

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/bverfg-erneute-erfolgreiche-verfassungsbeschwerde-gegen-einkuenftekorrekturen-bei-unbesicherten-konzerndarlehen.html>

📅 21.12.2023

Internationales Steuerrecht

BVerfG: Erneute erfolgreiche Verfassungsbeschwerde gegen Einkünftekorrektur bei unbesicherten Konzerndarlehen

Aktuell

- Nachdem das BVerfG an den BFH zurückgewiesen hat, verweist der BFH nun an das Hessische FG zurück. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu prüfen haben, ob die Kapitalüberlassungen als Darlehen zu qualifizieren sind (BFH, Urteil vom 10.04.2024, I R 67/23, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

BVerfG-Beschluss

Das Bundesverfassungsgericht bestätigt in einem kürzlich veröffentlichten Beschluss nochmals die zum Grundsatzurteil zur Einkünftekorrektur bei unbesicherten Konzerndarlehen (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16) bereits stattgegebene Verfassungsbeschwerde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19). Auch der gegen das BFH-Urteil vom 14.08.2019 (I R 34/18) eingelegte Verfassungsbeschwerde wird stattgegeben, weil der BFH von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen hat.

Sachverhalt

Eine inländische OHG (Klägerin), an der ausschließlich juristische Personen beteiligt waren, war Alleingesellschafterin einer italienischen Kapitalgesellschaft (A). Gegenüber A hielt die OHG nicht besicherte Forderungen, die verzinst wurden. In den Streitjahren verzichtete die OHG gegen Besserungsschein auf einen Teil ihrer Forderungen gegen A.

Mit Urteil vom 14.08.2019 (I R 34/18) hatte sich der BFH auf sein Grundsatzurteil zur Einkünftekorrektur bei unbesicherten Konzerndarlehen (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, siehe [Deloitte Tax News](#)) berufen (siehe auch unsere Ausführungen in den Anmerkungen zum Hintergrund) und entschieden, dass die gewinnmindernde Ausbuchung der Forderung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren ist. Nach dem BFH ist die Einkünftekorrektur im Streitfall nicht nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt. Die Nichtbesicherung der Forderung sei nicht fremdüblich. Auch aus dem sog. Konzernrückhalt ergebe sich insoweit keine Abweichung. Darüber hinaus stehe die Einkünftekorrektur im Einklang mit dem Unionsrecht.

Gegen dieses Urteil wurde eine Verfassungsbeschwerde eingelegt. Fraglich ist, ob der BFH verfassungsrechtlich verpflichtet war, die Frage, ob seine Auslegung des § 1 Abs. 1 AStG gegen Unionsrecht verstößt, dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Entscheidung

Das Bundesverfassungsgericht (im Folgenden: BVerfG) hat der Verfassungsbeschwerde stattgegeben. Das o.g. BFH-Urteil wird aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen.

Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV

Das BVerfG beruft sich auf die zum Grundsatzurteil (vgl. BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, siehe [Deloitte Tax News](#)) bereits stattgegebene Verfassungsbeschwerde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19) (siehe dazu auch unsere Ausführungen in den Anmerkungen zum Hintergrund). Der BFH habe trotz der unvollständigen Rechtsprechung des EuGH zu den Anforderungen der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf die im Streitfall vereinbarten Bedingungen eine zweifelsfrei geklärte Rechtslage ohne hinreichende sachliche Begründung bejaht.

Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG beschränkt die Niederlassungsfreiheit

Die vom BFH nach § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Einkünftekorrektur stellt, wovon auch der BFH ausgeht, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Die damit verbundene Ungleichbehandlung sei aber nur statthaft, wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten

Der BFH setze sich nicht mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur nach § 1 AStG im Hinblick auf nicht besicherte Forderungen überhaupt der, vom EuGH für legitim erklärten, Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dient. Denn weder die Nichtbesicherung der Darlehensforderung noch ein späterer Forderungsverzicht gegen Besserungsschein führten ohne Weiteres zu einem unversteuerten „Hinaustransferieren“ von Gewinnen, das nach dem EuGH-Urteil vom 31.05.2018 (C-382/16 - Hornbach-Baumarkt) geeignet sein könnte, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

Nachweis wirtschaftlicher Gründe

Der EuGH verlangt in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Marktbedingungen vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen, die nicht fremdübliche Bedingungen rechtfertigen können. Der BFH sehe – unter Hinweis auf das vom BVerfG aufgehobene Urteil des BFH vom 27.02.2019 (I R 73/16) – solche wirtschaftlichen Gründe für die Hingabe eines nicht besicherten Darlehens nicht als gegeben an, wenn dies strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahesteht.

Demgegenüber können nach Auffassung des EuGH wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines fremdunüblichen Geschäfts gerade dann vorliegen, wenn eine Tochtergesellschaft auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt. Dazu steht die vom BFH vorgenommene Abwägung in einem von ihm nicht aufgelösten Widerspruch, so das BVerfG.

Beschränkung der Berichtigung auf den fremdunüblichen Betrag

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine nationale Regelung zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nur erforderlich, soweit sich die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränkt, der über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Marktbedingungen vereinbart hätten.

Ähnlich wie bereits in dem – vom BVerfG aufgehobenen – Urteil des BFH vom 27.02.2019 (I R 73/16) sei nicht verständlich, weshalb der BFH für den von § 1 Abs. 1 AStG gebotenen Fremdvergleich ohne Weiteres von einer Vollbesicherung der Darlehensgewährung über das Kontokorrentkonto ausgehe. Der BFH äußere sich auch nicht zu möglichen Wechselwirkungen zwischen der Höhe des vereinbarten Zinssatzes und der Stellung von Sicherheiten. Dies wäre aber naheliegend gewesen, weil im Streitfall die für das Kontokorrentkonto vereinbarte Verzinsung einen Aufschlag in Höhe von durchschnittlich zwei Prozentpunkten gegenüber dem jeweiligen Basiszinssatz vorsah. Der BFH habe sich zwar mit der Möglichkeit befasst, die fehlende Besicherung durch einen erhöhten Zins zu kompensieren. Anhaltspunkte dafür, ob oder inwieweit ein Risikoaufschlag bei der Bemessung der fremdüblichen Sicherheit zu berücksichtigen sei, lieferten die Urteilsausführungen des BFH allerdings nicht.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 1 AStG (a.F.), Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Streitjahre: 2002, 2004

Anmerkungen

Hintergrund

Nach dem EuGH ist eine Einkünfteberichtigungsvorschrift wie § 1 AStG grundsätzlich europarechtskonform, allerdings muss bei wirtschaftlichen Gründen für ein Abweichen vom Fremdvergleich eine Einkünftekorrektur unterbleiben (vgl. Urteil vom 31.05.2018 (C 382/16, (Hornbach-Baumarkt), siehe [Deloitte Tax News](#)). Der EuGH begründete dies wie folgt: Da § 1 AStG nur grenzüberschreitende Sachverhalte erfasst, führt seine Anwendung zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Diese Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann jedoch nur dann gerechtfertigt werden, wenn § 1 AStG nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungshoheit und zur Verhinderung von Steuerumgehungen in einer Gesamtbetrachtung erforderlich ist. Ist der Steuerpflichtige in der Lage nachzuweisen, dass der Verstoß gegen den Fremdvergleich wirtschaftliche (nicht-steuerliche) Gründe hat, muss eine Verrechnungspreiskorrektur unterbleiben.

Mit Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16, siehe [Deloitte Tax News](#)) hatte der BFH eine Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vollzogen. Nach dem BFH ist eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (Neutralisierung einer gewinnmindernden Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens) nicht nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gesperrt. 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). Ebenfalls entgegen seiner bisherigen BFH-Rechtsprechung hat der BFH vertreten, dass eine fehlende Darlehensbesicherung auch im Fall eines sog. Konzernrückhalts ein nicht fremdüblicher Umstand ist (entgegen BFH-Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14). Folglich sei die Teilwertabschreibung auf ein Outbound-Darlehen an eine belgische Tochtergesellschaft wegen fehlender Besicherung in voller Höhe nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren. Der BFH hatte in seiner Entscheidung die Auffassung vertreten, dass auch das Unionsrecht der Einkünftekorrektur nicht entgegensteht. Diesem Grundsatzurteil folgten zahlreiche weitere Urteile zur grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (u.a. auch das BFH-Urteil vom 14.08.2019, I R 34/18).

Mit Beschluss vom 04.03.2021 (2 BvR 1161/19, siehe [Deloitte Tax News](#)) hatte das BVerfG gegen das o.g. BFH-Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16) eingelegten Verfassungsbeschwerde stattgegeben, weil der BFH von einem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH abgesehen hat. Nach dem BVerfG ist der BFH ohne hinreichende sachliche Begründung davon ausgegangen, dass eine zweifelsfrei unionsrechtlich geklärte Rechtslage für den zu entscheidenden Fall existiert. Nach Auffassung des BVerfG ist die unionsrechtliche Lage in diesem Fall jedoch nicht derart offenkundig, dass kein Raum für ernsthafte Zweifel besteht. Das BVerfG ließ offen, ob das BFH-Urteil auch gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil der BFH lediglich eine Vollbesicherung des Darlehens als fremdüblich anzuerkennen scheint. Der BFH hätte prüfen müssen, ob die fehlende Sicherheit durch einen Risikoaufschlag des Verrechnungspreises kompensiert werde.

Mit Urteil vom 13.01.2022 (I R 15/21, siehe [Deloitte Tax News](#)) hat der BFH auf die Aufhebung seines Grundsatzurteils durch das BVerfG reagiert und die Sache final an das FG Düsseldorf zurückverwiesen. Nach dem BFH war ungewiss, ob § 1 AStG im Streitfall überhaupt zur Anwendung kommt. Folglich werde von einer Prüfung abgesehen, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur entgegenstehe und ob die Frage ggf. dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen sei. Der BFH hält an der oben dargestellten Auffassung zur Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA fest. Der BFH macht Vorgaben an das FG zur Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG, u.a. ob es sich bei dem Verrechnungskonto um ein steuerrechtlich anzuerkennendes Darlehen handelt, ob ein Markt für die – ohne Sicherheiten – vereinbarten Darlehen vorhanden ist und ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, gegen Vereinbarung eines Zinszuschlags das erhöhte Ausfallrisiko zu kompensieren.

Vorinstanz

BFH, Urteil vom 14.08.2019, I R 34/18, siehe auch [Deloitte Tax News](#) unter „Aktuell: Mittlerweile hat der BFH seine geänderte Rechtsprechung zur Einkünftekorrektur des § 1 Abs. 1 AStG in Fällen der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung in weiteren Entscheidungen spezifiziert und verfestigt.“

Fundstellen

BFH, Urteil vom 10.04.2024, I R 67/23, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BVerfG, Beschluss vom 08.11.2023, [2 BvR 1079/20](#)

Weitere Fundstellen

EuGH, Urteil vom 31.05.2018, C 382/16 (Hornbach-Baumarkt), HFR 2018, S. 580, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, BStBl. II 2019, S. 394, siehe [Deloitte Tax News](#)

BVerfG, Beschluss vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 13.01.2022, I R 15/21, BStBl. II 2023, S. 675, siehe [Deloitte Tax News](#)

Ihre Ansprechpartner

Markus Kircher
Partner

www.deloitte-tax-news.de

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.