

Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG, insbesondere § 8b Abs. 3 Sätze 3 ff KStG

IFA-Sektion Berlin-Brandenburg



14. März 2018

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

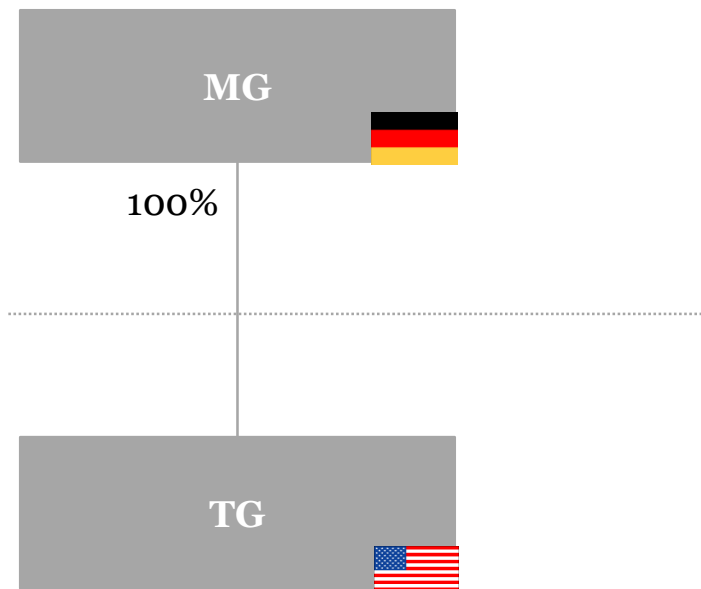
Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.

“

Satz 3

Abzugsbeschränkung bei Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem Anteil an einer KapGes

Beispiel



Grundtatbestand Satz 3

- keine steuerliche Abzugsfähigkeit für z.B.
 - Verluste aus der Veräußerung der Beteiligung an TG
 - Aufwand aus der Teilwertabschreibung auf den Beteiligungsansatz der TG

Sachverhalt

- Anteile an TG werden ausschließlich an einer ausländischen Börse gehandelt
- Bilanzstichtag: unveränderter Wert der Anteile an ausländischer Börse, aber Währungskursverlust, d.h. niedrigerer Wertansatz in Euro

Fragestellung

- Ist die Abzugsbeschränkung nach Satz 3 auch anwendbar, wenn die Gewinnminderung aus einem Währungskursverlust resultiert?

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

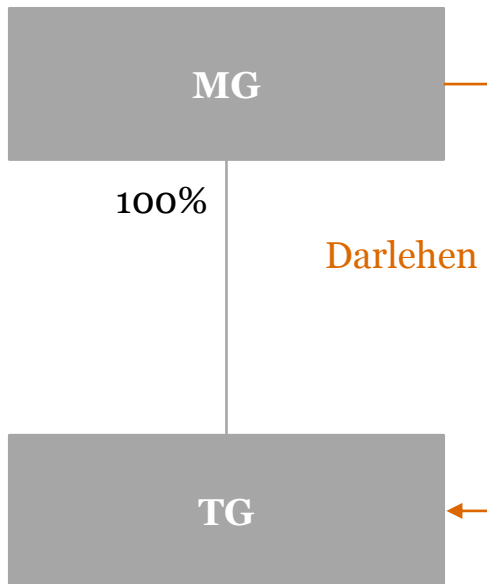
Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.

“

Satz 4

Abzugsbeschränkung bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen

Beispiel



Grundtatbestand Satz 4

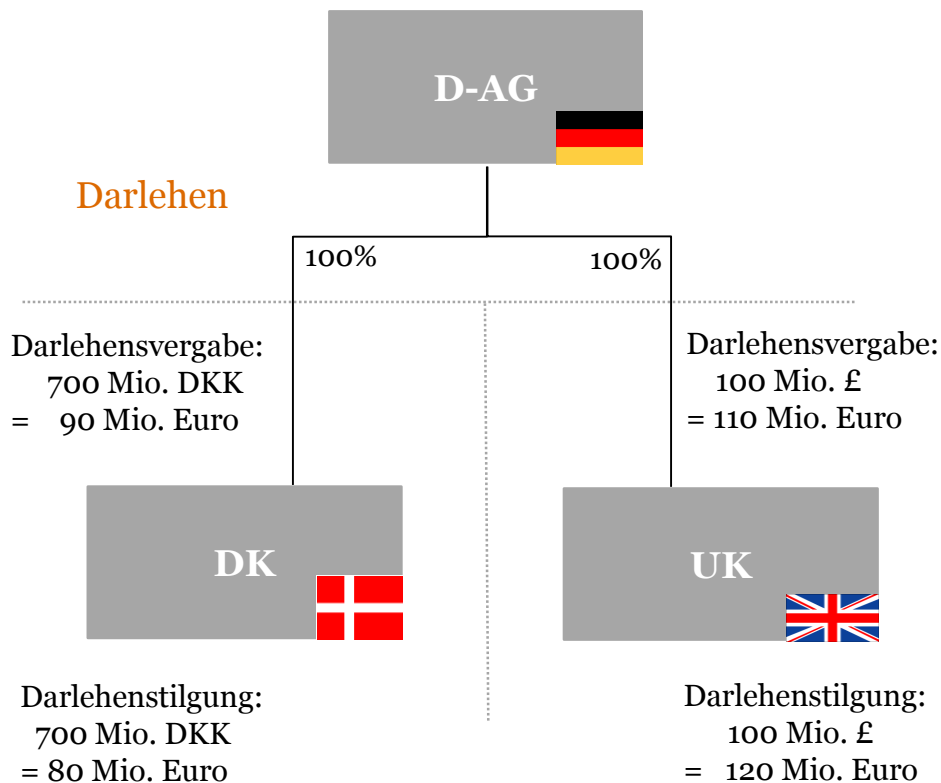
- keine steuerliche Abzugsfähigkeit für Gewinnminderungen aus der Darlehensforderung
 - z.B. Teilwertabschreibung
 - Forderungsverzicht (nicht werthaltiger Teil)
- korrespondierende Erträge unterliegen der Besteuerung, z.B. Ertrag des Darlehensnehmers im Falle eines Verzichts auf nicht werthaltige Forderungen

Fragestellung

- Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung?

Währungskursverluste aus Gesellschafterdarlehen

Beispiel



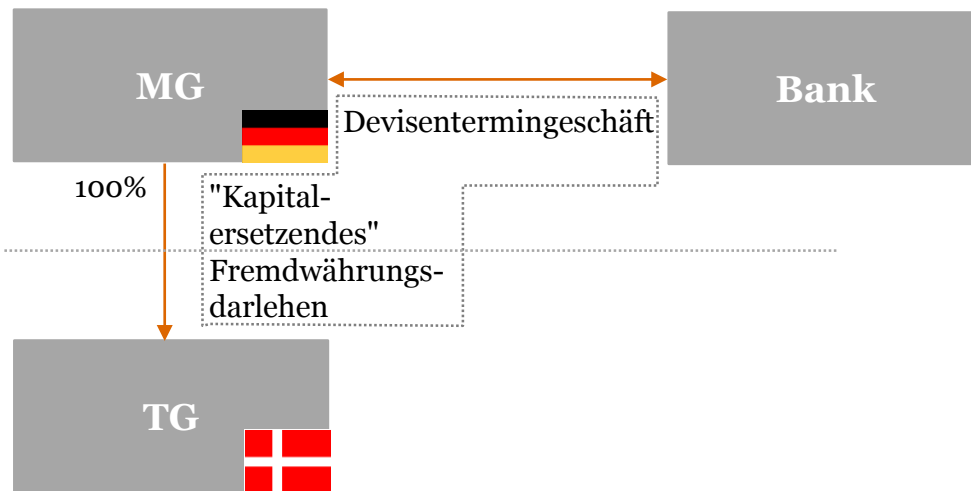
Sachverhalt

- zwei Darlehen in Fremdwährung (700 Mio. DKK und 100 Mio. £); Wert in Euro: insgesamt € 200 Mio.
- Rückzahlung bei Fälligkeit zu veränderten Wechselkursen (Währungsgewinn und Währungsverlust je € 10 Mio.).

Fragestellung

- Anwendbarkeit § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG?
- Besonderheiten aufgrund des Unionsrechts?

Währungskursverluste aus abgesicherten Gesellschafterdarlehen



Darlehensvergabe:
700 Mio. DKK
= 90 Mio. Euro

Darlehenstilgung:
700 Mio. DKK
= 80 Mio. Euro

Sachverhalt

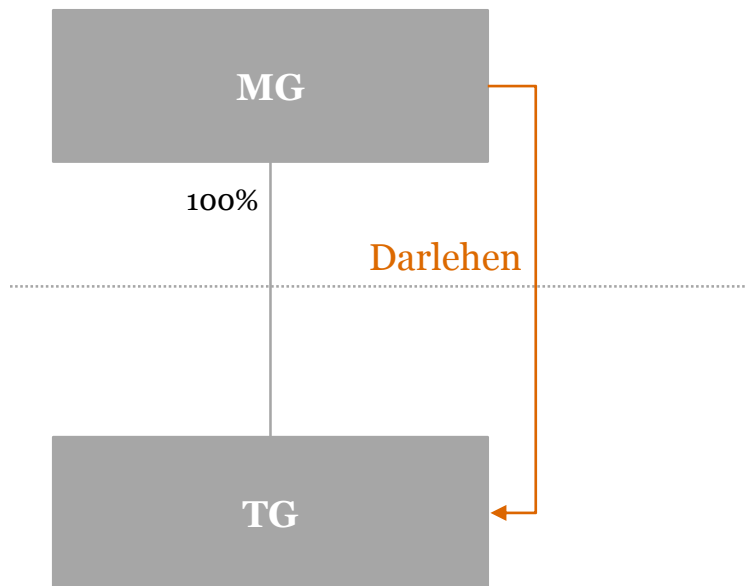
- Absicherung der Darlehensforderung der MG durch Devisentermingeschäft gegen Wechselkursschwankungen und Bildung einer Bewertungseinheit
- Rückzahlung des Darlehens nach Wechselkursveränderungen (mit Verlust von 10 Mio. Euro) und Glattstellung des Devisentermingeschäfts (mit Gewinn von 10 Mio. Euro)

Fragestellung

- Steuerliche Folgen bei Beendigung der Bewertungseinheit?
 - Zusammengefasste oder getrennte Betrachtung?
 - Getrennte Betrachtung: Versagung der Abzugsfähigkeit nach Satz 4 für Verlust und Steuerpflicht für Gewinn?
- Möglichkeit einer Billigkeitsmaßnahme?

Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG und Hinzurechnungsbesteuerung

Beispiel



Sachverhalt

- TG erzielt passive, niedrig besteuerte Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 und 3 AStG; Darlehen steht im Zusammenhang mit passiven Einkünften
- Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 ff. AStG sind erfüllt
- Forderungsverzicht der MG auf nicht werthaltige Forderung

Problemstellung

- Aufwand aus TW-AfA auf das Darlehen ist auf Ebene MG nach Satz 4 nicht abzugsfähig
- Ertrag auf Ebene TG aus Forderungsverzicht unterliegt bei MG der Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG: § 8b Abs. 1 KStG findet auf den Hinzurechnungsbetrag keine Anwendung)

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

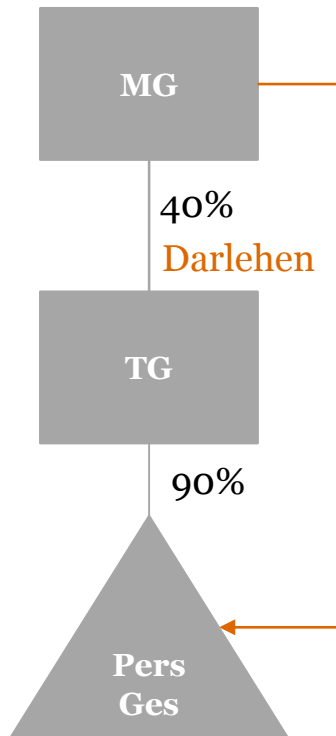
Dies gilt auch für diesem Gesellschafter nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes oder für Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person auf Grund eines der Gesellschaft gewährten Darlehens.

“

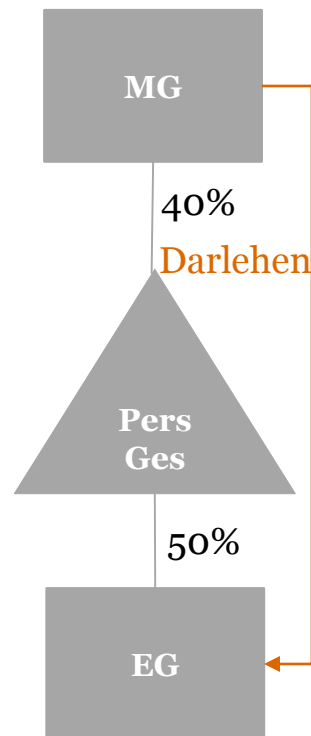
Satz 5

Darlehen an nachgeschaltete PersGes bzw. über zwischengeschaltete PersGes

Alt. 1



Alt. 2



Sachverhalt

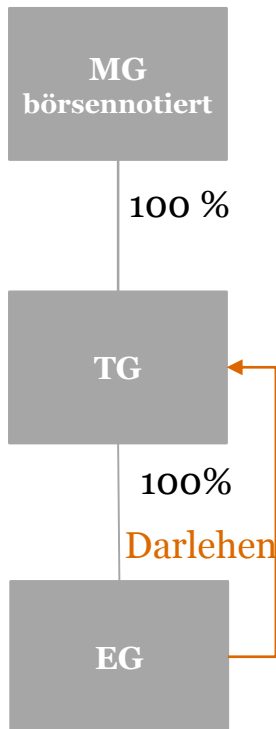
- Alt. 1: MG gibt Darlehen an Enkel-PersGes
- Alt. 2: MG gibt Darlehen an EG
- Teilwertabschreibung auf beide Darlehen

Fragestellung

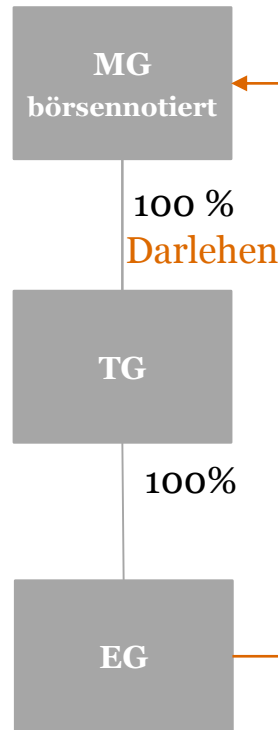
- Findet die Abzugsbeschränkung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG in Alt. 1 und Alt. 2 Anwendung?
- Auf welche Beteiligungsverhältnisse ist abzustellen?

Upstream Darlehen

Alt. 1



Alt. 2



Sachverhalt

- Alt. 1: EG gibt Darlehen an TG
- Alt. 2: EG gibt Darlehen an MG
- Teilwertabschreibung auf beide Darlehen

Fragestellung

- Findet die Abzugsbeschränkung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG in Alt. 1 und Alt. 2 Anwendung?

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

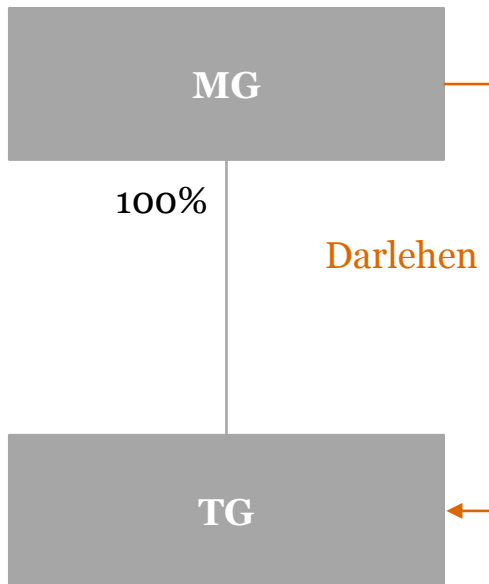
Die Sätze 4 und 5 sind nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen.

“

Satz 6

Anforderungen an den Nachweis nach Satz 6

Beispiel



Sachverhalt

- MG gibt ein besichertes Darlehen an TG
- Teilwertabschreibung auf das Darlehen
- **Abwandlung:**
das Darlehen wird unbesichert vergeben

Fragestellung

- Welche Anforderungen sind an den Nachweis bzgl. des Drittvergleichs zu stellen?

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

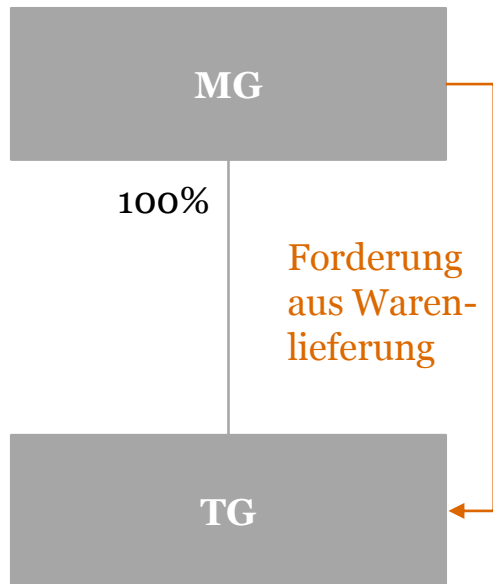
Die Sätze 4 bis 6 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind.

“

Satz 7

Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind

Beispiel



Sachverhalt

- MG liefert an TG Waren und hat aufgrund dieser Warenlieferung eine Forderung gegenüber der TG
- Abschreibung der Forderung zum Jahresende

Fragestellungen

- Ist die Abschreibung auf die o.g. Forderung aus der Warenlieferung steuerlich abzugsfähig?
- Ist eine Mindestlaufzeit erforderlich?
- Fallen auch Forderungen aus Mieten und Pachten unter Satz 7?

Wortlaut § 8b Abs. 3 KStG

“

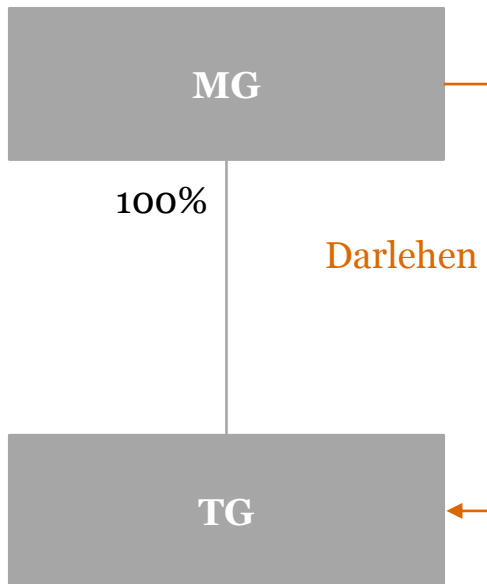
Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes maßgeblichen Wert bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 3 angewendet worden ist.

“

Satz 8

Steuerliche Behandlung von Wertsteigerungen in Bezug auf das Darlehen

Beispiel



Sachverhalt

- MG gibt ein Darlehen an TG
- Teilwertabschreibung auf das Darlehen
- Alt. a: Grund für die Teilwertabschreibung entfällt; es erfolgt eine Zuschreibung auf die Darlehensforderung; Zuschreibung ist nach Satz 8 außer Ansatz zu lassen
- Alt. b: die Forderung wird zum ursprünglichen Nennwert verkauft, da zum Verkaufszeitpunkt der Grund für die TW-AfA entfallen ist.

Fragestellung

- Anwendung von Satz 8 in Alt. b?
- Kommt ggf. eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht?



Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG?

Hintergrund

- Rechtsprechung des BFH zur Reichweite des § 1 AStG in DBA-Fällen, die eine Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Klausel enthalten
 - I R 23/13 vom 17.12.2014
Leitsatz 2: „Der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk ... ermöglicht eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten ... nur dann, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (hier: ein Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Er ermöglicht 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 unbesichert begeben hat ...“
 - I R 29/14 vom 24.6.2015
- BMF-Schreiben vom 30.3.2016: Nichtanwendungserlass zu den BFH-Urteilen I R 23/13 und I R 29/14

Fragestellung

- Ist die BFH-Rechtsprechung zur Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf § 1 AStG auf Fälle, die unter § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. fallen, übertragbar?