



IM NAMEN DES VOLKES

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

der (...) -OHG,
vertreten durch die (...) -Stiftung als geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte
Gesellschafterin, diese wiederum vertreten durch das Vorstandsmitglied Herrn (...),

- Bevollmächtigte:
1. Rechtsanwalt Jan Uterhark,
c/o KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Fuhrentwiete 5, 20355 Hamburg,
 2. Rechtsanwalt Jürgen Nagler,
c/o KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
THE SQUAIRE, 60549 Frankfurt am Main -

gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. August 2019 - I R 34/18 -

hat die 2. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Richter Müller

und die Richterinnen Langenfeld,

Fetzer

am 8. November 2023 einstimmig beschlossen:

- 1. Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. August 2019 - I R 34/18 - 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.**

Gründe:

Gegenstand der Verfassungsbeschwerde ist die Problemstellung, ob der Bundesfinanzhof verfassungsrechtlich verpflichtet war, die Frage, ob die von ihm gefundene Auslegung des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz - AStG) gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) verstößt, dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen. Die Regelung in § 1 AStG zielt darauf ab, Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland zu korrigieren, die aufgrund einer Nahestehensbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen nicht zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden und dadurch zu einer Minderung von Besteuerungssubstrat geführt haben.

1

I.

1. Die Beschwerdeführerin ist eine inländische offene Handelsgesellschaft, an der in den Streitjahren 2002 und 2004 ausschließlich juristische Personen beteiligt waren. Ihre Geschäftstätigkeit umfasst die Ausstattung von Unternehmen mit Betriebstextilien, inklusive Waschen und Lieferung von Bekleidung und Putztüchern. In den Streitjahren war die Beschwerdeführerin Alleingesellschafterin der A.S.R.L., einer italienischen Kapitalgesellschaft. Auf Grundlage einer im Jahr 1998 getroffenen unternehmerischen Entscheidung investierte die A.S.R.L. in die Erweiterung ihrer Geschäftsaktivitäten in Italien. Die Finanzierung des neuen Wäschereibetriebs in Italien erfolgte dabei teils durch Eigenmittel der A.S.R.L., teils durch Erhöhung eines von der Beschwerdeführerin gewährten Kontokorrentkredits. Der im Jahr 2001 fertiggestellte neue Betrieb in Italien konnte seitens der A.S.R.L. mangels behördlicher Genehmigung einer auch „abfallbehandelnden Tätigkeit“ nicht im geplanten Umfang aufgenommen werden. Die A.S.R.L. beauftragte daher im Zeitraum 2001 bis 2005 externe Dienstleister, die über die erforderlichen Genehmigungen verfügten.

2

2. Im Jahr 2002 war eine nicht besicherte Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber der A.S.R.L. aus einem Kontokorrentkredit in Höhe von ca. ... Mio. Euro offen. Die Forderung wurde mit 4,57 % (Erstes Halbjahr 2002), 4,47 % (Zweites Halbjahr 2002), 3,14 % (Erstes Halbjahr 2004) beziehungsweise 3,13 % (Zweites Halbjahr 2004) verzinst. Der vereinbarte Zins lag durchschnittlich zwei Prozentpunkte über dem amtlichen Basiszinssatz. Zum 31. Dezember 2002 verzichtete die Beschwerdeführerin gegen Besserungsschein auf einen Teil dieser Forderung in Höhe von ... Euro. In der Folge stieg die Forderung gegen die A.S.R.L. bis Ende 2004 wieder auf ca. ... Mio. Euro an. Die Beschwerdeführerin verzichtete sodann erneut gegen Besserungsschein auf einen Teil dieser Forderung (... Euro). Die Beträge entsprachen dem nach Ansicht der Vertragsbeteiligten wertlosen Teil der gegen die A.S.R.L. gerichteten Forderungen aus dem Kontokorrentkredit. Dabei war die A.S.R.L. bereits im Jahr 2004 durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Italien darauf hingewiesen worden, dass dringend Kapitalmaßnahmen erfolgen müssten, um eine im Frühjahr 2005 drohende Überschuldung zu vermeiden.

3

3. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung versagte das Finanzamt mit Bescheiden über

4

die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2002 und 2004 vom 15. August 2006 beziehungsweise vom 25. Februar 2010 den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen, die der Beschwerdeführerin aus den genannten Teilwertabschreibungen auf Forderungen gegenüber der A.S.R.L. entstanden waren. Dabei gingen die Betriebsprüfung sowie die Veranlagungsstelle von einer jeweils die Teilwertabschreibung rechtfertigenden Wertminderung der Forderungen der Beschwerdeführerin aus, versagten den Betriebsausgabenabzug jedoch zunächst mit Verweis auf die Vorschrift des § 8b Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung. In dem sich anschließenden Einspruchsverfahren stützte das Finanzamt die außerbilanziellen Hinzurechnungen sodann auf § 1 Abs. 1 AStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung.

4. Die hiergegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Mit Gerichtsbescheid vom 29. August 2018 - 2 K 1744/16 - erkannte das Finanzgericht die geltend gemachten Teilwertabschreibungen auf die Darlehensforderungen an. Da Teilwertabschreibungen auf sogenannte eigenkapitalersetzende Darlehen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keine bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleibenden Gewinnminderungen im Sinne von § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 darstellten, sei entgegen der von den Beteiligten zunächst vertretenen Auffassung § 1 AStG einschlägig.

a) Eine über § 1 Abs. 1 AStG ermöglichte Einkommenskorrektur könne sich aber nur auf jene Beträge beziehen, die durch einen nicht fremdvergleichsgerechten, zu niedrigen Preis beziehungsweise bei einem Darlehen durch zu niedrigen Zins bewirkt würden. Der in § 1 AStG in nationales Recht umgesetzte Fremdvergleichsgrundsatz („Dealing at arm's length“-Prinzip) ermögliche hingegen keine Korrektur einer Abschreibung, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung einer Darlehensvaluta vorzunehmen sei, weil das in Art. 9 des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ausgearbeiteten Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (OECD-Musterabkommen) verankerte „Dealing at arm's length“-Prinzip nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insoweit eine Sperrwirkung entfalte.

b) Der Zinssatz für das der A.S.R.L. gewährte Darlehen habe – jeweils für einen Zeitraum von sechs Monaten – im Jahr 2002 4,57 % beziehungsweise 4,47 % und im Jahr 2004 3,14 % beziehungsweise 3,13 % betragen, wohingegen der amtliche Basiszinssatz im gleichen Zeitraum 2002 bei 2,57 % beziehungsweise 2,47 % und im Jahr 2004 bei 1,14 % beziehungsweise 1,13 % gelegen habe. Unter diesen Umständen habe die Höhe der Verzinsung in angemessener Weise dem Umstand Rechnung getragen, dass das Darlehen an die italienische Tochtergesellschaft ungesichert gewährt worden sei. Somit könne auch in Bezug auf die Verzinsung nicht von einer fremdunüblichen Vorteilsgewährung der Beschwerdeführerin an die Tochtergesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG gesprochen werden.

c) Hinsichtlich der Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen habe die Be-

triebsprüfung ergeben, dass in Übereinstimmung mit den Beteiligten zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts unter Berücksichtigung der zukünftig zu erwartenden Entwicklung von einer nicht werthaltigen Forderung auszugehen gewesen sei. Darüber hinaus habe das Finanzamt ausgeführt, dass bezüglich der Hingabe der Darlehensmittel von Anfang an nicht mit einer Realisierung des Rückzahlungsanspruchs habe gerechnet werden können.

5. Auf die hiergegen erhobene Revision des Finanzamts hob der Bundesfinanzhof die Entscheidung des Finanzgerichts vom 29. August 2018 mit Urteil vom 14. August 2019 - I R 34/18 - auf und wies die Klage der Beschwerdeführerin ab. Das Finanzgericht habe sich zwar nicht mit dem Vorbringen des Finanzamts auseinandergesetzt, dass für das Darlehen von Anfang an keine Rückzahlungsabsicht bestanden habe und dieses daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Diese Frage könne jedoch offen bleiben, da sowohl im Falle einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einlage als auch bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Darlehen die Gewinnminderung außerbilanziell zu berichtigen sei. Bei einer Einlage wäre eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ausgeschlossen. Im Falle eines betrieblich veranlassten Darlehens ergäbe sich die Einkünftekorrektur aus § 1 AStG.

9

a) Zwar habe das Finanzgericht zu der Frage, ob die fehlende Besicherung der Darlehensrückzahlungsforderung dem entspreche, was ein fremder, nicht mit der A.S.R.L. verbundener Darlehensgeber (ex ante) vereinbart hätte, keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen, da es nach der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur abkommensrechtlichen Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen hierauf – namentlich auf den „Grund“ des Vereinbarten (Üblichkeit der Konditionen, Ernsthaftigkeit; vgl. BFHE 248, 170 <176 Rn. 19>) – nicht angekommen sei. An dieser Rechtsprechung halte der Bundesfinanzhof indes nicht fest. Vielmehr ermögliche der Korrekturbereich des Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf. Zur Begründung nahm der Bundesfinanzhof auf das – durch Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 4. März 2021 - 2 BvR 1161/19 - aufgehobene – Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 - I R 73/16 - (BFHE 263, 525 <531 f. Rn. 24 ff.>) Bezug. Weiter führte es aus, für den im Streitfall anwendbaren Art. 9 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzungen vom 18. Oktober 1989 (BGBl II 1990 S. 743) gelte insoweit nichts anderes.

10

b) Die Prüfung anhand dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten (§ 1 Abs. 1 AStG), sei auch nicht aufgrund des sogenannten Rückhalts im Konzern entbehrlich. Entgegen der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach es fremdvergleichsgerecht sein könne, bei einer Darlehensgewährung zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern von Sicherheiten abzusehen (vgl. BFHE 250, 386 <389 Rn. 13>), beschreibe der Topos des sogenannten Konzernrückhalts lediglich den rechtlichen und

11

wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung und bringe die Üblichkeit zum Ausdruck, innerhalb eines Konzerns Kreditansprüche nicht wie unter Fremden abzusichern. Eine fremdübliche (werthaltige) Besicherung des Rückzahlungsanspruchs im Sinne einer aktiven Einstandsverpflichtung könne allein in den Einflussnahmemöglichkeiten des beherrschenden Gesellschafters auf den Darlehensnehmer jedoch nicht gesehen werden. Auch insoweit werde auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 - I R 73/16 - (BFHE 263, 525 <528 f. Rn. 13, 18>) Bezug genommen.

c) Die vom Finanzgericht festgestellten Umstände (§ 118 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO) ließen es als ausgeschlossen erscheinen, dass ein nicht mit der A.S.R.L. verbundener Darlehensgeber dieser das mit der Beschwerdeführerin vereinbarte Kontokorrentdarlehen ohne werthaltige Sicherheiten gewährt hätte. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass sich die A.S.R.L. in einer dauerdefizitären Situation befunden habe; auch sei – noch nicht einmal ansatzweise – erkennbar, dass – nach Maßgabe dessen, was fremde Dritte vereinbart hätten – der vereinbarte Zinssatz, der durchschnittlich zwei Prozentpunkte über dem jeweiligen Basiszinssatz gelegen habe, die fehlende Besicherung und das hiermit verbundene Ausfallrisiko hätte kompensieren können. Einer Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht zur weiteren Sachaufklärung bedürfe es bei dieser Sachlage nicht. 12

d) Weiter sei die Einkünfte minderung im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG durch („dadurch“) die fehlende Besicherung eingetreten. Zur Begründung nahm der Bundesfinanzhof erneut auf sein Urteil vom 27. Februar 2019 (BFHE 263, 525 <531 Rn. 23>) Bezug. 13

e) Auch das Unionsrecht widerspreche nicht einer Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG. 14

aa) Zwar habe der Gerichtshof der Europäischen Union mit seiner „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018 - C-382/16 -, EU:C:2018:366, Rn. 56) für die unentgeltliche Übernahme von Garantie- und Patronatszusagen im Rahmen seiner Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit erkannt, 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. Diese Einschränkung komme vorliegend jedoch nicht zum Tragen. 15

bb) Der Senat habe in seinem Urteil vom 27. Februar 2019 (BFHE 263, 525 <528 f. Rn. 13, 18>) ausgeführt, dass dann, wenn die Ausreichung von Fremdkapital durch einen Gesellschafter eine unzureichende Ausstattung der Gesellschaft mit Eigenkapital ausgleiche und diese Finanzierung die Voraussetzung dafür sei, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zugeordnete wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen könne, eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen sei. Nichts anderes gelte für den Streitfall. 16

cc) Soweit im Schrifttum eingewandt werde, dass eine Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar sei, wenn rein künstliche Konstruktionen zur missbräuchlichen Gewinnverlagerung vorlägen, sei dem nicht zu folgen. Diese Auffassung stehe mit den Aussagen des Gerichtshofs der Europäischen Union in der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung nicht in Einklang. Vielmehr habe dieser in seiner Entscheidung ausgeführt, dass die deutsche Regierung keine Gefahr einer Steuerumgehung, also weder das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung noch die Absicht einer Gewinnminderung in der Bundesrepublik Deutschland, geltend gemacht habe. Nur „unter diesen Umständen“, also wenn gerade keine Gefahr einer Steuerumgehung, insbesondere keine rein künstliche Gestaltung vorliege, könnten wirtschaftliche Gründe – deren Vorhandensein von den nationalen Gerichten festzustellen sei (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 57) – den Abschluss eines Rechtsgeschäfts unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, EU:C:2018:366, Rn. 56). Hieraus folge, dass bei Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung eine Korrektur über § 1 Abs. 1 AStG „per se“ mit dem Unionsrecht in Einklang stehe. Liege demgegenüber keine rein künstliche Gestaltung vor, müsse das nationale Gericht wirtschaftliche Gründe – sofern solche vorlägen – berücksichtigen und diese im Rahmen einer Abwägung daran messen, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gründende Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreife (vgl. Urteil in BFHE 263, 525 <533 f. Rn. 33>).

17

II.

Die Beschwerdeführerin wendet sich mit ihrer Verfassungsbeschwerde gegen das im Revisionsverfahren ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. August 2019 und rügt die Verletzung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Nach Maßgabe der vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Maßstäbe liege eine unhaltbare Handhabung der Vorlagepflicht aus Art. 267 Abs. 3 AEUV wegen Unvollständigkeit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zur Verhältnismäßigkeit der Regelung des § 1 Abs. 1 AStG vor.

18

1. Anders als der Bundesfinanzhof in der angegriffenen Entscheidung ausführe, sei weder durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union im Allgemeinen noch durch dessen „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung im Besonderen geklärt, ob und gegebenenfalls welche wirtschaftlichen Gründe der Steuerpflichtige für die Vereinbarung eines fremdunüblich besicherten Darlehens an eine im EU-Ausland ansässige Tochtergesellschaft geltend machen könne, die einer Berichtigung nach § 1 Abs. 1 AStG entgegenstehen könnten. Diese für die Beschwerdeführerin im fachgerichtlichen Verfahren entscheidungserhebliche Frage des Unionsrechts sei durch die bestehende Rechtsprechung noch nicht erschöpfend beantwortet. Eine Fortentwicklung der Rechtsentwicklung erscheine daher nicht nur als entfernte Möglichkeit.

19

a) Die „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union und insbesondere deren Reichweite sei in der Fachöffentlichkeit kritisch diskutiert wor-

20

den. Dem eher restriktiven Verständnis der Finanzverwaltung stehe die Auffassung vornehmlich der Beraterschaft gegenüber, wonach die Entscheidung deutlich über den Einzelfall hinausgehe. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin verdeutlichten sowohl das angeführte Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Dezember 2018 (BStBl I S. 1305) als auch die in der Beschwerdeschrift zitierten Literaturstimmen (Schreiber/Greil, DB 2018, 2527; Eggert, BB 2019, 417; Kunert/Eberhardt, StuB 2019, 190; Bühl/Thomson, IWB 2019, 212; Schwenke, DB 2018, 2329; Graw, DB 2018, 2655; Uterhark/Nagler, IStR 2018, 467), dass die Frage, aus welchen – in der Stellung des Gesellschafters begründeten – wirtschaftlichen Gründen die Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen vor dem Hintergrund der Einkünftekorrektur des § 1 Abs. 1 AStG steuerrechtlich unschädlich sein könne, auch nach der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung völlig offen sei.

b) Die nationalen Gerichte, die nach der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union aufgefordert seien, die für eine Ausnahme vom Fremdvergleichsgrundsatz erforderlichen „wirtschaftlichen Gründe“ festzustellen, hätten noch keine Orientierung für den vom Gerichtshof der Europäischen Union geforderten „Motivtest“. Eine Fortentwicklung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union erscheine vor diesem Hintergrund nicht nur als „entfernte Möglichkeit“, sondern geradezu geboten.

21

2. Dies belege auch die verfahrensgegenständliche Entscheidung des Bundesfinanzhofs, da dieser die ihm vom Gerichtshof der Europäischen Union auferlegte Feststellung, ob die Beschwerdeführerin wirtschaftliche Gründe für die fremdunüblich unbesicherte Hingabe des Darlehens an die A.S.R.L. habe geltend machen können, ersichtlich nicht getroffen habe. Statt eines „Motivtests“ habe der Bundesfinanzhof eine Gleichsetzung von Fremd- und Eigenkapitalhingabe für Zwecke der Gewinnabgrenzung vorgenommen, was etwas völlig anderes sei und wofür sich in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union keine Anhaltspunkte fänden. Auch bleibe der Bundesfinanzhof einen entsprechenden Nachweis schuldig und nehme lediglich an, dass eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen sei, ohne eine Grundlage für diese Annahme anzuführen.

22

a) In der Konsequenz wäre eine Geltendmachung wirtschaftlicher Gründe im Sinne der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union für die Hingabe eines unbesicherten, eigenkapitalersetzenden Darlehens ausgeschlossen. Dies lasse jedoch den handels- und steuerbilanziellen Unterschied zwischen gesellschaftsrechtlicher Einlage und eigenkapitalersetzendem Darlehen unberücksichtigt. Wegen ihrer bilanziellen Eigenständigkeit könnten eigenkapitalersetzende Darlehen nur dann steuerlich wie Eigenkapital behandelt werden, wenn dies ausdrücklich gesetzlich angeordnet sei. Eine derartige Gleichstellung von eigenkapitalersetzenden Darlehen mit steuerlichem Eigenkapital sei aber erst für Veranlagungszeiträume ab 2008 durch § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008, BGBl I

23

2007 S. 3150) geschaffen worden.

b) Die vom Bundesfinanzhof in der angegriffenen Entscheidung vorgenommene Gleichsetzung führe dazu, dass die Regelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 7 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 auf grenzüberschreitende Sachverhalte faktisch schon vor ihrem Inkrafttreten zur Anwendung komme. Ungeachtet der fehlenden Begründung der Gleichsetzung überrasche diese Auffassung, weil mit ihr jeglicher Nachweis von wirtschaftlichen Gründen in Sanierungsfällen ausgeschlossen werde. Der darin liegende Widerspruch mit der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union liege auf der Hand, da dieser in seiner Entscheidung von der Zulässigkeit auch schuldrechtlicher Stützungsmaßnahmen in der Krise der von diesen Stützungsmaßnahmen begünstigten Gesellschaft ausgehe. 24

c) Die von der Bundesrepublik Deutschland bereits in der Vergangenheit erfolgte Berufung auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung für eine als gerechtfertigt angesehene Gleichbehandlung von Wertverlusten auf gesellschaftsrechtliche Einlagen mit Wertverlusten auf eigenkapitalersetzende Darlehen sei vom Gerichtshof der Europäischen Union bislang zurückgewiesen worden (vgl. EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, Rn. 34). Daher widerspreche die vom Bundesfinanzhof bezüglich eines „unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruchs der Gewinnabgrenzung“ gezogene Schlussfolgerung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union. 25

3. Aus diesem Grund hätte der Bundesfinanzhof ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV an den Gerichtshof der Europäischen Union stellen müssen, ob bei Hingabe unbesicherter, eigenkapitalersetzender Darlehen die Geltendmachung wirtschaftlicher Gründe im Sinne der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung ausgeschlossen sei mit der Folge, dass Teilwertabschreibungen auf unbesicherte, eigenkapitalersetzende Darlehen nach § 1 AStG ohne Ausnahme aberkannt werden dürften. 26

4. Diese Frage sei für das fachgerichtliche Verfahren auch entscheidungserheblich. Würde der Gerichtshof der Europäischen Union der Beschwerdeführerin das Recht zugestehen, wirtschaftliche Gründe für die fremdunüblichen Darlehensbedingungen darzulegen, entfielen gegebenenfalls die Möglichkeit einer Gewinnkorrektur nach § 1 AStG. Der Bundesfinanzhof könne dann nur für den Fall, dass das Darlehen als gesellschaftsrechtliche Einlage zu qualifizieren sei, eine Korrektur der Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in Erwägung ziehen. Da hierzu aber weitere Tatsachenfeststellungen erforderlich wären, hätte der Bundesfinanzhof bei Beachtung der Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht zu Lasten der Beschwerdeführerin entscheiden dürfen. 27

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. 28

2. Das Bundesministerium der Finanzen hat namens der Bundesregierung Stellung genommen und im Wesentlichen geltend gemacht:	29
a) Die Verfassungsbeschwerde sei nicht zur Entscheidung anzunehmen, da sie unzulässig sei (aa) und keine Annahmegründe vorlägen (bb).	30
aa) Die Verfassungsbeschwerde sei bereits unzulässig, da die Beschwerdeführerin gegen den Grundsatz der formellen Subsidiarität verstoßen habe. Denn durch ihren im Revisionsverfahren schriftsätzlich erklärten Verzicht auf mündliche Verhandlung habe sie eine Möglichkeit ausgelassen, auf der Ebene der Fachgerichtsbarkeit auf ein Vorabentscheidungsersuchen hinzuwirken. Es wäre der Beschwerdeführerin unbenommen geblieben, eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union zu Protokoll anzuregen und hierzu in der mündlichen Verhandlung entsprechend auszuführen.	31
Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG nicht hinreichend substantiiert dargelegt. Der Bundesfinanzhof sei seiner Pflicht, die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union in die finanzgerichtliche Praxis umzusetzen, in vertretbarer Weise nachgekommen. Dass sich die Beschwerdeführerin ein anderes steuerrechtliches Ergebnis erhofft habe, führe nicht zu einer Verletzung spezifischen Verfassungsrechts.	32
bb) Weiter stehe der Annahme der Verfassungsbeschwerde zur Entscheidung entgegen, dass die Annahmeveraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht vorlägen.	33
Der Verfassungsbeschwerde komme keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung im Sinne von § 93a Abs. 2 Buchstabe a BVerfGG zu. Die mit der Verfassungsbeschwerde aufgeworfene Frage, wann eine fehlende Vorlage nach Art. 267 Abs. 3 AEUV eine Verletzung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG darstelle, sei geklärt. Das Bundesverfassungsgericht stelle keine „Revisionsinstanz“ dar und prüfe im Rahmen einer Urteilsverfassungsbeschwerde nur die Verletzung spezifischen Verfassungsrechts. Hinzu komme, dass der Bundesfinanzhof klargestellt habe, dass er in künftigen Entscheidungen nicht schematisch entscheiden, sondern eine am Einzelfall orientierte Abwägung dahingehend vornehmen werde, mit welchem Gewicht die jeweils zu beurteilende Abweichung vom Maßstab des Fremdüblichen in den Territorialitätsgrundsatz und die hierauf gegründete Zuordnung der Besteuerungsrechte eingreife.	34
Auch die Voraussetzungen des § 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG lägen nicht vor, da der Verfassungsbeschwerde eine hinreichende Aussicht auf Erfolg nicht zukomme.	35
b) Ungeachtet dessen sei die Verfassungsbeschwerde unbegründet. Der Bundesfinanzhof sei nicht verpflichtet gewesen, die Rechtssache dem Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 Abs. 3 AEUV vorzulegen und habe eine entsprechende Vorlagepflicht jedenfalls auch nicht grundsätzlich verkannt.	36
Insbesondere habe er nicht willkürlich das Vorliegen eines „acte clair“ oder eines „acte éclairé“ angenommen, sondern sich mit der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union hinreichend auseinandergesetzt und seine Entschei-	37

dung hieran orientiert. Der Bundesfinanzhof habe in vertretbarer Weise einen „acte éclairé“ angenommen (aa). Das angegriffene Urteil des Bundesfinanzhofs sei auch sachgerecht und stehe im Einklang mit der Zielsetzung des Gerichtshofs der Europäischen Union (bb).

aa) Die Annahme des Bundesfinanzhofs, die Rechtslage sei durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union hinreichend geklärt, sei vertretbar. Wie das angegriffene Urteil verdeutliche, habe der Bundesfinanzhof sowohl die Relevanz als auch die zentrale Aussage der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union erkannt. Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung lasse sich der angegriffenen Entscheidung gerade nicht entnehmen, dass der Bundesfinanzhof die Möglichkeit des Vorliegens wirtschaftlicher Gründe im Sinne der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union für den konkreten Fall nicht berücksichtigt habe. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Bundesfinanzhof eine Abwägung vorgenommen habe, nach der die Einkünftekorrektur im Zusammenhang mit einem nicht fremdüblichen Kapitalsubstanzverlust zum unverzichtbaren Kernbereich der Wahrung der mitgliedstaatlichen Besteuerungsrechte gehöre, und in diesem Kontext wirtschaftliche Gründe, die in der Gesellschafterstellung des Darlehensgebers lägen, die Wahrung des Fremdvergleichs nicht verdrängen könnten.

38

Dass die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Auslegung der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung im Streitfall vertretbar gewesen sei, ergebe sich unmittelbar aus der entsprechenden Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union selbst. Danach könnten Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Steuerpflichtigen je nach dem Ort des Sitzes der Gesellschaften, mit denen die nicht fremdüblichen Bedingungen vereinbart worden seien, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen. Aus der Verwendung des Begriffs „können“ ergebe sich, dass es auf die Subsumtion durch das Fachgericht im Einzelfall ankomme.

39

Der Gerichtshof der Europäischen Union habe den Sinn und Zweck des § 1 AStG, die territoriale Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und ausgewogen aufzuteilen, explizit als berechtigten Rechtfertigungsgrund anerkannt. Diesem „zwingenden Grund des Allgemeininteresses“ habe der Bundesfinanzhof im Rahmen einer abwägenden Entscheidung zur Geltung verholfen. Es sei nicht Aufgabe des Gerichtshofs der Europäischen Union, diese Abwägung als „Berufungsgericht“ im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens im Einzelfall zu überprüfen.

40

Die Auslegung der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung durch den Bundesfinanzhof werde auch von Stimmen in der Literatur geteilt (Rasch/Chwalek/Bühl, ISR 2018, 275 <277, 279>; Schreiber/Greil, DB 2018, 2527 <2534>). Demnach könnten Verrechnungspreisvorschriften zwar diskriminierend sein. Dies sei jedoch gerechtfertigt, soweit sie angemessen seien und nicht über das Nötigste hinausgingen beziehungsweise die besonderen persönlichen Verhältnisse der Transaktionspartner berücksichtigt würden.

41

Dem stehe auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Dezember 2018 (BStBl I S. 1305) nicht entgegen. Dieses sehe vor, dass eine Korrektur nach § 1

42

AStG zu unterbleiben habe, „soweit“ der Steuerpflichtige sachbezogene, wirtschaftliche Gründe nachweisen könne, die eine vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Vereinbarung „erforderten“, um die sonst bedrohte wirtschaftliche Existenz der dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person zu sichern. In welchem Ausmaß die jeweiligen – vom Steuerpflichtigen nachzuweisenden – wirtschaftlichen Gründe eine vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Vereinbarung „erforderten“, bedürfe einer Abwägung im Einzelfall, wie sie der Bundesfinanzhof gerade vorgenommen habe.

Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 27. Februar 2019 - I R 73/16 - (BFHE 263, 525 <534 Rn. 35>), dass eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensausfall mit Rücksicht auf den unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen sei, gälten für den Streitfall entsprechend.

43

Die nach Auffassung der Beschwerdeführerin unbeantwortete (Vorlage-)Frage, ob die Geltendmachung wirtschaftlicher Gründe für die Darlehenshingabe ohne hinreichende Besicherung ausgeschlossen sei, sei bereits dahingehend geklärt, dass es auf eine Abwägung im Einzelfall ankomme. Dabei sei zu betonen, dass die Überprüfung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union gerade Sache der nationalen Fachgerichte sei. Angreifbar wäre lediglich ein unvertretbares Überschreiten dieses Beurteilungsspielraums. Dies sei im Streitfall nicht der Fall, da die Erwägungen des Bundesfinanzhofs sachgerecht seien. Der Bundesfinanzhof habe den ihm als höchstem nationalen Fachgericht eröffneten Beurteilungsspielraum nicht in unvertretbarer Weise überschritten.

44

bb) Darüber hinaus trage die angegriffene Entscheidung der durch den Gerichtshof der Europäischen Union vorgegebenen Zielsetzung gerade Rechnung.

45

Gefahren für die vom Gerichtshof der Europäischen Union ausdrücklich anerkannte Notwendigkeit, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren, erwachsen vor allem aus denjenigen Möglichkeiten der Steuergestaltung, die international tätigen Konzernen zur Verfügung stünden. Traditionell seien dabei die Vereinbarung künstlich hoher Lizenzgebühren oder Darlehenszinssätze beliebte Mittel zur Gewinnverschiebung gewesen. Dasselbe Ziel könne dadurch erreicht werden, dass eine deutsche Gesellschaft ein kaum oder gar nicht besichertes Darlehen an eine mit ihr verbundene im Ausland ansässige Gesellschaft vergebe und anschließend erlasse.

46

Ein vergleichbarer Sachverhalt liege bei gleichwohl „unklarer Motivlage“ dem Streitfall zugrunde. Der für das unbesicherte Darlehen vereinbarte Zinssatz habe durchschnittlich lediglich zwei Prozentpunkte über dem jeweiligen Basiszinssatz gelegen, obwohl sich die italienische Kapitalgesellschaft in einer finanziell prekären Situation befunden habe. Eine steuerliche Anerkennung der erlassbedingten Verluste würde den Fremdvergleich faktisch aushebeln und eine neue Kategorie der Möglichkeiten zu Steuervermeidung schaffen. Dies würde der Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerade widersprechen.

47

Der Vortrag der Beschwerdeführerin, die Entscheidung des Bundesfinanzhofs mache die Geltendmachung wirtschaftlicher Gründe für die Hingabe eines fremdunüblich unbesicherten eigenkapitalersetzenden Darlehens unmöglich, sei in dieser Absolutheit nicht richtig. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs komme es gerade auf den Umfang der Abweichung vom Fremdvergleich an. Hierdurch werde ein objektiv nachvollziehbares Kriterium aufgestellt. Die von der Beschwerdeführerin präferierte Lösung würde dagegen in der Praxis zu einer Abschaffung des Fremdvergleichs führen.

Somit habe der Bundesfinanzhof annehmen dürfen, dass sein Urteil die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union sachgerecht umsetze und eine Pflicht zu einer Vorlage nicht bestehe.

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.

1. Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig. 51

a) Die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu der von ihr gerügten Verletzung ihrer Rechte aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG genügen den Darlegungs- und Substantiierungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG, da sie die Umstände, aus denen sich die Möglichkeit eines Verfassungsverstoßes ergeben soll, in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht im erforderlichen Maß erkennen lassen. 52

b) Dabei ist die Beschwerdeführerin als Personenhandelsgesellschaft auch beschwerdebefugt. Sie rügt eine Verletzung ihres grundrechtsgleichen Rechts aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. 53

Zwar ist eine von einer Personengesellschaft gegen eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erhobene Verfassungsbeschwerde nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts mangels eigener Betroffenheit grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 26. Februar 1987 - 1 BvR 1441/86 -, juris; Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 24. November 1988 - 2 BvR 1694/87 -, juris; Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 5. Juni 2013 - 2 BvR 2677/11 -, juris, Rn. 6). 54

Dies gilt aber in Anbetracht der im fachgerichtlichen Verfahren gegebenen Parteifähigkeit (§ 124 Abs. 1 HGB, § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) nicht für die Geltendmachung der Verfahrensgrundrechte. Insoweit macht die Personengesellschaft keine fremden Rechte geltend, sondern ist als Verfahrensbeteiligte des fachgerichtlichen Verfahrens selbst betroffen (vgl. BVerfGE 3, 359 <363>; 19, 52 <55 f.>; BVerfG, Beschluss der 1. Kammer 55

des Ersten Senats vom 2. September 2002 - 1 BvR 1103/02 -, Rn. 6).

c) Schließlich steht der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde auch nicht der Grundsatz der Subsidiarität entgegen. 56

aa) Eine Verfassungsbeschwerde genügt nicht den Anforderungen des § 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG, wenn der Beschwerdeführer den Rechtsweg lediglich formal erschöpft hat. Er muss vielmehr vor Erhebung der Verfassungsbeschwerde alle nach Lage der Sache zur Verfügung stehenden prozessualen Möglichkeiten ergreifen, um die geltend gemachte Grundrechtsverletzung in dem unmittelbar mit ihr zusammenhängenden sach nächsten Verfahren zu verhindern oder zu beseitigen (vgl. BVerfGE 112, 50 <60>; stRspr). 57

Die Beteiligten eines gerichtlichen Verfahrens sind allerdings grundsätzlich nicht gehalten, Rechtsausführungen zu machen, sofern nicht das einfache Verfahrensrecht rechtliche Darlegungen verlangt. Dementsprechend obliegt es dem Beschwerdeführer im Ausgangsverfahren einer Verfassungsbeschwerde lediglich, den Sachverhalt so darzulegen, dass eine verfassungsrechtliche Prüfung möglich ist; diese ist dann von den Gerichten vorzunehmen. Der Beschwerdeführer muss das fachgerichtliche Verfahren nicht im Sinne eines vorgezogenen Verfassungsrechtsstreits führen (vgl. BVerfGE 112, 50 <60 ff.>; 129, 78 <93>). 58

bb) Etwas anderes kann in Fällen gelten, in denen bei verständiger Einschätzung der Rechtslage und der jeweiligen verfahrensrechtlichen Situation ein Begehren nur Aussicht auf Erfolg haben kann, wenn verfassungsrechtliche Erwägungen in das fachgerichtliche Verfahren eingeführt werden (vgl. BVerfGE 112, 50 <62>; 129, 78 <93>). Weiter ist zu beachten, dass die Rüge der Verletzung von Verfahrensgrundrechten, insbesondere von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 und Art. 103 Abs. 1 GG, nicht mehr im Verfahren der Verfassungsbeschwerde geltend gemacht werden kann, wenn nicht zuvor alle Mittel des Prozessrechts genutzt wurden, um diesen Verstoß zu verhindern oder zu beseitigen (vgl. BVerfGE 95, 96 <127>; 112, 50 <62>). Das bedeutet insbesondere, dass von der Rechtsordnung eröffnete Rechtsbehelfe in zulässiger Weise ergriffen werden müssen (vgl. BVerfGE 95, 96 <127>). 59

Die Beachtung der hieraus folgenden Anforderungen muss der Beschwerdeführer, wenn sie nicht offensichtlich gewahrt sind, in seiner Verfassungsbeschwerde gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1, § 92 BVerfGG substantiiert darlegen (vgl. BVerfGG 4, 102 <103 f.>). 60

cc) Im Rahmen einer Rüge der Verletzung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG erstreckt sich die damit umschriebene Obliegenheit des Beschwerdeführers regelmäßig darauf, durch entsprechende Anträge oder Anregungen an das Fachgericht eine Entscheidung durch den gesetzlichen Richter zu erreichen. 61

Handelt es sich beim gesetzlichen Richter um den Gerichtshof der Europäischen Union, ist ein entsprechender Antrag der Beteiligten auf Vorlage allerdings nicht vorgesehen, vielmehr ist ein letztinstanzliches nationales Gericht unter den Voraussetzungen des Art. 267 Abs. 3 AEUV von Amts wegen gehalten, den Gerichtshof der Europäischen Union 62

anzurufen (vgl. BVerfGE 82, 159 <192 f.>; 129, 78 <93 f.>). Es genügt daher dem Grundsatz der Subsidiarität, wenn das Vorbringen der Partei – wie hier der Fall – bei rechtlicher Prüfung durch das Fachgericht eine Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union als naheliegend erscheinen lässt (BVerfGE 129, 78 <93 f.>).

dd) Besteht aber keine Rügeobliegenheit, so kann der Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde weder der Verzicht auf mündliche Verhandlung im Revisionsverfahren noch die unterbliebene Erhebung einer Nichtigkeitsklage gemäß § 578, § 579 Abs. 1 Nr. 1 Zivilprozessordnung (ZPO) in Verbindung mit § 134 FGO entgegengehalten werden (dies offenlassend BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Ersten Senats vom 27. April 2021 - 1 BvR 2731/19 -, Rn. 7). Soweit in früheren Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 22. Januar 1992 - 2 BvR 40/92 -, juris, Rn. 3 ff.; Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 31. Juli 2001 - 1 BvR 304/01 -, Rn. 6) im Falle der Rüge einer Verletzung von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG die Erhebung einer Nichtigkeitsklage, soweit statthaft, zur Erschöpfung des Rechtswegs im Sinne von § 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG gezählt wurde, kann offenbleiben, ob hieran festzuhalten ist. Jedenfalls gilt dies angesichts der dem letztinstanzlichen Gericht von Amts wegen obliegenden Pflicht, bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 267 Abs. 3 AEUV, im Falle einer ungeklärten, auslegungsbedürftigen und entscheidungserheblichen Frage des Unionsrechts, den Gerichtshof der Europäischen Union anzurufen, nicht für diese Fallkonstellation (vgl. BVerfGE 129, 78 <93 f.>; vgl. BFH, Urteil vom 10. Oktober 2023 - IX K 1/21 -, Rn. 16 f.; vgl. auch Hummel, UR 2021, 736).

63

2. Die Verfassungsbeschwerde ist auch offensichtlich begründet.

64

Das angegriffene Urteil verletzt die Beschwerdeführerin wegen einer unzureichenden Auseinandersetzung mit der Vorlagepflicht zum Gerichtshof der Europäischen Union (Art. 267 Abs. 3 AEUV) in ihrem Verfahrensgrundrecht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG).

65

a) 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

66

<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 (grundsätzliche Verkennung der Vorlagepflicht), oder in denen das letztinstanzliche Hauptsachegericht in seiner Entscheidung bewusst von der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zu entscheidungserheblichen Fragen abweicht und gleichwohl nicht oder nicht neuerlich vorlegt (bewusstes Abweichen ohne Vorlagebereitschaft). Liegt zu einer entscheidungserheblichen Frage des Unionsrechts 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, 155 <232 f. Rn. 181 ff.>; 147, 364 <380 f. Rn. 41 ff.>; jeweils m.w.N.).

67

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, 155 <233 Rn. 185>; 147, 364 <381 f. Rn. 43>).

68

b) 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 Gerichtshofs der Europäischen Union zu den Anforderungen der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) im Hinblick auf die hier zwischen der Beschwerdeführerin und der A.S.R.L. vereinbarten – vom Bundesfinanzhof 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 (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 4. März 2021 - 2 BvR 1161/19 -, Rn. 56).

69

aa) Die vom Bundesfinanzhof nach § 1 Abs. 1 AStG vorgenommene Einkünftekorrektur infolge der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung gegen eine ausländische Tochtergesellschaft stellt, wovon auch der Bundesfinanzhof ausgeht, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. 70

bb) Die damit verbundene Ungleichbehandlung ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nur statthaft, wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber 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 21. Januar 2010, *Société de Gestion Industrielle [SGI]*, C-311/08, EU:C:2010:26, Rn. 56; Urteil vom 31. Mai 2018, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 36 m.w.N.). 71

Als zwingenden Grund des Allgemeininteresses erkennt der Gerichtshof der Europäischen Union die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten an. Diese kann nach seiner Rechtsprechung (EuGH, 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 Oy*, 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.). 72

Das angegriffene Urteil des Bundesfinanzhofs setzt sich nicht mit der Frage auseinander, ob die Einkünftekorrektur nach Maßgabe seiner Auslegung des § 1 AStG im Hinblick auf nicht besicherte Forderungen diesem – vom Gerichtshof der Europäischen Union für legitim erklärten – Ziel dient. Denn weder die Nichtbesicherung der Darlehensforderung noch ein späterer Forderungsverzicht gegen Besserschein 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 (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 4. März 2021 - 2 BvR 1161/19 -, Rn. 60). 73

Bei den der „Hornbach-Baumarkt“-Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union 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). Dass mit der grundsätzlichen Anerkennung von zur Wahrung einer ausgewogenen Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten geeigneten Regelungen durch den Gerichtshof der Europäischen Union auch die Frage einer legitimen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf den zwischen der Beschwerdeführerin und der A S.R.L. vereinbarten – vom Bundesfinanzhof in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 1 AStG einbezogenen – Sicherungsverzicht geklärt wäre, ergibt sich hieraus nicht (vgl. BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 4. März 2021 - 2 BvR 1161/19 -, Rn. 61).

74

cc) Der Bundesfinanzhof untersucht vielmehr allein die Voraussetzungen, unter denen der Gerichtshof der Europäischen Union für den Fall, dass die zu beurteilende Regelung zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis geeignet ist, auch deren Erforderlichkeit bejaht hat. Für diesen nachgelagerten Prüfungspunkt verlangt der Gerichtshof der Europäischen Union, dass in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, ein geschäftlicher Vorgang gehe über das hinaus, 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 21. Januar 2010, Société de Gestion Industrielle [SGI], C-311/08, EU:C:2010:26, Rn. 71; 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).

75

Solche wirtschaftlichen Gründe sieht der Bundesfinanzhof – unter Hinweis auf das vom Bundesverfassungsgericht aufgehobene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 (BFHE 263, 525) – für die Hingabe eines nicht besicherten Darlehens nicht als gegeben an, wenn die Ausreichung von Fremdkapital durch einen Gesellschafter eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft ausgleiche und diese Finanzierung die Voraussetzung dafür sei, dass die darlehensempfangende Gesellschaft die ihr zgedachte wirtschaftliche Funktion (weiter) erfüllen könne. In diesem Fall sei eine unterschiedliche Behandlung von Einlage und Darlehensverzicht mit Rücksicht auf den auch unionsrechtlich anerkannten Geltungsanspruch der Gewinnabgrenzung nach Maßgabe fremdüblicher Bedingungen ausgeschlossen.

76

Hierbei übergeht der Bundesfinanzhof jedoch erneut, dass wirtschaftliche Gründe für den Abschluss eines fremdunüblichen Geschäfts nach Auffassung des Gerichtshofs der Europäischen Union gerade dann vorliegen können, wenn eine Tochtergesellschaft für die Fortführung oder Erweiterung ihres Geschäftsbetriebs auf die Zuführung von Kapital angewiesen ist, weil sie über kein ausreichendes Eigenkapital verfügt (EuGH, Urteil vom

77

31. Mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, Rn. 54 sowie Rn. 56, 59). Dazu steht die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Abwägung in einem von ihm nicht aufgelösten Widerspruch.

dd) Im Übrigen entsprechen die Ausführungen des Bundesfinanzhofs zur Erforderlichkeit der Beschränkung auch insofern nicht den vom Gerichtshof der Europäischen Union 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). 78

Ähnlich wie bereits in dem – vom Bundesverfassungsgericht aufgehobenen – Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 (BFHE 263, 525) ist nicht verständlich, weshalb 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 Kontokorrentkonto ausgeht. 79

Dabei stellt er zwar unter Verweis auf die vom Finanzgericht getroffenen Feststellungen (insbesondere zu der „dauerdefizitären Situation“ der Beschwerdeführerin) für das im Streitfall begebene Kontokorrentdarlehen fest, es erscheine ausgeschlossen, dass ein nicht mit der A.S.R.L. verbundener Darlehensgeber dieser das vereinbarte Kontokorrentdarlehen ohne werthaltige Sicherheiten gewährt hätte. 80

Wie ein derartiges „werthaltiges Sicherungsrecht“ zwischen voneinander unabhängigen Dritten ausgestaltet sein müsste, wird indes nicht näher erläutert. Die mit dem angegriffenen Urteil angeordnete Rechtsfolge der Einkünftekorrektur in Höhe der vollen Teilwertabschreibung lässt darauf schließen, dass der Bundesfinanzhof für die Fremdüblichkeit der Darlehensbeziehung im Streitfall eine nicht näher geprüfte Vollbesicherung verlangt. 81

Eine rechtliche Grundlage für ein solches Erfordernis legt der Bundesfinanzhof – ebenso wie in dem zwischenzeitlich durch das Bundesverfassungsgericht aufgehobenen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27. Februar 2019 (BFHE 263, 525) – nicht dar. Tatsächliche Feststellungen zu Art und Umfang einer fremdüblichen Besicherung fehlen. Der Bundesfinanzhof äußert sich auch weder zur üblichen Höhe einer Sicherheit für die konkrete Kontokorrentabrede 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 Kontokorrentkonto vereinbarte Verzinsung einen Aufschlag in Höhe von durchschnittlich zwei Prozentpunkten gegenüber dem jeweiligen Basiszinssatz vorsah. 82

Die Ausführungen des Bundesfinanzhofs, dass eine Kompensation der fehlenden Besicherung und des damit verbundenen Ausfallrisikos durch den im Streitfall vereinbarten Risikoaufschlag von durchschnittlich zwei Prozentpunkten gegenüber dem Basiszinssatz nicht einmal ansatzweise erkennbar sei, verdeutlichen zwar, dass sich der Bundes- 83

finanzhof mit der grundsätzlichen Möglichkeit befasst hat, die fehlende Besicherung durch einen erhöhten Zins (Risikoaufschlag) zu kompensieren. Anhaltspunkte dafür, ob oder inwieweit ein Risikoaufschlag bei der Bemessung der fremdüblichen Sicherheit zu berücksichtigen ist, liefern die Urteilsausführungen des Bundesfinanzhofs indes nicht.

ee) Nach alledem ist die (konkludente) Annahme eines „acte clair“ oder eines „acte éclairé“ infolge des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union 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 und vom Gerichtshof der Europäischen Union noch nicht entschiedenen 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 Art. 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.

84

V.

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

85

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

86

Die Festsetzung des Gegenstandswerts beruht auf § 37 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 1 RVG (vgl. BVerfGE 79, 365 <366 ff.>).

87

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

88

Müller

Langenfeld

Fetzer

Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 8. November 2023 - 2 BvR 1079/20

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 8. November 2023 - 2 BvR 1079/20 - Rn. (1 - 88), http://www.bverfg.de/e/rk20231108_2bvr107920.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2023:rk20231108.2bvr107920