

S.37 **Das abgeschriebene Gesellschafterdarlehen**

Sven Kiesow *

Dieser Beitrag ist Teil der Beilage „Steuerfallen geschickt umgehen!“ zu NWB Heft 22/2013.

Sachverhalt

Eine deutsche GmbH produziert und vertreibt seit Jahren erfolgreich ihre Produkte, auch auf dem tschechischen Markt. In 2004 gründet die GmbH in Tschechien eine Vertriebstochtergesellschaft, um dort den Vertrieb zu bündeln und auszubauen. In den Folgejahren häuft die ausländische Vertriebstochter Anlaufverluste in Höhe von 500.000 € an, die finanziell von der deutschen Muttergesellschaft getragen und in der Bilanz als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen werden. Aufgrund der anhaltenden Verluste entschließt sich die GmbH in 2009 die ausländische Vertriebstochter zu liquidieren. Das – nunmehr uneinbringliche – Gesellschafterdarlehen in Höhe von 500.000 € wird kostenwirksam als Forderungsverlust ausgebucht.

Liquidierung der ausländischen Vertriebstochter aufgrund anhaltender Verluste

I. Steuerfolge

Der Forderungsverlust in Höhe von 500.000 € ist steuerlich nicht abzugsfähig.

Forderungsverlust steuerlich nicht abzugsfähig

II. Begründung

Seit 2008 sind Gewinnminderungen aus konzerninternen Darlehen gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nicht mehr abzugsfähig. Das gilt insbesondere für Aufwendungen aus einem Verzicht oder dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens. Zwar sieht § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG die Möglichkeit der Führung eines Fremdvergleichs vor, welcher zur Aufhebung des Abzugsverbots führen soll. Es ist jedoch bereits jetzt erkennbar, dass die Finanzverwaltung diese Escape-Klausel in der Praxis restriktiv handhaben wird, so dass ein Drittvergleich nur in seltenen Ausnahmefällen gelingen wird. Somit führt der Ausfall eines konzerninternen Darlehens regelmäßig zu einem steuerlichen Abzugsverbot des daraus resultierenden Forderungsverlustes.

Gewinnminderungen aus konzerninternen Darlehen seit 2008 nicht mehr abzugsfähig

III. Vermeidung durch Einsatz einer Prinzipalstruktur

Sollen die vorstehenden Rechtsfolgen vermieden werden, gilt es, bereits die Entstehung einer Gesellschafterforderung auf Ebene der deutschen Muttergesellschaft zu vermeiden. Andererseits benötigt die ausländische Vertriebstochter insbesondere in der Anlaufphase erhebliche finanzielle Mittel für die Erschließung des ausländischen Markts. Dies kann durch Umsetzung einer sog. Prinzipalstruktur erreicht werden.

Häufig können die einzelnen Stufen der konzerninternen Wertschöpfungskette (z. B. Forschung & Entwicklung, Produktion oder Vertrieb) konkret einzelnen Konzerngesellschaften zugerechnet

Einschränkung der Eigenständigkeit der Konzerneinheiten durch Prinzipalstruktur

* Sven Kiesow, Rechtsanwalt/Steuerberater, ist bei der ETL SteuerRecht GmbH in Essen tätig.

werden, die für diese Bereiche jeweils verantwortlich sind. Bei einer Prinzipalstruktur wird die Eigenständigkeit dieser Konzerneinheiten für die von ihnen ausgeübten Funktionen stark eingeschränkt. Diese geben ihre unternehmerische Verantwortung und das unternehmerische Risiko aus der ausgeübten Funktion jeweils an eine Prinzipalgesellschaft ab. Damit wird aus einer Forschungsgesellschaft ein Auftragsforscher, aus einer Produktionsgesellschaft ein Lohnfertiger oder aus einer funktionsstarken Vertriebsgesellschaft ein Kommissionär. Folglich werden die zentralen unternehmerischen Funktionen und Risiken des Gesamtkonzerns in einer sog. Prinzipalgesellschaft gebündelt, während die übrigen Konzerneinheiten regelmäßig nur geringe Funktionen und Risiken übernehmen und daher als sog. Routineunternehmen einzustufen sind. Aus konzerninternen Transaktionen steht diesen somit nur noch ein geringer, allerdings stabiler Routinegewinn zu (vgl. BMF, Schreiben vom 12. 4. 2005, BStBl 2005 I S. 570, Tz. 3.4.10.2. Buchst. a, im Folgenden: VerwGr-Verfahren).

S. 38

Beim Aufbau einer Vertriebsstruktur im Ausland sollten daher der ausländischen Vertriebstochtergesellschaft zunächst nur überschaubare und weitgehend risikoarme Vertriebsfunktionen zugeordnet werden. Die deutsche GmbH nimmt hingegen als sog. Prinzipal weiterhin wichtige Vertriebstätigkeiten wahr, z. B. die zentrale Absatzplanung bzw. Lager- und Logistiktätigkeiten. Überdies schließt die deutsche GmbH mit der ausländischen Vertriebstochter einen Vertriebsvertrag ab. Darin wird u. a. vereinbart, dass letztere für ihre Vertriebstätigkeit ein kostenorientiertes Entgelt (konzerninterner Verrechnungspreis) erhält. Die ausländische Vertriebstochter wird so in die Lage versetzt, ihre laufenden Aufwendungen zu decken. Infolgedessen wird – unter Vermeidung einer steuerlich problematischen Gesellschafterforderung – der Anlaufverlust der ausländischen Vertriebsgesellschaft in die deutsche GmbH „transportiert“.

„Transport“ des ausländischen Anlaufverlustes

Hierbei gilt es zu beachten, dass für Verrechnungspreise seit 2003 gem. § 90 Abs. 3 AO eine gesetzliche Dokumentationspflicht besteht, welche durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung und die VerwGr-Verfahren konkretisiert wird. Daher sollte bei Implementierung einer solchen Prinzipalstruktur zeitnah eine Verrechnungspreisdokumentation erstellt werden.

Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise

Da bei solchen Gestaltungen üblicherweise der bereits bestehende Kundenstamm der deutschen Gesellschaft der ausländischen Vertriebsgesellschaft unentgeltlich beigestellt wird, kann so die Aufdeckung stiller Reserven aus der unbeabsichtigten Übertragung dieses Kundenstamms vermieden werden. Denn die Abgabe eines ausländischen Absatzmarkts auf eine ausländische Konzernvertriebsgesellschaft löst in aller Regel eine vergütungspflichtige Übertragung aus und ist gem. § 1 Abs. 1 AStG mit dem Fremdvergleichspreis zu bewerten. Daher sollte beim Aufbau von Vertriebsstrukturen darauf geachtet werden, dass der bestehende Kundenstamm zunächst weiterhin der deutschen Gesellschaft zuzurechnen ist.

Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven

Zu berücksichtigen ist ferner, dass eine übermäßige wirtschaftliche Abhängigkeit der ausländischen Vertriebsgesellschaft im Ausland zur Begründung einer Vertreterbetriebstätte für die deutsche Gesellschaft führen kann. Aus diesem Grund sollte nicht jedwedes unternehmerische Risiko für die ausländische Konzernvertriebsgesellschaft ausgeschlossen. Wird diese z. B. nach Plankosten vergütet, trägt sie für tatsächliche Kostenabweichungen ein begrenztes, wirtschaftliches Risiko (vgl. hierzu detaillierter Kiesow, NWB 22/2012 S. 1819).

Fundstelle(n):

Beilage 2 zu NWB Heft 22/2013
NWB ZAAAE-35836