

Mai 2009

Mit **Urteil vom 14.1.2009** (Az: I R 52/08) hat der BFH entschieden, dass für Jahre vor 2008 Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen steuerlich wirksam gelten gemacht werden können.

Bekanntlich gilt gemäß § 8b Abs. 2 KStG ein nationales Schachtelprivileg für die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften durch andere Kapitalgesellschaften. Danach werden faktisch nur noch 5 % des Veräußerungsgewinns besteuert. Kehrseite dieses Vorteils ist der Nachteil, dass gemäß § 8b Abs. 3 KStG auch alle Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil entstehen, steuerlich nicht berücksichtigt werden können. Dies gilt z.B. für Veräußerungsverluste oder für Teilwertabschreibungen auf die Anteile.

Fraglich war, ob auch Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen als Gewinnminderungen in diesem Sinne anzusehen sind. Durch den nicht ganz eindeutigen Wortlaut der Vorschrift war insoweit eine gewisse Rechtsunsicherheit entstanden. Zudem hatte die Finanzverwaltung trotz Ankündigung kein BMF-Schreiben zu der Regelung des § 8b Abs. 3 KStG erlassen.

Entgegen der absolut h.M., die nur Gewinnminderungen aus den Anteilen selber als nicht abzugsfähig ansieht, hatten Vertreter der Finanzverwaltung in der Literatur die Auffassung vertreten, dass auch Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen als derartige Gewinnminderungen anzusehen sind.

Diese Meinung hatte aufgrund der Einfügung der Sätze 4 – 8 in § 8b Abs. 3 KStG im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 weiteren Auftrieb bekommen. Nach dieser Regelung gehören zu den nichtabzugsfähigen Gewinnminderungen auch solche im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung, wenn die Forderung von einem (früher oder aktuell) zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gesellschafter oder einer einem solchen Gesellschafter nahestehenden Person gewährt wird. Den Darlehensforderungen werden Forderung aus einer Rechtshandlung, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar ist, sowie Sicherheiten für eine solche Forderung gleichgestellt. Eine Ausnahme gilt, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen sind (stand alone Betrachtung).

Obwohl diese Neuregelung gemäß § 34 Abs. 1 KStG eindeutig erst ab 2008 gelten sollte, hieß es in der Gesetzesbegründung, dass durch die Änderung des § 8b KStG "klargestellt" werde, dass die "Gesellschafterfinanzierung durch Eigenkapital oder durch nicht fremdübliche ... Gewinnminderungen gleich behandelt wird".

Mai 2009

Aufgrund dieser „Klarstellung“ sahen sich Teile der Finanzverwaltung in ihrer Auffassung bestätigt, dass die Vorschrift nicht konstitutiv - also rechtsbegründend – sei, sondern bereits vor 2008 sinngemäß anzuwenden sei, und waren im Rahmen laufender Betriebsprüfungen dementsprechend dazu übergegangen, die Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen steuerlich als nicht mehr abzugsfähig zu behandeln.

Dieser Auffassung der Finanzverwaltung ist der BFH im Anschluss an die Vorinstanz nun deutlich entgegengetreten. Kurz, knapp und keine Zweifel lassend erläutert er, dass sich § 8b Abs. 3 KStG a.F. nicht auf Gewinnminderungen aus Forderungen, sondern nur auf „ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils ... und nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen“ bezieht. Zudem macht der BFH klar, dass die Neuregelung des § 8b Abs. 3 Sätze 4 – 8 KStG erst ab 2008 Wirkung entfaltet.

Im Ergebnis kommt es somit dazu, dass für die Jahre vor 2008 Gewinnminderungen aus Darlehen von Kapitalgesellschaften an eine Beteiligungsgesellschaft unabhängig von der Höhe der Beteiligung steuerlich nicht der Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 KStG unterliegen. Gewinnminderungen sind dabei nicht nur Teilwertabschreibungen sondern z.B. auch Aufwendungen aus einem Forderungsverzicht. Ab dem Jahr 2008 gilt dies nur noch, wenn die Beteiligungshöhe maximal 25 % beträgt oder betragen hat; ansonsten ist zu überprüfen, ob § 8b Abs. 3 Sätze 4 – 8 KStG Anwendung findet. In der Praxis müssen daher entsprechende Teilwertabschreibungen noch vor 2008 vorgenommen werden. Da es an einer ähnlichen Vorschrift im Einkommensteuerrecht fehlt, sind entsprechende Gewinnminderungen aus Gesellschafterforderungen bei natürlichen Personen als Gesellschaftern weiterhin vollständig steuerlich abzugsfähig.

Interessant wird sein, ob die Finanzverwaltung möglicherweise versuchen wird, den Betriebsausgabenabzug in den einschlägigen Fällen anderweitig zu verhindern. Hierzu bieten sich insbesondere die Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung an, wie dies auch der BFH in seinem Urteil zum Ende hin andeutet, oder der verdeckten Einlage für die Darlehensvergabe an.

Disclaimer

Die in dieser News dargebotenen Informationen und Rechtsansichten dienen lediglich der allgemeinen Information. Die Anwendbarkeit und Wirkung der Gesetze kann unter Berücksichtigung des jeweils konkreten Sachverhaltes deutlich variieren. Dementsprechend ist für die Informationen, die in dieser Zusammenfassung zur Verfügung gestellt werden, zu berücksichtigen, dass die dargestellten Informationen eine professionelle Steuerberatung nicht ersetzen können und sollen.