

BFH: Über die Anforderungen an den „Drittvergleich“ i.S.d. § 8a KStG a.F.

Der BFH hat mit Urteil vom 07.09.2016 (I R 11/14, unveröffentlicht) entschieden, dass bei weitergeleiteten Konzerndarlehen der sog. Drittvergleich nicht bereits dadurch erfüllt sei, dass der Konzernmutter ein ähnliches Darlehen, dessen Mittel konzernintern weitergereicht wurden, durch Dritte eingeräumt wurde. Auch die im vorliegenden Fall zusätzlich vorgelegte abstrakte Kreditwürdigkeitsanalyse sowie die Bankbescheinigung erbrachten nicht den notwendigen Drittvergleichsnachweis.

Sachverhalt

Die Regelungen des § 8a KStG a.F. dienten der Sicherstellung einer Einmalbesteuerung im Inland getätigter Gewinne in Deutschland. Unter bestimmten Voraussetzungen sollten Fremdkapitalvergütungen zugunsten einer verbundenen Gesellschaft, sofern bestimmte Freigrenzen („Safe Heaven“) überschritten sind, als verdeckte Gewinnausschüttung („vGA“) klassifiziert werden, falls kein erfolgreicher Drittvergleich erbracht wird. Ein solcher Drittvergleich ist ein Nachweis dafür, dass eine Vereinbarung bei „sonst gleichen Umständen“ auch von unverbundenen Dritten getroffen worden wäre.

Im Fall des kürzlich gefällten BFH-Urteils hinsichtlich des Drittvergleichs klagte die deutsche Obergesellschaft eines international tätigen Konzerns, dessen Muttergesellschaft, die F Inc., in den USA ansässig war. Beklagter war das Finanzamt. Streitig war, ob und in welchem Umfang Zinszahlungen auf ein weitergeleitetes Konzerndarlehen nach der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung des § 8a KStG als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen waren.

Im Streitjahr bestand in Deutschland eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur, wobei die Klägerin, eine GmbH, sämtliche Kommanditanteile an der FD KG und diese wiederum sämtliche Kommanditanteile an der FWP KG hielt. Die jeweiligen Vermögen beider Kommanditgesellschaften wurden schließlich durch Anwachsung im Jahr 2006 auf die Klägerin übertragen. Zum Zwecke des Anteilserwerbs an der FWP KG hatte die deutsche FD KG im Jahr 2000 verschiedene Darlehen bei konzernangehörigen Gesellschaften aufgenommen. Darunter war ein weitergeleitetes Darlehen der Konzernmutter, welches dieser wiederum von fremden Dritten gewährt worden war. Gemäß dem für die nach dem 31.01.2003 beginnenden Wirtschaftsjahre gültigen Abs. 5 des § 8a KStG a.F. war Fremdkapital, das einer Personengesellschaft, an der die Kapitalgesellschaft alleine oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen zu mindestens 25% beteiligt ist, in die Regelungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften rückwirkend auch für Darlehen, die vor 2004 abgeschlossen wurden, einzubeziehen. Im Streitjahr waren bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin sowohl die Freigrenze als auch der sog. „Safe Heaven“ von Fremdkapital zu Eigenkapital (§ 8a Abs. 1 KStG 2002 n.F.) überschritten. Daher war die Erbringung eines Nachweises erforderlich, dass die Personengesellschaft das betroffene Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten hätte erhalten können (sog. Drittvergleich), um das Vorliegen einer vGA und damit eine Einkommensteuer- und Gewerbebeertragserhöhung zu verhindern (§ 8a Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 KStG n.F.). Als Nachweis brachte die Rechtsvorgängerin der Klägerin vor, dass ein „weitergeleitetes Konzerndarlehen“, das ursprünglich von einem fremden Dritten aufgenommen wurde, auch die Kreditwürdigkeit der FD KG zum damaligen Zeitpunkt implizieren würde. Wirtschaftlich gesehen sei die FD KG die tatsächliche Darlehensempfängerin gewesen. Darüber hinaus legte die Klägerin nachträglich eine von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erstellte Kreditwürdigkeitsanalyse vor, die der FD KG eine Kreditwürdigkeit einräumt, welche sich um eine Ratingstufe von der Kreditwürdigkeit der Konzernmutter unterscheidet. Zusätzlich wurde die allgemeine Kreditwürdigkeit der FD KG durch ein externes Bankenschreiben attestiert.

Das FG Köln (als Vorinstanz) entschied, dass die vorgebrachten Argumente den Anforderungen an den Drittvergleich nicht genügten. Die Tatsache, dass es sich um ein weitergeleitetes Konzerndarlehen handele, welches zu ähnlichen Konditionen

konzernintern weitergegeben wurde, wie es durch den externen Kreditgeber ursprünglich gewährt worden war, sei kein ausreichender Nachweis. Auch das nachträglich erstellte Kreditrating sei zu intransparent. Es sei weder die Herleitung der Ratingstufe erkennbar noch deutlich, ob vergleichbare Kredite tatsächlich vergeben worden wären. Schließlich sei auch das Bankens Schreiben für die Zwecke des Drittvergleiches zu allgemein sowie unverbindlich gewesen.

Die Klägerin legte Revision gegen das vorangegangene Urteil des FG Köln ein, der Drittvergleich sei von der Klägerin nicht erbracht worden.

Entscheidung

Der BFH bestätigte die Entscheidung des FG Köln: Die Zinszahlungen der FD KG, als Rechtsvorgängerin der Klägerin, hätten auf Grundlage des § 8a Abs. 5 KStG 2002 n.F. eine Einkommen- und Gewerbesteuererhöhung zur Folge.

Es liege eine steuerrechtliche vGA der Klägerin an ihre Anteilseignerin in Höhe der aus der Darlehensgewährung erwachsenen Fremdkapitalvergütungen vor, falls kein Gegenbeweis durch den Drittvergleich erbracht würde. Gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. seien „Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250.000 Euro betragen und wenn eine nicht in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist [Nr. 1] oder in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt, es sei denn, die Kapitalgesellschaft hätte dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten können [Nr. 2]“. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8a Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. seien im Streitfall erfüllt. § 8a Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n.F. sei in diesem Fall anwendbar, so dass die Fremdkapitalüberlassung durch den finanzierenden Gesellschafter an die Personengesellschaft der Gesellschafter-Fremdfinanzierung gleichgestellt würde und gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n.F. die an den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft geleisteten Vergütungen als vGA zu qualifizieren seien.

So entschied der BFH, dass der Drittvergleich im Streitfall nicht mit Erfolg geführt worden sei. Es gelte, den Drittvergleich gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 2002 n.F. von dem Fremdvergleich im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu unterscheiden. Ein Drittvergleich sei bei der darlehensempfangenden Gesellschaft durchzuführen und beziehe sich auf den Zeitpunkt der Darlehensvergabe, wobei eine unterlassene Beweisvorsorge oder eine erst nachträglich erteilte Dokumentation nicht zum Nachteil ausgelegt werden dürfe. Darüber hinaus sei gemäß dem einschlägigen BMF-Schreiben vom 15.12.1994 die Beurteilung der „sonst gleichen Umstände“ von Relevanz, die eine Berücksichtigung der konkreten Vertragsbedingungen und der sonstigen Verhältnisse des Einzelfalls (Höhe der Vergütung, Höhe des eigenen Vermögens der Kapitalgesellschaft, die Sicherheit der Kapitalanlage - eigene Sicherungsmittel, Geschäftsumfang - und die allgemeine Finanzstruktur (Bonität)) erforderten. Der Beweis könne durch alle sachdienlichen Beweismittel geführt werden, z.B. durch konkrete Kreditangebote von Banken oder durch Ergebnisse von Kreditwürdigkeitsanalysen, aus denen sich zumindest der Darlehensbetrag, die Laufzeit, der Zinssatz und eventuelle Sicherheiten ergäben. In Bezug auf die vorgelegten Beweismittel lassen sich die folgenden Aspekte zusammenfassen:

1. Der BFH schloss sich der Auffassung des FG an, dass ein weitergeleitetes Konzerndarlehen nicht allein deshalb ein Nachweis im Sinne des Drittvergleichs sei, weil es zu ähnlichen Konditionen weitergegeben wurde. Auch würde bei einer Argumentation über den Durchleitkredit nicht die Kreditwürdigkeit einer einzelnen Gesellschaft für sich beurteilt werden. Vielmehr sei der Kontext der Konzernzugehörigkeit ein weiterer beeinflussender Faktor, der dem Kriterium „unter sonst gleichen Umständen“ nicht gerecht würde.
2. Bezüglich des externen Kreditratings kam der BFH ebenfalls zu dem Schluss, dass es im vorliegenden Sachverhalt dem Drittvergleich nicht standhalte. Die Herleitung des Ratings auf diese Weise sei zu intransparent. Außerdem sei das Vorgehen, ein Rating der FD KG von dem Rating der Konzernmutter abzuleiten, nicht im Sinne des Drittvergleichskriteriums „unter sonst gleichen Umständen“, da der Einfluss der Konzernmutter bei der Einschätzung der Kreditwürdigkeit der Tochtergesellschaft einen limitierenden Faktor darstelle. Die Schaffung eines vergleichbaren Umstandes scheitere daran, dass hierfür eine Ratingeinstufung auf einer „stand-alone-Basis“ erforderlich sei. Es solle eine autonome Gesellschaft als Ausgangspunkt der

Ratinganalyse fungieren und weniger die Kreditwürdigkeit in Relation zur Konzernmutter beurteilt werden. Das Nachreichen vergleichbarer Transaktionen, die auf einer Datenbankanalyse beruhen, sei für den Drittvergleich nicht ausreichend, da die Analyse erst für das Revisionsverfahren erstellt wurde. Entsprechende Nachweise hätten bereits bei der Darlehensvergabe im Rahmen der Kreditwürdigkeitsanalyse der FD KG zu Rate gezogen werden sollen.

3. Der BFH urteilte hinsichtlich des Bankenschreibens im Einklang mit der Entscheidung des FG Köln. Die Bescheinigung, die keinerlei Angaben zu den angebotenen Konditionen enthalte, sei zu allgemein und ebenfalls kein Nachweis im Sinne des Drittvergleichs.

Anmerkungen

Obwohl es sich bei der streitigen Rechtsnorm um ausgelaufenes Recht handelt, ist die Frage nach den Anforderungen an den Drittvergleich für eine Vielzahl noch anhängiger Fälle von Bedeutung.

Zwei Schlussfolgerungen sind in Bezug auf den vorliegenden Fall und die Beurteilung für vergleichbare Fälle zu treffen:

- 1) Der vorliegende Sachverhalt ist aufgrund des primären Nachweises (Stichwort: Durchleitkredit) besonders und sollte daher für eine Vielzahl vergleichbarer Fälle höchstens eine sehr eingeschränkte Relevanz haben.
- 2) Der BFH bestätigt das FG Köln in seiner Auffassung, dass der Drittvergleich in seiner Methodik nicht dem Fremdvergleich entspreche. Eine entsprechend ausführliche Begründung liefern jedoch beide Instanzen nicht, so dass sich hieraus kaum konkrete Anhaltspunkte für die Praxis ergeben.
- 3) Nichtsdestotrotz ist festzuhalten, dass die sehr hohen Anforderungen an den Drittvergleich durch den BFH bestätigt werden. Bezugnehmend auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stellt sich die Frage, ob „die Latte nicht zu hoch gehängt“ wird. Daher ist es wichtig, dass die Aussagekraft vorgelegter Analysen für vergleichbare Fälle positiv herausgestellt und diese „nicht unter Wert verkauft“ werden.

Betroffene Norm

§ 8a KStG

Streitjahr: 2004

Vorinstanz

Finanzgericht Köln, Urteil vom 14.11.2013, 10 K 2558/11, EFG 2014, S. 665 - 667

Fundstelle

BFH, Urteil vom 07.09.2016, I R 11/14 (unveröffentlicht)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 05.12.1994, BStBl I 1995, S. 25

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.