Schleswig Holsteinisches FG: Zinslos gewährtes Gesellschafterdarlehen

Mit Urteil vom 25.06.2014 hat der BFH das Urteil des FG Schleswig-Holstein aufgehoben und festgestellt, dass eine Einkünfteberichtigung nach § 1 Abs. 1 AStG wegen Gewährung eines zinslosen Gesellschafterdarlehens an eine ausländische Tochtergesellschaft bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen nicht unionsrechtswidrig ist. Als Bewertungsmaßstab für eine Korrektur durch Hinzurechnung fiktiver Zinsen kann nicht § 8a KStG herangezogen werden.

BFH, Urteil vom 25.06.2014, I R 88/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Schleswig-Holsteinisches FG:

Konzerninterne Finanzierungen, deren Bedingungen und Vergütung stehen nach wie vor im Fokus steuerlicher Außenprüfungen und sind immer wieder Gegenstand von Diskussionen mit der Finanzverwaltung. Mit Entscheidungsdatum vom 29.11.2012 (Az. 1 K 118/07, EFG 2013, S. 279) hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht der Klage einer deutschen Kapitalgesellschaft gegen die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung von Zinsen nach § 1 Abs. 1 AStG auf ein von ihr zinslos gewährtes Darlehen an eine ausländische Tochtergesellschaft teilweise stattgegeben.

Sachverhalt

Im entschiedenen Fall war die Klägerin K zu 100 % an der Tochtergesellschaft T im Ausland beteiligt. Die K hatte die Beteiligung an der T im Wege einer Kapitalerhöhung gegen Sacheinlage zum 01.01.1998 erworben. Zu den eingebrachten Vermögensgegenständen gehörte auch eine Darlehensforderung gegen K. Das Darlehen war unverzinslich und der T zur Finanzierung eines für den Geschäftsbetrieb der T zwingend notwendigen Wirtschaftsgutes gewährt worden.

Im Rahmen einer für die Jahre 1998 bis 2002 durchgeführten Betriebsprüfung kam der Prüfer zu der Einschätzung, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der Geldmittel durch die K an die T eine nicht einlagefähige Vorteilsgewährung der K an ihre ausländische Tochtergesellschaft darstelle. Diese sei bei der K für steuerliche Zwecke außerbilanziell nach § 1 AStG durch eine entsprechende Zinshinzurechnung zu korrigieren.

Urteil

Das Gericht weist die Einkünftekorrektur nach § 1 AStG zum Teil als rechtswidrig zurück, und zwar soweit wie die fiktive Zinsberechnung auf den Teil des Darlehens entfallen, der als eigenkapitalersetzend einzuordnen ist.

Selbst wenn dieser Anteil steuerlich nicht Eigenkapital gleichgesetzt werden würde und damit als Geschäftsbeziehung § 1 AStG unterliegen würde, dürfte keine Hinzurechnung für die Unverzinslichkeit auf diesen Teils des Gesellschafterdarlehens erfolgen, weil die K ausreichend wirtschaftliche Gründe hierfür geltend gemacht hat.

Bewertung

Das Urteil bestätigt die bisherige Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteil vom 23.06.2010, Az. I R 37/07), dass zinslose Gesellschafter-Darlehen nicht als Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 AStG zu werten sind, soweit diese entweder nach dem für den Darlehensnehmer geltenden Recht als Zuführung zum Eigenkapital zu sehen sind oder wenn sie einer solchen in einer Weise nahestehen, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung verlangt. Insbesondere die Ausstattung mit betriebsnotwendigem Eigenkapital und Liquidität gehört unbestritten zu den typischen Gesellschafterpflichten und fällt daher anerkanntermaßen in die letztere Kategorie.

Für die Qualifizierung eines Darlehens als eigenkapitalersetzend, ist es wichtig, dass der Steuerpflichtige die besondere Ausgestaltung und die spezifische wirtschaftliche Funktion des Darlehens nachvollziehbar darlegen kann. Eine bloße Bezeichnung z.B. als „Finanzplandarlehen“ ist nicht ausreichend. Auch eine deutliche Unterkapitalisierung der Darlehensnehmerin entfaltet höchstens indizielle Wirkung, ist an sich für den Nachweis des Vorliegens aber nicht ausreichend. Entscheidend ist der Nachweis, dass – hier im Falle des

Finanzplandarlehens - das Darlehen von vornherein in die Gesamtfinanzierung der Darlehensnehmerin mit einbezogen wurde und, dass die Darlehensnehmerin ohne die so zugeführten Mittel ihren Geschäftsbetrieb nicht hätte aufnehmen können aufgrund der Bedeutung des mit dem Darlehen erworbenen Wirtschaftsguts. Unerlässlich ist in diesem Zusammenhang eine Analyse der Kreditwürdigkeit sowie der Kapitaldienstfähigkeit der Darlehensnehmerin. Im entschiedenen Fall hatte die K ausführlich auf Basis der geringen Eigenkapitalausstattung und prognostizierten Kapitaldienstfähigkeit der T erläutert, warum der T ein fremder Dritter kein Fremdkapital in dieser Höhe zur Verfügung gestellt hätte.

Praxishinweise

Darlehen werden innerhalb von Konzernen als interne Stützungsmaßnahmen unverzinslich vergeben. Um Einkünftekorrekturen zu vermeiden sollten die Umstände und die Motivation der Darlehensvergabe zeitnah festgehalten werden, um den eigenkapitalersetzenden Charakter ggf. in späteren Betriebsprüfungen darlegen zu können. Zu den Unterlagen, die hierfür vorbereitet werden können, sollte auch unbedingt eine Kreditwürdigkeitsanalyse des Darlehensnehmers gehören.

Eine Aufnahme in die Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO ist nicht eindeutig zwingend. Soweit es sich um den eigenkapitalersetzenden Anteil des Darlehens handelt wird dies in der Literatur mehrheitlich abgelehnt. Da jedoch die Dokumentationspflicht unzweifelhaft für den nicht als eigenkapitalersetzend beurteilten Darlehensanteil ohnehin besteht, wird empfohlen eine Verrechnungspreisdokumentation über die gesamte Darlehenstransaktion zu erstellen, die den eigenkapitalersetzenden Darlehensanteil entsprechend in der Bonitätsanalyse berücksichtigt.

Fundstellen

BFH, Urteil vom 25.06.2014, I R 88/12, siehe [Delotte Tax-News](#)

[Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht](#), Urteil vom 29.11.2012, 1 K 118/07, EFG 2013, S. 279

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 23.06.2010, I R 37/07, BStBl II 2010, S. 895

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.