

BFH: Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes

Mit zwei weiteren Urteilen vom 27.02.2019 (I R 51/17 und I R 81/17) hat der BFH erwartungsgemäß seine neue Rechtsprechung zur Sperrwirkung verfestigt. In den Leitsätzen zu beiden Urteilen bekräftigt der BFH erwartungsgemäß seine neue Sichtweise, dass der Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen beschränkt, sondern auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf ermöglicht.

Allerdings ist bemerkenswert, dass der BFH keinen der Fälle entschieden hat, sondern beide Verfahren an das jeweilige FG zurückverweist. Dieses soll im konkreten Einzelfall klären, ob ein fremder Dritter unter den Umständen des Einzelfalls bereit gewesen wäre, auf eine Besicherung zu verzichten bzw. als Bürge zu fungieren.

Sachverhalte

In dem Verfahren I R 51/17 ging es um eine stehengelassene (unverzinsliche und unbesicherte) Forderung aus Lieferung und Leistung iHv 2.560.000 EUR gegenüber einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft in China, auf die die Klägerin erst einen teilweisen (560.000 EUR) und im Dezember 2008 einen vollständigen Forderungsverzicht ausgesprochen hat, nachdem zuvor in der Handelsbilanz eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden war. Erst im Rahmen der Außenprüfung begehrte die Klägerin die gewinnmindernde Berücksichtigung der Teilwertabschreibung auch für steuerliche Zwecke. Das Finanzamt versagte diese und setzte stattdessen für die stehengelassene Forderung eine fiktive Verzinsung iHv 3% an. Der dagegen erhobenen Klage gab das FG mit Verweis auf die damalige höchstrichterliche Rechtsprechung zur Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA statt und sperrte die Neutralisierung der Teilwertabschreibung. Gleichzeitig erhöhte das FG die Verzinsung für die ausstehende Forderung auf 10,5%.

In dem Verfahren I R 81/17 ging es um eine Teilwertabschreibung auf ein Darlehen iHv 312.972 EUR (Zinssatz 5,5%), das an eine österreichische 50%-ige Tochtergesellschaft begeben worden war, sowie um die Nichtanerkennung einer Rückstellung für die Inanspruchnahme iHv 1.180.300 EUR aus einer unentgeltlichen Bürgschaft, die die Klägerin für ein weiteres Darlehen (iHv 800.000 EUR) übernommen hatte, dass eine fremde dritte Bank an die österreichische Gesellschaft ausgegeben hatte. Obwohl das Darlehen an die österreichische Gesellschaft mit deren Maschinen besichert war, konnte die Klägerin diese nicht zur Sicherstellung ihrer Ansprüche verwerten, da sie im Jahr 2003 die Nachrangigkeit ihrer Darlehensforderung gegenüber der Drittbank erklären musste. Der drastische Auftragseinbruch im Jahr 2004 kam laut Aussage der Klägerin überraschend und führte letztendlich zum Konkurs der österreichischen Gesellschaft.

Entscheidungen

In beiden Urteilen bekräftigt der BFH seine Sichtweise, nach der der sog. Rückhalt im Konzern die vorgenommenen Teilwertabschreibungen nicht sperrt, da dieser nur die Üblichkeit im Konzern zum Ausdruck bringt, auf Sicherheitengestellung zu verzichten. Zudem bekräftigt der BFH seine Sicht, dass eine fehlende Besicherung grundsätzlich eine fremdunübliche Bedingung iSd § 1 Abs. 1 AStG und des Art. 9 OECD-MA darstellt.

Erwartungsgemäß bekräftigt der BFH seine neue Sichtweise, dass der Korrekturbereich des Art. 9 OECD-MA sich nicht auf eine reine Preisberichtigung beschränkt, sondern auch weitere steuerliche Folgen, die sich aus der Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen ergeben, hiervon erfasst sein können (hier: Neutralisierung der gewinnmindernden Teilwertabschreibung).

Obwohl der BFH die fehlende Besicherung für grundsätzlich fremdunüblich hält, entscheidet er dennoch beide Fälle nicht durch, sondern überweist sie überraschenderweise zurück an das FG. Dem BFH erscheint es in den jeweiligen Urteilssachverhalten nicht ausreichend geklärt, ob ggf. nicht doch auch ein fremder Dritter im Einzelfall auf die Besicherung verzichtet hätte, zB um den sofortigen Konkurs einer

funktional wichtigen Gesellschaft zu vermeiden.

Die Ausführungen des BFH in dem Verfahren, das Österreich betrifft, zu der Frage, ob die § 1 AStG-Korrektur womöglich durch das Unionsrecht beschränkt sind, sind von besonderer Bedeutung, da der Fall dem Urteilsfall in der EuGH-Rechtssache Hornbach Baumarkt nahezu gleicht (unentgeltliche Bürgschaft für eine sanierungsbedürftige Tochtergesellschaft). Der BFH stellt klar, dass er vorliegend keine Rechtfertigung für eine Ausnahme vom Fremdvergleichsgrundsatz sieht („wirtschaftliche Gründe“). Dagegen spreche, dass die Darlehensvergabe die wirtschaftliche Funktionalität der Tochtergesellschaft erst ermöglicht hat und aus der Zulassung der gewinnmindernden Teilwertabschreibung unterschiedliche steuerliche Konsequenzen für die Einlage einerseits und die Darlehensvergabe andererseits resultieren würden, die unionsrechtlich zu vermeiden seien.

Praxishinweise

Die Zurückverweisung beider Fälle an das FG zeigt, dass der BFH das Ziel verfolgt, seine neue Rechtsprechung zu unbesichert vergebenen Darlehen einzelfallbasiert ausdifferenzieren. Steuerpflichtigen ist daher geraten, ähnlich gelagerte Fälle offen zu halten, bis mehr Klarheit darüber besteht, in welche Richtung sich die Rechtsprechung entwickelt. Vor dem Hintergrund der zurückverwiesenen Sachverhalte darf erwartet werden, dass zu den folgenden Fragestellungen eine weitergehende richterliche Klärung ergeht:

- Sind grenzüberschreitende, konzerninterne Forderungen aus Lieferungen und Leistungen grundsätzlich zu besichern bzw. ab wann ist eine Besicherung der Außenstände einzufordern?
- Ab wann kann eine vereinbarte Besicherung als ausreichend angesehen werden?
- In welchem Rhythmus ist ggf. die Höhe der Sicherheitengestellung bzw. Werthaltigkeit der Sicherungsgüter zu überprüfen?
- Kann bei plötzlichem und unerwartetem Auftragsrückgang und damit einhergehender wirtschaftlicher Verschlechterung auf der Ebene des Darlehensnehmers eine nicht eingeforderte Nachbesicherung als fremdüblich angesehen werden, weil die Einforderung der Nachbesicherung wirtschaftlich nicht möglich war? Wenn ja, ab wann ist von Plötzlichkeit auszugehen?
- Spricht der Umstand, dass die Klägerin an der österreichischen Gesellschaft nur zu 50% beteiligt war und die restlichen Anteile von fremden Dritten gehalten waren, per se für die Fremdüblichkeit der unentgeltlichen Bürgschaftsübernahme und die Nichtabsicherung einer möglicherweise daraus resultierenden Regressforderung? Aus Verrechnungsspreissicht sollte die starke, gleichberechtigte Beteiligung von fremden Dritten in dieser Konstellation keinen Zweifel an der Fremdüblichkeit der unbesicherten Bürgschaftsübernahme lassen.

Betroffene Normen

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

Streitjahre 2008 (I R 51/17) und 2004 (I R 81/17)

Vorinstanzen

Finanzgericht Köln, Urteil vom 17.05.2017, 9 K 1361/14 (zu I R 51/17), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 23.11.2017, 3 K 2804/15 (zu I R 81/17)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 51/17, lt. [Mitteilung des BMF](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 81/17, lt. [Mitteilung des BMF](#) zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

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

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

Ihr Ansprechpartner

Dr. Oliver Busch

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.