

Neues zur Betriebsaufspaltung

Bearbeitet von  
Martin Strahl

1. Auflage 2014. Taschenbuch. 24 S. Paperback

ISBN 978 3 415 05254 3

Format (B x L): 21 x 29,7 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Neues zur Betriebsaufspaltung

---

## A. Einschränkung des Teilabzugsverfahrens bei Substanzwertverlusten und nicht voll entgeltlichen Überlassungen

### I. Kein Teilabzugsverbot auf Substanzverluste von Darlehensforderungen

BFH-Urt. v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl II 2013, 785;<sup>1</sup>

BFH-Urt v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl II 2013, 791;<sup>2</sup>

BFH-Urt. v. 11.10.2012 – IV R 45/10, BFH/NV 2013, 518

#### Sachverhalte und Beurteilungen

Den Entscheidungen lag jeweils eine bestehende **Betriebsaufspaltung** mit einer GmbH zugrunde. Besitzunternehmen war in den Urteilsfällen des X. Senats ein Einzelunternehmen, in der Entscheidung des IV. Senats eine GbR.

Der Entscheidung **X R 5/10** lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Besitzunternehmer der GmbH seit dem 1.1.2000 zinsfreie Darlehen gewährt und zudem für Bankdarlehen der GmbH gebürgt hatte. Nachdem sich die Ertragslage der Gesellschaft im Jahre 2002 nachhaltig verschlechtert hatte, nahm der Kläger zum 31.12.2002 den **Ansatz des niedrigeren Teilwertes** auf seine gegen die GmbH bestehenden **Darlehensforderungen** in vollem Umfang vor und bildete eine Rückstellung für die drohende Inanspruchnahme aus den übernommenen Bürgschaften.

Das Ur. **X R 7/10** erging zu dem Sachverhalt, dass der Besitzunternehmer in den Jahren 2004 und 2005 auf einen – zu diesem Zeitpunkt nicht mehr werthaltigen – Teil seiner **Forderungen** aus einem Kontokorrentvertrag unter Vereinbarung eines Besserungsvorbehalts verzichtete. Auf Grund der vorliegenden Überschuldung der GmbH handelte es sich unstreitig um Forderungen aus eigenkapitalersetzenden Darlehen.

Letztlich hatte der IV. Senat unter dem Az. **IV R 45/10** zu dem Sachverhalt zu befinden, dass das Besitzunternehmen in Gestalt einer GbR im April 2002 gegenüber der Betriebskapitalgesellschaft auf eine Darlehensforderung von 600.000 Euro **verzichtet hatte**, um die Überschuldung der GmbH zu beseitigen. Die Forderung sollte wieder aufleben, wenn und soweit die

---

<sup>1</sup> s.a. *Messner*, AktStR 2012, 506

<sup>2</sup> s.a. *Messner*, AktStR 2012, 506

## Neues zur Betriebsaufspaltung

---

GmbH ab dem Jahr 2004 Jahresüberschüsse erzielte. In ihrer am 30.12.2003 aufgestellten Bilanz zum 31.12.2002 **schrieb** die GbR ihre Darlehensforderungen gegen die GmbH auf Null **ab**. Die GmbH hatte im Mai 2003 den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt, das im Juli 2003 eröffnet wurde.

Die FinVerw erkannte den Aufwand aus dem Darlehensverzicht sowie dem Ansatz des niedrigeren Teilwertes beim jeweiligen Besitzunternehmen gem. § 3c Abs. 2 EStG a.F. nur zur Hälfte als Betriebsausgaben an. – Der X. sowie der IV. Senat des BFH gaben indes den Klägern statt und entschieden, auf den Ansatz des niedrigeren Teilwertes auf Forderungen gegen die GmbH, auf Betriebsausgaben durch den Verzicht auf wertlose Forderungen und bei Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften zugunsten der GmbH finde das **Teilabzugsverbot keine Anwendung**. Dies gelte unabhängig davon, ob die Forderungen/Bürgschaften unter fremdüblichen Bedingungen entstanden und fortgeführt worden seien.

### Hinweise für die Praxis:

Die FinVerw vertrat im BMF-Schr. v. 8.11.2010<sup>3</sup> die Auffassung, der **Ansatz des niedrigeren Teilwertes** für ein Gesellschafterdarlehen, das zu einem Betriebsvermögen gehört (z.B. in Fällen der Betriebsaufspaltung), unterliege insoweit dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG (Ansatz nur zu 60 %), als das Darlehen nicht zu fremdüblichen Konditionen gewährt bzw. belassen worden und deshalb **gesellschaftsrechtlich veranlasst** sei.

Die mangelnde Fremdüblichkeit sollte sich aus einer unzureichenden Höhe der Zinsen ergeben können (bei **Unverzinslichkeit** ist die Darlehensgewährung vollumfassend als nicht fremdvergleichbar eingestuft worden), wird aber auch bei einer fehlenden oder unzureichenden **Besicherung** angenommen. Das Stehenlassen eines zunächst fremdüblichen Darlehens bei **Eintritt einer Krisensituation** soll ebenfalls dazu führen, dass alsdann ein späterer Verlust des Darlehens (oder der Ansatz des niedrigeren Teilwertes) in vollem Umfang dem Teilabzugsverfahren unterliegt.

Mit dieser Sichtweise ist die FinVerw auf ganzer Linie **gescheitert**. Maßgebend für die steuerrechtliche Beurteilung ist sowohl nach Auffassung des X. wie auch des IV. Senates des BFH, dass Darlehensforderungen und Bürgschaften **selbständige Wirtschaftsgüter** sind, die von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind. Dies gilt auch für sog. eigenkapitaler-

---

<sup>3</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 8.11.2010 – IV C 6 – S 2128/07/10001 (DOK 2010/0805444), BStBl I 2010, 1292

## Neues zur Betriebsaufspaltung

---

zende Darlehen, die – unbeschadet ihrer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis – eigenständige Schuldverhältnisse und damit von der Beteiligung zu unterscheidende Wirtschaftsgüter darstellen. Wegen dieser **Selbständigkeit** von Darlehensforderungen einerseits und Beteiligungen andererseits sind auch Substanzverluste getrennt nach den für das jeweilige Wirtschaftsgut zur Anwendung kommenden Vorschriften zu beurteilen. Der eigenkapitalersetzende Charakter eines Darlehens – so der IV. Senat – begründe allenfalls einen Zusammenhang zwischen Darlehen und Beteiligung, nicht jedoch zwischen der substanzbezogenen **Wertminderung** des Darlehens auf Grund des Ansatzes des niedrigeren Teilwertes oder eines Verzichts auf den nicht mehr werthaltigen Teil der Darlehensforderung einerseits und nach § 3 Nr. 40 EStG ehemals hälftig nunmehr zu 60 % steuerpflichtigen Beteiligungserträgen andererseits.

**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**. Deswegen kann umgekehrt das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht Substanzverluste von Darlehensforderungen erfassen. Sie führen vielmehr im vollen Umfang zur Betriebsausgabe. Bei Substanzverlusten einer Darlehensforderung ist nicht erkennbar, dass damit **zukünftige Beteiligungserträge** angestrebt werden.

Der BFH befasst sich in den Entscheidungen lediglich mit der Frage, ob der Ansatz des niedrigeren Teilwertes insgesamt oder nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur anteilig steuermindernd zu berücksichtigen ist. Hinsichtlich der Voraussetzungen, unter denen der Ansatz des niedrigeren Teilwertes bei Darlehensforderungen gegenüber einer Betriebsgesellschaft zulässig ist, hat der BFH gegenüber seiner bisherigen Rspr. keine Änderung vorgenommen. Danach setzt der Ansatz des niedrigeren Teilwertes voraus, dass die Beteiligung an der **Betriebskapitalgesellschaft** selbst dauerhaft als wertgemindert anzusehen ist.<sup>4</sup>

Die **FinVerw wendet** die Entscheidungen in allen offenen Fällen **an**.<sup>5</sup> In diesem Zusammenhang wird auf das Folgende hingewiesen:<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl II 2004, 416 (unter Abschn. 2 Buchst. c der Urteilsgründe); BFH-Urt. v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl II 2006, 618; vgl. auch *Kulosa*, in: L. Schmidt, EStG, 32. Aufl., 2013, § 6 Rz. 307

<sup>5</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 23.10.2013 – IV C 6 – S 2128/07/10001 (DOK 2013/0935028), BStBl I 2013, 1269 Rz. 3

<sup>6</sup> Vgl. ebenda, Rz. 11 – 13, 18