

FG Baden-Württemberg Urteil v. 12.01.2017 – 3 K 2647/15

## **Steuerliche Ankerkennung einer Teilwertabschreibung bei einer Schweizerischen Tochtergesellschaft**

AStG 2003 § 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2 Nr. 1, § 21 Abs. 11 S. 1; KStG § 8 Abs. 1, § 8 Abs. 3 S. 2; EStG § 5 Abs. 1; DBA CHE 1971 Art. 9 Abs. 1

- 1. Die Voraussetzungen für eine vGA liegen nicht vor, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein ungesichertes Darlehen gewährt.**
- 2. Der Verzicht auf eine Darlehensforderung gegen eine schweizerische Tochtergesellschaft führt aufgrund einer Sperrwirkung des Art. 9 DBA-Schweiz nicht zu einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG 2003 wegen der fehlenden Besicherung und der dadurch ausgelösten Teilwertabschreibung.**

FG Baden-Württemberg Urteil v. 12.01.2017 – 3 K 2647/15

Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Finanzrechtsstreit

hat der 3. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Januar 2017 durch Vorsitzende Richterin am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... Richterin am Finanzgericht ... Ehrenamtliche Richter ...

für Recht erkannt:

1. Unter Änderung des Körperschaftsteueränderungsbescheids 2003 vom 23. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2013 wird die Körperschaftsteuer um 8.714 EUR auf 74.939 EUR herabgesetzt.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten wird für notwendig erklärt.
4. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500 EUR, hat die Klägerin in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruchs Sicherheit

zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zur Höhe von 1.500 EUR kann der Beklagte der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Klägerin nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit geleistet hat. 5. Die Revision wird zugelassen.

## **Tatbestand**

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Ausbuchung einer Darlehensforderung gegen eine Schweizer Tochtergesellschaft nach § 1 des Außensteuergesetzes in der Fassung vom 16. Mai 2003 (BGBl. I 2003, 660: im Folgenden AStG 2003) zu korrigieren ist.

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz in A und einem Stammkapital von 103.000 EUR. Gegenstand des Unternehmens ist u.a. der Einkauf und Verkauf von Werkzeugen und Maschinen aller Art. Alleinige Anteilseignerin ist seit dem 4. Februar 2002 die K Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG (vgl. Vertragsakte Bl. 65).

Am 20. September 2001 beteiligte sich die Klägerin zur Hälfte am Aktienkapital in Höhe von 100.000 CHF der X SA, B, Kanton C/Schweiz. Die Anschaffungskosten der Klägerin beliefen sich auf 16.519,98 EUR. Weiterer Anteilseigner war die Y SA, B, Kanton C/Schweiz. Der Geschäftsführer der Klägerin, L, wurde Präsident des Verwaltungsrats der X SA, M und N von der Y SA Vizepräsident bzw. Delegierter. Nach dem zwischen der Klägerin und der Y SA geschlossenen Aktionärsbindungsvertrag vom 20. September 2001 (unter I. Geschäftspolitik, Gerichtsakte Bl. 77 ff.) erstreckte sich der Tätigkeitsbereich der X SA auf den Vertrieb von Industrieausrüstung, insbesondere von Werkzeugen und Werkzeugmaschinen. Die X SA sollte sich grundsätzlich selbst finanzieren, in der Anfangsphase sollte die Finanzierung durch Aufnahme von Darlehen bei Aktionären oder Bankinstituten sichergestellt werden.

Zum 1. Januar 2002 gewährte die Klägerin der X SA ein Darlehen über 50.000 CHF. Das Darlehen wurde für eine feste Laufzeit bis zum 31. Dezember 2003 gewährt. Es war höchstens zu den Zinssätzen für Vorschüsse von Beteiligten gemäß dem jeweiligen Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) betreffend Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (im Folgenden: Merkblatt der ESTV) verzinslich. Sicherheiten wurden keine vereinbart. Jedoch sicherte die X SA zu, anderen Gläubigern ohne ausdrückliche Zustimmung der Klägerin keinerlei Kreditsicherheiten einzuräumen, welche den übrigen Gläubigern mehr Sicherheiten einräumen als den beiden Aktionärinnen (vgl. den schriftlichen Darlehensvertrag vom 23. November 2002, Rechtsbehelfsakten Bl. 17). Der Mitgesellschafter, die Y SA, gewährte der X SA ein Darlehen über 50.000 CHF zum 1. Januar 2002 zu denselben Bedingungen (Gerichtsakte Bl. 123). Die gesamten Verbindlichkeiten der X SA gegenüber der Y SA beliefen sich ausweislich der vorläufigen Bilanz zum 31. Dezember 2002 auf 248.350 CHF (Gerichtsakte Bl. 89).

Nach dem Merkblatt der ESTV vom 28. Januar 2002 (Gerichtsakten Bl. 127) betrug der Zinssatz seit dem 1. Januar 2001 für Betriebsmittelkredite von Beteiligten bei Handels- und Fabrikationsunternehmen 6 ½ %. Dabei handelt es sich um Maximalsätze. Niedrigere Ansätze sind zulässig, während höhere Zinsen als geldwerte Leistung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter angesehen werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 3 der ESTV vom 27. Januar 2003, Gerichtsakte Bl. 129). Ab dem 1. Januar 2003 wurde der Maximalzinssatz für Betriebsmittelkredite auf 5 % ermäßigt (Merkblatt der ESTV vom 20. Januar 2003, Gerichtsakte Bl. 128). Nach den Angaben in der Bilanz der Klägerin zum 31. Dezember 2003 wurde das Darlehen an die X SA mit 6 % verzinst (vgl. Anlage III Blatt 8 der Bilanz). Entsprechende Buchhaltungsbelege der X SA sind nicht mehr vorhanden (vgl. Auskunft von N vom 21. Oktober 2016, Gerichtsakte Bl. 125).

Zum 31. Dezember 2001 war das Eigenkapital der X SA durch die bis dahin angefallenen Verluste bis auf 2.899 CHF aufgebraucht (Bp-Arbeitsbogen Fach 4). Für das Geschäftsjahr 2002 wies die X SA einen Verlust über 268.125,59 CHF aus, der zur bilanziellen Überschuldung der Gesellschaft führte (vgl. Jahresbericht 2002 der X SA, Rechtsbehelfsakten Bl. 19; s.a. bereinigte Jahresrechnung der X SA vom 17. Januar 2003, Gerichtsakte Bl. 89). Am 14. Oktober 2002 bzw. 1. April 2003 erklärten die Klägerin und die Y SA den Rangrücktritt (vgl. Bericht der WP Ges. vom 24. April 2003, Bp-Arbeitsbogen Fach 4; Zirkulationsbeschluss des Verwaltungsrats vom 23.05./06.06/13.10.2003, Rechtsbehelfsakten Bl. 20). Der Verwaltungsrat beschloss, die Geschäftstätigkeit der X SA auf den 30. April 2003 einzustellen (vgl. Jahresbericht 2002 vom Mai 2003, Rechtsbehelfsakten Bl. 19). Am 1. November 2005 wurde die Gesellschaft im Schweizer Handelsregister gelöscht.

Mit Vertrag vom 27. Mai/6. Juni 2003 (Rechtsbehelfsakten Bl. 10) verkaufte die Klägerin der Y SA die 50 Namenaktien der X SA (Nennwert je 1.000 CHF) für einen symbolischen Kaufpreis von insgesamt 2 CHF. L trat von seinem Amt als Verwaltungsrat zurück. Der Erwerb erfolgte unter dem Vorbehalt, dass die Klägerin unwiderruflich auf die Rückzahlung ihres Darlehens an die X SA zzgl. allfälliger Zinsen verzichtet, was am 27. Mai 2003 erfolgte (Rechtsbehelfsakte Bl. 13).

In der Bilanz zum 31. Dezember 2003 nahm die Klägerin aufgrund der Veräußerung der Beteiligung und des Verzichts auf die Darlehensforderung eine erfolgswirksame Ausbuchung/Wertberichtigung in Höhe von 49.403 EUR vor (16.519 EUR: Veräußerungsverlust; 32.883,84 EUR: Ausbuchung Darlehensforderung; vgl. Anlage III Bl. 8 und 22 zum Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2003). Der Verlust aus der Veräußerung der Aktien in Höhe von 16.519 EUR wurde –anders als die Ausbuchung der Darlehensforderung– nach § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG 2003) außerbilanziell hinzugerechnet (vgl. Körperschaftsteuerakte VZ 2003 Bl. 7).

Der Beklagte (das Finanzamt –FA–) veranlagte die Klägerin unter Vorbehalt der Nachprüfung entsprechend der eingereichten Steuererklärung (vgl. Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 2. März 2005).

Im Rahmen einer für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass nicht nur der Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung, sondern auch die Ausbuchung der Darlehensforderung nach § 8b Abs. 3 KStG 2003 außerbilanziell zu korrigieren sei (vgl. Tz. 45 des Berichtes über die Außenprüfung vom 9. Januar 2009, Betriebsprüfungsakten Bl. 20). Das FA folgte der Auffassung des Prüfers in dem nach § 165 der Abgabenordnung (AO) teilweise vorläufigen Körperschaftsteueränderungsbescheid 2003 vom 30. Januar 2009. Die Körperschaftsteuer wurde auf 83.653 EUR festgesetzt, der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 14. Januar 2009 I R 52/08, BStBl II 2009, 674 war das FA zunächst unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 29. März 2011, IV B 5-S 1341/09/10004, FMNR10f000011 (BStBl I 2011, 277) der Ansicht, dass wegen der Teilwertabschreibung bzw. Ausbuchung der Darlehensforderung eine Zurechnung nach § 1 AStG 2003 in Höhe von 32.883,84 EUR zu erfolgen habe. Die Klägerin vertrat daraufhin die Ansicht, dass nach Punkt 1 des Darlehensvertrags eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung und keine schuldrechtliche Beziehung vorliege. Des Weiteren entstehe durch die Teilwertabschreibung keine Gewinnverlagerung ins Ausland, da es sich um einen notwendigen rein inlandsbezogenen Bilanzansatz handle. Während des Einspruchsverfahrens wurde der Körperschaftsteuerbescheid vom 30. Januar 2009 am 23. Oktober 2012 aus nicht in Zusammenhang mit dem Klageverfahren stehenden Gründen nach § 165 Abs. 2 Satz 2 AO für endgültig erklärt. Der Änderungsbescheid wurde zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Mit Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2013 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das FA aus, dass die Erhöhung des Einkommens um den Betrag des Darlehens, auf dessen Rückzahlung die Klägerin verzichtet habe, rechtmäßig sei. Die Rechtsgrundlage für die Korrektur stelle indes nicht § 1 Abs. 1 AStG 2003, sondern § 8 Abs. 3 KStG dar. Hinsichtlich des streitbefangenen Sachverhalts liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Hiergegen wendet sich die fristgerecht erhobene Klage. Zur Begründung trägt die Klägerin im Wesentlichen vor: Grund für die Beteiligung der Klägerin an der X SA sei die Suche nach einem in der Schweiz ansässigen Partner für den Vertrieb gewesen. Die Y SA habe die Mitarbeiter und die Beziehungen gehabt, den Vertrieb in der Schweiz aufzubauen. Der bei der X SA für den Vertrieb zuständige Mitarbeiter sei für diese Aufgabe indes nicht geeignet gewesen und habe deshalb gekündigt werden müssen. Es sei nicht möglich gewesen, Ersatz zu finden. Die Klägerin habe Anfang 2003 einen wesentlich größeren Vertriebspartner gefunden. Deshalb sei der Geschäftsbetrieb der X SA zum 30. April 2003 eingestellt und die Gesellschaft liquidiert worden.

Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung scheidet aus, da das Darlehen im Streitfall von der Mutter- an die Tochtergesellschaft gegeben worden sei und zudem keine Gesellschafter der Klägerin an der X SA beteiligt gewesen seien.

Der Korrektur einer Teilwertabschreibung nach § 1 AStG 2003 stehe nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 51; im Folgenden DBA-Schweiz 1971) entgegen, der inhaltlich Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD MA) entspreche.

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteueränderungsbescheid 2003 vom 23. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2013 dahingehend zu ändern, dass von einer Hinzurechnung von Einkünften in Höhe von 32.884 EUR abgesehen wird; hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Es vertritt unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5-S 1341/09/10004 (a.a.O.) die Ansicht, dass der Darlehensvertrag nicht einem Fremdvergleich standhalte, da keine ausreichende Sicherheit vereinbart und dies auch nicht durch einen fremdüblichen Risikozuschlag auf den vereinbarten Zinssatz ausgeglichen worden sei. Es weist ferner auf den zu den BFH-Urteilen vom 17. Dezember 2014 I R 23/13 und 24. Juni 2015 I R 29/14 ergangenen Nichtanwendungserlass hin (BMFSchreiben vom 30. März 2016, IV B 5-S 1341/11/10004-07, BStBl I 2016, 455).

Die Berichterstatterin hat am 12. September 2016 die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert. Auf die Niederschrift über den Erörterungstermin, die den Beteiligten übersandt wurde, wird Bezug genommen (Gerichtsakte Bl. 113).

Am 12. Januar 2017 fand die mündliche Verhandlung statt. Dem Senat lagen bei der Entscheidung die vom FA übersandten Steuerakten vor (Gerichtsakte Bl. 31).

## **Entscheidungsgründe**

I. Die zulässige Klage ist begründet. Der angefochtene Körperschaftsteueränderungsbescheid vom 23. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Juli 2013 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin

in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FA hat zu Unrecht 32.883,84 EUR außerhalb der Bilanz dem Einkommen der Klägerin hinzugerechnet.

1. Nach § 8 Abs. 1 KStG 2003 i.V. mit § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist die Darlehensforderung infolge des am 27. Mai 2003 gegenüber der X SA erklärten Verzichts der Klägerin auf die Rückzahlung des Darlehens gewinnmindernd auszubuchen. Aufgrund des bei der X SA in 2002 angefallenen Verlustes in Höhe von 268.125,59 CHF, der bilanziellen Überschuldung der X SA, der per 30. April 2003 erfolgten Betriebseinstellung und der an den Mitgesellschafter Y SA erfolgten Anteilsübertragung zu dem symbolischen Kaufpreis von 2 CHF betrug der Teilwert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts 0 EUR. Für die Annahme einer verdeckten Einlage/Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der X SA bleibt bei dieser Sachlage kein Raum.

2. Entgegen der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung kann die Erhöhung des Einkommens nicht auf § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2003 gestützt werden.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2003 ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2003 auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. November 2015 I R 5/14, BStBl II 2016, 491 m.w.N.).

Im Streitfall hat nicht eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter, sondern umgekehrt der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein ungesichertes Darlehen gewährt (Downstream-Darlehen). Die Voraussetzungen einer vGA liegen daher nicht vor. Denn die Klägerin hat gerade in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der X SA das ungesicherte Darlehen gewährt. Es bestehen keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die X SA eine der Gesellschafterin der Klägerin, der K Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG, nahestehende Person ist, und dieser ein Vermögensvorteil zugewandt wurde. Für unmittelbare Beziehungen familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art zwischen der K Vermögensverwaltungs GmbH & Co. KG und der X SA ist nichts ersichtlich.

3. Zutreffend gehen die Beteiligten zwischenzeitlich übereinstimmend davon aus, dass die außerbilanzielle Korrektur nicht auf § 8b Abs. 3 KStG 2003 gestützt

werden kann. Auf das Urteil des BFH vom 14. Januar 2009 I R 52/08 (BStBl II 2009, 674) wird zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen.

4. Auch eine Hinzurechnung auf der Grundlage von § 1 AStG 2003 scheidet aus.

a) Nach § 21 Abs. 11 Satz 1 AStG findet für das Streitjahr 2003 § 1 AStG in der Fassung des Artikels 11 des Gesetzes vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) Anwendung.

b) 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, so sind seine Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG 2003 unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG 2003 u.a. dann nahestehend, wenn die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

aa) Die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Klägerin hielt 50 v.H. der Gesellschaftsanteile an der in der Schweiz ansässigen X SA. Sie war im insoweit maßgeblichen Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages und der Auszahlung der Darlehensvaluta (vgl. Pohl in Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetzen, § 1 AStG Rz. 59) wie auch (noch) im Zeitpunkt des Verzichtes auf die Rückzahlung des Darlehens eine der Klägerin nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG 2003.

bb) Eine Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist nach der Legaldefinition in § 1 Abs. 4 AStG 2003 jede den Einkünften zugrunde liegende 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 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

Das der X SA gewährte Darlehen beruhte auf einer schuldrechtlichen Vereinbarung, nämlich dem Darlehensvertrag, und nicht auf einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung. Auf die Ursache für die schuldrechtliche Beziehung kommt es dabei nicht an. Auch eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung wie z.B. eine unentgeltliche Leistung mit eigenkapitalersetzendem Charakter stellt eine Geschäftsbeziehung dar (Kaligin in Lademann, AStG, 2. Aufl., § 1 AStG Rz. 27a).

Der Umstand, dass der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens in Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an den Mitgesellschafter erfolgte, führt zu keiner anderen Beurteilung. Da der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens aufgrund der fehlenden Werthaltigkeit der Forderung nicht als verdeckte Einlage (s.o. zu 1.) anzusehen ist, ist die nach Maßgabe des § 1 AStG 2003 zu beurteilende „Geschäftsbeziehung“ nicht der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens, sondern das Darlehensverhältnis als solches. Im Hinblick auf etwaige aus der Wertlosigkeit der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta abzuleitende Folgerungen kann auf die Grundsätze zurückgegriffen werden, die bei der Behandlung von Teilwertabschreibungen auf Forderungen angewandt werden.

Nach der zu § 1 Abs. 4 AStG i.d.F. vom 25. Februar 1992 ergangenen Rechtsprechung ist die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens dann nicht Gegenstand einer „Geschäftsbeziehung“, wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahesteht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebietet. Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn die Darlehensgewährung eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Kapitalgesellschaft ausgleicht und eine notwendige Bedingung dafür ist, dass diese Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen kann (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BStBl II 2010, 895 m.w.N.).

Vorliegend ist das Darlehen nach den Vorschriften des Schweizer Gesellschaftsrechts (Art. 620 ff. des Obligationenrechts –OR–) nicht als Eigenkapital anzusehen, da nach der insoweit maßgeblichen zivilrechtlichen Gestaltung die Hingabe des Kapitals auf einem Darlehensvertrag beruhte (vgl. Neuhaus/Blättler in Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. Aufl., Art. 663a Rz. 13). Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung am 1. Januar 2002 ist keine offensichtliche Unterkapitalisierung der X SA anzunehmen, bei der sich die Darlehensgewährung von vornherein einem Fremdvergleich entziehen würde. Ausweislich der Bilanz zum 31. Dezember 2001 hat das gesamte Fremdkapital der X SA das Eigenkapital von 100.000 CHF (Mindestkapital nach Art. 621 OR) nicht überstiegen. Es braucht daher nicht entschieden zu werden, ob das Vorliegen einer „Geschäftsbeziehung“ auch dann nach § 1 Abs. 4 AStG 2003 zu beurteilen wäre, wenn das Darlehen vor 2003 ausgereicht wurde, im Veranlagungszeitraum 2003 jedoch weiterbesteht (so BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5-S 1341/09/10004, a.a.O., Rz. 34).

cc) Im Streitfall lässt sich aufgrund der nachgewiesenen tatsächlichen Umstände nicht mit der notwendigen Sicherheit zur Überzeugung des Senats feststellen, dass der streitgegenständliche Darlehensvertrag und der darin vereinbarte Zinssatz dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprach. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob bei der Bemessung des Zinssatzes der fehlenden Sicherheit durch die Vereinbarung eines angemessenen Sicherheitszuschlags Rechnung getragen wurde.



Unüblich zwischen fremden Dritten ist nach Auffassung des Senats jedenfalls, dass in dem erst über 10 Monate nach Hingabe der Darlehensvaluta schriftlich niedergelegten Darlehensvertrag kein bestimmter fester oder variabler Zinssatz vereinbart wurde, sondern nur ein Höchstbetrag festgelegt wurde, sich der Zinssatz nach dem Wortlaut des Vertrags also in einer Spanne zwischen 0 und 6 ½ % bewegen konnte.

Die bei der Klägerin für das Darlehen im Jahr 2002 verbuchten Zinsen betragen 6 % der Darlehenssumme und lagen damit um 0,5 % unter dem nach dem Merkblatt der ESTV für Betriebsmittelkredite an Handelsunternehmen bei der Berechnung von geldwerten Leistungen für Vorschüsse von Beteiligten anzusetzenden Höchstbetrag (übersetzte Zinsen). Der Senat ist der Auffassung, dass sich den von der ESTV festgelegten Höchstbeträgen für Zinsen für Darlehen, die Aktionäre an ihre Kapitalgesellschaft hingegeben haben, keine hinreichenden Anhaltspunkte für den im Rahmen des § 1 AStG durchzuführenden Fremdvergleich entnehmen lassen. Mit der Festlegung von Höchstbeträgen verfolgt die ESTV im Wesentlichen den Zweck, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei gesellschafterfinanzierten Kapitalgesellschaften einzuschränken. Zwar differenziert die ESTV bei Festlegung der zulässigen Höchstsätze nach (dinglich gesicherten) Liegenschaftskrediten und Betriebsmittelkrediten. Abgesehen davon werden jedoch die konkreten Konditionen der Darlehensgewährung, wie Sicherheiten, Risikozuschlag, Dauer der Darlehensgewährung, auf die es bei Überprüfung der Frage, ob auch ein gesellschaftsfremder Dritter bei sonst gleichen Umständen das Darlehen gewährt hätte, nicht berücksichtigt. Konkrete Nachweise zur Höhe der im Jahr 2002 bei Betriebsmittelkrediten ohne Sicherheiten im Geschäftsverkehr üblichen Zinsen konnte die insoweit nach § 90 Abs. 2 AO zur erhöhten Mitwirkung verpflichtete Klägerin trotz Aufforderung nicht vorlegen. Der ehemalige Verwaltungsrat der X SA teilte in seiner Email vom 21. Oktober 2016 mit, dass er keinen Beweis antreten könne, wie hoch der im Jahr 2002 übliche Zinssatz bei Darlehen war. Verbleibende Zweifel des Senats, dass in dem –den vereinbarten Rahmen nicht ganz ausschöpfenden– Zinssatz von 6 % ein die fehlenden Sicherheiten und die im Zeitpunkt der Darlehensgewährung unsichere wirtschaftliche Situation der X SA (Aufbauphase, Verluste und fast vollständige Aufzehrung des Eigenkapitals) angemessenen berücksichtigender Risikozuschlag enthalten ist, gehen zu Lasten der die Feststellungslast tragenden Klägerin.

dd) In der Rechtsprechung der Finanzgerichte und der Literatur ist umstritten, ob § 1 AStG 2003 auf Vermögensminderungen aufgrund von Teilwertabschreibungen oder anderen Wertminderungen auf Darlehen Anwendung findet (so BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5-S 1341/09/10004, a.a.O.). Umstritten ist insbesondere, ob die fehlende Besicherung eines Darlehens eine Bedingung im Sinne von § 1 AStG 2003 ist, und ob die fehlende Besicherung und eine infolgedessen ausgelöste Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für die Einkünfterminderung als Gewinnverlagerung in das Ausland ursächlich „dadurch“) ist. Der BFH hat diese Fragen ausdrücklich offen gelassen (BFH-Entscheidungen vom 17. Dezember 2014 I R 23/13, BStBl II 2016, 261; vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BStBl II 2016, 258;

vom 24. März 2015 I B 103/13, BFH/NV 2015, 1009, jeweils mit weiteren Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur).

c) Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, scheidet eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG 2003 wegen der fehlenden Besicherung und der dadurch ausgelösten Teilwertabschreibung (bzw. hier der Wertlosigkeit der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta) bereits deshalb aus, weil Art. 9 des DBA-Schweiz 1971 insoweit eine Sperrwirkung entfaltet.

aa) Art 9 DBA-Schweiz 1971, der Art. 9 Abs. 1 OECD MA entspricht (vgl. Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland Schweiz, Art. 9 Rz. 3), berechtigt zu einer Korrektur von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen auf der Basis des Fremdvergleichs.

Diese Vorschrift erfordert allerdings eine innerstaatliche Rechtsgrundlage, die ihrerseits die Gewinnkorrektur nach Maßgabe des Art. 9 DBA-Schweiz 1971 ermöglicht; die Regelung dient –als abkommensrechtliche Vorschrift– der Gewinnabgrenzung, nicht aber der (unmittelbaren) Gewinnkorrektur (keine sog. „self executing-Wirkung“). Art. 9 DBA-Schweiz 1971 legt also nur den „Rahmen“ und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest. Zugleich kommt der Vorschrift als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens begrenzende Wirkung zu: Auch wenn Art. 9 DBA-Schweiz 1971 Korrekturmöglichkeiten des Anwenderstaats nicht schafft, so „sperrt“ sie für ihren Anwendungsbereich doch weiter gehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten jenes Staats. Nur so –durch einen einheitlichen und verbindlichen Beurteilungsmaßstab für beide Vertragsstaaten– lässt sich erreichen, dass die beanstandeten Preise und Preisbestandteile in den einzelnen Staaten nicht doppelt erfasst werden (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2016, 261 m.w.N.; s. a. Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 9 Rz. 18 ff., 20; Blümich/Pohl, § 1 AStG Rz. 12; Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 9 Rz. 19).

bb) In den Vergleichsmaßstab des Art. 9 DBA-Schweiz 1971 sind nur diejenigen (Sachverhalts-)Umstände einbezogen, welche sich auf die besagten „wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen“ auswirken, also die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren; eine Gewinnkorrektur, die sich nicht nur auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstreckt, sondern –in einem zweistufigen Vorgehen– gleichermaßen auf dessen „Grund“ (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit), ist den Vergleichsmaßstäben des „dealing at arm's length“ als Gegenstand der Angemessenheitsprüfung fremd. Diese Vergleichsmaßstäbe sind –schon um mangels einer entsprechenden Gegenkorrektur andernfalls drohenden doppelten Besteuerungen sowohl in dem einen wie in dem anderen Vertragsstaat vorzubeugen– einem abkommenseigenen und damit einheitlichen Begriffsverständnis unterworfen, der innerstaatlichen Modifikationen des Fremdvergleichsbegriffs ex ante entgegensteht (BFH-Urteil in BStBl II 2016, 261 m.w.N.).

cc) Der entgegenstehenden Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 30. März 2016 IV B 5-S 1341/11/10004-07, a.a.O) folgt der Senat angesichts der gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH nicht. Er geht vielmehr davon aus, dass der I. Senat des BFH auch in seiner heutigen Besetzung jedenfalls im Ergebnis an seiner bisherigen Rechtsauffassung festhalten wird. Dem steht insbesondere nicht der zwischenzeitlich ergangene Beschluss des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 15. Dezember 2015 2 BvL 1/12 (NJW 2016, 1295) entgegen, wonach eine einfachrechtliche Gesetzesvorschrift des nationalen Steuerrechts, welche die abkommensrechtliche Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens überschreibt (sog. Treaty override), nicht als verfassungswidrig anzusehen ist. Zwar war der I. Senat des BFH in seinem Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFH/NV 2012, 1056), den er durch weiteren Beschluss vom 10. Juni 2015 I R 66/09 (BFH/NV 2015, 1250) ergänzte, noch von der Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 in der Fassung des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) –EStG 2002 n.F.– wegen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes (Art. 3 Abs. 1 GG) überzeugt. Nachdem das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift ungeachtet des damit einhergehenden Völkerrechtsverstoßes bejaht hatte, ist der BFH dieser Entscheidung des BVerfG im nachfolgenden Beschluss vom 29. Juni 2016 I R 66/09 (BFH/NV 2016, 1688) nunmehr gefolgt.

Das ändert indes nichts daran, dass nach der Rechtsprechung des BFH schon nicht ersichtlich ist, dass es sich bei § 1 AStG überhaupt um eine Abkommensüberschreibung im Sinne eines Treaty override handelt (vgl. BFH in BStBl II 2016, 258 unter II 3 c). Dem stimmt der erkennende Senat zu. Denn die vorrangige Anwendung des § 1 AStG im Verhältnis zu Art. 9 OECD MA wurde weder ausdrücklich in § 1 AStG 2003 angeordnet noch ergibt sie sich aus den allgemeinen Regeln der Gesetzeskonkurrenz (vgl. Vogel, StuB 2016, 462; Pohl, a.a.O., § 1 AStG Rz. 12). Bei den in § 1 Abs. 1 AStG in Bezug genommenen Vorschriften handelt es sich, wie sich u.a. aus den Gesetzesmaterialien zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ergibt, um die gegenüber § 1 AStG vorrangigen Regelungen der verdeckten Einlage, verdeckten Gewinnausschüttung, Einlage und Entnahme (vgl. BT-Drs. 16/4841, 85 zu § 1 AStG Abs. 1 Satz 3).

II. 1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit im Kostenpunkt folgt aus § 151 Abs. 3 FGO i.V. mit §§ 708 Nr. 11, 709, und 711 der Zivilprozessordnung.

Die von der Klägerin beantragte Zuziehung des Bevollmächtigten zum Vorverfahren war für notwendig zu erklären. Dem Verfahren lag ein Sachverhalt zugrunde, der in rechtlicher Hinsicht nicht von vornherein als einfach zu beurteilen war. Die Klägerin durfte sich daher eines Rechtskundigen bedienen, um eine erfolgversprechende Rechtsverfolgung zu erreichen (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).

2. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Der Senat hält die Rechtsfrage der Sperrwirkung des Art. 9 OECD MA bzw. hier des Art. 9 DBA-Schweiz trotz der gefestigten Rechtsprechung des BFH wegen des ergangenen und ausführlich begründeten Nichtanwendungserlasses des BMF für klärungsbedürftig. Im Übrigen würden sich, wenn der Auffassung des BMF in der Frage der Sperrwirkung zu folgen wäre, eine Reihe weiterer streitiger Fragen im Rahmen der Auslegung des § 1 AStG stellen, die der BFH bisher ausdrücklich offen gelassen hat.

## **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **Revision** zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen (Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „[www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)“ lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.) ). Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist **innerhalb von zwei Monaten** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren **vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen.** Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.



Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg – Außensenate Freiburg –, Postfach 52 80, 79019 Freiburg

Dienstgebäude: Gresserstr. 21, 79102 Freiburg

Fernsprecher: 0761 20724 130, Fax: 20724 223, E-Mail:  
Poststelle@FGFreiburg.justiz.bwl.de

Verkehrsverbindung: Haltestelle Maria-Hilf-Kirche