

Urteil vom 17. Dezember 2014, I R 23/13

Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (a.F.) bei Teilwertabschreibung infolge unbesichert begebenen Darlehens - Abkommensrechtlicher Grundsatz des "dealing at arm's length"

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, DBA USA Art 9 Abs 1, DBA USA Nr 7, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, KStG § 8b Abs 3, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006, EStG VZ 2007, KStG VZ 2005, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 29. Januar 2013, Az: 12 K 12056/12

Leitsätze

1. Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen sind keine bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigenden Gewinnminderungen i.S. von § 8b Abs. 3 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das JStG 2008 (Bestätigung des Senatsurteils vom 14. Januar 2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674).
2. Der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: nach Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989) ermöglicht eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (hier nach § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des StVergAbG vom 16. Mai 2003) nur dann, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (hier: ein 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 2002) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen (hier: US-amerikanischen) Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat (Abweichung vom BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, dort Rz 3).
3. Ob die Teilwertabschreibung der Rückzahlungsforderungen infolge der fehlenden Besicherung gerechtfertigt ist, bestimmt sich (auch) nach den Maßstäben des sog. Konzernrückhalts (insoweit Bestätigung des BMF-Schreibens vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, dort Rz 13).

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist kraft Verschmelzung zum 31. Dezember 2007 Rechtsnachfolgerin der C-GmbH. Die C-GmbH war alleinige Gesellschafterin der I-GmbH und dieser als Organträgerin im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses nach Maßgabe von §§ 14 ff. des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) und § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) verbunden.
- 2 Die I-GmbH hatte im Jahr 2000 zusammen mit einem anderen Unternehmen zur Erschließung des US-amerikanischen Marktes eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft gegründet, die H-Inc., an welcher die I-GmbH 60 v.H. der Anteile hielt. Die H-Inc. war von den beiden Gesellschaftern mit Eigenkapital ausgestattet worden. Sie erhielt zudem ein Bankdarlehen von rd. 1,5 Mio. US-Dollar (USD), das die Gesellschafter durch Bürgschaften absicherten. Zum 31. Dezember 2003 wies die Bilanz der H-Inc. einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von rd. 950.000 USD aus. Am 30. Juni 2004 schied der andere Gesellschafter aus; die I-GmbH war seitdem alleinige Gesellschafterin der H-Inc. Daraufhin stellte die Bank das der H-Inc. gewährte Darlehen fällig. Da diese nicht in der Lage war, das Bankdarlehen zu bedienen, zahlte die C-GmbH auf die Darlehensforderung. Zum 31. Dezember 2004 wies die Bilanz der H-Inc. sodann einen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag in Höhe von rd. 450.000 USD aus, der zum 31. Dezember 2005 auf rd. 1,6 Mio. USD, zum 31. Dezember 2006 auf rd. 2,5 Mio. USD und zum 31. Dezember 2007 auf rd. 3,5 Mio. USD anwuchs.

- 3 In den Streitjahren 2004 bis 2007 gewährte die I-GmbH ihrer US-amerikanischen Tochtergesellschaft mit jährlich 5 v.H. verzinste, unbesicherte Darlehen von 261.756,22 € (2004), 1.103.140 € (2005), 158.553,39 € (2006) und 75.000 € (2007), die aus der Liquidität zukünftiger Gewinne der H-Inc. zurückgezahlt werden sollten. Bereits in dem jeweiligen Jahr ihrer Hingabe wurden die Darlehensforderungen einzelwertberichtigt (2004 in Höhe von 261.052 €, 2005 in Höhe von 1.103.140 €, 2006 in Höhe von 158.000 €, 2007 in Höhe von 75.000 €).
- 4 Das für die Besteuerung der I-GmbH zuständige Finanzamt erkannte die Wertberichtigungen der Darlehensforderungen dem Grunde nach an, rechnete sie aber unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. März 2011 (BStBl I 2011, 277) --in den Jahren 2004 bis 2006 in jeweils voller Höhe, in 2007 in Höhe von 30.800 €-- dem Einkommen gemäß § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) in seiner für die Streitjahre maßgebenden Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz --StVergAbG--) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG a.F.-- hinzu. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der seinerzeitigen Organträgerin, der C-GmbH, dementsprechende Bescheide über Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge.
- 5 Die anschließende Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg wies sie durch Urteil vom 30. Januar 2013 12 K 12056/12 als unbegründet ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1560 abgedruckt.
- 6 Ihre Revision begründet die Klägerin mit Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass von einer Hinzurechnung von Einkünften gemäß § 1 AStG a.F. in Höhe von 261.052 € in 2004, in Höhe von 1.103.140 € in 2005, in Höhe von 158.000 € in 2006 und in Höhe von 30.800 € in 2007 abgesehen wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Dem Revisionsverfahren ist das BMF beigetreten. Es schließt sich dem FA in der Sache an, stellt indessen keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. FA und FG haben im Ergebnis zu Unrecht angenommen, dass eine Teilwertabschreibung der Rückzahlungsforderungen aus den begebenen Darlehen und der Forderungen wegen der Zinsrückstände infolge der unterbliebenen Besicherungen eine auf die Rückgängigmachung der Abschreibung gerichtete Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. auslöst. Es bedarf jedoch noch weiterer Sachaufklärung, zum einen dazu, ob der vereinbarte Zins seiner Höhe nach angemessen war, zum anderen dazu, ob entsprechende Darlehens- und Zinsforderungen als solche überhaupt zu aktivieren und bejahendenfalls, ob die vorgenommenen Abschreibungen auf die niedrigeren Teilwerte gerechtfertigt waren. Ohne diese tatrichterlichen Feststellungen kann nicht durcherkannt werden.
- 10 1. Unter den Beteiligten besteht Einvernehmen darüber, dass die C-GmbH und die I-GmbH in den Streitjahren organschaftlich (nach § 14 KStG 2002, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002) verbunden waren. Der Senat hat keinen Anlass, die zugrundeliegenden tatsächlichen Gegebenheiten und die darauf fußenden Rechtswirkungen in Frage zu stellen.
- 11 2. Die I-GmbH hat zum jeweiligen 31. Dezember der Streitjahre Rückzahlungsforderungen gegen die H-Inc. aus den an diese begebenen Darlehen aktiviert und auf diese Forderungen sodann zugleich Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002), hier i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 und nach Maßgabe von § 7 Satz 1 GewStG 2002, vorgenommen. Die Beteiligten sind (zwischenzeitlich wieder) uneins darüber, ob die Teilwertabschreibungen zu Recht erfolgt sind. Das FG hat das unbeantwortet belassen, weil eine entsprechende (außerbilanzielle) Einkünftekorrektur zwar nicht nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 i.d.F. bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 --JStG 2008-- (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 a.F.--, aber jedenfalls nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. geboten sei und dadurch

die Teilwertabschreibungen in ihren Wirkungen rückgängig zu machen seien. Letzterem ist im Ausgangspunkt nicht beizupflichten. Allerdings bedarf es dazu noch besagter weiterer Sachaufklärungen.

- 12** a) Der Aufwand aus den (hier zunächst als regelungskonform unterstellten) Teilwertabschreibungen ist in der Tat nicht nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. außerhalb der Bilanz einkommenserhöhend hinzuzurechnen. Es fehlt am Tatbestand. Der Senat verweist --insoweit ebenfalls übereinstimmend mit den Beteiligten und um Wiederholungen zu vermeiden-- auf sein Urteil vom 14. Januar 2009 I R 52/08 (BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674), dem sich der X. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 18. April 2012 X R 5/10 (BFHE 237, 106, BStBl II 2013, 785) für die in diesem Punkt parallele Regelungslage nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 angeschlossen hat.
- 13** b) Ob und in welchem Umfang § 1 AStG a.F. im Ergebnis zu einer Einkünftekorrektur führt, lässt sich gegenwärtig nicht abschließend beantworten.
- 14** aa) 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 nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG a.F. u.a. dann nahestehend, wenn die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Eine Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist nach § 1 Abs. 4 AStG a.F. 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 (insoweit abweichend von der vorherigen Regelungsfassung, s. dazu bezogen auf Gesellschafterdarlehen Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, m.w.N.).
- 15** bb) Im Streitfall ist unter den Beteiligten in mehrfacher Hinsicht kontrovers, ob die hiernach bestimmten korrekturauslösenden Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG a.F. vorliegen und ggf. höherrangigem Recht entsprechen: Zum ersten, ob die fehlende Besicherung des von der I-GmbH an die US-amerikanische H-Inc. begebenen Darlehens eine Bedingung im Sinne des Gesetzes ist, zum zweiten --bejahendenfalls--, ob die fehlende Besicherung und die infolgedessen ausgelöste Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 für die Einkünfterminderung als Gewinnverlagerung in das Ausland ursächlich ("dadurch") ist, und zum dritten, ob dies dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung in verfassungs- ebenso wie in unionsrechtlicher Hinsicht entspricht (vgl. Gerichtshof der Europäischen Union, Urteil vom 21. Januar 2010 C-311/08, SGI, Slg. 2010, I-487). Teilweise werden diese Fragen bejaht (so --in Einklang mit der Vorinstanz-- vom Thüringer FG, Urteil vom 29. Januar 2014 3 K 43/13, EFG 2014, 1401), teilweise verneint (so vom FG Düsseldorf, Urteil vom 28. März 2014 6 K 4087/11 F, EFG 2014, 1275; ebenso z.B. von Ditz/ Quilitzsch, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 109, 113; Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 9 OECD-MA Rz 18 ff., 19, und von Andresen, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 207, jeweils m.w.N.).
- 16** cc) Der Senat lässt das dahinstehen. Er gibt der Klägerin, was die Frage der unterbliebenen Besicherung anbelangt, jedenfalls im Ausgangspunkt aus einem anderen Grunde Recht. Selbst wenn alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG a.F. erfüllt wären, müsste eine Einkünftekorrektur wegen einer fehlenden Darlehensbesicherung hiernach nämlich ausscheiden, weil sie sich nicht mit der im Streitfall einschlägigen Abkommenslage nach Maßgabe von Art. 9 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 1989-- und mit dem darin bestimmten Fremdvergleichsmaßstab verträge.
- 17** aaa) Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 entspricht Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk)-- und enthält mit § 1 Abs. 1 AStG a.F. inhaltlich vergleichbare Gewinnkorrekturvorschriften für untereinander verbundene Unternehmen ("dealing at arm's length"): Wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder dieselben Personen

unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

- 18** bbb) Als solche bestimmt die Abkommensvorschrift den Fremdvergleichsmaßstab zwar konstitutiv. Sie erfordert allerdings eine innerstaatliche Rechtsgrundlage, die ihrerseits die Gewinnkorrektur nach Maßgabe des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 ermöglicht; die Regelung dient --als abkommensrechtliche Vorschrift-- der Gewinnabgrenzung, nicht aber der (unmittelbaren) Gewinnkorrektur (keine sog. "self executing-Wirkung"). Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 legt also nur den "Rahmen" und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest. Zugleich kommt der Vorschrift als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens begrenzende Wirkung zu: Auch wenn Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 Korrekturmöglichkeiten des Anwenderstaats nicht schafft, so "sperrt" sie für ihren Anwendungsbereich doch weiter gehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten jenes Staats. Nur so --durch einen einheitlichen und verbindlichen Beurteilungsmaßstab für beide Vertragsstaaten-- lässt sich erreichen, dass die beanstandeten Preise und Preisbestandteile in den einzelnen Staaten nicht doppelt erfasst werden (s. Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 9 Rz 18 ff., 20).
- 19** ccc) Dazu hat der Senat in seinem Urteil vom 11. Oktober 2012 I R 75/11 (BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046) darauf erkannt, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen entfaltet, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unterworfen sind. Tragende Erwägung dieser Entscheidung ist es, dass in den maßgeblichen Vergleichsmaßstab des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nur diejenigen (Sachverhalts-)Umstände einbezogen sind, welche sich auf die besagten "wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen" auswirken, also die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren; eine Gewinnkorrektur, die sich nicht nur auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstreckt, sondern --in einem zweistufigen Vorgehen-- gleichermaßen auf dessen "Grund" (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit), ist den Vergleichsmaßstäben des "dealing at arm's length" als Gegenstand der Angemessenheitsprüfung fremd. Diese Vergleichsmaßstäbe sind --schon um mangels einer entsprechenden Gegenkorrektur andernfalls drohenden doppelten Besteuerungen sowohl in dem einen wie in dem anderen Vertragsstaat vorzubeugen-- einem abkommenseigenen und damit einheitlichen Begriffsverständnis unterworfen, der innerstaatlichen Modifikationen des Fremdvergleichsbegriffs ex ante entgegensteht. Auf die Gründe des Urteils, an dem der Senat festhält, wird im Einzelnen, um Wiederholungen auszuschließen, Bezug genommen.
- 20** ddd) Das was in jenem Urteil zum Verhältnis von Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 gesagt worden ist, trifft in gleichem Maße zum Verhältnis von Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk und § 1 Abs. 1 AStG a.F. zu; Anhaltspunkte, welche hier im Grundsatz eine anderweitige Beurteilung rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich, und dieser Grundsatz zielt darauf ab, die erlittene Gewinnminderung in Korrelation mit den auferlegten oder vereinbarten Bedingungen zu stellen. Auch hier kann eine Einkünftekorrektur im Ergebnis deshalb nur dann in Betracht kommen, wenn der vereinbarte Preis seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Zwar ist unter dem Ausdruck der "vereinbarten Bedingungen" in Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk grundsätzlich alles zu subsumieren, was Gegenstand der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen und damit Gegenstand des schuldrechtlichen Leistungsaustauschs zwischen den verbundenen Unternehmen ist, so dass neben dem Preis sämtliche weiteren Geschäftsbedingungen einbezogen sind (vgl. z.B. Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 9 OECD-MA Rz 47; Wassermeyer, DBA, MA Art. 9 Rz 62; Wolff, daselbst, USA Art. 9 Rz 28; Oestreicher in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, 2009, Art. 9 Rz 21, s. auch Rz 13 ff.). Es bleibt indessen dabei, dass sich die Vereinbarungskonditionen vor dem Grundsatz des in Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk angelegten Prüfmaßstabs nur insofern auswirken, als deren "Qualität" die Zinshöhe im Fremdvergleich "nach oben" oder "nach unten" beeinflusst (ebenso z.B. Ditz/Quilitzsch, ISR 2014, 109, 113; Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 9 OECD-MA Rz 18 ff., 19, 46 f.; Andresen, IStR 2014, 207, jeweils m.w.N.; s. auch Oestreicher in Endres/Jacob/Gohr/Klein, ebenda); die Konditionen bilden insoweit stets (nur) die Grundlage für die Überprüfung der Verrechnungspreise (s. Eigelshoven in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 9 Rz 50 f.; unklar und womöglich anders Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 107 ff. einerseits, Rz 98 ff. und 117 andererseits).
- 21** eee) Entgegen der Annahme des FA und (wohl auch) des beigetretenen BMF ändern das in casu anzuwendende

DBA-USA 1989 und hier dessen Art. 9 Abs. 1 sowie die dazu vereinbarte Nr. 7 des Protokolls vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 378, BStBl I 1991, 107) daran nichts. Nach dieser Protokollvereinbarung kann jeder Vertragsstaat die Bestimmungen seines innerstaatlichen Rechts, nach denen Einnahmen, abzuziehende Beträge, Steueranrechnungs- oder Freibeträge zwischen verbundenen Personen aufzuteilen oder zuzurechnen sind, anwenden, um abzuziehende Beträge, Steueranrechnungs- oder Freibeträge nach den allgemeinen Grundsätzen des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 aufzuteilen oder zuzurechnen. Art. 9 DBA-USA 1989 ist nicht so auszulegen, als beschränke er einen Vertragsstaat bei der Aufteilung von Einkünften zwischen Personen, die auf andere Weise als durch mittelbare oder unmittelbare Beteiligung im Sinne des Abs. 1 miteinander verbunden sind (zum Beispiel durch kommerzielle oder vertragliche Beziehungen, die zu beherrschendem Einfluss führen); die Aufteilung muss aber sonst den allgemeinen Grundsätzen des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 entsprechen.

- 22** Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 entfaltet mithin wegen besagter Nr. 7 des Protokolls "keine 'Sperrwirkung' hinsichtlich der Art und Weise von Berichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen und der Berichtigung von Einkünften zwischen Unternehmen bzw. Personen, die auf andere Weise als nach den in Art. 9 Abs. 1 genannten Kriterien verbunden sind" (so zutreffend Wolff in Wassermeyer, a.a.O., USA Art. 9 Rz 42). Die Vorschrift zielt auf die Einkommenskorrektur der fremdunüblich vergüteten Geschäftsbeziehung unter nahestehenden Personen ab und ermöglicht danach in Deutschland beispielsweise eine Gewinnkorrektur (auch) unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG a.F. Es verbleibt indessen dabei, dass eine solche Korrektur nur zulässig ist, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz im vorbeschriebenen Sinne erfolgt. Die durch Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 insoweit ausgelöste "Sperrwirkung" wird also nicht beeinflusst oder aufgehoben (ebenso z.B. Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 9 OECD-MA Rz 186; Eigelshoven in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 9 Rz 146), und das betrifft dann auch die Korrekturen nach Maßgabe von § 1 Abs. 1 AStG a.F.
- 23** dd) Bedingungen, welche im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen vereinbart worden sind, können sich nach dem zuvor Gesagten deswegen in Einklang mit dem abkommensrechtlich zulässigen Korrekturmaßstab auf die nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. vorzunehmende Einkommenskorrektur regelmäßig bloß dann auswirken, wenn sie tatsächlichen Einfluss auf die Höhe der Leistungsbedingungen nehmen. Dazu gehören im Einzelfall auch die Risiken, die aus einer fehlenden Darlehensbesicherung resultieren. Anders kann es sich allerdings unter den --prinzipiell wohl auch im Streitfall einschlägigen-- Gegebenheiten des sog. Konzernrückhalts verhalten, welcher alle Vorteile eines Unternehmens beschreibt, die sich allein aus der Zugehörigkeit zum Unternehmensverbund ergeben. Bei Vorliegen eines solchen Rückhalts kann sich die Kompensation durch den vereinbarten Zinssatz erübrigen, solange der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft sicherstellt, solange diese also ihren Außenverpflichtungen nachkommt. Auch nach Auffassung des BMF (im vorzitierten Schreiben in BStBl I 2011, 277) ist für die Prüfung des Zinssatzes der Konzernrückhalt als fremdübliche Sicherheit anzuerkennen und soll das Fehlen einer vereinbarten Sicherheit nicht zur Anpassung des Zinssatzes führen; der Konzernrückhalt stellt für sich genommen eine ausreichende Sicherheit dar (vgl. dazu auch z.B. Benz/Böing, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 440; Looks/Birmans/Persch, Der Betrieb 2011, 2110; Roser, GmbH-Rundschau 2011, 841; Nientimp/Langkau, Internationale Wirtschafts-Briefe 2011, 351; V. Schmidt, Neue Wirtschafts-Briefe, Beilage 33/2011, 3; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 1 AStG Rz 108).
- 24** ee) Ob die Dinge im Streitfall so liegen und in welcher nachvollziehbaren Weise die Vereinbarung über den Zins überhaupt zustande gekommen ist, hat das FG nicht festgestellt. Es hat zwar insofern die (nunmehr auch vom BMF geteilten) Bedenken des FA aufgegriffen, hat das dann aber dahinstehen lassen. Die Sachverhaltsaufklärung ist in diesem Punkt nachzuholen, weshalb das Urteil der Vorinstanz, die im Kern eine andere Rechtsauffassung als der Senat vertreten hat, aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist.
- 25** c) So oder so kann sich eine über § 1 Abs. 1 AStG a.F. ermöglichte Einkommenskorrektur infolge der aufgezeigten abkommensrechtlichen Relevanzen dann aber ohnehin immer nur auf jene Beträge beziehen, welche durch einen nicht fremdvergleichsgerechten, zu niedrigen Zins bewirkt werden; im Umfang der Teilwertabschreibungen scheidet eine Korrektur hiernach hingegen aus.
- 26** 3. Bei Letzterem muss es unter den Gegebenheiten des Streitfalls aber nicht unbedingt verbleiben:

Die Eröffnung des zweiten Rechtsgangs gibt dem FG die Gelegenheit, zum einen der Frage nachzugehen, ob die von der I-GmbH begebenen Darlehen überhaupt als solche verstanden und in diesem Zusammenhang als ernstlich gemeint angesehen werden können; daran mag man nach den tatrichterlich bislang getroffenen Feststellungen zu der prekären wirtschaftlichen Lage der H-Inc. in den Zeitpunkten der Darlehensgewährungen auf den ersten Blick

durchaus Zweifel haben. Sollte sich dieser Zweifel bewahrheiten, wäre die Hingabe der "Darlehens"-Valuta von vornherein als (verdeckte) Einlagen der I-GmbH in die H-Inc. zu qualifizieren, was zugleich Zweifel an einer periodenidentischen Teilwertabschreibung aufwerfen würde (s. z.B. BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 X R 19/11, BFH/NV 2014, 1736). Verneinendenfalls bietet sich zum anderen nochmals Gelegenheit zu prüfen, ob die Teilwertabschreibungen, welche die I-GmbH nach Maßgabe von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 vorgenommen hat, von den tatsächlichen Umständen getragen werden. Das hängt (auch) damit zusammen, ob ein Konzernrückhalt bei Darlehensbegebung zunächst bestanden, ein solcher später --im Zeitpunkt der Abschreibungen-- jedoch entfallen wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de