# Urteil vom 27. Februar 2019, I R 51/17

**Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung sowie Teilwertabschreibung unbesicherter Forderungen aus Konzernlieferbeziehungen**

ECLI:DE:BFH:2019:U.270219.IR51.17.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 2, AStG § 1 Abs 4, OECDMustAbk Art 3 Abs 2, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA CHN Art 3 Abs 2, DBA CHN Art 9, AEUV Art 49, AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, EG Art 43, EG Art 56, EG Art 57 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 5 Abs 1, EStG VZ 2008 , OECD-MA Art 9 Abs 1, OECD-MA Art 3 Abs 2

vorgehend FG Köln, 16. Mai 2017, Az: 9 K 1361/14

## Leitsätze

1. Die fehlende Besicherung einer Forderung aus Lieferbeziehungen 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-China 1985) .

2. Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 DBA-China 1985) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Forderungsausbuchung oder -abschreibung (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) .

3. Einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften aus Drittstaaten das Unionsrecht nicht entgegen .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 17.05.2017 - 9 K 1361/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## 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 Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --AStG--.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni. An ihr waren als Komplementärin die A GmbH zu 10 % und als Kommanditisten --mittelbar über weitere Mitunternehmerschaften-- natürliche Personen beteiligt. Im Streitjahr (2008) war die Klägerin Alleingesellschafterin der chinesischen A Ltd. Gegenüber dieser Gesellschaft war 2007 und 2008 eine Forderung in Höhe von ... € offen, die noch aus Lieferungen in den Jahren 2004 und 2005 stammte. Die Forderung war unbesichert und unverzinslich.

3 Am 20. Dezember 2007 verzichtete die Klägerin gegen Besserungsschein zunächst in Höhe von ... € auf ihre Forderung und buchte diese insoweit gewinnmindernd in ihrer Handelsbilanz aus. Zum 30. Juni 2008 schrieb die

Klägerin die Forderung wegen anhaltender Wertlosigkeit in ihrer Handelsbilanz um ... € ab und erklärte am 6. Dezember 2008 schließlich einen Forderungsverzicht.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ die Wertberichtigungen im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt und erhöhte den Gewinn wegen der fehlenden Verzinsung der Forderung außerbilanziell in Höhe von 3 % der Forderung.

5 In der Einspruchsentscheidung berücksichtigte das FA bei den Einkünften, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bzw. § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes --jeweils in der im Streitjahr geltenden Fassung-- fallen, eine zuvor noch streitige Forderungsabschreibung gegenüber einer britischen Tochterkapitalgesellschaft in Höhe von nominell ... € zu 100 %.

6 Die Klage hatte hinsichtlich der Forderungsausbuchung und -abschreibung Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 17. Mai 2017 - 9 K 1361/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1738). Demgegenüber sah das FG hinsichtlich der unverzinsten Forderung einen Zinssatz von 10,5 % als angemessen an und erhöhte dementsprechend den Gewinn --beschränkt auf den Zeitraum bis zum Forderungsverzicht-- um weitere 7,5 % ihres Nennbetrags. Zudem kürzte es die Teilwertabschreibung auf die Forderung gegenüber der britischen Tochterkapitalgesellschaft, soweit an der Klägerin selbst mit der A GmbH eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, und somit um 10 % von ... € (= ... €).

7 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Die tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die Gewinnminderungen, die auf der Forderungsausbuchung und -abschreibung beruhen, gemäß § 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren sind.

11 1. 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 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

12 2. Danach kommt eine außerbilanzielle Hinzurechnung der im Streitfall in Rede stehenden Gewinnminderungen nach § 1 AStG in Betracht.

13 a) Die Lieferbeziehung zwischen der Klägerin und der A Ltd. ist eine solche Geschäftsbeziehung, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört (noch offen gelassen im Senatsurteil vom 17. Dezember 2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 15). Der Begriff der Bedingung ist zwar gesetzlich nicht definiert, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sind hierzu jedoch bei Lieferbeziehungen üblicherweise auch Vereinbarungen über ggf. zu stellende Sicherheiten zu rechnen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in dem Senatsurteil zum Parallelverfahren (vom 27. Februar 2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21) Bezug genommen.

14 b) Zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Zahlungsforderungen aus den Lieferverhältnissen dem entspricht,

was ein fremder, nicht durch ein Gesellschaftsverhältnis mit der Abnehmerin verbundener Lieferant (ex ante) im konkreten Lieferverhältnis (Kaufpreis von ... €, keine Verzinsung) mit der A Ltd. vereinbart hätte, hat das FG keine Feststellungen getroffen. Auch ist dem angefochtenen Urteil nichts dazu zu entnehmen, ob und wann ein fremder Dritter ggf. (zumindest) zu einem späteren Zeitpunkt (nach der Lieferung) auf einer werthaltigen Besicherung der Ausstände bestanden hätte (vgl. Senatsbeschluss vom 15. Mai 2018 - I B 114/17, BFH/NV 2018, 1092, zu "stehengelassenen" Forderungen aus Lieferungen und Leistungen).

**15** Das FG hat sich --aus seiner Sicht konsequent-- mit der Fremdvergleichsproblematik nicht näher befasst, weil es der bisherigen Senatsrechtsprechung (Urteile in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, und vom 24. Juni 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. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juni 1985 (BGBl II 1986, 447, BStBl I 1986, 330) --DBA-China 1985- 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. 9 DBA-China 1985 ergibt sich insoweit kein abweichendes Ergebnis.

**16** c) Die Vornahme eines Fremdvergleichs im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG ist nicht aus anderen Gründen entbehrlich.

**17** aa) Wäre ein fremder Dritter als Lieferant in der Situation der Klägerin nicht bereit gewesen, ohne werthaltige Besicherung der Zahlungsforderungen mit der Warenlieferung in Vorleistung zu treten, würde der sog. Rückhalt im Konzern die Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 AStG nicht hindern. 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 Schuldner jedoch nicht gesehen werden. Auch insoweit wird auf das Senatsurteil in der Parallelsache (BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18) Bezug genommen.

**18** bb) Die Einkünfteminderung wäre 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 und -abschreibung "auslösende Moment". Bei der hierfür gebotenen wertenden Betrachtung ist nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der A Ltd., sondern deshalb vorrangig auf die fehlende Besicherung abzustellen, weil die Klägerin hierdurch ihren Zahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Tochtergesellschaft geknüpft hat und eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten wäre.

**19** cc) Schließlich widerstreitet auch das Unionsrecht nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.

**20** Sofern angesichts der nach § 1 Abs. 2 AStG erforderlichen "wesentlichen Beteiligung" die 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 --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1, 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 --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) einschlägig ist, ist diese im Streitfall nicht anwendbar, weil die Niederlassungsfreiheit nur im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gewährleistet ist, zu denen die Volksrepublik China nicht gehört.

**21** Die grundsätzlich auch im Verkehr mit Drittstaaten geschützte Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) ist wegen der sog. Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) auf die Rechtsfolgen des § 1 Abs. 1 AStG nicht anwendbar. Nach Art. 57 Abs. 1 EG berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen

Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Die Standstill-Klausel ist in den Anwendungsfällen des § 1 Abs. 1 AStG einschlägig, weil diese Vorschrift bereits am 31. Dezember 1993 bestanden hat und in ihrem Kern unverändert geblieben ist.

**22** Da die Anwendung des § 1 Abs. 1 AStG nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 AStG eine "wesentliche Beteiligung" des Steuerpflichtigen in Höhe von mindestens 25 % bzw. einen beherrschenden Einfluss auf das ausländische Unternehmen voraussetzt, handelt es sich durchweg um Direktinvestitionen i.S. von Art. 57 Abs. 1 EG. Für eine solche reicht es aus, dass der Investor aufgrund der Investition die Möglichkeit hat, sich tatsächlich an der Verwaltung der Tochtergesellschaft oder deren Kontrolle zu beteiligen (z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union, früher: Europäischer Gerichtshof, Holböck vom 24. Mai 2007 - C-157/05, EU:C:2007:297; Rz 35, Slg. 2007, I-4051; Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2016 - I R 80/14, BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615, Rz 44). Dass es sich bei der im Streitfall gegebenen 100 %-Beteiligung der Klägerin an der A Ltd. um eine Direktinvestition handelt, steht im Übrigen außer Frage.

**23** 3. Das angefochtene Urteil beruht auf einer abweichenden rechtlichen Beurteilung. Es ist daher aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die erforderlichen Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Nichtbesicherung der Forderungen treffen kann. Sollte die Nichtbesicherung der Forderungen fremdüblich sein, wird das FG bei seiner Entscheidung hinsichtlich der Forderungsabschreibung gegenüber der chinesischen Tochterkapitalgesellschaft zu prüfen haben, ob die Einkünfte der Klägerin in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung vor oder erst nach Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG festzustellen oder nur nachrichtlich im Gewinnfeststellungsbescheid mitzuteilen sind (vgl. hierzu Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b Rz 502).

**24** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de