

Digitale Immobilientransaktion

Problemfeld Zwei-Objekt-Ausnahme
Überblick und Anwendungsbeispiele

Faktische Betriebsschließungen in der
Seuchen-Betriebsunterbrechungsversicherung

Nach Auslandsdienstreise
Quarantäne

Unterbrechung „europäischer“ Fristen durch
Nationale COVID-Gesetzgebung

Eine wirtschaftliche Kernklausel
Liquidationspräferenzen

Im Visier der Wettbewerbshüter
Abwerbeverbote

BFH-Rechtsprechungsübersicht (III)⁸⁶⁾

MARTIN KLOKAR / ANDREAS LANGER / MATTHIAS

MAYER / KATHARINA MOLDASCHL / SELINA SILLER /

ANNIKA STREICHER

E. Keine Sperrwirkung bei Einkünftekorrektur einer Teilwertabschreibung auf konzerninterne Darlehen

Die Kl, eine dt GmbH, war zu 50% an der in Ö ansässigen A GmbH beteiligt. Die Kl gewährte der A GmbH mehrere Darlehen, die mit 5,5% pa verzinst waren. Als Sicherheit wurden der Kl Maschinen der A GmbH übereignet. Aufgrund der negativen Geschäftsentwicklung der A GmbH nahm die Kl Ende 2003 eine Teilwertabschreibung (TWA) auf die Darlehensforderungen vor. Nach Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der A GmbH im Jahr 2004 schrieb die Kl den Restwert der Darlehen ab. Das FA stufte die Darlehensgewährung als nicht fremdüblich ein, neutralisierte die durch die TWA bewirkten Gewinnminderungen bei der Kl nach § 1 Abs 1 AStG durch außerbilanzielle Hinzu-rechnungen und erhöhte das zu versteuernde Einkommen der Kl um den Gesamtbetrag der zuvor erfolgten TWA. Das FG erachtete jedoch die Hinzu-

rechnung mit Verweis auf die bisherige Rsp des BFH als unzulässig und setzte sich gar nicht mit der Frage auseinander, ob die Darlehensgewährung fremdüblich erfolgt war.⁸⁷⁾

Der BFH schloss hingegen in expliziter Abkehr von seiner bisherigen Rsp eine Einkünftekorrektur nicht aus: „Die (...) Feststellungen (...) reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob die Gewinnminderungen (...) zu korrigieren sind. Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass

Martin Klokár, MSc, LL.B.; *Katharina Moldaschl*, LL. M.; *Selina Siller*, MSc, und *Annika Streicher*, LL. M., B.A., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Dr. *Andreas Langer* ist Rechtsanwaltsanwarter in einer international tätigen Wirtschaftskanzlei in Wien. Dr. *Matthias Mayer*, BSc, ist Berufsanwarter in einer international tätigen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Wien.

86) BFH-Rechtsprechungsübersicht (I) s ecolex 2020, 544; BFH-Rechtsprechungsübersicht (II) s ecolex 2020, 731.

87) FG Baden-Württemberg 23. 11. 2017, 3 K 2804/15.

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 so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. (...) Das Darlehensverhältnis (...) [ist eine] solche Geschäftsbeziehung, zu deren Bedingungen die (Nicht-)Besicherung der Ansprüche gehört (...). Zu der Frage, ob die Besicherung (...) dem [entspricht], was ein fremder (...) Darlehensgeber (...) (ex ante) vereinbart hätte, hat das FG keine Feststellungen getroffen (...), weil es der bisherigen Senatsrechtsprechung gefolgt ist. Dieser Rechtsprechung zufolge sollte unter der Geltung der [Art 9 Abs 1 OECD-MA] nachgebildeten Bestimmungen (...) eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG nur dann möglich sein, wenn der (...) vereinbarte Preis seiner Höhe [seiner Angemessenheit] nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. An dieser Rechtsprechung hält der Senat indessen nicht fest. Vielmehr ermöglicht der Korrekturbereich des [Art 9 Abs 1 OECD-MA] auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf. (...) Wäre ein fremder Dritter (...) nicht bereit gewesen, die mit (...) Maschinen besicherten Darlehen (...) auszureichen (...), würde der sog. Rückhalt im Konzern die Tatbestandsmäßigkeit nach § 1 AStG nicht hindern. (...) Schließlich widerstreitet auch das Unionsrecht nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG.⁸⁸⁾

Die vorliegende E ist eines der gemeinsam vor dem BFH erörterten Verfahren, in denen das dt HöchstG zu den Bedingungen (grenzüberschreitender) konzerninterner Darlehen Stellung nahm und von seiner bisherigen Rsp abging.⁸⁹⁾ In D werden Gesellschafterdarlehen bei Ernsthaftigkeit und Rückzahlungsabsicht als Gewährung von Fremdkapital steuerlich anerkannt.⁹⁰⁾ Wurde bei einem grenzüberschreitenden Gesellschafterdarlehen jedoch der Fremdvergleichsgrundsatz nicht gewahrt, sind die Einkünfte bei der dt Gesellschaft gem § 1 Abs 1 AStG so anzusetzen, wie sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.⁹¹⁾ Gestützt auf ein BFH-Judikat aus dem Jahr 2015⁹²⁾ wurde bisher ver-

treten, auch nicht oder nicht ausreichend besicherte konzerninterne Darlehen wären aufgrund des Konzernrückhalts⁹³⁾ fremdvergleichskonform.⁹⁴⁾ Nach der neuen Rsp des BFH, die das HöchstG auch in der zugrundeliegenden E zum Ausdruck bringt, rechtfertigt der Konzernrückhalt jedoch die fehlende Fremdüblichkeit eines Darlehens (mangels ausreichender Sicherheiten) nicht, weil dem Konzernrückhalt keine Einstandsverpflichtung zugrunde liege.⁹⁵⁾ Ungeachtet der Qualifikation des Darlehens als Eigen- oder Fremdkapital⁹⁶⁾ sei nach der Argumentation des BFH die außerbilanzielle Hinzurechnung einer Abschreibung gem § 1 Abs 1 AStG zulässig, weil die unzureichende Besicherung eines Darlehens als für den Fremdvergleich iSd § 1 Abs 1 AStG beachtliche „Bedingung“⁹⁷⁾ ursächlich für die Gewinnminderung des Darlehensstamms sein könne.⁹⁸⁾ Bei fremdüblicher Besicherung wäre es zu keiner Abschreibung (keiner Vermögensminderung) bei der dt Gesellschaft gekommen. Der Argumentation des BFH, wonach unzureichende Sicherheiten die Fremdunüblichkeit eines Darlehens indizieren, kann jedoch Folgendes entgegengehalten werden: Unzureichende Sicherheiten eines Darlehens wirken sich üblicherweise auf die Höhe der Zinsen aus. Werde der Zinssatz bei fehlenden Sicherheiten um einen üblichen Risikoaufschlag erhöht, sei das Darlehen fremdüblich, weil der Darlehensvertrag auch von Dritten so abgeschlossen worden wäre. Gäbe es keinen angemessenen Zinsaufschlag, sei (wie bisher) der Zins auf die fremdübliche Höhe zu korrigieren.⁹⁹⁾ Im

88) BFH 27. 2. 2019, I R 81/17, Rz 9 ff; vgl im Wesentlichen inhalts-gleich BFH 27. 2. 2019, I R 73/16 und I R 51/17, sowie 19. 6. 2019, I R 32/17, I R 5/17 und I R 54/17; so auch BFH 14. 8. 2019, I R 21/18.

89) Vgl zur Unionsrechtskonformität von § 1 Abs 1 AStG *Gosch*, Von Äpfel und Birnen – Ein steuerjuristischer Essay zum Maß des „Fremdvergleichens“ im Konzern, DStR 2019, 2441 (2444 f); *Eggert*, Einkünftekorrekturen bei Finanzierungen in internationalen Konzernen – Anmerkungen zum BFH-Urteil I R 73/13, BB 2019, 2327 (2330 f).

90) Vgl *Gosch* in *Gosch* (Hrsg), KStG³ (2015) § 8 Rn 687 ff mwN.

91) Einkünftekorrekturen sind in D auch gem § 8 Abs 3 Satz 2 dKStG (verdeckte Gewinnausschüttung) und § 8 Abs 3 Satz 3 dKStG (verdeckte Einlage) möglich. Ab dem VZ 2008 können TWA auf fremd-unübliche grenzüberschreitende Gesellschafterdarlehen bei Beteiligung von mehr als 25% außerbilanziell korrigiert werden (§ 8 b Abs 3 Satz 4 dKStG).

92) Vgl BFH 24. 6. 2015, I R 29/14, Rz 13.

93) Der Konzernrückhalt umfasst alle Vor- und Nachteile, die sich aus der passiven Zugehörigkeit zu einem Konzern ohne eine aktive Handlung der Muttergesellschaft ergeben. So *Steiner/Ullmann*, Neu-ausrichtung des Fremdvergleichsmaßstabs bei grenzüberschreitenden konzerninternen Gesellschafterdarlehen, DStR 2019, 2385 (2385); vgl auch *Nürnberg*, Der Rückhalt im Konzern: Terminus ohne gesetz-liche Grundlage – auf Definitionssuche, DStR 2019, 1901 (1901 ff).

94) Vgl *Nientimp/Stein/Worm*, Gesellschafterdarlehen – Maßstäbe des Fremdvergleichs für die Zinsbestimmung, IStR 2016, 781 (783 ff). In Ö kann ein erhöhter Zinssatz als Ausdruck des gesteigerten Risikos im Einzelfall die fehlende Besicherung des Darlehens ausgleichen; vgl UFS 13. 6. 2012, RV/0165-F/09; *Marschner*, Einlagen in Kapitalge-sellschaften (2015) 312 ff; *Ressler/Stürzlinger* in *Lang/Rust/Schuchl/Saringer* (Hrsg), KStG² (2016) § 8 Rn 52 a.

95) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 81/17, Rz 15 mVa; BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 13 und 18.

96) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 15 ff. Ist das Darlehen als Eigenkapital und somit als Einlage zu qualifizieren, erhöhen sich die Anschaffungskosten auf die Beteiligung. War die Darlehensvergabe in diesem Fall nicht fremdüblich, ist eine TWA gem § 8 b Abs 3 Satz 3 KStG ausgeschlossen. Wird das Darlehen als Fremdkapital qualifiziert, wäre die Ausbuchung der Darlehensforderung gem § 1 Abs 1 AStG zu neutralisieren.

97) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 81/17, Rz 12 mVa BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 21.

98) BFH 27. 2. 2019, I R 81/17, Rz 16.

99) Vgl *Gebel*, Die (nunmehr eingeschränkte) Sperrwirkung des Art 9 Abs 1 OECD-MA, DStR 2019, 1896 (1898 f), wonach eine Korrektur der TWA bloß zulässig ist, wenn kein angemessener Risikoaufschlag ermittelt werden kann oder ein Vertrag mit fremden Dritten gar nicht abgeschlossen worden wäre. Würden Zinshöhe und TWA korrigiert, würde die Nichtbesicherung der Darlehen „doppelt berücksichtig“, was im Spannungsverhältnis zum objektiven Nettoprinzip stehen könne. So auch *Tcherveniachki/Haverkamp*, Einkünftekorrektur nach § 1 Abs 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung sowie Teilwertabschreibung einer unbesicherten Forderung zwischen Kon-

Übrigen dürfte sich in vielen Fällen erst im Nachhinein herausstellen, ob ausreichende Sicherheiten eingeräumt wurden. Im zugrundeliegenden Fall, in dem sogar tatsächlich Sicherheiten für das Darlehen hingegeben wurden, hätte sich das FG somit der neuen Rsp des BFH folgend mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob die Darlehensgewährung fremdüblich erfolgt war.

Im zugrundeliegenden Fall hatte sich das FG aber insb deshalb nicht näher mit der Fremdüblichkeit des Darlehens auseinandergesetzt, weil der BFH bisher eine außerbilanzielle Hinzurechnung von TWA auf grenzüberschreitende konzerninterne Darlehen überhaupt als mit der Sperrwirkung bestehender DBA unvereinbar erachtet hatte. Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildete DBA-Bestimmungen ermächtigen die Vertragsstaaten nämlich dazu, bei verbundenen Unternehmen Gewinnkorrekturen vorzunehmen, wenn die vereinbarten oder auferlegten kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen nicht dem abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Dt Gewinnkorrekturen „nach oben“ – etwa nach § 1 Abs 1 AStG – dürfen dabei nicht über jene hinausgehen, die auch auf Basis eines bestehenden DBA zulässig wären.¹⁰⁰ In diesem Sinne konnte sich nach der bisherigen Rsp des BFH eine unzureichende Besicherung eines konzerninternen Darlehens bloß in Form einer Korrektur der Zinshöhe auswirken, nicht jedoch eine außerbilanzielle Hinzurechnung einer vorgenommenen TWA ermöglichen.¹⁰¹ Nach der bisherigen Rsp wurden somit bloß Gewinnkorrekturen auf Basis nationaler Rechtsvorschriften (wie bspw § 1 Abs 1 AStG) der Höhe nach, nicht jedoch dem Grunde nach als mit der DBA vereinbar erachtet. In expliziter Abkehr zur bisherigen Rsp soll nunmehr aber auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung von TWA, damit eine (zumindest anteilmäßige) Gewinnkorrektur dem Grunde nach, mit Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen vereinbar sein.¹⁰² Somit wären auch Gewinnkorrekturen (dem Grunde nach) gem § 8 b Abs 3 Satz 4 dKStG zulässig, wonach TWA auf fremdunübliche grenzüberschreitende Gesellschafterdarlehen bei einer Beteiligung von mehr als 25% außerbilanziell korrigiert werden können.¹⁰³

Der BFH stützte sein neues Verständnis der Sperrwirkung primär auf den Wortlaut von Art 9 Abs 1 OECD-MA: Maßgeblich sei die „gewöhnliche Bedeutung“ der verwendeten Ausdrücke.¹⁰⁴ Bei feh-

lenden Besicherungen handle es sich um eine „vereinbarte Bedingung“ iSv Art 9 Abs 1 OECD-MA, die vom Fremdüblichen abweiche.¹⁰⁵ Art 9 Abs 1 OECD-MA entsprechende Bestimmungen würden den Korrekturbereich von § 1 Abs 1 AStG nicht auf Preisberichtigungen beschränken, sondern auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer TWA ermöglichen.¹⁰⁶ Zudem bezog sich der BFH auf die Zielsetzung von Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen: die Einkünfteabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen am Maßstab des vom Territorialitäts- und Veranlassungsprinzip getragenen Fremdvergleichs.¹⁰⁷ Gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen sollen sichergestellt werden.¹⁰⁸ Inwieweit die neue Rsp des BFH zur Reichweite der Sperrwirkung mit diesen Zielsetzungen konform ist, bleibt offen. Eine außerbilanzielle Hinzurechnung erfolgt nämlich gerade nicht im Rahmen der grenzüberschreitenden Einkünfteabgrenzung: Der Gewinnerhöhung bei der dt Gesellschaft steht im anderen Staat keine korrespondierende Einkünfterminderung gegenüber.¹⁰⁹

Keine Beachtung schenkte der BFH hingegen den Materialien der OECD zum Fremdvergleichsgrundsatz,¹¹⁰ die zur Auslegung von Begriff und Umfang der Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen herangezogen werden können. Danach sollen Geschäftsvorfälle, etwa bestehende konzerninterne Darlehen, möglichst nicht unberücksichtigt gelassen oder durch andere ersetzt werden.¹¹¹

105) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 27. Die Sonderbedingung einer „klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung“ sei hingegen unverändert nicht zu den „Bedingungen“ iSd Art 9 Abs 1 OECD-MA zu rechnen. Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 29/14, Rz 27.

106) Vgl Wacker, FR 2010, 454. Entgegengehalten wird, Art 9 Abs 1 OECD-MA adressiere auch „auferlegte“ Geschäfte als Geschäftsvorfälle, die unter fremden Dritten nicht üblich seien. Diese wären bloß der Höhe nach zu korrigieren (vgl Ditz/Haverkamp, Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und Treaty Override des § 1 AStG, Ubg 2019, 101 [104]; Tcherveniachki/Haverkamp, Ubg 2019, 557.) Auch dann schließt der Wortlaut allerdings eine Korrektur dem Grunde nach nicht aus.

107) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 28, mit Bezug auf das DBA Belgien, das dem SV der E I R 73/16 zugrunde lag.

108) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 28. Explizit offen ließ der BFH, ob nach Art 3 Abs 2 DBA Belgien das Recht des Anwenderstaats einschlägig sei (Rz 29).

109) Vgl Gebel, DStR 2019, 1900; Gosch, DStR 2019, 2448; Tcherveniachki/Haverkamp, Ubg 2019, 558 (zum AStG).

110) Vgl kritisch Gosch, DStR 2019, 2446; Stein/Schwarz, Neuorientierung der BFH-Rechtsprechung zur Fremdüblichkeit der Bedingungen von Konzerndarlehen, Ubg 2019, 403 (407); Steiner/Ullmann, DStR 2019, 2390 f.

111) Vgl insb OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017) – OECD-TPG Rn 1.121 ff. Den OECD-TPG kommt bei der Auslegung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes große praktische Bedeutung zu. Vgl mwN Langer, Die Weiterentwicklung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien nach dem BEPS-Projekt, TPI 2017, 78 (78 ff). Fraglich ist, ob die OECD-TPG 2017 für ein DBA aus dem Jahr 2000 samt Protokoll aus dem Jahr 2012 einschlägig sind oder jene Fassungen, die zum Zeitpunkt des DBA-Abschlusses veröffentlicht waren. Aus früheren Fassungen der OECD-TPG ergibt sich umso mehr die Zielsetzung, Verrechnungspreise

zerngesellschaften, Ubg 2019, 555 (559 f); aA Wacker, Ausfall grenzüberschreitender Konzerndarlehen – Neuorientierung der BFH-Rsp, FR 2019, 449 (453 f), wonach ein erhöhtes Risiko nicht regelmäßig durch Zinsaufschläge (fremdüblich) kompensiert werde.

100) Vgl Schwenke/Greil in Wassermeyer (Hrsg), DBA 147. EL (2019) Art 9 Rn 15 mwN.

101) Vgl BFH 17. 12. 2014, I R 23/13, Rz 23; 24. 6. 2015, I R 29/14, Rz 17.

102) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 81/17, Rz 13 mVa; BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 24 ff.

103) Somit erübrigt sich (zumindest einstweilen) für den BFH die im deutschen Schrifttum aufgeworfene Fragestellung, ob § 8 b Abs 3 Satz 4 dKStG als ausdrücklich angeordneter Treaty Override angewandt werden soll. Vgl Wacker, FR 2019, 455.

104) Vgl BFH 27. 2. 2019, I R 73/16, Rz 27.

Werden wie im zugrundeliegenden Fall ausbuchte Darlehensforderungen außerbilanziell auf Grundlage nationaler Einkünftekorrekturvorschriften hinzuge-rechnet, entspricht dies einer (zumindest aliquoten) Nichtberücksichtigung des zugrundeliegenden Ge-schäftsvorfalles, die iS der OECD-Materialien nur in Ausnahmefällen zulässig sein soll. Ob das neue Ver-ständnis des BFH zur Reichweite des abkommens-rechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes somit dem abkommensrechtlichen Verständnis entspricht, ist zweifelhaft.

In Ö sind Gewinnkorrekturen „nach oben“ gem § 6 Z 6 EStG im Rahmen von Art 9 Abs 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Bestimmungen zulässig, wenn bei grenzüberschreitenden Transaktionen im Konzern der abkommensrechtliche Fremdvergleichs-grundsatz nicht gewahrt wurde.¹¹²⁾ Fremdunübliche Gesellschafterdarlehen könnten zudem als verdeckte Einlagen oder verdeckte Ausschüttungen Korrekturen (der Höhe nach) bedingen.¹¹³⁾ Liegen hingegen Scheingeschäfte, Rechtsmissbrauch oder eine Verlet-zung allgemeiner Grundsätze der Einkünftezurech-nung vor, werden Transaktionen steuerlich nicht anerkannt.¹¹⁴⁾ Normen wie § 8 b Abs 3 Satz 4 dKStG, die ausdrücklich eine Hinzurechnung von TWA auf fremdunübliche grenzüberschreitende Gesellschaf-terdarlehen ermöglichen, gibt es im österr Ertrag-steuerrecht nicht. Eine außerbilanzielle Hinzurech-nung einer TWA wie in dem dem BFH-Judikat zu-grundeliegenden Fall ist demnach in Ö bloß in Aus-nahmefällen denkbar.

Da eine umfassende Anwendung von Einkünfte-korrekturvorschriften in D nicht mehr durch DBA gesperrt werden sollen, wird mit einem Anstieg ab-kommenswidriger Besteuerung zu gerechnet.¹¹⁵⁾ Wird bei einer dt Gesellschaft bei unbesicherten Dar-lehen an eine österr Gesellschaft nicht bloß der Zins-satz angepasst, sondern nach einem (drohenden) Ausfall eine TWA außerbilanziell wieder hinzuge-rechnet, gibt es auf Ebene der österr Gesellschaft nämlich zum einen keine zur Abschreibung korres-pondierende Einkünfteerhöhung. Eine abkommens-rechtlich bedingte Gewinnminderung auf Ebene der österr Tochtergesellschaft würde zum anderen schon mit der Argumentation ausscheiden, die Korrektur in D sei entgegen dem im DBA verankerten Fremdver-gleichsgrundsatz vorgenommen worden.¹¹⁶⁾ Streit-beilegungsmechanismen nach Abkommens- und Unionsrecht könnten zwar Abhilfe schaffen, gestal-ten sich aber oft als langwierig und schwierig. In der Praxis wird den Anforderungen des BFH an gren-züberschreitende Darlehen mit dt Gesellschaften große Aufmerksamkeit zu schenken sein, sollen ent-sprechende Korrekturen vermieden werden.

F. Dauerverluste im kommunalen Querverbund

Die Kl war eine GmbH, deren Anteile zu 100% von der Stadt A gehalten wurden. Unternehmensgegen-stand der GmbH war die Versorgung der Stadt mit Energieträgern, Trink- und Nutzwasser sowie Tele-kommunikation. Darüber hinaus betrieb die GmbH Schwimmbäder. Aus dem Betrieb einer von der Stadt

A übernommenen Schwimmhalle erwirtschaftete die GmbH in den Streitjahren 2002 und 2003 dauerhaft Verluste, die sie mit den Ergebnissen ihrer anderen Betriebszweige (insb Heizwerk) verrechnete. Das FG beurteilte die aus dem Betrieb der Schwimmhalle erwachsenen Verluste – im Einklang mit der Rsp des BFH zur steuerlichen Behandlung von dauerhaft de-fizitären Einrichtungen bei kommunalen Gesell-schaften¹¹⁷⁾ – als verdeckte Ausschüttung (vGA) an die Stadt A gem § 8 Abs 3 dKStG und setzte sie ge-winnerhöhend an. Die Dauerverluste aus dem Be-trieb der Schwimmhalle hätten nicht mit den Ergeb-nissen aus dem Betrieb des Heizwerks zusammenge-fasst werden dürfen. Die rückwirkende Anwendung der Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Eigenge-sellschaften von KöR gem § 8 Abs 7 Satz 1 Nr 2 dKStG idF JStG 2009 auf Veranlagungsjahre vor 2009, wonach die Rechtsfolgen einer vGA unter-drückt werden, versagte das FG.¹¹⁸⁾

Dazu führte der BFH aus: „Der außerbilanziellen Korrektur der vGA steht die durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. entgegen, wonach die Rechtsfolgen einer vGA bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen, nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein solches Dauerverlustgeschäft ausüben. (...) Nach § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. ist § 8 Abs. 7 KStG n.F. für Veran-lagungszeiträume vor 2009 anwendbar und damit auch für die Streitjahre. (...) [A]uch die Zusammen-fassung verschiedener BgA einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft in der Organisationsform privatrechtlicher Kapitalgesellschaften (sog. Eigengesellschaften) [ist] grundsätzlich als zulässige Handlungsform anzusehen (...). Dem steht – die ebenfalls mit dem Jahressteuergesetz 2009 neu geschaffene – Regelung zur sog. Sparten-rechnung in § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. nicht entgegen. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG n.F. ordnet die erst-malige Anwendung der Regelung für den Veranlagungs-

bloß der Höhe nach zu korrigieren. Vgl OECD-TPG (2010) Rn 1.64; OECD-TPG (2009) Rn 1.36 und OECD, Transfer Pri-cing and Multinational Enterprises (1979) Rn 23.

- 112) Vgl VPR 2010 Rz 12 ff. Über das Verständnis des Fremdvergleichs-grundsatzes der DBA-Bestimmungen hinausgehende Gewinnerhö-hungen sind gesperrt. Für Gewinnkorrekturen iSd Art 9 Abs 2 OECD-MA bedarf es hingegen aufgrund der Sperrwirkung eines DBA keiner weiteren innerstaatlichen Rechtsgrundlage. Vgl Rosen-berger in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA² (2019) Art 9 Rn 22 und 195 mwN.
- 113) Vgl KStR 2013 Rz 503, wonach eine Darlehensgewährung mit fremdüblichen Zinsen zu bewerten ist; VPR 2010 Rz 337 mit Bez-ug auf „Dienstleistungen“ am Bsp von Mitarbeiterentsendungen. Vgl Marschner, Einlagen 99 ff.
- 114) Vgl VPR 2010 Rz 390.
- 115) Vgl Eggert, BB 2019, 2328; Gosch, DStR 2019, 2447; Tcherve-niachki/Haverkamp, UbG 2019, 560.
- 116) Eine Gegenberichtigung iSd Art 9 Abs 2 OECD-MA setzt eine Ber-ichtigung im anderen Staat voraus, die dem Grunde und der Höhe nach mit Art 9 Abs 1 OECD-MA vereinbar ist. Vgl Rosenberger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 9 Rn 230.
- 117) BFH 22. 8. 2007, I R 32/06.
- 118) FG Mecklenburg-Vorpommern 22. 6. 2016, 3 K 199/13.

zeitraum 2009 an. Der Anwendungsbefehl für die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. weicht damit von dem für die Regelung des § 8 Abs. 7 KStG n.F. in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. ab. Anders als bei § 8 Abs. 7 KStG n.F. hat der Gesetzgeber keine rückwirkende Anwendung der Spartenrechnung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. vorgesehen. Im Ergebnis bleibt es damit bei der Möglichkeit für die Klägerin, die Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle mit den anderen Sparten der Klägerin (Energie- und Wasserversorgung etc.) zu verrechnen (...).¹¹⁹⁾

Zur Erfüllung von Aufgaben der Daseinsvorsorge unterhalten kommunale Gebietskörperschaften oftmals Betriebe (zB Schwimmbäder), die dauerhaft verlustträchtig sind, weil sie aus sozialpolitischen Gründen nicht kostendeckend wirtschaften. Aufgrund dessen verbinden die Gemeinden diese verlustträchtigen Betriebe mit ihren profitablen Betrieben (vielfach im Bereich der Energieversorgung) in einem Querverbund oder einer Eigengesellschaft. Dadurch kann ein steuerlicher Ergebnisausgleich erreicht werden. Die Zusammenfassung dauerdefizitärer Betriebe mit gewinnträchtigen Betrieben in einer Eigengesellschaft beurteilte der BFH allerdings als vGA.¹²⁰⁾ Als Reaktion auf die E des BFH wurde mit § 8 Abs 7 Satz 1 dKStG idF JStG 2009¹²¹⁾ die Möglichkeit der Querfinanzierung, ohne eine vGA auszulösen, gesetzlich abgesichert.

Flankierend zur Einführung der Steuerbegünstigung des § 8 Abs 7 dKStG idF JStG 2009¹²²⁾ für BgA und Kapitalgesellschaften von KöR, die aus Gründen der Daseinsvorsorge dauerhaft Verluste hinnehmen, wurde in § 4 Abs 6 Nr 1 bis 3 dKStG¹²³⁾ die bisherige Verwaltungspraxis zur Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Betätigungen bei BgA kodifiziert.¹²⁴⁾ Demnach dürfen BgA zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind (Nr 1) oder es sich um Versorgungsbetriebe (Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, öffentlicher Verkehr und Hafenbetrieb) handelt (Nr 3), weil die Betätigungen demselben Zweck, der Daseinsvorsorge, untergeordnet sind. Außerdem besteht die Möglichkeit der Zusammenfassung von BgA, wenn „zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht“ (Nr 2). Auch der BFH wandte diese Grundsätze bereits vor dem JStG 2009 an und verneinte die für die Zusammenfassung eines Badebetriebs mit einem Versorgungsbetrieb notwendige *wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung*, wenn der Versorgungsbetrieb lediglich die Betriebsmittel (zB Wärme) an den Badebetrieb lieferte.¹²⁵⁾

Für die Zusammenfassung mehrerer Betriebe in einer von einer KöR gehaltenen Kapitalgesellschaft gelten ebenfalls die für BgA entwickelten Zusammenfassungsgrundsätze.¹²⁶⁾ Eine den Grundsätzen des § 4 Abs 6 Nr 1 bis 3 dKStG widersprechende Zusammenfassung wird als vGA gem § 8 Abs 3 Satz 2 dKStG beurteilt.¹²⁷⁾ Dauerhaft defizitäre, aber für die Daseinsvorsorge der Bevölkerung essentielle Betätigungen sollen jedoch gem § 8 Abs 7 dKStG von den Rechtsfolgen der vGA ausgenommen sein, sofern die Verluste iZm verkehrs-, umwelt-, sozial-,

kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Tätigkeiten stehen.¹²⁸⁾ Der Betrieb von Bäderanlagen zählt zum gesundheitspolitischen Bereich und daher zu den begünstigten wirtschaftlichen Dauerverlustgeschäften.¹²⁹⁾ Das würde die Rechtsfolgen einer vGA unterdrücken.

Zur Verhinderung einer übermäßigen Ergebnisverrechnung begünstigter Verlustbetriebe mit Gewinnbetrieben sieht § 8 Abs 9 dKStG idF JStG 2009 für die Ergebnisverrechnung von mehreren Betrieben einer Eigengesellschaft allerdings Einschränkungen vor. Kommt § 8 Abs 7 Satz 1 Nr 2 dKStG zur Anwendung, erfolgt die Ermittlung der Ergebnisse nicht mehr für alle Betriebe gemeinsam, sondern findet getrennt nach Sparten statt: Hoheitsbetriebe, nach § 4 Abs 6 Satz 1 dKStG zusammenfassbare Betriebe und sonstige Tätigkeiten.¹³⁰⁾ Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen werden. Der im Revisionsfall vorliegende Schwimmhallenbetrieb müsste nach der Rechtslage idF JStG 2009 mit dem Versorgungsbetrieb der GmbH unter den Voraussetzungen des § 4 Abs 6 Satz 1 Nr 2 dKStG zusammengefasst werden können, um die Rechtsfolgen einer vGA zu vermeiden. Die dafür erforderliche *enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung* wäre im strittigen Fall allerdings nicht gegeben, weil lediglich ein Lieferverhältnis vorliegt: Lieferung der Wärme des Heizwerks an die Schwimmhalle. Die

119) BFH 13. 3. 2019, I R 18/19.

120) So zB BFH 22. 8. 2007, I R 32/06.

121) BGBl I 2008/63.

122) Der BFH erachtet in der Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten kommunaler Eigengesellschaften das Risiko einer staatlichen Beihilfe gem Art 107 Abs 1 AEUV. Die Kl nahm die Revision allerdings zurück, wodurch der BFH das dem Vorlagebeschluss zugrundeliegende Revisionsverfahren einstellte. BFH 21. 1. 2020, I R 4/20.

123) BGBl I 2008/63.

124) dKStR 1995 Rz 5 Abs 9.

125) BFH 4. 9. 2002, I R 42/01; BFH 19. 5. 1967, III 50/61.

126) dKStR 2004 Rz 7 Abs 2.

127) Nach einem strengen Maßstab des BFH sollen die Rechtsfolgen einer vGA bereits dann anzuwenden sein, wenn eine Kapitalgesellschaft im Interesse ihres Anteilseigners dauerhaft Verluste hinnimmt, unabhängig davon, ob der verlustbringende Betrieb mit gewinnträchtigen Betrieben nach den Grundsätzen für BgA zusammengefasst hätte werden dürfen (vgl BFH 22. 8. 2007, I R 32/06). Die Finanzverwaltung folgte diesem Ansatz nicht und reagierte auf die Entscheidung des BFH mit einem „Nichtanwendungserlass“, wonach die in der BFH-Entscheidung dargelegten Grundsätze nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus zur Anwendung kommen sollen. Siehe dazu dBMF 7. 12. 2007, Folgen aus dem BFH-Urteil v 22. 8. 2007 (I R 32/06) für die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand, IV B 7-S 2706/007/0011.

128) Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, 2. 9. 2008, 16. Wahlperiode, Drucksache 16/10.189, 69.

129) dBMF 12. 11. 2009, Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, IV C 7 – S 2706/08/10004 BSStBl 2009 I S 1303, Rz 46; *Rengers in Blümich*, EStG, KStG, GewStG 150. EL (2019) KStG § 8 Rz 1123 mwN.

130) Siehe dazu ausführlich *Rengers in Blümich*, EStG, KStG, GewStG KStG § 8 Rz 1137 ff.

Merkmale einer Verflechtung erfordern aber darüber hinaus bspw die Abnahme von Energie durch den Schwimmhallenbetrieb in einem Ausmaß, ohne das der Betrieb des Heizwerks nicht mehr wirtschaftlich wäre.¹³¹⁾ Eine dennoch erfolgte Verrechnung der Verluste würde demnach eine vGA auslösen, weil sie nicht den Zusammenfassungsgrundsätzen für Sparten entspricht.

Der der BFH-Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt führte aufgrund der auseinanderfallenden zeitlichen Anwendungsbereiche von § 8 Abs 7 und Abs 9 dKStG zu einem anderen Ergebnis: Die Anwendung der Steuerbegünstigung des § 8 Abs 7 dKStG idF JStG 2009 war bereits für Veranlagungsjahre vor 2009 vorgesehen, wohingegen die einschränkende Spartenrechnung gem § 8 Abs 9 dKStG erst ab 2009 anzuwenden war. Demnach konnten die Ergebnisse der Schwimmhalle mit denen anderer Sparten verrechnet werden. Im Revisionsfall lag zwar eine vGA vor, die Rechtsfolgen der vGA traten aber aufgrund der expliziten Anordnung des § 8 Abs 7 dKStG nicht ein.

Das österr Körperschaftsteuerrecht erlaubt die Zusammenfassung mehrerer wirtschaftlicher Tätigkeiten zu einem einheitlichen Betrieb und somit einen Ergebnisausgleich zwischen BgA im Vergleich zum dKStG, nur unter eingeschränkten Bedingungen: Für in § 2 Abs 3 öKStG abschließend aufgelistete Versorgungsbetriebe (Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme, öffentlicher Verkehr, Rundfunk und Hafetrieb), sofern eine organisatorische Zusammenfassung sowie eine gemeinsame Leitung (gemeinsames Controlling, Rechnungswesen etc) vorliegen.¹³²⁾ BgA, die keine Versorgungsleistungen erbringen, können nach der Verwaltungspraxis aber unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls zusammengefasst werden. Dies ist insb bei Vorliegen eines *engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhangs* gegeben.¹³³⁾ Allerdings lehnt auch der VwGH in Übereinstimmung mit der Rsp des BFH¹³⁴⁾ eine Zusammenfassung eines Versorgungsbetriebs mit einem Schwimmbad ab, wenn der Versorgungsbetrieb lediglich die Betriebsmittel (zB Strom) zum Betreiben des Schwimmbads liefert und daher „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen [k]eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung“ gegeben ist.¹³⁵⁾

Unter restriktiven Voraussetzungen ermöglicht das öKStG die Verrechnung der Ergebnisse mehrerer wirtschaftlicher Tätigkeiten, die eine KöR an eine juristische Person des Privatrechts auslagert. § 2 Abs 4 öKStG fordert dafür die ausschließliche Beteiligung einer KöR an der Kapitalgesellschaft sowie das Vorliegen von Versorgungsbetrieben iSd § 2 Abs 3 öKStG, wobei für die Versorgungstätigkeiten ein gesonderter Rechnungskreis zu bilden ist. Eine Ergebnisverrechnung findet daher nur innerhalb des Versorgungsbetriebsverbands statt. Die Möglichkeit der Zusammenfassung mit anderen Betrieben als Versorgungsbetrieben ermöglicht die Verwaltungspraxis allerdings nur für BgA.¹³⁶⁾ Verluste, die aus anderen Tätigkeiten, bspw dem Betreiben einer Schwimmhalle, entstehen, dürfen somit bei Eigengesellschaften

einer KöR nicht mit den Ergebnissen eines vorliegenden Versorgungsbetriebs (bspw Wärme oder Energie) verrechnet werden. Umstände wie eine allfällige *wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung* bleiben bei diesen Gesellschaften unberücksichtigt.¹³⁷⁾

Erwirtschaftet ein Betrieb oder die Eigengesellschaft einer KöR dauerhaft Verluste, wird das Hinnehmen dieser Verluste in Ö, anders als in D, nicht als verdeckte Ausschüttung an die beteiligte KöR qualifiziert,¹³⁸⁾ sondern unterliegt der Liebhabereiprüfung. Keine Liebhaberei besteht gem § 5 Z 1 und 2 LVO iVm § 2 Abs 4 öKStG bei BgA sowie Versorgungsbetriebsverbänden mit gesondertem Rechnungskreis, weil hier die Gewinnerzielungsabsicht bei einzelnen Tätigkeiten ausdrücklich nicht vorliegen muss. § 2 Abs 4 öKStG schließt ebenfalls explizit das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 öKStG aus. Andere wirtschaftliche Tätigkeiten von Eigengesellschaften außerhalb des Versorgungsbetriebsverbands unterliegen weiterhin den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des öKStG und sind somit von der LVO umfasst.¹³⁹⁾ Der dauerhaft defizitäre Bäderbetrieb einer zu 100% im Gemeindebesitz stehenden GmbH stellt somit als „notorischer Verlustbringer“ eine der verdeckten Ausschüttung vorgestufte Liebhaberei dar, wodurch das Ergebnis steuerlich unbeachtlich bleibt.¹⁴⁰⁾

131) dBMF 16. 5. 2016, Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Abs 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks, IV C 2 – S 2706/08/10004: 004 BStBl 2016 I S 479; für weitere Beispiele s FG Mecklenburg-Vorpommern 22. 6. 2016, 3 K 199/13, Rz 97 ff mwN, und Erhard in Blümich, EStG, KStG, GewStG KStG § 4 Rz 104 mwN.

132) Sutter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 2 Rz 104.

133) KStR 2013 Rz 67.

134) BFH 19. 5. 1967, III 50/61.

135) VwGH 21. 11. 1991, 90/13/0098.

136) KStR 2013 Rz 67.

137) KStR 2013 Rz 100; LRL 2012 Rz 153 f.

138) Siehe dazu BFH 22. 8. 2007, I R 32/06; so auch Märten, Dauerverlustbetriebe im kommunalen Querverbund – Unterliegt die gesetzliche Regelung dem unionsrechtlichen Durchführungsverbot für „neue“ Beihilfen? in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, Nationale und Internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung in FS Gosch (2016) 279 (282 f); Pinkos, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692 (694 f).

139) Sutter in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 2 Rz 109 ff; Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 2 Rz 152 ff; KStR 2013 Rz 102; LRL 2012 Rz 154; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei (2003) 254 f.

140) VwGH 26. 3. 2007, 2006/14/0017; s dazu auch Wiesner, Der außersteuerliche Bereich einer Kapitalgesellschaft im österreichischen und deutschen Abgabenrecht, RWZ 2007, 359 (359); Gassner, Wenn die Gemeinde baden geht ..., JBl 2003, 783 (792 f).