

Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von § 1 Abs. 1 AStG 2003?

AStG § 1; AEUV Art. 49, AEUV Art. 54, AEUV Art. 267; EGV Art. 43, EGV Art. 48

Es ist klärungsbedürftig, ob § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003 den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Möglichkeit des Nachweises von wirtschaftlichen Gründen für das Abweichen einer zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen begründeten Geschäftsbeziehung vom Fremdüblichen vollumfänglich genügt.

FG Rheinland-Pfalz Beschluss v. 28.06.2016 – 1 K 1472/13

I. Sach- und Streitstand

Die Klägerin ist eine in Deutschland ansässige Aktiengesellschaft. Gegenstand ihres Unternehmens ist das Betreiben von Baumärkten im In- und Ausland.

Die Klägerin hielt im Streitjahr 2003 Beteiligungen an mehreren Gesellschaften im EU-Ausland sowie in Drittstaaten, für die sie gegenüber Gläubigern bzw. Banken jeweils Garantie- und Patronatserklärungen abgegeben hatte, ohne hierfür ein Entgelt zu verlangen. U.a. war sie über ihre Tochtergesellschaft, die X International GmbH, und deren Tochtergesellschaft, die X Holding B.V., mittelbar zu 100 % an der X Real Estate Ort1 B.V. und der X Real Estate Ort2 B.V. (im Folgenden: ausländische Konzerngesellschaften), beide mit Sitz in den Niederlanden, beteiligt. Für die ausländischen Konzerngesellschaften hatte sie unter dem 25. September 2002 gegenüber deren finanzierender Bank unentgeltlich sog. Patronatserklärungen abgegeben. Hintergrund dessen war, dass die ausländischen Konzerngesellschaften ein negatives Eigenkapital hatten und für die Fortführung ihres Geschäftsbetriebs sowie für die beabsichtigte Errichtung eines Bau- und Gartenmarktes auf Bankkredite in Höhe von 10.057.000,00 € (X Real Estate Ort1 B.V.) bzw. 14.800.000,00 € (X Real Estate Ort2 B.V.) angewiesen waren. Die finanzierende Bank hatte die Gewährung der Kredite von der Gestellung von Patronatserklärungen durch die Klägerin abhängig gemacht.

In den Patronatserklärungen vom 25. September 2002 verpflichtete sich die Klägerin gegenüber der finanzierenden Bank, ihre Beteiligung an der X Holding B.V. nicht aufzugeben oder zu verändern und ferner darauf hinzuwirken, dass die X Holding B.V. ihre Beteiligung an den ausländischen Konzerngesellschaften ebenfalls nicht aufgeben oder verändern werde, ohne dass der Bank darüber eine schriftliche Mitteilung mindestens drei Wochen vor einer solchen Aufhebung oder Veränderung gemacht werde. Außerdem verpflichtete sich die Klägerin unwiderruflich und unbedingte, die ausländischen Konzerngesellschaften finanziell so ausgestattet zu halten, dass sie in der Lage seien, ihre sämtlichen Verbindlichkeiten zu erfüllen. Deshalb werde sie, solle dies notwendig werden, den ausländischen Konzerngesellschaften die erforderlichen finanziellen Mittel zuführen, damit sie in die Lage versetzt würden, ihre Verbindlichkeiten gegenüber der Bank zu erfüllen. Darüber hinaus werde sie dafür Sorge tragen, dass diese finanziellen Mittel zur Begleichung der Verbindlichkeiten gegenüber der Bank eingesetzt würden.

Der Beklagte (das Finanzamt; im Folgenden: FA) ging davon aus, dass aufgrund der für die im EU-Ausland und in Drittstaaten ansässigen Tochtergesellschaften der Klägerin abgegebenen Garantie- und Patronatserklärungen Geschäftsbeziehungen im Sinne von § 1 Abs. 4 Außensteuergesetz (AStG) begründet worden und die Einkünfte der Klägerin deshalb um (fiktive) Haftungsvergütungen zu erhöhen seien, da voneinander unabhängige Dritte solche Haftungsvergütungen vereinbart hätten. Dabei nahm das FA u.a. Einkünftekorrekturen um 15.253,00 € (X Real Estate Ort1 B.V.) und 22.447,00 € (X Real Estate Ort2 B.V.) vor. Die von der Klägerin gegen die daraufhin erlassenen Bescheide für 2003 über Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag eingelegten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück. Die hiergegen form- und fristgerecht erhobene Klage ist beim vorliegenden Senat unter dem Az. 1 K 1472/13 anhängig.

Im Rahmen des Klageverfahrens macht die Klägerin geltend, die vom FA vorgenommene Erhöhung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte um (fiktive) Haftungsvergütungen sei wegen Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht unzulässig. § 1 AStG führe zu einer Ungleichbehandlung von in- und ausländischem Sachverhalt, weil im reinen Inlandssachverhalt eine fiktive Erhöhung des Einkommens nicht erfolge, wohingegen die Gewährung von Garantien an ausländische Tochtergesellschaften "bestraft" werde. Soweit die Finanzverwaltung die Europarechtswidrigkeit des § 1 AStG verneine, sei diese Auffassung durch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache "SGI" (Urteil vom 21. Januar

2010, C-311/08, Slg. 2010, I-487) entkräftet worden. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch eine Gewinnkorrekturvorschrift für Vorteilsgewährungen gegenüber verbundenen Unternehmen im Ausland sei hiernach nur verhältnismäßig, soweit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt werde, wirtschaftliche Gründe für eventuell nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Geschäfte beizubringen, und zwar ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen. § 1 AStG sehe keine ausdrückliche Regelung zur Möglichkeit der Darlegung von wirtschaftlichen Gründen zur Erklärung der fremdunüblichen Transaktion vor und verstoße daher gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Steuerliche Gründe für die unentgeltliche Stellung der streitgegenständlichen Patronatserklärungen lägen nicht vor. Vielmehr handele es sich um eigenkapitalersetzende Stützungsmaßnahmen. Eine Hinzurechnung von Haftungsvergütungen dürfe somit unter europarechtlichen Aspekten nicht erfolgen, da wirtschaftliche Gründe für die Unentgeltlichkeit der Kreditbesicherung gegeben seien.

Das FA wendet hiergegen im Wesentlichen ein, der EuGH habe mit seinem Urteil vom 21. Januar 2010 in der Rechtssache "SGI" zu einer dem § 1 AStG vergleichbaren belgischen Steuervorschrift entschieden, dass die Art. 43, 48 EGV solchen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht grundsätzlich entgegenstünden. Soweit er in dem Urteil ausführe, dass der von einer Rechtsvorschrift wie § 1 AStG betroffenen Gesellschaft die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des Geschäfts beizubringen, enthalte § 1 AStG zwar keine eigenständige Regelung zum Vorbringen von Beweisen für etwaige wirtschaftliche Gründe. Der Steuerpflichtige habe jedoch jederzeit die Möglichkeit, Beweise für die Angemessenheit vorzubringen. Wenn wirtschaftliche Gründe vorlägen, die ein Abweichen vom sonst Angemessenen rechtfertigten, so könnten diese auch im Rahmen des § 1 AStG berücksichtigt werden. Auch sei es dem Steuerpflichtigen nach deutschem Recht möglich, den Steuerbescheid im außergerichtlichen wie auch im gerichtlichen Verfahren anzufechten.

II. Rechtslage nach deutschem Recht

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 gemäß § 1 Abs. 1 AStG in der Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660; im Folgenden: AStG 2003) unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Eine Person ist dem Steuerpflichtigen u.a. dann nahestehend, wenn der Steuerpflichtige an ihr mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003).

Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG 2003 ist 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 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde (§ 1 Abs. 4 AStG 2003). Die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG sind auf Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung anzuwenden.

Die ausländischen Konzerngesellschaften waren nahestehende Personen der Klägerin im Sinne von § 1 Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003, da die Klägerin an ihnen mittelbar zu 100% beteiligt war. Mit den streitgegenständlichen Patronatserklärungen wurden zudem auch Geschäftsbeziehungen im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG 2003 zu den ausländischen Konzerngesellschaften begründet. Denn die Patronatserklärungen selbst wurden zwar unmittelbar gegenüber den Banken abgegeben (sog. externe Patronatserklärungen). Im Innenverhältnis zwischen der Klägerin und den ausländischen Konzerngesellschaften bestanden jedoch entsprechende Auftragsverhältnisse und damit schuldrechtliche Beziehungen im Sinne von § 1 Abs. 4 AStG 2003, die Teil der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin waren. Soweit den Patronatserklärungen eigenkapitalersetzende Funktion zukam, steht dies dem nicht entgegen, da auch eigenkapitalersetzende Stützungsmaßnahmen Geschäftsbeziehungen im Sinne von § 1 Abs. 4 AStG 2003 begründen bzw. es sich hierbei nicht um gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen handelt.

Das FA ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die zwischen der Klägerin und den ausländischen Konzerngesellschaften vereinbarten Bedingungen von denjenigen Bedingungen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Denn voneinander unabhängige Geschäftspartner würden für die Abgabe einer Patronatserklärung wegen des damit verbundenen Haftungsrisikos für den Patron ein Entgelt vereinbaren. Der Umstand, dass ein "unabhängiger Dritter" eine Patronatserklärung zugunsten einer fremden Gesellschaft im Zweifel

überhaupt nicht abgeben würde, kann im Rahmen des Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 1 AStG 2003 nicht berücksichtigt werden.

Da die Klägerin für die Abgabe der Patronatserklärungen kein Entgelt mit den ausländischen Konzerngesellschaften vereinbart hat, wurden ihre Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit ihr nahestehenden Personen im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG 2003 gemindert. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003 für eine Einkünftekorrektur bei der Klägerin sind damit erfüllt.

III. Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht

1. Einschlägige Grundfreiheit nach dem AEUV (EGV)

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist für die Feststellung, ob eine nationale Regelung in den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit oder des freien Kapitalverkehrs (Art. 63 AEUV bzw. Art. 56 EGV) fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen. So fällt eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit, während nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen sind (vgl. nur EuGH, Urteil vom 10. Juni 2015, X, C-686/13, ECLI:EU:C:2015:375, Rz. 16 ff., m.w.N.).

Die Regelung in § 1 Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003 stellt auf eine Beteiligung des gebietsansässigen Steuerpflichtigen an der in dem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft in Höhe von mindestens 25 % und damit auf eine solche Beteiligung ab, die dem Steuerpflichtigen nach Auffassung des vorlegenden Senats einen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft vermittelt. Hinzu kommt im Streitfall, dass die Klägerin an den ausländischen Tochtergesellschaften mittelbar zu 100% beteiligt war und damit auf deren Entscheidungen und Tätigkeiten auch tatsächlich einen sicheren Einfluss ausüben konnte. Die Korrektur von Einkünften nach § 1 Abs. 1 AStG 2003 fällt mithin in den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49, 54 AEUV (Art. 43, 48 EGV).

2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch § 1 Abs. 1 AStG 2003

- Die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (Art. 43 EGV) umfasst für die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach den Bestimmungen des Niederlassungsstaats für seine eigenen Angehörigen. Mit ihr verbunden ist auch das Recht zur Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind (vgl. zuletzt EuGH, Urteil vom 14. April 2016, Sparkasse Allgäu, C-522/14, ECLI:EU:C:2016:253, Rz. 18).

Auch wenn die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rz. 39).

- Gemäß § 1 Abs. 1 AStG 2003 kann eine Korrektur von Einkünften nur im Rahmen von Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zum Ausland erfolgen. Die durch die Vereinbarung von nicht fremdüblichen Bedingungen geminderten Einkünfte des gebietsansässigen Steuerpflichtigen werden demnach nur dann hinzugerechnet, wenn die nahestehende Person in einem anderen Staat niedergelassen ist. Handelt es sich bei der nahestehenden Person hingegen um eine gebietsansässige Tochtergesellschaft des Steuerpflichtigen, erfolgt eine Einkünftekorrektur weder nach § 1 Abs. 1 AStG 2003 noch nach einer anderen nationalen Regelung. Der Steuerpflichtige wird demnach im Falle der Beteiligung an einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft weniger günstig behandelt als im Falle der Beteiligung an einer gebietsansässigen Gesellschaft.

Nach der Rechtsprechung des EuGH können derartige Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Steuerpflichtigen je nach dem Ort des Sitzes der Gesellschaften, mit denen die nicht fremdüblichen Bedingungen vereinbart wurden, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 49 AEUV (Art. 43 EGV) darstellen. Der Steuerpflichtige könne sich nämlich dazu veranlasst sehen, von dem Erwerb, der Gründung oder der Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder von dem Erwerb oder der Aufrechterhaltung einer wesentlichen Beteiligung an einer in dem anderen

Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft aufgrund der steuerlichen Belastung abzusehen, die in einer grenzüberschreitenden Situation mit der Vereinbarung der nicht fremdüblichen Bedingungen verbunden sei (vgl. EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rz. 44).

Der vorliegende Senat geht deshalb davon aus, dass § 1 Abs. 1 AStG 2003 eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit des gebietsansässigen Steuerpflichtigen nach Art. 49 AEUV (Art. 43 EGV) bewirkt.

3. Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann eine Maßnahme, die geeignet ist, die in Art. 49 AEUV verankerte Niederlassungsfreiheit zu beschränken, nur zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem derartigen Fall muss aber die Anwendung einer solchen Maßnahme auch geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. z.B. EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, Rz. 64, m.w.N.).

Der EuGH hat in der Rechtssache "SGI" zu einer mit § 1 Abs. 1 AStG 2003 vergleichbaren Vorschrift des belgischen Außensteuerrechts entschieden, dass es zu einer Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kommen könne, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften erlaubt würde, ihre Gewinne in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen auf mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen seien, zu übertragen. Zudem könne eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränke, zur Verhütung von Steuerumgehungen gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen beziehe, die darauf ausgerichtet seien, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen. Aufgrund einer Gesamtbetrachtung dieser beiden Gesichtspunkte, nämlich der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung, sei festzustellen, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige berechtigte und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolge, die zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entsprächen, und zur Erreichung dieser Ziele geeignet sei (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rz. 63, 65, 69).

Unter diesen Umständen bleibe allerdings noch zu prüfen, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige nicht über das hinausgehe, was zur Erreichung der gemeinsam betrachteten Ziele erforderlich sei. Eine nationale Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsehe, damit festgestellt werden könne, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstelle, gehe nicht über das hinaus, was zu Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und der Notwendigkeit, Steuerumgehungen zu verhindern, erforderlich sei, wenn erstens in jedem Fall, in dem der Verdacht bestehe, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgehe, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt werde, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Zweitens müsse sich die steuerliche Berichtigung gegebenenfalls auf den Teil beschränken, der über das hinausgehe, was ohne die gegenseitige Verpflichtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rz. 70 - 72).

- In der deutschen Fachliteratur wird z.T. die Auffassung vertreten, die deutsche Rechtslage unterscheide sich von der der Rechtssache "SGI" zugrunde liegenden belgischen Rechtslage insofern, als der Steuerpflichtige in Deutschland schon nach dem allgemeinen Verfahrensrecht die Möglichkeit habe, den in Rz. 71 des Urteils des EuGH in der Rechtssache "SGI" geforderten Gegenbeweis zu führen, indem er die Fremdüblichkeit seines außergewöhnlichen Verhaltens darlege und beweise. Dieser Beweis könne sowohl außergerichtlich als auch gerichtlich geführt werden (vgl. Hruschka ISR 2013, 124; Becker/Sydow IStR 2010, 195, 198).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in einem Urteil vom 25. Juni 2014 zur Gewährung eines zinslosen Darlehens durch eine deutsche Kapitalgesellschaft an eine Kapitalgesellschaft belgischen Rechts zudem ausgeführt, eine Korrektur einer unentgeltlichen Darlehensgewährung auf der Grundlage des allgemeinen Fremdvergleichs, der zwar den Einfluss der wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den Geschäftspartnern auf die Preisbildung ausschließe, nicht aber sachbezogene wirtschaftliche Gründe der Parteien (z.B. eine unentgeltliche

Darlehensgewährung im Interesse des Darlehensgebers), sei als Maßnahme zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte geeignet und jedenfalls nicht unverhältnismäßig. Für diese Frage bestehe kein weitergehender Klärungsbedarf durch eine Vorlage an den EuGH auf der Grundlage des Art. 267 AEUV (vgl. BFH, Urteil vom 25. Juni 2014 I R 88/12, BFH/NV 2015, 57).

- Der wohl überwiegende Teil des Schrifttums geht hingegen davon aus, dass § 1 Abs. 1 AStG 2003 zumindest teilweise über das hinausgeht, was zur Erreichung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und zur Verhinderung von Steuerumgehungen erforderlich ist (vgl. z.B. Scheipers/Linn, IStR 2010, 469; Englisch, IStR 2010, 139; Glahe, IStR 2010, 870 und IStR 2015, 97; Schönfeld, IStR 2011, 219 und IStR 2012, 215). Auch der vorliegende Senat hält für fraglich, ob die durch § 1 Abs. 1 AStG 2003 bewirkte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemeinschaftsrechtlich vollumfänglich gerechtfertigt ist.

Die Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität der Vorschrift ergeben sich daraus, dass der Steuerpflichtige zwar im Rahmen der Fremdvergleichsprüfung nach § 1 Abs. 1 AStG 2003 die Möglichkeit hat, Gründe dafür darzulegen und nachzuweisen, dass die mit der ausländischen Gesellschaft vereinbarten Bedingungen den Bedingungen entsprechen, die auch voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. So kann er z.B. geltend machen, dass auch ein unabhängiger Dritter für die Lieferung von Waren einen unter dem Marktpreis liegenden Preis verlangt hätte, um den eigenen Absatz im Zielmarkt zu fördern (vgl. Glahe, IStR 2015, 97, 98).

§ 1 Abs. 1 AStG 2003 sieht jedoch keine Möglichkeit vor, wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines Geschäfts zu nicht fremdüblichen Bedingungen nachzuweisen, die in der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit der beteiligten Personen liegen. Die Überlegung, dass sich wirtschaftliche Gründe im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache "SGI" gerade aus der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der ausländischen Gesellschaft ergeben könnten, erscheint insbesondere in solchen Fällen naheliegend, in denen der Gesellschaft Fremdkapital zugeführt wird. Denn der durch § 1 Abs. 1 AStG 2003 vorgesehene Vergleich der zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen vereinbarten Bedingungen mit denjenigen Bedingungen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, lässt zum einen unberücksichtigt, dass der Gesellschafter ein wirtschaftliches Eigeninteresse am geschäftlichen Erfolg "seiner" Gesellschaft hat, weil er an diesem geschäftlichen Erfolg über Gewinnausschüttungen partizipiert. In der Literatur wird deshalb darauf hingewiesen, dass z.B. die Gewährung eines zinslosen Darlehens an eine Tochtergesellschaft, die sich in einer wirtschaftlichen Notlage befinde, beachtliche wirtschaftliche Gründe haben könne (vgl. Scheipers/Linn, IStR 2010, 469, 473; Glahe, IStR 2010, 870, 875; ähnlich bereits Generalanwalt Geelhoed, Schlussanträge vom 29. Juni 2006, Thin Cap, C-524/04, Slg 2007, I-2107-2212, Rz. 67, 1. Spiegelstrich).

Zum anderen könnte für die Beurteilung der Frage, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt, die sog. Finanzierungsverantwortung der Gesellschafter zu berücksichtigen sein. Die Gesellschafter tragen die Verantwortung dafür, dass die Gesellschaft über eine ausreichende, den betrieblichen Erfordernissen entsprechende Kapitalausstattung verfügt. Erweist sich die Kapitalausstattung als unzureichend, haben sie die Wahl, die Gesellschaft mit zusätzlichem Eigenkapital auszustatten (z.B. über eine Kapitalerhöhung) oder ihr Fremdkapital zuzuführen, indem sie der Gesellschaft entweder selbst ein Darlehen gewähren oder durch die Stellung von Sicherheiten eine Finanzierung durch Dritte ermöglichen. Die Situation des Gesellschafters, der einer mit ihm verbundenen Gesellschaft Fremdkapital zuführt, ist folglich mit der Situation eines mit der Gesellschaft nicht verbundenen Darlehensgebers nur eingeschränkt vergleichbar. Denn der Gesellschafter handelt bei der Zuführung von Fremdkapital an die nur unzureichend mit Eigenkapital ausgestattete Gesellschaft im Zweifel nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs, sondern aus Gründen im Gesellschaftsverhältnis.

Wirtschaftliche Gründe für die Vereinbarung nicht fremdüblicher Bedingungen bei der Überlassung von Kapital durch einen Gesellschafter könnten dementsprechend z.B. auch dann vorliegen, wenn die Tochtergesellschaft für die Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt. Entscheidet sich der Gesellschafter in einer solchen Situation dafür, der Gesellschaft statt Eigenkapital Fremdkapital zuzuführen und hierfür kein Entgelt zu verlangen, erscheint fraglich, ob hierin eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken gesehen werden kann, zumal auch für die Zuführung von Eigenkapital kein Entgelt zu zahlen wäre.

Die vorstehenden Überlegungen gelten in besonderem Maße für - wie im Streitfall - Patronatserklärungen innerhalb eines Konzerns. Patronatserklärungen haben für den

Gesellschafter im Vergleich zur Zuführung von Eigen- oder Fremdkapital den Vorteil, dass er sich auf die Übernahme der Verpflichtung gegenüber dem Kreditgeber beschränken kann, die Gesellschaft finanziell so auszustatten, dass sie ihre Verpflichtungen aus dem Kreditverhältnis erfüllen kann. Die Liquidität des Gesellschafters bleibt demnach uneingeschränkt erhalten, solange die Gesellschaft die Kreditverbindlichkeit bedienen kann. Zudem verpflichtet sich der Gesellschafter mit der Abgabe einer Patronatserklärung nicht zur finanziellen Ausstattung der Gesellschaft in einer bestimmten Weise. Vielmehr belässt ihm die Ausstattungsverpflichtung die Wahl, der Gesellschaft erforderlichenfalls Eigenkapital zuzuführen oder Fremdkapital zu gewähren. Im Übrigen würde er das mit der Abgabe der Patronatserklärung übernommene Haftungsrisiko auch dann tragen, wenn er der Gesellschaft sogleich Eigenkapital zuführen würde. Aus Sicht der Gesellschaft ist ferner zu berücksichtigen, dass sie bereits an die finanzierende Bank Kreditzinsen zahlen muss und durch die Zahlung eines Entgelts für die Abgabe der Patronatserklärung zusätzlich wirtschaftlich belastet würde.

Der vorlegende Senat hält deshalb für klärungsbedürftig, ob eine Rechtsvorschrift wie § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 3. Alt. AStG 2003 den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Möglichkeit des Nachweises von wirtschaftlichen Gründen für das Abweichen einer zwischen gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen begründeten Geschäftsbeziehung vom Fremdüblichen vollumfänglich genügt.

IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

Ist die Vorlagefrage zu verneinen, wäre die Klage abzuweisen. Wird die Vorlagefrage hingegen bejaht, müsste der Klage zumindest hinsichtlich der für die ausländischen Konzerngesellschaften abgegebenen Patronatserklärungen nach derzeitigem Sach- und Streitstand und erforderlichenfalls im Wege der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des § 1 AStG 2003 stattgegeben werden. Denn in Anbetracht dessen, dass die ausländischen Konzerngesellschaften über ein negatives Eigenkapital verfügt haben und die finanzierende Bank die Gewährung der für die Fortführung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs erforderlichen Kredite von der Gestellung von Patronatserklärungen durch die Klägerin abhängig gemacht hat, wären wirtschaftliche Gründe im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache "SGI" für ein Abweichen vom Fremdüblichen nach Auffassung des vorlegenden Senats gegeben.

Da nach alledem Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts bestehen, erschien die Vorlage nach Art. 267 Abs. 2 AEUV geboten.

Parallelfundstelle(n):
GmbHR 2016, 948