

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 25. September 2024 entschied das Finanzgericht Saarland in dem Verfahren (1 K 1258/18¹) über einen Fall, in dem eine deutsche Muttergesellschaft zwei unverzinsliche Darlehen an Tochtergesellschaften in Rumänien und Ungarn, die Lohnfertigungsleistungen erbrachten, vergeben hat. Der zentrale Streitpunkt bestand darin, ob diese Darlehensvergaben die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 1 AStG a.F. erfüllen und ob eine Berichtigung eine Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit gemäß der Rechtsprechung des EuGH darstellt.

1. Hintergrund

Im betreffenden Sachverhalt hat die Betriebsprüfung (2005-2010) festgestellt, dass die Darlehen, die die Klägerin an ihre Tochtergesellschaften vergeben hat, hinsichtlich der Verzinsung und der Sicherheiten nicht fremdvergleichsüblich sind. Diese Nichteinhaltung der Fremdüblichkeit führe dazu, dass eine Korrektur der Einkünfte gemäß § 1 AStG a.F. vorzunehmen sei, was zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin führe.

Die Klägerin hob hervor, dass keine Gewinnverlagerung ins Ausland stattgefunden habe, da die Tochtergesellschaften lediglich als Lohnfertiger für die deutsche Muttergesellschaft fungierten und im Falle einer Verrechnung von Zinsen diese im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode wieder zurückzubelasten gewesen wären. Darüber habe die rumänische Tochtergesellschaft in ihren Anfangsjahren sogar Verluste erwirtschaftet. Da die Darlehen zudem dem Aufbau eines neuen Werkes dienten, das ausschließlich für Deutschland produziert, sah die Klägerin eine klare Verbindung zwischen den vergebenen Darlehen und der Lohnfertigungsleistungen der Tochtergesellschaften.



2. Urteil des Gerichts

Das Gericht stellt zunächst klar, dass aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen und der Aktivierung der Forderungen in der Bilanz der Klägerin davon auszugehen sei, dass die Beteiligten von einer Überlassung von Kapital auf Zeit ausgingen und eine Rückzahlung beabsichtigt gewesen sei. Zudem sei trotz teilweiser Verluste die wirtschaftliche Situation der Auslandsgesellschaften nicht so prekär gewesen, dass mit einer Rückzahlung der Darlehen von vornherein nicht zu rechnen gewesen wäre. Eine Umqualifizierung der Darlehen in Eigenkapital scheide somit aus.

Allerdings sei die Zinslosigkeit der Darlehensforderungen fremdvergleichswidrig, so dass grundsätzlich eine Korrektur nach § 1 AStG a.F. zu erfolgen habe. Ob in der Gesamtschau der Verhältnisse eine Gewinnverlagerung ins Ausland stattgefunden habe, sei für Zwecke des § 1 AStG a.F. irrelevant, da dies keine Tatbestandsvoraussetzung darstelle. Eine Zusammenbetrachtung der Darlehensvergaben mit der

¹ https://www.juris.de/static/infodienst/autoren/D_NJRE001602964.htm.

Lohnfertigung der Auslandsgesellschaften scheide nach Ansicht des Gerichts jedoch aus, da durch den Abschluss der Darlehensverträge eigene schuldrechtliche Beziehungen begründet worden seien. Eine mögliche Sperrwirkung von Art. 9 der Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber § 1 AStG wurde jedoch nicht geprüft.

Hinsichtlich der Jahre ab 2007 stellte das Gericht indes fest, dass es einer Korrektur nach § 1 AStG a.F. wegen europarechtlicher Vorgaben entgegenstehe, dass gewichtige wirtschaftliche (außersteuerliche) Gründe für die Unverzinslichkeit vorgebracht werden konnten (EuGH v. 31.5.2018, C-382/16, "Hornbach Baumarkt"). So verfolgte die Klägerin mit den Kapitalzuführungen das Ziel, die Umsätze und Gewinne des Konzerns zu steigern, die Liquidität zu sichern und die finanzielle Stabilität zu verbessern. Die Auslandstöchter seien zu dem Zweck gegründet worden, exklusiv im Auftrag für die deutsche Muttergesellschaft zu fertigen und dadurch Produktionskosten für Montageleistungen zu senken. Das wirtschaftliche Eigeninteresse der Muttergesellschaft bestand mithin darin, die Auslandstöchter finanziell zu unterstützen, um die eigenen Absatzmöglichkeiten zu fördern. Diese Motive seien legitime und betriebswirtschaftlich sinnvolle Ziele im Konzernverbund und zielten nicht auf einen Steuervorteil ab. Daher erachtet der Senat es als notwendig, den strikten Fremdvergleich im Sinne der Niederlassungsfreiheit des Unionsrechts zu relativieren und die Einkünftekorrekturen für die Streitjahre 2007-2010 unter den gegebenen Umständen rückgängig zu machen. Für die Jahre 2005 und 2006 sei jedoch kein Rückgriff auf das Unionsrecht möglich, da Rumänien der EU erst ab dem 1.1.2007 beigetreten ist.

Da gegen das Urteil Revision eingelegt wurde, ist dieses aktuell beim Bundesfinanzhof (BFH) unter dem Aktenzeichen I R 23/24 anhängig.

3. Fazit

Positiv zu werten ist, dass das Gericht in seinem Urteil die EuGH-Grundsätze aus dem Fall „Hornbach Baumarkt“ anwendet und im Falle bedeutsamer wirtschaftlicher Gründe ein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz zulässt. Dies könnte gerade für kleine und mittelständische Unternehmen im Einzelfall von Relevanz sein. Eine generelle Übertragbarkeit des Urteils auf ähnlich gelagerte Fälle bzw. eine Aushebelung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die „Hornbach“-Rechtsprechung kann angesichts der unwesentlichen Beträge gleichwohl in Frage gestellt werden.

Mit Spannung zu erwarten ist, wie der BFH sich im Revisionsverfahren bezüglich der Möglichkeit einer Zusammenbetrachtung der Darlehensvergaben mit den Lohnfertigungsleistungen der Tochtergesellschaften im Rahmen des § 1 AStG a.F. positionieren wird. Gegen die Einkünftekorrekturen in den Nicht-EU-Jahren (2005 und 2006) könnte der Rechtsgedanke des Vorteilsausgleichs sprechen, da der Lohnfertiger in Rumänien in den Anfangsjahren sogar Verluste erzielte, so dass sich in einer Gesamtschau die fehlende Verzinsung des Darlehens und die Untervergütung des Lohnfertigers gegenseitig aufheben. Selbst wenn eine solche Zusammenbetrachtung nach § 1 AStG a.F. nicht möglich sein sollte, stellt sich die Frage einer möglichen Sperrwirkung von Artikel 9 der Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. § 2 AO). Denn nach deren Wortlaut ist eine Einkünftekorrektur nur möglich, wenn fremdunübliche Preise das Einkommen der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen eines Vertragsstaates gemindert haben. Da hierbei der Plural verwendet wird, lässt sich argumentieren, dass auf die Gesamtheit der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen abzustellen ist, was übrigens auch der gängigen Praxis im Rahmen von internationalen Verständigungsverfahren entspricht. Die Frage einer solchen Sperrwirkung wurde vom Gericht im vorliegenden Fall nicht geprüft und ist somit noch unbeantwortet.