

# Urteil vom 14. August 2019, I R 21/18

## Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsansatz nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und Gegenkorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG bei unbesicherten Konzerndarlehen

ECLI:DE:BFH:2019:U.140819.IR21.18.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1, AStG § 1 Abs 4, OECDMustAbk Art 9 Abs 1, DBA FRA Art 5, AEUV Art 49, KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , OECD-MA Art 9 Abs 1

vorgehend FG Köln, 18. April 2018, Az: 10 K 2115/16

## Leitsätze

1. NV: 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 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394) .
2. NV: 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 (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394) .
3. NV: 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. 5 DBA-Frankreich 1959) .
4. NV: Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: 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) .
5. NV: § 1 Abs. 1 AStG ist mit dem Recht der EU vereinbar, soweit die Vorschrift die Minderung des Bilanzgewinns aufgrund der Ausbuchung von Darlehensforderungen korrigiert (Bestätigung des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394) .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.04.2018 - 10 K 2115/16 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 Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG--.

- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Gesamtrechtsnachfolgerin der R-GmbH. Alleingesellschafterin der R-GmbH war in 2005 und 2006 (Streitjahre) die S-GmbH. Im Oktober 2004 erwarb die R-GmbH eine 50 %-ige Beteiligung an der französischen Gesellschaft T-S.A.R.L.. Die übrigen Anteile an der T-S.A.R.L. hielt in den Streitjahren der Geschäftsführer der Klägerin, der zugleich Anteilseigner der S-GmbH war. Die R-GmbH gewährte der T-S.A.R.L. Darlehen mit einem Zinssatz von 6 % p.a.; diese waren nicht besichert. Rückzahlungszeitpunkt und Tilgungsraten waren nicht festgelegt und sollten erst zu einem späteren Zeitpunkt bestimmt werden.
- 3 Zum 31.12.2005 nahm die R-GmbH gewinnmindernde Abschreibungen in Höhe von ... € und zum 31.12.2006 auf den Restbetrag in Höhe von ... € vor. Die T-S.A.R.L. wurde im Jahr 2007 gelöscht. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) neutralisierte die Gewinnminderungen mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch außerbilanzielle Hinzurechnungen.
- 4 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 19.04.2018 - 10 K 2115/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1669).
- 5 Die Beteiligten wurden mit Zustellungsurkunde am 17.06.2019 unter Hinweis auf die Folgen eines Ausbleibens nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur mündlichen Verhandlung am 14.08.2019 geladen (§ 91 Abs. 1 Satz 1 FGO). Weder die Klägerin noch ihr Prozessbevollmächtigter sind zur mündlichen Verhandlung erschienen.
- 6 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 8 1. Der Senat konnte gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 91 Abs. 2 FGO auch bei Ausbleiben der Klägerin ohne diese verhandeln und entscheiden (vgl. Senatsbeschluss vom 15.04.2015 - I B 101/14, BFH/NV 2015, 1095).
- 9 2. Die tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die gewinnmindernden Abschreibungen gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) außerbilanziell zu korrigieren sind.
- 10 a) Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Zu den Anteilen i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG gehören solche an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören, oder an einer Organschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG.
- 11 b) Danach kommt eine außerbilanzielle Korrektur der im Streitfall in Rede stehenden Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Betracht.
- 12 aa) Die Anteile der Klägerin an der T-S.A.R.L. waren solche i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG. Zu den Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG gehören substanzbezogene Wertminderungen des Anteils, insbesondere Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG auf den Beteiligungsansatz (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/ Neumann, KStG, § 8b Rz 291 f.).
- 13 bb) Den Feststellungen des FG lässt sich indes nicht entnehmen, ob die von der Rechtsvorgängerin der Klägerin an die T-S.A.R.L. gewährten Darlehen steuerrechtlich anzuerkennen waren oder ob es sich hierbei um durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen in das Vermögen der T-S.A.R.L. und damit in Höhe der (Rückzahlungs-)Forderung um nachträgliche Anschaffungskosten auf den Beteiligungsansatz der T-S.A.R.L. handelte.
- 14 aaa) Zur Abgrenzung ist insbesondere darauf abzustellen, ob das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der T-S.A.R.L. übergehen sollte und eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war 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. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16 (BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 11 ff.) hingewiesen.

- 15** bbb) Hiervon ausgehend sind in der Nichtbesicherung der Forderung sowie in den fehlenden Bestimmungen zum Rückzahlungszeitpunkt und zu den Tilgungsraten nicht fremdübliche Umstände zu sehen, da ein mit der T-S.A.R.L. verbundener Kreditgeber auf Absprachen zu diesen Punkten bestanden hätte. Abweichendes kann auch dem Topos des (sog.) Konzernrückhalts nicht entnommen werden. Dieser beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringt die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Auch insofern wird auf die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13 verwiesen.
- 16** ccc) Allerdings schließt nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Fremdüblichen im Sinne eines absolut wirkenden Tatbestandsmerkmals die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus; vielmehr sind diese im Rahmen einer gebotenen Gesamtbetrachtung zu würdigen. Im Rahmen dieser Gesamtabwägung sind neben der fehlenden Konzernüblichkeit der Anspruchsbesicherung (dazu Senatsurteil vom 21.12.1994 - 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 sowie der fehlenden Bestimmungen zum Rückzahlungszeitpunkt und zu den Tilgungsraten-- die Beteiligten von einer Kapitalüberlassung auf Zeit und damit insbesondere von der Rückzahlung des Kreditkapitals ausgegangen sind und bei objektiver Würdigung ausgehen konnten.
- 17** cc) Eine solche Gesamtabwägung hat das FG nicht vorgenommen und kann in der Revisionsinstanz auch nicht nachgeholt werden.
- 18** 3. Die Vornahme einer solchen Gesamtabwägung ist auch nicht aus anderen Gründen entbehrlich.
- 19** Sollte das Darlehen steuerrechtlich anzuerkennen sein, bedürfte es der Prüfung, ob der durch die Teilwertabschreibung eingetretene Bilanzverlust nach § 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren ist. Die tatrichterlichen Feststellungen des FG reichen jedoch nicht aus, um dies beurteilen zu können.
- 20** 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 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.
- 21** b) Danach käme --unterstellt es hätte sich bei der Abrede zwischen der Klägerin und der T-S.A.R.L. um ein steuerrechtlich anzuerkennendes Darlehen gehandelt-- grundsätzlich eine außerbilanzielle Hinzurechnung der im Streitfall in Rede stehenden Gewinnminderungen nach § 1 Abs. 1 AStG in Betracht.
- 22** aa) Das Darlehen zwischen der Rechtsvorgängerin der Klägerin und der T-S.A.R.L. wäre eine Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehört. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen des Senatsurteils in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21 Bezug genommen.
- 23** bb) Zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Rückzahlungsforderung aus dem Darlehen dem entspricht, was voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleich), hat das FG jedoch keine Feststellungen getroffen. Es hat sich --aus seiner Sicht konsequent-- mit der Fremdvergleichsproblematik nicht näher befasst, weil es sich 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) angeschlossen hat, nach der 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. 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-- gehört, eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann möglich sein sollte, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe 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. 5 DBA-Frankreich 1959 gilt insoweit nichts anderes.

- 24** cc) Gelangt das FG zu dem Ergebnis, dass die fehlende Darlehensbesicherung einem Fremdvergleich nicht standgehalten hat, so wäre hierin zugleich die Veranlassung zur Einkünfte minderung i.S. von § 1 Abs. 1 AStG zu sehen. Zur weiteren Begründung wird erneut auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 23 Bezug genommen.
- 25** c) Das Unionsrecht würde einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nicht widerstreiten.
- 26** aa) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (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 31.05.2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 580).
- 27** bb) 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.
- 28** cc) Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18 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 Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist. Entsprechendes würde für den Streitfall gelten.
- 29** Soweit im Schrifttum eingewandt --und auch von der Klägerin vorgebracht-- wird, dass eine Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar sei, wenn rein künstliche Konstruktionen zur missbräuchlichen Gewinnverlagerung vorliegen (vgl. Beiser, Deutsche Steuer-Zeitung 2019, 37, 38 f.; Uterhark/Nagler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2018, 467, 468; vgl. auch Schön, IStR 2011, 777, 782), folgt der Senat dem nicht. Diese Auffassung steht mit den Aussagen des EuGH in seinem Urteil Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580) nicht in Einklang.
- 30** Vielmehr hat der EuGH in seiner Entscheidung Hornbach-Baumarkt (EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 55) ausgeführt, dass die deutsche Regierung keine Gefahr einer Steuerumgehung, also weder das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung noch die Absicht einer Gewinnminderung in der Bundesrepublik Deutschland, geltend gemacht habe. Nur "unter diesen Umständen", d.h. wenn gerade keine Gefahr einer Steuerumgehung, insbesondere keine rein künstliche Gestaltung vorliegt, können wirtschaftliche Gründe --deren Vorhandensein von den nationalen Gerichten festzustellen ist (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 57)-- den Abschluss eines Rechtsgeschäfts unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen (EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, HFR 2018, 580, Rz 56). Hieraus folgt, dass bei Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung eine

Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG "per se" mit dem Unionsrecht in Einklang steht; liegt demgegenüber keine rein künstliche Gestaltung vor, muss das nationale Gericht wirtschaftliche Gründe --sofern solche vorliegen-- berücksichtigen und diese im Rahmen einer Abwägung daran messen, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift (vgl. Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 33).

- 31** 4. Das angefochtene Urteil beruht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung. Es ist daher aufzuheben. Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, um diesem die Nachholung der erforderlichen Feststellungen zur betrieblichen Veranlassung des Darlehens und --ggf.-- zum Fremdvergleich zu ermöglichen.
- 32** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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