

BFH: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes

Mit seinem Urteil vom 27.02.2019 hat der BFH sich von seiner jahrelangen Rechtsprechung verabschiedet, nach der der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz deutlich enger als der nationale Fremdvergleichsgrundsatz auszulegen sei. Über diese Rechtsprechungsänderung hinaus gibt der BFH einen deutlichen Hinweis, wie er in Zukunft die Unionsrechtskonformität des § 1 AStG vor dem Hintergrund des Hornbach-Urteils prüfen will. Danach erscheint ein Abweichen vom Fremdvergleichsprinzip nur in engen Ausnahmefällen geboten.

Sachverhalt

Der Entscheidung lag der bereits öfter vom BFH zu beurteilende Sachverhalt zugrunde, bei dem eine inländische Muttergesellschaft einer ausländischen Tochtergesellschaft ein verzinsliches Darlehen ohne Besicherung begeben hat und auf den Darlehensbetrag später eine steuerlich wirksame, gewinnmindernde Teilwertabschreibung vorgenommen hatte. Im konkreten Fall hatte eine deutsche GmbH mit ihrer belgischen Tochtergesellschaft ein mit 6% verzinsliches Verrechnungskonto unterhalten. Zum 30.9.2005 vereinbarten beide Gesellschaften einen Forderungsverzicht gegen Besserschein über den Teil der ausstehenden Forderungen auf dem Verrechnungskonto, der als wertlos erachtet wurde. Die daraufhin bei der deutschen GmbH vorgenommene gewinnmindernde Ausbuchung wurde vom Finanzamt durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung gemäß § 1 Abs. 1 AStG neutralisiert.

Die hiergegen gerichtete Klage (Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 10.11.2015 - 6 K 2095/13 K) hatte Erfolg. Aufgrund der bisherigen ständigen Rechtsprechung des BFH sah das FG Düsseldorf die außerbilanzielle Hinzurechnung aufgrund Art. 9 DBA-Belgien 1967 (Fremdvergleichsgrundsatz) abkommensrechtlich gesperrt. Die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. insbesondere BFH vom 17.12.2014 - I R 23/13 und BFH vom 24.06.2015 - I R 29/14), an der sich das FG Düsseldorf orientiert hatte, besagte, dass der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz i.S.d. Art. 9 OECD-MA nur eine Gewinnkorrektur zulasse, wenn der Preis (hier: Zinssatz) fremdunüblich bemessen sei. Die tatsächlich verwirklichte Geschäftsbeziehung sei als gegeben anzunehmen und – abgesehen vom Preis – unverändert zu belassen (hier: unbesicherte Darlehensvergabe).

Entscheidung

Die Sichtweise, dass der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz sich auf eine reine Preisberichtigung beschränke, hat der BFH nun ausdrücklich aufgegeben. Eine solche Beschränkung lasse sich weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entnehmen.

Der BFH hält sich bei seiner Urteilsfindung nicht lange mit der vom FG ungeklärten Frage auf, ob es sich bei dem Verrechnungskonto um Eigen- oder Fremdkapital handelt. Dies sei entscheidungsunerheblich. In beiden Fällen sei die Gewinnminderung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wieder zu neutralisieren.

Wenn das Verrechnungskonto Eigenkapitalcharakter aufwiese (=keine Rückzahlungsabsicht), läge durch den Forderungsverzicht eine Einlage vor, deren Wert gemäß dem Urteil des Großen Senats vom 9.6.1997 mit dem Teilwert des Forderungsanteils zu bestimmen ist. Aufgrund der unstrittigen Wertlosigkeit des Forderungsbetrags, auf den verzichtet worden ist, beträgt der Teilwert Null Euro. Daran ändere auch der sog. Konzernrückhalt nichts. Dieser stelle keine Einstandsverpflichtung für die Verbindlichkeit der abhängigen Tochtergesellschaft dar, so der BFH, sondern ist eher Ausdruck der Üblichkeit innerhalb eines Konzerns, untereinander keine Sicherheiten einzufordern (Rz. 13 des Urteils).

Im Anschluss hieran prüft der BFH den Fall, dass es sich bei dem Verrechnungskonto um eine Darlehensbeziehung handelt (=Überlassung von Kapital auf Zeit). Die Annahme einer Darlehensbeziehung sei nicht schon allein deshalb ausgeschlossen, weil das

Verrechnungskonto durch die Nichtbesicherung gravierende Unterschiede zu einer Darlehensbeziehung unter fremden Dritten aufweise. Vielmehr komme es für die Beurteilung des Charakters einer Transaktion in Analogie zu der Rechtsprechung bei Darlehensvergaben unter nahen Angehörigen auf eine Gesamtschau der Verhältnisse an (vgl. BFH vom 29.10.1997) und damit seien alle Elemente (u.a. Rückzahlungserfordernis, Verzinslichkeit) zusammen zu betrachten.

Für den Fall einer Darlehensbeziehung prüft der BFH systematisch zuerst die nationale Besteuerungsgrundlage, danach die abkommensrechtliche Schrankenwirkung (die er nun neu beurteilt) und schließlich die Unionsrechtskonformität des steuerlichen Eingriffs.

In Bezug auf § 1 Abs. 1 S. 1 AStG sind nach Ansicht des BFH alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, da

1. eine Geschäftsbeziehung (Darlehensvergabe)
2. zum Ausland (Belgien)
3. mit einer nahestehenden Person (direkte Beteiligung i.H.v. 99,98% > 25%) vorliege und
4. die fehlende Darlehensbesicherung eine „Bedingung“ i.S. des § 1 Abs. 1 AStG sei, die – so der BFH – evident fremdunüblich sei. In diesem Zusammenhang verweist der BFH auf Ziffer 13 der Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Banken bzw. Ziffer 23 der AGB-Sparkassen, die eine Besicherung vorsehen. Auch sei die Nichtbesicherung der ursächliche Grund für die Gewinnminderung („dadurch“), denn mit dem Sicherungsverzicht hat die Darlehensgeberin die Rückzahlungserfüllung (unnötigerweise) an die wirtschaftliche Entwicklung der Tochtergesellschaft geknüpft (Rz. 23 des Urteils). Die Nichtbesicherung werde auch nicht durch den Konzernrückhalt geheilt, der eben keine rechtlich gesicherte Zusage des Einstehens für fremde Verbindlichkeiten darstelle.

Bei der Prüfung der abkommensrechtlichen Schrankenwirkung vollzieht der nach dem ruhestandsbedingten Ausscheiden von Prof. Gosch neu zusammengesetzte I. Senat des BFH unter dem neuen Vorsitzenden Richter Prof. Wacker eine komplette Kehrtwende seiner Rechtsprechung. Nunmehr geht der BFH nicht länger davon aus, dass sich die Anwendung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art. 9 OECD-MA auf eine reine Preisberichtigung beschränkt, womit eine steuerliche Gewinnberichtigung in Bezug auf die Nichtbesicherung durch das DBA-Belgien gesperrt wäre. Vielmehr lasse auch der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz Gewinnkorrekturen zu, die auf weitere fremdunübliche Bedingungen zurückzuführen sind (Rz. 27 des Urteils).

Diese neue Sichtweise sei klar durch den Wortlaut des Art. 9 OECD-MA (bzw. dem im konkreten Fall wortgleichen Art. 9 DBA-Belgien 1997) gedeckt, der eine Gewinnkorrektur zulasse, sofern zwischen zwei verbundenen Unternehmen hinsichtlich ihrer „kaufmännischen oder finanziellen“ Beziehungen Bedingungen vereinbart worden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Aus dieser Formulierung lasse sich keine ausschließliche Konzentration auf die „Preis“bedingungen herauslesen, sondern nach gewöhnlicher Bedeutung der verwendeten Ausdrücke (Art. 31 Abs. 1 WÜRV) seien mithin alle Bedingungen, die vom Fremdüblichen abweichen, gemeint. Auch der Normzweck, der in der fremdüblichen Gewinnaufteilung pro Steuerjurisdiktion liege, unterstütze diese Auslegung. Zudem führe die strikte Einkünfteabgrenzung entlang des Fremdvergleichsprinzips zu gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen.

Einer solchen Gewinnkorrektur stehe schließlich auch das Unionsrecht nicht entgegen. Zwar habe der EuGH geurteilt, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit es erfordere, dass bei Vorliegen „wirtschaftlicher Gründe“ ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrund möglich sein müsse. Das Vorliegen solcher wirtschaftlichen Gründe, die fremdunübliche Bedingungen rechtfertigen, sei aber im Einzelfall zu prüfen, sehr eng auszulegen und im Urteilsfall nicht einschlägig, wie der BFH ausführt. Denn die Zulassung von Ausnahmen zur Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes dürfe im Endeffekt nicht dazu führen, dass das Telos der Norm, nämlich die Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten, verfehlt und damit der Fremdvergleichsgrundsatz ausgehöhlt werde. Bei der Prüfung, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine Ausnahme rechtfertige, sei laut BFH insbesondere die betragsmäßige Auswirkung der Abweichung vom Fremdüblichen in die Beurteilung einzubeziehen (Rz. 33 des Urteils).

Praxishinweise

Das Urteil ist von hoher praktischer Bedeutung, weil es die Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes deutlich einschränkt. Steuerpflichtige können sich nicht länger darauf berufen, dass einzig nicht fremdübliche Preise eine

Korrektur zulassen und weitere der Geschäftsbeziehung zu Grunde liegende Bedingungen, wie z.B. die Besicherung, im internationalen Kontext für die Einkunftsabgrenzung keine Rolle spielen.

Daher ist zu erwarten, dass weitere Bedingungen von Geschäftsbeziehungen über die reinen (Verrechnungs-)Preise hinaus von der Finanzverwaltung verstärkt in Betriebsprüfungen aufgegriffen werden. Damit droht die Angemessenheitsanalyse der Verrechnungspreise zukünftig in Betriebsprüfungen zu einem zweistufigen Prozess zu werden: Auf der ersten Stufe müssen Betriebsprüfung und Steuerpflichtige ein gemeinsames Verständnis darüber entwickeln, dass alle begleitenden Bedingungen der Geschäftsbeziehung (außer dem Preis) fremdüblich sind. Darauf aufbauend ist dann auf der zweiten Stufe über die Angemessenheit des Verrechnungspreises für die so definierte Geschäftsbeziehung Einigkeit zu erzielen.

Es ist zu vermuten, dass in diesem Zusammenhang die Beweislastverteilung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt massiv an Bedeutung gewinnt. Denn neben der Besicherung fallen dem Praktiker unzählige Merkmale einer Geschäftsbeziehung ein, deren Fremdüblichkeit zu untersuchen wäre. Um bei dem Beispiel einer Darlehensbeziehung zu bleiben, könnte das Finanzamt die Frage stellen, ob die Währung richtig gewählt sei (warum braucht eine deutsche Gesellschaft z.B. ein in USD-denominiertes Darlehen?), ob die Laufzeit zum Darlehenszweck passe oder der Darlehensbetrag in voller Höhe notwendig war. Hier muss der Grundsatz gelten, dass die Steuerpflichtige im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht lediglich dazu aufgefordert ist, das ernsthafte Bemühen zu belegen, ihre Geschäftsbeziehungen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten (§ 90 Abs. 3 AO i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 3 GAufzV). Wenn die Finanzverwaltung der Ansicht ist, dass andere Transaktionsbedingungen fremdunüblich seien, dann liegt die Beweislast für diese Sichtweise und für den Ansatz eines deswegen geänderten Preises klar bei der Betriebsprüfung.

Wie selbst die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze anerkennen, ist in der betriebswirtschaftlichen Praxis innerhalb eines Konzerns eine andere Ausgestaltung von Transaktionen möglich als im freien Markt (Tz. 1.122 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017), weshalb die Unternehmung sich ja gerade dazu entschieden hat, ihre Wertschöpfungskette vertikal zu integrieren und den Leistungsaustausch über die Form des Konzerns zu organisieren (Stichwort „Theory of the Firm“). Daher ist es geradezu zu erwarten, dass die sonstigen Bedingungen zwischen verbundenen Parteien nicht immer den „marktüblichen“ Bedingungen entsprechen. Zudem sind unter verbundenen Unternehmen Transaktionen möglich, die unter fremden Dritten gar nicht beobachtbar sind (z.B. Cash Pooling). In der Vergangenheit war dies grundsätzlich unschädlich, solange zu den vereinbarten Bedingungen ein angemessener Preis gefunden werden konnte. Die Vermeidung einer ausufernden Vergleichbarkeitsanalyse, sprich von endlosen Diskussionen in der Betriebsprüfung um das fremdvergleichskonforme Bündel an Begleitbedingungen (gibt es das? Der Praktiker ist eher geneigt, von einer „Bandbreite an fremdüblichen Bedingungen“ zu sprechen), war der klare Vorteil der bisherigen Rechtsprechung des BFH, die die Auseinandersetzung um die Angemessenheit der Verrechnungspreise auf das Preiselement beschränkte und die übrigen Bedingungen – allerdings entgegen dem Wortlaut der einschlägigen Regelungen – unbeachtet ließ.

Für die Praxis stellt sich die Frage, ob zukünftig für jede konzerninterne Darlehensvergabe Sicherheiten zu gewähren sind, um nicht Gefahr zu laufen, dass die gesamte Darlehensbeziehung steuerlich nicht anerkannt wird. Diese Frage ist zu verneinen, da der BFH selbst es als konzernüblich ansieht, von verbundenen Unternehmen keine Sicherheiten einzufordern. Lediglich eine daraus resultierende, nach aktueller Rechtslage (§ 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG) ohnehin nicht mehr mögliche, steuerlich wirksame Teilwertabschreibung sei nicht anzuerkennen. Zum anderen gilt nach wie vor Tz. 10 des BMF-Schreibens vom 29.03.2011 zu Teilwertabschreibungen auf konzerninterne Darlehen, nach der der Rückhalt im Konzern als ausreichende Sicherheit anzusehen ist. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung in Folge der geänderten Rechtsprechung auch das BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen modifiziert.

Zumindest in einem Punkt hat der BFH selbst einer ausufernden Vergleichbarkeitsdiskussion einen Riegel vorgeschoben. Sehr zu begrüßen für die alltägliche Betriebsprüfungspraxis ist, dass der BFH explizit klargestellt, dass die rein aus der nationalen Rechtsprechung abgeleiteten Sonderbedingungen bei beherrschenden Unternehmen, nach denen eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegen kann, wenn rein formelle Erfordernisse nicht erfüllt sind (Vorliegen einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung, vgl. R 8.5 Abs. 2 S. 1 KStR; sog.

formeller Fremdvergleich), weiterhin durch den abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz gesperrt sind.

Interessanterweise, aber leider ohne weitere inhaltliche Begründung, hält der BFH die Sicherstellung von gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen für einen Zweck des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes (Rz. 28 des Urteils). Ob diese Sichtweise, die zumindest in der alltäglichen Praxis bisher nie eine Rolle gespielt hat, überhaupt zutrifft, müsste erst durch eine tiefere historische Auslegung von Art. 9 OECD-MA belegt werden. Zudem müsste rechtssystematisch geprüft werden, ob § 1 AStG diesen Normzweck verfolgt, da das Abkommensrecht keine Besteuerungsgrundlage schafft. Hieran bestehen deutliche Zweifel, da allein aufgrund der systematischen Verortung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Außensteuergesetz als primärer Normzweck die Vermeidung von Gewinnverlagerungen anzusehen ist.

Fast ebenso bedeutend wie der Schwenk in der Sperrwirkungs-Rechtsprechung sind die Ausführungen des BFH in Bezug auf die Prüfung der Unionsrechtskonformität der nationalen Korrekturvorschrift (§ 1 AStG). Diese Prüfungsgrundsätze zur Unionsrechtskonformität (insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes) wird bereits das FG Rheinland-Pfalz beachten müssen, das im Nachgang zu seiner Vorlagefrage an den EuGH in der Rechtsache Hornbach nun zu prüfen hat, ob der § 1 AStG den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahrt und im konkreten Fall die Möglichkeit einer Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz zulässt. In diesem Zusammenhang hat der BFH nun den Grundsatz aufgestellt, dass die Zulassung einer Abweichung nicht dazu führen darf, dass das eigentliche Normziel verfehlt wird. Es sei eine strenge Einzelfallanalyse notwendig. Daher ist aus der Urteilsbegründung des BFH auch eine gewisse Skepsis gegenüber dem diesbezüglichen BMF-Schreiben vom 6.12.2018 herauszulesen, das verlautbart, dass bei Sanierungsbedürftigkeit pauschal vom Vorliegen wirtschaftlicher Gründe auszugehen sei. Umgekehrt darf aus den Äußerungen des BFH abgeleitet werden, dass sich die wirtschaftlichen Gründe, sofern sie im Einzelfall einschlägig sind, nicht allein auf Fälle einer Sanierungsbedürftigkeit beschränken müssen.

Wichtig für die Praxis wird sein, dass der BFH in den aktuell zehn (!) weiteren anhängigen Verfahren zur „materiellen“ Sperrwirkung, die alle Teilwertabschreibungen auf unbesichert vergebene Darlehen betreffen, seine Auslegung der neuen Reichweite des Fremdvergleichsgrundsatzes weiter präzisiert und übermäßigen Umqualifizierungen der Begleitbedingungen einen klaren Riegel vorschreibt.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 1 AStG, Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen

Streitjahr 2005

Vorinstanz

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 10.11.2015, 6 K 2095/13, EFG 2017, S. 553

Fundstellen

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

[Pressemitteilung Nr. 29/2019](#) vom 15.05.2019

BMF, Schreiben vom 06.12.2018, IV B 5 – S 1341/11/10004-09

BMF, Schreiben, vom 29.03.2011, [IV B 5 – S 1341/09/10004](#)

Ihre Ansprechpartner

Dr. Oliver Busch

Partner

obusch@deloitte.de

Tel.: 069 75695-6906

Dr. David Sauer

Senior Manager

dsauer@deloitte.de

Tel.: +49 (89) 290368164

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.