

Abs. 3 Satz 3 KStG für Teilwertabschreibungen auf die Anteile an einer Kapitalgesellschaft gilt **auch bei Insolvenz** der Beteiligungsgesellschaft (Brinkmeier, GmbH-StB 2015, 100, 101, mit Hinweis auf FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 29.10.2014, 3 K 205/10, rkr.).

3. Einschränkung der Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen

Ein **Veräußerungsgewinn** oder eine **Teilwertzuschreibung** in Bezug auf Kapitalgesellschaftsanteile ist gem. § 8b Abs. 2 KStG dann **nicht steuerfrei**, wenn die Beteiligung in den Jahren vor 2002 gewinnwirksam auf einen **niedrigeren Teilwert abgeschrieben** wurde und dieser **Bilanzansatz im Veräußerungszeitpunkt (ab VZ 2002) noch besteht**.

Hierdurch soll verhindert werden, dass die veräußernde Körperschaft doppelt begünstigt wird; zum einen durch eine erfolgswirksame Teilwertabschreibung und zum anderen durch einen steuerbefreiten Veräußerungsgewinn.

Anteilsveräußerung bei Körperschaften

M-GmbH T-GmbH	AKO Anteil	500
	Teilwert-AfA 2000	200
	Buchwert	300
	Veräußerungspreis	800
	= Gewinn	500
	Steuerfrei gem. § 8b Abs. 2 S. 1 KStG	300
	Steuerpflichtig gem. § 8b Abs. 2 S. 4 KStG	200
	nichtabziehbare BA 5 % von 300	15
	Einkommen	215

Beispiel:

A-GmbH ist zu 100 % an der B-GmbH beteiligt. Die **Anschaffungskosten** betrugen **500.000 €**. Zum 31.12.2000 erfolgte eine steuerlich anerkannte **Teilwertabschreibung** um **200.000 € auf 300.000 €**. Zum 30.03.2010 werden die Anteile **für 800.000 € verkauft**. Der **Buchwert** beträgt im Veräußerungszeitpunkt noch immer **300.000 €**.

Lösung:

- Der Veräußerungsgewinn beträgt 500.000 € und ist in Höhe von 200.000 € durch eine vorangegangene Teilwertabschreibung beeinflusst.
- Er ist daher in Höhe dieser **200.000 € steuerpflichtig** und **300.000 €** nach § 8b Abs. 2 KStG **steuerbefreit**.

Es spielt für die Anwendung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG keine Rolle, ob die vorangegangene Teilwertabschreibung ausschüttungsbedingt war oder nicht.

Abwandlung zum Beispiel:

Der Veräußerungspreis beträgt nur 400.000 €.

Lösung:

Es entsteht ein Veräußerungsgewinn von 100.000 €. Dieser ist voll steuerpflichtig, da er in voller Höhe durch eine vorherige Teilwertabschreibung beeinflusst ist. Ein **darüber hinausgehender Ansatz** der 100.000 € (Rest-Teilwertabschreibung) **unterbleibt** allerdings. Insoweit erfolgt keine Nachversteuerung der vorangegangenen Teilwertabschreibung.

Hinweis! Zu einer Nachversteuerung der vorgenommenen Teilwertabschreibung kommt es allerdings nicht, wenn die Beteiligung vor dem Systemwechsel an eine andere konzernzugehörige Gesellschaft veräußert wird. Zum gleichen Ergebnis kommt man, wenn die Beteiligung vor dem Systemwechsel auf den niedrigen Teilwert abgeschrieben und unmittelbar nach dem Systemwechsel (zum niedrigen Teilwert) an die Schwestergesellschaft veräußert wird.

In diesen Fällen ist bereits eine spätere Wertaufholung ausgeschlossen, da gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Anschaffungskosten die Obergrenze für eine Wertaufholung bilden.

4. Wertaufholung oder Veräußerungsgewinne nach vorheriger Teilwertabschreibung

Anwendung des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG bei zuvor vorgenommenen zum Teil voll steuerwirksamen und zum Teil nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen:

Soweit sich eine während der **Geltung** des Anrechnungsverfahrens vorgenommene Teilwertabschreibung gewinnmindernd ausgewirkt hat, führte eine Teilwertaufholung im zeitlichen Geltungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens **nach früherer Verwaltungsauffassung** in vollem Umfang zu einer Gewinnerhöhung. Sie ist hiernach also in voller Höhe steuerwirksam und nicht vorrangig mit einer während der Geltungsdauer des Halb- bzw. ab VZ 2009 Teileinkünfteverfahrens vorgenommenen, nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibung (§ 8b Abs. 2 Satz 3 KStG) zu verrechnen. Eine Teilwertaufholung fiel jedoch auch schon nach früherer Verwaltungsauffassung unter die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 S. 3 KStG, soweit sie die während der Geltung des Anrechnungsverfahrens erfolgten Teilwertabschreibung übersteigt. Vgl. OFD Hannover, VfG. vom 30.05.2006, GmbHR 2006, 837 (bundeseinheitlich!). Das **FG Düsseldorf** hat diese Behandlung abgelehnt und will vorrangig die steuerunwirksamen Teilwertabschreibungen rückgängig machen mit der Folge einer steuerfreien Wertaufholung (s. FG Düsseldorf vom 02.12.2008, 6 K 2726/06, DStRE 2009, 930). Der BFH hat das Erstinstanzurteil bestätigt und der Verwaltungsauffassung widersprochen.

BFH-Urteil vom 19.08.2009, I R 2/09, BStBl II 2010, 760

Sog. Wertaufholungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, denen in früheren Jahren sowohl steuer wirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorangegangen sind, sind nach Maßgabe des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG zunächst mit den nicht steuerwirksamen und erst danach – mit der Folge der Steuerpflicht daraus resultierender Gewinne – mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen.

Die **Finanzverwaltung** wendet diese BFH-Rechtsprechung durch die amtliche Veröffentlichung im Bundessteuerblatt ohne Nichtanwendungsschreiben **allgemein an** (vgl. OFD Niedersachsen, Verfügung vom 09.08.2010, S 2750 a – 19 – St 242, DB 2010, 2533).

5. Steuerlicher Ausschluss der Gewinnminderung

Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den Anteilen z.B. Teilwertabschreibungen und Teilwertzuschreibungen werden gem. § 8b Abs. 3 KStG nicht mehr berücksichtigt. Das gilt bei Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft, an der die Beteiligung besteht, erstmals **ab VZ 2002** nicht mehr berücksichtigt.

Zeitliche Anwendung: Die Regelung ist erstmals anzuwenden auf Gewinne und Verlust im Sinne des § 8b Abs. 2 und 3 KStG des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, das dem letzten Wirtschaftsjahr folgt, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das alte Körperschaftsteuergesetz letztmals anzuwenden ist. **Bis zu diesem Zeitpunkt war die alte Fassung des § 8b KStG noch anzuwenden. Vgl. § 34 Abs. 4 Nr. 2 KStG.**

6. Regelung des § 8b Abs. 3 KStG für Teilwertabschreibung für Darlehnsforderungen 201

Nach § 8b Abs. 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen.

Dabei handelt es sich gemäß dem BMF-Schreiben vom 28.04.2003, BStBl I 2003, 292, Tz. 26 – insbesondere um **Gewinnminderungen**:

- durch Ansatz des niedrigeren Teilwerts,
- durch Veräußerung des Anteils (Veräußerungsverlust),
- bei Auflösung der Gesellschaft,
- bei Herabsetzung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaft,
- bei Anwendung des § 21 Abs. 2 UmwStG,
- aus der Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens aufgrund handelsrechtlicher Minderabführungen bei Organschaft (vgl. Rn. 16 des BMF-Schreibens),
- im Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung eines Anteils,
- bei Sachdividenden.

§ 8b Abs. 3 KStG betrifft nach Verwaltungsauffassung (Rn. 26 des BMF-Schreibens) allerdings nur die **substanzbezogenen Gewinnminderungen**, d.h. Wertminderungen, die den Anteil selbst betreffen, obwohl der Wortlaut des Gesetzes eine wesentlich weitere Auslegung zulassen würde. Gl.A. FG München, EFG 2010, 257, rkr. Die steuerliche Berücksichtigung von sonstigen mit der Beteiligung wirtschaftlich zusammenhängenden Aufwendungen (Ertragsebene), z.B. **Zinsaufwendungen**, fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 8 Abs. 3 KStG. Vgl. ebenso Dötsch/Pung, DB 2003, 1016. Insoweit greift lediglich § 8b Abs. 5 KStG (Pauschalabzugsverbot 5 % der Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 KStG; § 3c Abs. 1 KStG findet nach § 8 Abs. 5 Satz 2 KStG ausdrücklich keine Anwendung).

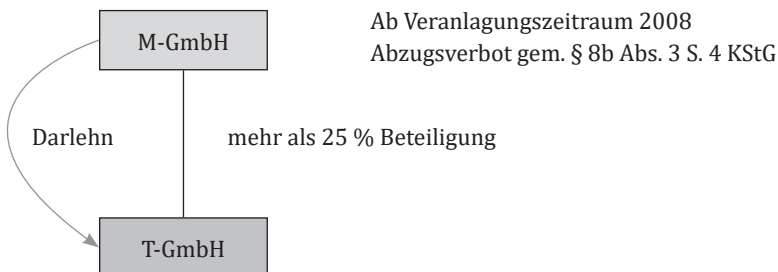
6. Regelung des § 8b Abs. 3 KStG für Teilwertabschreibung für Darlehnsforderungen

6.1 Ausfall einer Darlehnsforderung gegenüber einer Tochtergesellschaft

Darlehen einer **Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft** (auch eigenkapitalersetzende) bilden grundsätzlich Fremdkapital der darlehensempfangenden Tochter-Gesellschaft (BFH-Urteil vom 19.05.1992, VIII R 16/88, BStBl II 1992, 902; BFH-Urteil vom 06.11.2003, IV R 10/01, BStBl II 2004, 416). Wenn die Forderung des Gesellschafters im Wert gemindert wird, stellt sich die Frage, ob und inwieweit der daraus resultierende Aufwand das Einkommen mindern darf. Die Regelungen für Kapitalgesellschaften (§ 8b Abs. 3 KStG) und für natürliche Personen (§ 3c Abs. 2 EStG) unterscheiden sich grundlegend.

6.1.1 Grundlagen

Wertberichtigung Darlehnsforderung bei Tochtergesellschaft in Krise

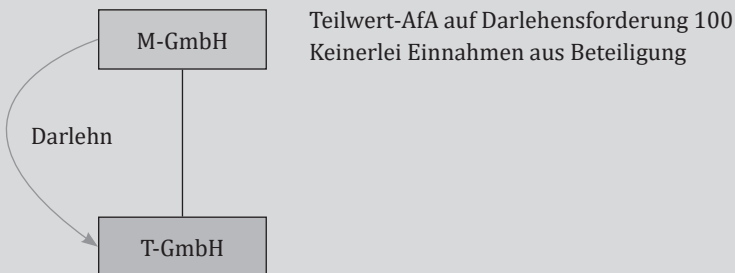


Im Jahressteuergesetz 2008 ist die Anwendbarkeit des § 8b Abs. 3 KStG ab 2008 gesetzlich geregelt worden. Dem § 8b Abs. 3 KStG sind hiernach folgende Sätze angefügt worden:

„Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem Darlehen 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. 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 aufgrund eines der Gesellschaft gewährten Darlehens. 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. Die Sätze 4 bis 6 gelten sinngemäß für andere Rechtshandlungen eines Gesellschafters, einer diesem nahestehenden Person oder eines Dritten, die einer Darlehensgewährung im Sinne der Nummern 1 und 2 wirtschaftlich entsprechen. Gewinne aus dem Ansatz einer Darlehensforderung mit dem nach § 6 Abs. 1 Satz 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.“

Hinweis!

Teilwert-AfA auf Darlehensforderung bei Tochtergesellschaft in Krise



Fraglich ist zunächst gewesen, ob das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG aber ausscheidet, wenn die **Gesellschafter-Körperschaft keinerlei Einnahmen im Zusammenhang mit der Beteiligung** erzielt hat. In diesem Fall fehlen die Einnahmen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, auf die die Veräußerungsgewinnbefreiung des § 8b Abs. 2 KStG verweist. Auf die Problematik des § 3c Abs. 2 EStG unter Abschn. V. wird verwiesen. M.E. lässt sich dies wegen der unterschiedlichen Gesetzesformulierung zu § 3c Abs. 2 EStG nicht rechtfertigen. § 8b Abs. 2 KStG verlangt nicht das tatsächliche Vorliegen von Beteiligungserträgen. Andernfalls wäre die Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 KStG ausgeschlossen, wenn keinerlei Einnahmen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG erzielt worden sind (vgl. ebenso im ADV-Verfahren Niedersächsisches FG, EFG 2011, 567). **Auch der BFH hat die Übertragung der Grundsätze des § 3c Abs. 2 EStG auf die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG abgelehnt** (s. BFH-Urteil vom 13.10.2010, I R 79/09, BFH/NV 2011, 521, Rz. 32).

Überlegung: Zur Vermeidung es Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 KStG bleibt im Einzelfall zu überlegen, ob die Tochter-Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft umgewandelt wird. Die spätere Wertberichtigung der Darlehnsforderung gegenüber der Personengesellschaft würde nicht mehr unter das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG fallen. Vor einer solchen Umwandlung muss allerdings das Entstehen eines steuerlich nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abziehbaren Übernahmeverlustes geprüft werden.

6. Regelung des § 8b Abs. 3 KStG für Teilwertabschreibung für Darlehnsforderungen 203

Für die Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG ab dem VZ 2008 kommt es zeitlich nicht auf die Hingabe des Darlehns oder der Sicherheit an, sondern auf den Zeitpunkt des Eintritts der Gewinnminderung an (gl.A. FG Münster, Urteil vom 17.08.2016, 10 K 2301/13 K, rkr., EFG 2016, 1810).

Frage der Verfassungswidrigkeit: Der BFH sieht das gesetzliche **Abzugsverbot** des § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG als **verfassungsgemäß** an. Vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12, BStBl II 2014, 859.

Die Regelungen des § 8b KStG gelten auch für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Ltd. (so FG Münster, Urteil vom 17.08.2016, 10 K 2301/13 K, EFG 2016, 1810, Rev. zugelassen, aber nicht eingelegt).

6.1.2 Fremdkapitalgewährung bzw. Sicherheitengestellung durch den Gesellschafter (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG)

Voraussetzung für die Anwendung des **§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG** ist, dass:

1. eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit einem Darlehen oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, vorliegt und
2. der Darlehens- oder Sicherheitengeber zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.

Zu 1.: § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst nicht sämtliche Fremdkapitalgewährungen, sondern nur die Hingabe von Darlehen. Eine Gewinnminderung liegt bei einer Darlehensgewährung insbesondere in folgenden Fällen vor:

- Teilwertabschreibung auf das Darlehen, wobei zuerst zu prüfen ist, ob die Teilwertabschreibung dem Grunde nach zulässig ist (s. hierzu BFH vom 06.11.2003, IV R 10/01, BStBl II 2004, 416).
- Ausfall der Forderung im Rahmen der Insolvenz oder im Rahmen einer insolvenzfremen Liquidation im Zeitpunkt der Löschung des Darlehensnehmers.
- Forderungsverzicht. In diesem Fall liegt nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH eine verdeckte Einlage nur i.H.d. werthaltigen Teils der Forderung vor, d.h. i.H.d. nicht werthaltigen Teils entsteht eine Gewinnminderung i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG (s. BFH vom 09.06.1997, BStBl II 1998, 307).

Auffallend ist, dass der **Gesetzeswortlaut** – anders als bei der bisherigen BFH-Rechtsprechung zum § 17 EStG – **nicht auf die Gewährung eines kapitaleretzenden Darlehens** mehr abstellt. Hiernach würde auch den Ausfall eines bei Hingabe in guter Zeit gewährten Darlehns, was also nicht kapitaleretzend ist, unter das neue Abzugsverbot fallen. Ich halte diese unterschiedliche Behandlung zum § 17 EStG für sehr merkwürdig. Es wird zu Streitfällen, was alles Darlehn in diesem Sinne sei. Der Ausfall einer „normalen“ **Lieferantenforderung** dürfte sicherlich keine Gewinnminderung im Sinne des neuen § 8b Abs. 3 KStG sein. Was ist aber bei einer **Lieferantenforderung mit Stundungsvereinbarung** wegen bestehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Tochtergesellschaft. M.E. scheidet die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG hier aus. Die Gewinnerhöhung durch eine Aktivierung der Lieferantenforderung ist steuerpflichtig. Dann kann doch eine Gewinnminderung bei der Lieferantenforderung nicht unter das Abzugsverbot fallen. Denn auch die Novation im Interesse des Schuldners stellt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch kein Zufluss von Zinseinnahmen dar (vgl. insoweit BFH vom 14.02.1984, VIII R 221/80, BStBl II 1984, 480). Diese Grundsätze lassen sich nach meiner Auffassung auch hier analog anwenden. Fraglich bleibt allerdings, ob die Finanzverwaltung der gleichen Ansicht sein wird.

Das Abzugsverbot besteht auch bei der Inanspruchnahme aus hingegebenen **Sicherheiten** (z.B. Bürgschaft, Grundschuld). Hier entsteht in dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme aus der Sicherheit eine Rückgriffsforderung gegen die darlehensnehmende Körperschaft. Aus dieser Rückgriffsforderung können die oben angegebenen Gewinnminderungen ebenfalls entstehen. Wem gegenüber die Sicherheiten abgegeben wurden, ist für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG unerheblich. Besicherter Darlehensgeber kann ein anderer Anteilseigner, eine nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AktG oder auch ein fremder Dritter (z.B. Bank) sein.

Zu 2.: § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ist nur dann anwendbar, wenn der Darlehensgeber bzw. Sicherheitengesteller „**wesentlich**“ an der darlehensnehmenden Körperschaft **beteiligt** ist oder war. Die Regelung entspricht grundsätzlich dem § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG i.d.F. vor dem UntStRefG 2008.

§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG **unterscheidet** sich jedoch von § 8a KStG i.d.F. vor dem UntStRefG 2008 in folgenden Punkten:

- Anders als § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. nennt § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG die **mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft** nicht ausdrücklich.
- § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG greift auch dann, wenn in dem Zeitpunkt der Gewinnminderung eine „**wesentliche**“ **Beteiligung nicht mehr besteht**. D.h. im Extremfall ist § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG auch dann anzuwenden, wenn die Beteiligung an der darlehensnehmenden Körperschaft zwischenzeitlich veräußert worden ist. Das Abzugsverbot erfordert nur, dass der Gesellschafter, der das Darlehn oder die Sicherheit gewährt hat, **zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehnslaufzeit** zu mehr als einem Viertel an der Gesellschaft beteiligt ist oder war. Auf den Zeitpunkt (nur) der Darlehnsbegebung oder den Eintritt (nur) der Gewinnminderung kommt es nicht an. Vgl. BFH-Urteil vom 12.03.2014, I R 87/12, BStBl II 2014, 859. Hiervon ausgehend muss dies selbst für eine Darlehnsgewährung vor der Neuregelung ab VZ 2008 gelten. Wegen der Maßgeblichkeit der Verhältnisse während der Darlehnslaufzeit gilt das Abzugsverbot aber nicht, wenn die erforderliche Beteiligungshöhe nur vor der Darlehnsgewährung bestanden hat.

Für das **Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung** von mehr als 25 % ist entscheidend, ob die Anteile an der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft **wirtschaftlich zuzurechnen** sind. Bei einer **Treuhandbeteiligung** hat die Gesellschafterin die Feststellungslast. Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 18.10.2012, 3 K 204, EFG 2013, 1470, NZB eingelegt, Az. des BFH: I B 37/13). Die Vermutung der Vollständigkeit und Richtigkeit der schriftlichen und notariellen Urkunden über den eigenen Anteilserwerb und späteren Weiterverkauf eines GmbH-Anteils werden nicht ohne Weiteres widerlegt durch die Behauptung eines mündlichen Treuhandverhältnisses oder Erwerbsauftrags für den nachfolgenden Erwerber (vgl. FG Hamburg, a.a.O.).

Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ist, dass die o.a. Gewinnminderungen außerhalb der Bilanz dem Einkommen des Anteilseigners in voller Höhe wieder hinzuzurechnen sind.

6.1.3 Drittvergleich

Aufgrund von § 8b Abs. 3 S. 6 KStG sind die Sätze 4 und 5 nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Es handelt sich um eine Beweislastumkehr. Liegen die Voraussetzungen einer Gewinnminderung nach § 8b Abs. 3 S. 4 und 5 KStG vor, wird eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unterstellt. Nur durch den Drittvergleich kann diese gesellschaftsrechtliche Veranlassung widerlegt werden.

Wie der Drittvergleich im Bereich der Darlehensgewährung zu führen ist, sagt das Gesetz nicht. Die Begründung zum Regierungsentwurf enthält eine Aufzählung, deren Kriterien eine Darlehnsausreichung als nicht drittüblich qualifizieren sollen:

- Das Darlehen ist nicht verzinslich.
- Das Darlehen **ist verzinslich**, aber es werden **keine Sicherheiten** vereinbart.
- Das Darlehen ist verzinslich und es werden Sicherheiten vereinbart, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert.

Hinweis! Bei den hiernach erforderlichen Sicherheiten dürfte in der Praxis ein Entlastungsnachweis kaum möglich sein, wenn nicht Wirtschaftsgüter (z.B. Waren oder Kundenforderungen) verpfändet worden sind. M.E. ist die Frage der Sicherheiten bei dem Zinssatzhöhe zu berücksichtigen. Im Rahmen des § 1 AStG erkennt die Finanzverwaltung beim Fremdvergleichsgrundsatz an, wenn die Darlehns-

gewährung ohne Vereinbarung einer tatsächlichen Sicherheit erfolgt, dies aber durch einen angemessenen Risikozuschlag auf den Zinssatz berücksichtigt wird (s. BMF-Schreiben vom 29.03.2011, BStBl I 2011, 277 Tz. 8b). Wegen der vorrangigen Anwendung des § 8 Abs. 3 KStG will die Finanzverwaltung diese Grundsätze in der Praxis auf den Drittvergleich nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG nicht übertragen (vgl. Kosner/Kaiser, DStR 2012, 925, 927). M.E. unverständlich, weil es doch keine zwei verschiedenen Fremdvergleiche geben kann.

Der **Rückhalt im Konzern** wird auch von der Finanzverwaltung als fortbestehende **fremdübliche Sicherheit** angesehen, solange der Darlehensnehmer seinen wirtschaftlichen Verpflichtungen im Außenverhältnis nachkommt. Besteht der Rückhalt im Konzern tatsächlich gegenüber fremden Dritten als werthaltige Sicherheit weiter fort, gilt dies auch für die betreffende Darlehensbeziehung im Konzern. In einem solchen Fall ist für eine Teilwertabschreibung schon nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kein Raum, da der Rückzahlungsanspruch (Darlehen) nicht als gefährdet anzusehen ist, solange der Rückhalt im Konzern besteht. Eine dennoch vorgenommene Teilwertabschreibung ist damit bereits wegen Fehlens der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG rückgängig zu machen. Vgl. BMF-Schreiben vom 29.03.2011, BStBl I 2011, 277, Rz. 13, insoweit bestätigt durch BFH-Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261. Die Finanzverwaltung geht weiterhin unverändert von ihrer bisherigen Verwaltungsauffassung in dem o.a. BMF-Schreiben vom 29.3.2011, a.a.O., aus (so BMF-Schreiben vom 30.3.2016, BStBl. I 2016, 455, 456). Bei dieser Beurteilung würde zwar die Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 S. 4 KStG entfallen, das Einkommen der Gesellschaft ist aber gleichwohl nicht gemindert, weil bereits die Teilwertabschreibung bilanzsteuerrechtlich nicht anerkannt wird.

Außerdem darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass eine solche **Besicherung faktisch keine Wirkung** entfaltet, weil sie gem. § 135 InsO, § 6 AnfG (auch nach dem MoMiG) anfechtbar wäre. Im Übrigen kann sich der Gesellschafter aus Sicherheiten für ein kapitaleretzendes Darlehen im Insolvenzverfahren nicht nach §§ 49 ff. InsO abgesondert befriedigen (Karsten Schmid in Scholz, GmbHG, §§ 32a/32b, Rz. 60, 72 m.w.N.). Daher darf man m.E. eine erfolgreiche Führung des Gegenbeweises nach § 8b Abs. 3 S. 6 KStG nicht davon abhängig machen, ob dem Gesellschafter Sicherheiten für sein Gesellschafterdarlehen eingeräumt worden sind, denn dies sagt über die Fremdüblichkeit des Darlehens noch nichts aus. M.E. ist vorrangig zu prüfen, ob die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehenshingabe über eine so gute Bonität und eigene Sicherungsmittel verfügte, dass sie auch von Dritten (i.d.R. Banken) ein Darlehen zu vergleichbaren Konditionen erhalten hätte. Gelingt dies, so dürfte m.E. die Vermutung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung bei Darlehenshingabe regelmäßig widerlegt sein (ebenso Frotsher/Druen, KStG, § 8b Rz. 60q). Ob ein spezialisiertes Kreditangebot einer Bank geeignet ist, einen Drittvergleichsnachweis zu erbringen, hat der BFH offengelassen, weil das FG in der Erstinstanz von einer nur allgemeinen Bescheinigung wegen fehlender Angabe zu den konkreten Kreditkonditionen ausgegangen ist (s. BFH-Urteil vom 07.09.2016, I R 11/14, NV betr. § 8a KStG 2002, BFH/NV 2017, 165).

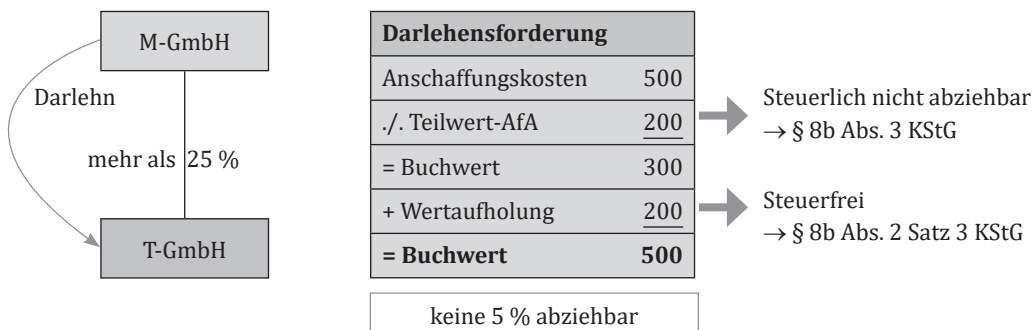
Wenn danach bei Darlehenshingabe ein Fremdvergleich gelingt, kann eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Handlung allerdings dann anzunehmen sein, wenn das Darlehen in der Krise stehen gelassen wird. In einem solchen Fall muss man m.E. aber berücksichtigen, dass die Darlehensforderung einerseits bei Eintritt der Krise bereits im Wert gemindert war und andererseits im Falle der Insolvenz der Insolvenzverwalter die Darlehenstilgung hätte anfechten können. Ein Abziehen des Darlehens wäre, wenn überhaupt, nur mit einem erheblich geminderten Wert möglich. Wenn aber der Gesellschafter auch bei rechtzeitiger Kündigung des Darlehens nur einen wertgeminderten Betrag zurückerhalten hätte, so kann auch nur dieser wertgeminderte Betrag unter § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG fallen. Ist bereits die Darlehenshingabe durch einen zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter gesellschaftsrechtlich veranlasst und wird das Darlehen später (in der Krise) stehen gelassen, so ist das Stehenlassen m.E. keine neue Finanzierungsentscheidung mehr. Etwas anderes gilt aber dann, wenn der Gesellschafter bei Darlehenshingabe die 25 %-Grenze noch nicht überschreitet, im Zeitpunkt des Stehenlassens aber schon.

Ein weiterer Aspekt, der für **die gesellschaftsrechtliche Veranlassung** des Darlehens spricht, ist **ausweislich der Gesetzesbegründung die fehlende Verzinsung**. Dem liegt wohl der Gedanke zugrunde, dass ein fremder Dritter nicht bereit wäre, Fremdkapital unverzinslich zu überlassen, weil er die Vor- und Nachteile der Überlassung gegeneinander abwägen würde. Wenn das Darlehen keinen Zinsertrag abwirft, dann bleibt nur der Nachteil des Ausfallrisikos. Dadurch offenbart sich die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Die fehlende Verzinsung soll also offenbar nach Ansicht des Gesetzgebers regelmäßig schädlich sein, obwohl sie – was wohl unstrittig ist – für den Ausfall der Forderung nicht ursächlich sein kann. Die Berücksichtigung der fehlenden Verzinsung als Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung dürfte auch dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen sein („...bei sonst gleichen Umständen...“). Dies ist kein Wertungswiderspruch zu der in diesem Punkt abweichenden Verwaltungsauffassung im Zusammenhang mit § 8a KStG a.F. Gem. BMF-Schreiben vom 15.12.1994, IV B 7 – S 2742a – 63/94, BStBl I 1995, 25, Tz. 65 stellt der Fremdvergleich bei niedrigverzinslichen Darlehen nur auf die Bonität ab. Diese unterschiedliche Sichtweise ist gerechtfertigt, weil der Gewinn der Kapitalgesellschaft ja gerade um den unangemessen niedrigen Zins höher ausfällt und somit eine Korrektur nach § 8a KStG a.F. insoweit ohnehin entfällt.

Fragliches **Sonderrecht bei Darlehnsforderungen gegenüber ausländischen verbundenen Unternehmen** bei einer in einem ausländischen DBA-Staat ansässigen darlehnsnehmenden KapGes.? Im Schrifttum wird auch die Meinung vertreten, dass der abkommensrechtliche Fremdvergleichssatz (Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA) eine Hinzurechnung des Teilwertabschreibungsaufwandes nicht nur bei verdeckten Gewinnausschüttungen, sondern auch nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG verbieten soll. Vgl. Hölscher, Ubg 2016, 72 ff. Diese Beurteilung wird innerhalb der Finanzverwaltung nicht durchsetzbar sein. Auch das FG Hamburg hat die Anwendung des Sonderrechtes durch Art. 9 Abs. 1 DBA Türkei abgelehnt. Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 09.02.2017, 5 K 9/15, DStRE 2018, 863. Die gleiche Rechtsauffassung vertritt auch das FG Münster (s. Urteil vom 19.12.2017, 10 K 3556/13 K, F, rkr.). Gegen das Urteil des FG Hamburg ist Revision eingelegt worden (Az. des BFH: I R 9/17). **Vergleichbare Einzelfälle sollten im Hinblick auf das Revisionsverfahren in Sachen FG Hamburg offengehalten werden.**

6.1.4 Spätere Wertaufholung

Teilwert-AfA auf Darlehensforderung bei Tochtergesellschaft in Krise



Aufgrund § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG bleiben Gewinne aus der Wertaufholung einer steuerlich dem Einkommen hinzugerechneten Teilwertabschreibung außer Ansatz. Allerdings ist diese Regelung lückenhaft, denn der Gesetzeswortlaut nennt nur die spätere Wertaufholung als steuerfrei zu stellenden Vorgang. Zu Gewinnen die z.B. durch Veräußerung, vGA, Sachdividende, Liquidationsauskehrung, verdeckte Einlage, Einbringung über dem Buchwert, Übertragung nach §§ 11, 15 UmwStG, oder Entstrickung der Forderung entstehen, fehlt eine gesetzliche Regelung. Auch der Besserungsfall, also das Wiederaufleben des ursprünglichen Veranlassungszusammenhangs, nach einem Forderungsverzicht mit Besserungsschein ist nicht genannt. Eine Gleichbehandlung mit dem Fall der Zuschreibung wäre insoweit sachgerecht. Dies entspricht auch der Verwaltungsansicht