Urteil vom 19. Juni 2019, I R 32/17

Einkünftekorrekturen nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibungen auf unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderungen und bei Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern auf ausländische Tochtergesellschaften

ECLI:DE:BFH:2019:U.190619.IR32.17.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA USA 1989 Art 9 Abs 1, DBA FRA Art 5, AEUV Art 49, AEUV Art 63, AEUV Art 64 Abs 1, KStG § 8a Abs 1, KStG § 8b Abs 1, KStG § 8b Abs 5, KStG VZ 2005 , OECD-MA Art 9 Abs 1

vorgehend FG Köln, 21. Februar 2017, Az: 13 K 493/12

Leitsätze

1. 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 Abs. 1 DBA-USA 1989 und Art. 5 DBA-Frankreich 1959, Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394). Für eine am Bilanzgewinn orientierte Darlehensverzinsung gilt nichts anderes .

2. Die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft ist nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen .

3. Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 und Art. 5 DBA-Frankreich 1959) 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) .

4. Einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG steht bei Tochtergesellschaften aus Drittstaaten das Unionsrecht nicht entgegen (Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292). Ob im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten 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 (Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394) .

5. Das Vorliegen einer "gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung" i.S. des § 1 Abs. 4 AStG i.d.F. des StVergAbG ist unter Heranziehung des für die ausländische Tochtergesellschaft maßgebenden materiellen Gesellschaftsrechts zu beurteilen .

6. Beschluss vom 03.03.2021: Das den Beteiligten mittels Empfangsbekenntnis am 10.01.2020 zugestellte Urteil des Senats vom 19.06.2019 – I R 32/17 ist unwirksam; es wird jedenfalls klarstellend aufgehoben.

Tenor

Auf die Revision der Beteiligten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22.02.2017 - 13 K 493/12 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 von Einkünftekorrekturen 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-- sowie die Umqualifizierung von Zinsen in verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) nach § 8a des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (Korb II-Gesetz) vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --KStG 2002 n.F.--.

2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine inländische Kapitalgesellschaft, war im Streitjahr (2005) an in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Die Klägerin und mit dieser gemäß §§ 14 ff. KStG verbundene Organgesellschaften gewährten verschiedenen nachgeordneten --in Frankreich und den USA ansässigen und jeweils nicht organschaftlich verbundenen-- Gesellschaften Darlehen. Diese waren überwiegend festverzinst. In einem Fall wurde statt eines festen Zinssatzes als Gegenleistung eine jährliche Beteiligung in Höhe von 12,5 % am Bilanzgewinn der nachgeordneten Gesellschaft, begrenzt durch einen Höchstbetrag in Höhe von 25 % des Darlehensvolumens, festgeschrieben. Sicherheiten wurden sowohl im Fall der festverzinslichen Darlehen wie des variablen Darlehens nicht vereinbart. Im Streitjahr schrieb die Klägerin diese Darlehen gewinnmindernd in Höhe von ... € ab.

3 Zudem übertrug die Klägerin im Streitjahr Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf eine maltesische Tochterkapitalgesellschaft, deren Alleingesellschafterin sie war, und brachte die Anteile an dieser Gesellschaft gemäß § 23 Abs. 4 des im Streitjahr geltenden Umwandlungssteuergesetzes ebenfalls zu Buchwerten im Rahmen einer Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere in Malta ansässige Kapitalgesellschaft ein.

4 Schließlich erzielten die Klägerin und deren Organgesellschaften im Streitjahr Zinseinnahmen aus Darlehensforderungen gegen verschiedene ausländische nachgeordnete Gesellschaften in Höhe von insgesamt ... €.

5 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete die Gewinnminderungen aufgrund der Teilwertabschreibungen außerbilanziell wieder hinzu, erhöhte den Bilanzansatz für die übertragenen Wirtschaftsgüter um ... € und behandelte die Zinseinnahmen in voller Höhe als steuerpflichtig.

6 Die Klage hatte überwiegend Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 22.02.2017 - 13 K 493/12).

7 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil des FG Köln insoweit aufzuheben, als es die Klage abgewiesen hat, den Bescheid für 2005 über Körperschaftsteuer vom 13.09.2013 dergestalt zu ändern, dass die Körperschaftsteuer auf Null festgesetzt wird, sowie den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2005 vom 13.09.2013 dergestalt zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte um ... € gemindert wird und der verbleibende Verlustvortrag entsprechend höher festgestellt wird sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

8 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen sowie das Urteil des FG Köln aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revisionen der Beteiligten sind begründet. Sie führen 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--). Die tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die Gewinnminderungen, die auf den Teilwertabschreibungen der Darlehen und auf dem Buchwertansatz der auf die maltesische Tochtergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter beruhen, gemäß § 1 Abs. 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren sind.

10 1. Hinsichtlich der gewinnmindernden Teilwertabschreibungen auf die Darlehen kommt eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG in Betracht.

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

12 b) Die im Streit stehenden Darlehensverhältnisse sind Geschäftsbeziehungen 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 vom 27.02.2019 - I R 73/16 (BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21) Bezug genommen.

13 c) Zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspricht, was fremde, nicht mit den nachgeordneten Gesellschaften verbundene Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätten, hat das FG keine 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 die im Streitfall einschlägigen 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 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 1989-- sowie Art. 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) --DBA-Frankreich 1959-- gehören, 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 Abs. 1 DBA-USA 1989 sowie Art. 5 DBA-Frankreich 1959 ergibt sich insoweit nichts anderes.

14 d) Die Prüfung anhand dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 AStG), ist auch nicht aus anderen Gründen entbehrlich.

15 aa) Wäre ein fremder Dritter als Darlehensgeber in der Situation der Klägerin oder der Organgesellschaften nicht bereit gewesen, die Darlehen an die jeweiligen Gesellschaften auszureichen, würde der sog. Rückhalt im Konzern die Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 Abs. 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 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 bb) Ferner wäre die Einkünfteminderung i.S. von § 1 Abs. 1 AStG durch ("dadurch") die fehlende Besicherung eingetreten. Zur weiteren Begründung wird gleichfalls auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 23 verwiesen.

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

18 (1) Die grundsätzlich auch im Verkehr mit Drittstaaten geschützte Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 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, --EG--; jetzt Art. 63 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, --AEUV--) wird von der insoweit vorrangig anzuwendenden Niederlassungsfreiheit verdrängt (Senatsurteile vom 06.03.2013 - I R 10/11, BFHE 241, 157, BStBl II 2013, 707; vom 19.07.2017 - I R 87/15, BFHE 259, 435). Sie wäre im Übrigen auch wegen der sog. Stand-still-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 Abs. 1 AEUV) nicht anwendbar (vgl. Senatsurteil vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292).

19 (2) Für die in Frankreich ansässigen Darlehensnehmerinnen stellt eine Regelung wie diejenige des § 1 Abs. 1 AStG nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) eine zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG, jetzt Art. 49 AEUV) dar (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 580). Soweit der EuGH mit dieser 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. Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 35 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 Darlehensverzicht mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist. Nichts anderes kann für den Streitfall gelten, soweit es um die Darlehen geht, die an die in Frankreich ansässigen Gesellschaften ausgereicht wurden.

20 2. Für die Gewinnminderung, die auf der Übertragung der Wirtschaftsgüter zu Buchwerten auf die maltesische Tochtergesellschaft beruht, kommt ebenfalls eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG in Betracht.

21 a) Voraussetzung hierfür ist --wie bereits ausgeführt-- eine Einkünfteminderung, die durch eine nicht fremdübliche Bedingung im Rahmen einer Geschäftsbeziehung zum Ausland veranlasst ist. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG wiederum 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.

22 b) Das FG hat keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die maltesische Tochtergesellschaft auf einer solchen Geschäftsbeziehung beruht. Der Annahme einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG steht nicht entgegen, dass die Klägerin die Wirtschaftsgüter verdeckt in die maltesische Tochtergesellschaft eingelegt hat. Eine verdeckte Einlage ist gegeben, wenn der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis wurzeln, eine Einlage erbringt, ohne eine wertadäquate Gegenleistung zu erhalten. Diese Voraussetzung liegt hier vor. Zwar sind die Anteile der Klägerin an der maltesischen Tochtergesellschaft durch die Einlage der Wirtschaftsgüter wertvoller geworden. Nach ständiger Senatsrechtsprechung führt diese Wertsteigerung jedoch nicht zu einem greifbaren Vermögensvorteil und ist daher nicht als Gegenleistung, sondern lediglich als Wertreflex zu beurteilen (z.B. Senatsurteil vom 04.03.2009 - I R 32/08, BFHE 224, 410, BStBl II 2012, 341, m.w.N.). Allerdings ist das Verhältnis zwischen einer verdeckten Einlage und einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG umstritten.

23 aa) Nach einer Auffassung schließen sich verdeckte --dem Gesellschaftsverhältnis zuzuordnende-- Einlagen und Geschäftsbeziehungen i.S. des § 1 Abs. 4 AStG auch nach Änderung durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz gegenseitig aus (Bernhardt/ van der Ham/Kluge, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2007, 717, 719).

24 bb) Nach überwiegender Ansicht, die sich auf die Formulierung der "gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung"

bezieht, sind nur diejenigen Geschäftsvorfälle auszuklammern, die einen formal-rechtlichen Niederschlag im Gesellschaftsvertrag gefunden und zusätzlich zu einer materiell-rechtlichen Änderung der Organisationsstruktur der Gesellschaft geführt haben (z.B. Blümich/Pohl, § 1 AStG Rz 188 f.; Kaminski in Strunk/Kaminski/ Köhler, AStG/DBA, § 1 AStG Rz 1464; Kraft, Außensteuergesetz, § 1 Rz 631; T. Schmidt, Außensteuergesetz, § 1 Rz 10; a.A. Günkel/Lieber, IStR 2004, 229, 231: Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag ausreichend). Die spätere Änderung des § 1 Abs. 4 AStG durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 --Zollkodexanpassungsgesetz-- (BGBl I 2014, 2417, BStBl I 2015, 58) sei insofern nur von klarstellender Bedeutung (Blümich/Pohl, § 1 AStG Rz 188 f.).

25 cc) Auch nach Auffassung des Senats schließt eine verdeckte Einlage den Tatbestand der Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 AStG nicht aus.

26 (1) Weder der Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 4 AStG, der eine "schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist" voraussetzt, noch die Gesetzesbegründung, wonach es "für das Bestehen einer Geschäftsbeziehung (...) keine Bedeutung [hat], ob sie betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist" (BTDrucks 15/119, S. 53), lassen eine solche Schlussfolgerung zu. Vielmehr sollen insbesondere auch "die unentgeltliche oder teilentgeltliche Gewährung anderer Leistungen einer inländischen Kapitalgesellschaft an ihre (...) ausländische Tochtergesellschaft" zu den Geschäftsbeziehungen gehören "unabhängig davon, ob sie fehlendes Eigenkapital der Tochtergesellschaft ersetzen oder die wirtschaftliche Betätigung dieser Gesellschaft stärken sollen" (BTDrucks 15/119, S. 53).

27 (2) Entscheidend ist daher, ob der im Streit stehenden Übertragung der Wirtschaftsgüter von der Klägerin auf die maltesische Tochtergesellschaft eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Dies setzt wiederum voraus, dass die Übertragung nicht nur (formal) zu den gesellschaftsvertraglichen Abreden gehört, sondern auch zu einer Änderung der Gesellschafterstellung der Klägerin (z.B. Änderung der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte) führt. Die bloße Aufnahme der Abrede in den Gesellschaftsvertrag kann bereits deshalb nicht genügen, weil sie das Merkmal der Geschäftsbeziehungen und damit den Tatbestand des § 1 Abs. 4 AStG in das Belieben der Beteiligten stellen würde (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 05.11.2003 - X R 55/99, BFHE 205, 30, BStBl II 2004, 706, zur Auslegung von Willenserklärungen; a.A. Günkel/ Lieber, IStR 2004, 229, 231).

28 (3) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurde die Übertragung der Wirtschaftsgüter nicht im Gesellschaftsvertrag geregelt. Hierauf kommt es jedoch nach dem Vorstehenden nicht an. Entscheidend ist vielmehr, wie die Übertragung der Wirtschaftsgüter unter Heranziehung des für die auf Malta ansässige Tochtergesellschaft geltenden maltesischen Gesellschaftsrechts auf einer (ggf. ergänzenden) gesellschaftsvertraglichen Abrede beruht, die mit einer Änderung der materiellen Gesellschafterstellung verbunden war (vgl. auch Senatsurteil vom 27.04.2000 - I R 58/99, BFHE 192, 428, BStBl II 2001, 168 zur "Kapitalrücklage" im ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht). Dies hat das FG jedoch nicht festgestellt.

29 c) Die Feststellungen zum maltesischen Gesellschaftsrecht im Rahmen des § 1 Abs. 1 und Abs. 4 AStG sind auch nicht aus anderen Gründen entbehrlich.

30 aa) Zwar ist § 1 Abs. 1 AStG "unbeschadet anderer Vorschriften" anzuwenden und es käme möglicherweise auch eine Korrektur über den Bilanzansatz der übertragenen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG in Betracht (vgl. zum Meinungsstand: Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1423; Eckstein in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1735; Füger/Rieger, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2003, 628, 630; Gosch/Roser, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 117; Korn/Strahl in Korn, § 6 EStG Rz 539; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 1308; BeckOK EStG/Oellerich, § 6 Rz 3052; Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz 752; KKB/ Teschke/C. Kraft, 4. Aufl., § 6 EStG Rz 403; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz M 15). Dies würde jedoch zu einer Sofortbesteuerung von in der Bundesrepublik Deutschland entstandenen und nicht realisierten Wertzuwächsen und damit zu einer Steuerbelastung führen, die nach der Rechtsprechung des EuGH zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch eine Stundungsmöglichkeit abzumildern wäre (vgl. EuGH-Urteile DMC vom 23.01.2014 - C-164/12, EU:C:2014:20, HFR 2014, 271; National Grid Indus vom 29.11.2011 - C-371/10, EU:C:2011:785, HFR 2012, 226). Eine solche Stundungsmöglichkeit sieht die Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG indes nicht vor.

31 bb) Die unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter entspräche nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch nicht dem, was ein fremder, nicht durch das Gesellschaftsverhältnis mit der maltesischen Gesellschaft verbundener Dritter vereinbart hätte. Zudem wäre eine Einkünfteminderung --hier: keine Realisierung

der stillen Reserven-- i.S. von § 1 Abs. 1 AStG durch ("dadurch") die unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter eingetreten.

32 cc) Schließlich würde auch das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nicht widerstreiten.

33 Zwar hat der EuGH --wie bereits ausgeführt-- im Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, Rz 56, HFR 2018, 580) im Rahmen seiner Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit erkannt, dass wirtschaftliche Gründe den Abschluss von Geschäften unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen können. Auch sei es Sache des nationalen Gerichts, zu überprüfen, ob dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wurde, Beweise für die wirtschaftlichen Gründe des in Frage stehenden Geschäfts beizubringen (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, Rz 57, HFR 2018, 580). Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin jedoch keinen sachbezogenen wirtschaftlichen Grund für die unentgeltliche Übertragung der Wirtschaftsgüter vorgetragen.

34 3. Das angefochtene Urteil beruht auf anderen rechtlichen Beurteilungen. Es ist daher aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, um es diesem zu ermöglichen, die erforderlichen Feststellungen zum maltesischen Gesellschaftsrecht sowie zum Fremdvergleich der unbesicherten Darlehen nachzuholen.

35 a) Bei Letzterem wird das FG zu berücksichtigen haben, dass im Fall der am Bilanzgewinn orientierten variablen Darlehensverzinsung keine abweichenden Maßstäbe zur Fremdüblichkeit gelten. Insbesondere wird zu prüfen sein, ob ein fremder Dritter angesichts der konkreten Ertragssituation der darlehensnehmenden Gesellschaft bereit gewesen wäre, eine entsprechende Vereinbarung einzugehen. Im Rahmen der Feststellungen zum Fremdvergleich wird das FG zudem zu berücksichtigen haben, dass die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft eine Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab der fremdüblichen Kreditgewährung nicht ersetzen kann. Der Senat weist in diesem Zusammenhang erneut darauf hin, dass sich der Fremdvergleich an der konkreten darlehensnehmenden (Tochter-)Gesellschaft --und insbesondere deren Ertragssituation-- zu orientieren hat und deshalb die Konzernüblichkeit der fehlenden Anspruchsbesicherung (dazu Senatsurteil vom 21.12.1994 - I R 65/94, BFHE 176, 571) nicht deren Fremdüblichkeit begründen kann (vgl. Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394).

36 b) Weiter wird das FG zu berücksichtigen haben, dass die Klage auch gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2005 zulässig ist und die von der Klägerin sowie den Organgesellschaften erzielten Zinseinnahmen in Höhe von ... € gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG außer Ansatz zu lassen und insoweit nur 5 % gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG dem Einkommen wieder hinzuzurechnen sind.

37 Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Von diesen Bezügen gelten jedoch gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Bei den Zinseinnahmen der Klägerin sowie der Organgesellschaften handelt es sich um vGA nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F., die zu den sonstigen Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zählen (vgl. Senatsurteile vom 20.08.2008 - I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142; vom 18.03.2009 - I R 13/08, BFH/NV 2009, 1613).

38 aa) Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. sind Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 € betragen und wenn eine nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist (Nr. 1) oder eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können (Nr. 2).

39 bb) Die Voraussetzungen des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. sind nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erfüllt. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass das Kapital ausländischen Gesellschaften gewährt wurde. Die Rechtsfolgen des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. treten unabhängig davon ein, ob die gezahlten Vergütungen die jeweilige Bemessungsgrundlage der ausländischen kapitalempfangenden Kapitalgesellschaft nicht gemindert haben (a.A. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15.07.2004, BStBl I 2004, 593, Rz 27). Eine derartige Einschränkung des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. kommt angesichts des eindeutigen Wortlauts nicht in Betracht (ebenso Benecke/Schnitger, IStR 2004, 44; Booten/Schnitger/Rometzki,

DStR 2005, 907; Grotherr, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 411, 414; Mensching/Bauer, BB 2003, 2429, 2430; a.A. Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 18; Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a KStG (vor URefG 2008), Rz 274).

40 (1) § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. setzt "Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat", voraus. Die Norm verlangt nach ihrem Wortlaut mithin keine --unbeschränkte oder beschränkte-- Steuerpflicht der kapitalempfangenden Gesellschaft (Benecke/Schnitger, IStR 2004, 44; Grotherr, BB 2004, 411, 414; ebenso Gosch, a.a.O., § 8a Rz 18).

41 (2) Demgegenüber rechtfertigen weder die Gesetzeshistorie des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. noch die Regelung des § 8a Abs. 2 Satz 5 KStG 2002 n.F. eine gegenüber dem eindeutigen Gesetzeswortlaut einschränkende Auslegung. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte der Anwendungsbereich des § 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F. "künftig auch auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften erstreckt" (BTDrucks 15/1518, S. 14; BRDrucks 560/03, S. 16) sowie mit der Regelung des § 8a Abs. 2 Satz 5 KStG 2002 n.F. "z.B. beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften" erfasst werden (BTDrucks 15/1518, S. 15; BRDrucks 560/03, S. 17). Dieses gesetzgeberische Ziel der Ausdehnung des Anwendungsbereichs auch auf beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften wurde jedoch durch den Wortlaut der Neuregelung erreicht und zwingt nicht zu einer einschränkenden Auslegung (a.A. Gosch, a.a.O., § 8a Rz 18).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de