

BFH: Teilwertabschreibung einer Forderung im Rahmen der Betriebsaufspaltung

Sachverhalt

Der Kläger war bis 1994 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der H GmbH (GmbH). Zusätzlich war er Inhaber der Einzelfirma H (Einzelunternehmen). Gegenstand dieses Einzelunternehmens war - im Rahmen einer Betriebsaufspaltung - die Verpachtung eines Betriebsgebäudes an die GmbH. Die Tätigkeit der GmbH wurde zum 31.12.1994 eingestellt und im Januar 1995 Liquidation angemeldet. Die Einzelfirma des Klägers führte die Verpachtung aufgrund der Liquidation der GmbH nicht mehr fort.

Der Kläger hat in Jahren 1992, 1993 und 1994 u.a. Teilwertabschreibungen auf die Pachtforderungen gegen die GmbH (Betriebsgesellschaft) geltend gemacht. Nach Ansicht des Finanzamts hatte eine Teilwertabschreibung der Forderungen des Besitzunternehmens (Einzelunternehmen) gegen die Betriebsgesellschaft (GmbH) erst zum 31.12.1994 vorgenommen werden können, denn ein vorsichtig bewertender Kaufmann konnte aus den Umständen des Streitfalles die Annahme eines - teilweisen - Forderungsausfalls vor diesem Zeitpunkt nicht herleiten. Auch die unregelmäßige und nur teilweise Begleichung der Pachtforderungen durch die GmbH rechtfertigte nach Ansicht des Finanzamts ebenfalls keine Teilwertabschreibung zum 31.12.1992 und 31.12.1993.

Entscheidung

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) kann der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Nach der Rechtsprechung des BFH wird dieses Wahlrecht jedoch durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eingeschränkt. Danach muss nach Maßgabe des handelsrechtlichen Niederstwertgebots der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Im Fall der Betriebsaufspaltung gelten insoweit Besonderheiten, als in diesen Fällen zu berücksichtigen ist, dass das Besitzunternehmen und die Betriebsgesellschaft wirtschaftlich verbunden sind. Der Teilwert einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft kann daher nur nach denselben Kriterien abgeschrieben werden, die für die Teilwertberichtigung 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 (auch) eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderung (Pachtforderung) gerechtfertigt. Hintergrund dieser Beurteilung ist der Umstand, dass Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft zwar formal getrennt sind, dass sie aber in funktionaler Hinsicht eine Einheit bilden.

Diese Grundsätze gelten auch für eigenkapitalersetzende Darlehen. Im Fall der Betriebsaufspaltung sind die besonderen Grundsätze durch die Verbundenheit von Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft gerechtfertigt, im Fall eigenkapitalersetzender Darlehen durch ein Verhalten, das auf der Eigenschaft als Gesellschafter beruht. Es ist hierbei nicht entscheidend, dass der Kläger bei bestehender Zahlungsfähigkeit der GmbH als deren Geschäftsführer die Zahlungsflüsse selbst steuern konnte. Ebenfalls nicht entscheidend ist, dass andere Verbindlichkeiten der GmbH, insbesondere Zins- und Tilgungsverpflichtungen, befriedigt wurden. Vielmehr muss eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen vorgenommen werden. Sind zu den jeweiligen Stichtagen die Ertragsaussichten dauerhaft so gering, dass ein gedachter Erwerber des Besitzunternehmens für die Anteile am Betriebsunternehmen nur einen Preis unter dem Buchwert der Beteiligung am Betriebsunternehmen gezahlt hätte, wäre (auch) eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderungen (Pachtforderungen) gerechtfertigt.

Im vorliegenden Streitfall konnte der BFH jedoch aufgrund der Feststellungen des Finanzgerichts nicht (abschließend) entscheiden, ob die Pachtzinsforderungen bereits zum

31.12.1992 und 31.12.1993 abzuschreiben waren. Der Rechtsstreit wurde daher an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Vorinstanz

[Finanzgericht Nürnberg](#), Urteil vom 25.11.2004, Az. IV 332/2003.

Fundstelle

BFH-Urteil vom 14.10.2009, Az. [X R 45/06](#), BStBl II 2010, S. 274.

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.