

Sperrwirkung von DBA-Normen gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 AStG bei Teilwertabschreibungen

Aktuell: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Mit Urteilen vom 27.02.2016, I R 73/16, I R 51/17 und I R 81/17 hat der BFH entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die außerbilanzielle Korrektur einer gewinnmindernden Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens nach § 1 Abs. 1 AStG nicht nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt ist (siehe Anmerkung).

Rechtslage vor BFH-Urteilen vom 27.02.2019

Seit nunmehr fast 2 Jahren ist der Nichtanwendungserlass des BMF vom 30.03.2016 gegen die BFH-Urteile vom 17.12.2014 und vom 24.06.2015 jetzt schon in Kraft. Wie zu erwarten, sind aktuell mehrere neue Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Es ist erneut über die Rechtsfrage zu entscheiden, ob eine DBA-Norm, die inhaltlich Art. 9 OECD-MA entspricht, gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 AStG Sperrwirkung entfaltet. Solange der BFH seine Rechtsprechung hierzu beibehält, ist Steuerpflichtigen anzuraten, in ähnlich gelagerten Fällen den Rechtsweg zu beschreiten.

Sachverhalt

Zum Auftakt des neuen Jahres ein Dauerbrenner: Die Sperrwirkung des Artikel 9 OECD-MA gegenüber § 1 AStG bei Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen auf Darlehen. Seit nunmehr fast 2 Jahren ist der Nichtanwendungserlass des BMF vom 30.03.2016 gegen die BFH-Urteile vom 17.12.2014 und vom 24.06.2015 jetzt schon in Kraft. Gem. dem Nichtanwendungserlass sind die Grundsätze der genannten Urteile über die entschiedenen Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden, soweit der BFH eine Sperrwirkung von DBA-Normen, die inhaltlich Artikel 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entsprechen, gegenüber § 1 AStG angenommen hat. Folglich sind mehrere neue Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Im Rahmen dieses Artikels wird die Entwicklung der Rechtsprechung zur Sperrwirkung dieser Normen dargestellt. Im Anschluss wird auf den Nichtanwendungserlass des BMF eingegangen.

Entwicklung der Sperrwirkung und jetziger Stand

Eine fehlende, im Vorhinein schriftlich getroffene Vereinbarung für eine Zahlung an den beherrschenden Gesellschafter begründet nach innerstaatlichem deutschen Recht eine vGA und wird gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dem Gewinn hinzugerechnet. Laut Urteil des FG Köln vom 22.08.2007 stellt die Hinzurechnung der vGA jedoch einen Verstoß gegen Art. 4 DBA-Großbritannien, der inhaltlich Art. 9 OECD-MA entspricht dar, da in die Gewinnkorrektur nur Umstände einzubeziehen sind, die die Angemessenheit (Höhe) der Vereinbarung berühren. Dieser Rechtsauffassung des FG Köln schloss sich der BFH mit Urteil vom 11.10.2012 zum DBA-Niederlande an. Einer Korrektur aufgrund formaler Mängel steht die Sperrwirkung eines Art. 9 OECD-MA entsprechenden DBAs entgegen, solange die Verrechnungspreise dem Fremdvergleich entsprechen. Dieses Urteil ist im Bundessteuerblatt veröffentlicht und wird somit auch von der Finanzverwaltung über den Einzelfall hinaus angewendet.

Am 29.03.2011 hat das BMF mit einem Erlass zur Anwendung des § 1 AStG bei Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen auf Darlehen Stellung genommen. Das BMF bejaht die Anwendung des § 1 AStG auf grenzüberschreitende Darlehen. Alle Umstände der Darlehensgewährung, die auch für fremde Dritte relevant sind, sind hinsichtlich des Fremdvergleichs einzubeziehen. Im Gegensatz dazu entschied der BFH in seinen Urteilen vom 17.12.2014 sowie vom 24.06.2015, dass das „dealing at arm's length“ nach Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG entfaltet, sofern eine Einkünftekorrektur allein aufgrund der Tatsache durchgeführt werden soll, dass andere vereinbarte Bedingungen als der Verrechnungspreis nicht fremdvergleichskonform vereinbart waren. Lt. BFH beschränkt eine dem Art. 9 OECD-MA entsprechende Norm die aus nationalem Recht resultierende Berechtigung einer Gewinnkorrektur auf die Höhe des Vereinbarten. Die gefestigte BFH-Rechtsprechung widerspricht somit dem BMF Schreiben vom 29.03.2011.

Ebenfalls beim BFH zur Entscheidung anhängig ist die Frage, ob die speziellen Regelungen des § 8b Abs. 3 KStG bei Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehen aufgrund der Sperrwirkung einer Art. 9 OECD-MA entsprechenden Norm nicht anwendbar ist.

Nichtanwendungserlass

Das BMF hat mit dem Schreiben vom 30.03.2016 verkündet, dass die Urteile vom 17.12.2014 und vom 24.06.2015 über die Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden seien, soweit der BFH eine Sperrwirkung von DBA-Normen, die inhaltlich Artikel 9 Absatz 1 OECD-MA entsprechen, gegenüber § 1 AStG angenommen hat. Als Begründung für den Nichtanwendungserlass führt das BMF im Wesentlichen die folgenden Punkte auf:

Die ausschließliche Beschränkung der Korrektur auf Preise könne nicht aus dem Wortlaut von Art. 9 OECD-MA abgeleitet werden. Der Gegenstand von Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA beziehe sich auf eine Gewinnberichtigung (*adjustments to profits*), nicht auf eine Preisberichtigung. Nach Meinung des BMF hat der BFH verkannt, dass der Gesetzgeber den Art. 9 Abs. 1 OECD-MA national in § 1 AStG umgesetzt und konkretisiert hat, und keinen Widerspruch schaffen wollte.

Eine weitere Auslegung sei auch deswegen nötig, da die Bedingungen eines Geschäftsvorfalles so gestaltet sein könnten, dass eine ausschließliche Beschränkung der Korrektur auf den Verrechnungspreis ein nicht fremdvergleichskonformes Ergebnis zur Folge haben könnte.

Zudem führt das BMF aus, dass die DBA innerstaatlich nur durch Zustimmungsgesetze anwendbar sind. Die Korrekturmöglichkeit des § 1 AStG sei unbeschadet anderer Vorschriften, somit auch gegenüber den Zustimmungsgesetzen zu DBA, anzuwenden. Eine Annahme des BFH des Widerspruchs zwischen § 1 AStG und den DBA spricht gegen die normenhierarchische Gleichheit und führe zu der Annahme eines „*treaty override*“, die dem Bundesverfassungsgericht zur weiteren Klärung vorgelegt werden müsse. Beispiele zu anhängigen Verfahren sind:

- BFH 20.12.2017, I R 51/17
- BFH 20.12.2017, I R 54/17
- BFH 22.05.2017, I R 5/17

Empfehlung

Für den Steuerpflichtigen bedeutet die aktuelle Entwicklung, dass die Rechtsfolgen aus dem BMF-Schreiben vom 29.03.2011 zu Teilwertabschreibungen auf Darlehensbeziehungen unverändert auf alle offenen Fälle anzuwenden sind. Es ist erneut durch den BFH über die Rechtsfrage zu entscheiden, ob eine DBA-Norm, die inhaltlich Art. 9 OECD-MA entspricht, gegenüber § 1 AStG bezüglich Einkünfteerminderungen aufgrund von Teilwertabschreibungen Sperrwirkung entfaltet. Solange der BFH seine Rechtsprechung hierzu beibehält, ist Steuerpflichtigen anzuraten, in ähnlich gelagerten Fällen den Rechtsweg zu beschreiten. Der Nichtanwendungserlass richtet sich nicht explizit gegen das BFH-Urteil vom 11.10.2012. Hier gilt weiterhin die abkommensrechtliche Sperrwirkung gegenüber nationalen Einkünftekorrekturnormen, die auf rein formale Beanstandungen gestützt werden.

Anmerkung

Aktueller Hinweis: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Mit Urteilen vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#), I R 51/17 und I R 81/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA keine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei Teilwertabschreibung eines unbesicherten Darlehens einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft entfaltet. Denn Art. 9 Abs. 1 OECD-MA beschränke den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen, sondern ermögliche auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf (entgegen BFH-Urteile vom 24.06.2015, I R 29/14 und vom 17.12.2014, I R 23/13). Auch das Unionsrecht stehe der Einkünftekorrektur nicht entgegen. Im Rahmen von drei weiteren Verfahren (I R 32/17, I R 54/17, I R 5/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH nun seine neue Rechtsprechung zur Fremdunüblichkeit einer fehlenden Darlehensbesicherung sowohl i.S.d. § 1 AStG als auch des Art. 9 OECD-MA verfestigt und weiter ausdifferenziert.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 19.06.2019, I R 32/17, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Köln, Entscheidung vom 17.05.2017, [9 K 1361/14](#), BFH-anhängig: [I R 51/17](#)
FG Düsseldorf, Entscheidung vom 27.06.2017, [6 K 896/17 K, G](#), BFH-anhängig: [I R 54/17](#)
FG Baden-Württemberg, Entscheidung vom 12.01.2017, [3 K 2647/15](#), BFH-anhängig: [I R 5/17](#)
FG Hamburg, Entscheidung vom 09.02.2017, [5 K 9/15](#), BFH-anhängig: [I R 19/17](#)
FG Köln, Urteil vom 22.08.2007, 13 K 647/03, EFG 2008, S. 161
BFH, Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11, BStBl II 2013 S. 1046
FG Hamburg, Urteil vom 31.10.2011, 6 K 179/10, IStR 2012, S. 190
BFH, Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016 S. 261
FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.01.2013, 12 K 12056/12, EFG 2013, S. 1560
BFH, Urteil vom 24.06.2015, [I R 29/14](#), BStBl II 2016 S. 258
FG Düsseldorf, Urteil vom 28.03.2014, 6 K 4087/11 F, EFG 2014, S. 1275
BMF, Schreiben vom 29.03.2011, IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, S. 277
BMF, Schreiben vom 30.03.2016, [IV B 5 – S 1341/11/10004-07](#), BStBl I 2016, S. 455

Ihre Ansprechpartner

Henning Scheibe

Partner

hscheibe@deloitte.de

Tel.: 0211 8772-3647

Alina Jost

Professional

ajost@deloitte.de

Tel.: 030 25468-408

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.