

Steuerwirksame Abschreibungen auf Gesellschafterdarlehen – Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG sowie Konkurrenzverhältnis von § 8b Abs. 3 KStG zu § 8 Abs. 3 KStG bzw. § 1 AStG
Mögliche Folgen aus dem BFH-Urteil I R 52/08 vom 14.1.2009

Von Dr. Martin Eberhard, Heidelberg *

Durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2008 wurde § 8b Abs. 3 KStG dahingehend neu gefasst, dass nunmehr in den Sätzen 4-7 auch Wertverluste von Gesellschafterdarlehen in den Abzugsausschluss miteinbezogen werden. Nach der Gesetzesbegründung zum JStG 2008 sollte die Gesetzesänderung lediglich klarstellenden Charakter haben. Der BFH hat hingegen in seinem Urteil vom 14.1.2009¹ entschieden, dass die Neuregelung in § 8b Abs. 3 KStG konstitutiven Charakter habe und daher erst für Veranlagungszeiträume ab 2008 zur Anwendung kommen könne. Im Folgenden soll analysiert werden, inwieweit sich aus der BFH-Entscheidung auch Rückschlüsse auf die Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG auf Gesellschafterdarlehen, die von einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft, an der natürliche Personen beteiligt sind, an eine Beteiligungsgesellschaft gewährt worden sind, ziehen lassen. Des Weiteren soll das Konkurrenzverhältnis von § 8b Abs. 3 KStG zu § 8 Abs. 3 KStG bzw. § 1 AStG untersucht werden.

1. Kernaussagen des BFH-Urteils I R 52/08 vom 14.1.2009

In dem Urteilssachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 14.1.2009² zugrunde lag, hat eine Immobilien GmbH, an der ein Gesellschafter-Geschäftsführer zu 100 % beteiligt war, ihrer 100 %igen Tochtergesellschaft, der C GmbH, verschiedene Darlehen – zum Teil durch Übernahme von Darlehensverbindlichkeiten der C GmbH gegenüber einer Bank – gewährt. Die Immobilien GmbH hat im Streitjahr eine Teilwertabschreibung auf 50 % der Darlehensforderungen vorgenommen. Das Finanzamt hat die Teilwertabschreibung unter Hinweis auf § 8b Abs. 3 KStG a. F. steuerlich nicht anerkannt.

Der BFH hat in seinem o. g. Urteil zunächst festgestellt, dass die Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG a. F. auf eigenkapitalersetzende Darlehen an Beteiligungsgesellschaften nicht anwendbar ist. Der BFH hat diese Aussage damit begründet, dass es sich bei kapitalersetzenden Darlehen um eigenständige Schuldverhältnisse handle, welche von der Beteiligung als solche unbeschadet ihrer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zu unterscheiden sind. Solche Darlehensforderungen stehen als eigenständige Wirtschaftsgüter neben der Beteiligung. Somit mag allenfalls ein Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der Beteiligung hergestellt werden, nicht jedoch – wie aber nach § 8b Abs. 3 KStG a. F. erforderlich – zwischen der Beteiligung und der Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung auf das Darlehen. Der BFH hat klargestellt, dass von § 8b Abs. 3 KStG a. F. nur den jeweiligen Anteil betreffende Gewinnminderungen, also substanzbezogene Wertminderungen des Anteils, die sich

* Dr. Martin Eberhard, Steuerberater, ist Partner in der Steuerrechtsabteilung von FALK & Co in Heidelberg. Der Beitrag basiert auf einem Vortrag des Autors beim Fachinstitut der Steuerberater e. V. am 4.5.2009.

¹ BFH v. 14.1.2009, I R 52/08, DStR 2009, 631.

² BFH v. 14.1.2009, I R 52/08, DStR 2009, 631.

aus der körperschaftsteuerlichen Behandlung des Anteils ergeben, erfasst werden. Demgegenüber werden nicht jegliche mit dem Anteil wirtschaftlich zusammenhängende Aufwendungen erfasst. Bei dieser Sichtweise werden kapitalersetzende Darlehen mit Gesellschafterdarlehen nicht eigenkapitalersetzenden Charakters, die dem Gedanken des Gesetzes ersichtlich nicht dem Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 KStG a. F. unterfallen, gleich behandelt.

Als weitere wesentliche Kernaussage hat der BFH in seiner o. g. Entscheidung ausgeführt, dass § 8b Abs. 3 KStG i. d. F. des JStG 2008 auf Teilwertabschreibungen von Gesellschafterdarlehen in Veranlagungszeiträumen vor 2008 keine Anwendung findet. Denn die Regelungsergänzung in § 8b Abs. 3 KStG wirkt rechtsbegründend und nicht nur klarstellend. Da nach der Anwendungsregelung der Veranlagungszeitraum 2008 als Veranlagungszeitraum für die erstmalige Anwendung der Neuregelung genannt wird, scheidet auch eine Rückbeziehung der neuen Fassung auf Veranlagungszeiträume vor 2008 aus.

Schließlich hat der BFH noch geprüft, ob die steuerliche Berücksichtigung der Teilwertabschreibung auf das Gesellschafterdarlehen aufgrund des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verneint werden könne. Hierzu wäre erforderlich, dass die Immobilien GmbH das eigenkapitalersetzende Darlehen an ihre Tochtergesellschaft aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zu ihrem eigenen, alleinigen Gesellschafter gewährt hätte. Für die Annahme einer mittelbaren Zuwendung über die Tochtergesellschaft als nahe stehende Person des Gesellschafters der Immobilien GmbH sei jedoch nichts ersichtlich. Die Teilwertabschreibung auf das Darlehen stellt daher keine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar.

Aufgrund der klaren Aussagen des BFH in seinem o. g. Urteil wird sich die Finanzverwaltung dem Vernehmen nach in Konstellationen, die dem Urteilssachverhalt entsprechen, also Gewährung von Gesellschafterdarlehen durch eine Kapitalgesellschaft an eine andere – inländische – Kapitalgesellschaft, der BFH-Rechtsprechung anschließen und Teilwertabschreibungen auf solche Darlehen für Veranlagungszeiträume vor 2008 steuerlich anerkennen. Demgegenüber will die Finanzverwaltung dem Vernehmen nach Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen an Tochterkapitalgesellschaften durch betriebliche Personengesellschaften, soweit natürliche Personen beteiligt sind, weiterhin nur nach dem Halbeinkünfteverfahren (bis Veranlagungszeitraum 2008) bzw. Teileinkünfteverfahren (ab Veranlagungszeitraum 2009) berücksichtigen. Dies soll zumindest dann gelten, wenn die Gesellschafterdarlehen unverzinslich bzw. niedrig verzinslich sind. Des Weiteren sollen Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen an ausländische Tochtergesellschaften in Veranlagungszeiträumen vor 2008 nach § 1 AStG steuerlich nicht berücksichtigt werden. Ob sich die Finanzverwaltung darüber hinaus zu dem Konkurrenzverhältnis von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, das insbesondere bei Darlehensbeziehungen zwischen Schwestergesellschaften relevant ist, äußern wird, erscheint fraglich.

Im Folgenden soll auf diese auch nach der Gesetzesänderung durch das JStG 2008 und dem Ergehen des BFH-Urteils vom 14.01.2009 noch nicht geklärten Fragestellungen eingegangen werden.

2. Keine Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen

Sofern das kapitalersetzende Darlehen nicht von einer Kapitalgesellschaft, sondern von einem Einzelunternehmen oder einer betrieblichen Personengesellschaft, an der natürliche Personen beteiligt sind, an eine Tochterkapitalgesellschaft gewährt wird, stellt sich bei Teilwertabschreibungen auf Wertminderungen des Darlehens die Frage, ob § 3c Abs. 2 EStG auf diese Teilwertabschreibungen anwendbar ist. Der Gesetzgeber hat im JStG 2008 in § 3c Abs. 2 EStG keine der Neuregelung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG entsprechende Regelung bzw. keinen Verweis auf § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG eingefügt. Aus dem Verzicht des Gesetzgebers, für Teilwertabschreibungen auf Darlehen bei Personenunternehmen eine dem § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG entsprechende gesetzliche Regelung in § 3c Abs. 2 EStG einzufügen, wird geschlossen, dass bei § 3c Abs. 2 EStG keine dem § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG vergleichbaren Restriktionen bestehen sollen.³ Auf der anderen Seite wird aus dem Verzicht einer Neuregelung auch geschlossen, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass § 3c Abs. 2 EStG ohnehin auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehen erfasst und deshalb eine entsprechende gesetzliche Neuregelung entbehrlich sei.⁴

Vergleicht man die Regelung des § 3c Abs. 2 EStG mit der Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, fällt zunächst auf, dass nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ein Abzugsverbot für „Gewinnminderungen“, die im „Zusammenhang mit dem Anteil entstehen“, geregelt ist, während § 3c Abs. 2 EStG ein (50 %-iges bzw. ab 2009 40 %-iges) Abzugsverbot für „Betriebsvermögensminderungen“, die mit den „dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“, enthält.

Die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG bezieht sich somit nicht ausschließlich auf substanzbezogene Wertminderungen des Anteils selbst, sondern ist in ihrem Anwendungsbereich weiter gefasst. Allerdings treffen die Kernaussagen des BFH in seinem o. g. Urteil auch auf von Personenunternehmen gewährte Gesellschafterdarlehen zu. So kann zunächst auch bei Personenunternehmen – mittlerweile unstrittig - festgehalten werden, dass kapitalersetzende Darlehensforderungen als eigenständige Wirtschaftsgüter neben der Beteiligung stehen.⁵ Hieraus folgt, dass sich die steuerliche Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen nach den für dieses Wirtschaftsgut zur Anwendung kommenden Vorschriften bestimmt. Hiernach scheidet eine Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG aus, da § 3 Nr. 40 EStG für Erträge aus Darlehen nicht einschlägig ist.⁶

Die Aussage des BFH, dass allenfalls ein Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der Beteiligung bzw. den Beteiligungserträgen, nicht jedoch zwischen den Beteiligungserträgen und der Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung auf das Darlehen hergestellt werden kann, trifft für von Personenunternehmen gewährte Gesellschafterdarlehen ebenfalls uneingeschränkt zu. Auch wenn die Darlehensge-

³ Vgl. *Watermeyer*, Ubg 2008, 758; *Fuhrmann/Strahl*, DStR 2008, 125; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maaß*, KStG, § 8b Rz. 60c.

⁴ Vgl. *Neumann*, Ubg 2008, 760.

⁵ BFH v. 20.4.2005, X R 2/03, BStBl. II 2005, 694, DstRE 2005, 1049.

⁶ Vgl. *Watermeyer*, Ubg 2008, 759.

währung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist ein Wertverlust des Darlehens sicherlich nicht durch die Erzielung von Beteiligungserträgen veranlasst.⁷

Es ist daher davon auszugehen, dass der BFH trotz des gegenüber dem § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG abweichenden Wortlauts des § 3c Abs. 2 EStG auch im Falle einer Teilwertabschreibung auf ein Darlehen einer Personengesellschaft an eine Tochterkapitalgesellschaft die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG verneinen würde. Dies ergibt sich auch daraus, dass der BFH andernfalls, d. h. wenn der BFH in einer Teilwertabschreibung auf ein Darlehen an eine Beteiligungsgesellschaft lediglich keine Gewinnminderung, die im Zusammenhang mit dem Anteil entsteht, gesehen hätte, jedoch eine Betriebsausgabe, die mit den steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, für möglich gehalten hätte, sich zur Anwendbarkeit von § 3c Abs. 1 EStG geäußert hätte. Denn nach § 3c Abs. 1 EStG kommt es ebenso wie nach § 3c Abs. 2 EStG auf den (jedoch unmittelbaren) wirtschaftlichen Zusammenhang von Betriebsausgaben mit steuerfreien Einnahmen an. Der BFH hätte in diesem Zusammenhang prüfen müssen, ob die Immobilien GmbH in dem betreffenden Veranlagungszeitraum von der Beteiligungsgesellschaft nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Dividenden bezogen hat. Nur wenn dies nicht der Fall gewesen wäre, wäre die Teilwertabschreibung in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen.⁸ Da in dem Streitjahr 2002 die Vorschrift des § 8b Abs. 5 KStG für Inlandsdividenden noch nicht anwendbar war, wäre die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG grundsätzlich zur Anwendung gekommen.

Bei einer Prüfung der Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG hätte der BFH jedoch auch zum Ergebnis kommen können, dass § 3c Abs. 1 EStG deshalb nicht zur Anwendung kommen könne, weil diese Regelung nur laufende Aufwendungen erfasst und sich nicht auf Substanzminderungen erstreckt, auch wenn es sich um Substanzminderungen eines anderen Wirtschaftsguts (hier: des Darlehens) und nicht der Beteiligung handelt⁹.

Es lässt sich somit festhalten, dass der BFH in seiner Entscheidung zwar geprüft hat, ob Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen unter das Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen fallen und diese Frage verneint hat. Der BFH hat hingegen nicht in Betracht gezogen, ob es sich bei den Aufwendungen für die Wertminderung des Darlehens um Aufwendungen handelt, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen. Bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen durch Personenunternehmen würde zwar nicht die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 1 EStG, sondern die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG, deren Anwendungsbereich weiter gefasst ist und grds. auch Substanzminderungen einbezieht, zu prüfen sein. Allerdings liegt für beide Absätze eine wichtige Einschränkung dahingehend, dass nicht eine allgemeine betriebliche Veranlassung als ausreichend angesehen werden kann, sondern eine Veranlassung durch die einzelne Beteiligung als Einkommensquelle erforderlich ist¹⁰.

⁷ Ebenso *Rolf/Pankoke*, BB 2009, 1846; *Hoffmann*, GmbHR 2009, 492.

⁸ Aus dem Urteilssachverhalt ergibt sich nicht eindeutig, ob die Immobilien GmbH im betreffenden Veranlagungszeitraum von der Beteiligungsgesellschaft Dividenden bezogen hat. Aus der Gesamtkonstellation des Urteilssachverhalts erscheint ein Dividendenbezug der Immobilien GmbH jedoch eher unwahrscheinlich.

⁹ Vgl. *Herzig*, DB 2003, 1465.

¹⁰ Vgl. *Herzig*, DB 2003, 1466.

Insofern wäre nicht nachvollziehbar, wenn die Finanzverwaltung in ihrem geplanten Erlass zu Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen im Falle von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, die von einem Personenunternehmen an eine Tochterkapitalgesellschaft gewährt werden, unterstellen würde, dass es sich hierbei um Betriebsvermögensminderungen i. S. d. § 3c Abs. 2 EStG handelt, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Soweit Repräsentanten der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass § 3c Abs. 2 EStG zumindest dann auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen zur Anwendung kommen müsse, wenn das Darlehen niedrig verzinslich oder unverzinslich ist, ist dieser Sichtweise m. E. ebenfalls nicht zu folgen. Zwar ist m. E. bei einem unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Darlehen § 3c Abs. 2 EStG auf die Refinanzierungsaufwendungen anwendbar, da bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Darlehen unterstellt werden kann, dass der Gesellschafter mit der Darlehenshingabe seine künftigen Dividendeneinnahmen oder einen Beteiligungsveräußerungsgewinn (bzw. geringeren Beteiligungsveräußerungsverlust) sichern will¹¹. Demgegenüber dient die Wertminderung eines Gesellschafterdarlehens nicht der Sicherung der künftigen Dividendeneinnahmen oder der Erzielung eines Beteiligungsveräußerungsgewinns. Allenfalls bei einem Verzicht auf ein wertloses Gesellschafterdarlehen könnte ein Zusammenhang zwischen dem Verzicht und künftigen Dividendeneinnahmen oder Beteiligungsveräußerungsgewinnen vermutet werden. Der zeitlich vorgelagerte Wertverlust des Gesellschafterdarlehens steht jedoch m. E. nicht mit Erträgen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG in Zusammenhang. Darüber hinaus ist die Unverzinslichkeit bzw. die Niedrigverzinslichkeit des Gesellschafterdarlehens für die Wertminderung des Gesellschafterdarlehens auch nicht ursächlich, sodass aus der Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG auf die Refinanzierungsaufwendungen des Darlehens kein Zusammenhang mit der Wertminderung des Darlehens hergestellt werden kann¹².

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf von Personenunternehmen gewährten Gesellschafterdarlehen gilt daher m. E. unabhängig davon, ob das Darlehen verzinslich, niedrig verzinslich oder unverzinslich ist. Entgegen der in dem in Kürze ergehenden Erlass von der Finanzverwaltung vermutlich vertretenen Auffassung können m. E. Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bei Personenunternehmen in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt werden. Dies gilt auch noch für Veranlagungszeiträume nach 2007, da der Gesetzgeber in § 3c Abs. 2 EStG keine dem § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG entsprechende Regelung eingefügt hat. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzgerichte letztlich auch über die Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf von Personenunternehmen gewährten Gesellschafterdarlehen zu entscheiden haben werden¹³.

¹¹ Vgl. OFD Frankfurt v. 18.10.2007, S 2128 A – 4 – St 219, BeckVerw 108809, DB 2008, 92; sowie – jeweils in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Verpachtung an eine Beteiligungsgesellschaft – FG Bremen v. 27.4.2006, 1 K 204/05 BeckRs 2006, 26021574, EFG 2006, 1234; FG Baden-Württemberg v. 12.10.2006, 6 K 202/06, BeckRs 2006, 26022580, EFG 2007, 568; a. A. FG Düsseldorf v. 19.4.2006, 15 V 346/06, BeckRs 2006, 26025471.

¹² Vgl. auch *Neumann*, Ubg 2008, 761, der jedoch im Ergebnis dennoch zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG kommt.

¹³ Ebenso *Hoffmann*, GmbHR 2009, 493, der für den Fall, dass die Finanzverwaltung in einer Verfügung dennoch die Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG regelt, mit einer Fülle von Rechtsstreitigkeiten rechnet.

3. Konkurrenzverhältnis von 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

3.1. Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG

Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG kommt das Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung zur Anwendung, 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. Nach Satz 5 des § 8b Abs. 3 KStG wird der Anwendungsbereich darüber hinaus auch auf nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG des Gesellschafters erweitert. Grundsätzlich wären somit sämtliche Darlehensbeziehungen von Gesellschaften eines Konzerns von dem Abzugsverbot für Wertminderungen eines Darlehens umfasst:

- Downstream-Darlehen an Tochter- und Enkelgesellschaften sowie an Gesellschaften unterhalb der Enkelgesellschaften,
- Sidestream-Darlehen an Schwestergesellschaften,
- Upstream-Darlehen an Muttergesellschaften bzw. an Gesellschaften oberhalb der Muttergesellschaft.

Vor dem Veranlagungszeitraum 2008 wurden jedoch Wertminderungen von nicht fremdüblichen, also insbesondere ohne entsprechende Besicherung gewährten, Sidestream- und Upstream-Darlehen aufgrund der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG steuerlich nicht berücksichtigt.¹⁴

Da sowohl für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG als auch für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG Voraussetzung ist, dass es sich um eine Darlehensbeziehung zwischen nahe stehenden Gesellschaften handelt und die Darlehensgewährung bzw. –aufrechterhaltung nicht dem Drittvergleich entspricht, stellt sich ab dem Veranlagungszeitraum 2008 die Frage, welche der beiden Gewinnkorrekturvorschriften vorrangig ist.

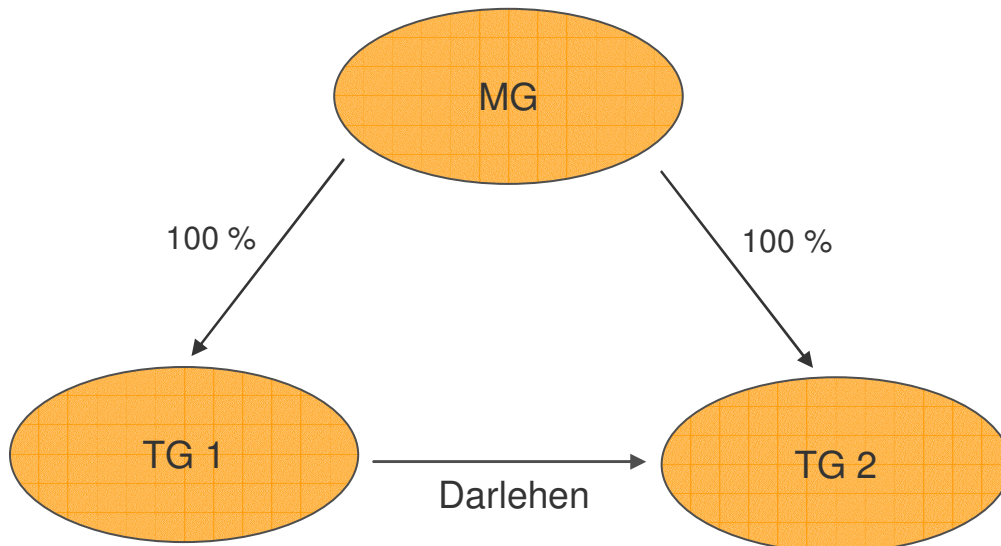
Bevor diese Frage im Einzelnen analysiert wird, soll im Folgenden zunächst dargestellt werden, ob und inwieweit sich unterschiedliche Konsequenzen aus der Anwendung der beiden genannten Gewinnkorrekturvorschriften ergeben.

3. 2. Rechtsfolgen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bzw. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG bei Wertminderungen von Sidestream-Darlehen

3.2.1 Ausgangsbeispiel

Die unterschiedlichen Rechtsfolgen sollen an folgendem Ausgangsbeispiel dargestellt werden:

¹⁴ BFH-Urteil v. 8.10.2008, I R 61/07, DStR 2009, 217 m. w. N.; Lang, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, 48. Erg. Lfg. Stand Juni 2003, § 8 Abs. 3 KStG n. F. Rz. 1056.



TW-AfA + Verzicht auf Darlehen

Das von TG 1 an TG 2 gewährte Darlehen ist im Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht besichert. Das Darlehen wird in vollem Umfang wertlos. Nachdem das Darlehen wertlos geworden ist, verzichtet TG 1 in voller Höhe gegenüber TG 2 auf die Rückzahlung des Darlehens.

3.2.2 Rechtsfolgen bei Vorrang von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG

In der dargestellten Konstellation ergeben sich für die einzelnen Beteiligten folgende Rechtsfolgen:

TG 1:

- In Höhe der vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf das Darlehen wird das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wieder erhöht. Diese Einkommenserhöhung tritt unabhängig vom Verzicht auf die Darlehensforderung ein.
- Im Zeitpunkt des Verzichts hat TG 1 auf den Nominalbetrag der Darlehensforderung grundsätzlich Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, soweit die Gewinnausschüttung nicht aus dem Einlagekonto erfolgt.¹⁵

MG:

- Im Zeitpunkt des Verzichts auf die Darlehensforderung durch TG 1 erzielt MG grundsätzlich einen zu 95 % steuerfreien Beteiligungsertrag, soweit die Gewinnausschüttung nicht aus dem Einlagekonto von TG 1 erfolgt (in diesem Fall würde eine Kapitalrückzahlung vorliegen, die bei MG gegen den Beteiligungsansatz der TG 1 gebucht würde).

¹⁵ Sofern die verdeckte Gewinnausschüttung erst im Rahmen einer Betriebsprüfung angenommen wird, wird regelmäßig auf die Erhebung der Kapitalertragsteuer verzichtet. Vgl. OFD Münster v. 7.11.2007, S 2408 a – 1 – St 22 – 31, DB 2008, 204.

- Da die Forderung im Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr werthaltig war, kommt es zu einer verdeckten Einlage bei TG 2 in Höhe von 0 Euro. Bei MG tritt folglich ein Vorteilsverbrauch ein, der sich gewinnmindernd auswirkt.
- Da es sich bei dem Vorteilsverbrauch nicht um eine Gewinnminderung aus einer Darlehensforderung, sondern um Beteiligungsaufwand handelt, unterliegt der Vorteilsverbrauch m. E. nicht dem Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG.¹⁶
- Der Vorteilsverbrauch unterliegt m. E. auch nicht dem Abzugsausschluss nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, da es sich nicht um eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit dem Anteil an TG 2 handelt, sondern um Beteiligungsaufwand, der über die pauschale Nichtabzugsfähigkeit in Höhe von 5 % nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG erfasst ist.¹⁷
- Bei MG tritt somit im Ergebnis eine Einkommensminderung in Höhe von 95 % des Nominalbetrags des Darlehensverzichts der TG 1 gegenüber TG 2 ein.

TG 2:

- Die Verbindlichkeit ist im Zeitpunkt des Verzichts gewinnerhöhend auszubuchen. Da das Darlehen im Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr werthaltig war, erfolgt keine Korrektur des Ertrags aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit.

Zusammenfassung der Einkommenskorrekturen:

	StB-Gewinn	Korrektur	Saldo
TG 1	. /. 100	+ 100	0
MG	0	. /. 95	. /. 95
TG 2	+ 100	0	+ 100
Saldo im Konzern	0	+ 5	+ 5

3.2.3 Rechtsfolgen bei Vorrang von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG

Bei Vorrang von § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG ergeben sich für die Beteiligten folgende Rechtsfolgen:

TG 1:

- In Höhe der Teilwertabschreibung erfolgt eine Einkommenserhöhung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG.
- Im Verzichtszeitpunkt ist m. E. keine Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen, da dem Verzicht keine (verdeckte) Gewinnausschüttung voran-

¹⁶ Ebenso *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, 63. Erg. Lfg. Stand Juni 2008, § 8b KStG Rz. 133.

¹⁷ A. A.: *Dötsch/Pung*, (Fn. 16), § 8b KStG, Rz. 133.

gegangen ist und die Gewinnausschüttung somit erst im Zeitpunkt des Verzichts ausgelöst wird. Bei der Gewinnausschüttung handelt es sich m. E. um eine Sachdividende in Form der Forderung, die jedoch einen Wert von 0 aufweist.

MG:

- Im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung der TG 1 auf die Darlehensforderung treten keine Konsequenzen ein. Meines Erachtens treten auch keine Konsequenzen bei einem späteren Verzicht durch TG 1 auf die Darlehensforderung ein, da die erhaltene Sachdividende im Verzichtszeitpunkt einen Wert von 0 aufweist.

TG 2:

- Die Verbindlichkeit wird ertragswirksam ausgebucht. Da die Darlehensforderung im Zeitpunkt des Verzichts wertlos ist, wird der Ertrag aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit nicht korrigiert.

Zusammenfassung der Einkommenskorrekturen

	StB-Gewinn	Korrektur	Saldo
TG 1:	. /. 100	+ 100	0
MG:	0	0	0
TG 2:	+ 100	0	+ 100
Saldo im Konzern	0	+ 100	+ 100

3.2.4 Gegenüberstellung der Rechtsfolgen

Aus der Darstellung der Rechtsfolgen der Anwendung von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bzw. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG ergibt sich, dass die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im Konzern per Saldo günstiger ist als die vorrangige Anwendung des Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG. Dies ist dadurch begründet, dass nach § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG einseitig ein Aufwand aus der Teilwertabschreibung auf Darlehen steuerlich nicht berücksichtigt wird, ohne dass sich eine Kompensation dieser steuerlichen Konsequenz auf anderer Ebene ergeben würde. In der Gesetzesbegründung zur Einführung der Sätze 4 ff. des § 8b Abs. 3 KStG wird zwar darauf hingewiesen, dass im Falle eines Ertrags aus der Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit grundsätzlich die Möglichkeit eines Steuererlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003¹⁸ bestünde. Für einen solchen Billigkeitserlass bestehen jedoch verschiedene Voraussetzungen, die bei einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehensverzicht durch eine Schwestergesellschaft in der Praxis nur selten erfüllt werden können.¹⁹ Der Steuerer-

¹⁸ BMF v. 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240, BeckVerw 037779.

¹⁹ Ebenso Rolf/Pankoke, BB 2009, 1845.

lass aus Billigkeitsgründen bei einem Gewinn aus der Ausbuchung der Verbindlichkeit bei TG 2 ist zudem systematisch unabhängig davon, ob bei TG 1 und MG von der Anwendbarkeit des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG oder des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG auszugehen ist²⁰.

3.3 Vorrang von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gegenüber § 8 b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG

3.3.1 Steuersystematischer Vorrang von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Da aufgrund der speziellen Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG das zu versteuernde Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht durch Wertminderungen aufgrund von gesellschaftsrechtlich veranlassenden Darlehen vermindert wird, könnte fraglich sein, ob insoweit noch ein Anwendungsbereich für eine Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG verbleibt. Die Beantwortung dieser Frage hängt entscheidend von der Definition der verdeckten Gewinnausschüttung durch die BFH-Rechtsprechung ab. Nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dürfen verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen einer GmbH nicht mindern. Als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne dieser Vorschrift ist nach der ständigen Rechtsprechung des I. Senats des BFH

- eine bei einer Kapitalgesellschaft eingetretene Vermögensminderung anzusehen,
- die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht,
- sich auf den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt,
- durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist und
- geeignet ist, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen²¹.

Der Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ist der Steuerbilanzgewinn. Er stellt die erste Stufe der Gewinnermittlung dar. Der Unterschiedsbetrag vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen, aber auch vermehrt um alle nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben – inkl. der Rechtsfolgen aus § 8b Abs. 3 S. 3 KStG, Korrekturbeträgen nach § 1 AStG – und vermindert um steuerfreie Einkünfte ergibt den Gewinn²².

Da der BFH mit seiner Definition der verdeckten Gewinnausschüttung nicht an den Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, sondern an den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG anknüpft, treten die Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung bereits dann ein, wenn aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Steuerbilanzgewinn gemindert wird. Dementsprechend ist nach ständiger Rechtsprechung die Vermögensminderung aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung durch Vergleich der Steuerbilanzen ohne Berücksichtigung der Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung und mit Korrektur des Aufwands als Aus-

²⁰ In der Praxis dürfte jedoch ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen bei der TG 2 noch schwieriger zu erreichen sein, wenn der Gewinnerhöhung bei TG 2 auf Ebene der MG bereits weitgehend eine Einkommensminderung gegenübersteht, sodass sich die steuerlichen Konsequenzen innerhalb des Konzerns weitgehend kompensieren.

²¹ BFH v. 8.10.2008, I R 61/07, DStR 2009, 218 m. w. N.

²² Vgl. *Wassermeyer*, DB 2004, 2715.

schüttung zu ermitteln. Die Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) besteht aus dem ggf. sich ergebenden Differenzbetrag²³.

Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG treten somit auch dann ein, wenn sich eine Vermögensminderung nicht auf das zu versteuernde Einkommen (= den unter Berücksichtigung der zweiten Gewinnermittlungsstufe ermittelten Gewinn) auswirkt. Daher hat § 8 Abs. 3 S. 2 KStG m. E. steuersystematisch Vorrang vor den Befreiungstatbeständen des § 8b KStG.

3.3.2 Vorrangverhältnis von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu anderen Befreiungstatbeständen des § 8b KStG

In Bezug auf die Veräußerung von Anteilen an einer Tochtergesellschaft von einer Muttergesellschaft an ihren Anteilseigner zu einem zu niedrigen Preis hat der BFH in seinem Beschluss vom 06.7.2000²⁴ ausgeführt, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zum Ziel habe, Gewinnminderungen die durch Gewinnverlagerungen zugunsten eines Gesellschafters eintreten, in ihrer steuerlichen Wirkung zu neutralisieren. Die Korrektur müsse deshalb im Regelfall bei dem einzelnen Geschäftsvorfall (hier: Beteiligungsveräußerung) und seinen gewinnmäßigen Auswirkungen (hier: Beteiligungsveräußerungsgewinn) ansetzen, für den eine Gewinnverlagerung angenommen wird. Es liege in der Konsequenz dieser Rechtsprechung, dass es Sinn und Zweck des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG sei, für Besteuerungszwecke von einem angemessenen Veräußerungserlös auszugehen, wenn Gegenstand einer verdeckten Gewinnausschüttung die Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Preis sei. Auf den erhöhten Kaufpreis ist im nächsten Schritt die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG anzuwenden. Die Finanzverwaltung hat sich diesem BFH-Beschluss angeschlossen²⁵. M. E. zu Recht ziehen weder der BFH noch die Finanzverwaltung in Betracht, auf eine Korrektur des Kaufpreises mit dem Argument zu verzichten, dass sich ein höherer Kaufpreis aufgrund der Veräußerungsgewinnbefreiung ohnehin nicht einkommenserhöhend auswirkt²⁶.

Auch bei dem Verkauf von Anteilen an einer Tochtergesellschaft 1 (TG 1) durch eine Muttergesellschaft (MG) an ihre Tochtergesellschaft 2 (TG 2) zu einem zu hohen Preis stellt sich die Frage, ob die Konsequenzen einer verdeckten Gewinnausschüttung unterbleiben können, wenn der Überpreis nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ohne steuerliche Wirkung abgeschrieben wird. Nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass der Aufwand aus der Differenz zwischen Kaufpreis und angemessenen Anschaffungskosten bei der TG 2 nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung neutralisiert wird. Bei der MG findet die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG lediglich auf den verringerten Kaufpreis Anwendung. In Höhe der Differenz zwischen überhöhtem Kaufpreis und angemessenem Kaufpreis erzielt die Muttergesellschaft einen Beteiligungsertrag, der nach § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 KStG zu 95 % steuerfrei ist²⁷.

²³ BFH v. 23.6.1993, I R 72/92, BStBl. II, 1993, 801, DStR 1993,1443.

²⁴ BFH v. 6.7.2000, I B 34/00, BStBl. II 2002, 490, DStR 2000,1687.

²⁵ BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750 a – 7/03, BStBl. I 2003, 292, BeckVerw 037819 Tz. 21.

²⁶ Seit dem Veranlagungszeitraum 2004 würde dieses Argument ohnehin nicht mehr zutreffen, da nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG im Ergebnis lediglich 95 % des Veräußerungsgewinns steuerfrei sind.

²⁷ Ebenso einen Vorrang von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gegenüber § 8b KStG für eine ähnliche Konstellation bejahend *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, 63. Erg. Lfg. Stand Juni 2008, § 8b KStG Rz. 76; *Jahndorf*, DB 2003, 1760 hält hingegen in Abhängigkeit von der Verbuchung des Vorgangs beide Alternativen für möglich.

3.3.3 Kein Lex Specialis des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG gegenüber § 8 Abs. 3 KStG

Trotz des systematischen Vorrangs von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gegenüber § 8b KStG könnte die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG letztlich doch vorrangig sein, wenn sie die für einen bestimmten Anwendungsbereich speziellere Vorschrift darstellen würde. § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG regelt in erster Linie Fälle, in denen neben dem Anteil an der Tochtergesellschaft eine Darlehensforderung hinzukommt, also Darlehen gegenüber Tochtergesellschaften. So heißt es in § 8b Abs. 3 S. 4 KStG: „Zu den Gewinnminderungen i. S. d. Satzes 3 gehören auch...“. In Satz 3 dieser Vorschrift sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil an einer Tochtergesellschaft entstehen, angesprochen.

Nach dem Sinn und Zweck der Regelung sind in § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG m. E. allenfalls noch Darlehensforderungen bei nur mittelbarer Beteiligung (z. B. Downstream-Darlehen an Enkelgesellschaften) erfasst. Nach dem Wortlaut des § 8b Abs. 3 S. 5 KStG kommt aufgrund der Einbeziehung von nahe stehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG grds. auch die Anwendung von § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG bei Sidestream-Darlehen in Betracht. In diesem Fall müsste § 8b Abs. 3 S. 4 KStG so verstanden werden, dass die Wertminderung des Darlehens zu den Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil der gemeinsamen Muttergesellschaft an der Schwestergesellschaft entstehen, gehört. Grundsätzlich kommt somit aufgrund der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Wertminderungen auf Darlehen von nahe stehenden Personen eines Gesellschafters eine Anwendung der Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG für Sidestream-Darlehen in Betracht. Allerdings stellt diese Vorschrift sicherlich keine spezielle Regelung für Wertminderungen von Darlehen gegenüber Schwestergesellschaften dar. Es bleibt somit bei dem systematischen Vorrang von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gegenüber § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG.

3.4 Konsequenzen aus dem Vorrang von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG für Darlehensbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften

3.4.1 Upstream-Darlehen

Bei einem Wertverlust eines von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft gewährten Darlehens kann die außerbilanzielle Korrektur des Aufwands aus dem Wertverlust aufgrund des Vorrangs von § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nur nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgen. Eine Anwendbarkeit von § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG scheidet aus.

3.4.2 Downstream-Darlehen

Bei einem Wertverlust eines Darlehens von einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft hätte m. E. grds. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ebenfalls Vorrang vor § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG. Allerdings wird die mögliche mittelbare Zuwendung der Muttergesellschaft an ihren Anteilseigner über die Tochtergesellschaft durch das unmittelbare Gesellschaftsverhältnis der Muttergesellschaft zu ihrer Tochtergesellschaft überla-

ger²⁸. Außerdem stellt die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG m. E. für Downstream-Darlehen Lex Specialis gegenüber § 8 Abs. 2 S. 3 KStG dar.

4. Konkurrenzverhältnis von § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG zu § 1 AStG

Bei Wertverlusten von – regelmäßig nicht fremdüblich gesicherten – Gesellschafterdarlehen einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft stellt sich die Frage, ob solche Wertverluste nach § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG oder nach § 1 AStG für steuerliche Zwecke nicht anerkannt werden. Sofern die Voraussetzungen für beide Normen erfüllt sind, ergeben sich keine materiellen Unterschiede bezüglich der Einkünftekorrektur. Bei beiden Normen wird der steuerbilanzielle Aufwand aus der Teilwertabschreibung auf das Darlehen außerbilanziell wieder hinzugerechnet.

Nach § 1 Abs. 1 AStG sind für den Fall, dass Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert werden, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, die Einkünfte des Steuerpflichtigen unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Nach § 1 Abs. 4 AStG ist eine Geschäftsbeziehung jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind. Nach – umstrittener – Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich auch bei einem kapitalersetzenden Darlehen um eine Geschäftsbeziehung i. S. d. § 1 Abs. 4 AStG²⁹. Der Darlehensausfall aufgrund einer fehlenden fremden üblichen Absicherung fällt hiernach in den Anwendungsbereich des § 1 AStG. Da § 1 Abs. 1 AStG „unbeschadet andere Vorschriften“ zur Anwendung kommt, hat § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG Vorrang vor § 1 AStG³⁰.

Hieraus ergibt sich für die mögliche Anwendbarkeit des § 1 AStG bei Wertverlusten von Darlehen:

- § 1 AStG kann bei einem Wertverlust eines Darlehens, das durch eine Kapitalgesellschaft an eine ausländische Körperschaft gewährt wird, nur noch bis Veranlagungszeitraum 2007 zur Anwendung kommen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 findet vorrangig die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG Anwendung
- § 1 AStG kann bei einem Wertverlust eines Darlehens, das durch eine Kapitalgesellschaft an eine ausländische „Nicht-Körperschaft“ gewährt wird, weiterhin

²⁸ BFH v. 14.1.2009, I R 52/08, DStR 2009, 632.

²⁹ Rupp, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, 61. Erg. Lfg Stand November 2007, IntGA Rz. 619e ff.; kritisch Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 50. Erg. Lfg. Stand Oktober 2002, § 1 AStG Anm. 893. Der BFH hat in seinen aktuellen Beschlüssen vom 29.4.2009, I R 26/08/(NV), BeckRs 2009, 25015330 und I R 88/08 (NV), BeckRs 2009, 25015331 seine Rechtsprechung zu § 1 AStG a. F. bestätigt, wonach die Rechtsfolge des § 1 AStG bei einer Darlehensgewährung an nicht ausreichend mit Eigenkapital ausgestattete Tochtergesellschaften im Ausland nicht ausgelöst werden kann. Ob der BFH vergleichbare Fälle nach der Neufassung des § 1 Abs. 4 AStG durch das StVerGAG anders entscheiden würde, erscheint fraglich.

³⁰ Wassermeyer, (Fn. 29), 55. Erg. Lfg. Stand Oktober 2004, § 1 AStG Anm. 76 zum Konkurrenzverhältnis zu anderen Vorschriften.

zur Anwendung kommen, da § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG nur bei an ausländische Körperschaften gewährten Darlehen zur Anwendung kommen kann³¹.

In den Fällen, in denen die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG nicht vorrangig zur Anwendung kommt, ist im Einzelnen zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 1 AStG, insbesondere das Vorhandensein einer schuldrechtlichen Geschäftsbeziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist, vorliegen. Darüber hinaus könnte gegen eine Anwendung des § 1 Nr. 1 AStG auf Wertminderungen von Darlehen gegenüber Tochtergesellschaften, die in der EU ansässig sind, geltend gemacht werden, dass eine solche Anwendung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Sofern die Darlehensschuldnerin nicht im EU-Ausland, sondern in einem Drittstaat ansässig ist, könnten einer Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG Diskriminierungsverbote und Meistbegünstigungsklauseln in bilateralen Übereinkommen entgegenstehen³².

5. Zusammenfassung

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14.1.2009³³ entschieden, dass vor der Gesetzesänderung des § 8b Abs. 3 KStG (also bis zum Veranlagungszeitraum 2007) Wertminderungen von Darlehen, die von einer Kapitalgesellschaft an eine Tochterkapitalgesellschaft gewährt werden, nicht dem steuerlichen Abzugsverbot für Beteiligungsverluste unterliegen. Der BFH hat seine Auffassung damit begründet, dass kapitaleretzende Darlehen neben der Beteiligung eigenständige Wirtschaftsgüter sind und zudem allenfalls ein Zusammenhang zwischen dem Darlehen und der Beteiligung, nicht jedoch zwischen der Beteiligung und der Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung auf das Darlehen hergestellt werden kann. Im Ergebnis gelten diese Überlegungen m. E. auch in Bezug auf die für Wertminderungen von Darlehen, die von einem Personenunternehmen an eine Tochterkapitalgesellschaft gewährt werden, in Betracht kommende Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG. Die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf solche Gesellschafterdarlehen ist daher abzulehnen. Da in § 3c Abs. 2 EStG keine dem § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG entsprechende Änderung eingefügt worden ist, können Wertminderungen auf Darlehen, die von Personenunternehmen gewährt werden, m. E. auch nach dem Veranlagungszeitraum 2007 weiterhin in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt werden. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung in dem in Kürze ergehenden Erlass zumindest in Bezug auf unverzinsliche bzw. niedrig verzinsliche Darlehen eine andere Auffassung vertreten wird.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 kommt insbesondere bei Wertminderungen auf Darlehen, die Schwestergesellschaften untereinander gewähren, als Einkünftekorrekturvorschriften neben dem § 8 Abs. 3 S. 2 KStG die Vorschrift des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG in Betracht. Hinsichtlich der Rechtsfolgen ist die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG regelmäßig in Bezug auf die

³¹ Bei einem Wertverlust eines Darlehens, das durch eine Personengesellschaft an eine ausländische Körperschaft gewährt wird, kann § 1 AStG ebenfalls grds. zur Anwendung kommen, da es m. E. keine konkurrierende Korrektornorm für Wertverluste auf von Personenunternehmen gewährten Darlehen gibt.

³² Vgl. ausführlich hierzu *Becker*, DStR 2009, 1797 f. Demgegenüber vertritt Generalanwältin *Kokott* in ihrem Schlussantrag die Auffassung, dass das belgische Pendant zu § 1 AStG zwar die Niederlassungsfreiheit beschränke, diese Beschränkung aber mit dem Ziel der ausgewogenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zu rechtfertigen sei (EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts v. 10.9.2009, C-311/08, SGI, BeckRS 2009, 70977).

³³ BFH v. 14.1.2009, I R 52/08, DStR 2009, 631.

Gesamtsteuerbelastung der im Konzern betroffenen Kapitalgesellschaften günstiger als die Anwendung des Abzugsverbots gem. § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG. Aus der ständigen BFH-Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttungen i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG lässt sich ableiten, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG Vorrang vor § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG hat. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG stellt darüber hinaus zumindest für Upstream- und Sidestream-Darlehen kein Lex Specialis gegenüber § 8 Abs. 3 S. 2 KStG dar.

Soweit bei Wertverlusten von Darlehen, die von einer inländischen Muttergesellschaft an ausländische Tochterkapitalgesellschaften gewährt werden, überhaupt die Voraussetzungen für eine Einkünftekorrektur nach § 1 AStG vorliegen, hat § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG Vorrang vor § 1 AStG. Allerdings kann § 1 AStG bei Wertverlusten von Darlehen, die bis zum Veranlagungszeitraum 2007 eingetreten sind, zur Anwendung kommen. Außerdem bleibt für § 1 AStG ein Anwendungsbereich, wenn entweder die darlehensgewährende oder die darlehensaufnehmende Gesellschaft keine Körperschaft, sondern z. B. eine Personengesellschaft ist.