Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/bmf-wertminderungen-auf-darlehen-an-verbundene-unternehmen-im-internationalen-kontext-anwendung-des-p-1-astg.html

27.04.2011

Transfer Pricing

BMF: Wertminderungen auf Darlehen an verbundene Unternehmen im internationalen Kontext - Anwendung des § 1 AStG

Hintergrund
Hintergrund dieses Schreibens der Finanzverwaltung ist eine Entscheidung des BFH vom 14.01.2009. Darin hatte dieser entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf so genannte eigenkapitalersetzende Darlehen keine bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen im Sinne von § 8b Absatz 3 KStG 2002 (i. d. F. vor Änderung durch das JStG 2008 vom 20.12.2007) sind. Das bedeutet, dass die Vorschrift des § 8b Absatz 3 Satz 3 KStG 2002 nicht auf Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen angewendet werden kann. Nach Auffassung des BFH erfasst die Vorschrift ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des jeweiligen Anteils und nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen. Eigenkapitalersetzende Darlehen seien eigenständige Schuldverhältnisse, die unbeschadet ihrer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung von der eigentlichen Beteiligung zu unterscheiden seien. Die Ergänzung des § 8b Absatz 3 KStG durch die Sätze 4 bis 7 im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 wirkt nach Auffassung des BFH rechtsbegründend und somit nicht auf die Verhältnisse vor diesem Stichtag zurück.

Verwaltungsanweisung
Das o. a. BFH-Urteil betraf einen inländischen Sachverhalt und ließ die Frage offen, ob in vergleichbaren Fällen der Darlehensgewährung an eine nahe stehende ausländische Gesellschaft eine Berichtigung nach § 1 AStG durchzuführen wäre. Das BMF-Schreiben nimmt zur Frage der Anwendung der Vorschrift des § 1 AStG in vergleichbaren Fällen Stellung. Anhand verschiedener Fallkonstellationen von Darlehensgewährungen wird die Anerkennung bzw. Nichtanerkennung einer bilanzsteuerrechtlich ggf. zulässigen Teilwertabschreibung oder anderen Wertminderung auf Darlehen an ausländische verbundene Unternehmen dargestellt.

Grundfall
Darlehensgewährung eines inländischen, beherrschenden Gesellschafters an eine ihm nahe stehende ausländische Gesellschaft, zu der über das Darlehensverhältnis hinaus keine weiteren Geschäftsbeziehungen bestehen.
Hierbei werden folgende Szenarien unterschieden:

1. Die Darlehensgewährung erfolgt unter Vereinbarung einer tatsächlichen Sicherheit und diese Sicherheit wird im Zinssatz berücksichtigt.
2. Die Darlehensgewährung erfolgt ohne Vereinbarung einer tatsächlichen Sicherheit und die fehlende Sicherheit wir durch einen angemessenen Risikozuschlag auf den Zinssatz berücksichtigt.
3. Die Darlehensgewährung erfolgt ohne Vereinbarung einer tatsächlichen Sicherheit und ein Risikozuschlag auf den Zinssatz, der die fehlende Sicherheit berücksichtigt erfolgt ebenfalls nicht.

Auch diese dritte Fallgestaltung ist mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu vereinbaren und führt nicht zu einer Korrektur des Zinssatzes, weil ein bestehender „Rückhalt im Konzern" hier an Stelle der fehlenden Sicherheiten tritt. Dieser Festlegung des BMF, die unterhalb des Marktzinses liegenden Zinsen eines Darlehen ohne Sicherheiten bei beherrschenden Gesellschafter zu akzeptieren ist von starker praktischer Relevanz. In der Folge erkennt die Finanzverwaltung Teilwertabschreibungen auf den Darlehensbetrag allerdings nicht an, sofern der Rückhalt im Konzern tatsächlich gegenüber fremden Dritten weiter fortbesteht, etwa, weil der Darlehensnehmer seine Verpflichtungen im Außenverhältnis weiter erfüllt.

Abwandlung I
Darlehensgewährung eines inländischen beherrschenden Gesellschafters an eine ihm nahe stehende, ausländische Gesellschaft, zu der über das Darlehensverhältnis hinaus weitere

Geschäftsbeziehungen (Lieferungs- und Leistungsaustausch) bestehen.

Abwandlung II
Forderungen aus laufenden Geschäftsbeziehungen (Lieferungen und Leistungen) eines inländischen beherrschenden Gesellschafters an eine ihm nahe stehende, ausländische Gesellschaft, soweit die Forderungen nicht entsprechend den vereinbarten, fremdüblichen Zahlungsbedingungen getilgt werden.

Die Anwendung dieses Schreibens erfolgt für verschiedene Veranlagungszeiträume (VZ) unter folgenden Bedingungen:

VZ vor 2003: Eine Anwendung erfolgt, nur wenn die Darlehensgewährung eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG i.V.m. § 1 Abs. 4 AStG i.d.F. des StÄndG 1992 darstellt.
VZ ab 2003: Eine Anwendung erfolgt auch dann, wenn die Darlehensgewährung vor 2003 erfolgte und das Darlehen ab dem VZ 2003 weiterbesteht.
VZ ab 2008: Für Kapitalgesellschaften ist die Anwendung von § 8b Absatz 3 KStG i.d.F. des JStG 2008 gegenüber § 1 AStG vorrangig, soweit § 1 AStG keine weitergehenden Rechtsfolgen vorsieht.

Betroffene Norm
§ 1 AStG

Fundstelle
BMF, Schreiben, vom 29.03.2011, IV B 5 – S 1341/09/10004

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 14.01.2009, I R 52/08, BStBl 2009 II, S. 674
JStG 2008 vom 20.12.2007, BStBl 2008 I, S. 218

Weitere Beiträge
Vergleiche zu dieser Thematik folgende Deloitte Tax-News-Beiträge
EuGH: Entscheidung zur Gewinnkorrektur an verbundene Unternehmen im EU-Ausland (23.02.2010)
EuGH: Generalanwältin nimmt zu belgischen Verrechnungspreisvorschriften Stellung (23.10.2009)

www.deloitte-tax-news.de

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.