Urteil vom 24. Juni 2015, I R 29/14

Sperrwirkung von Art. IV DBA-Großbritannien 1964 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. bei Teilwertabschreibung eines unbesichert begebenen Darlehens im Konzern

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, DBA GBR 1964 Art 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, OECDMustAbk Art 9 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 27. März 2014, Az: 6 K 4087/11 F

Leitsätze

1. Aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern kann es fremdvergleichsgerecht sein, bei einer Darlehensgewährung zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern von Sicherheiten abzusehen (Bestätigung des Senatsurteils vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573). Der Konzernrückhalt lässt jedoch keinen Schluss auf die Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft und damit die Werthaltigkeit des Rückforderungsanspruchs aus dem gewährten Darlehen zu (Abweichung vom BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, dort unter 3.) .

2. Der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: nach Art. IV DBA-Großbritannien 1964) ermöglicht eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (hier: nach § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. bis zur Änderung durch das StVergAbG vom 16. Mai 2003, BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) 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 2002) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen (hier: englischen) Tochtergesellschaft in (ggf.) fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat (Bestätigung des Senatsurteils vom 17. Dezember 2014 I R 23/13, BFHE 248, 170; Abweichung vom BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, dort unter 3.). Die fehlende Besicherung schlägt sich insoweit nur im entsprechend bepreisten Zins nieder (Bestätigung des Senatsurteils vom 21. Dezember 1994 I R 65/94, BFHE 176, 571) .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. März 2014 6 K 4087/11 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Rechtsstreits fallen dem Beklagten zur Last.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. November bis zum 31. Oktober, betrieb im Streitjahr 2002 einen Handel mit Waren über das Internet. Ihre alleinige Gesellschafterin war die in Kanada ansässige X.

2 Am 19. April 2000 hatte die Klägerin mit einer in Großbritannien ansässigen Tochtergesellschaft, der 2000 gegründeten und --nach einer Kapitalerhöhung-- mit einem Nennkapital von 50.000 £ ausgestatteten J Ltd., einen Darlehensvertrag geschlossen, nach welchem die Klägerin der Darlehensnehmerin über verschiedene Transferzahlungen Kapital zur Verfügung stellen sollte. Eine konkrete Darlehenssumme wurde nicht vereinbart. Vereinbart wurde eine jährliche Verzinsung mit 5 v.H., nicht jedoch die Gestellung von Sicherheiten. In einer Ergänzung zu dem Darlehensvertrag vereinbarten die Vertragsparteien, dass von der Klägerin nicht nur die

"Kapitalbereitstellung durch Transferzahlungen darlehnsweise zur Verfügung gestellt wird", sondern auch sonstige Leistungen erbracht werden.

3 Der Geschäftsbetrieb der J Ltd. wurde wegen der schlechten Geschäftsentwicklung am 31. Oktober 2002 eingestellt. Ihr Verlust betrug gemäß ihrer Gewinnermittlung zum 31. Dezember 2000 398.803 £ und zum 31. Oktober 2001 174.135 £; zum 31. Oktober 2002 wies sie einen Gewinn in Höhe von 76.560 £ aus. Die J Ltd. wurde im Jahr 2004 liquidiert.

4 In ihrer Gewinnermittlung auf den 31. Oktober 2002 nahm die Klägerin eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) auf die Rückzahlungsforderung gegenüber der J Ltd. in Höhe von 717.700 € vor.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf die Wertberichtigung der Forderungen aus dem Darlehen, das er als eigenkapitalersetzend ansah, dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) i.d.F. bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG 2002 a.F.-- und rechnete sie danach dem Gewinn wieder hinzu. Folge man dem nicht, so komme wegen der fehlenden Darlehensbesicherung jedenfalls eine Gewinnkorrektur gemäß § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) in seiner für das Streitjahr maßgebenden Fassung bis zur Änderung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG a.F.-- in Betracht. Unabhängig davon seien die unbesichert begebenen Darlehen von Anfang an nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen und deshalb als Einlagen anzusehen. Überhaupt sei die sog. Teilwertabschreibung wegen des sog. Rückhalts im Konzern nicht gerechtfertigt.

6 Die anschließende Klage gegen den hiernach geänderten Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer (gemäß § 10d Abs. 4 EStG 2002 i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG 2002) auf den 31. Dezember 2002 war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf gab ihr durch Urteil vom 28. März 2014 6 K 4087/11 F statt, im Wesentlichen deswegen, weil die Darlehensgewährung eigenkapitalersetzend gewesen und deswegen nicht als nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. korrekturfähige Geschäftsbeziehung i.S. von § 1 Abs. 4 AStG a.F. anzusehen sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1275 abgedruckt.

7 Seine Revision begründet das FA mit Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es hat sich dem FA in der Sache angeschlossen, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet.

11 1. Die Klägerin hat zum 31. Oktober des Streitjahres Rückzahlungsforderungen gegen die J Ltd. 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. Nr. 1 Satz 3 EStG 2002, hier i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002, vorgenommen. Das FG hat das als richtig angesehen: Der Teilwert der von der Klägerin der J Ltd. gewährten Darlehen habe zum 31. Oktober 2002 0 € betragen. Der Geschäftsbetrieb der J Ltd. sei wegen der schlechten Geschäftsentwicklung am 31. Oktober 2002 eingestellt worden. Ihr Verlust habe gemäß ihrer Gewinnermittlung zum 31. Dezember 2000 398.903 £ und zum 31. Oktober 2001 174.135 £ betragen. Das Stammkapital von 50.000 £ sei aufgebraucht gewesen. Die J Ltd. sei zum 31. Oktober 2002 überschuldet gewesen, der Gewinn in Höhe von 76.560 £ und das Aktivvermögen in Höhe von 3.224 £ änderten daran nichts. Dieser tatrichterlichen Sachverhaltswürdigung hat das FA nichts Substantielles entgegengestellt. Da sie weder einen Verstoß gegen die Denkgesetze noch gegen Verfahrensvorschriften erkennen lässt, ist der Senat daran gebunden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 2. Die Vorinstanz ist weiter davon ausgegangen, dass die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nicht an der Konzernbeziehung zwischen Klägerin und J Ltd. scheitert. Die Konzernbeziehung erlaube nur den Zugriff auf

etwaige Vermögenswerte der Tochtergesellschaft. Fehle es an solchen Vermögenswerten, ändere die Konzernbeziehung an der Teilwertabschreibung nichts. Das FA ist auch dieser Einschätzung entgegengetreten, im Ergebnis aber ebenfalls zu Unrecht.

13 Zwar kann ein sog. Konzernrückhalt zur Folge haben, dass die Obergesellschaft für den etwaigen Ausfall der Darlehenssumme "geradesteht". Und gerade deswegen wird eine Besicherung im Konzernzusammenhang nicht zwingend und unter allen Umständen einzufordern sein. Das fußt auf dem Senatsurteil vom 29. Oktober 1997 I R 24/97 (BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573), wonach Darlehensgewährungen im Konzern nicht allein deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen beurteilt werden können, weil für sie keine Sicherheit verlangt wurde. Soweit die Finanzverwaltung (im BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl I 2011, 277, unter 3.2) diese Rechtsprechung (im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 AStG) aber zum Beleg dafür nehmen will, eine an sich gebotene Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 mangels dauernder Wertminderung auszuschließen, wird die Kernaussage der Spruchpraxis jedoch missverstanden. Es ging dem Senat nicht darum, dem Konzernrückhalt eine "immerwährende" Besicherung zu entlehnen, welche "nach Art eines 'In-sich-Geschäfts' zur notwendigen Beurteilung der aus sich selbst generierten Werthaltigkeit" (so Roser, GmbH-Rundschau 2011, 841) Einfluss auf die Werthaltigkeit des der Tochtergesellschaft gewährten Darlehens nähme, sondern nur darum, für den Fall der Konzernierung die Kreditbedingungen zu justieren. Bei Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern kann es hiernach fremdvergleichsgerecht sein, von Sicherheiten abzusehen, wenn die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten. Ob der Rückhalt im Besicherungsfall aber tatsächlich und uneingeschränkt greift, ist damit noch nicht ausgemacht. Dass die Muttergesellschaft im Außenverhältnis regelmäßig für Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft gegenüber Dritten einsteht (sog. Eventualverbindlichkeit), lässt keinen zwingenden Schluss auf die Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochtergesellschaft zu. Gerade dann, wenn die Tochtergesellschaft auf die Inanspruchnahme des Konzernrückhalts angewiesen ist, um Drittgläubiger zu befriedigen, ist vielmehr davon auszugehen, dass die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft nicht bedient wird (vgl. zu alledem --neben Roser, ebenda-- z.B. Bogenschütz, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2014, 155, 156 ff.; Nientimp/Langkau, Internationale Wirtschafts-Briefe 2011, 351; V. Schmidt, Neue Wirtschafts-Briefe Beilage 2011/33, 3; Looks/Birmans/Persch, Der Betrieb 2011, 2110; Ditz/Liebchen, Internationales Steuerrecht 2012, 97; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 688a). Und so gesehen beeinflusst der Konzernrückhalt die handels- wie steuerrechtlich gebotene sog. Teilwertabschreibung einer konzerninternen Darlehensforderung prinzipiell und auch unter den vom FG festgestellten Gegebenheiten des Streitfalls nicht.

14 3. Vor diesem Hintergrund streiten die Beteiligten (weiter) darüber, ob die durch die Teilwertabschreibung bedingte Gewinnminderung außerbilanziell zu neutralisieren ist. Der ursprünglich verfochtene Ansatz zu einer derartigen Korrektur über § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. wird vom FA zwischenzeitlich nicht weiterverfolgt. Dem ist beizupflichten; der Senat verweist dazu 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 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. Anders liegt es insoweit jedoch, was die Vorschrift des § 1 Abs. 1 AStG a.F. anbelangt. Eine darauf gestützte außerbilanzielle Korrektur hält das FA nach wie vor für möglich und geboten. Das FG hat aber auch das zutreffend verneint.

15 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 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. Geschäftsbeziehungen i.S. der Abs. 1 und 2 liegen nach § 1 Abs. 4 AStG a.F. vor, wenn die den Einkünften zugrundeliegende Beziehung 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 wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde (s. dazu bezogen auf Gesellschafterdarlehen Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, m.w.N.).

16 b) Im Streitfall ist unter den Beteiligten in mehrfacher Hinsicht kontrovers, ob die korrekturauslösenden Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG a.F. vorliegen: Zum ersten, ob das (verzinste) Darlehen im Rahmen einer

Geschäftsbeziehung i.S. von § 1 Abs. 4 AStG a.F. an die J Ltd. begeben worden ist oder ob es sich hierbei --wie vom FG angenommen-- um eine eigenkapitalersetzende Maßnahme gehandelt hat, die nach der einschlägigen Spruchpraxis des Senats zu § 1 Abs. 4 AStG a.F. die Annahme einer Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ausschließt (vgl. Senatsurteil in BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; dem vorangehend Senatsbeschluss vom 29. April 2009 I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648; Senatsurteil vom 27. August 2008 I R 28/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 347; dem folgend auch BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 277, dort unter 7.). Zum zweiten, ob die fehlende Besicherung des von der Klägerin an die englische J Ltd. begebenen Darlehens eine Bedingung im Sinne des Gesetzes ist, zum dritten --bejahendenfalls--, ob die fehlende Besicherung und die infolgedessen ausgelöste Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 für die Einkünfteminderung als Gewinnverlagerung in das Ausland ursächlich ("dadurch") ist. Teilweise werden diese Fragen bejaht (so vom Thüringer FG, Urteil vom 29. Januar 2014 3 K 43/13, EFG 2014, 1401), teilweise --in Einklang mit der Vorinstanz-- verneint (so z.B. von Ditz/Quilitzsch, Internationale Steuer-Rundschau 2014, 109, 113; Ditz in Schönfeld/ Ditz, DBA, Art. 9 OECD-MA Rz 18 ff., 19, und von Andresen, Internationales Steuerrecht 2014, 207, jeweils m.w.N.).

17 c) Der Senat lässt das alles (abermals) dahinstehen. Nicht anders als bereits in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 I R 23/13 (BFHE 248, 170) gibt er auch der hiesigen 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. 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. November 1964 (BGBl II 1967, 828, BStBl I 1967, 40) --DBA-Großbritannien 1964-- und mit dem darin bestimmten Fremdvergleichsmaßstab vertrüge. Ausschlaggebend für eine Korrektur ist bei einer Darlehensbegebung erneut allein der vereinbarte Zinssatz, der seinerseits einem Fremdvergleich standhalten muss und dafür im Falle der fehlenden Besicherung --aufgrund des Konzernrückhalts und ggf. nach den Umständen des Einzelfalls und der dadurch ausgelösten Besicherungsintensität auch im Rahmen einer konzerninternen Finanzierung (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 21. Dezember 1994 I R 65/94, BFHE 176, 571; Gosch, a.a.O., § 8 Rz 693; kritisch insoweit z.B. Bogenschütz, Ubg 2014, 155, 159 ff.)-- um einen angemessenen Risikozuschlag zu erhöhen ist.

18 Im Einzelnen ist zu alledem, das dazu zur Begründung anzuführen ist, auf das besagte Urteil in BFHE 248, 170 zu verweisen (s. auch nachfolgenden Senatsbeschluss vom 24. März 2015 I B 103/13, BFH/NV 2015, 1009, zum DBA-Russland 1996). Neue Erwägungen, die die dort vertretene Rechtsauffassung in Frage stellen könnten, haben das FA und das beigetretene BMF nicht vorgetragen. Insbesondere führt der namentlich seitens des BMF hervorgehobene Einwand nicht weiter, dass § 1 Abs. 1 AStG a.F. jegliche Vertragsbedingungen einbeziehe und infolgedessen die abkommensrechtliche Komplementärregelung in Art. IV DBA-Großbritannien 1964 nicht anders verstanden werden dürfe. Das ist zirkelschlüssig. Selbst wenn es sich, was das Regelungsverständnis des § 1 Abs. 1 AStG a.F. anbelangt, so verhielte, wie das BMF vermeint, würde der ausschlaggebende Regelungsmaßstab durch Art. IV DBA-Großbritannien 1964 gesetzt, nicht aber umgekehrt ein solcher Maßstab durch die nationale Vorschrift des § 1 Abs. 1 AStG a.F. Dafür, dass § 1 Abs. 1 AStG a.F. abkommensüberschreibend, also als sog. Treaty override, ausgestaltet wäre, ist nichts ersichtlich. Und auch dass Situationen vorstellbar sein mögen, in welchen sich das darlehensbedingte Risikopotential durch einen Marktzins nicht mehr ausgleichen ließe, ist nicht geeignet, einen abweichenden Vergleichsmaßstab vorzugeben. Solche Situationen könnten den Vergleichsmaßstab nicht einseitig verändern.

19 4. In Anbetracht dessen kommt es lediglich darauf an, ob der zwischen der Klägerin und der J Ltd. vereinbarte Darlehenszins auch unter Berücksichtigung der fehlenden tatsächlichen Besicherung seiner Höhe nach angemessen war und einem Fremdvergleich standhielt. Davon ist das FG ersichtlich ausgegangen und dem hat sich das FA nicht mit belastbaren Erwägungen widersetzt. Da das FG in ebenfalls nicht angreifbarer Weise zudem ausgeschlossen hat, dass es sich bei den Darlehensbegebungen um (verdeckte) Einlagen handelt, bedarf es keiner weiteren Sachaufklärung mehr. Die Sache ist spruchreif.

20 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de