

Urteil vom 01. April 2026, I R 11/24

§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst keine Zinsforderungen - Nahestehen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG bei Beteiligung natürlicher Personen

ECLI:DE:BFH:2026:U.010426.IR11.24.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 4, KStG § 8b Abs 3 S 5, KStG § 8b Abs 3 S 6, KStG § 8b Abs 3 S 7, AStG § 1 Abs 2, KStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. April 2024, Az: 8 K 8073/22

Leitsätze

1. Gewinnminderungen aus Zinsforderungen werden grundsätzlich weder von § 8b Abs. 3 Satz 4 noch von Satz 7 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) erfasst.
2. § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG ist nicht dahingehend auszulegen, dass Satz 4 auch für die Konstellation einschlägig sei, in der die Darlehensgewährung oder Inanspruchnahme von Sicherheiten durch beziehungsweise bei einer Körperschaft erfolgt, an der eine natürliche Person beteiligt ist, die auch Gesellschafter der darlehensaufnehmenden Gesellschaft ist und deshalb das Nahestehen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes vermittelt.

Tenor

Auf die Revisionen des Beklagten und der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16.04.2024 - 8 K 8073/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer im Jahr 2013 (Streitjahr) A war. A war daneben auch an der ... GmbH (GmbH) beteiligt, bis 2010 deren Geschäftsführer und bis Anfang 2012 Prokurist. Im Streitjahr war er an der GmbH zu 66 % beteiligt, während die restlichen Anteile in Höhe von 34 % vom Geschäftsführer B gehalten wurden.
- 2 Die Klägerin und die GmbH unterhielten bei der S-Bank (S) Kontoverbindungen. So verfügte die GmbH über ein Kontokorrentkonto und nahm die ihr eingeräumte Kreditlinie vollständig in Anspruch. Die Klägerin bürgte seit 2002 gegenüber S für einen Saldo von ... € (... DM) in Bezug auf den Kontokorrentkredit der GmbH. A und B bürgten zudem seit dem Jahr 2010 jeweils für weitere ... € gegenüber S für Verbindlichkeiten der GmbH. Die Klägerin und die GmbH vereinbarten am 27.05.2011 eine Sicherungsübereignung von zwei ... nebst Zubehör zur Absicherung einer Forderung der Klägerin in Höhe von ... €. Mit Vertrag vom 17.02.2012 gewährte die Klägerin der GmbH ein Darlehen in Höhe von ... € zur Umschuldung der Kontokorrentlinie, welches die Klägerin bei S refinanzierte.
- 3 Mit Vertrag vom 27.08.2012 gewährte die Klägerin der GmbH ein weiteres Darlehen über ... € zur Teilübernahme eines Darlehens samt aufgelaufener Zinsen und Mahngebühren der S, die vom Konto der Klägerin "im Zuge der Haftungsinsanspruchnahme direkt eingezogen wurden". Das Darlehen wurde mit der Abtretung von zwei Forderungen der GmbH gegenüber der ... OY (F) sowie gegenüber G besichert. Die Forderungen wurden hierbei auf

insgesamt ... € beziffert, wobei bei der Forderung gegen F der Klammerzusatz "(Rechtsstreit)" ergänzt wurde. Zudem bestand eine sogenannte Verzinsungsvereinbarung vom 29.12.2012 in Höhe von ... € für die Teilübernahme eines weiteren Darlehens der S an die GmbH samt aufgelaufener Zinsen und Mahngebühren. Hierbei wurden im Zuge der Haftungsinanspruchnahme durch S Zinsen und Raten unmittelbar vom Konto der Klägerin eingezogen. Die Forderung wurde nicht besichert.

4 Die Forderungen der Klägerin gegenüber der GmbH valutierten zum 29.11.2013 in folgender Höhe:

Konto	Betrag
1550	69.263,56 €
1551	30.295,63 €
1552	2.872,21 €
1553	25.435,63 €
Summe	127.867,03 €

- 5** Am 29.11.2013 schlossen die Klägerin und die GmbH eine Rangrücktrittsvereinbarung, mit der die GmbH den Forderungsbestand anerkannte. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass die Klägerin "zur Vermeidung/Beseitigung einer etwa gegebenen oder in Zukunft auftretenden Überschuldung" der GmbH mit ihren Forderungen aus den oben angegebenen Darlehen hinter die Forderungen im Sinne des § 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung zurücktritt. Auf Zinsen ab dem 01.01.2013 verzichtete die Klägerin ausdrücklich.
- 6** Aufgrund dieser Vereinbarung verbuchte die Klägerin am 29.11.2013 für die Forderungen erfolgswirksame Einzelwertberichtigungen in Höhe von insgesamt 127.863,03 € (Forderungen laut #1550 bis #1553 bis auf je 1 €) zuzüglich weiterer Zinsen in Höhe von ... €. Des Weiteren buchte die Klägerin erfolgswirksam den Zinsverzicht in Höhe von ... €.
- 7** Ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH wurde mangels einer die Kosten des Verfahrens deckenden Masse im Jahr 2014 abgewiesen. Die GmbH wurde 2015 aus dem Handelsregister gelöscht.
- 8** Die Klägerin wurde mit Bescheiden vom 24.03.2015 für das Streitjahr zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. In der Folge führte der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) bei der Klägerin eine Außenprüfung durch, die zu dem Ergebnis kam, dass die von der Klägerin angenommenen Gewinnminderungen in Höhe von insgesamt 136.646,26 € nach § 8b Abs. 3 Satz 3 bis 7 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) nicht zu berücksichtigen seien. Daraufhin erließ das FA für das Streitjahr entsprechend geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide. Zugleich hob es den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 9** Die Klägerin beantragte am 04.03.2020 erfolglos die schlichte Änderung der Bescheide. Die Klägerin erhob daraufhin Sprungklage vor dem Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg, die mangels Zustimmung des FA als Einspruchsverfahren fortgeführt wurde. Mit Einspruchsentscheidung vom 02.03.2022 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es sei § 8b Abs. 3 Satz 5 i.V.m. Satz 4 KStG anwendbar. Dies betreffe alle realisierten Wertverluste in der Steuerbilanz. Auch der Zinsverzicht aufgrund der Rangrücktrittsvereinbarung sei zu berücksichtigen. Es handele sich um die Übernahme von Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber S aufgrund von Bürgschaften und Haftungsinanspruchnahmen der Klägerin. Zu der Gewinnminderung sei es gekommen, weil die Klägerin aus der Sicherheit in Anspruch genommen worden sei. Die Klägerin habe auch nicht nachgewiesen, dass ein fremder Dritter die Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte.
- 10** Dagegen erhob die Klägerin Klage vor dem FG, welches dieser mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1432 veröffentlichten Urteil vom 16.04.2024 - 8 K 8073/22 nur insoweit stattgab, als die vom FA nicht berücksichtigten Gewinnminderungen in Höhe von 136.646,26 € auch Zinsforderungen in Höhe von 11.949 € enthielten.

- 11 Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Klägerin, die sie jeweils auf die Verletzung von Bundesrecht stützen.
- 12 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision der Klägerin zurückzuweisen sowie das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16.04.2024 - 8 K 8073/22 aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision des FA zurückzuweisen sowie das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16.04.2024 - 8 K 8073/22 aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen worden ist, und den Körperschaftsteuerbescheid sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 2013 dahingehend zu ändern, dass eine weitere Minderung des Einkommens beziehungsweise des Gewerbeertrags um jeweils 122.697 € berücksichtigt wird.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revisionen des FA und der Klägerin sind im Ergebnis jeweils begründet, führen zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist --entgegen der Revision des FA-- zwar zutreffend davon ausgegangen, dass Gewinnminderungen aus Zinsforderungen nicht von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst werden. Allerdings hat es --mit der Revision der Klägerin-- rechtsirrig angenommen, dass § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG auch eine Nähebeziehung zu einer natürlichen Person erfasst. Die Sache ist nicht spruchreif und die Vorentscheidung letztlich insgesamt aufzuheben, da der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht abschließend über die vom FA zusätzlich aufgeworfene Frage zu entscheiden vermag, ob und inwieweit durch die streitigen Vorgänge eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der Klägerin an A vorliegt.
- 15 1. Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die Klägerin ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb zutreffend in Höhe von 136.646,26 € gemindert hat. Sie war zunächst berechtigt, ihre Forderungen gegenüber der GmbH in Höhe von 127.867,03 € nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Teilwertabschreibung auf 0 € wertzuberichtigen, weil die Forderungen nach dem vereinbarten qualifizierten Rangrücktritt nur nachrangig nach allen sonstigen Verbindlichkeiten zu bedienen waren und ein fremder Dritter als Erwerber des Betriebs der Klägerin ihnen somit keinen Wert oberhalb von 0 € beigemessen hätte. Soweit die Klägerin darüber hinaus auf die Zinsforderungen ab dem 01.01.2013 verzichtet hat, kam es nach den Feststellungen des FG zu einem ausdrücklichen Wegfall der Forderungen, die unmittelbar gewinnmindernd auszubuchen waren. Der Senat sieht dazu von weiteren Äußerungen ab.
- 16 2. Das FG ist allerdings zu Unrecht davon ausgegangen, dass diese Gewinnminderungen teilweise gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG dem Einkommen der Klägerin wieder hinzuzurechnen waren.
- 17 a) Zu den Gewinnminderungen gehören nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung 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 nach dem Satz 5 der Norm auch für diesem Gesellschafter nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (AStG) 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 nach dem Satz 6 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. Nach Satz 7 gelten die Sätze 4 bis 6 entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind.
- 18 b) Dem FG ist --entgegen dem Revisionsvorbringen des FA-- zunächst darin zu folgen, dass Gewinnminderungen aus Zinsforderungen weder von § 8b Abs. 3 Satz 4 noch Satz 7 KStG erfasst werden (offengelassen im Senatsurteil vom 19.02.2020 - I R 19/17, BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223).
- 19 aa) § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfasst Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten

Anteil entstehen. Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören nach dem Satz 4 auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, weil diese an die Stelle des Anteils treten können, dessen gewinnwirksame Wertminderung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ausgeschlossen wird. Die Norm bezieht also zur Umgehungsvermeidung solche wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen ein, die die Körperschaft eigenkapitalähnlich finanzieren. Zinsforderungen korrespondieren insoweit aber weder mit der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG (Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 296; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279i; auch Engelen/Hagemeyer, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2025, 104, 105 f.; Möller, DStR kurzgefasst 2024, 232) noch treten sie in irgendeiner Weise wirtschaftlich an die Stelle des Anteils.

- 20** bb) Den Zinsforderungen liegt auch keine einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG zugrunde, weil dafür erforderlich wäre, dass die Forderungen über einen längeren Zeitraum nicht erfüllt werden und sie deshalb wirtschaftlich als Darlehensgewährung einzustufen wären. Wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlungen sollen ausweislich der ursprünglichen Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/6290, S. 73) Nutzungsbeziehungen und insbesondere Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Mietforderungen sein. Erfasst sein können nur die Forderungen aus der Nutzungsüberlassung sowie andere Forderungen, die Darlehenscharakter haben. Die Forderung muss also dazu dienen, den Schuldner wie durch eine Darlehenshingabe zu finanzieren, weshalb zumindest ein Rechtsverhältnis begründet werden muss, das eine Ähnlichkeit zu Darlehen aufweist und auf eine gewisse Dauer geschlossen wird (vgl. Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 118; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 352; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 507; alle m.w.N.). Insofern mag die Einbeziehung von Zinsforderungen gerechtfertigt sein, wenn diese durch Novation in ein Darlehen umgewandelt oder auf unübliche Dauer gestundet werden und der Gläubiger mit ihnen sodann ausfällt (vgl. Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 296; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279i; auch Engelen/Hagemeyer, ISR 2025, 104, 106). Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) dienten die Zinsforderungen im Streitfall aber nicht --wirtschaftlich vergleichbar einer Darlehenshingabe durch unüblich langes Stehenlassen-- der Finanzierung der GmbH, sondern handelte es sich danach schlicht um valutierte Schuldzinsen als Vergütung für die Kapitalüberlassung (ebenso Tiedchen, EFG 2024, 1435, 1436; Riedel, Recht der Finanzinstrumente 2024, 316).
- 21** c) Mit der Klägerin hat das FG aber zu Unrecht § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG dahingehend ausgelegt, dass der Satz 4 auch für die Konstellation einschlägig sei, in der die Darlehensgewährung oder Inanspruchnahme von Sicherheiten durch beziehungsweise bei einer Körperschaft erfolgt, an der eine natürliche Person beteiligt ist, die auch Gesellschafter der darlehensaufnehmenden Gesellschaft ist und deshalb das Nahestehen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG durch diese natürliche Person vermittelt wird.
- 22** aa) Die Unrichtigkeit der vorgenannten Auslegung folgt bereits aus dem klaren Wortlaut des § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG. Denn wenn es dort heißt, das in Satz 4 Angeordnete gelte auch für "diesem Gesellschafter" nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, dann wird dadurch klar, dass nur der Gesellschafter im Sinne des Satzes 4 gemeint und er deshalb keine natürliche Person sein kann (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 336; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 113; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279a.1; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 306b; M. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 386; Engelen/Hagemeyer, ISR 2025, 104, 106; zweifelnd auch Tiedchen, EFG 2024, 1435, 1436; a.A. Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 257; offengelassen im Senatsurteil vom 17.01.2018 - I R 74/15, BFH/NV 2018, 836; zur abweichenden Auslegung des Gesellschafterbegriffs in § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG vgl. aber Senatsurteil vom 19.11.2025 - I R 40/23, BFH/NV 2026, 544). § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bezieht sich auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den in Absatz 2 genannten Anteilen, um insoweit die Regulationssymmetrie zwischen Gewinnen und Verlusten zu erreichen. Das setzt voraus, dass der Anteilsinhaber, der den Veräußerungsgewinn beziehungsweise -verlust erzielt, eine Körperschaft ist, weil dies gleichsam die Grundvoraussetzung des § 8b KStG darstellt. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erstreckt die Nichtberücksichtigung von Verlusten auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder der Inanspruchnahme von Sicherheiten und baut systematisch auf dem Satz 3 auf, ohne die Person des Gesellschafter zu modifizieren. Dem lässt sich --anders als es das FG gesehen hat-- nicht entgegenhalten, dass der in Satz 5 enthaltene Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG unterschiedslos auch natürliche Personen erfasse, weil diese Auslegung die im Wortlaut angelegte Verknüpfung mit dem in Satz 4 genannten Gesellschafter übersieht.
- 23** bb) Der hier vertretenen Auslegung entspricht der Zweck des Satzes 5, der zur Vermeidung von

Umgebungsgestaltungen den persönlichen Anwendungsbereich des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG hinsichtlich der Person des Darlehensgebers einerseits auf diesem nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sowie andererseits auf Dritte ausdehnt, die auf einen im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG wesentlich beteiligten Gesellschafter oder auf eine diesem nahestehende Person aufgrund eines der Kapitalgesellschaft gewährten Darlehens zurückgreifen können. In beiden Fällen unterstellt das Gesetz also zur Missbrauchsvermeidung typisierend die Veranlassung der Darlehenshingabe durch das Gesellschaftsverhältnis (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 335, m.w.N.). § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst aber keine Darlehensvergaben von natürlichen Personen. Folglich fehlt es für eine ausdehnende Anwendung des Satzes 5 an der notwendigen "Bezugsperson" im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG (Engelen/Hagemeyer, ISR 2025, 104, 106; auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279a.1). Der Einbezug natürlicher Personen als Gesellschafter auf Basis von § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG stünde mangels Umgehungsgestaltung also regelungssystematisch im Widerspruch zum intendierten Zweck der Norm (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 336; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279a.1; Hamacher in Bott/Walter, KStG, § 8b Rz 232; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 114; Engelen/Hagemeyer, ISR 2025, 104, 106; nur zur Umgehungsgestaltung: Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 257).

- 24** cc) Nicht zu folgen ist auch der Argumentation des FG, die Einbeziehung natürlicher Personen als Gesellschafter im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG aus der erst nach dem Streitjahr erfolgten Einführung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG abzuleiten. Abgesehen davon, dass einer solchen späteren Gesetzesänderung kein Aussagegehalt für die Vergangenheit beigemessen werden kann, wäre § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG selbst bei untermittelbarer Darlehensvergabe durch A nicht einschlägig, soweit die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird (vgl. Engelen/Hagemeyer, ISR 2025, 104, 106 f., m.w.N.).
- 25** d) Da eine Gewinnkorrektur nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG aus den vorstehenden Gründen ausscheidet, muss der Senat nicht über die Frage entscheiden, ob die Klägerin nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG den Nachweis erbracht hat, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt hätte.
- 26** 3. Soweit die Klage abgewiesen worden ist, kann das FG-Urteil schon aus den vorstehend genannten Gründen keinen Bestand haben. Die Sache ist aber nicht spruchreif und die Vorentscheidung letztlich insgesamt aufzuheben, weil das FG --von seinem rechtlichen Standpunkt aus konsequent-- der vom FA in seiner Revision zu Recht aufgeworfenen Frage nicht nachgegangen ist, ob im Streitfall eine Gewinnkorrektur auf der Grundlage von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geboten ist. Insoweit ist anerkannt, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, dessen Tatbestandsvoraussetzungen im Streitfall bezogen auf die Klägerin nicht erfüllt sind, die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht sperrt (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279j; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 113; beide m.w.N.). Das FG hat bezogen auf das Vorliegen von vGA der Klägerin an ihren Alleingesellschafter A allerdings bislang keine hinreichenden Feststellungen getroffen.
- 27** a) Bei dem Fremdvergleich nicht entsprechenden Darlehens- und/oder Sicherheitsstellungen zwischen Schwestergesellschaften kann eine vGA der darlehens- beziehungsweise sicherheitsgewährenden Gesellschaft an den gemeinsamen Gesellschafter vorliegen (vgl. dazu Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279j). Die Grundsätze, nach denen Teilwertabschreibungen auf Darlehen, die einer Schwestergesellschaft gewährt worden sind, zu einer vGA führen können, hat der Senat in seinen Urteilen vom 08.10.2008 - I R 61/07 (BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62) sowie vom 11.11.2015 - I R 5/14 (BFHE 252, 353, BStBl II 2016, 491) herausgearbeitet. Danach kann eine vGA vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen ein ungesichertes Darlehen gegeben hat und sie die Darlehensforderung in der Folge auf einen niedrigeren Teilwert abschreiben muss.
- 28** b) Dem ist das FG bislang nicht nachgegangen. Die vorinstanzlich getroffenen Feststellungen reichen zur abschließenden Prüfung nicht aus. Das FG hat bisher lediglich im Rahmen der Prüfung des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG ausgeführt, dass die Klägerin selbst zunächst für das Kontokorrentkonto der S gegenüber gebürgt habe. S habe zwar keinen unmittelbaren Anspruch auf Zahlung aus der Bürgschaft geltend gemacht, sich aber mit einer Schuldumschaffung einverstanden erklärt. Die damit begründete Darlehensforderung sei später wertlos geworden, was auch für die Übernahme der weiteren Darlehen der GmbH durch die Klägerin gelte. Das FG hat darüber hinaus zur Fremdüblichkeit ausgeführt, die Klägerin habe nicht zur Überzeugung des Gerichts darlegen können, dass die Darlehensgewährungen vom 17.02.2012 (... €), vom 27.08.2012 (... €) sowie vom 29.12.2012 (... €) einem Fremdvergleich standhalten würden. Bei der Prüfung, ob im Streitfall eine vGA vorliegen könnte, wird das FG allerdings nach den Grundsätzen der Feststellungslast zu berücksichtigen haben, dass es nicht darauf ankommt, ob die Klägerin den Nachweis der Fremdüblichkeit der Darlehensgewährungen erbracht hat, sondern darauf, ob das FA

den Nachweis der Fremdunüblichkeit derselben erbringen kann (vgl. zur Feststellungslast des FA hinsichtlich einer vGA z.B. Senatsurteile vom 15.10.1997 - I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316; vom 17.10.2001 - I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 18.05.2021 - I R 62/17, BFHE 273, 457, BStBl II 2023, 723). Insoweit wird in die Prüfung einzubeziehen sein, dass die GmbH der Klägerin zumindest einige Sicherheiten gewährt hat (Sicherungsübereignung der ..., Abtretung von Kundenforderungen).

29 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de