



IM NAMEN DES VOLKES

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

der A... GmbH,
vertreten durch die Geschäftsführer G..., B..., S...,

- Bevollmächtigter: Rechtsanwalt Karl-Wilhelm Schröder,
Nöckerstr. 34, 44879 Bochum -

gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 - I R 73/16 -

hat die 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

die Richterin Hermanns,

den Richter Maidowski

und die Richterin Langenfeld

am 4. März 2021 einstimmig beschlossen:

- 1. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 - I R 73/16 - verletzt die Beschwerdeführerin in ihrem grundrechtsgleichen Recht aus Artikel 101 Absatz 1 Satz 2 des Grundgesetzes. Das Urteil wird aufgehoben und die Sache an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.**
- 2. Die Bundesrepublik Deutschland hat der Beschwerdeführerin ihre notwendigen Auslagen für das Verfassungsbeschwerdeverfahren zu erstatten.**
- 3. Der Gegenstandswert wird auf 10.000 Euro (in Worten: zehntausend Euro) festgesetzt.**

G r ü n d e :

I.

1. Die Beschwerdeführerin, eine inländische GmbH, ist Alleingesellschafterin und

1

zugleich Organträgerin der inländischen A... GmbH (A GmbH). Letztere war zu 99,98 % an der B... N.V. (B N.V.), einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Belgien, beteiligt. Die restlichen Anteile an der B N.V. hielt die Beschwerdeführerin.

2. Die A GmbH führte für die B N.V. ein Verrechnungskonto, das ab dem 1. Januar 2004 mit 6 % p.a. verzinst wurde. Die Darlehensgewährung durch das Verrechnungskonto war nicht besichert. Für einen von einer Bank gewährten Betriebsmittelkredit über mehrere Millionen Euro zahlte die Beschwerdeführerin im Streitjahr 2005 3,14 % p.a. Am 30. September 2005 vereinbarten die A GmbH und die B N.V. einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein in Höhe von ... Euro. Der Betrag entsprach dem nach übereinstimmender Ansicht der Vertragsbeteiligten wertlosen Teil der gegen die B N.V. gerichteten Forderungen aus dem Verrechnungskonto. Er wurde zwar in der Bilanz der A GmbH gewinnmindernd ausgebucht, jedoch rechnete das Finanzamt die „Teilwertabschreibung“ nach der unter anderem für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung zunächst gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) in Verbindung mit § 15 Nr. 2 KStG für körperschaft- und gewerbsteuerliche Zwecke wieder hinzu.

3. Auf den hiergegen eingelegten Einspruch der Beschwerdeführerin stützte das Finanzamt die Neutralisierung der Gewinnminderung in seiner Teil-Einspruchsentscheidung vom 16. Mai 2013 mit Rücksicht auf die fehlende Forderungsbesicherung sodann auf § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz - AStG) in der Fassung des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz - StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl I S. 660) und rechnete die Teilwertabschreibung außerbilanziell wieder hinzu.

4. Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Mit Urteil vom 10. November 2015 erteilte das Finanzgericht der auf § 1 Abs. 1 AStG gestützten Einkünftekorrektur eine Absage. Zur Begründung führte es an, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length“ nach Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA), der sich auch in dem für den Streitfall maßgeblichen Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 11. April 1967 (BGBl II 1969 S. 18 - DBA-Belgien 1967) wiederfindet, eine Einkünftekorrektur nach den nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (im Streitfall: nach § 1 Abs. 1 AStG) nur dann ermögliche (sog. „abkommensrechtliche Sperrwirkung“), wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (im Streitfall: der Darlehenszins) seiner Höhe nach, also seiner Angemessenheit nach, dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Er ermögliche nicht die Korrektur einer Abschreibung, die auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen sei, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise unbesichert begeben habe.

Die fehlende Besicherung schlage sich insoweit nur im entsprechend bepreisten Zins nieder.

Das Finanzamt habe die Fremdunüblichkeit der vereinbarten Zinshöhe lediglich behauptet, aber trotz der ihm obliegenden Feststellungslast weder dargelegt noch nachgewiesen. Auch habe es die Hinzurechnung gerade nicht in Höhe der Differenz zwischen vereinbartem und einem von ihm als fremdüblich angenommenen Zins, sondern in Höhe des gesamten Abschreibungsumfangs vorgenommen, was verdeutliche, dass es die Hinzurechnung nach § 1 AStG gerade nicht auf die Fremdüblichkeit des vereinbarten Zinses stütze. Angesichts des Zinsaufschlags von 2,86 Prozentpunkten auf den Refinanzierungszinssatz sei das Finanzgericht zudem nicht von einer Fremdunüblichkeit der vereinbarten Zinshöhe überzeugt.

5

5. Auf die Revision des Finanzamts hob der Bundesfinanzhof das Urteil des Finanzgerichts mit Revisionsurteil vom 27. Februar 2019 (- I R 73/16 -, BFHE 263, 525) auf und wies die Klage der Beschwerdeführerin ab. Die tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts reichten nicht aus, um entscheiden zu können, ob es sich bei dem Verrechnungskonto um ein betrieblich veranlassetes (und damit steuerrechtlich anzuerkennendes) Darlehen oder um durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einlagen in das Vermögen der ausländischen Gesellschaft handele. Dies könne jedoch offenbleiben, da in beiden Fällen eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu erfolgen habe. Im Fall einer Einlage wäre eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ausgeschlossen. Im Fall eines betrieblich veranlasseten Darlehens ergäbe sich die Einkünftekorrektur aus § 1 AStG.

6

a) Dabei stehe einer Korrektur nach § 1 AStG nicht bereits die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH, Urteil vom 29. Oktober 1997 - I R 24/97 -, BFHE 184, 482; Urteil vom 24. Juni 2015 - I R 29/14 -, BFHE 250, 386) zum Konzernrückhalt entgegen. Soweit dieser habe entnommen werden können, dass allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung zu sehen sei, werde an dieser Rechtsprechung nicht festgehalten. Demgemäß schließe der Konzernrückhalt weder aus, dass ein Darlehen wertlos und damit auf den geringeren Teilwert abgeschrieben werde, noch habe er bei der im anhängigen Verfahren zu beurteilenden verzichtsbedingten Ausbuchung des Darlehensanspruchs zur Folge, dass diese durch den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des Nominalbetrags des Darlehensverzichts ausgeglichen werde. Der Einlagewert bestimme sich vielmehr nach dem Teilwert des Forderungsanteils, auf den verzichtet wurde, im Streitfall mithin auf null Euro.

7

b) Die durch die Teilwertabschreibung bedingte Gewinnminderung unterliege in voller Höhe der Korrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG. Das Darlehensverhältnis begründe eine Geschäftsbeziehung im Sinne der Vorschrift, zu deren Bedingungen die Nichtbesicherung der Ansprüche gehöre. Diese Nichtbesicherung sei fremdunüblich, da

8

ein fremder Gläubiger die Darlehensgewährung im Rahmen des Verrechnungskontos von der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätte. Die Einkünfterminderung sei ferner durch die fehlende Besicherung („dadurch“ i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG) eingetreten. Maßgeblich hierfür sei – im Sinne des Veranlassungsprinzips – das die gewinnmindernde Forderungsausbuchung „auslösende Moment“. Bei der hierfür gebotenen wertenden Betrachtung sei nicht auf die Zahlungsunfähigkeit der ausländischen Gesellschaft, sondern vorrangig auf den Sicherungsverzicht abzustellen. Denn die A GmbH habe ihren Darlehensrückzahlungsanspruch durch diesen Verzicht an die wirtschaftliche Entwicklung ihrer Tochtergesellschaft geknüpft, und eine derartige Vermischung der Vermögenssphären wäre im Fall der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte nicht eingetreten.

c) Die nach § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Einkünftekorrektur sei nicht durch Art. 9 DBA-Belgien 1967 ausgeschlossen. Der Begriff der Bedingungen in Art. 9 DBA-Belgien 1967, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, sei seinem Wortlaut und seiner gewöhnlichen Bedeutung nach im Fall der Darlehensgewährung nicht auf den vereinbarten Zinssatz beschränkt, sondern erfasse auch Umstände wie die fehlende Besicherung. An der bisherigen abweichenden Rechtsprechung halte der Senat nicht fest. Bestätigung finde dieses Verständnis im Zweck von Art. 9 DBA-Belgien 1967, der auf die Einkünfteabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen am Maßstab des vom Territorialitäts- und Veranlassungsprinzip getragenen Fremdvergleichs ziele.

d) Schließlich stehe der Korrektur auch nicht das Unionsrecht entgegen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) stelle eine mit § 1 Abs. 1 AStG vergleichbare Regelung eine zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Mitgliedstaaten gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) dar. Soweit der EuGH in seiner Hornbach-Baumarkt-Entscheidung (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366) für die unentgeltliche Übernahme von Garantie- und Patronatszusagen im Rahmen seiner Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit entschieden habe, dass das wirtschaftliche Eigeninteresse der Konzernobergesellschaft an ihren Beteiligungsgesellschaften sowie die gewisse Verantwortung als Gesellschafterin bei der Finanzierung dieser Gesellschaften Geschäftsabschlüsse unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen („erklären“) und damit einer Berichtigung nach § 1 AStG entgegenstehen könnten, komme diese Einschränkung vorliegend nicht zum Tragen. Wirtschaftliche Gründe (hier: „gewisse“ Finanzierungsverantwortung der A GmbH für B N.V.; Partizipation an deren Erfolg z.B. über Gewinnausschüttungen) könnten nicht im Sinne eines Automatismus dazu führen, dass die Wahrung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten (durchgängig) verdrängt würden. Aus den Formulierungen des EuGH-Urteils (Rn. 54, 56 f. „können“) ergebe sich vielmehr zweifelsfrei, dass das nationale Gericht Gründe dieser Art zu berücksichtigen und damit im Rahmen einer Abwägung (im Einzelfall) daran zu messen habe, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom

9

10

Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreife.

Hiernach komme im Streitfall eine Einschränkung der Berichtigung nach § 1 AStG nicht in Betracht. Gleiche die Ausreichung von Fremdkapital eine unzureichende Eigenkapitalausstattung aus und sei sie damit zugleich Voraussetzung dafür, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zuge dachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen könne, so stehe dies nicht nur strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahe, sondern habe weiter zur Folge, dass eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensverzicht mit Rücksicht auf den auch unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen sei. Welche Weiterungen sich hieraus für unentgeltliche Garantie- und Patronatserklärungen ergäben, die dem EuGH-Urteil Hornbach-Baumarkt zugrunde gelegen hätten, bedürfe keiner weiteren Erörterung, weil Verpflichtungen der zuletzt genannten Art mit keiner Änderung des Vermögens- und Liquiditätsstatus der betroffenen Gesellschaften einhergingen, wohingegen die im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Verzichtserklärungen – gleich der Leistung einer Einlage – bis zum Eintritt des Besserungsfalls auf einen Kapitalverlust, jedenfalls aber auf einen Kapitaltransfer gerichtet seien. Auch dem sei im Rahmen der gebotenen Abwägung das ihm zukommende Gewicht zu geben mit der Folge, dass die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit einer Einkünftekorrektur nach § 1 AStG nicht entgegenstehe.

11

II.

Die Beschwerdeführerin wendet sich mit ihrer Verfassungsbeschwerde gegen das im Revisionsverfahren ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs und rügt die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG.

12

1. Die steuerliche Würdigung und Behandlung von Konzerndarlehen erfolge im Inlandsfall nach anderen Grundsätzen als die Vergabe von Konzerndarlehen ins Ausland, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund erkennbar sei.

13

a) Im Inlandsfall habe die Vergabe von Konzerndarlehen für steuerliche Zwecke bis zur Einführung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008 keinen besonderen Anforderungen unterlegen. Weder die fehlende Besicherung noch ein unangemessen niedriger Zinssatz hätten zu steuerlichen Korrekturen geführt. Die Korrekturregelungen der verdeckten Einlage fänden keine Anwendung, da die vergünstigte Darlehensüberlassung keine Einlage darstelle. Im Fall des Wertverlustes der betrieblichen Darlehensforderung könne der Aufwand steuerlich geltend gemacht werden. Eine mit § 1 Abs. 1 AStG vergleichbare Korrekturvorschrift fehle für Inlandssachverhalte.

14

b) Die Vergabe von Konzerndarlehen ins Ausland unterliege hingegen den Anforderungen des § 1 Abs. 1 AStG. Der Gesetzgeber verlange hier insbesondere eine

15

angemessene und drittübliche Verzinsung. Insoweit lasse sich die unterschiedliche Behandlung zum Inlandsfall rechtfertigen, weil unangemessene Preisabsprachen zu Gewinnverlagerungen ins Ausland führen könnten und damit dem deutschen Fiskus Besteuerungssubstrat entzogen werde.

c) Ob § 1 Abs. 1 AStG auch eine fremdübliche Besicherung fordere, habe der Bundesfinanzhof in Anbetracht seiner Rechtsprechung zur Sperrwirkung einer Art. 9 OECD-MA entsprechenden Regelung bislang offengelassen. Nach Aufgabe dieser Rechtsprechung fordere der Bundesfinanzhof nunmehr stets eine ausreichende Besicherung des Darlehens. Insoweit seien sachgerechte Gründe für die Ungleichbehandlung des Inlands- und des Auslandsfalls bis zum Veranlagungszeitraum 2007 nicht ersichtlich. 16

aa) Insbesondere gehe es nicht um die Sicherung des Besteuerungssubstrats, da es sich bei dem Wertverlust der Darlehensforderung nicht um eine Gewinnverschiebung ins Ausland zulasten des deutschen Fiskus handele. 17

bb) Auch aus dem Umstand, dass die darlehensgebende Muttergesellschaft im Streitfall gegen Besserungsabrede auf die (wertlose) Darlehensforderung verzichtet habe, lasse sich kein Differenzierungsgrund ableiten. Dieser Verzicht sei ein von der Darlehensforderung zu unterscheidendes Rechtsgeschäft, das zwar zum zivilrechtlichen Erlöschen der Forderung, nicht aber zu weiterem steuerlichen Aufwand im Inland führe. 18

Der Forderungsverzicht habe lediglich die Überschuldung der belgischen Tochtergesellschaft verhindern sollen. Der dadurch bei dieser entstandene außerordentliche Buchgewinn beinhalte keine unangemessene Gewinnverlagerung, sondern sei eine Maßnahme zur Sicherung der Existenz der Tochtergesellschaft. 19

cc) Ferner sei die steuerliche Behandlung auch nicht folgerichtig: Während es im Inlandsfall bei späterer Rekonvaleszenz der Darlehensforderung zu einer bilanziellen Wertaufholung mit steuerlicher Wirkung komme und die zuvor erfolgte Aufwandsposition wieder korrigiert werde, werde der Abschreibungsaufwand im Auslandsfall steuerlich nicht anerkannt, die Zuschreibung aber in vollem Umfang erfasst, da § 1 Abs. 1 AStG keine entsprechende Befreiungsregelung enthalte. Gleiches gelte, wenn bei dem Darlehensverzicht der Besserungsfall eintrete. 20

dd) Schließlich verbiete der Gleichheitsgrundsatz, wesentlich Ungleiches gleich zu behandeln. Diesen Grundsatz missachte der Bundesfinanzhof, wenn er über die geforderte Besicherung eine „Stand-alone-Betrachtung“ für Konzernstrukturen einführe, ohne sich mit den Besonderheiten von Konzernstrukturen aus-einanderzusetzen. Angesichts seiner bisherigen Rechtsprechung (insbesondere BFH, Urteil vom 29. Oktober 1997 - I R 24/97 -, BFHE 184, 482), wonach Fremd-üblichkeit im Konzernfall nicht mit Fremdüblichkeit ohne Konzernzugehörigkeit gleichzusetzen sei, wäre eine Auseinandersetzung indes erforderlich gewesen. 21

Die Vergabe eines Konzerndarlehens könne keineswegs mit der Darlehensvergabe 22

einer Bank an eine „Stand-alone-Kapitalgesellschaft“ verglichen werden. Denn die Bank habe keine mit denen einer beherrschenden Muttergesellschaft vergleichbaren Einflussmöglichkeiten. Würde man hingegen eine Gleichbehandlung verlangen, so käme man zu dem zweifelhaften Ergebnis, dass die Muttergesellschaft ihre kapitalbedürftige Gesellschaft zunächst mit Vermögenswerten ausstatten müsste, die diese dann als Sicherheiten für das Darlehen zur Verfügung stellen könnte. Die Auffassung des Bundesfinanzhofs beinhalte letztlich einen Angriff auf die „grundgesetzlich geschützte“ Finanzierungsfreiheit, die es jedem Steuerpflichtigen freistelle, ob er seine Gesellschaft mit Eigen- oder Fremdkapital ausstatte.

2. Die Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) ergebe sich daraus, dass der Bundesfinanzhof seiner aus Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgenden Pflicht, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen, nicht nachgekommen sei. 23

Die Voraussetzungen des Art. 267 Abs. 3 AEUV hätten im (letztinstanzlichen) Revisionsverfahren vorgelegen. Das Bundesverfassungsgericht behandle zwar nicht jede Verletzung der Vorlagepflicht als einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG, sondern prüfe nur, ob die Auslegung und Anwendung der Zuständigkeitsregel des Art. 267 Abs. 3 AEUV bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz bestimmenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheine und offensichtlich unhaltbar sei. Dies sei unter anderem dann der Fall, wenn das Gericht offenkundig einschlägige Rechtsprechung des EuGH nicht auswerte, ohne die Gründe für seine Entscheidung über die Vorlagepflicht anzugeben, oder wenn es bewusst von der Rechtsprechung des EuGH zu entscheidungserheblichen Fragen abweiche und gleichwohl nicht vorlege. Das Gericht müsse etwaige einschlägige Rechtsprechung auswerten und seine Entscheidung hieran orientieren. 24

a) Der Bundesfinanzhof habe sich zwar in der beschwerdegegenständlichen Entscheidung mit dem Hornbach-Baumarkt-Urteil des EuGH auseinandergesetzt, eine Relevanz für den Streitfall aber zu Unrecht und mit nichtzutreffender Begründung verneint. 25

b) Die vorzulegende Frage hätte lauten müssen, ob im Streitfall wirtschaftliche Gründe für die Darlehenshingabe ohne ausreichende Besicherung bestanden hätten. Diese Gründe könnten nach der Auffassung des EuGH auch in der Konzernangehörigkeit der Darlehensnehmerin ihre Ursache haben. Der Bundesfinanzhof habe sich mit dieser Frage nicht auseinandergesetzt, obwohl dies angezeigt gewesen sei. § 1 Abs. 1 AStG stehe seinem Wortlaut nach einer Berücksichtigung von wirtschaftlichen Aspekten entgegen. Daher habe im Verfahren auch nicht die Möglichkeit bestanden, wirtschaftliche Aspekte im Einzelnen dezidiert vorzutragen. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zum Konzernrückhalt trafen nicht den Kern der Sache. 26

Des Weiteren stelle der Bundesfinanzhof zu Unrecht auf die Verzichtserklärung ab, die im Inland indes keine steuerlichen Konsequenzen habe und keinen Kapitaltransfer darstelle, da die Darlehensforderung wertlos gewesen sei. Die Frage nach der 27

steuerlichen Hinzurechnung des Wertverlusts der Darlehensforderung müsse im Verzichtsfall wie für den Fall, dass keine Verzichtserklärung vorliege, gleich entschieden werden. Der Bundesfinanzhof vermische die Frage der Nichtbesicherung der Finanzierung mit der späteren Verhinderung der Überschuldung. Dies seien im Lichte der EuGH-Rechtsprechung sachfremde Erwägungen, die die Entscheidung des Bundesfinanzhofs nicht rechtfertigen könnten, sondern willkürlich seien.

c) Die Vorlagepflicht ergebe sich auch daraus, dass die Frage, ob ein Wertverlust einer Darlehensforderung eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG rechtfertige, bislang nicht Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens gewesen sei. Anders als bei den bisherigen Verfahren, die sich im Bereich der angemessenen Preisabsprachen bewegt hätten, gehe es im Streitfall um die Frage, ob die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit einer unterschiedlichen Behandlung von Wertverlusten von Darlehensforderungen im In- und im Ausland entgegenstehe. 28

III.

1. Die Verfassungsbeschwerde ist gemäß § 94 Abs. 2 und 3 BVerfGG dem Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz sowie dem im Ausgangsverfahren beklagten Finanzamt zugestellt worden. Die Akten des Ausgangsverfahrens wurden beigezogen. 29

2. Stellung genommen hat das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung. 30

Es hält die Verfassungsbeschwerde bereits für unzulässig. Die Beschwerdeführerin habe eine Verletzung spezifischen Verfassungsrechts nicht substantiiert gerügt. Vielmehr ziele die Verfassungsbeschwerde auf eine weitere steuerrechtliche Prüfung des Sachverhalts und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach der § 1 Abs. 1 AStG anhand des Fremdvergleichs nicht mehr nur die Korrektur unangemessener Preisabsprachen hinsichtlich des Darlehenszinssatzes, sondern im Einzelfall auch die Korrektur von Absprachen ermögliche, die die Rückzahlung der Darlehenssumme selbst verringerten oder gar entfallen ließen. 31

Jedenfalls sei die Verfassungsbeschwerde unbegründet. 32

a) Das Urteil verletze die Beschwerdeführerin nicht in ihren Rechten aus Art. 3 Abs. 1 GG. 33

aa) Konzerndarlehen im Inlands- und im Auslandsfall seien rechtlich nicht vergleichbar, so dass bereits keine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung wesentlich gleicher Sachverhalte vorliege. Ungeachtet dessen sei die von § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Differenzierung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. § 1 Abs. 1 AStG verfolge das Ziel, die Verteilung des von einem international operierenden Konzern erwirtschafteten Steuersubstrats auf die beteiligten Staaten über den Fremdvergleichsgrundsatz an den Verhältnissen des freien Marktes zu orientieren und so der latenten Gefahr von Ge- 34

winnverschiebungen vorzubeugen. Der vom Maßstab des Territorialitäts- und Veranlassungsprinzips getragene Fremdvergleich sei als Maßstab international üblich und finde sich in praktisch allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.

bb) Die konkrete Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG durch den Bundesfinanzhof verstoße nicht gegen das Willkürverbot. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin führe die Nichtbesicherung der Darlehensforderung zu einer Verschiebung von Steuersubstrat. Denn durch den Erlass entstehe ein Gewinn bei der ausländischen Darlehensnehmerin. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Argument der Beschwerdeführerin, die Darlehensforderung sei schon wertlos gewesen und durch das zivilrechtliche Erlöschen der wertlosen Darlehensforderung sei es zu keinem weiteren steuerlichen Aufwand im Inland gekommen. Denn die Darlehensforderung sei überhaupt nur aufgrund der fehlenden fremdüblichen Besicherung wertlos geworden.

35

§ 1 Abs. 1 AStG habe das Ziel, unangemessene Preisabsprachen zu verhindern, die der Steuervermeidung durch Gewinnverschiebung dienen. Eine Steuervermeidung könne auch durch Verichtsvereinbarung innerhalb eines Konzerns erreicht werden. Insoweit sei kein Widerspruch zu Art. 9 DBA-Belgien zu erkennen. Für die „Stand-alone-Betrachtung“ im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG spreche der Telos der Norm, wonach die Besonderheiten des Geschäftsverkehrs von sich nahestehenden Personen gerade nicht heranzuziehen seien.

36

b) Weiter verletze die angegriffene Entscheidung des Bundesfinanzhofs die Beschwerdeführerin auch nicht in ihrem Recht auf den gesetzlichen Richter aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Der Bundesfinanzhof habe seine Vorlagepflicht nicht grundsätzlich verkannt. Er habe sich hinsichtlich des materiellen Unionsrechts hinreichend kundig gemacht und sich mit der einschlägigen Rechtsprechung des EuGH auseinandergesetzt und seine eigene Entscheidung hieran orientiert. Die Auslegung des Hornbach-Baumarkt-Urteils des EuGH und deren Übertragung auf den Streitfall durch den Bundesfinanzhof sei jedenfalls vertretbar. Der Bundesfinanzhof habe den „zwingenden Gründen des Allgemeininteresses“ im Streitfall im Wege einer abwägenden Entscheidung zur Geltung verholfen.

37

Es sei unklar, inwiefern die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zum Konzernrückhalt, wie von der Beschwerdeführerin vertreten, den „Kern der Sache“ verfehlt hätten. Der Bundesfinanzhof habe die Tatsache, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Konzerngesellschaft handele, gerade nicht ausgeblendet.

38

Auch habe der Bundesfinanzhof in seiner Argumentation nicht die Hingabe des unbesicherten Darlehens zur Finanzierung der Aktivitäten der Auslandsgesellschaft mit der späteren Verhinderung der Überschuldung dieser Gesellschaft vermischt, um der Vorlagepflicht zu entgehen. Denn die von der Beschwerdeführerin angestrebte Unterscheidung nehme auch der EuGH in seinem Hornbach-Baumarkt-Urteil nicht vor. Danach führe es nicht automatisch zur Nichtanwendung des § 1 AStG, dass der Verzicht auf die Darlehensrückzahlung der Verhinderung der drohenden Überschuldung diene.

39

Dementsprechend sei die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit verletzt sei, wenn steuerlich im Hinblick auf Wertverluste der Darlehenssubstanz an eine Darlehensvergabe ins Inland geringere Anforderungen gestellt würden als an die Darlehensvergabe ins Ausland, nicht entscheidend. Vielmehr sei durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt, dass es hierfür auf die Abwägung im Einzelfall ankomme. 40

IV.

Die Kammer nimmt die Verfassungsbeschwerde zur Entscheidung an. Die Annahme ist zur Durchsetzung des grundrechtsgleichen Rechts der Beschwerdeführerin aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG angezeigt (§ 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG). Die Voraussetzungen für eine stattgebende Kammerentscheidung liegen insoweit vor (§ 93c Abs. 1 Satz 1 BVerfGG): Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig und unter Berücksichtigung der bereits hinreichend geklärten Maßstäbe zu Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG auch offensichtlich begründet. 41

1. Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin sind zwar in den wesentlichen Punkten äußerst knapp gehalten. Dennoch lassen sie, jedenfalls soweit die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihrer Rechte aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG rügt, die Umstände, aus denen sich die Möglichkeit eines Verfassungsverstoßes ergeben soll, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht im erforderlichen Maß erkennen, so dass sie die Darlegungs- und Substantiierungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG noch erfüllen. 42

2. Die Verfassungsbeschwerde ist auch offensichtlich begründet. 43

Dabei kann offenbleiben, ob das angegriffene Urteil gegen Art. 3 Abs. 1 GG in seiner Ausprägung als Willkürverbot verstößt (a). Es verletzt die Beschwerdeführerin wegen einer unzureichenden Auseinandersetzung mit der Vorlagepflicht zum EuGH (Art. 267 Abs. 3 AEUV) jedenfalls in ihrem Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) (b). 44

a) aa) Gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG wird unter dem Gesichtspunkt des Willkürverbots nicht bereits dann verstoßen, wenn die angegriffene Rechtsanwendung oder das Verfahren fehlerhaft sind. Selbst eine zweifelsfrei fehlerhafte Gesetzesanwendung begründet noch keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Hinzukommen muss vielmehr, dass Rechtsanwendung oder Verfahren krass fehlerhaft und bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich sind und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruhen (BVerfGE 4, 1 <7>; 42, 64 <74>; 62, 189 <192>; 70, 93 <97>; 74, 102 <127>; 80, 48 <51>; 81, 132 <137>; stRspr). 45

bb) Ob gemessen hieran die Entscheidung des Bundesfinanzhofs einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält, ist jedenfalls nicht zweifelsfrei. 46

(1) Zwar ist die tatbestandliche Anknüpfung der fehlenden Besicherung eines Dar- 47

lehens an das Tatbestandsmerkmal der „Bedingung“ im Sinne von § 1 AStG verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Vor dem Hintergrund des Willkürverbots unbedenklich ist ferner, wenn der Bundesfinanzhof das Tatbestandsmerkmal der „dadurch“ (durch eine solche Bedingung) verursachten Einkünfterminderung einfachrechtlich dergestalt konkretisiert, dass nicht erst eine später eintretende Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, sondern – im Sinne des Veranlassungsprinzips – schon die Nichtbesicherung eines Darlehens das auslösende Moment für den rechtsgeschäftlichen Verzicht auf die Forderung und die daran anknüpfende gewinnmindernde Forderungsausbuchung darstellen kann.

(2) Unverständlich ist aber, warum der Bundesfinanzhof für den von § 1 Abs. 1 AStG gebotenen Fremdvergleich mit Bedingungen, die „voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten“, ohne Weiteres von einer Vollbesicherung der Darlehensgewährung über das Verrechnungskonto ausgeht. Ohne nähere Ausführungen stellt er für das im Streitfall begebene Darlehen fest, dass „ein fremder Gläubiger die Darlehensgewährung von der Einräumung werthaltiger Sicherungsrechte abhängig gemacht hätte“. Wie ein derartiges „werthaltiges Sicherungsrecht“ zwischen voneinander unabhängigen Dritten ausgestaltet wäre, wird nicht näher erläutert. Die mit dem Urteil angeordnete Rechtsfolge der Einkünfterkorrektur in Höhe der vollen Teilwertabschreibung beziehungsweise des Erlasses lässt indes darauf schließen, dass der Bundesfinanzhof für die Fremdüblichkeit der Darlehensbeziehung im Streitfall eine Vollbesicherung verlangt.

Dass ein dahingehender Rechtssatz existierte, legt der Bundesfinanzhof nicht dar und ist auch nicht ersichtlich. Tatsächliche Feststellungen zu Art und Umfang einer fremdüblichen Besicherung fehlen. Auch die Offensichtlichkeit dieser Tatsache legt der Bundesfinanzhof nicht dar. Er äußert sich weder zur üblichen Höhe einer Sicherheit für die konkrete Verrechnungsabrede noch zu möglichen Wechselwirkungen zwischen der Höhe des vereinbarten Zinssatzes und der Stellung von Sicherheiten. Letzteres hätte vor allem deshalb nahegelegen, weil nach den Feststellungen des Finanzgerichts die für das Verrechnungskonto vereinbarte Verzinsung in Höhe von 6 % einen Zinsaufschlag in Höhe von 2,86 Prozentpunkten gegenüber dem Refinanzierungszinssatz bedeutete, den die Beschwerdeführerin am Kapitalmarkt in Anspruch genommen hatte. Dabei verkennt die Kammer nicht, dass der von dem Finanzgericht für Vergleichszwecke herangezogene Zinssatz von 3,14 % aus einer (banküblichen) Geschäftsbeziehung der Beschwerdeführerin und nicht deren Tochtergesellschaft, der im Streitfall maßgeblichen Darlehensnehmerin, stammt und daher als Referenzgröße für die Feststellung eines Zinsaufschlags im Rahmen der streitgegenständlichen Darlehensbeziehung nur eingeschränkt geeignet ist (vgl. BFH, Urteil vom 19. Juni 2019 - I R 32/17 -, BFHE 266, 142, Rn. 35). Gleichwohl hätten sich Ausführungen des Bundesfinanzhofs zu der Möglichkeit (teilweiser) Kompensation fehlender Sicherheiten über einen Risikozinsaufschlag anlässlich der vom Finanzgericht angestrebten Überlegungen aufgedrängt.

Mit zwei weiteren Urteilen vom selben Tag hat der erkennende Senat des Bundesfinanzhofs in anderen Fällen ungesicherter Kreditgewährung mangels Feststellungen der Finanzgerichte zu dem von § 1 Abs. 1 AStG geforderten Fremdvergleich die Sachen an die erste Instanz zurückverwiesen (Urteile vom 27. Februar 2019 - I R 81/17 -, BFHE 264, 297, Rn. 13, 21; - I R 51/17 -, BFHE 264, 292, Rn. 14 f., 23). Soweit er in späteren Entscheidungen von einer Zurückverweisung abgesehen hat, hat er jeweils ausdrücklich auf bereits vorliegende Feststellungen der erstinstanzlichen Gerichte, insbesondere zur vereinbarten Zinshöhe, zurückgegriffen (BFH, Urteile vom 19. Juni 2019 - I R 5/17 -, juris, Rn. 17; - I R 54/17 -, juris, Rn. 16) oder die fehlende Notwendigkeit weiterer Feststellungen eigens begründet (BFH, Urteil vom 14. August 2019 - I R 34/18 -, juris, Rn. 16).

Ob der Umstand, dass abweichend davon im vorliegenden Fall der vom Bundesfinanzhof vorgenommene Fremdvergleich in keiner Weise mit tatsächlichen Feststellungen unterlegt ist, noch einen einfachen Rechtsfehler darstellt oder ob er bereits die Grenze zur Willkür überschreitet, bedarf jedoch letztlich keiner Entscheidung.

b) Denn jedenfalls verletzt die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wegen der von ihm gewählten Handhabung seiner Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV die Beschwerdeführerin in ihrem Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG).

aa) Der Gerichtshof der Europäischen Union ist gesetzlicher Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Unter den Voraussetzungen des Art. 267 Abs. 3 AEUV sind die nationalen Gerichte von Amts wegen gehalten, den Gerichtshof anzurufen (vgl. BVerfGE 82, 159 <192 f.>; stRspr). Allerdings stellt nicht jede Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht zugleich einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG dar (vgl. BVerfGE 29, 198 <207>; 82, 159 <194>; 126, 286 <315>; 135, 155 <231 f. Rn. 180>; 147, 364 <380 Rn. 40>). Das Bundesverfassungsgericht überprüft nur, ob die Auslegung und Anwendung der Zuständigkeitsregel des Art. 267 Abs. 3 AEUV bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz bestimmenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheint und offensichtlich unhaltbar ist (Willkürmaßstab; vgl. BVerfGE 82, 159 <194 f.>; 126, 286 <315>; 128, 157 <187>; 135, 155 <231 Rn. 179 f.>; 147, 364 <380 Rn. 40>). Durch die zurückgenommene verfassungsrechtliche Prüfung behalten die Fachgerichte bei der Auslegung und Anwendung von Unionsrecht einen Spielraum eigener Einschätzung und Beurteilung. Das Bundesverfassungsgericht wacht allein über die Einhaltung der Grenzen dieses Spielraums (vgl. BVerfGE 126, 286 <316> m.w.N.; 135, 155 <232 Rn. 180>; 147, 364 <380 Rn. 40>).

Die Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV wird insbesondere in den Fällen offensichtlich unhaltbar gehandhabt, in denen ein letztinstanzliches Hauptsachegericht eine Vorlage trotz der – seiner Auffassung nach bestehenden – Entscheidungserheblichkeit der unionsrechtlichen Frage überhaupt nicht in Erwägung zieht, obwohl es selbst Zweifel hinsichtlich der richtigen Beantwortung der Frage hegt (grundsätzli-

che Verkenning der Vorlagepflicht), oder in denen das letztinstanzliche Hauptsachegericht in seiner Entscheidung bewusst von der Rechtsprechung des EuGH zu entscheidungserheblichen Fragen abweicht und gleichwohl nicht oder nicht neuerlich vorlegt (bewusstes Abweichen ohne Vorlagebereitschaft). Liegt zu einer entscheidungserheblichen Frage des Gemeinschaftsrechts einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs noch nicht vor oder hat eine vorliegende Rechtsprechung die entscheidungserhebliche Frage möglicherweise noch nicht erschöpfend beantwortet oder erscheint eine Fortentwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur als entfernte Möglichkeit, so wird Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG nur dann verletzt, wenn das letztinstanzliche Hauptsachegericht den ihm in solchen Fällen notwendig zukommenden Beurteilungsrahmen in unvertretbarer Weise überschritten hat (Unvollständigkeit der Rechtsprechung). Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Fachgerichte das Vorliegen eines „acte clair“ oder eines „acte éclairé“ willkürlich bejahen (BVerfGE 135, 255 <232 f. Rn. 181 ff.>; 147, 364 <380 f. Rn. 41 ff.>; jeweils m.w.N.).

Das Gericht muss sich daher hinsichtlich des materiellen Unionsrechts hinreichend kundig machen. Etwaige einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union muss es auswerten und seine Entscheidung hieran orientieren (vgl. BVerfGE 82, 159 <196>; 128, 157 <189>). Auf dieser Grundlage muss das Fachgericht unter Anwendung und Auslegung des materiellen Unionsrechts (vgl. BVerfGE 75, 223 <234>; 128, 157 <188>; 129, 78 <107>) die vertretbare Überzeugung bilden, dass die Rechtslage entweder von vornherein eindeutig („acte clair“) oder durch Rechtsprechung in einer Weise geklärt ist, die keinen vernünftigen Zweifel offenlässt („acte éclairé“; vgl. BVerfGE 129, 78 <107>). Unvertretbar gehandhabt wird Art. 267 Abs. 3 AEUV im Falle der Unvollständigkeit der Rechtsprechung insbesondere dann, wenn das Fachgericht eine von vornherein eindeutige oder zweifelsfrei geklärte Rechtslage ohne sachlich einleuchtende Begründung bejaht (BVerfGE 135, 255 <233 Rn. 185>; 147, 364 <381 f. Rn. 43>).

55

bb) Nach diesen Maßstäben hat der erkennende Senat des Bundesfinanzhofs das grundrechtsgleiche Recht der Beschwerdeführerin auf den gesetzlichen Richter verletzt, weil er angesichts der Unvollständigkeit der Rechtsprechung des EuGH zu den Anforderungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) im Hinblick auf die hier zwischen konzernangehörigen Gesellschaften vereinbarten – vom Bundesfinanzhof (erstmalig) in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 1 AStG einbezogenen – Bedingungen eine zweifelsfrei geklärte Rechtslage ohne hinreichende sachliche Begründung bejaht und damit den ihm zukommenden Beurteilungsrahmen in unvertretbarer Weise überschritten hat.

56

(1) Die von dem Bundesfinanzhof nach § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Einkünftekorrektur infolge der gewinnmindernden Ausbuchung oder einer Teilwertabschreibung einer Darlehensforderung gegen eine ausländische Konzerntochtergesellschaft stellt, wovon auch der Bundesfinanzhof ausgeht, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Denn jedenfalls im Streitjahr – und damit vor Einführung der Regelungen des § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG durch das Jahressteuergesetz 2008 vom

57

20. Dezember 2007 (BGBl I S. 3150) für Veranlagungszeiträume ab 2008 – unterblieb eine entsprechende Einkünftekorrektur im reinen Inlandsfall.

(2) Die damit verbundene Ungleichbehandlung ist nach der Rechtsprechung des EuGH nur statthaft, wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem muss die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 36 m.w.N.).

58

Als zwingenden Grund des Allgemeininteresses erkennt der EuGH die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten an. Diese kann nach seiner Rechtsprechung (Urteil vom 21. Januar 2010, Société de Gestion Industrielle (SGI), C-311/08, EU:C:2010:26, Rn. 60 ff.; Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 43 ff.) eine Ungleichbehandlung rechtfertigen, wenn mit der Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. EuGH, Urteil vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 42; Urteil vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 54; Urteil vom 21. Februar 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 41; Urteil vom 21. Dezember 2016, Masco Denmark und Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, Rn. 35). Es könne zu einer Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kommen, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften eines Mitgliedstaats erlaubt würde, ihre Gewinne in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen auf mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu übertragen (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 44 f.).

59

Die angegriffene Entscheidung des Bundesfinanzhofs setzt sich nicht mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur nach Maßgabe seiner Auslegung von § 1 AStG im Hinblick auf nicht besicherte Forderungen diesem, vom EuGH für legitim erklärten, Ziel dient. Denn weder die Nichtbesicherung der Darlehensforderung noch eine spätere Abschreibung der Forderung führen ohne Weiteres zu einer Übertragung von Gewinnen, also zu einem unversteuerten „Hinaustransferieren“ von Gewinnen (vgl. EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 47), das geeignet sein könnte, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Bei den der Hornbach-Baumarkt-Entscheidung zugrundeliegenden unentgeltlichen Garantie- und Patronatserklärungen ergab sich die Eignung von § 1 AStG zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis aus der Anknüpfung an den Verzicht auf eine angemessene Haftungsvergütung für die Übernahme der Garantie- und Patronatserklärungen (vgl. EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 11). Soweit sich der Bundesfinanzhof überhaupt mit

60

der Frage eines Kapitaltransfers befasst, knüpft er – anders als bei der einfachrechtlichen Prüfung der Kausalität der fremdunüblichen Bedingung für die Einkünfteerminderung („dadurch“) – nicht an die Nichtbesicherung an, sondern stellt auf die spätere Verzichtserklärung ab, die bis zum Eintritt des Besserungsfalls auf einen Kapitalverlust, jedenfalls aber auf einen Kapitaltransfer gerichtet sei. Dabei wirft er weder die Frage des Fremdvergleichs für den – eine Disposition des Steuerpflichtigen voraussetzenden – Verzicht auf, noch setzt er sich damit auseinander, dass seines Erachtens ansonsten die Veranlassung durch die mangelnde Besicherung maßgeblich ist. Nach einer weiteren Entscheidung vom selben Tage (BFH, Urteil vom 17. Februar 2019 - I R 81/17 -, juris) kommt es für den Bundesfinanzhof zudem auf den Verzicht nicht entscheidend an, weil in dem dort im Ergebnis identisch beurteilten Fall nur eine Teilwertabschreibung, aber kein rechtsgeschäftlicher Verzicht auf eine nicht ausreichend besicherte Darlehensforderung vorlag.

Dass mit der grundsätzlichen Anerkennung von zur Wahrung einer ausgewogenen Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten geeigneten Regelungen durch den EuGH auch die Frage einer legitimen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf den hier zwischen konzernangehörigen Gesellschaften vereinbarten – vom Bundesfinanzhof (erstmalig) in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 1 AStG einbezogenen – Sicherungsverzicht geklärt wäre, ergibt sich aus alledem nicht.

61

(3) Der Bundesfinanzhof untersucht vielmehr allein die Voraussetzungen, unter denen der EuGH für den Fall, dass die zu beurteilende Regelung zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis geeignet ist, auch deren Erforderlichkeit bejaht hat. Dafür verlangt der EuGH, dass in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Marktbedingungen vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 49), die nicht fremdübliche Bedingungen rechtfertigen können (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 54, 56). Solche wirtschaftlichen Gründe sieht der Bundesfinanzhof für die Hingabe eines nicht besicherten Darlehens, durch die die Ausbuchung veranlasst werde, nicht als gegeben an, wenn die Ausreichung von Fremdkapital eine unzureichende Eigenkapitalausstattung ausgleiche und damit zugleich Voraussetzung dafür sei, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zugeordnete wirtschaftliche Funktion weiter erfüllen könne; dies stehe strukturell der Zuführung von Eigenkapital nahe und schließe eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensverzicht mit Rücksicht auf den auch unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen aus.

62

Dabei ist es zwar nicht willkürlich, dass nach Auffassung des Bundesfinanzhofs die Rechtsprechung des EuGH nicht automatisch dazu führt, dass wirtschaftliche Grün-

63

de für fremdunübliche Bedingungen zu einer Verdrängung der territorialen Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten führen, sondern Raum lässt für eine Abwägung dieser Gründe mit dem Gewicht, mit dem die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreift.

Hierbei wird jedoch übergangen, dass wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines fremdunüblichen Geschäfts nach Auffassung des EuGH gerade dann vorliegen können, wenn eine Tochtergesellschaft auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 54). Dazu steht die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Abwägung in einem von ihm nicht aufgelösten Widerspruch.

64

Auch der Umstand, dass der EuGH bei Prüfung der Erforderlichkeit einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht nur das Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch das Ziel der Notwendigkeit, Steuerumgehungen zu verhindern, nennt (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 49; vgl. dazu Schwenke, DB 2018, S. 2329 <2331 f.>; Märtens, jurisPR-SteuerR 27/2019, Anm. 1), aber weder Art. 9 OECD-MA noch § 1 Abs. 1 AStG Missbrauchsvermeidungsnormen sind, die eine „missbräuchliche“ Gewinnverlagerung voraussetzen, entbindet den Bundesfinanzhof nicht von seiner Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV. Denn etwaige Zweifel hinsichtlich der Konturierung des unionsrechtlichen Missbrauchsbegriffs hätte der Bundesfinanzhof ebenso zum Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens machen können.

65

(4) Im Übrigen entsprechen die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zur Erforderlichkeit der Beschränkung auch insofern nicht den vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen, als dieser weiter verlangt, dass die steuerliche Berichtigung auf den Teil zu beschränken ist, der über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Marktbedingungen vereinbart hätten (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 49). Dazu fehlen, wie oben unter a) für die Anwendung von § 1 AStG bereits dargestellt, jegliche Feststellungen.

66

(5) Nach alledem ist die (konkludente) Annahme eines „acte clair“ oder eines „acte éclairé“ infolge des Urteils des EuGH vom 31. Mai 2018 (Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366) nicht nachvollziehbar. Die richtige Anwendung des Unionsrechts auf den vom Bundesfinanzhof unter § 1 AStG subsumierten Fall der Hingabe eines fremdunüblich nicht besicherten Darlehens ist jedenfalls nach der vom Bundesfinanzhof dafür gegebenen Begründung nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Das Unterbleiben einer Vorlage nach § 267 Abs. 3 AEUV zur Aufklärung der Relevanz der oben dargelegten Unterschiede und Widersprüche im Verhältnis zu der Hornbach-Baumarkt-Entscheidung ist deshalb nicht mehr verständlich.

67

V.

Das angegriffene Urteil des Bundesfinanzhofs ist danach aufzuheben und die Sache an dieses Gericht zurückzuverweisen (§ 95 Abs. 1 und 2 BVerfGG). 68

Die Anordnung der Auslagenerstattung folgt aus § 34a Abs. 2 BVerfGG. 69

Die Festsetzung des Gegenstandswerts beruht auf § 37 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 RVG (vgl. BVerfGE 79, 365 <366 ff.>; BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 19. August 2010 - 1 BvR 2192/05 -, juris). 70

Diese Entscheidung ist unanfechtbar. 71

Hermanns

Maidowski

Langenfeld

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom
4. März 2021 - 2 BvR 1161/19**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom
4. März 2021 - 2 BvR 1161/19 - Rn. (1 - 71), [http://www.bverfg.de/e/
rk20210304_2bvr116119.html](http://www.bverfg.de/e/rk20210304_2bvr116119.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2021:rk20210304.2bvr116119