Downloaded from Blogs on 30.10.2026 21:57h

By PwC Deutschland | 05. September 2023

Update: Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung

Im Anschluss an die Zurückverweisung durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) erneut über die Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung einer unbesichert im Konzern begebenen Darlehensforderung zu entscheiden.

Downloaded from Blogs on 30.10.2026 21:57h

Hintergrund

Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften gemäß § 1 Abs. 1 Außensteuergesetz (AStG) so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Geschäftsbeziehung in diesem Sinne ist gemäß § 1 Abs. 4 AStG jede den Einkünften zugrundeliegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Einkünftekorrektur nach § 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG) i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) im Hinblick auf die Teilwertabschreibung eines unbesicherten Darlehens (Schuld aus einem Verrechnungskonto).

Die Klägerin, eine GmbH mit Sitz im Inland, ist Alleingesellschafterin und zugleich Organträgerin der A GmbH mit ebenfalls inländischem Sitz. Letztere war zu 99,98 % an der B N.V., einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Belgien, beteiligt. Die restlichen Anteile an der B N.V. hielt die Klägerin selbst.

Die A GmbH führte für die B N.V. ein Verrechnungskonto (Zinsstaffelmethode), das ab dem 01.01.2004 mit 6 % p.a. verzinst wurde. Eine Besicherung wurde nicht vereinbart. Im Streitjahr (2005) belief sich die Verzinsung eines der Klägerin von einer Bank gewährten Betriebsmittelkredits auf 3,14 %.

Am 30. September 2005 schlossen die A GmbH und die B N.V. einen Vertrag über einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein. Der Betrag entsprach dem nach Ansicht der Vertragsbeteiligten wertlosen Teil der gegen die B N.V. gerichteten Forderungen aus dem Verrechnungskonto. Er wurde zwar in der Bilanz der A GmbH gewinnmindernd ausgebucht, das Finanzamt hat jedoch die Gewinnminderung mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung nach § 1 Abs. 1 AStG durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung neutralisiert.

Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf hatte Erfolg.

Der BFH hat aufgrund mündlicher Verhandlung am 27. Februar 2019 die Revision des Finanzamtes als begründet angesehen, das angefochtene Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen (BFH, Urteil vom 27. Februar 2019, I R 73/16, siehe unseren **Blogbeitrag**). Mit Beschluss vom 04. März 2021, 2 BvR 1161/19 hat das BVerfG der Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil stattgegeben, das Senatsurteil aufgehoben und die Sache an den BFH zurückverwiesen (siehe unseren **Blogbeitrag**). Der Rechtsstreit hat das neue

Downloaded from Blogs on 30.10.2026 21:57h

Az. I R 15/21 erhalten.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die bisherigen Feststellungen des Finanzgerichts zur Anwendbarkeit der Regelung des § 1 AStG auf den Streitfall im Hinblick auf die Teilwertabschreibung des unbesicherten Darlehens (Schuld aus einem Verrechnungskonto) reichen für eine abschließende Entscheidung durch den BFH nicht aus.

Die Abgrenzung zwischen betrieblich veranlassten Darlehen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlagen ist anhand der Gesamtheit der objektiven Verhältnisse vorzunehmen. Einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs ist dabei nicht die Qualität unverzichtbarer Tatbestandsvoraussetzungen beizumessen (Bestätigung der Rechtsprechung: BFH, Urteil vom 29. Oktober 1997, I R 24/97, unter II.2.).

Die fehlende Darlehensbesicherung gehört zu den "Bedingungen" i. S. des § 1 Abs. 1 AStG, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zur Fremdunüblichkeit der Geschäftsbeziehung führen kann; Gleiches gilt für Art. 9 Abs. 1 OECD MustAbk (hier: Art. 9 DBA Belgien 1967) (Bestätigung der Rechtsprechung).

Ob ein unbesichertes Konzerndarlehen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter - ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen - das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte (Bestätigung der Rechtsprechung).

Wäre ein unbesichertes Konzerndarlehen nur mit einem höheren als dem tatsächlich vereinbarten Zinssatz fremdüblich, hat eine Einkünftekorrektur vorrangig in Höhe dieser Differenz zu erfolgen (Bestätigung der Rechtsprechung).

Im Rahmen von Feststellungen zum Fremdvergleich ist die Ausreichung unbesicherter Darlehen durch fremde Dritte an die Konzernobergesellschaft nicht geeignet, die Würdigung des einer (Tochter-)Gesellschaft eingeräumten Darlehens am Maßstab einer fremdüblichen Kreditgewährung zu ersetzen (Bestätigung der Rechtsprechung).

Update (5. September 2023)

Das Urteil I R 15/21 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2023, Seite 675.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 13. Januar 2022 (**I R 15/21**), veröffentlicht am 23. Juni 2022**.**

Eine *englische Zusammenfassung* dieses Urteils finden Sie **hier**.

Schlagwörter

Downloaded from Blogs on 30.10.2026 21:57h

DBA-Sperrwirkung, Einkünftekorrektur, Internationales Steuerrecht, Verrechnungspreise, unbesicherte Darlehen