

## TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

Wie gestern, am 31. März 2021, bekanntgegeben, hat das BVerfG mit Beschluss vom 04.03.2021 (2 BvR 1161/19) das Urteil des BFH vom 27.02.2019 (I R 73/16) aufgehoben, weil es der BFH pflichtwidrig versäumt habe, den Sachverhalt dem EuGH zur Klärung vorzulegen und damit die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf den gesetzlichen Richter verletzt habe.

Dieses Urteil ist ein weiterer Paukenschlag innerhalb weniger Wochen zu Verrechnungspreisfragen bei konzerninternen Finanzierungen, nachdem bereits am 3. März 2021 der BFH sein Urteil vom 19.06.2019 (I R 32/17) zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt aufgrund eines Formfehlers zurücknehmen musste.<sup>1</sup>

### Sachverhalt und vorhergehende Urteile

Kurz dargestellt führte eine deutsche A-GmbH mit ihrer 99,98%igen<sup>2</sup> Tochtergesellschaft in Belgien (B N.V.) ein Verrechnungskonto. Die Darlehensgewährung an die B N.V. durch das Verrechnungskonto war nicht besichert und wurde im Streitjahr 2005 mit einem Zinssatz von 6% verzinst. Am 30. September 2005 vereinbarten die A GmbH und die B N.V. einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein. Die Höhe des Forderungsverzichts betraf den wertlosen Teil des Verrechnungskontos und stand weder von den Gesellschaften zur Diskussion, noch wurde er von den Gerichten thematisiert.

- Das Finanzamt rechnete die Teilwertabschreibung für körperschaft- und gewerbsteuerliche Zwecke außerbilanziell wieder hinzu, zunächst auf Grundlage des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG.
- Der Einspruch der Beschwerdeführerin blieb erfolglos, die Neutralisierung der Gewinnminderung wurde dann jedoch auf § 1 Abs. 1 AStG gestützt.
- Die Klage vor dem Finanzgericht („FG“) hatte Erfolg. Das FG war der Auffassung, dass Art. 9 Abs. 1 des DBA Deutschland - Belgien nur eine Korrektur der Höhe nach (d.h. in Bezug auf den Darlehenszins) ermögliche, nicht jedoch auch die Korrektur einer Abschreibung erlaube, die sich auf eine fremdunübliche Bedingung stützt (wie z.B. die fehlende Besicherung). Das Finanzamt hatte sich nicht mit der Höhe einer fremdüblichen Verzinsung auseinandergesetzt.
- Die Revision vor dem BFH mündete im sog. „Piloturteil“ vom 27.02.2019, dem weitere Urteile zu ähnlich gelagerten Sachverhalten und identischem Urteilstenor (oben genanntes, inzwischen zurückgenommenes Urteil vom 19.06. 2019, I R 32/17, sowie das Urteil vom 19.6.2019, I R 54/17) folgten.

### Urteil des BFH (I R 73/16)

Mit dem sog. „Piloturteil“ hatte der BFH seine Rechtsprechungs-änderung zur Sperrwirkung eingeläutet und entschieden, dass Art. 9 OECD-MA (nicht länger) eine Einkünftekorrektur gemäß § 1 AStG in Bezug auf eine Teilwertabschreibung sperre, die auf ein unbesichert im Konzern begebenes Darlehen vorgenommen worden war.<sup>3</sup> Es wurde dabei auf den Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 des DBA Deutschland - Belgien (der

<sup>1</sup> Vgl. Post auf LinkedIn: [https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6780812629716865024/?updateEntityUrn=urn%3Ali%3Afs\\_feedUpdate%3A%28V2%2Cum%3Ali%3Aactivity%3A6780812629716865024%29](https://www.linkedin.com/feed/update/urn:li:activity:6780812629716865024/?updateEntityUrn=urn%3Ali%3Afs_feedUpdate%3A%28V2%2Cum%3Ali%3Aactivity%3A6780812629716865024%29)

<sup>2</sup> Die übrigen 0,02% der Anteile wurden von der Beschwerdeführerin und 100%igen Muttergesellschaft der A-GmbH in Deutschland gehalten.

<sup>3</sup> Eine ausführliche Analyse des Urteils und der Folgeurteile finden Sie in folgendem Beitrag: <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/newsletter-transfer-pricing-perspectives-dach/newsletter-transfer-pricing-perspectives-dach-44-2019/region-dach-deutschland-urteile-zur-rechtmassigkeit-von-einkuenftekorrektur.html>

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildet war) verwiesen, welcher eine Anpassung erlaube, wenn Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Nach der „gewöhnlichen Bedeutung“ beschränke sich das Merkmal der „Bedingung“ im Falle von Darlehen nicht auf den Zinssatz, sondern schließe auch Vereinbarungen über zu stellende Sicherheiten mit ein. Deren Fehlen wurde im vorliegenden Fall als fremdunüblich und kausal für den Eintritt der Einkommensminderung angesehen, so dass im Ergebnis die vom Finanzamt vorgenommene Korrektur nicht zu beanstanden sei. Dagegen sprächen im Übrigen auch keine unionsrechtlichen Vorgaben.<sup>4</sup>

### **Urteil des BVerfG (Materiell-rechtliche Aussagen)**

Die erfolgreich eingelegte Verfassungsbeschwerde betrifft zwar nicht die materiell-rechtliche Ebene dieses Urteils, lässt jedoch auch Zweifel an der materiell-rechtlichen Argumentation des BFH erkennen.

Zwar stützen die Verfassungsrichter die Sichtweise des BFH, dass die fehlende Besicherung eine „Bedingung“ im Sinne des § 1 AStG darstellen kann (Tz. 47) und sich damit – wie Preise – am Fremdvergleichsgrundsatz messen lassen muss. Ferner stimmen sie dem BFH zu (und dies war in der steuerrechtlichen Literatur nicht unumstritten), dass das auslösende Moment der Einkünfterminderung im Sinne des § 1 AStG („dadurch“) nicht unbedingt erst in der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners zu erkennen ist, sondern dass die Sichtweise nachvollziehbar sei, dass im Sinne des Veranlassungsprinzips die fehlende Besicherung für den späteren Forderungsausfall ursächlich war (Tz. 47).

Allerdings fehle es bei der Position des BFH, dass voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen die Darlehensgewährung von der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätten, an näheren Ausführungen oder einer Konkretisierung, wie ein solches Sicherungsrecht aussehen könne (Tz. 48-49). Auf mögliche „Wechselwirkungen“ zwischen der Höhe des vereinbarten Zinssatzes und der Gestellung von Sicherheiten geht der BFH nicht ein, obwohl sich diese im Sachverhalt – mit externen Darlehen auf Ebene der Beschwerdeführerin und angesichts der Überlegungen seitens des Finanzgerichts – geradezu „aufgedrängt“ hätten (Tz. 49).

Auch wenn das BVerfG es am Ende ausdrücklich offenlässt, ob das BFH-Urteil ggf. das Willkürverbot missachtet habe, melden die Verfassungsrichter damit deutliche Zweifel an der vom BFH postulierten allgemeinen Fremdunüblichkeit einer Nichtbesicherung und an der damit im Umkehrschluss angenommenen allgemeinen Fremdüblichkeit einer Vollbesicherung an (Tz. 48-51).

Gerade vor dem Hintergrund, dass der BFH an demselben Tag zwei weitere, vergleichbare Sachverhalte an das jeweilige FG zurückverwiesen hatte<sup>5</sup> mit der Maßgabe aufzuklären, ob eine vergleichbare unbesicherte Darlehensvergabe nicht auch unter fremden dritten Parteien möglich gewesen wäre, sei unverständlich, warum dies im vorliegenden Sachverhalt nicht geschehen und auch nicht weiter begründet worden ist. Somit lässt das BVerfG in der Tendenz eine Sicht erkennen, wonach die Einstufung einer Nicht-Besicherung eines konzerninternen vergebenen Darlehens als „fremdunüblich“ keinesfalls automatisch sein kann und einer strikten Einzelfallanalyse und klaren Begründung bedarf.

---

<sup>4</sup> Siehe auch: <https://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/newsletter-transfer-pricing-perspectives-dach/newsletter-transfer-pricing-perspectives-dach-42-2019/dach-region-deutschland-bfh-aendert-rechtsprechung-zur-sperrwirkung-von-art-9-oecd-ma-nachgebildeten-dba-normen.html>

<sup>5</sup> I R 51/17 und I R 81/17.

## **Urteil des BVerfG (Verfahrensrechtliche Aspekte / Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht)**

Der Beschluss des BVerfG basiert schlussendlich auf dem verfahrensrechtlichen Aspekt, dass der BFH selbst durchentschieden hatte, dass einer solchen Verrechnungspreiskorrektur das Unionsrecht nicht entgegenstehe. Diese Prüfung ist relevant, da der Urteilsfall eine Darlehensvergabe einer deutschen Mutter an ihre belgische Tochtergesellschaft betraf. Da die Regelungen des § 1 AStG generell zwischen reinem Inlandsfall und einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung diskriminieren und damit die Niederlassungsfreiheit verletzen, ist fraglich, ob hierfür eine ausreichende Rechtfertigung besteht.

Der EuGH hat sich jedoch laut BVerfG bisher noch nicht in einem vergleichbaren Sachverhalt mit einem Sicherungsverzicht auseinandergesetzt, so dass für diese Fallkonstellation keine gesicherte EuGH-Rechtsprechung - weder „acte clair“ noch „acte éclairé“ - erkennbar ist (Tz. 67). Gerade im zu beurteilenden Sachverhalt ist nämlich grundsätzlich fraglich, ob eine Teilwertabschreibung überhaupt zu einer Gewinnverschiebung zwischen EU-Staaten führen kann, die erst eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigt und somit die vorliegende Verletzung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen könne (Tz. 60). Hiermit setze sich der BFH laut BVerfG ebenso wenig auseinander wie mit den Fragen, ob nicht die fehlende Eigenkapitalausstattung der belgischen Tochter gerade einen sog. wirtschaftlichen Grund darstellt, der ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz erlaubt (Tz. 64), oder ob nicht ein milderer Mittel zur Erreichung des Rechtfertigungsgrundes zur Verfügung stünde als die Verwehrung der Gewinnminderung in voller Höhe der Teilwertabschreibung (Tz. 66). Hier verwirft der BVerfG die Sichtweise des BFH nicht generell, wonach das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe nicht per se eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz rechtfertigt und damit das territoriale Besteuerungsrecht automatisch verdrängt (Tz. 63). Vielmehr bedarf es einer Abwägung zwischen dem Territorialitätsgrundsatz (Fremdvergleichsprinzip) und der Verhältnismäßigkeitsprüfung bei Verletzung der Niederlassungsfreiheit (sog. wirtschaftliche Gründe).

Vor diesem Hintergrund der fehlenden gesicherten EuGH-Rechtsprechung hätte der BFH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV die Pflicht gehabt, den Sachverhalt dem EuGH vorzulegen. Das Unterbleiben einer Vorlage führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückweisung an den BFH.

### **Ausblick und Relevanz**

Für die deutsche Klägerin stehen die Chancen nicht schlecht, dass der EuGH in ihrem Sinne entscheiden wird, da er sich erst kürzlich mit dem Rechtfertigungsgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten intensiv auseinandergesetzt hat (EuGH vom 20.01.2021, C-484/19) und diesen eher eng auslegt. Gleichwohl ist die Praxisrelevanz des Urteils beschränkt, da es nur bestimmte Fallkonstellationen betrifft, nämlich ausschließlich Darlehensvergaben an EU-Töchter vor dem VZ 2008, da danach mit dem § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG eine auch auf reine Inlandsfälle anwendbare Norm existiert, die eine unionswidrige Ungleichbehandlung ausschließt.

Auch wenn die europarechtlichen Bedenken für aktuelle Fälle nicht mehr relevant sein dürften, verbleibt die nunmehr offene materiell-rechtliche Frage, ob die Entscheidung des BVerfG und das ebenfalls neu zu verhandelnde Verfahren zu I R 32/17 zu einer – erneuten? – Neuausrichtung der BFH-Rechtsprechung in Bezug auf die Fremdüblichkeit von Darlehensbedingungen führen wird. Aus praktischer Sicht wäre zumindest eine Klarstellung hilfreich, welche Relevanz die Urteile über die Urteilsfälle zu Teilwertabschreibungen haben können (u.a. zu Nachweispflichten in Bezug auf die Fremdüblichkeit weiterer Darlehensbedingungen und schließlich zur Ermittlung eines fremdüblichen Zinssatzes), was aktuell ebenfalls in der Praxis kontrovers diskutiert wird.