Urteil vom 09. Juni 2021, 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:2021:U.090621.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, AEUV Art 267, 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 zu den "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zur Fremdunüblichkeit der Geschäftsbeziehung führen kann; Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 und Art. 5 DBA-Frankreich 1959).

2. Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalles fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter --ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen-- das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte. Als "fremde Dritte" kommen insoweit nicht nur Banken, sondern auch andere Kreditgeber in Betracht, wenn es für die konkrete Finanzierung einen Markt gibt, auf dem solche Kreditgeber tätig sind.

3. Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen.

4. Im Rahmen von Feststellungen zum Fremdvergleich ist die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen.

5. 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 der Senatsrechtsprechung).

6. 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.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22.02.2017 - 13 K 493/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung 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 --StVergAbG--) 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 2002 n.F. verbundene Organgesellschaften gewährten verschiedenen nachgeordneten --in Frankreich und den USA ansässigen und jeweils nicht organschaftlich verbundenen-- Gesellschaften Darlehen. Diese waren überwiegend festverzinst; für ein Darlehen war anstelle 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, vereinbart. Sicherheiten wurden nicht geleistet. Im Streitjahr schrieb die Klägerin diese Darlehen gewinnmindernd in Höhe von ... € ab.

3 Zudem übertrug die Klägerin 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 bei der Einkommensermittlung 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). Sowohl die Klägerin als auch das FA haben hiergegen Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) eingelegt.

7 Der Senat hat aufgrund mündlicher Verhandlung am 19.06.2019 die Revisionen der Beteiligten als begründet angesehen und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Mit Beschluss vom 03.03.2021 - I R 32/17 (BFH/NV 2021, 644) hat er dahin erkannt, dass das den Beteiligten mittels Empfangsbekenntnis am 10.01.2020 zugestellte Urteil des Senats einen (unheilbaren) Verfahrensmangel enthält und deshalb unwirksam ist. Der Senat hat das Urteil jedenfalls klarstellend aufgehoben und die mündliche Verhandlung wiedereröffnet.

8 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben, soweit es die Klage abgewiesen hat, und den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2005 vom 13.09.2013 dahingehend zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte um ... € gemindert wird.

9 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und insoweit die Klage abzuweisen.

10 Beide Beteiligte beantragen zudem, die Revision der jeweils anderen Seite zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revisionen der Klägerin und des FA 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.

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

13 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, 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.

14 b) Die objektiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG sind im Hinblick auf die Teilwertabschreibung im Inland erfüllt.

15 aa) Die Klägerin stützt sich darauf, dass § 1 AStG "tatbestandsinhärent" eine Gewinnverlagerung über die Grenze verlange (ebenso begriffsgleich Gosch, Arbeitsbuch 72. Steuerrechtliche Jahresarbeitstagung Unternehmen 2021 der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., S. 376, 379; ähnlich wohl Köhler, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2020, 829, 840). Im Fall einer Teilwertabschreibung im Inland liege eine solche gerade nicht vor. Die aus einer Wertminderung der Darlehensforderungen resultierende Teilwertabschreibung führe nicht zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland, da der Gewinnminderung im Inland bei der Klägerin keine korrespondierende Gewinnerhöhung bei ihren ausländischen Tochtergesellschaften gegenüberstehe. Die Wertminderung der Darlehensforderung wirke sich bei den Tochtergesellschaften in den USA und Frankreich weder bilanziell noch im Rahmen der Gewinnermittlung aus.

16 bb) Der Senat folgt dieser Auffassung nicht. Weder der Gesetzeswortlaut des § 1 AStG noch die Begründung des Gesetzentwurfs lassen eine solche Auslegung zu.

17 Der Gesetzeswortlaut des § 1 AStG knüpft ausschließlich daran an, dass "Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person ... gemindert" werden. Vom Begriff der Einkünfteminderung wird der streitgegenständliche Fall einer Teilwertabschreibung im Inland damit erfasst. Die Notwendigkeit, dass die inländische Einkünfteminderung mit einer Gewinnverlagerung über die Grenze einhergeht, ist dem Wortlaut der Norm dagegen nicht zu entnehmen.

18 Zwar mag es zutreffen, dass der Gesetzgeber bei Schaffung des § 1 AStG zunächst den (Grund-)Fall im Blick hatte, dass ein international verflochtenes deutsches Unternehmen durch Vereinbarung entsprechender Bedingungen es in der Hand hat, Gewinne nicht im Inland, sondern im Ausland entstehen zu lassen (vgl. BTDrucks VI/2883, S. 23), und deshalb vordringlich Fälle der Gewinnverlagerung in das Ausland von der Norm erfasst werden sollten. Darüber hinaus dient § 1 AStG aber ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs "der Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns", wobei dies von einer korrespondierenden Anpassung der Besteuerung im Ausland unabhängig ist (vgl. hierzu BTDrucks VI/2883, S. 23). Damit erlaubt die am abkommensrechtlichen Grundsatz des Fremdvergleichs (vgl. insbesondere Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD-Musterabkommen]--OECD-MustAbk--) ausgerichtete Regelung des § 1 AStG eine sachlich gebotene (nationale) Berichtigung von Einkünften. Dies entspricht auch dem Sinn und Zweck des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes, der gerade nicht eine sachlich gebotene Berichtigung von Einkünften für bestimmte Fälle verbieten will (ebenso noch Tz. 1.2.1. des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 23.02.1983, BStBl I 1983, 218 --Verwaltungsgrundsätze 1983--). Demnach ist entgegen der Auffassung der Klägerin weder mit Blick auf den Sinn und Zweck der Regelung noch aufgrund des historischen Willens des Gesetzgebers und auch nicht wegen der Systematik, in die die Regelung des § 1 AStG gestellt ist, eine einschränkende Auslegung der Norm erforderlich. Im Ergebnis genügt es für die Anwendung von § 1 AStG, dass die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) als Ansässigkeitsstaat entsprechend der ihr zugewiesenen Steuerhoheit eine Einkünftekorrektur vornimmt, wenn grenzüberschreitend verbundene Unternehmen deren wirtschaftliche oder finanzielle Beziehungen an fremdunüblich vereinbarte oder auferlegte Bedingungen knüpfen.

19 cc) Es spricht auch gegen die von der Klägerin angestrebte Auslegung von § 1 AStG, dass eine Wertminderung der Darlehensforderung im Inland für den Fall eines (rechtsgeschäftlichen) Forderungsverzichtes zu einem außerordentlichen Buchgewinn bei der ausländischen Tochtergesellschaft führen würde (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2021, 363, dort unter Rz 19). Wenn in diesem Fall ein korrespondierender Gewinn im Ausland entsteht, käme dies einer Gewinnverlagerung über die Grenze nahe. Damit würde, wiederum unterstellt, eine Gewinnverlagerung ins Ausland wäre dem § 1 AStG tatbestandsinhärent, die Anwendung des § 1 AStG auf die inländische Wertminderung davon abhängig sein, ob es zu einem rechtsgeschäftlichen Verzicht auf die uneinbringliche Forderung gekommen ist oder nicht. Die Anwendung der gesetzlichen Regelung des § 1 AStG wäre damit in das Belieben der Steuerpflichtigen gestellt.

20 Im Übrigen ist die Wertminderung der Darlehensforderungen im Inland Folge der wirtschaftlichen Gegebenheiten bei den ausländischen Tochtergesellschaften. Es kommt damit im wirtschaftlichen Ergebnis zu einer Verlagerung eines im Ausland verursachten Verlustes ins Inland, was nach Auffassung des Senats dem Fall einer Verlagerung von Gewinnen ins Ausland gleichzustellen wäre. Dass dieser Verlust nicht vorhersehbar und planbar ist (vgl. hierzu Köhler, DStR 2020, 829, 840), ändert an dieser Beurteilung nichts.

21 dd) Dem kann auch nicht mit Erfolg entgegen gehalten werden, dass im Jahr 1972, als § 1 AStG in Kraft trat, der Einbezug von Substanzverlusten in den Regelungsbereich des § 1 AStG "wenig sinnhaft" gewesen sei, da sämtliche Wertminderungen (sowohl bezüglich Fremd- als auch Eigenkapital) ohnehin voll abzugsfähig waren (vgl. Köhler, DStR 2020, 829, 840). Diese Betrachtung vermag dem Wortlaut des § 1 AStG aus den o.g. Gründen keinen anderen Bedeutungsgehalt zu geben.

22 c) Die Einkünfteminderung i.S. von § 1 Abs. 1 AStG kann entgegen der Ansicht der Klägerin auch durch ("dadurch") die fehlende Besicherung eingetreten sein.

23 aa) Die Klägerin führt hierzu aus, dass § 1 AStG mit dem Tatbestandsmerkmal "dadurch" eine Kausalvorgabe enthalte, die nicht im Sinne eines weit verstandenen Veranlassungszusammenhangs auszulegen sei. Denn unmittelbar auslösend für die streitige Korrektur sei die Forderungsabschreibung und nicht die fehlende Vereinbarung einer Sicherheit.

24 bb) Dem ist nicht zu folgen. Der Senat hält an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest (vgl. Senatsurteile vom 27.02.2019 - I R 81/17, BFHE 264, 297, BStBl II 2020, 443; I R 51/17, BFHE 264, 292, BStBl II 2020, 440; vom 19.06.2019 - I R 5/17, BFH/NV 2020, 183; I R 54/17, IStR 2020, 230; vom 14.08.2019 - I R 34/18, BFH/NV 2020, 757; I R 14/18, BFH/NV 2020, 755; vom 18.12.2019 - I R 72/17, BFH/NV 2020, 1049; vom 14.08.2019 - I R 21/18, BFH/NV 2020, 759; vom 19.02.2020 - I R 19/17, BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223). Maßgeblich im Sinne des Veranlassungsprinzips ist das die gewinnmindernde Forderungsausbuchung "auslösende Moment". Bei der hierfür gebotenen wertenden Betrachtung ist nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der Tochtergesellschaften in den USA und Frankreich, sondern vorrangig auf den Sicherungsverzicht abzustellen. Die Klägerin hat durch eben diesen Verzicht ihren Darlehensrückzahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Tochtergesellschaften geknüpft. Eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" wäre im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten.

25 Soweit in der Literatur geltend gemacht wird, als unmittelbar auslösendes Element sei auf die gewinnmindernde Forderungsausbuchung abzustellen (vgl. Gosch, a.a.O., S. 376, 379), ist dem nicht zu folgen. Das Veranlassungsprinzip wird nicht durch die (naturwissenschaftliche) Kausalität, sondern durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet (vgl. dazu Senatsurteil vom 18.04.2018 - I R 37/16, BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73, Rz 23, m.w.N. aus der Rechtsprechung des Senats). Die --bedingt durch die Zahlungsunfähigkeit der Tochtergesellschaften in den USA und Frankreich-- gewinnmindernde Forderungsausbuchung kann daher für sich allein im Streitfall nicht als "auslösendes Moment" für die Vermögensminderung bei der Klägerin angesehen werden. Erst der Sicherungsverzicht bei Abschluss der Darlehensverträge der Klägerin mit ihren Tochtergesellschaften hat die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass es bei der Klägerin überhaupt zu einer Einkünfteminderung kommen konnte. Hierauf ist dann auch im Rahmen der vorzunehmenden Veranlassungsprüfung als "auslösendes Moment" abzustellen.

26 d) Die Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG wird im Streitfall nicht durch 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-- ausgeschlossen. Der Senat hat seine bisherige Rechtsprechung zur sog. Sperrwirkung der dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nachgebildeten abkommensrechtlichen Vorschriften (vgl. Senatsurteile vom 24.06.2015 - I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, und vom 17.12.2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261) mittlerweile aufgegeben (vgl. Senatsurteile in BFHE 264, 297, BStBl II 2020, 443; in BFHE 264, 292, BStBl II 2020, 440; in BFH/NV 2020, 183; in IStR 2020, 230; in BFH/NV 2020, 757; in BFH/NV 2020, 755; in BFH/NV 2020, 1049; in BFH/NV 2020, 759; in BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223).

27 Hieran ist nach erneuter Überprüfung festzuhalten. Der Senat hat sich dabei maßgeblich davon leiten lassen, dass das Tatbestandsmerkmal der "vereinbarten Bedingungen" im Falle der Darlehensgewährung nicht allein auf den vereinbarten Zinssatz --im Sinne einer Preiskorrektur-- beschränkt ist. Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegen halten, dass nicht die fehlende Besicherung als "Bedingung" die Einkünfteminderung verursacht habe, sondern die Teilwertabschreibung als Folge einer zutreffenden Bewertung nach nationalem Recht. Es gilt das unter II.1.c Ausgeführte. Dem Hinweis auf die Zwecksetzung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk, der eine Einkünfterealisierung im Ausland erfordere, wohingegen im Streitfall aufgrund der Abschreibung allein inländische Einkünfte betroffen seien, ist nicht zu folgen. Denn der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz will gerade nicht eine sachlich gebotene Berichtigung von Einkünften für bestimmte Fälle verbieten (s. bereits oben). Der Fremdvergleichsgrundsatz gestattet vielmehr, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat entsprechend der ihm zugewiesenen Steuerhoheit eine Einkünftekorrektur vornimmt, wenn grenzüberschreitend verbundene Unternehmen deren wirtschaftliche oder finanzielle Beziehungen an fremdunüblich vereinbarte oder auferlegte Bedingungen knüpfen.

28 e) Bei den im Streit stehenden Darlehensverhältnissen handelt es sich um Geschäftsbeziehungen i.S. von § 1 Abs. 4 AStG. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weitergehenden Ausführungen.

29 f) Die Besicherung bzw. Nichtbesicherung der Ansprüche gehört zu den "Bedingungen" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG (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 die Höhe und den Zahlungszeitpunkt der Zinsen-- üblicherweise auch Vereinbarungen über die zu stellenden Sicherheiten zu rechnen (vgl. Nr. 13 AGB-Banken). Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig und bedarf keiner weiteren Ausführungen.

30 g) Die Nichtbesicherung der Rückzahlungsforderung aus den Darlehen kann im Streitfall von den Bedingungen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleich). Das FG hat hierzu allerdings keine ausreichenden Feststellungen getroffen.

31 aa) Die Prüfung anhand dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten, ist bei miteinander verbundenen Gesellschaften nicht bereits aufgrund des sog. Rückhalts im Konzern entbehrlich. Der Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass der "Konzernrückhalt" lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung beschreibt und die Üblichkeit zum Ausdruck bringt, 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 nicht gesehen werden. Hieran hält der Senat auch nach nochmaliger Überprüfung fest. Insoweit verlangt ein Fremdvergleich (nur) das "Wegdenken" der Nahestehensbeziehung. Dann ist --unter Fortbestehen aller übrigen Bedingungen (vgl. Senatsurteil vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457, unter Hinweis auf das Senatsurteil vom 29.10.1997 - I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573)-- bei der Prüfung zu unterstellen, ein Darlehensgeber wäre nicht ein Gesellschafter, sondern ein fremder Dritter. Mithin würden (faktische) Sicherheiten, die aus dessen Gesellschafterstellung resultieren, grundsätzlich gerade keine Berücksichtigung finden können (a.A. Köhler, DStR 2020, 829, 838). Das Tatbestandsmerkmal der "gleichen oder ähnlichen Verhältnisse" vermag diesen --so verstandenen-- Fremdvergleich nicht dahingehend zu relativieren, dass stattdessen ein reduzierter Fremdvergleich nach Art eines "Konzernvergleichs" vorzunehmen wäre (so aber Köhler, a.a.O.).

32 bb) Die Nichtbesicherung im Streitfall weicht vom Fremdüblichen ab, wenn ein fremder Gläubiger die Darlehensgewährung von der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätte. Dies

festzustellen ist Aufgabe des FG.

33 Für die Feststellung der Fremdüblichkeit ist auf das Verhalten eines fremden Dritten abzustellen (vgl. Senatsurteile in BFHE 264, 297, BStBl II 2020, 443; in BFHE 264, 292, BStBl II 2020, 440; in BFH/NV 2020, 183; in IStR 2020, 230; in BFH/NV 2020, 757; in BFH/NV 2020, 755; in BFH/NV 2020, 1049; in BFH/NV 2020, 759; in BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223). Es muss sich bei diesen fremden Dritten allerdings nicht um "klassische Banken" handeln (vgl. Senatsurteil vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457). Soweit die bisherigen Entscheidungen des Senats dahingehend verstanden worden sind, dass maßgeblich und stets auf ein bankübliches Verhalten abzustellen sei (vgl. Kraft, Die Unternehmensbesteuerung 2019, 605 unter Hinweis auf Wacker, Finanz-Rundschau 2019, 449 sowie Wacker in Ismer/Reimer/Rust/Waldhoff [Hrsg.], Territorialität und Personalität, Festschrift für Moris Lehner, 2019, S. 247), handelt es sich um eine Fehlinterpretation dieser Entscheidungen (s. hierzu auch Schwenke, Internationale Steuer-Rundschau 2020, 77). Und auch das Sicherungsmittel selbst muss nicht immer "banküblich" sein. Zudem ist auch nicht stets von einer Vollbesicherung auszugehen (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss in IStR 2021, 363, Rz 48 f.).

34 Diese Überlegungen stellen aber nur den Ausgangspunkt der Prüfung dar. Entscheidend ist, dass ein Markt für die vereinbarten Darlehen ermittelt werden kann, der dann den Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich bildet. Zur Ermittlung dieses Marktes sind im Rahmen einer Gesamtbetrachtung alle Umstände des Einzelfalles einzubeziehen, d.h. neben der Bonität des Darlehensnehmers (s. hierzu Senatsurteil vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457) weitere Umstände wie beispielsweise das Verhalten der Unternehmensgruppe bei der Darlehensvergabe an Dritte, die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit einer möglichen Besicherung für den konkreten Einzelfall, Handlungsalternativen für eine Nichtbesicherung, Darlehenssumme und -laufzeit, der Zweck des Darlehens und die Geschäftsstrategie des Darlehensgebers (z.B. wirtschaftliches Eigeninteresse der Konzernmutter, am Erfolg der Tochter zu partizipieren). Vor diesem Hintergrund erscheint es dem Senat als möglich, dass ein fremder Dritter auf diesem Markt bereit ist, beispielsweise gegen Vereinbarung eines Zinszuschlages das durch die Nichtbesicherung erhöhte Ausfallrisiko zu kompensieren (in diesem Sinne bereits Senatsurteile in IStR 2020, 230 sowie I R 62/17).

35 Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalles fremdvergleichskonform ist, hängt damit davon ab, ob auch ein fremder Dritter --ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen-- das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte. Entsprechend darf das Fehlen einer einzelnen "Bedingung" (hier: fehlende Besicherung) nicht unmittelbar dazu führen, dass eine hierdurch veranlasste Einkunftsminderung dem Berichtigungsbefehl des § 1 AStG unterfällt (ebenso jetzt BMF-Schreiben vom 14.07.2021 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG [BStBl I 2021, 1098], Rz 1.22).

36 cc) Zu der Frage, ob die vereinbarten Darlehensbedingungen in ihrer Gesamtheit dem entsprechen, 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 zu Art. 9 OECD-MustAbk (Urteile in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, und in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) gefolgt ist, an der der Senat nicht festhält (s. oben II.1.d).

37 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.

38 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.

39 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 dabei nicht entgegen, dass die Klägerin die Wirtschaftsgüter verdeckt in die maltesische Tochtergesellschaft eingelegt hat.

40 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.).

41 Allerdings ist das Verhältnis zwischen einer verdeckten Einlage und einer Geschäftsbeziehung i.S. des § 1 Abs. 4 AStG umstritten.

42 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, IStR 2007, 717, 719).

43 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, 2. Aufl., § 1 Rz 631; T. Schmidt, Außensteuergesetz, § 1 Rz 10; a.A. Günkel/Lieber, IStR 2004, 229, 231). 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.).

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

45 (1) Weder der Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 4 AStG, der eine "schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist" voraussetzt, noch die Begründung des Gesetzentwurfs, 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).

46 (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. BFH-Urteil 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).

47 (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, ob 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.

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

49 aa) Es ist im Streitfall auf der Grundlage von § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG von einem Wertansatz der übergegangenen Wirtschaftsgüter in Höhe des Buchwerts und einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung in Höhe dieses Einlagewerts auszugehen. Zwar ordnet § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG für die Übertragung eines Wirtschaftsguts im Wege der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich eine Erhöhung der

Anschaffungskosten der Beteiligung um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts an. Gemäß § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG erhöhen sich jedoch die Anschaffungskosten i.S. des Satzes 2 in den Fällen des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG um den "Einlagewert" des Wirtschaftsguts. Die in Bezug genommene Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG bestimmt für Einlagen, dass das eingelegte Wirtschaftsgut ausnahmsweise mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des eingelegten Wirtschaftsguts anzusetzen ist, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Die letztgenannte Voraussetzung --die Herstellung der zugeführten Wirtschaftsgüter innerhalb von drei Jahren vor dem Einlagezeitpunkt-- ist hier unstreitig erfüllt.

50 Soweit die Verweisung des § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG auf § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG z.T. in der Weise als Rechtsgrundverweisung verstanden wird, dass die empfangende Gesellschaft das Wirtschaftsgut auch tatsächlich auf der Grundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG bewertet haben muss (vgl. zum Meinungsstand Blümich/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1423; Eckstein in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1735; Füger/Rieger, DStR 2003, 628, 630; Gosch/Roser, KStG, 4. 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, 40. Aufl., § 6 Rz 874; KKB/Teschke/C. Kraft, 4. Aufl., § 6 EStG Rz 403; Werndl in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 6 Rz M 15), kann dem jedenfalls für Einlagen in Tochtergesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) --wie vorliegend die maltesische Tochtergesellschaft der Klägerin-- nicht gefolgt werden. Denn dies würde dazu führen, dass der Ansatz mit dem Einlagewert nach § 6 Abs. 6 Satz 3 EStG bei Einlagen in Auslandsgesellschaften prinzipiell nicht zur Anwendung kommen könnte. In Bezug auf Einlagen in Tochtergesellschaften, die in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, würde dies, anders als in vergleichbaren Inlandsfällen, zu einer Sofortbesteuerung von in Deutschland entstandenen und nicht realisierten Wertzuwächsen und damit zu einer Steuerbelastung führen, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (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, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --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.

51 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.

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

53 Zwar hat der EuGH im Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31.05.2018 - C-382/16 (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.

54 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.

55 a) Zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspricht, was fremde, nicht mit den nachgeordneten Gesellschaften verbundene Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätten, wird das FG zu berücksichtigen haben, dass im Fall der am Bilanzgewinn orientierten variablen Darlehensverzinsung keine abweichenden Maßstäbe zur Fremdüblichkeit gelten. Im Fall der festen wie der variablen Darlehensverzinsung wird das FG daher feststellen müssen, ob ein Markt für die --ohne Sicherheiten-- vereinbarten Darlehen ermittelt werden kann, der dann den Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich abbildet. Zur Ermittlung dieses Marktes sind alle Umstände des Einzelfalles einzubeziehen. 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 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. Das FG wird in diesem Zusammenhang insbesondere das Vorbringen der Klägerin zu würdigen haben, wonach es einen entsprechenden Markt für partiarische Darlehen gibt und für diese Finanzierungsform regelmäßig keine Besicherung vereinbart wird.

56 Sollte die Prüfung ergeben, dass ein entsprechender Markt für die --ohne Sicherheiten-- vereinbarten (fest wie variabel verzinsten) Darlehen vorhanden ist, also ein fremder Dritter dieses Markts bereit gewesen wäre, beispielsweise gegen Vereinbarung eines Zinszuschlages das durch die Nichtbesicherung erhöhte Ausfallrisiko zu kompensieren, wird das FG zu prüfen haben, ob die im Streitfall vereinbarte konkrete Kompensation auch fremdüblich ist. Diese Prüfung hat das FG --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch im Fall der streitgegenständlichen festverzinslichen Darlehen vorzunehmen. Denn das FG hat im ersten Rechtsgang keine Feststellungen zu einer möglichen Kompensation der fehlenden Besicherung in diesen Fällen getroffen. Lediglich zur Zinshöhe dieser Darlehen hat das FG auf S. 22 seiner Entscheidung darauf verwiesen, dass diese zwischen den Beteiligten unstreitig sei und gegenteilige Anhaltspunkte aus den Akten nicht zu entnehmen seien. Eigene Feststellungen des FG zur Risikokompensation sind dem nicht zu entnehmen. Eine Bindungswirkung des Revisionsgerichts nach § 118 Abs. 2 FGO vermag der Senat diesen Ausführungen daher nicht zu entnehmen.

57 Sollte die Prüfung ergeben, dass im Streitfall insgesamt "Bedingungen" fremdüblich vereinbart worden sind, ist für den Berichtigungsbefehl der Norm des § 1 AStG kein Raum. Ergibt die Prüfung, dass die vereinbarten Bedingungen auch unter Berücksichtigung einer sog. Risikokompensation nicht fremdüblich waren, ist --worauf die Klägerin zutreffend hinweist-- eine Korrektur der Teilwertabschreibung nach § 1 AStG ebenfalls ausgeschlossen. Denn wenn ein entsprechender Markt vorhanden ist, hat die Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlich erzielten und den fremdüblichen Zinseinnahmen zu erfolgen. Auf diese Weise ist ausgeschlossen, dass es zu einer zweimaligen Einkünftekorrektur des identischen Lebenssachverhalts kommen kann. Entsprechend wird eine Billigkeitsmaßnahme, wie sie beispielsweise in Kapitel IV B. des BMF-Schreibens in BStBl I 2021, 1098 (früher Tz. 8.3.1. des BMF-Schreibens in BStBl I 1983, 218) vorgesehen ist, nicht erforderlich.

58 Dies gilt auch für den Fall, dass die Einkünftekorrekturen bestandskräftig festgesetzt sein sollten. Die Korrektur über eine Teilwertabschreibung kann letztlich nicht davon abhängig gemacht werden, ob eine Korrektur der Zinshöhe noch verfahrensrechtlich möglich ist oder nicht.

59 b) Der Senat sieht angesichts der tatsächlichen Ungewissheit, ob § 1 AStG im Streitfall in diesem Zusammenhang überhaupt zur Anwendung kommen kann, von einer Prüfung ab, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG entgegensteht. Entsprechend sieht er nach derzeitigem Verfahrensstand auch von einer möglichen Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) ab (vgl. hierzu BVerfG-Beschluss in IStR 2021, 363).

60 c) Weiterhin 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.

61 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. allgemein 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).

62 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).

63 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 gemindert haben oder nicht (a.A. BMF-Schreiben 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).

64 (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).

65 (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 Begründung des Gesetzentwurfs sollten 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).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de