

Finanzgericht Düsseldorf, 6 K 2095/13 K

Datum: 10.11.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2095/13 K
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:1110.6K2095.13K.00

Tenor: Der Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer vom 10. Mai 2010 in Form der Teileinspruchentscheidung vom 16. Mai 2013 wird insoweit geändert, dass die Körperschaftsteuer für 2005 unter Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 301.277 € festgesetzt wird,

die Revision wird nicht zugelassen,

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig zu erklären.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand: 1

Die Parteien streiten um die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Teilwertabschreibung/ 2 bzw. eines Aufwands aus der Vereinbarung eines Darlehensverzichts zwischen der A GmbH und deren in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft, der B N.V.

Die Klägerin ist Alleingesellschafterin und Organträgerin der A GmbH. Die A GmbH 3 hält u.a. Anteile an der B NV. An dieser Gesellschaft ist sie zu 99,98% beteiligt. Die restlichen Anteile in Höhe von 0,02% hält die Klägerin. A GmbH führte u.a. auch für die B N.V. Verrechnungskonten. Die Verrechnungskonten wurden nach der Zinsstaffelmethode verzinst. Die Verzinsung erfolgte ab dem 1. Januar 2004 mit 6% p.a. Die Darlehen waren nicht besichert. Die Klägerin zahlte für einen von einer Bank gewährten Betriebsmittelkredit über mehrere Millionen Euro in 2005 Zinsen in Höhe von 3,14%.

Am 30. September 2005 schlossen die A GmbH und die B N.V. einen Vertrag über 4 einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein. Verzichtet wurde auf einen Betrag von EUR 301.277,01. Nach übereinstimmender Auffassung der Parteien dieses Rechtsstreits war die Forderung der A GmbH zum Zeitpunkt des Verzichts wertlos. In dem handelsrechtlichen Jahresabschluss der A GmbH zum 31. Dezember 2005 ist der Aufwand aus Wertberichtigung/Verzicht enthalten. In den Steuererklärungen für 2005 wurde dieser Aufwand zunächst neutralisiert, weil es im

Rahmen zurückliegender Betriebsprüfungen über die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwandspositionen unterschiedliche Auffassungen gab.

Auf Grundlage des Urteils des BFH vom 14. Januar 2009 I R 52/08, BStBl. II 2009, 5 674 beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 14. Juli 2009 die Steuerfestsetzungen für 2005 nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO zu ändern und die Aufwendungen aus dem Forderungsverzicht als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Verzicht habe der Vermeidung einer drohenden Überschuldung der belgischen Tochtergesellschaft gedient.

Der Antrag wurde im Rahmen der für die Veranlagungszeiträume 2004 bis 2007 6 durchgeführten Betriebsprüfung gewürdigt. Die Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass der Forderungsverzicht gegenüber der B N.V. in Höhe von nominell EUR 301.277,01 als Verzicht auf Forderungen aus eigenkapitalersetzen Darlehen einzuordnen sei (vgl. S. 7 des BP-Berichts der A GmbH; Anlage 5). Nach Auffassung der Klägerin und der Betriebsprüfung waren die Forderungen im Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr werthaltig.

Über die Behandlung der Aufwendungen aus der Teilwertabschreibung bzw. dem 7 Verzicht auf die Forderungen, die die Betriebsprüfung als eigenkapitalersetzende Darlehen im Sinne der BFH-Entscheidung vom 14. Januar 2009 (a.a.O.) qualifizierte, wurde während der Betriebsprüfung keine abschließende Entscheidung getroffen, da als Reaktion auf das BFH-Urteil vom 14. Januar 2009 (a.a.O.) ein BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen angekündigt wurde (vgl. Fußnote zu der amtlichen Veröffentlichung dieses Urteils. a.a.O.).

Um die Betriebsprüfung dennoch abschließen zu können, wurde mit der Klägerin 8 vereinbart, dass der Abschreibungs-/Verzichtsaufwand in den Bescheiden der Klägerin für 2005 nach Betriebsprüfung (Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 10. Mai 2010 und Bescheid für 2005 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 11. Mai 2010) gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG i. V. m. § 15 Nr. 2 KStG für körperschaft- und gewerbesteuerliche Zwecke hinzugerechnet wird und die Klägerin anschließend Einspruch gegen diese Bescheide einlegt. Dies erfolgte mit Schreiben vom 2. Juni 2010.

Mit Teil-Einspruchentscheidung vom 16. Mai 2013 lehnte die Beklagte die 9 steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung unter Hinweis auf eine entsprechende außerbilanzielle Korrektur gem. § 1 Abs. 1 AStG ab.

Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, der Aufwand aus der 10 Teilwertabschreibung des eigenkapitalersetzen Darlehens beziehungsweise aus dem Forderungsverzicht gegenüber der B N.V. sei in Höhe von EUR 301.277,01 steuerlich abzugsfähig. Eine betrieblich begründete Darlehensforderung gegenüber einer Tochtergesellschaft sei ein eigenständiges Wirtschaftsgut, das nicht den Abzugsbeschränkungen unterliege, die für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit dem Anteil an der Kapitalgesellschaft gelten (§ 8b Abs. 3 KStG). Dies gelte grds. auch bei eigenkapitalersetzen Darlehen (BFH Urteil vom 14. Januar 2009, a.a.O.). Darlehensforderungen seien gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Sei der Teilwert der Darlehensforderung voraussichtlich dauerhaft niedriger als der Nennwert, sei eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Grundsätzlich erfolge diese Bewertung auf

den jeweiligen Bilanzstichtag. In Ausnahmefällen, insbesondere bei unterjährigen Verfügungen, für die die Werthaltigkeit der Forderung maßgeblich sei, müsse diese Bewertung jedoch auf den Zeitpunkt unmittelbar vor der maßgeblichen Verfügung durchgeführt werden. So liege die Sache hier. Der unterjährige Forderungsverzicht gegenüber einer Tochterkapitalgesellschaft führe nach der ständigen Rechtsprechung des BFH beim Verzichtenden in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage und zu nachträglichen Anschaffungskosten auf diese Beteiligung (BFH Urteil vom 20. April 2005 X R 2/03 BStBl. 2005 II, 694). Bei der Kapitalgesellschaft werde der durch den Wegfall der Verbindlichkeit anfallende Ertrag steuerlich durch den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung neutralisiert (BFH Beschluss vom 09. Juni 1997 GrS 1/94 BStBl. 1998 II, 307; BFH Urteil vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94 BStBl. 1998 II, 652). Zur zutreffenden Beurteilung und Behandlung des Forderungsverzichts bedürfe es daher in vorliegendem Fall einer Feststellung des Teilwerts der Darlehensforderung auf den Zeitpunkt vor Wirksamwerden des Darlehensverzichts. Von diesen Grundsätzen gehe auch der Beklagte aus. Der Teilwert der Darlehensforderung betrage nach übereinstimmender Beurteilung beider Parteien dieses Rechtsstreits Null; das Darlehen sei im Verzichtszeitpunkt wertlos gewesen. Nach der Auffassung der Beklagten gelten die dargelegten Grundsätze nicht in Fällen, in denen die Darlehensgewährung an eine nahestehende ausländische Gesellschaft erfolgt. Zur Begründung beziehe er sich in ihrer Einspruchsentscheidung auf das BMF -Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Teilwertabschreibungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen vom 29. März 2011 IV BS S 1341/09/10004 BStBl. I 2011, 277 und komme zu dem Ergebnis, dass im Streitfall eine außerbilanzielle Korrektur der von der Klägerin vorgenommenen Teilwertabschreibung nach § 1 Abs. 1 AStG zu erfolgen habe. Nach Auffassung der Klägerin könne § 1 AStG nicht als Korrekturmöglichkeit für die vorgenommene Teilwertabschreibung herangezogen werden. Eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (i.d.F. bis 2007) sei vorzunehmen, wenn Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert würden, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbare, die von denen abwichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Geschäftsbeziehungen seien nur schuldrechtliche, den Einkünften zugrunde liegende Beziehungen (§ 1 Abs. 4 AStG a.F.). Hierzu gehöre unzweifelhaft das Darlehen der A GmbH an ihre belgische Tochtergesellschaft. Die Einkünftekorrektur nach § 1 AStG setze voraus, dass die Bedingungen der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen nicht fremdüblich seien. Dies habe die Beklagte jedoch bislang zu keinem Zeitpunkt behauptet. Ansonsten hätten Korrekturen beim Zinssatz vorgenommen werden müssen, die zu zusätzlichen Zinserträgen bei der A GmbH hätten führen müssen. Die Angemessenheit der vereinbarten Zinssätze werde jedoch weder im Rahmen der BP noch von dem Beklagten bei Auswertung des BP-Berichts bislang in Zweifel gezogen. Der vereinbarte Zinssatz von 6 % wäre im Jahre 2005 auch angemessen. Die Klägerin habe ihrerseits für einen Betriebsmittelkredit lediglich 3,14% Zinsen bezahlt. Die Zinssatzdifferenz im Vergleich zu dem Verzichtsdarlehen betrage 2,86 %. Diese Zinssatzdifferenz reflektiere in angemessener Weise das erhöhte Risiko einer Ausleihung an die B N.V. Die Marktsituation in Belgien wäre mit der im Inland vergleichbar. Die fehlende Besicherung des Darlehens zwischen den Konzerngesellschaften führe zu keinem anderen Ergebnis. Zunächst sei eine Besicherung von Darlehen im Konzern wie zwischen fremden Dritten im Regelfall unüblich und nach der Rechtsprechung des BFH auch nicht erforderlich (BFH Urteil vom 08. Oktober 2008 I R 61/07, BStBl. 2011 II, 62). Die Muttergesellschaft habe

kraft ihrer Konzernbeziehung die Möglichkeit, auf die Tochtergesellschaft Einfluss zu nehmen, was einem Drittgläubiger nicht ohne weiteres möglich sei (sog. Rückhalt im Konzern). Deshalb führe die Einflussmöglichkeit des beherrschenden Gesellschafters zu einer faktischen Besicherung mit der Folge, dass als angemessener Zinssatz der Zinssatz für besicherte Darlehen anzusehen sei. Danach unterliege die Allgemessenheit des hier vereinbarten Zinssatzes keinem Zweifel. Selbst wenn die Angemessenheit des vereinbarten Zinssatzes in Zweifel gezogen würde, hätte dieser Umstand auf die hier zu entscheidende Rechtsfrage, ob die Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung steuerlich zu akzeptieren ist, keinerlei Auswirkungen. Allerdings wolle der Beklagte auch den Substanzverlust, die Wertminderung des Darlehens selbst, durch Anwendung des § 1 AStG auf Teilwertabschreibungen und andere Wertminderungen dann nicht anerkennen, wenn die vereinbarten Darlehensbedingungen auf die Werthaltigkeit des Darlehens ohne Auswirkung seien. Dies widerspreche sowohl dem Sinn und Zweck des § 1 AStG als auch den gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen der Vorschrift. Aus der Gesetzesbegründung ergebe sich, dass die Vorschrift grundsätzlich zum Ziel habe, Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verhindern (Vgl. BT-Drs. VI/2883, Teil B Buchst. a) Tz. 15 ff.). Sinn und Zweck sei folglich die Sicherung des inländischen Steueraufkommens. Dies werde in der Regierungsbegründung zu den (umfassenden) Änderungen des § 1 AStG durch das UntStRefG 2008 (Vgl. UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912) nochmals klargestellt (Vgl. BT Drs. 16/4841, S. 84). Dieser Sinn und Zweck sei bei der Auslegung der Vorschrift zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall ergebe sich die Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung aufgrund nationaler bilanzieller Vorschriften. Hierdurch entstehe keine Gewinnverlagerung ins Ausland, die durch § 1 AStG verhindert werden solle. Insbesondere sei die durch die Teilwertabschreibung verursachte Einkünfteminderung im Inland nicht mit einer korrespondierenden Einkünfteerhöhung bei der B N.V. in Belgien verbunden. Die Argumentation der Beklagten, der Forderungsverzicht führe bei der ausländischen Tochtergesellschaft zu einem Ertrag und somit zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland gehe fehl. Die Teilwertabschreibung sei isoliert von dem Forderungsverzicht zu betrachten, da nur durch diese der inländische Steueraufwand verursacht werde. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut setze die Korrektur der Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG voraus, dass der Einkünfteermittlung andere als fremdübliche Bedingungen zugrunde gelegt werden. Das Gesetz knüpfe damit ausschließlich an die Konditionen der Darlehensgewährung an. Die Minderung der Einkünfte der Klägerin - die aufwandswirksame Teilwertabschreibung - beruhe jedoch nicht auf fremdunüblichen Bedingungen der Darlehensgewährung, sondern auf der wirtschaftlichen Schieflage der Darlehensnehmerin und sei (notwendige) Folge inländischer bilanzieller Vorschriften. Auch bei einer "angemessenen" Verzinsung hätte die Teilwertabschreibung erfolgen müssen, so dass die von § 1 Abs. 1 AStG geforderte Kausalität der fremdunüblichen Bedingung für die Einkünfteminderung nicht gegeben sei. Auch eine fehlende oder unzureichende Besicherung des Darlehens sei keine "Bedingung" i.S. des § 1 AStG, die die Anerkennung einer Teilwertabschreibung verhindern könne. Die Besicherung eines Darlehens könne als Bedingung lediglich Auswirkungen auf die angemessene Zinshöhe haben, nicht jedoch im Hinblick auf spätere mögliche Teilwertabschreibungen (Prinz/Scholz FR 2011, 928 f; Schmidt, Beilage zu NWB 33/2011, 3,11; Kaminski/Strunk, StbG 2011, 246,249).

Der Berichterstatter hat die Beteiligten auf die Urteile des BFH I R 29/14 und I R 23/13 hingewiesen.

Die Klägerin beantragt,	12
den Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 10. Mai 2010 in Form der Teil-Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2013 insoweit zu ändern, dass die Körperschaftsteuer für 2005 unter Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben von EUR 301.277 festgesetzt wird,	13
hilfsweise die Revision zuzulassen,	14
die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	15
Der Beklagte beantragt,	16
die Klage abzuweisen,	17
hilfsweise die Revision zuzulassen.	18
Zur Begründung führt er aus, er halte an der Auffassung, dass die begehrte Teilwertabschreibung auf das Darlehen an die belgische Tochtergesellschaft B N.V. im Streitjahr steuerlich nicht ergebniswirksam berücksichtigt werden könne, fest. Das Darlehen der Klägerin an ihre belgische Tochtergesellschaft betreffe einen Auslandssachverhalt, für den die Voraussetzungen im BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl. 2011 I, 277, nicht vorlägen. Der vereinbarte Zinssatz sei unangemessen, da er einer konzerneinheitlichen Regelung entspreche und jährliche Zinsschwankungen sowie Besonderheiten im Sitzstaat der ausländischen Tochtergesellschaft nicht berücksichtige. Ferner sei das Darlehen unbesichert und die fehlende Besicherung des Darlehens sei nicht über einen Risikozuschlag auf den Zinssatz ausgeglichen worden. Im Zuge der Betriebsprüfung habe man dieser fehlenden Drittüblichkeit der Darlehensbedingungen keine Bedeutung beigemessen, da das BMF-Schreiben vom 29. März 2011 im Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung noch nicht vorgelegen habe. Im Ergebnis führe der Substanzverlust des Darlehens, gefolgt von einem Verzicht der Klägerin zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland, die steuerrechtlich nicht berücksichtigt werden könne. Das Darlehen sei insgesamt wegen fehlender Fremdüblichkeit steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die Auswirkungen eines Eintritts des Besserungsfalls seien unproblematisch und im Übrigen für die steuerrechtliche Beurteilung im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung unbeachtlich. Die Grundfreiheiten des EG-Vertrages seien nicht verletzt. Der Unterschied in der Anerkennung der Teilwertabschreibung bei Darlehen an eine inländische Tochtergesellschaft beruhe darauf, dass der Wertzuwachs bei der inländischen Tochtergesellschaft nach wie vor der deutschen Besteuerung unterliege, ein Wertzuwachs bei einer Auslandstochter diese Voraussetzungen jedoch nicht erfülle. Es handele sich daher nicht um eine Ungleichbehandlung, da der zu beurteilende Sachverhalt hinsichtlich der steuerlichen Folgen nicht gleich gelagert sei. § 1 AStG sei europarechtskonform ausgestaltet. Der EuGH habe bisher die Frage der Vereinbarkeit des § 1 AStG mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages nicht geprüft und entschieden. Das Urteil des EuGH vom 21. Januar 2010 zu einer § 1 AStG entsprechenden belgischen Regelung bestätige allerdings die Konformität mit den Grundfreiheiten der EU. Wegen weiterer Einzelheiten des Sachvertrags wird auf den Schriftsatz des Beklagten Bezug genommen.	19
<u>Entscheidungsgründe:</u>	20

Die Klage ist begründet.	21
Nach § 14 Abs. 1 KStG ist der Klägerin das Einkommen der A GmbH zuzurechnen, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist. Unstrittig ist auch die gegen B N.V. bestehende Forderung der A GmbH zum 31.12.2005 mit einem um EUR 301.277,01 niedrigeren Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die sich durch Ansatz des niedrigeren Teilwertes ergebende Gewinnminderung ist jedoch nicht nach § 1 AStG zu kompensieren.	22
Im Streitfall ist unter den Beteiligten, vergleichbar mit dem vom BFH am 24. Juni 2015 – I R 29/14 –, BFH/NV 2015, 1506-1509 entschiedenen Rechtsstreit, in mehrfacher Hinsicht kontrovers, ob die korrekturauslösenden Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG vorliegen. Auch im Streitfall können, wie in dem vom BFH entschiedenen Rechtsstreit, die von den Beteiligten insoweit aufgeworfenen Fragen dahinstehen. Denn wie der BFH, dem sich der Senat anschließt, mehrfach entschieden hat, ermöglicht der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier nach DBA Belgien vom 11.04.1967, BGBl. 1969 II S. 1465, BStBl. 1969 I S. 468) eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (hier: nach § 1 Abs. 1 AStG) nur dann, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (hier: der Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Er ermöglicht indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die (nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen (hier: belgische) Tochtergesellschaft in (ggf.) fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat. Die fehlende Besicherung schlägt sich insoweit nur im entsprechend bepreisten Zins nieder (BFH, Urteil vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BFH/NV 2015, 1506-1509 unter Bestätigung des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170).	23
Zwar hat der Beklagte behauptet, die zwischen A GmbH und B N.V. vereinbarte Zinshöhe sei fremdunüblich. Weitere Darlegungen und Nachweise hat er, trotz der ihm insoweit obliegenden Feststellungslast (die Ermittlung des Fremdvergleichspreises ist regelmäßig nicht die Sache des Steuerpflichtigen, vgl. BFH Urteil vom 17. Oktober 2001, I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, Rn. 56), nicht vorgelegt. Auch hat er die Hinzurechnung gerade nicht in Höhe der Differenz zwischen vereinbartem und einem von ihm als fremdüblich angenommenen Zins, sondern in Höhe des gesamten Abschreibungsumfangs vorgenommen, was erhellt, dass er die Hinzurechnung nach § 1 AStG gerade nicht auf die Fremdüblichkeit des vereinbarten Zinses stützt. Angesichts des Zinsaufschlags von 2,86 Prozentpunkten auf den Refinanzierungszinssatz ist der Senat zudem von einer Fremdunüblichkeit der vereinbarten Zinshöhe nicht überzeugt.	24
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	25
Die Revision war im Hinblick auf die Entscheidungen des BFH I R 29/14 und I R 23/13 nicht zuzulassen.	26

