

Einkünfteberichtigung bei Darlehensbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen

Änderung der BFH Rechtsprechung zum sog. Konzernrückhalt bei Teilwert-abschreibungen auf Forderungen mit Urteil vom 27. Februar 2019, Az. I R 73/16

Geltung des EuGH-Urteils in der Rs Hornbach-Baumarkt/Auswirkungen auf BMF-Schreiben vom 06.12.2018

Gleich sieben Revisionen waren bis heute beim Bundesfinanzhof zu der Frage anhängig, ob ein dem, Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Abkommensartikel **die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 1 AStG einer unbesicherten und wertlosen Forderung**, die eine deutsche Muttergesellschaft gegenüber ihrer ausländischen Tochter hatte, von ersterer im Wege des Forderungsverzichts ausgebucht hatte, ausschließt.

FG Düsseldorf Urteil vom 10.11.2015 – 6 K 2095/13 K (BFH – **I R 73/16/Besprechungsfall**)

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.1.2017 – 3 K 2647/15, in: EFG 2017, S. 635f.

(Rev. anh. BFH – I R 5/17)

FG Hamburg Urteil vom 9.2.2017 – 5 K 9/15 (Rev. anh. BFH – I R 19/17)

FG Köln Urteil vom 17.5.2017 – 9 K 1361/14 (Rev. anh. BFH – I R 51/17)

FG Münster Urteil vom 18.5.2017 – 3 K 2872/14 G, F (Rev. anh. BFH – I R 72/17)

FG Düsseldorf Urteil vom 27.6.2017 – 6 K 896/17 K,G (Rev. anh. BFH – I R 54/17)

FG Baden Württemberg Urteil vom 23.11.17 – 3 K 2804/15, in: EFG 2018, S. 269f. (Rev. anh. BFH – I R 81/17).

Die Anzahl anhängiger Revisionsverfahren erschien ungewöhnlich, war man doch aufgrund der zahlreichen Urteile des BFH in den letzten Jahren zu dem Thema von einer ständigen und gefestigten Rechtsprechung ausgegangen (z.B.: BFH, Urteil vom 11.10.2012 – I R 75/11, in: BStBl II 2013, S. 1046; Urteil vom 17.12.2014 – I R 23/13, in: BStBl II 2016, S. 261; Urteil vom 24.3.2015 – I B 103/13).

Diesen Urteilen ist gemein, dass die Fremd(un)üblichkeit eines Geschäftsvorfalles nicht als Kriterium für die Korrektur **dem Grunde nach** herangezogen werden kann. Nur eine Korrektur **der Höhe nach** sei im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zulässig. **Ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsmann üblicherweise eine vergleichbare Transaktion eingehen würde, sei bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen steuerlich unerheblich.**

Es wurde allerdings schon erwartet, dass durch den Wechsel des Vorsitzes bei dem zuständigen ersten Senat des Bundesfinanzhofes von dieser Rechtsprechungslinie zukünftig abgewichen werden könnte, zumal der Senat der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des FG Düsseldorf vom 10.11.2015 – 6 K 2095/13K stattgegeben und damit die Revision selbst eröffnet hat. Diese Erwartung hat sich nunmehr bestätigt.

Im Urteilsfall führte eine deutsche Kapitalgesellschaft für eine belgische Tochtergesellschaft ein nicht besichertes Verrechnungskonto. Ob auf diesem eine Einlage oder ein Darlehen der Muttergesellschaft gebucht war, blieb dabei offen.

Nachdem die Tochtergesellschaft notleidend geworden war, verzichtete die Muttergesellschaft auf ihre Forderung aus dem Verrechnungskonto und bucht diese in ihrer Bilanz gewinnmindernd aus. Das zuständige Finanzamt rechnete die Forderung außerbilanziell dem Einkommen der Muttergesellschaft nach § 1 AStG wieder hinzu.

Das Finanzgericht Düsseldorf gab der dagegen gerichteten Klage mit Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes statt.

Rechtssprechungsänderung

Der Bundesfinanzhof stellt **entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung zu der sog. Sperrwirkung des Art 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens** darauf ab, dass diesem Artikel weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck nach eine Beschränkung auf fremdunübliche Bedingungen der Höhe nach, sog. Preisberichtigungen, entnehmen lasse. Der Bundesfinanzhof hatte bisher das Merkmal der „vereinbarten Bedingungen“ bei Darlehenstransaktionen allein auf den zugrunde liegenden Zinssatz bezogen.

Diese Rechtsprechung gibt er nunmehr ausdrücklich auf und erklärt, **die fehlende Besicherung stelle eine nicht fremdübliche Bedingung dar**, die ein fremder, unverbundener Forderungsinhaber bzw. Darlehensgeber nicht auf eine bankübliche Sicherheit verzichtet hätte und verweist dabei u.a. auch die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Banken und Sparkassen. Dass darüber hinaus die sonstigen vereinbarten Darlehensbedingungen fremdüblich seien, stehe einer Berichtigung der Teilwertberichtigung nach § 1 AStG nicht im Wege. Auch einzelne, nicht fremdübliche Bedingungen, die zur Einkunftsminde rung geführt hätten, unterfielen der Norm. Dabei **sei allerdings nicht auf die Zahlungs unfähigkeit der Tochtergesellschaft, sondern auf die fehlende Besicherung abzustellen**, wie die Muttergesellschaft durch den Verzicht auf die Besicherung ihren Darlehensrückzahlungsanspruch an die wirtschaftliche Entwicklung der Tochtergesellschaft geknüpft habe. Eine solche „Vermischung der Vermögensrisiken“ wäre im Fall der Einräumung einer Kreditsicherheit nicht eingetreten.

Konzernrückhalt und fehlende Darlehensbesicherung

Auch der sog. **Konzernrückhalt** als Möglichkeit der Einflussnahme des Gesellschafters auf den Darlehensnehmer definiere lediglich den Rahmen der Unternehmensverflechtung und **bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb derer im Konzern Kreditansprüche (eben) nicht wie zwischen fremden Dritten abgesichert würden**. Der Konzernrückhalt **schließe dabei nicht aus, dass ein Darlehen wertlos und damit auf seinen Teilwert abgeschrieben werde**. Zudem verhindere er nicht, dass bei einer rückzahlungsverzichtsbedingten Ausbuchung der Darlehensvaluta diese durch den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des Nominalbetrages des Darlehensverzichts ausgeglichen werde. Der Einlagewert bestimme sich dabei nach dem Teilwert der verzichteten Forderung.

Ergänzend stellt der Bundesfinanzhof klar, dass eine **betriebliche Veranlassung**, d.h. eine ernstliche Darlehensvereinbarung **nicht ausgeschlossen sei**.

Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen

Der Bundesfinanzhof legt den Art. 9 des OECD-Musterabkommens teleologisch, d.h. nach Zielsetzung und Zweck der Norm aus. Diese wolle die gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen sicherstellen. Die fehlende Darlehensbesicherung sei eine vereinbarte Bedingung, die vom Fremdüblichen abweiche und damit auch Art. 9 unterfalle. Klarstellend weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass auch weiterhin Sonderbedingungen in Form einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung (sog. **formeller Fremdvergleich**) nicht unter Art. 9 OECD-Musterabkommen fallen.

Kein Widerspruch zum EuGH-Urteil in der Rs. Hornbach-Baumarkt

Aber auch das EU-Recht, insbesondere das Urteil des EuGH in der Rs. C-382/16 Hornbach-Baumarkt schließe eine Hinzurechnung nicht aus.

Die in dieser Sache relevanten und maßgeblichen Urteilsgründe des EuGH, nämlich die „gewisse Finanzierungsverantwortung des Gesellschafters“, die einen Geschäftsabschluss unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertige, kämen vorliegend nicht zum Tragen. Die Finanzierungsverantwortung könnte nicht in jedem Falle (im Sinne eines Automatismus) einen Eingriff in den Territorialitätsgrundsatz und die darauf gegründete Zuordnung von Besteuerungsrechten rechtfertigen. Für den vorliegenden Fall, in dem die Muttergesellschaft eine unzureichende Kapitalausstattung mit Fremdkapital ausgleicht und sie damit die Voraussetzung dafür schafft, dass die Darlehensnehmerin mit dem ihr von der Muttergesellschaft ausgereichte Darlehen die ihr zgedachte Funktion weiter erfüllen kann, **ist die Darlehensgewährung einer Einlage, d.h. Eigenkapitalzuführung, vergleichbar** (sog. Finanzplatz-Darlehen). Da der Verzicht vorliegend - im Gegensatz zu dem in der Rs. Hornbach-Baumarkt Fall - allerdings auf einen Kapitaltransfer gerichtet war, hatte die vorliegende Abweichung vom Fremdüblichen eine besonderes Gewicht mit der Folge, dass ein Eingriff in die territorialen Besteuerungsrechte (Deutschlands als Mitgliedsstaat der EU) auch europarechtlich nicht zu rechtfertigen gewesen sei. Die Niederlassungsfreiheit stehe damit einer Einkunfts Korrektur nach § 1 AStG nicht entgegen. Damit werde auch dem unionsrechtlichen Geltungsanspruchs der Fremdvergleichs genüge getan.

Abschließend weist der Bundesfinanzhof bereits darauf hin, in den noch ausstehenden Urteilen in den eingangs erwähnten Revisionsverfahren diese neuen Rechtsprechungsgrundsätze **demnächst konkretisieren zu wollen**.

Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs hat weitreichende Bedeutung für die Finanzierung ausländischer Tochtergesellschaften durch deutsche Gesellschafter.

Gespannt darf man auf die angekündigten weiteren Konkretisierungen dieser Rechtssprechungsänderung sein. So geht es beispielsweise im Revisionsverfahren gegen das Urteil des FG Hamburg vom 9.2.2017 – 5 K 9/15 (Aktenzeichen der Revision beim BFH – I R 19/17) um die Frage, ob Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen eine Sperrwirkung auch im Hinblick auf § 8 Abs. 3 S. 4 KStG entfaltet. Nach dieser Norm unterliegen Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Darlehensforderung einer Muttergesellschaft gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, an der diese zu zumindest 25% beteiligt ist, einem Abzugsverbot. Dabei wird insbesondere die in § 8b Abs. 3 S. 6 KStG vorgesehene Rückausnahme eine Rolle spielen, nach der entsprechende Gewinnminderung dann doch abzugsfähig sind und bleiben, wenn nachgewiesen wird, dass auch eine fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Bedingungen gewährt oder doch nicht zurückgefordert hätte. Danach hängt – wie im hier entschiedenen Falle des § 1 AStG – die Teilwertabschreibung vom Nachweis der Fremdüblichkeit der Darlehensbeziehung ab.

Konsequenterweise müsste der BFH auch in diesem Falle nicht nur auf die Verzinsung, sondern auch auf die Frage der ausreichenden Besicherung des zugrunde liegenden Darlehens für die Frage der Sperrwirkung des Art. 9 des OECD-Musterabkommens abstellen.

Letztlich hat das vorliegende Urteil auf andere sog. krisenbedingte Unterstützungsmaßnahmen, wie z.B. unter Preis Warenlieferungen, Forderungsverzichte oder sonstige vorteilhafte Darlehenskonditionen Auswirkungen, da diese ebenfalls dem Drittvergleich unterliegen und u.U. als Eigenkapital ersetzende Maßnahmen anzusehen sind. Damit zeitigt das Urteil aber auch unmittelbar Auswirkungen auf das - als Reaktion auf die Hornbach-Baumarkt-Entscheidung des EuGH veröffentlichtes - Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 06.12.2018 (IV B 5 – S 1341/11/10004-09, in: DStR 2018, S. 2699), in dem das BMF die vom EuGH als Ausnahme vom Fremdvergleich herausgestellten wirtschaftlichen Gründe auf Fälle der Unternehmenssanierung begrenzt. Wollte das BMF offenbar für die Krisen bedingten Sanierungsfällen innerhalb der EU/EWR Ausnahmen zulassen, stellt sich nunmehr die Frage, ob es nach dem Besprechungsurteil noch daran festhalten muss.

Nach dem vorliegenden Urteil hat die Sperrwirkung, sowohl auf Grundlage des Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommens, als auch auf Grundlage der EuGH-Entscheidung in der Rs. Hornbach-Baumarkt eine wesentliche Einschränkung, insbesondere für eigenkapitalersetzende Gesellschafterleistungen erfahren. Wie weitreichend und über den Urteilsfall hinausreichend die weiteren Revisionsentscheidungen zu den anfangs genannten Urteilen ausfallen, bleibt abzuwarten.

Verfasst am 18. Mai 2019 durch:

Stefan im Schlaa
Rechtsanwalt