

## FG Münster: Teilwertabschreibung auf Forderungen bei mittelbarer Beteiligung über eine vermögensverwaltende Personengesellschaft

Für die Ermittlung der für die außerbilanzielle Hinzurechnung von Forderungsverlusten erforderliche Beteiligungsquote von 25% (§ 8b Abs. 3 S. 4 KStG) ist nicht auf die zwischengeschaltete vermögensverwaltende Personengesellschaft abzustellen, die an der die Gewinnminderung auslösenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sondern auf die durchgerechnete mittelbare Beteiligung der Körperschaft. Denn nach der BFH-Rechtsprechung ist eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die über eine vermögensverwaltende, nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft gehalten wird, wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als „unmittelbare“ Beteiligung anzusehen.

### Sachverhalt



Die Klägerin, eine GmbH, beteiligte sich im Jahr 2013 als Kommanditistin mit 2,02% am Gesamtkapital einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten, GmbH & Co. KG. Die KG war alleinige Gesellschafterin der E-GmbH und F-GmbH, denen sie Darlehen gewährte. Über das Vermögen der beiden Kapitalgesellschaften wurde im Jahr 2015 ein Insolvenzverfahren eröffnet. Die KG nahm eine Teilwertabschreibungen auf ihre Beteiligungen an der E-GmbH und F-GmbH sowie auf die Darlehensforderungen gegenüber beiden Gesellschaften vor.

In ihrer für das Streitjahr abgegebenen Körperschaftsteuererklärung erklärte die GmbH einen Jahresfehlbetrag, der auch einen Verlust aus der Beteiligung an der KG enthielt. In Bezug auf die beteiligten Kapitalgesellschaften (wie die GmbH) stellte das Finanzamt fest, der Beteiligungsverlust dürfe gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG und die Forderungsverluste dürften gem. § 8b Abs. 3 S. 4 KStG steuerlich nicht abgezogen werden. Hinsichtlich des Erreichens der für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG maßgeblichen Beteiligungsquote von 25% sei die Beteiligung am Stammkapital der Kapitalgesellschaft maßgebend, der das Darlehen gewährt worden sei. Denn für die Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG und der Ermittlung der maßgeblichen Beteiligungsquote von 25% sei die Beteiligung am Stammkapital der Kapitalgesellschaft, der das Darlehen gewährt wurde, maßgebend. Beteilige sich eine Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft, so sei diese Personengesellschaft selbst zivilrechtlich Gesellschafterin. Da die KG an der E-GmbH und der F-GmbH jeweils zu 100% beteiligt gewesen war und die Darlehen gewährt habe, sei die für die Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG erforderliche Quote erreicht. Auf die Beteiligungshöhe des jeweiligen Gesellschafters der KG (hier der GmbH) komme es nicht an.

## **Entscheidung**

Das FG kommt entgegen der Auffassung des Finanzamtes zu dem Ergebnis, dass die Mindestbeteiligung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG im Streitfall nicht gegeben sei und sah von einer außerbilanziellen Hinzurechnung ab. Die außerbilanzielle Hinzurechnung des Aufwands aus den Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG wurde nach dem FG dagegen zu Recht vorgenommen.

### Gesetzliche Grundlage

Gemäß § 8b Abs. 3 S. 4 KStG gehören zu den Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 S. 3 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.

### Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG auf den Streitfall

Nach Auffassung des FG stellen im Streitfall die Forderungsverluste eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit Darlehensforderungen i.S. des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG dar. Die Darlehen wurden an Körperschaften i.S. des § 8b Abs. 2 KStG vergeben, nämlich an die E-GmbH und F-GmbH. Nach dem FG sei jedoch im Streitfall die erforderliche Beteiligungsquote des Gesellschafters, der das Darlehen gewährt hat, von 25% nicht erreicht. Für die Berechnung der Quote sei nicht auf die KG abzustellen, die zu 100% an der E-GmbH und der F-GmbH beteiligt war, sondern auf den jeweiligen Gesellschafter der KG. Die Klägerin als Gesellschafterin der KG war im Streitjahr nur zu 2,02% an den Körperschaften beteiligt.

### Steuerrechtliche Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO

Dies folge nach dem FG bereits daraus, dass nach der Rechtsprechung des BFH eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht als „Gesellschafterin“ i.S. des § 8b Abs. 3 S. 4 KStG angesehen werden kann. Denn nach dem BFH ist eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die über eine vermögensverwaltende, nicht gewerblich geprägte Personengesellschaft gehalten wird, wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als „unmittelbare“ Beteiligung anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.05.2021, I R 77/17). Auf die Besonderheiten von Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO, die zu einer Einschränkung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO führen, komme es nicht an.

Dies folge aus der Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sind Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Die Notwendigkeit einer solchen Zurechnung muss sich aus den Einzelsteuergesetzen ergeben. Sie liegt grundsätzlich vor, wenn der von der Gesellschaft verwirklichte Tatbestand steuerrechtlich nicht von Bedeutung und deshalb beim Gesellschafter selbst zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 3.2.2010, IV R 26/07). Die Besteuerung darf also nicht die Gesamthand, sondern muss die Gesamthänder erfassen.

Diese Voraussetzungen sind für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei rein vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften erfüllt. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die Gesamthand den Besteuerungstatbestand verwirklicht, aber selbst nicht Schuldnerin der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist. Dies führt im Ergebnis zu einer steuerrechtlichen Transparenz der vermögensverwaltenden Personengesellschaft (so für die Anwendung von § 8b KStG auch BMF-Schreiben vom 28.04.2003, IV A 2 - S 2750 a - 7/03, Tz. 56 und BMF-Schreiben vom 16.12.2003, IV A 6 - S 2240 - 153/03, Tz. 22).

### Auslegung nach dem Wortlaut und dem systematischen Zusammenhang mit § 8b Abs. 3 S. 3 KStG

Dass für die Berechnung der Quote von 25% nicht auf die Beteiligung der KG an der E-GmbH und F-GmbH abzustellen ist, ergebe sich nach dem FG zudem aus dem Wortlaut von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG und dem systematischen Zusammenhang der Regelung mit § 8b Abs. 3 S. 3 KStG.

Da es bei den Regelungen des § 8b Abs. 3 S. 3ff. KStG systematisch um die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft geht, folgt nach dem FG hieraus bereits, dass darlehensgebende Gesellschafter im Sinne von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG nur eine – mittelbar oder unmittelbar – an der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligte Körperschaft sein könne. Darüber hinaus besteht die Zielrichtung von § 8b Abs. 3 S. 4 KStG gerade darin, im

Zusammenhang mit der Gewährung von Darlehen eintretende Gewinnminderungen steuerlich unberücksichtigt zu lassen, die sich bei einer qualifiziert an einer anderen Körperschaft beteiligten Körperschaft (nicht: Personengesellschaft) ergeben.

Im Übrigen könne nach dem FG nicht allein auf die zivilrechtliche Beziehung zwischen der KG und der E-GmbH bzw. F-GmbH abgestellt werden, denn in diesem Fall würde es, da die Darlehensgewährung allein durch die KG erfolgte, schon an einer der Klägerin anteilig zuzurechnenden Darlehensgewährung fehlen. § 8b Abs. 3 KStG könne nach seinem Wortlaut dann nur noch Anwendung finden, wenn § 8b Abs. 3 KStG aufgrund der Regelung des § 8b Abs. 6 KStG anzuwenden wäre oder wenn es sich bei der KG um eine der Klägerin nahestehende Person i. S. des § 8b Abs. 3 S. 5 KStG handeln würde.

#### § 8b Abs. 6 KStG

Nach § 8b Abs. 6 KStG gelten die Absätze 1 bis 5 des § 8b KStG auch für die dort genannten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden, sowie für Gewinne und Verluste, soweit sie bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils auf Anteile i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG entfallen.

§ 8b Abs. 6 KStG ist jedoch lediglich für Mitunternehmerschaften einschlägig, nicht für vermögensverwaltende, nicht gewerblich geprägte Personengesellschaften. Bei Letzteren gilt für die Zuordnung der Gewinnanteile vielmehr § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.

#### **Betroffene Normen**

§ 8b Abs. 4 S. 3 und 4 KStG

Streitjahr 2015

#### **Anmerkungen**

##### Einordnung in die bisherige BFH-Rechtsprechung

Auch wenn der BFH die im Beschluss vom 18.05.2021 (I R 77/17) entwickelten Grundsätze im Zusammenhang mit der Beurteilung von § 43b Abs. 2 S. 1 EStG und § 8b Abs. 4 S. 1 KStG aufgestellt hat, handelt es sich um Grundsätze, die im gesamten Steuerrecht gelten und anzuwenden sind. Darüber hinaus hat der BFH den Grundsatz der steuerrechtlichen Transparenz einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch bereits im Zusammenhang mit anderen Normen, etwa § 17 EStG, festgestellt (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.2000, VIII R 41/99).

Trotz der vorliegenden aktuellen Rechtsprechung des BFH, lies das FG Münster die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zu. Es bleibt daher abzuwarten, wie der BFH – sofern die Revision auch tatsächlich eingelegt wird – seine Rechtsprechung zur körperschaftsteuerlichen Berücksichtigung von Forderungsverlusten bei mittelbarer Beteiligung konkretisiert und weiterentwickelt.

#### **Fundstelle**

Finanzgericht Münster, Urteil vom 06.04.2022, [13 K 3550/19 K, G, F](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Beschluss vom 18.05.2021, I R 77/17, BStBl. II 2022, S.114, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 03.02.2010, IV R 26/07, BStBl. II 2010, S. 751, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.05.2000, VIII R 41/99, BStBl. II 2000, S. 686

BMF, Schreiben vom 28.04.2003, IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl. I 2003, S. 292

BMF, Schreiben vom 16.12.2003, IV A 6 - S 2240 - 153/03, BStBl. I 2004, S. 40

---

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.