

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibungen auf im Konzern begebenen Darlehensforderungen und bei Rückstellungsbildung wegen der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft

1. Die nicht ausreichende Besicherung eines Darlehens oder eines Regressanspruchs aus der Inanspruchnahme einer Bürgschaft gehören 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-Österreich 2000).

2. Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (hier: Art. 9 Abs. 1 DBA-Österreich 2000) beschränkt den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen, sondern ermöglicht auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (entgegen Senatsurteile vom 24. Juni 2015 - I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, und vom 17. Dezember 2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261).

3. Ob einer Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Unionsrechts entgegensteht, bestimmt sich nach einer Gesamtwürdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls. Bei der Korrektur von Gesellschafterforderungen aus Darlehen oder Bürgschaften 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 bzw. Bürgen auf der anderen Seite zu berücksichtigen.

AStG § 1 Abs. 1, § 1 Abs. 4

OECDMustAbk Art. 9 Abs. 1

DBA-Österreich 2000 Art. 9 Abs. 1

Urteil vom 27.02.2019 - I R 81/17

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 23.11.2017 -

3 K 2804/15 (EFG 2018, 269)

T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 23. November 2017 - 3 K 2804/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

G r ü n d e

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. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --AStG--.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine inländische GmbH, war seit Mai 2001 in Höhe von 50 % an der in Österreich ansässigen A GmbH beteiligt. Die übrigen 50 % wurden von natürlichen, der Klägerin nicht nahestehenden Personen gehalten, die zugleich geschäftsführend für die A GmbH tätig waren. Die Klägerin gewährte der A GmbH insgesamt fünf Darlehen mit einer Laufzeit zwischen neun und 362 Tagen über einen Betrag in Höhe von insgesamt ... €. Die Darlehen waren jeweils mit 5,5 % p.a. verzinst. Zur Sicherheit wurden jeweils unterschiedliche Maschinen übereignet. Darüber hinaus übernahm die Klägerin mit Vertrag vom 9. April 2003 eine Bürgschaft über ... € für ein Darlehen der B Bank in Österreich an die A GmbH.
- 3 Die A GmbH zahlte am 22. Januar 2002 einen Teilbetrag in Höhe von ... € und am 16. Juni 2002 einen weiteren Teilbetrag in Höhe von ... € an die Klägerin zurück. Aufgrund negativer Geschäftsentwicklung der A GmbH nahm die Klägerin am 31. Dezember 2003 eine Teilwertabschreibung auf die Darlehen in Höhe von ... € vor. Nachdem über das Vermögen der A GmbH am 7. Dezember 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden war, wurde die Klägerin von der B Bank mit Schreiben vom 17. Dezember 2004 aus dem Bürgschaftsvertrag in Höhe von ... € in Anspruch genommen. Insoweit bildete die Klägerin zum 31. Dezember 2004 eine Rückstellung für Verbindlichkeiten. Darüber hinaus hat sie den Restwert der Darlehen an die A GmbH in Höhe von ... € abgeschrieben. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) neutralisierte die durch die Teilwertabschreibungen und die Rückstellung bewirkten

Gewinnminderungen nach § 1 Abs. 1 AStG durch außerbilanzielle Hinzurechnungen und erhöhte das zu versteuernde Einkommen um ... € (2003) und ... € (2004).

- 4 Die Klage hatte Erfolg (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Baden-Württemberg, Außen-
senate Freiburg, vom 23. November 2017 - 3 K 2804/15, Entscheidungen der Finanz-
gerichte --EFG-- 2018, 269).
- 5 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das ange-
fochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der
Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es unterstützt, ohne einen eigenen Antrag zu stellen,
das Revisionsbegehren des FA.

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zu-
rückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung
(§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 9 Die tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz reichen nicht aus, um beurteilen zu
können, ob die Gewinnminderungen, die auf den Teilwertabschreibungen und der
Rückstellung beruhen, gemäß § 1 AStG außerbilanziell zu korrigieren sind.
- 10 1. Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm
nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbezie-
hungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die vonein-
ander 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 Bedin-
gungen angefallen wären. Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG
jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesell-
schaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der
nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Ein-
kommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehen-
den anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

- 11 2. Danach kommt eine außerbilanzielle Hinzurechnung der im Streitfall in Rede stehenden Gewinnminderungen nach § 1 AStG in Betracht.
- 12 a) Das Darlehensverhältnis und das der Bürgschaft zugrunde liegende Auftrags- bzw. unentgeltliche Geschäftsbesorgungsverhältnis zwischen der Klägerin und der A GmbH sind solche Geschäftsbeziehungen, zu deren Bedingungen die (Nicht-)Besicherung der Ansprüche gehört (noch offen gelassen im Senatsurteil vom 17. Dezember 2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 15). Der Begriff der Bedingung ist zwar gesetzlich nicht definiert, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sind hierzu jedoch --neben Vereinbarungen über die Laufzeit, Art und Weise der Rückzahlung sowie Höhe und Zahlungszeitpunkt der Zinsen-- üblicherweise auch Vereinbarungen über die zu stellenden Sicherheiten zu rechnen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in dem Senatsurteil zum Parallelverfahren (vom 27. Februar 2019 - I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 21) Bezug genommen.
- 13 b) Zu der Frage, ob die Besicherung der Rückzahlungsforderungen aus den Darlehen mit den sicherungsübereigneten Maschinen und die fehlende Besicherung der Bürgen-Regressforderung --auch unter Berücksichtigung des österreichischen Rechts-- dem entsprechen, was ein fremder, nicht durch ein Gesellschaftsverhältnis mit der A GmbH verbundener Darlehensgeber bzw. Bürge (ex ante) vereinbart hätte, 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 in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, und vom 24. Juni 2015 - I R 29/14, BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258) gefolgt ist. Dieser Rechtsprechung zufolge sollte unter der Geltung der Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen --OECD-MustAbk--) nachgebildeten Bestimmungen, zu denen auch der im Streitfall einschlägige Art. 9 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl II 2002, 735, BStBl I 2002, 585) --DBA-Österreich 2000-- gehört, eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann möglich sein, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe (seiner Angemessenheit) nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. An dieser Rechtsprechung hält der Senat indessen nicht fest. Vielmehr ermöglicht der Korrekturbereich des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf. Zur Begründung wird wiederum auf das Senatsurteil in BFHE 263, 525, BStBl II

2019, 394 (Rz 24 ff.) Bezug genommen. Für Art. 9 Abs. 1 DBA-Österreich 2000 ergibt sich insoweit kein abweichendes Ergebnis.

- 14 c) Die Vornahme eines Fremdvergleichs im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG ist nicht aus anderen Gründen entbehrlich.
- 15 aa) Wäre ein fremder Dritter als Darlehensgeber bzw. Bürge in der Situation der Klägerin nicht bereit gewesen, die mit den sicherungsübereigneten Maschinen besicherten Darlehen an die A GmbH auszureichen bzw. die Bürgschaft gegenüber der B Bank ohne werthaltige Besicherung der Regressforderung zu übernehmen, würde der sog. Rückhalt im Konzern die Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 AStG nicht hindern. Zum einen verfügte die Klägerin mit ihrem 50 %-Anteil nicht über eine Mehrheitsbeteiligung an der A GmbH, sodass bereits das Vorliegen eines Konzernverhältnisses zweifelhaft ist. Zum anderen beschreibt der Topos des sog. Konzernrückhalts 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 der Parallelsache (BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 13, 18) Bezug genommen.
- 16 bb) Die Einkünfterminderung wäre i.S. von § 1 AStG durch ("dadurch") die fehlende bzw. nicht ausreichende Besicherung eingetreten (noch offen gelassen in Senatsurteilen in BFHE 250, 386, BStBl II 2016, 258, Rz 16, und in BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261, Rz 15). Maßgeblich hierfür ist --im Sinne des Veranlassungsprinzips (dazu Senatsurteil vom 18. April 2018 - I R 37/16, BFHE 261, 166, BStBl II 2019, 73, Rz 23)-- das die gewinnmindernde Forderungsausbuchung bzw. Rückstellungsbildung "auslösende Moment". Bei der hierfür gebotenen wertenden Betrachtung ist nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der A GmbH, sondern deshalb vorrangig auf die nicht ausreichende Besicherung abzustellen, weil die Klägerin hierdurch ihren Darlehensrückzahlungs- bzw. Regressanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Tochtergesellschaft geknüpft hat und eine solche "Vermischung der Vermögensrisiken" im Falle der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten wäre.
- 17 cc) Schließlich widerspricht auch das Unionsrecht nicht einer Einkünfterkorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.

- 18 (1) Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher: Europäischer Gerichtshof-- (EuGH) stellt eine Regelung wie diejenige des § 1 Abs. 1 AStG eine zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1) dar (jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47; EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt vom 31. Mai 2018 - C-382/16, EU:C:2018:366, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 580).
- 19 (2) Soweit der EuGH mit seiner 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.
- 20 Der Senat hat in dem Urteil zur Parallelsache (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 zuge dachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen kann, eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den auch unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen ist. Entsprechendes würde für den Streitfall gelten.
- 21 3. 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 zum Fremdvergleich zu ermöglichen.
- 22 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.