

FG Münster: Teilwertabschreibungen auf Forderungen aus Warenlieferungen

Warenlieferungen an eine insolvenzgefährdete ausländische Tochtergesellschaft, für deren Bezahlung weder ein konkretes Zahlungsziel noch eine Besicherung oder Betreuung erfolgt, sind als darlehensähnliche Rechtshandlungen gem. § 8b Abs. 3 S. 7 KStG einzustufen. Die auf diese Forderungen vorgenommenen Teilwertabschreibungen sind als Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG dem Einkommen der Körperschaft wieder hinzuzurechnen. Anders als für § 1 AStG entfaltet Art. 9 OECD-MA keine Sperrwirkung gegenüber § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG.

Sachverhalt

Die Klägerin, die ein IT-Unternehmen betreibt, ist an diversen in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt, die sie fortlaufend mit Waren belieferte. Da die Gesellschaften die ausstehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der Klägerin nicht bzw. nicht in vollem Umfang beglichen hatten, liefen bis zum Streitjahr 2008 erhebliche offene Forderungen auf. Insoweit sprach die Klägerin teilweise Forderungsverzichte aus bzw. gab Rangrücktrittserklärungen ab und nahm bilanziell Wertberichtigungen vor.

Das Finanzamt qualifizierte die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als darlehensähnliche Rechtshandlungen nach § 8b Abs. 3 S. 7 KStG mit der Folge, dass die vorgenommenen Teilwertabschreibungen außerbilanziell hinzuzugerechnet wurden. Die Forderungen seien über Jahre hinweg stehen gelassen worden, ohne Beitreibungs- oder Umschuldungsmaßnahmen zu ergreifen. Gleichwohl seien weiterhin Lieferungen an die Tochtergesellschaften erbracht worden. Den Nachweis nach § 8b Abs. 3 S. 6 KStG, dass ein fremder Dritter bei ansonsten gleichen Umständen diese Finanzierungsmaßnahme ebenfalls gewährt hätte, habe die Klägerin nicht erbracht.

Entscheidung

Das FG teilt die Auffassung des Finanzamtes, dass die von der Klägerin zum 31.12.2008 vorgenommenen Teilwertabschreibungen nach § 8b Abs. 3 S. 3 i.V. mit § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG zu korrigieren sind.

Die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG seien zunächst gegeben gewesen. Insbesondere beeinflusse der Konzernrückhalt die handels- und steuerrechtlich gebotene Teilwertabschreibung einer konzerninternen Forderung nicht (BFH-Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14).

Gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG dürfen Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden. Zu den Gewinnminderungen, die bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden (§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG), zählen auch solche, die bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen u.a. im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung stehen (§ 8b Abs. 3 S. 4 KStG). Entsprechendes gilt nach § 8b Abs. 3 S. 7 KStG für Forderungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind.

Ist die jeweilige Warenlieferung oder der jeweilige spätere Forderungsverzicht bzw. Rangrücktritt als verdeckte Einlagen einzustufen, greift § 8b Abs. 3 S. 3 KStG, bei dem kein Fremdvergleich möglich ist, der jedoch Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen erfasst. Sind, wovon das FG im Streitfall ausgeht, keine verdeckten Einlagen anzunehmen, greift das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 S. 7 KStG, wenn – wie im vorliegenden Fall – der Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 S. 6 KStG nicht gelingt.

Ob Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gemäß § 8b Abs. 3 S. 7 KStG mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, ist nach Auffassung des FG anhand der jeweiligen Umstände des Einzelfalles zu bestimmen. Eine zeitlich feste Grenze für eine Mindestlaufzeit der Forderungen lehnt das FG ab. Für eine Qualifizierung als darlehensähnliche Rechtshandlung spreche bereits, dass die Klägerin hinsichtlich keiner ihrer Warenlieferung eine Fälligkeit bestimmt hat und die jeweilige Tochtergesellschaft ohne

konkretes Zahlungsziel nicht in Verzug geraten konnte. Darüber hinaus befanden sich die hier betroffenen Tochtergesellschaften bereits seit Jahren in erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten und waren überwiegend insolvenzgefährdet. Zudem hatte die Klägerin auf jegliche Form der Besicherung oder Beitreibung verzichtet.

Eine im Hinblick auf die Teilwertabschreibungen vom Finanzamt durchgeführte Einkünftekorrektur werde nicht durch eine dem Art. 9 OECD-Musterabkommen (MA) entsprechende DBA-Regelung gesperrt. Zwar habe der BFH mit zwei Entscheidungen vom 17.12.2014, I R 23/13 und vom 24.06.2015, I R 29/14 zu der Regelung des § 1 AStG entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm`s length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten nur dann ermögliche, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (der Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhalte. Er ermögliche indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise ungesichert gegeben hat. Eine nationale Korrektur der Teilwertabschreibung nach § 1 AStG scheitere an der Sperrwirkung von dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Klauseln der DBA.

Diese zu § 1 AStG ergangenen Entscheidungen des BFH seien auf den Streitfall nicht übertragbar. § 1 AStG und § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG haben andere Zielrichtungen. Während § 1 AStG den Fremdvergleichsmaßstab bei grenzüberschreitenden Sachverhalten näher ausforme und damit grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen erfasse, handele es sich bei § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 um unilaterale Missbrauchsverhinderungsregelungen. Im Rahmen von § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG überwiege der Missbrauchsverhinderungsgedanke. Der von § 1 AStG und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in den Blick genommene Fremdvergleichsmaßstab bilde hingegen nur einen nicht prägenden Teilaspekt der Regelung des § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG.

Betroffene Norm

§ 8b Abs. 3 S. 7 KStG, § 8b Abs. 3 S. 3 KStG

Streitjahr 2008

Fundstelle

Finanzgericht Münster, Urteil vom 19.12.2017, [10 K 3556/13 K,F](#), rechtskräftig

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14, BStBl II 2016, S. 258, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.