

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 19.6.2019, I R 54/17
ECLI:DE:BFH:2019:U.190619.IR54.17.0

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 19.06.2019 I R 32/17 - Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung

Leitsätze

1. NV: Die fehlende Darlehensbesicherung gehört grundsätzlich zu den nicht fremdüblichen "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG. Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. IV DBA-Großbritannien 1964/1970, Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394).
2. NV: Art. 9 Abs. 1 OECD-Mustabk (hier: Art. IV DBA-Großbritannien 1964/1970) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394).
3. NV: Ob einer Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Unionsrechts entgegensteht, bestimmt sich nach einer Gesamtwürdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Dabei sind das wirtschaftliche Eigeninteresse und die Finanzierungsverantwortung auf der einen Seite sowie die strukturelle Nähe zur Eigenkapitalausstattung und die Änderung des Vermögens- und Liquiditätsstatus des Darlehensgebers auf der anderen Seite zu berücksichtigen (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 27.06.2017 - 6 K 896/17 K,G aufgehoben. Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Einkünftekorrektur nach § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine inländische GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni, war seit dem 07.12.2005 Alleingesellschafterin der M Ltd. mit Sitz in Großbritannien und gewährte dieser einen Kontokorrentkredit von bis zu ... EUR mit einer Verzinsung von 6,5 % p.a., welcher der Anschubfinanzierung und zur Abdeckung der laufenden Kosten dienen sollte. Eine Sicherheit wurde nicht vereinbart. Im Jahr 2007 belief sich die Forderung der Klägerin gegenüber der M Ltd. inklusive aufgelaufener Zinsen auf ... EUR. Zum Bilanzstichtag 30.06.2007 buchte die Klägerin die Beteiligung an der M Ltd. gewinnmindernd aus. Gleichzeitig übertrug sie die Gesellschaftsanteile an der M Ltd. unentgeltlich auf die Anteilseigner der Klägerin, woraufhin die M Ltd. liquidiert wurde. Die Klägerin buchte die Forderung gegenüber der M Ltd. zwar in voller Höhe gewinnmindernd aus, jedoch neutralisierte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Gewinnminderung mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung.
- 3 Die Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf vom 27.06.2017 - 6 K 896/17 K,G, Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1332).
- 4 Die Beteiligten wurden mit Zustellungsurkunde am 17.05.2019 unter Hinweis auf die Folgen eines Ausbleibens nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur mündlichen Verhandlung am 19.06.2019 geladen (§ 91 Abs. 1 Satz 1 FGO). Weder die Klägerin noch ihr Prozessbevollmächtigter sind zur mündlichen Verhandlung erschienen.
- 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Vorinstanz hat zu Unrecht angenommen, dass das Einkommen der Klägerin nicht zu korrigieren ist.
- 7 1. Der Senat konnte gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 FGO auch bei Ausbleiben der Klägerin ohne diese verhandeln und entscheiden (vgl. Senatsbeschluss vom 15.04.2015 - I B 101/14, BFH/NV 2015, 1095).
- 8 2. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, um entscheiden zu können, ob es sich bei dem Kontokorrentkredit um ein betrieblich veranlassetes und damit steuerrechtlich anzuerkennendes Darlehen der Klägerin handelte oder ob dieses Konto durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen in das Vermögen der M Ltd. und damit in Höhe der Forderung nachträgliche Anschaffungskosten auf den Beteiligungsansatz der Klägerin ausweist. Dies kann jedoch offen bleiben, da sowohl im Fall einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlage als auch bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Darlehen die Gewinnminderung außerbilanziell zu berichtigen ist.
- 9 3. Im Fall einer Einlage hätten sich insoweit die Anschaffungskosten der Klägerin auf die Beteiligung an der M Ltd. erhöht. Eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung wäre gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschlossen.
- 10 4. Im Fall der Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung wäre hingegen --mit dem nämlichen Ergebnis-- die Minderung des Steuerbilanzgewinns nach § 1 Abs. 1 AStG zu neutralisieren (vgl. Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 17 ff.).
- 11 a) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften gemäß § 1 Abs. 1 AStG so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.
- 12 b) Das Darlehensverhältnis zwischen der Klägerin und der M Ltd. wäre eine Geschäftsbeziehung i.S. von § 1 Abs. 4 AStG, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in dem Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21 Bezug genommen.
- 13 c) Die Nichtbesicherung der Rückzahlungsforderung aus dem Darlehen weicht auch von den Bedingungen ab, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleich).
- 14 aa) Zwar hat das FG zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspricht, was ein fremder, nicht mit der M Ltd. verbundener Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätte, keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen. Es hat sich --aus seiner Sicht konsequent-- mit der Fremdvergleichsproblematik nicht näher befasst, weil es der bisherigen Senatsrechtsprechung (Urteile vom 17.12.2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, und vom 24.06.2015 - I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) gefolgt ist. Dieser Rechtsprechung zufolge sollte unter der Geltung der Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) nachgebildeten Bestimmungen, zu denen auch der im Streitfall einschlägige Art. IV des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- gehört, eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann möglich sein, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe (seiner Angemessenheit) nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. An dieser Rechtsprechung hält der Senat indessen nicht fest. Vielmehr ermöglicht der Korrekturbereich des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf. Zur Begründung wird wiederum auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 24 ff. Bezug genommen. Für Art. IV DBA-Großbritannien 1964/1970 ergibt sich insoweit nichts anderes.
- 15 bb) Die Prüfung anhand dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 AStG) ist auch nicht aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern entbehrlich. Der Topos des sog. Konzernrückhalts beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringt die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung kann allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer jedoch nicht gesehen werden. Auch insoweit wird auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18 Bezug genommen.
- 16 cc) Die vom FG festgestellten Umstände lassen es ausgeschlossen erscheinen, dass ein nicht mit der M Ltd. verbundener Darlehensgeber dieser das mit der Klägerin vereinbarte Kontokorrentdarlehen ohne Gewährung einer werthaltigen Sicherheit gewährt hätte. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass es sich bei der M Ltd. um ein

- neu gegründetes Unternehmen gehandelt hat, dessen wirtschaftlicher Erfolg nicht absehbar gewesen ist; auch ist --noch nicht einmal ansatzweise-- erkennbar, dass --nach Maßgabe dessen, was fremde Dritte vereinbaren würden-- der vereinbarte Festzins von 6,5 % die fehlende Besicherung und das hiermit verbundene Ausfallrisiko kompensieren könnte. Einer Zurückverweisung der Sache an das FG zur weiteren Sachaufklärung bedarf es bei dieser Sachlage nicht.
- 17 d) Die Einkünfterminderung ist ferner i.S. von § 1 Abs. 1 AStG durch ("dadurch") die fehlende Besicherung eingetreten. Zur weiteren Begründung wird erneut auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 23 Bezug genommen.
- 18 e) Schließlich widerstreitet auch das Unionsrecht nicht einer Einkünfterkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.
- 19 aa) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) stellt eine Regelung wie diejenige des § 1 Abs. 1 AStG eine zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1) dar (jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47; EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 580).
- 20 bb) Soweit der EuGH mit seiner Entscheidung für die unentgeltliche Übernahme von Garantie- und Patronatszusagen im Rahmen seiner Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit erkannt hat, dass das wirtschaftliche Eigeninteresse der Konzernobergesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften sowie die gewisse Verantwortung als Gesellschafterin bei der Finanzierung dieser Gesellschaften Geschäftsabschlüsse unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen ("erklären") und damit einer Berichtigung nach § 1 AStG entgegenstehen können, kommt diese Einschränkung vorliegend nicht zum Tragen.
- 21 Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18 ausgeführt, dass dann, wenn die Ausreichung von Fremdkapital durch einen Gesellschafter eine unzureichende Ausstattung der Gesellschaft mit Eigenkapital ausgleicht und diese Finanzierung die Voraussetzung dafür ist, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen kann, eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist. Entsprechendes gilt für den Streitfall.
- 22 5. Das angefochtene Urteil beruht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung. Es ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 23 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.