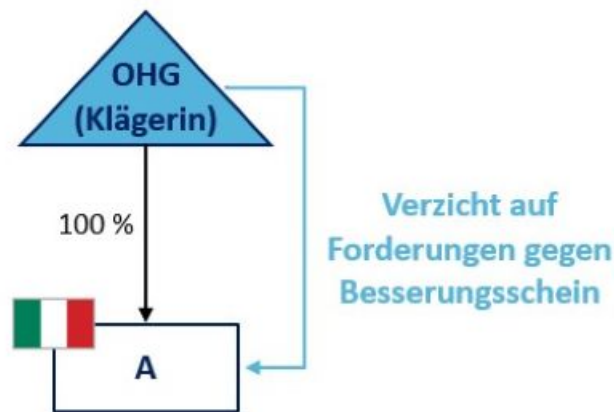


## BFH: Einkünftekorrektur bei Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen

Bei der Beurteilung von Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen muss unterschieden werden, ob das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft übergehen sollte und eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war oder ob die Beteiligten von der Überlassung von Kapital auf Zeit ausgegangen sind und davon ausgehen konnten, dass der Darlehensvertrag durchgeführt, insbesondere also das Darlehen zurückgezahlt wird.

### Sachverhalt



Ist die Gewinnminderung bei der OHG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung OHG nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren?

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 2002 und 2004 verzichtete die OHG gegen Besserungsschein auf einen Teil ihrer Forderungen gegen A. Die Beträge entsprachen dem nach Ansicht der Vertragsbeteiligten jeweils wertlosen Teil der Forderung. Diese Teilbeträge wurden in der jeweiligen Bilanz der OHG gewinnmindernd ausgebucht.

Das Finanzamt hat die Gewinnminderungen nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung neutralisiert. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

### Verfahrensgang

Der BFH hat die FG-Entscheidung aufgehoben und die Klage abgewiesen (Urteil vom 14.08.2019, I R 34/18). Gegen das BFH-Urteil hat die Klägerin erfolgreich Verfassungsbeschwerde eingelegt. Daraufhin hat das Bundesverfassungsgericht das BFH-Urteil aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen (BVerfG-Beschluss vom 08.11.2023, 2 BvR 1079/20, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Die Beteiligten haben sich zur Sach- und Rechtslage (nunmehr unter dem Aktenzeichen I R 67/23) erneut geäußert.

### Entscheidung

Der BFH hebt das FG-Urteil auf und verweist die Sache zurück an das FG.

[Beurteilung von Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen](#)

Bei der Beurteilung von Kapitalüberlassungen zwischen verbundenen Unternehmen muss aus Sicht des BFH unterschieden werden, ob das zugeführte Kapital dauerhaft in das Vermögen der empfangenden Gesellschaft übergehen sollte und eine Rückzahlung nicht beabsichtigt war (BFH-Urteil vom 06.11.2003, IV R 10/01) oder ob die Beteiligten im Sinne einer ernstlichen Abrede von der Überlassung von Kapital auf Zeit ausgegangen sind und davon ausgehen konnten, dass der Darlehensvertrag durchgeführt, insbesondere also das Darlehen zurückerstattet wird. Für diese Abgrenzung seien nur objektiv überprüfbare Umstände heranzuziehen; im Übrigen sei von den fremdüblichen Voraussetzungen einer Darlehensgewährung auszugehen (vgl. zum Ganzen BFH-Urteile vom 17.12.2014, I R 23/13 und vom 13.01.2022, I R 15/21).

#### FG hat sich zur entscheidungserheblichen Abgrenzungsfrage nicht geäußert

Der BFH bemängelt, dass sich das FG, das von einer Darlehenshingabe ausgegangen ist, zu dieser entscheidungserheblichen Abgrenzungsfrage weder rechtlich geäußert noch hierzu ausreichende tatsächliche Feststellungen getroffen hat.

#### Abgrenzung zwischen Darlehen und Einlage

Die Abgrenzung zwischen Darlehen und Einlage könne im Streitfall nicht dahinstehen.

Im Falle einer Einlage hätten sich insoweit die Anschaffungskosten der Klägerin auf die Beteiligung an der A erhöht. Eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung wäre gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ausgeschlossen und die Klage wäre bereits aus diesem Grunde abzuweisen gewesen.

Im Falle der Ausbuchung einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung hängt die Steuerwirksamkeit der Teilwertabschreibung indes davon ab, ob die Voraussetzungen für eine Einkünftekorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG erfüllt sind und eine nach nationalrechtlichen Maßstäben durchzuführende Einkünftekorrektur mit den Vorgaben des Unionsrechts vereinbar ist (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Urteil vom 13.01.2022, I R 15/21). Da es aber bereits in tatsächlicher Hinsicht ungewiss sei, ob § 1 AStG im Streitfall mit Blick auf eine Darlehenshingabe überhaupt zur Anwendung kommen kann, sieht der BFH von der Prüfung ab, ob das Unionsrecht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG entgegenstehen könnte.

Auf dieser Grundlage sieht der BFH auch von einer Vorlage an den EuGH ab.

#### Zweiter Rechtsgang

Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu prüfen haben, ob die Kapitalüberlassungen als Darlehen zu qualifizieren sind. Das Finanzamt hat sowohl im Klage- als auch im Revisionsverfahren Gesichtspunkte angeführt, die gegen eine Darlehenshingabe sprechen.

Das FG wird auch dem Vorbringen des Finanzamts nachzugehen haben, wonach vereinbart gewesen sei, A solle (nur) "eventuelle Liquiditätsüberschüsse" zurücktransferieren. Eine solche Abrede könnte Anlass zu einer Prüfung geben, ob der Passivierung einer etwaigen Rückzahlungsverpflichtung aus dem (behaupteten) Darlehensverhältnis bei A der Rechtsgedanke des § 5 Abs. 2a EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung entgegensteht.

#### **Betroffene Normen**

§ 1 Abs. 1 AStG

Streitjahre: 2002 und 2004

#### **Anmerkungen**

Fraglich war im Streitfall, ob und in welcher Höhe Teilwertabschreibungen auf Darlehensrückzahlungsansprüche steuerlich zu berücksichtigen sind, wenn die Darlehenshingabe von einer inländischen Muttergesellschaft an eine italienische Tochtergesellschaft ohne Besicherung erfolgte. Nach der Zurückverweisung durch das BVerfG stellt sich im zweiten Rechtsgang nun die Frage, ob die strittigen Kapitalüberlassungen als Einlagen oder Darlehen zu qualifizieren sind.

#### **Vorinstanz**

Hessisches Finanzgericht, 29.08.2018, 2 K 1744/16, EFG 2019, S. 1363

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 10.04.2024, I R 67/23

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 14.08.2019, I R 34/18, BFH/NV 2020, S. 757, 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.“

BVerfG, Beschluss vom 08.11.2023, 2 BvR 1079/20, Internationales Steuerrecht 2024, S. 139, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 06.11.2003, IV R 10/01, BStBl. II 2004, S. 416

BFH, Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, BStBl. II 2016, S. 261

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

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://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.