Urteil vom 18. April 2012, X R 7/10

Anwendbarkeit des Halbabzugsverbots auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen und auf Forderungsverzichte bei nicht mehr werthaltigen Gesellschafterdarlehen - Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze - Bewertung von Forderungen - Teilwertabschreibung einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft bei Betriebsaufspaltung - Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs i.S. des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG - Anschaffungskostenbegriff - Rechtsfortbildung durch Gerichte

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 2 S 1, EStG § 3 Nr 40, EStG § 17 Abs 1, EStG § 17 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, HGB § 253 Abs 3, AO § 4, FGO § 118 Abs 3, FGO § 96 Abs 1, EStG § 4, EStG § 5 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 01. März 2010, Az: 8 K 254/07

Leitsätze

1. Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unterliegen --unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis-- mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG (gegen BMF-Schreiben vom 8. November 2010, BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).

2. Diese Grundsätze gelten entsprechend im Falle des Verzichts auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die in den Streitjahren 2004 und 2005 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden.

2 In den Streitjahren bestand eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Einzelunternehmen des Klägers als Besitzunternehmen und einer GmbH als Betriebsgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war.

3 Mit Kontokorrentvertrag vom 2. Januar 1994 vereinbarten der Kläger und die GmbH die Führung eines Kontokorrentkontos zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs zwischen der GmbH und dem Kläger. Der Kontokorrentvertrag sah eine Verzinsung von 0,5 % je Monat vor. Am 18. Dezember 1999 vereinbarten die Vertragsparteien --nach einer vollständigen Aussetzung der Verzinsung für das Kalenderjahr 2000-- ab dem Kalenderjahr 2001 eine Absenkung der Verzinsung der jeweiligen Kontokorrentvaluta auf 0,1 % je Monat. Der Kläger erfasste die Forderungen gegenüber der GmbH im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Zum 31. Dezember 2003 wies das Kontokorrentkonto eine Forderung des Einzelunternehmens gegenüber der GmbH in Höhe von 477.849,70 €, zum 31. Dezember 2004 in Höhe von 550.078,33 € aus.

4 Am 3. Januar 2004 und am 4. Januar 2005 schlossen die GmbH und der Kläger jeweils eine inhaltsgleiche Vereinbarung, mit welcher der Kläger auf einen Teil seiner Forderungen gegenüber der GmbH in Höhe von jeweils 20.000 € unter Vereinbarung eines Besserungsvorbehaltes verzichtete. Unter Punkt II. der Vereinbarungen ist jeweils ausgeführt, der Darlehensforderungsverzicht gelte, solange die Vermögens- und Ertragslage der GmbH sich nicht verbessert habe. Sobald der im Jahresabschluss der GmbH zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004 ausgewiesene, nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag nicht mehr bestehe, lebe die Darlehensschuld in Höhe des übersteigenden Betrages bis zur Höchstgrenze des Forderungsverzichtsbetrages wieder auf. Schuldzinsen würden hinsichtlich des Verzichtsbetrages nicht nachträglich geltend gemacht.

5 Der Kläger behandelte die Forderungsverzichte in den Streitjahren jeweils in Höhe von 20.000 € als

Betriebsausgabe und ermittelte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einen Verlust in Höhe von 25.017,62 € im Jahr 2004 sowie in Höhe von 8.117,37 € im Jahr 2005.

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Forderungsverzichte unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung jeweils nur mit einem Anteil von 50 %, d.h. in Höhe von jeweils 10.000 € als Betriebsausgaben an. Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1111 veröffentlichtem Urteil statt. Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG greife bei Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen nicht ein. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang --selbst ein mittelbarer-- der Gewinnminderung mit steuerbefreiten Einkünften nach § 3 Nr. 40 EStG liege nicht vor.

8 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Das vom FG zur Begründung herangezogene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14. Januar 2009 I R 52/08 (BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674) sei zu § 8b Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung vor dessen Ergänzung durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) ergangen und nicht übertragbar.

9 Ob der durch Gesellschafterdarlehen veranlasste Aufwand in den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG falle, sei nach dem Veranlassungszusammenhang im Hinblick auf die zukünftigen Erträge zu beurteilen. Erfolge eine Darlehensgewährung zu fremdüblichen Konditionen, stehe das gewährte Darlehen mit vollumfänglich steuerpflichtigen Zinserträgen in einem Veranlassungszusammenhang, so dass der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht eröffnet sei. Erfolge die Darlehensüberlassung hingegen zu nicht fremdüblichen Konditionen, stehe das Darlehen mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, so dass insoweit § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zur Anwendung komme.

10 Im Streitfall sei das Darlehen als nicht fremdüblich anzusehen. Das Darlehen werde durch die Absenkung des Zinssatzes aufgrund der Vereinbarung vom 18. Dezember 1999 nicht zu einem marktüblichen Zinssatz verzinst. Von der GmbH als Darlehensnehmerin seien keine Sicherheiten gestellt worden; bei Darlehensvaluten von 477.849,70 € zum 31. Dezember 2003 und 550.078,33 € zum 31. Dezember 2004 hätten fremde Dritte solche verlangt. Des Weiteren sei die GmbH in die Krise geraten; trotzdem habe der Kläger das Darlehen bei Eintritt der Krise nicht zurückgefordert. Schließlich weise der Darlehensvertrag keine Laufzeit auf und es seien keine Rückzahlungsmodalitäten vereinbart worden; ein Darlehensvertrag unter fremden Dritten würde solche Vereinbarungen enthalten.

11 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Kläger beantragen,

die Revision zurückzuweisen.

13 Das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

14 In der Sache nimmt es Bezug auf das BMF-Schreiben vom 8. November 2010 (BStBl I 2010, 1292, unter Nr. 2), dem die im Ertragssteuerrecht anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise zu Grunde liege. Insbesondere sei zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des BFH in Fällen der Betriebsaufspaltung Besitzunternehmen und Betriebskapitalgesellschaft aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung in funktionaler Hinsicht eine Einheit bildeten. Gerade in dem vorliegenden Betriebsaufspaltungsfall könne es bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung keinem ernsthaften Zweifel unterliegen, dass der Besitzunternehmer den gewährten Kontokorrentkredit nur deshalb in nicht fremdüblicher Weise zunächst zinsfrei gestellt und ab dem Jahr 2001 zinsverbilligt weitergeführt habe, um von dem erhöhten Gewinn der GmbH zu profitieren, und zwar entweder durch anteilig steuerfreie Gewinnausschüttungen nach § 3 Nr. 40 EStG oder --bei Thesaurierung der Gewinne-- durch Erhöhung der stillen Reserven. Dieser Umstand der gesellschaftlich veranlassten Darlehensgewährung könne nicht "ausgeblendet" werden.

15 Diese Überlegungen seien auf Substanzverluste durch Forderungsverzichte übertragbar. Im Übrigen erscheine es --bei einem Vergleich mit einem Verzicht auf eine werthaltige Darlehensforderung-- nicht folgerichtig, bei einem auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhenden Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung einen

wirtschaftlichen Zusammenhang des Substanzverlusts mit Beteiligungserträgen und damit die Einschlägigkeit des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu verneinen. Verzichte demgegenüber der Besitzunternehmer auf eine werthaltige Darlehensforderung gegen die Betriebskapitalgesellschaft, führe der Verzicht in Höhe des werthaltigen Teils bei der Kapitalgesellschaft zu einer verdeckten Einlage und beim Besitzunternehmer zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung. Die aus der Beteiligung zufließenden Erträge --seien es Dividenden oder ein Veräußerungserlös-- unterlägen unstreitig der Besteuerung nach § 3 Nr. 40 EStG, eine mögliche Teilwertabschreibung auf die Beteiligung unstreitig dem Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Der Senat teilt zwar die Auffassung des FG, nach der im Streitfall § 3c Abs. 2 EStG nicht anwendbar sei. Allerdings hätte das FG prüfen müssen, ob angesichts der kurz nach dem jeweiligen Jahresbeginn vereinbarten Forderungsverzichte bereits in der jeweiligen Schlussbilanz des Vorjahres, also zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004, eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen gegenüber der GmbH vorzunehmen war (unten 1.). Die Sache ist nicht spruchreif. Dem Senat ist es nicht möglich, auf der Grundlage der Feststellungen des FG die Höhe der eventuell vorzunehmenden Teilwertabschreibungen sowie die Höhe der aufgrund der Forderungsverzichte zu berücksichtigenden Betriebsausgaben und damit die Höhe des der Einkommensteuer 2004 und 2005 zu Grunde zu legenden Gewinns des Einzelunternehmens selbst zu ermitteln (unten 2. und 3.).

18 1. Das FG hat es rechtsfehlerhaft unterlassen zu prüfen, ob Teilwertabschreibungen auf die Darlehensforderungen aus dem Kontokorrentvertrag bereits zum 31. Dezember 2003 und zum 31. Dezember 2004 vorzunehmen waren.

19 a) Das FG muss fehlerhafte Bilanzansätze im Rahmen der gestellten Anträge und unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots auch ohne Vorlage einer berichtigten Bilanz korrigieren, wenn sich der Fehler nach seiner Überzeugung aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens ergibt (vgl. BFH-Urteile vom 26. Januar 1995 IV R 54/93, BFHE 177, 18, BStBl II 1995, 473; vom 4. November 1999 IV R 70/98, BFHE 190, 404, BStBl II 2000, 129; vom 25. November 2009 X R 27/05, BFH/NV 2010, 1090; ebenso Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 390, 399; Weber-Grellet, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz C 65 f.; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 980). Diese Verpflichtung trifft --auf der Grundlage der Feststellungen des FG-- im Rahmen der Revisionsanträge auch den BFH, da bei einer Revision, die nicht ausschließlich auf die Verletzung von Verfahrensrecht gestützt ist, das angefochtene Urteil gemäß § 118 Abs. 3 Satz 2 FGO in vollem Umfang auf seine Rechtmäßigkeit zu prüfen ist (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1090).

20 b) Der Kläger hat als bilanzierender Gewerbetreibender die Forderungen aus dem Kontokorrentvertrag vom 2. Januar 1994 zutreffend dem Umlaufvermögen seines Einzelunternehmens zugeordnet.

21 Das Kontokorrentkonto diente ausweislich des Vertrags vom 2. Januar 1994 der Abwicklung und Verrechnung des laufenden Zahlungsverkehrs mit der GmbH und enthielt daher nur Forderungen, die zum Verbrauch im laufenden Geschäftsbetrieb im Sinne des Senatsurteils vom 28. Mai 1998 X R 80/94 (BFH/NV 1999, 359, unter III.3.c der Gründe) bereitgehalten wurden.

22 c) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2, § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 253 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) sind die Forderungen aus dem Kontokorrentvertrag zum jeweiligen Bilanzstichtag bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung unter Beachtung der Rechtsprechung des BFH zu Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zwingend auf den niedrigeren Teilwert abzuschreiben.

23 aa) Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Bei Begründung der Forderung durch Vertrag entsprechen die Anschaffungskosten dem Nennwert (BFH-Urteil vom 23. November 1967 IV 123/63, BFHE 90, 484, BStBl II 1968, 176). Ist der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, ergibt sich aufgrund des Grundsatzes der Maßgeblichkeit und des handelsrechtlichen strengen Niederstwertprinzips für

Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 253 Abs. 3 HGB) bei gesunkenem Teilwert steuerrechtlich eine Pflicht zur Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 43/03, BFH/NV 2005, 22).

24 bb) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteile vom 10. November 2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618, und vom 14. Oktober 2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274, m.w.N.) kann in Fällen der Betriebsaufspaltung der Teilwert einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft --dem Grunde nach-- jedoch nur nach denselben Kriterien abgeschrieben werden, die für die Teilwertabschreibung der Beteiligung am Betriebsunternehmen durch das Besitzunternehmen bestehen. Es ist eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen notwendig; sind die Ertragsaussichten dauerhaft so gering, dass der gedachte Erwerber des Besitzunternehmens für die Anteile am Betriebsunternehmen einen Preis zahlen würde, der unter dem Buchwert der Beteiligung am Betriebsunternehmen liegt, ist eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderung gerechtfertigt (Senatsurteil in BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274).

25 Diese Rechtsprechungsgrundsätze tragen dem Gesichtspunkt Rechnung, dass Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung in funktionaler Hinsicht eine Einheit bilden und statuieren damit die zu erfüllenden Voraussetzungen für Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen in Betriebsaufspaltungsfällen dem Grunde nach. Demgegenüber bezieht sich die noch zu erörternde Anwendbarkeit des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Frage, in welchem Umfang eine --dem Grunde nach zulässige-- Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen steuerlich zu berücksichtigen ist (vgl. im Übrigen BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, dessen Ausführungen zu Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen unter Nr. 2 sich allgemein auf Gesellschafterdarlehen beziehen).

26 cc) Die gerade dargestellten Grundsätze gelten auch für eigenkapitalersetzende Darlehen (Senatsurteil in BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274). Vorliegend hatten die Forderungen des Klägers nach den bindenden Feststellungen des FG, denen insoweit keine revisionsrechtlichen Bedenken begegnen, aufgrund der Überschuldung der GmbH eigenkapitalersetzenden Charakter.

27 d) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es aufgrund der Verzichtsvereinbarungen vom 3. Januar 2004 sowie vom 4. Januar 2005 nicht fernliegend, dass der Teilwert der Forderungen des Klägers insoweit bereits zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004 (voraussichtlich dauerhaft) gesunken war.

28 In der Einleitung der jeweiligen Vereinbarung wird auf die Höhe der Forderungen, wie sie sich aus der Bilanz des klägerischen Einzelunternehmens zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004 ergibt, Bezug genommen. Weiter wird in den Forderungsverzichtsvereinbarungen ausgeführt, diese würden im Hinblick auf die finanzielle Situation der GmbH geschlossen. Ebenso wird in beiden Vereinbarungen das Wiederaufleben der Darlehensforderungen im Rahmen des Besserungsvorbehaltes davon abhängig gemacht, dass der zum 31. Dezember 2003 bzw. zum 31. Dezember 2004 ausgewiesene, nicht durch Eigenkapital gedeckte Fehlbetrag der GmbH nicht mehr bestehe. Zumindest in Höhe der Teilverzichte waren die Forderungen zum Zeitpunkt der Abgabe der Verzichtserklärungen nicht mehr werthaltig. Nach den bindenden Feststellungen des FG waren die Wertminderungen in Höhe der Teilverzichte zumindest an den Bilanzstichtagen am 31. Dezember 2004 bzw. am 31. Dezember 2005 auch dauerhaft.

29 e) Ein unrichtiger Bilanzansatz ist grundsätzlich im Fehlerjahr oder --soweit dies wegen Bestandskraft, Festsetzungsverjährung oder mangels Korrekturvorschriften nicht möglich ist-- nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten, verfahrensrechtlich noch "offenen" Schlussbilanz richtigzustellen, und zwar grundsätzlich erfolgswirksam (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH vom 29. November 1965 GrS 1/65 S, BFHE 84, 392, BStBl III 1966, 142; Senatsurteile vom 16. Mai 1990 X R 72/87, BFHE 161, 451, BStBl II 1990, 1044, m.w.N., und vom 26. November 2008 X R 23/05, BFHE 224, 61, BStBl II 2009, 407).

30 2. Diese Grundsätze hat das FG nicht hinreichend beachtet. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Sache --mangels Spruchreife-- an das FG zurückzuverweisen. Die vom FG getroffenen Feststellungen lassen eine abschließende Entscheidung in dieser Sache nicht zu.

31 Im zweiten Rechtsgang wird das FG zunächst der Frage nachgehen müssen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe bereits zu den Bilanzstichtagen am 31. Dezember 2003 bzw. am 31. Dezember 2004 der Teilwert der Forderungen gegenüber der GmbH aus dem Kontokorrentvertrag vom 2. Januar 1994 voraussichtlich dauerhaft gemindert und bei Beachtung der Rechtsprechung des BFH zu Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer

Betriebsaufspaltung (vgl. oben unter II.1.c bb) eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorzunehmen war.

32 a) Bejahendenfalls wird das FG zu beurteilen haben, ob der --insoweit unrichtige-- Bilanzansatz im Fehlerjahr oder nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten, verfahrensrechtlich noch "offenen" Schlussbilanz im Rahmen der gestellten Anträge und unter Berücksichtigung des Verböserungsverbots zu korrigieren ist (vgl. oben unter II.1.e).

33 aa) Ergeben die nachzuholenden Feststellungen, dass die Forderungen des Klägers gegenüber der GmbH, auf die er am 3. Januar 2004 verzichtet hatte, bereits zum 31. Dezember 2003 gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ganz oder teilweise abzuschreiben waren, wird das FG zu untersuchen haben, ob der Fehler noch in der Schlussbilanz des Jahres 2003 oder erst in der verfahrensrechtlich "offenen" Schlussbilanz des Jahres 2004 berücksichtigt werden kann.

34 bb) Entsprechendes gilt für die Forderungen, auf die der Kläger am 4. Januar 2005 verzichtet hatte. Hier kommt eine Berücksichtigung des Fehlers in der verfahrensrechtlich noch "offenen" Schlussbilanz des Jahres 2004 in Betracht.

35 b) Durften hingegen nach den nachzuholenden Feststellungen die Teilwertabschreibungen mangels voraussichtlich dauernder Wertminderung oder mangels Vorliegens der nach der Rechtsprechung des BFH zu Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu erfüllenden Anforderungen (vgl. oben unter II.1.c bb) nicht (vollumfänglich) in Höhe der Forderungsverzichte zum 31. Dezember 2003 oder zum 31. Dezember 2004 vorgenommen werden, ergeben sich die weiteren steuerlichen Folgen aus der Tatsache, dass die Forderungen (spätestens) zum Zeitpunkt der Abgabe der Verzichtserklärungen in Höhe der Teilverzichte nicht mehr werthaltig waren.

36 aa) Da sich die Forderungsverzichte auf im Zeitpunkt des Verzichts nicht mehr werthaltige Forderungen beziehen, kann mangels Wertetransfers keine verdeckte Einlage bewirkt werden (zur verdeckten Einlage grundlegend: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307). Dem Gesellschafter entstehen deshalb keine nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, so dass der vom BMF vorgetragene Vergleich mit der verdeckten Einlage durch Verzicht auf eine werthaltige Forderung nicht greift. Für den Gesellschafter ergibt sich aufgrund der fehlenden Werthaltigkeit der Forderung --bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung-- ein laufender Aufwand (BFH-Urteil vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, unter B.II.1.b; Schmidt/Kulosa, EStG, 31. Aufl., § 6 Rz 757).

37 bb) Der beim Kläger als Gesellschafter entstehende Aufwand würde auf den ausgesprochenen Forderungsverzichten selbst beruhen und nicht --wie das FG meint-- auf einer aufgrund der Forderungsverzichte am Ende des jeweiligen Streitjahres vorzunehmenden Teilwertabschreibung.

38 Die Vereinbarung der Besserungsabrede würde nichts an einem eventuellen Betriebsausgabenabzug aus den ausgesprochenen Forderungsverzichten ändern, da auch eine solche Vereinbarung zu einer Ausbuchung der Verbindlichkeit in Höhe des Forderungsverzichts bei der Gesellschaft führen würde (vgl. BFH-Urteile vom 30. Mai 1990 I R 41/87, BFHE 161, 87, BStBl II 1991, 588, und vom 29. Januar 2003 I R 50/02, BFHE 202, 74, BStBl II 2003, 768; vgl. HHR/H. Richter, § 5 EStG Rz 1787; ebenso Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 550 "Gesellschafterfinanzierung; Eigenkapitalersatz; Restrukturierung"; BMF-Schreiben vom 2. Dezember 2003, BStBl I 2003, 648).

39 3. Im Hinblick auf einen gegebenenfalls in den Streitjahren 2004 und 2005 zu berücksichtigenden Aufwand aus eventuell vorzunehmenden Teilwertabschreibungen (oben unter II.2.a) oder aus den ausgesprochenen Forderungsverzichten vom 3. Januar 2004 sowie vom 4. Januar 2005 (oben unter II.2.b) wird das FG bei seiner Entscheidung im Rahmen der gestellten Anträge und unter Beachtung des Verböserungsverbots zu berücksichtigen haben, dass die Vorschrift des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und auf den Aufwand aus den Forderungsverzichten keine Anwendung findet.

40 a) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den § 3 Nr. 40 EStG zu Grunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden.

41 b) Maßgebend für die Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs i.S. des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist der in der Vorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17. Mai 1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, unter B.I.1.; BFH-Urteil vom 14. Mai 1974 VIII R 95/72, BFHE 112, 546, BStBl II 1974, 572, unter B.I.1.a, m.w.N.). Im Rahmen des möglichen Wortsinns hat die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm sowie den Gesetzeszweck zu beachten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 112, 546, BStBl II 1974, 572, unter B.I.1.a; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508, unter C.II.2.c bb). Ergänzend kommt der Entstehungsgeschichte der Vorschrift für deren Auslegung Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 7. Mai 1987 IV R 150/84, BFHE 150, 130, BStBl II 1987, 670, unter 1.a).

42 aa) Aus dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich, dass ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist und --im Gegensatz zu § 3c Abs. 1 EStG-- auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots ausreicht (ebenso Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 3c Rz 37; v. Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3c Rz C 4 ff.; Otto, Die Besteuerung von gewinnausschüttenden Körperschaften und Anteilseignern nach dem Halbeinkünfteverfahren, Diss. 2006, S. 453 ff.; zwischen Veranlassungszusammenhang und wirtschaftlichem Zusammenhang differenzierend HHR/Desens, § 3c EStG Rz 55).

43 bb) Nach dem Normzweck des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sollen alle Ausgaben, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG nur hälftig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, ebenfalls nur hälftig steuerlich berücksichtigt werden, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen.

44 Der IX. Senat des BFH hat in seiner Entscheidung vom 27. Oktober 2005 IX R 15/05 (BFHE 211, 273, BStBl II 2006, 171) zu privaten Veräußerungsgeschäften i.S. der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darauf abgestellt, dass dem einkommensteuerrechtlich nur zur Hälfte berücksichtigten Veräußerungspreis auch nur die Hälfte der korrespondierenden Anschaffungskosten gegenübergestellt werden könne. In seinen Entscheidungen zur Frage der Anwendbarkeit des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 1 und 4 EStG (vom 25. Juni 2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399, und vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627) hat der IX. Senat auch auf den Zweck des Abzugsverbots abgestellt, eine inkongruente Begünstigung auszuschließen: Bei steuerbefreiten Einnahmen solle kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden.

45 Der erkennende Senat teilt die Auffassung des IX. Senats des BFH zum Normzweck des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG. Da dem Halbeinkünfteverfahren die grundsätzliche gesetzgeberische Entscheidung zu Grunde liegt, den Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft wie eine Gewinnausschüttung zu besteuern, weil "die Veräußerung einer Beteiligung einer Totalausschüttung wirtschaftlich gleichkommt" (so ausdrücklich die Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung/Steuersenkungsgesetz --StSenkG--, BTDrucks 14/2683, S. 96), greift der in den Entscheidungen des IX. Senats dargestellte Normzweck des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht nur in Bezug auf substanzverwertende Veräußerungsfälle i.S. von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG, sondern auch für den Bereich der laufenden Einnahmen i.S. von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bis i EStG.

46 cc) Der Entstehungsgeschichte des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG lassen sich keine eindeutigen Aussagen zur Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs entnehmen. In der Begründung des Entwurfs des StSenkG wird zu § 3c Abs. 2 EStG im Wesentlichen nur der Wortlaut der Vorschrift wiedergegeben (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 113).

47 dd) Auch der Umstand, dass im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2008 (BGBl I 2007, 3150) die Initiative des Bundesrats (BRDrucks 544/07 --Beschluss--, S. 10) nicht aufgegriffen worden ist, in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG eine entsprechende Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG festzuschreiben, ist für die Auslegung des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht ergiebig. Zu den Gewinnminderungen in Zusammenhang mit einer Darlehensforderung i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG zählen --neben Teilwertabschreibungen-- auch solche aus Forderungsverzichten in Bezug auf Gesellschafterdarlehen, da bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung in Höhe der nicht mehr werthaltigen Restforderung ein entsprechender Aufwand entsteht (so ausdrücklich die Begründung des JStG 2008, BTDrucks 16/6290, S. 73; ebenso Blümich/Rengers, § 8b KStG Rz 283; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/ UmwStG, Freiburg 2011, § 8b KStG Rz 60l und 60n; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, § 8b KStG, Rz 130; Gröbl/Adrian in Erle/Sauter,

Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 8b Rz 182). Den Gesetzesmaterialien kann nicht entnommen werden, warum § 3c Abs. 2 EStG insoweit nicht ergänzt worden ist; außerdem ließen sich insoweit lediglich Rückschlüsse auf das gesetzgeberische Verständnis der Vorschrift im Jahr 2007 herleiten.

48 Im Schrifttum wird teilweise vertreten, die Einfügung eines entsprechenden Verweises sei nicht erforderlich gewesen, da sich die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bereits aus dem Veranlassungszusammenhang ergebe (Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/ Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55; Neumann in Neumann/ Watermeyer, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 748, 760). Nach anderer Auffassung spreche dieser Umstand im Umkehrschluss dafür, dass im betrieblichen Bereich außerhalb des Anwendungsbereichs des § 8b KStG Gewinnminderungen aufgrund von Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen weiterhin steuerlich voll abzugsfähig seien (in diesem Sinne: Forst/ Schaaf/Küpper, Der Ertrag-Steuer-Berater 2009, 442, 443; Fuhrmann/Strahl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 125; Watermeyer in Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 758). Durch die Nichtaufnahme der entsprechenden Anwendung von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG in § 3c Abs. 2 EStG wäre --bei unterstellter Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf Teilwertabschreibungen bzw. Forderungsverzichte in Bezug auf Gesellschafterdarlehen-- insbesondere das einschränkende Erfordernis einer qualifizierten Beteiligung mit mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nicht übertragbar, so dass nicht qualifiziert beteiligte Gesellschafter --je nach Regelungsbereich-- unterschiedlich behandelt würden (vgl. Watermeyer in Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 760).

49 c) Nach Auffassung des Senats ist für die Frage der Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen sowie auf Forderungsverzichte in Bezug auf Gesellschafterdarlehen im Ausgangspunkt entscheidend, dass Darlehensforderungen selbständige Wirtschaftsgüter sind, welche von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind (BFH-Urteile vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, und in BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674, zu § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung vor dessen Ergänzung durch das JStG 2008; so auch im Ansatz BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).

50 Dies gilt auch für sog. eigenkapitalersetzende Darlehen, die --unbeschadet ihrer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis-- eigenständige Schuldverhältnisse und damit von der Beteiligung zu unterscheidende Wirtschaftsgüter darstellen (BFH-Urteil in BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674; vgl. auch Senatsurteil in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694).

51 Dem steht nicht entgegen, dass bei Beteiligungen im Privatvermögen i.S. des § 17 EStG Wertminderungen eigenkapitalersetzender Darlehen sowie der Verzicht auf eine Forderung aus einem eigenkapitalersetzenden Darlehen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung führen können, die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur hälftig zu berücksichtigen sind (vgl. in Bezug auf Teilwertabschreibungen: BFH-Urteile vom 27. Oktober 1992 VIII R 87/89, BFHE 170, 53, BStBl II 1993, 340; vom 24. April 1997 VIII R 23/93, BFHE 183, 397, BStBl II 1999, 342, und vom 10. November 1998 VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl II 1999, 348, jeweils m.w.N., sowie in Bezug auf Forderungsverzichte: z.B. BFH-Beschluss vom 16. Mai 2001 I B 143/00, BFHE 195, 351, BStBl II 2002, 436, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BFH darf dieser im Wege der extensiven Auslegung des § 17 EStG gewonnene und am spezifischen Normzweck orientierte erweiterte Anschaffungskostenbegriff nicht dahingehend verallgemeinert werden, dass er auch außerhalb des Anwendungsbereichs des § 17 EStG zur Geltung kommt (z.B. Urteile vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, und in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694). Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 17 EStG --insbesondere in dem hier einschlägigen betrieblichen Bereich-- verbleibt es vielmehr bei dem allgemeinen Anschaffungskostenbegriff (BFH-Urteil in BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733).

52 d) Substanzverluste eines (eigenkapitalersetzenden) Gesellschafterdarlehens aufgrund von Wertminderungen oder Forderungsverzichten unterliegen --unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen gesellschaftlichen Veranlassung-- mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

53 aa) Wegen der Selbständigkeit von Darlehensforderung und Beteiligung sind Substanzverluste getrennt nach den für das jeweilige Wirtschaftsgut zur Anwendung kommenden Vorschriften zu beurteilen (vgl. z.B. Eberhard, DStR 2009, 2226, 2228).

54 bb) Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen ergibt sich auch nicht im Hinblick auf die Absenkung des Zinssatzes auf 0,1 % je Monat durch Abschluss der Vereinbarung vom 18. Dezember 1999.

55 (1) Wird ein Darlehen durch einen Gesellschafter an seine Gesellschaft zu Konditionen überlassen, die einem Fremdvergleich standhalten, ist davon auszugehen, dass voll steuerpflichtige Zinserträge erwirtschaftet werden sollen. Insoweit ist die Darlehensgewährung nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Eine Teilwertabschreibung des Gesellschafters auf die Darlehensforderung sowie Betriebsausgaben, die aus einem Verzicht auf die Darlehensforderung resultieren, sind dann vollumfänglich abziehbar; mangels eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit hälftig steuerbefreiten Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG greift das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht ein (vgl. HHR/Desens, § 3c EStG Rz 61; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55, 57; BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).

56 (2) Mit dem FA und dem BMF vertreten Teile des Schrifttums die Auffassung, dass bei zinsloser Überlassung von Gesellschafterdarlehen die Erzielung zukünftiger Beteiligungserträge angestrebt werde, so dass damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen vom Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG erfasst seien (HHR/Desens, § 3c EStG Rz 62; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 59, 55; Herrmann in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 3c Rz 46). Am erforderlichen Zusammenhang i.S. des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG fehle es jedoch, wenn der Verzicht auf Zinsen für die Darlehensgewährung dadurch motiviert sei, nach Beendigung der Krise wieder voll steuerpflichtige Zinseinnahmen zu erzielen, also der Zinsverzicht einem Fremdvergleich standhalte und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei (ebenso Forst, Ubg 2010, 194, 197; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/ Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55). Erfolge die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens teilentgeltlich, also verbilligt, sei die Vorteilsgewährung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten; soweit die Aufwendungen anteilig dem unentgeltlichen Teil zuzuordnen sind, seien sie nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur hälftig abziehbar (HHR/ Desens, § 3c EStG Rz 62; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 57, 55; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).

57 Diese Auffassung beruft sich im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des BFH zur unentgeltlichen Nutzungsüberlassung, die auf die Entscheidung des Großen Senats vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348) zurückgeht. Der Große Senat hat in seinem Beschluss in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348 entschieden, dass der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinslos nutzen zu können, steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut sei. Der BFH hat in mehreren Folgeentscheidungen zur Frage der Einkünfteerzielungsabsicht bzw. zur Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und privat veranlasstem Aufwand betont, dass sich Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten für einen Gesellschafter bei Nutzungsüberlassungen an seine Gesellschaft trotz der Unentgeltlichkeit ergeben könnten. Dies beruhe auf der Überlegung, dass der von dem Gesellschafter gewährte Nutzungsvorteil in der Regel den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhe, an dem der Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnehmen und --je nach Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen-- entsprechende betriebliche oder private Beteiligungserträge erzielen könne (vgl. Urteile vom 24. Mai 1989 I R 45/85, BFH/NV 1989, 697; vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 25. Juli 2000 VIII R 35/99, BFHE 193, 264, BStBl II 2001, 698, und vom 2. Mai 2001 VIII R 32/00, BFHE 195, 302, BStBl II 2001, 668). Zum Fall der Überlassung eines Gesellschafterdarlehens zu einem deutlich unter dem Marktzins liegenden Zinssatz hat der BFH in seinem Urteil in BFHE 193, 264, BStBl II 2001, 698 unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Großen Senats in BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348 ausgeführt, Entsprechendes müsse für ein teilentgeltliches Darlehen gelten. Die teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Kapital durch den Gesellschafter könne darin begründet sein, dass dieser aufgrund der entsprechend höheren Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaft in der Zukunft insgesamt einen Überschuss aus dem Darlehen erwarte. Denn der Betrag, den die Kapitalgesellschaft nicht als Betriebsausgaben für die Zinsen des Gesellschafterdarlehens aufwenden müsse, stehe ihr für Ausschüttungen zur Verfügung.

58 (3) Im Streitfall ist nicht maßgebend, ob die im Wege der Vereinbarung vom 18. Dezember 1999 geänderten Darlehensbedingungen gesellschaftlich veranlasst waren und einem Fremdvergleich standhalten. Auch kann offenbleiben, ob bzw. inwieweit § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in den Fällen der teilentgeltlichen Gewährung von Nutzungsvorteilen anwendbar ist. Entscheidend ist nämlich, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten Einnahmen jedenfalls bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen, wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten, nicht gegeben ist.

59 (a) Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG erstreckt sich --aufgrund der Selbständigkeit von Darlehensforderung und Beteiligung als Wirtschaftsgüter-- nicht auf Substanzverluste von Gesellschafterdarlehen (ebenso: Herrmann in Frotscher, a.a.O., § 3c Rz 46; Förster, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2011, 393, 400; ders., Die Steuerberatung --Stbg-- 2010, 199, 207; Watermeyer in Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 759 f.; vgl. Ott, Steuern und Bilanzen --StuB-- 2011, 178, 183; vgl. Eberhard, DStR 2009, 2226, 2227 ff.; a.A. hingegen Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55; BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, Nr. 2).

60 § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG bezieht sich auf § 3 Nr. 40 EStG. Die Vorschriften des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG, die insbesondere Einnahmen aus der Verwertung der Substanz des Kapitalanteils betreffen, verknüpfen das Halbeinkünfteverfahren ausweislich ihres Wortlauts nur mit dem Kapitalanteil als solchem. Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer Darlehensforderung sind von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG nicht erfasst und damit voll steuerpflichtig. Umgekehrt kann das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht Substanzverluste von Darlehensforderungen erfassen (ebenso Gosch, Festschrift Herzig, Unternehmensbesteuerung, 2010, 63, 79; Förster, GmbHR 2011, 393, 400; ders., Stbg 2010, 199, 207; Eberhard, DStR 2009, 2226, 2228; Watermeyer in Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 759; im Ergebnis a.A. HHR/Desens, § 3c EStG Rz 62). Gleichermaßen scheidet ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bzw. von Aufwand aus Forderungsverzichten mit den in § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d bis i EStG bezeichneten laufenden Einnahmen aus. Jedenfalls bei Substanzverlusten der Darlehensforderung ist nicht erkennbar, dass damit zukünftige Beteiligungserträge angestrebt werden (ebenso Förster, GmbHR 2011, 393, 400; Eberhard, DStR 2009, 2226, 2228).

61 (b) Für die Verneinung des wirtschaftlichen Zusammenhangs mit Beteiligungserträgen bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen spricht außerdem, dass eine spätere Wertaufholung nach vorgenommener Teilwertabschreibung in voller Höhe steuerpflichtig wäre, da die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens für einen solchen Fall nicht vorgesehen ist. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG ist nicht anwendbar, da dort die Wertaufholung nur in Bezug auf den Anteil und nicht im Hinblick auf die Darlehensforderung geregelt ist (ebenso Watermeyer in Neumann/Watermeyer, Ubg 2008, 748, 760; Förster, GmbHR 2011, 393, 400; ders., Stbg 2010, 199, 207).

62 (aa) Gerade der vorliegende Fall des Forderungsverzichts unter Besserungsvorbehalt spricht aus systematischer Sicht gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs: Das Wiederaufleben der Forderung wäre voll gewinnwirksam, obwohl die Forderung nur zur Hälfte aufwandswirksam ausgebucht worden wäre (ebenso Förster, Stbg 2010, 199, 207).

63 Insbesondere die Finanzverwaltung befürwortet insoweit eine "umgekehrte" Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, d.h. der spätere Gewinn aus der Wertaufholung bzw. aus der Einbuchung der Forderung soll nur hälftig steuerpflichtig sein (Dötsch/ Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 56, 58).

64 Dieser Schritt ist nach Auffassung des erkennenden Senats unzulässig; der Wortlaut bleibt nicht hinter dem vom Gesetzgeber verfolgten Normzweck zurück. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG und der Fachgerichte (vgl. Nachweise bei Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 355) und nach der ganz herrschenden Lehre sind die Gerichte zur (ergänzenden) Rechtsfortbildung berechtigt und verpflichtet. Führt die wortgetreue Auslegung des Gesetzes ausnahmsweise zu einem sinnwidrigen Ergebnis, besteht also eine Divergenz zwischen dem Gesetzeswortlaut und dem Gesetzeszweck, sind die Gerichte nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. Nachweise bei Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 380) sogar zu einer (gesetzeswortlaut-) abändernden Rechtsfortbildung berufen. Als Instrumente werden hierbei die teleologische Reduktion und die --im Streitfall allenfalls-- einschlägige Extension verwendet. Eine teleologische Extension zielt darauf ab, den zu engen Wortlaut eines Gesetzes auf dessen weitergehenden Zweck auszudehnen (vgl. Nachweise bei Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 382). Allerdings ist sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis (BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893), zu einem der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden Ergebnis (BFH-Urteil vom 12. August 1997 VII R 107/96, BFHE 184, 198, BStBl II 1998, 131) oder zu einem so unsinnigen Ergebnis führen, dass es vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann (BFH-Urteil vom 17. Januar 1995 IX R 37/91, BFHE 177, 58, BStBl II 1995, 410).

65 (bb) Bei Zugrundelegung dieses Maßstabes besteht keine Divergenz zwischen Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck. Erst die Einbeziehung von Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten in Bezug auf Gesellschafterdarlehen in den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG würde zu dem Wertungswiderspruch führen, der eine "umgekehrte" Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG notwendig erscheinen ließe. Unterwirft man dagegen Substanzverluste bei Gesellschafterdarlehen, wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten, nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, stehen Gesetzeswortlaut und Normzweck in Einklang. Auf das Vorbringen des BMF, die "umgekehrte" Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sei keine unzulässige Analogie, da sie für den Steuerpflichtigen günstig sei, kommt es insoweit nicht an.

66 (cc) Damit begründet der eigenkapitalersetzende Charakter des Darlehens --auch im Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG-- allenfalls einen Zusammenhang zwischen Darlehen und Beteiligung, nicht jedoch zwischen der

substanzbezogenen Wertminderung des Darlehens, wie bei einer Teilwertabschreibung, und nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674, zu § 8b Abs. 3 KStG 2002 in der Fassung vor dessen Ergänzung durch das JStG 2008; im Ergebnis ebenso: Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 307; Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 Rz 385; Herrmann in Frotscher, a.a.O., § 3c Rz 47; Gosch, a.a.O., 63, 78 f.; Förster, GmbHR 2011, 393, 400; ders., Stbg 2010, 199, 206; Forst, Ubg 2010, 194, 196; Ott, StuB 2011, 178, 183; ders., StuB 2010, 540, 541 ff.; Eberhard, DStR 2009, 2226, 2227 ff.; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, Nr. 2; Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/ Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55, 59; wohl auch Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 15 Rz 869). Entsprechendes gilt für Substanzverluste durch Forderungsverzichte. Auch insoweit begründet der eigenkapitalersetzende Charakter des Darlehens allenfalls einen Zusammenhang zwischen Darlehen und Beteiligung, nicht jedoch zwischen dem Substanzverlust durch den Forderungsverzicht und nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674; im Ergebnis ebenso: Schulze zur Wiesche/ Ottersbach, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen im Steuerrecht, 2004, S. 432; Gosch, a.a.O., 2010, 63, 78 f.; Förster, Stbg 2010, 199, 206; wohl ebenso Schmidt/ Kulosa, a.a.O., § 6 Rz 757 i.V.m. 307; a.A. Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55, 57, 59; wohl auch Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 869).

67 (dd) Der Verneinung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bzw. Betriebsausgaben, die auf einem Forderungsverzicht beruhen und nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen steht auch nicht die finanzgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in Fällen der unentgeltlichen Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entgegen.

68 (1) Der BFH hat diese Frage bislang noch nicht entschieden. In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wird teilweise vertreten, dass --während der Zeit der entgeltlichen Überlassung des Grundstücks im Rahmen einer Verpachtung-- die Grundstücksaufwendungen in Zusammenhang mit den erzielten Pachtzinsen stünden. Mit dem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Übergang in die unentgeltliche Überlassung durch Verzicht auf zukünftige Pachtzahlungen ändere sich diese Veranlassung, so dass ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das verpachtete Grundstück nicht mehr mit etwaigen Pachtzinsen in einem Zusammenhang stünden, sondern mit zukünftigen Gewinnausschüttungen und Betriebsvermögensmehrungen aus der Veräußerung oder Entnahme der Anteile an der GmbH, die gemäß § 3 Nr. 40 EStG dem Halbeinkünfteverfahren unterlägen. Damit dürften die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur noch zur Hälfte berücksichtigt werden (so ausdrücklich das FG Bremen in seinem Urteil vom 27. April 2006 1 K 204/05 (6), EFG 2006, 1234, rkr.; im Ergebnis ebenso: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. Oktober 2006 6 K 202/06, EFG 2007, 568, rkr.; FG Münster, Urteil vom 23. März 2011 7 K 2793/07 E, EFG 2011, 1135, Rev. X R 17/11; a.A. hingegen FG Düsseldorf, Beschluss vom 19. April 2006 15 V 346/06 A (F), nicht veröffentlicht, juris, rkr.; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23. September 2009 2 K 1486/08, EFG 2011, 861, Rev. IV R 4/11).

69 In der Literatur wird vertreten, dass die dargestellte Argumentation auf Fälle der Darlehensgewährung übertragbar sei (Dötsch/Pung in Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 3c EStG, Rz 55, 59).

70 (2) Es kann im Streitfall offenbleiben, ob und inwieweit das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auf Aufwendungen im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen anzuwenden ist. Jedenfalls ist die dargestellte Rechtsauffassung aus den bereits angeführten Gründen nicht auf Substanzverluste von Gesellschafterdarlehen, wie bei Teilwertabschreibungen und Forderungsverzichten, übertragbar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de