
Datum: 17.05.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1361/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0517.9K1361.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 51/17

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 wird der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 vom 6. September 2012 hinsichtlich des Gewinns und der laufenden Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen, wie folgt geändert:

1. Der Gewinn wird um Forderungsabschreibungen i.H.v. 2.304.000 € (= 90 % von 2.560.000 €) gemindert.

2. Gegenläufig wird die in der Einspruchsentscheidung vorgenommene Forderungsabschreibung gegenüber der A Limited, Großbritannien, gewinnerhöhend um 24.614,85 € (= 10 % von 246.148,50 €) rückgängig gemacht.

3. Der Gewinn wird um Zinsen i.H.v. 7,5 % p.a. von 2.000.000 € (= 150.000 €) und um Zinsen i.H.v. 7,5 % p.a. von 560.000 € für den Zeitraum vom 1. Juli 2007 bis zum 20. Dezember 2007 (= 173/365 Tage = 19.906,85 €) erhöht (Summe: 169.906,85 €).

4. Die Neuberechnung der Feststellungsbeträge wird dem Beklagten übertragen.

5. Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten zu 92,5 v.H. und der Klägerin zu 7,5 v.H. auferlegt.

6. Die Revision wird zugelassen.

7. Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand	1
Die Klägerin macht die Abschreibung einer Forderung gegenüber einer in China ansässigen Tochtergesellschaft geltend. Streitig ist, ob dem der im BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 277, geregelte „Rückhalt im Konzern“ entgegensteht.	2
Die Klägerin gehört zu der international im ... tätigen Firmengruppe A. An ihr beteiligt waren die A GmbH zu 10 % als Komplementärin und als Kommanditistinnen die A1 Holding GmbH & Co. KG zu 69,795 % sowie die A2 KG zu 20,205 %. Die Klägerin hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Juli 2007 bis zum 30. Juni 2008.	3
Im Streitjahr hielt die Klägerin 100 % der Anteile an der chinesischen A ... Co. Ltd. (im Folgenden A Ltd). Gegenüber dieser chinesischen Tochtergesellschaft stand 2007 und 2008 eine Forderung i.H.v. 2.560.000 € offen. Die Forderung war unbesichert, eine Verzinsung war nicht vereinbart.	4
Wegen der Überschuldung der chinesischen Tochtergesellschaft verzichtete die Klägerin am 20. Dezember 2007 gegen Besserungsschein zunächst i.H.v. 560.000 € auf die vorgenannte Forderung. Den Forderungsverzicht machte sie in ihrer Handelsbilanz als Aufwand geltend. Wegen der anhaltenden Wertlosigkeit der Forderung führte die Klägerin zum 30. Juni 2008 in ihrer Handelsbilanz eine weitere Teilwertabschreibung auf die Forderung i.H.v. 2.000.000 € durch. Auch für diesen restlichen Teil der Forderung erklärte die Klägerin am 6. Dezember 2008 einen Forderungsverzicht.	5
In ihrer Steuerbilanz erfasste die Klägerin die vorgenannten Teilwertabschreibungen zunächst nicht als Aufwand.	6
Im Verlauf einer steuerlichen Außenprüfung, die zu keinen sonstigen im Klageverfahren streitigen Feststellung geführt hat, machte die Klägerin die vorgenannten Wertminderungen auf die Forderung gegen die A Ltd. erstmals steuerlich als Aufwand geltend.	7
In dem aufgrund der Außenprüfung erlassenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2008 vom 6. November 2012 ließ der Beklagte die Wertberichtigung auf die vorgenannte Forderung unberücksichtigt. Gleichzeitig erhöhte er den Gewinn wegen der fehlenden Verzinsung der Forderung außerbilanziell i.H.v. 3 % der Forderung.	8
Den hiergegen am 5. Dezember 2012 eingelegten Einspruch wies der Beklagte hinsichtlich der im Klageverfahren streitigen Forderungsabschreibung mit Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, mit BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 277 habe das Bundesministerium der Finanzen ausdrücklich zur Frage der Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf Darlehen und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an ausländische verbundene Unternehmen Stellung genommen. Danach könne eine Teilwertabschreibung auf Forderungen gegenüber ausländischen verbundenen Unternehmen steuerlich nicht berücksichtigt werden, solange ein Rückhalt im Konzern bestehe. Solange	9

dieser Rückhalt im Konzern gegenüber fremden Dritten als werthaltige Sicherheit vorhanden sei, gelte dies auch für die betreffenden Darlehensbeziehungen im Konzern. Da die chinesische A Ltd. ihren Verpflichtungen im Außenverhältnis stets nachgekommen sei, sei der Rückzahlungsanspruch der Klägerin nicht im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG – gefährdet. Die von der Klägerin geltend gemachte Teilwertabschreibung entspreche daher nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz und sei nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandssachverhalten (AStG) außerbilanziell zu berichtigen.

In der Einspruchsentscheidung berücksichtigte der Beklagte bei den Einkünften, die unter §§ 10
3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, 8b des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – bzw. 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes – UmwStG – fallen, eine zuvor noch streitige Forderungsabschreibung gegenüber einer englischen Tochtergesellschaft i.H.v. nominell 246.148,50 € zu 100 %. Eine Kürzung des Aufwands nach § 8b Abs. 3 KStG, soweit er zu 10 % auf die Komplementärin entfällt, unterblieb (Differenz = 24.614,85 €). Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 verwiesen.

Hiergegen hat die Klägerin am 13. Mai 2014 Klage erhoben, mit der sie die Wertberichtigung 11
der Forderung gegen die A Ltd. auf 0 Euro begehrt. Zur Begründung führt sie aus, Sinn und Zweck des § 1 AStG sei die Verhinderung von Gewinnverlagerung in das Ausland und die Sicherung des inländischen Steueraufkommens durch die Vornahme einer Einkünftekorrektur bei Gewinnverlagerungen in das Ausland. Eine solche Gewinnverlagerung könne jedoch nur dann vorliegen, wenn zwischen der inländische Muttergesellschaft und der ausländischen Tochtergesellschaft Bedingungen vereinbart worden seien, die einem Fremdvergleich nicht standhielten und es hierdurch zu Auswirkungen im Ausland komme. Gewinnminderungen aufgrund einer Teilwertabschreibung beruhten nicht auf den in § 1 AStG genannten Bedingungen. Bei einer Teilwertabschreibung auf Forderungen sei vielmehr ausschließlich das Inland betroffen. Eine Teilwertabschreibung sei keine fremdunübliche Bedingung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft. Bereits nach seinem Wortlaut seien solche Wertminderungen nicht von § 1 AStG erfasst. Das gelte auch nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift, weil keine Gewinnverlagerung in das Ausland stattfinden könne.

Die Argumentation des Bundesfinanzministeriums in dem vorgenannten BMF-Schreiben sei 12
zudem zirkulär. Eine inländische Muttergesellschaft dürfe ein nicht mehr werthaltiges Darlehn gegenüber einer Auslandstochter nicht steuerwirksam abschreiben, weil sie letztendlich selbst dafür zu sorgen habe, dass der Tochtergesellschaft entsprechende Mittel zur Rückzahlung zur Verfügung stünden. Gerade daraus ergebe sich eine Vermögensminderung bei der inländischen Muttergesellschaft.

Darüber hinaus bestünden hinsichtlich des BMF-Schreibens erhebliche Bedenken im Hinblick 13
auf den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG, der besage, dass gleiche Sachverhalte nicht ungleich behandelt werden dürften. In dem BMF-Schreiben erkenne die Finanzverwaltung Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen gegen ausländische Tochtergesellschaften nicht an, während Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen gegen inländische Tochtergesellschaften steuerrechtlich anzuerkennen seien. Bei konsequenter Anwendung des BMF-Schreibens müssten auch sämtliche Teilwertabschreibungen auf Darlehen gegenüber inländischen Konzerngesellschaften versagt werden. Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung dieser Sachverhalte, deren einziger Unterschied in der darlehensnehmenden Gesellschaft bestehe, seien nicht zu erkennen. Insbesondere könne die Ungleichbehandlung nicht mit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gerechtfertigt werden, da Teilwertabschreibungen auf

Darlehensforderungen ausschließlich Auswirkungen auf das inländische Steueraufkommen hätten und nicht zu Gewinnverlagerungen führen könnten.

Die Klägerin beantragt, 14

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 vom 6. September 2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gewinn um Forderungsabschreibungen i.H.v. 2.304.000 € (= 90 % von 2.560.000 €, soweit sie auf die an der Klägerin beteiligten natürlichen Personen entfallen) gemindert wird. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und auf das BMF-Schreiben vom 29. März 2011, IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 277. 18

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist nach § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – zu ändern, weil er rechtswidrig ist und die Klägerin in ihren Rechten verletzt. 20

Zu Unrecht hat der Beklagte die Abschreibung der Forderung gegenüber der A Ltd. i.H.v. 90 % von 2.560.000 € – soweit sie auf die an der Klägerin beteiligten natürlichen Personen entfällt (= 2.304.000 €) – bei der Feststellung des Gewinns der Klägerin und der laufenden Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 7 UmwStG fallen, unberücksichtigt gelassen. 21

Nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ist die Darlehensforderung wegen der zwischen den Beteiligten unstreitigen und auch nach Auffassung des Gerichts vorliegenden dauerhaften Wertlosigkeit gewinnmindernd auszubuchen. 22

Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten und entgegen der Verwaltungsanweisung im BMF-Schreiben vom 30. März 2016, BStBl I 2016, 455 ist diese Teilwertabschreibung auch nicht nach § 1 AStG außerbilanziell rückgängig zu machen. 23

Nach § 1 Abs. 1 AStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind die Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie bei unabhängigen Dritten angefallen wären, wenn der Steuerpflichtige seine Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden ausländischen Person dadurch gemindert hat, dass er Geschäftsbedingungen vereinbart hat, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. 24

Das Tatbestandsmerkmal der nahestehenden Person liegt – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – vor. 25

Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin handelt es sich auch um eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG. Eine Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 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 EStG 26

anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

Die der A Ltd. gestundeten Beträge aus den Lieferbeziehungen beruhten 27

– und auch das ist zwischen den Beteiligten unstreitig – auf einer solchen schuldrechtlichen Vereinbarung. Auf die Abschreibung bzw. die Wertlosigkeit dieser Forderung kommt es entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin bei der Beurteilung dieses Tatbestandsmerkmals nicht an, weil die nach Maßgabe des § 1 AStG zu beurteilende „Geschäftsbeziehung“ nicht der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens, sondern das Darlehensverhältnis als solches ist. 28

Gleichwohl findet § 1 Abs. 1 AStG im Streitfall keine Anwendung. 29

Mit Urteilen vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170 und vom 24. Juni 2015, I R 29/14, BFH/NV 2015, 1506, denen sich der erkennende Senat anschließt, hat der BFH entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (im Streitfall entsprechend Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der für das Streitjahr geltenden Fassung) eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (hier § 1 Abs. 1 AStG) nur dann ermöglicht, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Angemessenheit, das bedeutet seiner Höhe nach, dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Der Grundsatz des "dealing at arm's length" ermöglicht indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die auf den Teilwert einer Forderung vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen in fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat. Die fehlende Besicherung schlägt sich insoweit nur im entsprechend bepreisten Zins nieder (BFH, Urteil vom 24. Juni 2015 I R 29/14, BFH/NV 2015, 1506-1509 unter Bestätigung des BFH-Urteils vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, BFHE 248, 170; so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 10. November 2015 6 K 2095/13 K, EFG 2017, 553). 30

Im Streitfall kann nach § 1 Abs. 1 AStG daher nur eine gewinnerhöhende Korrektur hinsichtlich der fehlenden Verzinsung des der A Ltd. gewährten Darlehens erfolgen. Den nach den Grundsätzen des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk angemessenen Zinssatz kann der Senat nur im Wege einer Schätzung festlegen. Der Senat und beide Beteiligten halten dabei einen Zinssatz von 10,5 %, der dem zweifachen des am 3. Juli 2008 geltenden Spitzenrefinanzierungszinssatzes entspricht, für angemessen (Quelle EZB). Daher erfolgt die Gewinnkorrektur auf dieser Basis. Im Hinblick auf den Umstand, dass der Beklagte bereits einen Zinssatz von 3 % gewinnerhöhend angesetzt hat, führt das zu einer weiteren Gewinnkorrektur in Höhe von 7,5 %. Bei der Berechnung der Beträge ist das abweichende Wirtschaftsjahr der Klägerin zu berücksichtigen, so dass sich die Zinsen entsprechend der im Tenor dargelegten Aufteilung bemessen. 31

Zu Lasten der Klägerin war – und auch das ist zwischen den Beteiligten unstreitig – die in der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 um 10 % zu hoch angesetzte Teilwertabschreibung gegenüber der A Ltd., Großbritannien, saldierend nach § 177 Abs. 1 AO rückgängig zu machen. Die Klägerin hatte die Teilwertabschreibung entsprechend der Rechtslage nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG zutreffenderweise nur in dem Umfang geltend gemacht, als an ihr natürliche Personen beteiligt waren. Der Ansatz der vollen Teilwertabschreibung in der Einspruchsentscheidung erfolgte insoweit fehlerhaft. 32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 FGO.	33
Die Revision war im Hinblick auf die beim Bundesfinanzhof unter den Az. I R 73/16 und I R 5/17 anhängigen Revisionsverfahren, die die gleiche Problematik betreffen, zuzulassen.	34
Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.	35
