

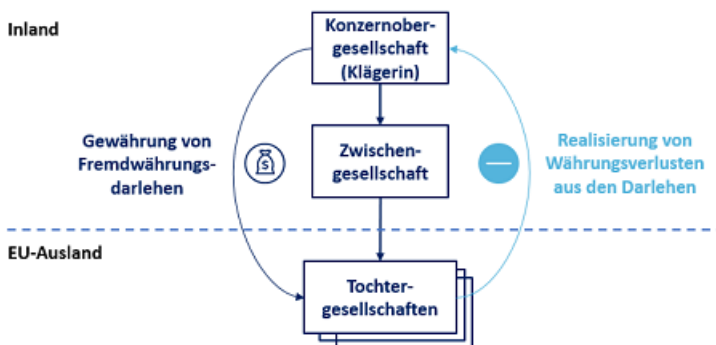
FG Baden-Württemberg: Berücksichtigung von Fremdwährungsverlusten aus Gesellschafterdarlehen an ausländische Tochtergesellschaften

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG ist in der bis zum Inkrafttreten des KöMoG (siehe Deloitte Tax-News) geltenden Fassung dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass Gewinnminderungen bei Fremdwährungsdarlehen infolge von Wechselkursschwankungen nicht dem Anwendungsbereich dieses Verbots unterliegen und somit gewinnmindernd zu berücksichtigen sind (entgegen FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.09.2020, 3 K 1486/19, siehe unter Anmerkung).

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.09.2022, 6 K 1917/20

Sachverhalt

Berücksichtigung von Fremdwährungsverlusten aus Gesellschafterdarlehen an ausländische Tochtergesellschaften



Während nach dem 31.12.2021 eintretende Währungskursverluste durch den mit dem KöMoG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) neu eingeführten § 8b Abs. 3 S. 6 KStG ausdrücklich von dem Anwendungsbereich des Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 S. 4 und 5 KStG ausgenommen werden und folglich nicht außerbilanziell hinzugerechnet werden, war dies für die alte Rechtslage – und somit auch für den der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt – streitig.

Die Klägerin, eine Konzernobergesellschaft, gewährte verschiedene Darlehen an Tochtergesellschaften mit Sitz in der EU, an welchen sie mittelbar zu 100% beteiligt war. Die Darlehensgewährung erfolgte in der Währung des Ansässigkeitsstaats der jeweiligen Darlehensnehmerin. Im Streitjahr 2009 realisierte die Klägerin Währungsverluste aus diesen Darlehen. Das Finanzamt war der Auffassung, dass die realisierten Währungsverluste aus den Gesellschafterdarlehen dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG (in der bis einschließlich 2021 geltenden Fassung) unterliegen und daher bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen sind.

Entscheidung

Das FG kommt entgegen der Ansicht des Finanzamts zu dem Ergebnis, dass das zu ermittelnde Einkommen um die Währungskursverluste aus den Gesellschafterdarlehen zu kürzen ist.

Gesetzliche Grundlagen

Bei der Ermittlung des Einkommens sind Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung nicht zu berücksichtigen, wenn das Darlehen 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 (§ 8b Abs. 3 S. 3 und S. 4 KStG).

Vorliegen der Voraussetzungen des Abzugsverbots

Nach Auffassung des FG liegen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG im zugrundeliegenden Streitfall vor. Der Wortlaut der Norm lasse es zu, Wechselkursverluste bei Fremdwährungsdarlehen als Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen im Sinne der Vorschrift anzusehen. Die Regelung erfasse ferner auch Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften (vgl. FG Münster, Urteil vom 17.08.2016, 10 K 2301/13 K) und bei mittelbaren Beteiligungen sei auf die durchgerechnete Beteiligungsquote abzustellen.

Teleologische Reduktion des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG

Allerdings ist § 8b Abs. 3 S. 4 KStG aus Sicht des FG im Wege einer teleologischen Reduktion dahingehend auszulegen, dass Währungskursverluste nicht unter die dort genannten Gewinnminderungen fallen. Eine allein am Wortlaut orientierte Lösung führe ansonsten zu sinnwidrigen Ergebnissen.

Zweck des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG sei es, Gestaltungen zu verhindern, bei denen durch die Hingabe von Gesellschafterdarlehen anstelle von Eigenkapital das anteilsbezogene Abzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG umgangen wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12). Durch das qualifizierte Beteiligungserfordernis sollte nach der Gesetzesbegründung sichergestellt werden, dass die Darlehensüberlassung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Es sollten nach Auffassung des FG aber nicht solche Fälle erfasst werden, in denen zwar die Darlehensüberlassung eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung aufweist, die Gewinnminderung jedoch nicht, da sie beispielsweise Folge von marktbestimmten Risiken ist. Eine Umgehung des anteilsbezogenen Abzugsverbots komme insoweit nicht in Betracht. Dies ergebe sich insbesondere daraus, dass Kursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht Folge von planbaren Gestaltungen sind, sondern allein Ausdruck des Marktgeschehens.

Fehlende Symmetrie zur Besteuerung von Kursgewinnen aus Fremdwährungsdarlehen

Während das Abzugsverbot für anteilsbezogene Gewinnminderungen gem. § 8b Abs. 3 S. 3 KStG mit der Freistellung der Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG korrespondiert, fehle es bei Kursgewinnen aus Fremdwährungsdarlehen an einer entsprechenden Befreiungsvorschrift, die eine symmetrische Besteuerung gewährleisten würde. Diese fehlende Symmetrie in der Behandlung von Wechselkursgewinnen und -verlusten ist nach Auffassung des FG ein sinnwidriges, vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewolltes Ergebnis.

Gesetzessystematik

Zuletzt zeige auch die Gesetzessystematik, dass Währungskursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nicht von dem Abzugsverbot erfasst werden sollen. Der in § 8b Abs. 3 S. 6 KStG a.F. (jetzt: § 8b Abs. 3 S. 7 KStG) vorgesehene Drittvergleich gibt dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Anwendbarkeit des Abzugsverbots durch den Nachweis der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährung zu vermeiden. Eine Fremdüblichkeit könne sich bei Wechselkursverlusten jedoch allein im Hinblick auf eine eventuelle Absicherung der Kursrisiken ergeben. Der Eintritt der Kursverluste sei jedoch völlig unabhängig von der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung.

Betroffene Norm

§ 8b Abs. 3 KStG a.F.

Streitjahr 2009

Anmerkungen

FG Baden-Württemberg Urteil vom 24.09.2020, 3 K 1486/19, BFH-anhängig: I R 41/20

In der oben dargestellten Entscheidung vom 27.09.2022 (6 K 1917/20) widerspricht der hier urteilende 6. Senat explizit dem 3. Senat des FG Baden-Württemberg, der in seinem Urteil vom 24.09.2020 (3 K 1486/19) zur gleichen Norm geurteilt hat. Der 3. Senat kam in seinem Urteil noch zu dem Ergebnis, dass Fremdwährungsverluste aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegen eine ausländische Tochtergesellschaft nach § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG a.F. außerbilanziell hinzuzurechnen sind.

Neuregelung durch das KöMoG

Die Problematik der oben dargestellten fehlenden Symmetrie hat der Gesetzgeber nun offensichtlich erkannt und mit der Einfügung des § 8b Abs. 3 S. 6 KStG in der Fassung des KöMoG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) geregelt, dass Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen im Sinne der S. 4 und 5 gelten. Ausweislich der Gesetzesbegründung

wollte der Gesetzgeber erreichen, dass sich nunmehr Gewinne und Verluste aufgrund von Währungskursschwankungen gleichermaßen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens auswirken und damit die bestehenden „Unwuchten“ beseitigt werden.

Fundstelle

[FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27.09.2022, 6 K 1917/20](#), BFH-anhängig: I R 11/23

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12, BStBl II 2014, S. 859, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 27.03.2007, VIII R 25/05, BStBl. II 2008, S. 298

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.09.2020, 3 K 1486/19, BFH-anhängig: I R 41/20

FG Münster, Urteil vom 17.08.2016, 10 K 2301/13 K, EFG 2016, S. 1810

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.