

## Urteil vom 27. Februar 2019, I R 73/16

### Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung

ECLI:DE:BFH:2019:U.270219.IR73.16.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, KStG § 8b Abs 3 S 3, VtrRKonvG Art 31 Abs 1, OECDMustAbk Art 3 Abs 2, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA BEL Art 3 Abs 2, DBA BEL Art 9, KStG VZ 2005, OECD-MA Art 3 Abs 2, OECD-MA Art 9 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 09. November 2015, Az: 6 K 2095/13 K

### Leitsätze

1. Die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlagen ist anhand der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten vorzunehmen. Einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs ist dabei nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beizumessen (Bestätigung des Senatsurteils vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, unter II.2.) .
2. 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 (insoweit entgegen Senatsurteile vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, und vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, unter II.3.d) .
3. 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. 9 DBA-Belgien 1967) .
4. Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 DBA-Belgien 1967) 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 (entgegen Senatsurteile vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, und vom 17. Dezember 2014 I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261) .
5. 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 .
6. Mit am 31.03.2021 veröffentlichtem Beschluss vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19 hat die 3. Kammer des Zweiten Senats des BVerfG der Verfassungsbeschwerde stattgegeben, das BFH-Urteil vom 27.02.2019 - I R 73/16 aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen. Der Rechtsstreit wird nun unter dem neuen Az. I R 15/21 geführt.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 10. November 2015 6 K 2095/13 K aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

- ..
- 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 --StVergAbG--) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG--.
  - 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine inländische GmbH, ist Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin der inländischen A GmbH. Letztere war zu 99,98 % an der B N.V., einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Belgien, beteiligt. Die restlichen Anteile an der B N.V. hielt die Klägerin.
  - 3 Die A GmbH führte für die B N.V. ein Verrechnungskonto, das ab dem 1. Januar 2004 mit 6 % p.a. verzinst wurde. Am 30. September 2005 vereinbarten die A GmbH und die B N.V. einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein in Höhe von ... €. Der Betrag entsprach dem nach Ansicht der Vertragsbeteiligten wertlosen Teil der gegen die B N.V. gerichteten Forderungen aus dem Verrechnungskonto. Er wurde zwar in der Bilanz der A GmbH gewinnmindernd ausgebucht, jedoch hat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Gewinnminderung mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung neutralisiert.
  - 4 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Düsseldorf vom 10. November 2015 6 K 2095/13 K, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 553).
  - 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
  - 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
  - 7 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es unterstützt, ohne einen eigenen Antrag zu stellen, das Revisionsbegehren des FA.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 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 A GmbH nicht zu korrigieren ist.
- 9 1. Nach den Feststellungen der Vorinstanz bestand im Streitjahr eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft zwischen der A GmbH (als Organgesellschaft) und der Klägerin (als Organträgerin). Dies hat gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) zur Folge, dass das Einkommen der A GmbH der Klägerin zuzurechnen ist und die Einwendungen gegen die Höhe des zugerechneten Einkommens von der Klägerin als Organträgerin im Rechtsbehelfsverfahren gegen den an sie gerichteten Körperschaftsteuerbescheid geltend zu machen sind. Der die Organgesellschaft betreffende Steuerbescheid ist insoweit kein Grundlagenbescheid (vgl. Senatsurteil vom 6. Juli 2016 I R 25/14, BFHE 254, 326, BStBl II 2018, 124).
- 10 2. Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen getroffen, um entscheiden zu können, ob es sich bei dem Verrechnungskonto um ein betrieblich veranlassetes und damit steuerrechtlich anzuerkennendes Darlehen der A GmbH handelte oder ob dieses Konto durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassete Einlagen in das Vermögen der B N.V. und damit in Höhe der Forderung nachträgliche Anschaffungskosten auf den Beteiligungsansatz der A GmbH ausweist (nachfolgend zu 3.). Dies kann jedoch offen bleiben, da in beiden Fällen die Minderung des Aktivums außerbilanziell zu berichtigen ist (nachfolgend zu 4.).
- 11 3. Nach der zu Verträgen zwischen Angehörigen ergangenen Rechtsprechung ist die Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher Veranlassung im Anschluss an die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.) und vom 15. August 1996 2 BvR 3027/95 anhand der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten mit der Maßgabe vorzunehmen, dass nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Fremdüblichen im Sinne eines absolut wirkenden Tatbestandsmerkmals die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließt. Vielmehr sind die einzelnen Kriterien des

Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung zu würdigen (vgl. zuletzt Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Oktober 2018 X R 44-45/17, BFHE nn, m.w.N.). Nichts anderes kann für Vertragsverhältnisse zwischen Gesellschaften und ihren Gesellschaftern und damit für die Frage gelten, ob eine Kapitalüberlassung der eigenen betrieblichen Sphäre oder derjenigen des Gesellschaftsverhältnisses (hier: Beteiligung der A GmbH an der B N.V.) zuzuordnen ist.

- 12** a) Demgemäß bedarf es auch bei der Beurteilung von Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen der Abgrenzung, ob das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft übergehen sollte und eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war (BFH-Urteil vom 6. November 2003 IV R 10/01, BFHE 204, 438, BStBl II 2004, 416) oder ob die Beteiligten --im Sinne einer ernstlichen Abrede-- von der Überlassung von Kapital auf Zeit ausgegangen sind und davon ausgehen konnten, dass der Darlehensvertrag durchgeführt, insbesondere also das Darlehen zurückgezahlt wird (dazu Senatsurteil vom 17. Dezember 2014 I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 26). Zwar kann diese Abgrenzung nur auf objektiv überprüfbare Umstände gestützt werden und ist hierbei von den fremdüblichen Voraussetzungen einer Darlehensgewährung auszugehen (sog. Fremdvergleich). Auch insoweit kann jedoch einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beigemessen werden. Diese sind vielmehr --worauf der Senat mit Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 24/97 (BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, unter II.2.) ausdrücklich hingewiesen hat-- indiziell zu würdigen (gl.A. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IV R 15/11, BFHE 247, 410, BStBl II 2015, 267, Rz 24 ff.).
- 13** b) Hiervon ausgehend ist zwar in der den Streitfall kennzeichnenden Nichtbesicherung des Schuldsaldos aus dem Verrechnungskonto einerseits ein nicht fremdüblicher Umstand zu sehen, da ein mit der B N.V. nicht verbundener Kreditgeber auf einer banküblichen Sicherheit bestanden hätte. Abweichendes kann auch dem Topos des (sog.) Konzernrückhalts nicht entnommen werden, da er --ohne Hinzutreten einer rechtlichen Verpflichtung, für die Rückzahlung des Darlehens einzustehen-- lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und die Üblichkeit zum Ausdruck bringt, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern (z.B. Greil, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2018/2019, 947, 963 ff.). Soweit den Urteilen des Senats vom 24. Juni 2015 I R 29/14 (BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) sowie in BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, unter II.3.d, Abweichendes zu entnehmen ist, wird hieran nicht festgehalten. Dies schließt es andererseits --wie erläutert-- aber nicht aus, auch ertragsteuerrechtlich von einer ernstlichen, d.h. betrieblich veranlassten Darlehensabrede auszugehen (Senatsurteil in BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, zu II.2.). Im Rahmen der gebotenen Gesamtabwägung sind hierbei neben der fehlenden Konzernüblichkeit der Anspruchsbesicherung (dazu Senatsurteil vom 21. Dezember 1994 I R 65/94, BFHE 176, 571) vor allem die sonstigen Umstände des Vertragsschlusses (z.B. berechnete Ertragserwartungen des Kreditnehmers, Einfluss des Kreditgebers auf dessen Geschäftstätigkeit, grundsätzliche Bereitschaft, die kreditnehmende Gesellschaft im Geschäftsverkehr nach außen zu stützen) indiziell mit Rücksicht darauf zu würdigen, ob --trotz des nicht fremdüblichen Verzichts auf die Einräumung einer werthaltigen Sicherung der Darlehensansprüche-- die Beteiligten von einer Kapitalüberlassung auf Zeit und damit insbesondere von der Rückzahlung des Kreditkapitals ausgegangen sind und bei objektiver Würdigung ausgehen konnten.
- 14** c) Eine solche Gesamtabwägung hat das FG nicht vorgenommen. Sie kann in der Revisionsinstanz auch nicht nachgeholt werden.
- 15** 4. Die Abgrenzung ist im Streitfall indes nicht entscheidungserheblich, da die mit der Forderungsausbuchung verbundene Gewinnminderung ungeachtet dessen außerbilanziell zu korrigieren ist, ob die A GmbH eine durch das Gesellschaftsverhältnis (Beteiligungsverhältnis) veranlasste Kapitaleinlage in das Vermögen der B N.V. geleistet (nachfolgend zu a) oder dieser ein betrieblich veranlassenes Darlehen gewährt hat (nachfolgend zu b und c).
- 16** a) Im Fall einer Einlage hätten sich insoweit die Anschaffungskosten der A GmbH auf die Beteiligung an der B N.V. erhöht. Eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung wäre gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ausgeschlossen.
- 17** b) Im Fall der Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung wäre hingegen --mit dem nämlichen Ergebnis und wie vom FA vertreten-- die Minderung des Steuerbilanzgewinns nach § 1 Abs. 1 AStG zu neutralisieren.
- 18** aa) Der gewinnmindernden Ausbuchung der Darlehensforderung steht der sog. Konzernrückhalt und damit auch der Umstand nicht entgegen, dass die A GmbH beherrschende Gesellschafterin der B N.V. war. Soweit der bisherigen Rechtsprechung des Senats entnommen werden konnte, dass allein in den Einflußnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des

Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung zu sehen ist, hält er hieran --wie bereits erläutert-- nicht fest (insoweit entgegen Senatsurteil in BFHE 176, 571). Demgemäß schließt der sog. Konzernrückhalt weder aus, dass ein Darlehen wertlos und damit auf den geringeren Teilwert abgeschrieben wird, noch hat er bei der im anhängigen Verfahren zu beurteilenden verzichtsbedingten Ausbuchung des Darlehensanspruchs zur Folge, dass diese durch den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des Nominalbetrags des Darlehensverzichts ausgeglichen wird (vgl. Senatsurteile in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258; vom 12. April 2017 I R 36/15, BFH/NV 2018, 58, Rz 22). Der Einlagewert bestimmt sich vielmehr nach dem Teilwert des Forderungsanteils, auf den verzichtet wurde, im Streitfall mithin --nach den Feststellungen der Vorinstanz-- auf null € (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; sowie nachfolgende Senatsurteile vom 15. Oktober 1997 I R 23/93, BFH/NV 1998, 826; I R 58/93, BFHE 184, 432, BStBl II 1998, 305; I R 103/93, BFH/NV 1998, 572; vom 28. November 2001 I R 30/01, BFH/NV 2002, 677).

- 19** bb) Die hierdurch bedingte Gewinnminderung unterliegt indes in voller Höhe der Korrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG.
- 20** 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.
- 21** (1) Das Darlehensverhältnis zwischen der A GmbH und der B N.V. ist eine solche Geschäftsbeziehung, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört (noch offen gelassen im Senatsurteil in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 15). Der Begriff der Bedingung ist zwar gesetzlich nicht definiert, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sind hierzu jedoch --neben Vereinbarungen über die Laufzeit, Art und Weise der Rückzahlung sowie Höhe und Zahlungszeitpunkt der Zinsen-- üblicherweise auch Vereinbarungen über die zu stellenden Sicherheiten zu rechnen (vgl. Nr. 13 AGB-Banken, Nr. 22 AGB-Sparkassen). Auch die Rechtsprechung teilt diese Ansicht (z.B. Senatsurteil vom 7. September 2016 I R 11/14, BFH/NV 2017, 165, Rz 21, im Zusammenhang mit einem "weitergeleiteten Konzerndarlehen" und § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F.; BFH-Urteile vom 16. Dezember 1998 X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, und vom 28. November 1990 X R 109/89, BFHE 163, 264, BStBl II 1991, 327).
- 22** (2) Die Nichtbesicherung weicht --wie bereits ausgeführt-- vom Fremdüblichen ab, weil ein fremder Gläubiger die Darlehensgewährung (hier Verrechnungskonto) von der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätte. Gegen die Annahme fehlender Fremdüblichkeit kann nicht eingewendet werden, dass die dem Schuldsaldo zugrunde liegende Abrede steuerrechtlich als Darlehen angesehen wird. Letzteres beruht --wie gleichfalls bereits erläutert-- auf der Würdigung der Gesamtabrede, die trotz fehlender Fremdüblichkeit einzelner Indizien (hier: keine Besicherung) dazu führen kann, nicht von einer durch das Gesellschaftsverhältnis (Beteiligungsverhältnis) veranlassten Einlage, sondern einer darlehensweisen Kapitalausreichung auszugehen. Folge hiervon ist indes nicht, dass der Vertrag in seiner Gesamtheit dem entspreche, was einander Fremde vereinbaren würden. Vielmehr bleibt die Qualifikation der betroffenen und vom Marktüblichen (Banküblichen) abweichenden Vertragsteile als nicht fremdüblich erhalten. Nichts anderes ergibt sich aus § 1 AStG. Im Gegenteil: auch diese Vorschrift unterscheidet nach ihrer Struktur (Tatbestand und Rechtsfolge) die "Geschäftsbeziehung" zum Ausland --hier das steuerrechtlich anzuerkennende Darlehen-- von den einzelnen, nicht fremdüblichen "Bedingungen" mit der weiteren Folge, dass nur die hierdurch --d.h. die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Bedingungen (hier: fehlende Besicherung)-- veranlassten Einkunfts minderungen dem Berichtigungsbefehl der Norm unterfallen.
- 23** (3) Die Einkünfterminderung ist weiterhin i.S. von § 1 AStG durch ("dadurch") die fehlende Besicherung eingetreten (noch offen gelassen in Senatsurteilen in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, Rz 16, und in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 15). Maßgeblich hierfür ist --im Sinne des Veranlassungsprinzips (dazu Senatsurteil vom 18. April 2018 I R 37/16, BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73, Rz 23)-- das die gewinnmindernde Forderungsausbuchung "auslösende Moment". Bei der hierfür gebotenen wertenden Betrachtung ist nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der B N.V., sondern deshalb vorrangig auf den Sicherungsverzicht abzustellen, weil die A GmbH durch eben diesen Verzicht ihren Darlehensrückzahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Tochtergesellschaft

geknüpft hat und eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten wäre.

- 24** cc) Die hierdurch bedingte Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG wird nicht durch Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 (BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39) --DBA-Belgien 1967-- ausgeschlossen (Aufgabe der bisherigen Senatsrechtsprechung).
- 25** (1) Art. 9 DBA-Belgien 1967 sieht u.a. vor, dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, Kontrolle oder Finanzierung eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist und zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und besteuert werden dürfen.
- 26** (2) Geht man bei der Ermittlung des Regelungsgehalts eines völkerrechtlichen Vertrags vom Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 --WÜRV-- (BGBl II 1985, 927) aus (Senatsurteil vom 11. Juli 2018 I R 44/16, BFHE 262, 354), so ist ein solches Abkommen nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 WÜRV).
- 27** (3) Maßgeblich ist mithin der Wortlaut des Vertrags und die "gewöhnliche Bedeutung" der verwendeten Ausdrücke. Hiernach handelt es sich bei der fehlenden Besicherung um zwischen der A GmbH und der B N.V. "vereinbarte Bedingungen", die --wie gezeigt-- vom Fremdüblichen abweichen. Der Senat hat zwar bisher das Merkmal der Bedingung im Falle der Darlehensgewährung allein auf den vereinbarten Zinssatz --i.S. einer Preiskorrektur-- beschränkt (Senatsurteile in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, und in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261). An dieser Rechtsprechung wird indes nicht festgehalten. Unberührt hiervon bleiben hingegen die Grundsätze des Senatsurteils vom 11. Oktober 2012 I R 75/11 (BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046). Die in dieser Entscheidung zu beurteilende sog. Sonderbedingung in Form einer "klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung", denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unterworfen sind (sog. formeller Fremdvergleich), ist unverändert nicht zu den Bedingungen i.S. des Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) zu rechnen.
- 28** (4) Bestätigung findet dieses Verständnis im Zweck des Art. 9 DBA-Belgien 1967. Die Regelung zielt auf die Einkünfteabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen am Maßstab des vom Territorialitäts- und Veranlassungsprinzip getragenen Fremdvergleichs (Schwenke/Greil in Wassermeyer MA Art. 9 Rz 2). Sie will zudem die gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen sicherstellen.
- 29** (5) Aus dem Vorstehenden sowie dem prinzipiellen Einklang mit den Erläuterungen zu § 1 AStG ergibt sich weiterhin, dass der Senat einer abschließenden Entscheidung darüber enthoben ist, ob der Auslegung des Art. 9 DBA-Belgien 1967 die Grundsätze des WÜRV oder gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Belgien 1967 (sog. lex-foi-Klausel) das Recht des Anwenderstaats zugrunde zu legen ist (vgl. zum Verhältnis zwischen Art. 3 Abs. 2 OECD-MustAbk und Art. 31 ff. WÜRV: Erhard in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 3 Rz 155; Oellerich in Gosch, AO § 2 Rz 34; Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Rz 19.67; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 3 OECD-MA Rz 5.1; Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 3 Rz 77).
- 30** c) Schließlich widerstreitet auch das Unionsrecht nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG.
- 31** 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. Mai 2018 C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 580).

- 32** bb) Soweit der EuGH mit der zuletzt genannten Entscheidung für die unentgeltliche Übernahme von Garantie- und Patronatzusagen 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.
- 33** (1) Auszugehen ist hierbei davon, dass die genannten wirtschaftlichen Gründe (hier: "gewisse" Finanzierungsverantwortung der A GmbH für B N.V.; Partizipation an deren Erfolg z.B. über Gewinnausschüttungen) nach dem EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580) nicht im Sinne eines Automatismus dazu führen, dass die Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten (durchgängig) verdrängt werden. Aus den Formulierungen des Urteils (vgl. dort Rz 54, 56 f: "können") ergibt sich vielmehr zweifelsfrei, dass das nationale Gericht Gründe dieser Art zu berücksichtigen und damit im Rahmen einer Abwägung daran zu messen hat, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift (gl.A. zur gebotenen Einzelfallabwägung Graw, Der Betrieb --DB-- 2018, 2655, 2657; Rasch/Chwalek/Bühl, Internationale Steuer-Rundschau 2018, 275, 279; Schreiber/Greil, DB 2018, 2527, 2534; a.A. wohl BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2018, BStBl I 2018, 1305).
- 34** (2) Hiernach kommt im Streitfall eine Einschränkung der Berichtigung nach § 1 AStG nicht in Betracht.
- 35** Zwar hatte die A GmbH --im Gegensatz zu einander fremden Dritten-- die Wahl, die B N.V. entweder mit Fremd- oder mit Eigenkapital auszustatten. Gleich die Ausreichung von Fremdkapital aber eine unzureichende Eigenkapitalausstattung aus und ist sie damit zugleich Voraussetzung dafür, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zgedachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen kann, so steht dies nicht nur strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahe (vgl. jeweils zu § 1 AStG a.F. Senatsurteile vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123; vgl. auch § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG n.F.), sondern hat des Weiteren zur Folge, dass eine unterschiedliche Behandlung von Einlage (dazu unter 4.a) und Darlehensverzicht mit Rücksicht auf den auch unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist.
- 36** Welche Weiterungen sich hieraus für unentgeltliche Garantie- und Patronatserklärungen ergeben, die dem EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580) zugrunde lagen, bedarf vorliegend bereits deshalb keiner weiteren Erörterung, weil Verpflichtungen der zuletzt genannten Art mit keiner Änderung des Vermögens- und Liquiditätsstatus der betroffenen Gesellschaften einhergehen, wohingegen die im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Verzichtserklärungen --gleich der Leistung einer Einlage-- bis zum Eintritt des Besserungsfalls auf einen Kapitalverlust, jedenfalls aber auf einen Kapitaltransfer gerichtet waren. Auch dem ist im Rahmen der gebotenen Abwägung --wie aufgezeigt-- das ihm zukommende Gewicht zu geben mit der Folge, dass die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit einer Einkunfts-korrektur nach § 1 AStG nicht entgegensteht.
- 37** 5. Nach dem Ausgeführten ist das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 38** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)