



## **Stellungnahme zu**

**- § 1 AStG -**

*Unterstützung im FG-Verfahren*



---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Sachverhalt</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Auftrag/Fragen</b> .....	<b>5</b>
<b>3. Auftraggeber und Annahmen</b> .....	<b>6</b>
<b>4. Steuerrechtliche Würdigung</b> .....	<b>7</b>
<b>4.1 Wie sind die Zahlungen des Einzelunternehmens an die B-Ltda in dessen Handels- und Steuerbilanz im Zeitpunkt der Zahlung zu erfassen? (Auswirkungen nach nationalem Recht)</b> .....	<b>7</b>
<b>4.2 Tatbestandsmerkmale zur Anwendung von § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG</b> .....	<b>10</b>
<b>4.2.1 „Geschäftsbeziehung“ i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG (zwischenzeitlich auch mal Abs. 5) in der Fassung des Veranlagungszeitraums 2010</b> .....	<b>11</b>
<b>4.2.2 Zwischen einander nahestehender Personen</b> .....	<b>14</b>
<b>4.2.3 Vereinbarung unangemessener Bedingungen</b> .....	<b>14</b>
<b>4.2.4 Minderung von Einkünften</b> .....	<b>15</b>
<b>4.3 Bezeichnung der Geldeingänge in der brasilianischen Finanzbuchhaltung und dem dortigen Jahresabschluss</b> .....	<b>15</b>
<b>5. Abschließende Hinweise</b> .....	<b>16</b>

## 1. Sachverhalt

X betreibt in Deutschland ein Einzelunternehmen.

Ende 2005 beteiligt sich X in Brasilien an einer Kapitalgesellschaft (B-Ltda) mit insgesamt 20.000 brasilianischen Reals, was nach brasilianischem Recht zur Gründung der Gesellschaft erforderlich war..

Gegenstand der Kapitalgesellschaft ist der Anbau, die Veredelung und der Vertrieb von tropischen Früchten.

Im Kalenderjahr 02 gründete X das Einzelunternehmen (EU). Die Gewinnermittlung erfolgt gem. § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich. Geschäftszweck des Unternehmens ist der Vertrieb von tropischen Früchten in Europa.

Die Beteiligung an der B-Ltda wurde in das Betriebsvermögen des EU zulässigerweise.

Die B-Ltda erzielte ausschließlich Verluste.

Die Jahresfehlbeträge belaufen sich ausweislich der vorliegenden Bilanzen auf:

Kalenderjahr 2006	0 EUR
Kalenderjahr 2007	rd.5.000 EUR
Kalenderjahr 2008	rd. 160.000 EUR
Kalenderjahr 2009	rd. 270.000 EUR

Die B-Ltda hatte 12 Arbeitnehmer, darunter der Fremdgeschäftsführer Herr G.

Ab dem Zeitpunkt der Gründung hat das EU der B-Ltda Vermögen in Form von Geldüberweisungen überlassen, die sich zum bis Ende des Jahres 2010 auf 600.000 EUR summierten.

Beispielhaft dem Kontoauszug vom .....X ist zu entnehmen, dass eine Einzahlung in Höhe von 20.000 EUR in die B-Ltda mit dem Verwendungszweck „ Kapitaleinlage“ beschriftet ist. Der Betrag wurde im Jahr 2007 auf dem Konto der B-Ltda gutgeschrieben.

Über die Zuwendungen gab es keine vertraglichen Vereinbarungen. Sicherheiten wurden nicht gewährt.

In der Bilanz des EU wurden die Beträge als Erhöhung der Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der B-Ltda aktiviert.

Zum 31.12.2009 auf dem Konto 520: zunächst insgesamt 500.000 EUR, anschließend erfolgt eine in gleicher Höhe.

Zum 31.12.2010 gab es weitere Einzahlungen in die B-Ltda in Höhe von 80.000 EUR, die zunächst als Anschaffungskosten auf die Beteiligung auf dem Konto 520 aktiviert und zum 31.12.05 als Teilwertabschreibung in entsprechender Höhe erfasst wurden.

In der brasilianischen B-Ltda sind die erhaltenen Beträge als „loans from shareholders“ ausgewiesen. Die Geldeingänge waren auf den Kontoauszügen bezeichnet mit



„credito service cambio“, was aus dem Portugiesischen ins Deutsche übersetzt heißt „Kredit-Austausch-Service“.

Das Finanzamt versagt die Berücksichtigung des aus der Teilwertabschreibung resultierenden Aufwands unter Hinweis auf § 1 AStG.

Im Jahre 11 hat ein Erörterungstermin vor dem FG ..... stattgefunden.

Der Berichterstatter führt aus:

1. Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist nicht anwendbar, weil der Aufwand als eine Teilwertabschreibung auf ein Gesellschafterdarlehen zu beurteilen sei, BFH vom 11.10.2012, IV R 45/10.
2. Das BFH-Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14 sei nicht maßgeblich, da Deutschland und Brasilien keine Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen haben.
3. Das BFH-Urteil vom 25.06.2014, I R 88/12 dürfte nicht anzuwenden sein, da das Urteil das Streitjahr 2001 betrifft und der § 1 Abs. 4 AStG durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 2003 geändert wurde.

Letztendlich weist der Berichterstatter aber darauf hin, dass in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung die Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Teilwertabschreibungen unterschiedlich beurteilt wird (FG Münster vom 22.02.2008 – 9 K 509/07; FG Thüringen vom 29.01.2014 – 3 J 43/13 und FG Köln vom 08.05.2013 – 10 K 1172/12).

## **2. Auftrag/Fragen**

Im Rahmen der Stellungnahme soll zur Begleitung des FG Verfahrens herausgearbeitet werden, inwieweit gegen die Feststellungen der Finanzverwaltung und des Berichtserstatters eine andere steuerrechtliche Auffassung vertreten werden kann.

Nachfolgend werden dazu die folgenden Fragen näher betrachtet:

- 1) Wie sind die Zahlungen des Einzelunternehmens an die B-Ltda in dessen Handels- und Steuerbilanz im Zeitpunkt der Zahlung zu erfassen? (Auswirkungen nach nationalem Recht)
  
- 2) Ist eine außerbilanzielle Korrektur der Einkünfte gem. § 1 AStG zulässig /möglich?

---

### 3. Auftraggeber und Annahmen

Auftraggeber der Stellungnahme ist:

.....

Von folgenden Annahmen wurde ausgegangen:

- Annahme 1  
Wir gehen davon aus, dass in Anbetracht der Kapitalausstattung und der negativen Ergebnisse der 2007-2010 die B-Ltda Zuschüsse benötigte, um ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufrecht zu erhalten, sog. Sanierungszuschüsse.
- Annahme 2  
Aus der B-Ltda wurden keine Beteiligungserträge erzielt.
- Annahme 3  
§ 2a Abs. 1 Nr. 3a EStG findet keine Anwendung, da die B-Ltda nachweislich (Aktivitätsnachweis) gewerbliche Einkünfte in Brasilien erzielte, § 2a Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG, vgl. BFH, VIII R 43/00, BFH/NV 2002 S. 14. Bei der Beteiligung an der B-Ltda handelt es sich um eine „aktive“ Auslandsbeteiligung.
- Annahme 4  
Auf weitere Steuerarten, z.B. Schenkungsteuer, ist nicht einzugehen.

Es wird ferner davon ausgegangen, dass sämtliche für eine Beurteilung erforderlichen Unterlagen durch den Auftraggeber vorgelegt wurden. Die Prüfung des Sachverhaltes war ausdrücklich nicht Gegenstand des Auftrages.



## 4. Steuerrechtliche Würdigung

### 4.1 Wie sind die Zahlungen des Einzelunternehmens an die B-Ltda in dessen Handels- und Steuerbilanz im Zeitpunkt der Zahlung zu erfassen? (Auswirkungen nach nationalem Recht)

Im zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt liegt entgegen der bisherigen Ausführungen gegenüber dem Finanzgericht keine Darlehensgewährung des Einzelunternehmers X an die B-Ltda vor.

Es gibt keine schriftliche oder mündliche schuldrechtliche Vereinbarung, vergleichbar der eines Darlehensvertrages.

Vielmehr hat X „Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung“ in die B-Ltda geleistet. Die B-Ltda war bereits in einer Sanierungssituation durch die erlittenen Verluste. Der Zuschuss des Einzelunternehmers diente ausschließlich der Wiederherstellung des Wertes seines Anteils.

Dazu führt das Institut der Wirtschaftsprüfer in der Stellungnahme HFA – 2/96 unter 3.2. aus:

*Bei Zuschüssen ohne Anspruch auf eine Gegenleistung des Zuschussempfängers sind die Kriterien zur Aktivierung eines Vermögensgegenstands nicht erfüllt. Die Kapitalzuführung oder der Forderungsverzicht nach § 397 BGB durch einen Nicht-Gesellschafter, denen keine Gegenleistung des Zuschussempfängers gegenübersteht, ist bei diesem stets als Aufwand zu verrechnen.*

*Für den Gesellschafter kommt die **sofortige Aufwandsverrechnung** dagegen nur in Betracht, wenn, wie im Sanierungsfalle, der Zuschuss der Erhaltung bzw. Wiederherstellung des Werts des Anteils dient und nicht dessen "inneren Wert" erhöht. Andernfalls ist der Zuschuss als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren. Die Behandlung im Jahresabschluss des Gesellschafters wird nicht davon bestimmt, ob die Gesellschaft den empfangenen Zuschuss erfolgswirksam vereinnahmt oder erfolgsneutral in die Kapitalrücklage einstellt.*

*Aufwandswirksame Zuschüsse sind in der Gewinn- und Verlustrechnung nach allgemeinen Regeln grundsätzlich als "außerordentlicher Aufwand" (§ 275 Abs. 2 Nr. 16 bzw. Abs. 3 Nr. 15 HGB) oder als "sonstige betriebliche Aufwendungen" (§ 275 Abs. 2 Nr. 8 bzw. Abs. 3 Nr. 7 HGB) auszuweisen.*

Sämtliche Zahlungen stellen „außerordentlichen Aufwand“ und damit sofort abzugsfähige **Betriebsausgaben** dar, da sich der innere Wert der Beteiligung auf Grund der anhaltenden Verluste nicht erhöht hat. Dies gilt sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz (Maßgeblichkeit, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG).

Die Verbuchung als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung ist bereits dem Grund nach nicht möglich!



Außerbilanzielle Korrekturen dieser Betriebsausgaben gem. § 3c Abs. 2 EStG sind grundsätzlich vorzunehmen, mit dem Ergebnis, dass die Aufwendungen nur anteilig abziehbar sind. Abziehbar wären für die Jahre bis 2008 nur 50 % der Aufwendungen und für die Jahre ab 04 nur 60 % der Aufwendungen.

Tatsächlich hat das EU aus der Beteiligung keine Beteiligungseinnahmen erhalten. Damit wurde die Begünstigung des § 3 Nr. 40 Abs. 1 Satz 1 Buchstabe d i.V.m. Satz 2 EStG in keinem der Veranlagungsjahre in Anspruch genommen.

Die Verluste aus den gewährten Zuschüssen sind daher bis zum Jahre 05 in voller Höhe zu berücksichtigen, vgl. BFH-Urteil vom 25.06.2009 IX R 42/08, BStBl 2010 II, S. 220 und BFH-Urteil vom 14.07.2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399.

Diese Rechtsprechung wurde vorübergehend nicht angewendet, vgl. BMF BStBl I 2010, S. 599, bewirkte jedoch eine Gesetzesänderung, allerdings erst für Verluste ab 2011.

Exkurs :

Fraglich ist u.E. auch die Bilanzierung der gewährten Zuschüsse aus brasilianischer Sicht. Stellt diese nach dem Bilanzrecht Brasiliens Eigen- oder Fremdkapital dar? Hierzu ein Auszug aus „Eigenkapital und Fremdkapital, Steuerrecht - Gesellschaftsrecht von Wolfgang Schön, S. 226 von Marta Liveros Castelon zu § 5 EK und FK im Steuer- und Gesellschaftsrecht Brasiliens:

Auszugsweise

#### **4.1.2. Der Eigenkapitalbegriff aus bilanzrechtlicher Sicht**

*Heute findet in Brasilien eine Anpassung der handelsbilanzrechtlichen Vorschriften an die internationalen Standards statt, die durch das sog. IASB gesetzt werden und weltweit als Maßstab bei der Vereinheitlichung der Bilanzaufstellung Anwendung finden.<sup>1</sup>*

*.... IAS 32 .... Erwähnenswert ist ferner, dass in Brasilien die steuerrechtlichen Bilanzregelungen den handelsrechtlichen nicht folgen müssen.<sup>2</sup>*

#### **5.1.2. Fremdkapital aus bilanzrechtlicher Sicht**

*Wie bereits erwähnt, (siehe 4.1.2.) werden die brasilianischen Handelsbilanzvorschriften an die internationalen Standards des IASB angepasst...*

*IAS 32 verwendet für das Konzept des Fremdkapitals den Begriff „Finanzielle Verbindlichkeiten“ und bestimmt, dass dieser Folgendes umfasst:*

*a) eine **vertragliche Verpflichtung** (i) einem anderen Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern oder; (ii) mit einem anderen*

<sup>1</sup> Gesetz 11.638/07 (DOU 28 Dezember 2007. Ed extra) und Gesetz 11.941/09 (DOU 27. Mai 2009)....

<sup>2</sup> Art 177 § 2 Gesetz 6.404/76 (DOU 17 Dezember 1976).....





*Unternehmen finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen; oder*

*b) einen **Vertrag**, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt werden kann und bei dem es sich um Folgendes handelt: (i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung enthält .....*

Fazit:

Es fehlt aber gerade an einer vertraglichen Verpflichtung, so dass ein Ausweis im Fremdkapital auch aus brasilianischer Sicht hinterfragt werden sollte. Wir empfehlen hier den Rat eines brasilianischen Beraters einzuholen. Vermutlich hätte bei der B-Ltda spiegelbildlich ein „außerordentlicher Ertrag“ gebucht werden müssen.

**Sämtliche bisher angeführte und vom Finanzgericht gewürdigte Rechtsprechungen befassen sich mit der Teilwertabschreibung auf Darlehen und sind auf den zur Beurteilung anstehenden Sachverhalt nicht anzuwenden.**

Zwischenfazit:

Die Zuschüsse stellen auf Ebene des deutschen EU im Zeitpunkt der Auszahlung Aufwand dar. Dieser ist auch für steuerliche Zwecke in voller Höhe abziehbar.

**Nachfolgend wird nun geprüft, ob die vorzunehmenden Aufwandsbuchungen, die zu einem Betriebsausgabenabzug führen, überhaupt den Anwendungsbereich des § 1 AStG eröffnen:**

#### **4.2 Tatbestandsmerkmale zur Anwendung von § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG**

§ 1 AStG richtet sich gegen die Verlagerung von Einkünften ins Ausland durch Vereinbarung unangemessener Geschäftsbedingungen zwischen einander Nahestehenden.

Kernanliegen der Vorschrift ist es, eine Rechtsgrundlage für die Berichtigung von Einkünften aus internationalen Geschäftsbeziehungen zu schaffen. Bei der Anwendung der Vorschrift ist im Auge zu behalten, dass sie allein darauf gerichtet ist, eine allenfalls steuerlich wirkende Korrektur der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen zum Ausland zu ermöglichen, vgl. Kraft, Kommentar zum AStG Rz. 11 zu § 1.

§ 1 AStG ist eine **Einkünftekorrekturvorschrift**.

Auf Grund der Formulierung in § 1 Abs. 1 AStG erfolgt eine Berichtigung der Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften.

Dies bedeutet zunächst die vorrangige Anwendbarkeit von Vorschriften, die sich tatbestandlich mit § 1 AStG überschneiden.

Namentlich sind dies vor allem § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttungen) und § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG (verdeckte Einlagen), so auch TZ. 1.1.1 bzw. 1.1.2 des BMF-Schreibens vom 14.05.2004, BStBl 2004 I Sondernummer 1/2004 S. 3.

Für die steuerrechtliche Beurteilung sollen nachfolgend die Sätze 1 bis 3 des § 1 Abs. 1 näher betrachtet werden:

Satz 1 statuiert die Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolge der Einkünfteberichtigung.

*Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer **Geschäftsbeziehung zum Ausland** mit einer ihm **nahe stehenden Person** dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung **andere Bedingungen**, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie **voneinander unabhängige Dritte** unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen **voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen** angefallen wären.*

Satz 2 beschreibt den Ausgangspunkt des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Satz 3 sieht die Rechtsfolge der Einkünfteberichtigung nach § 1 Abs.1 Satz 1 AStG für Fälle vor, in denen diese Rechtsfolge grundsätzlich wegen der Formulierung „unbe-

schadet anderer Vorschriften" aus den anderen Vorschriften zu ziehen wäre, weil deren Voraussetzungen erfüllt sind.

#### 4.2.1 „Geschäftsbeziehung“ i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG (zwischenzeitlich auch mal Abs. 5) in der Fassung des Veranlagungszeitraums 2010

##### § 1 Abs. 4 AStG hat folgenden Wortlaut:

*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 nahe stehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.*

Zum Ausland besteht eine Geschäftsbeziehung, wenn durch sie eine grenzüberschreitende Leistungsbeziehung begründet wird, Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 1 AStG Rz. 126 ff.

Bei der Auslegung des § 1 Abs. 4 AStG ist zu bedenken, dass die Vorschrift nur dann Anwendung findet, wenn **die Geschäftsbeziehung** zum Ausland die Eignung hat, eine Einkünfterminderung auszulösen. § 1 AStG soll Einkünfterverlagerungen ins Ausland verhindern.

Von besonderer Bedeutung ist die Gesetzesentwicklung. Wann wurden welche Gesetzesänderungen mit welcher Gesetzesbegründung vorgenommen.

Die gesetzliche Definition der „Geschäftsbeziehung“ ist durch das StÄndG 1992 vom 25.02.1992, BStBl. 1992 I S. 146 eingefügt. Nach der Begriffsbestimmung in § 1 Abs. 4 AStG sind Geschäftsbeziehungen alle zwischen einander Nahestehenden **vertraglich vereinbarten Beziehungen**, durch die bei einem der Vertragspartner Gewinneinkünfte (Einkünfte gemäß §§ 13, 15 oder 18 EStG) oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erhöht oder vermindert werden.

Durch das StVerGAbG vom 16.05.2003 wurde der Abs. 4 dahingehend präzisiert, dass lediglich schuldrechtliche Beziehungen einer Korrektur nach § 1 AStG zugänglich sind.

Auszug aus der Gesetzesbegründung:

*Die Änderung stellt klar, dass eine den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu würdige Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und einem ihm Nahestehenden immer dann anzunehmen ist, wenn es sich um eine auf **schuldrechtlichen Vereinbarungen beruhende Beziehung** handelt.*

Genau diese schuldrechtliche Beziehung liegt aber nicht vor. Dieser Gesetzestext fand bis zum Ende des Veranlagungszeitraumes 2012 Anwendung und gilt damit für den Zeitraum des zu beurteilenden Sachverhaltes.

**Mangels schuldrechtlicher Grundlage scheidet die Anwendung des § 1 AStG aus.**

Erst seit dem AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. 2013 I S. 1826, knüpft der Begriff der Geschäftsbeziehung nicht mehr an „schuldrechtliche Beziehungen“ an, sondern an „Geschäftsvorfälle“, die als „einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge“ definiert werden. Die Gesetzesänderung diente der Umsetzung des sog. Authorised OECD Approachs („AOA“) für Betriebsstätten und stellt eine der gravierendsten Änderungen des AmtshilfeRLUmsG dar. Die geplante Änderung des § 1 AStG und der Gewinnaufzeichnungsverordnung sollte eine nationale Rechtsgrundlage für die umfassende Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Auslandsbetriebsstätten bewirken.

Nach den bisherigen Regelungen waren Geschäftsbeziehungen schuldrechtliche Beziehungen, denen keine gesellschaftsvertragliche Regelung zugrunde lag. Da zwischen einem Unternehmen und seiner rechtlich unselbständigen Betriebsstätte keine schuldrechtlichen Beziehungen möglich sind, wurde der Begriff der Geschäftsbeziehung um sogenannte anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen („dealings“) erweitert.

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen unter dem Begriff der wirtschaftlichen Vorgänge neben den bisher geltenden schuldrechtlichen Beziehungen auch solche fallen, die *„ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter voneinander unabhängiger Unternehmen (Fremdvergleich) schon aus Gründen der Rechtsklarheit als schuldrechtliche Beziehung ausgestaltet hätten.“*

§ 1 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F.:

*„Liegen einer Geschäftsbeziehung keine schuldrechtlichen Vereinbarungen zugrunde, ist davon auszugehen, dass voneinander unabhängige, ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eine schuldrechtliche Vereinbarung getroffen hätten oder eine bestehende Rechtsposition geltend machen würden, die der Besteuerung zugrunde zu legen ist, es sei denn, der Steuerpflichtige macht im Einzelfall etwas anderes glaubhaft.“*

Erstmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum **2013**.

Inwieweit diese Änderung sich auf den zugrundeliegenden Sachverhalt auswirkt, braucht nicht weiter untersucht werden, denn der Sachverhalt, insbesondere die Einkunftsminderung (Aufwand beim EU), endet im Jahre 2010 und damit außerhalb des Anwendungszeitraumes der Gesetzesänderung.



Die gesetzliche Entwicklung zeigt, wie stark der Gesetzgeber bemüht ist Rechtssicherheit in die Anwendung des § 1 AStG zu bekommen. Besonders deutlich wird dies an der nochmaligen Änderung der Formulierung des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr.1 Buchstabe b AStG und damit eine erneute Definition des Begriffes der Geschäftsbeziehung im Rahmen des Zollkodexanpassungsgesetzes (Jahressteuergesetz 2015 Gesetz vom 02.11.2015 - Bundesgesetzblatt Teil I 2015 Nr. 43 vom 05.11.2015 S. 1834), welches jedoch erst ab dem Veranlagungszeitraum 2015 anzuwenden ist, vgl. § 21 Abs. 22 AStG n.F.

Auszug § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 b AStG:

*„...denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt; eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist eine Vereinbarung, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt.“*

Damit kommt es ab 2015 zu einer Verschärfung des § 1 AStG und Ausweitung der Anwendungsfälle.

### Zwischenfazit

Der EU hat der B-Ltda Gelder zur Verfügung gestellt, die bei korrekter Behandlung im Zeitpunkt der Zahlungen der Zuschüsse Betriebsausgaben darstellen, § 4 Abs. 4 EStG. Somit liegt auf der deutschen Seite eine Minderung der Einkünfte vor.

Bei der B-Ltda hätte (möglicherweise, was von brasilianischer Seite zu überprüfen ist) bei Eingang der Gelder korrespondierend eine Betriebseinnahme gebucht werden müssen.

Dennoch entspricht dieser Tatbestand **nicht** dem Tatbestand einer Geschäftsbeziehung i.S.v. § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 AStG.

§ 1 AStG ist nicht anzuwenden, denn es fehlt an der notwendigen schuldrechtlichen Beziehung, die gerade nicht vorliegt! Bei den Zahlungen handelt es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Beitrag ohne Gegenleistung.

#### 4.2.2 Zwischen einander nahestehender Personen

Verhältnisse des "einander Nahestehens" werden im zur Beurteilung anstehenden Fall durch die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen begründet. X ist Mehrheitsanteilsnehmer der B-Ltda, vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfelder (F/W/B/S) in Rz. 145 f. zu § 1 AStG.

##### Fazit

Das EU und die B-Ltda sind einander nahestehende Personen.

#### 4.2.3 Vereinbarung unangemessener Bedingungen

Unangemessen sind die Bedingungen, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Mit Bedingungen sind **Vertragsbedingungen gemeint** und insbesondere die vereinbarten Preise.

Diese bezeichnet der Gesetzgeber in Übereinstimmung mit dem üblichen Sprachgebrauch als "Verrechnungspreise". Der übliche Sprachgebrauch geht aber weiter, indem er alle Bedingungen, nicht nur die Preise, als Verrechnungspreise bezeichnet.

Die die Einkünfterminderung auslösende Geschäftsbeziehung muss schuldrechtlicher Natur sein und speziell zu einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person bestehen. Anders ausgedrückt muss eine schuldrechtliche Vereinbarung mit der dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person bestehen, die dem **Fremdvergleich nicht entspricht** und **deshalb eine Einkünfterminderung** auslöst, vgl. F/W/B/S zu § 1 Rz. 146.

##### Fazit

Zunächst leistet X Zuschüsse zur Sanierung in die B-Ltda. Diese sind im EU als Betriebsausgaben zu behandeln.

Die Vereinbarung einer „unangemessenen Bedingung“ ist nicht erkennbar und in Kombination damit deshalb auch keine Einkünfterminderung.

Vielmehr sind die Zuschüsse in das Vermögen der B-Ltda **bedingungslos**.

#### **4.2.4 Minderung von Einkünften**

Gemindert sind die Einkünfte, wenn sie bei Vereinbarung angemessener Bedingungen höher ausgefallen wären. Sind durch **unangemessene Bedingungen** im Einzelfall die Einkünfte gemindert, so ist die Tatbestandsvoraussetzung erfüllt, vgl. F/W/B/S Rz. 149 zu § 1 AStG.

#### **Fazit**

Durch die vom EU geleisteten Zuschüssen an die B-Ltda, die zum Betriebsausgabenabzug führen, ergibt sich für X in seinem EU eine Einkünfterminderung, die rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist.

#### **4.3 Bezeichnung der Geldeingänge in der brasilianischen Finanzbuchhaltung und dem dortigen Jahresabschluss**

Ausweislich der vorliegenden Unterlagen hat der brasilianische Buchhalter (ohne Abstimmung oder Rücksprache) entschieden, die eingehenden Gelder auf einem Darlehenskonto zu verbuchen.

Was ihn dazu veranlasst hat, ist nicht nachzuvollziehen.

Nicht nachvollziehbar ist die Tatsache, dass aus dem deutschen Verwendungszweck „Kapitaleinlage“ in Brasilien der Begriff „Kredit-Austausch-Service“ wird.

Diese Unstimmigkeiten sind allerdings für die Beurteilung des Sachverhaltes auf nationaler Ebene ohnehin irrelevant.

## **5. Abschließende Hinweise**

Wir haben die Antwort auf Ihre Anfragen auf Grundlage der uns überlassenen Unterlagen und erteilten Auskünften erstellt.

Wir bitten den dargestellten Sachverhalt und die getroffenen Annahmen zu prüfen. Da unserer Stellungnahme der dargestellte Sachverhalt sowie die getroffenen Annahmen zu Grunde gelegt worden sind, kann sich eine nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung des Sachverhaltes bzw. eine falsch getroffene Annahme auf die Gültigkeit der Aussagen der vorliegenden Stellungnahme auswirken.

Unsere Stellungnahme stellt unsere Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, der hierzu ergangenen Rechtsprechung und der hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung dar. Der Stellungnahme haben wir den zum Zeitpunkt der Erstellung der Stellungnahme geltenden Rechtsstand zu Grunde gelegt. Das Steuerrecht unterliegt einer permanenten Weiterentwicklung durch Änderungen der Steuergesetze, neuen bzw. überarbeiteten Verwaltungsanweisungen sowie durch die Rechtsprechung. Derartige Änderungen können dazu führen, dass eine spätere Neuurteilung des Sachverhalts zu einer anderen Lösung führt. Wir bitten um Mitteilung, falls wir unsere Stellungnahme zu einem späteren Zeitpunkt an den neuen Rechtsstand anpassen sollen.

Im Rahmen der Beantwortung der oben genannten steuerrechtlichen Fragestellungen mussten keine außersteuerrechtlichen Aussagen getroffen werden. Die H.a.a.S Tax Call GmbH Steuerberatungsgesellschaft – Rechtsanwalts-gesellschaft ist zur Rechtsberatung befugt. Die Rechtsberatung war nicht Gegenstand des Auftrages. Eine Prüfung der außersteuerrechtlichen Aussagen bleibt einer juristischen Überprüfung vorbehalten, die sie gerne über unsere Gesellschaft vornehmen lassen können.

Dagmar Wedeking

Steuerberaterin  
Dipl. Kauffr.  
Geschäftsführerin

Petra Siebert-Pönninghaus

Steuerberaterin und  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht  
Geschäftsführerin