



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 8. November 2010

BETREFF **Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung
(§ 3 Nummer 40, § 3c Absatz 2 EStG)**

BEZUG Ergebnis der Erörterungen zu TOP 19 der ESt IV/10 vom 29. September bis 1. Oktober 2010

GZ **IV C 6 - S 2128/07/10001**

DOK **2010/0805444**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und auf Teilwertabschreibungen von betrieblichen Darlehensforderungen sowie zu weiteren Fragen zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Absatz 2 EStG) nehme ich unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

1. Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

Für die Frage, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstehen, ganz oder gemäß § 3c Absatz 2 EStG nur anteilig als Betriebsausgaben abgezogen werden können, ist die Abgrenzung nach dem Veranlassungszusammenhang maßgeblich.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft vollentgeltlich, d. h. zu fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG nicht anwendbar, weil die Aufwendungen in erster Linie mit den vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen und nicht mit den erwarteten Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in Zusammenhang stehen.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft dagegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen. Werden Wirtschaftsgüter teilentgeltlich überlassen, ist eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung muss dabei im Verhältnis der vereinbarten Konditionen zu den fremdüblichen Konditionen unter ansonsten gleichen Verhältnissen vorgenommen werden. In den Fällen der Betriebsaufspaltung beruhen die fehlende Fremdüblichkeit und damit die Teilentgeltlichkeit im Regelfall auf einem zu niedrigen Pachtentgelt. Als Aufteilungsmaßstab ist in diesen Fällen grundsätzlich das Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt heranzuziehen.

2. Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen

Ein Darlehen, das einer Kapitalgesellschaft gewährt wird, an der der Darlehensgeber beteiligt ist, kann dem Betriebsvermögen des Darlehensgebers zuzuordnen sein. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und die Darlehensforderung stellen auch in diesem Fall jeweils selbstständige Wirtschaftsgüter dar, die getrennt auszuweisen und einzeln zu bewerten sind.

Bei Anwendung des § 3c Absatz 2 EStG auf die Teilwertabschreibung von im betrieblichen Bereich gewährten Darlehen gilt der einheitlich sowohl für die Handelsbilanz als auch für die steuerliche Gewinnermittlung anzuwendende Begriff der Anschaffungskosten des § 255 Absatz 1 HGB.

Ob der durch das Darlehen eines Gesellschafters veranlasste Aufwand (Teilwertabschreibung) in den Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG fällt, ist auch hier nach dem Veranlassungszusammenhang im Hinblick auf die zukünftigen Erträge zu beurteilen. Die Gewährung von Darlehen ist damit im Ergebnis genauso wie die Überlassung von anderen (physischen) Wirtschaftsgütern zu behandeln.

Erfolgt danach eine Darlehensgewährung zu fremdüblichen Konditionen, steht das gewährte Darlehen mit vollumfänglich steuerpflichtigen Zinserträgen in einem Veranlassungszusammenhang, so dass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG nicht eröffnet ist. Erfolgt die Darlehensüberlassung hingegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, steht das Darlehen mit nach § 3 Nummer 40 EStG teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, so dass insoweit § 3c Absatz 2 EStG zur Anwendung kommt.

Ist die Darlehensüberlassung teilentgeltlich erfolgt, ist einkommensteuerrechtlich auch hier eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen (vgl. auch BFH-Urteil vom 25. Juli 2000, BStBl 2001 II S. 698).

In die Überprüfung der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung sind neben dem vereinbarten Zinssatz auch weitere Gesichtspunkte einzubeziehen. Für die Annahme einer Fremdüblichkeit des Darlehens ist es erforderlich, dass die Zinsvereinbarung nicht nur formell vereinbart, sondern auch tatsächlich durchgeführt wird und dass die gestellte Sicherheit drittüblichen Anforderungen entspricht. Insbesondere in den folgenden Fällen ist davon auszugehen, dass eine Darlehensüberlassung nicht als fremdüblich anzusehen ist:

- Das Darlehen ist nicht verzinslich. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG in vollem Umfang eröffnet.
- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich, aber es wurden keine Sicherheiten gestellt, obwohl dies unter Fremden bei einem vergleichbaren Darlehen zu vergleichbaren Konditionen üblich wäre. In diesem Fall ist von einer teilentgeltlichen Überlassung des Darlehens auszugehen, so dass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG zumindest teilweise eröffnet ist.
- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, diese entsprechen allerdings nicht fremdüblichen Anforderungen. In diesem Fall ist ebenfalls von einer teilentgeltlichen Überlassung des Darlehens auszugehen, so dass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG zumindest teilweise eröffnet ist.
- Das Darlehen ist verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert. Das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft führt unabhängig davon, ob das Darlehen fremdüblich besichert war, in vollem Umfang zu einer unüblichen Darlehensüberlassung, so dass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG in vollem Umfang eröffnet ist.

In Bezug auf die Gestellung von Sicherheiten im Konzernverbund ist die BFH-Entscheidung vom 29. Oktober 1997 (BStBl 1998 II S. 573) zu beachten.

Liegt eine Teilentgeltlichkeit der Darlehensgewährung vor, weil trotz Verzinsung keine oder keine fremdüblichen Sicherheiten gestellt wurden, ist zunächst der fremdübliche Zinssatz für entsprechende teilweise besicherte Darlehen zu ermitteln und anschließend ist die Aufteilung im Verhältnis dieses Zinssatzes zu dem im Einzelfall tatsächlich vereinbarten und gezahlten Zins vorzunehmen. Ist eine Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes nicht möglich, ist der fremdübliche Zinssatz grundsätzlich zu schätzen. Kann ein fremdüblicher Zinssatz aber auch

nicht geschätzt werden, weil ein entsprechendes Darlehen ohne die Gestellung von fremdüblichen Sicherheiten erst gar nicht (auch nicht zu einem höheren Zinssatz) gewährt worden wäre, so ist davon auszugehen, dass die Gewährung des Darlehens allein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und das Darlehen daher - trotz eines ggf. vereinbarten Zinssatzes - in vollem Umfang mit teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen in Zusammenhang steht, so dass hier § 3c EStG in vollem Umfang zur Anwendung kommt.

Das ausschließlich zum Bereich der Körperschaftsteuer (§ 8b Absatz 3 Satz 3 KStG) ergangene BFH-Urteil vom 14. Januar 2009 (BStBl II S. 674) hat keine Auswirkungen auf die Anwendung von § 3c Absatz 2 EStG.

3. Wechsel des Veranlassungszusammenhangs

Der für die unter 1. und 2. vorzunehmende Einordnung maßgebliche Veranlassungszusammenhang hinsichtlich des überlassenen Wirtschaftsguts oder des gewährten Darlehens kann sich ändern. Das ist z. B. dann der Fall, wenn sich im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit dem Abschluss einer Vereinbarung über den künftigen Verzicht auf Erhebung eines marktüblichen Miet- oder Pachtzinses ein Übergang von einer voll entgeltlichen Überlassung zu einer voll unentgeltlichen Überlassung vollzieht.

In Fällen also, in denen zwar die Pachtentgelte zu fremdüblichen Bedingungen vereinbart worden sind, der Verpächter aber zu einem späteren Zeitpunkt auf die Pachtzahlungen ganz oder teilweise verzichtet hat, ist darauf abzustellen, ob der Verzicht schuldrechtlich veranlasst ist oder auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Ein (teilweiser) Verzicht ist z. B. schuldrechtlich veranlasst, wenn die vergleichbaren marktüblichen Pachtentgelte generell gesunken sind und fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder wenn der Verzicht im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen, an denen auch gesellschaftsfremde Personen teilnehmen, zeitlich befristet ist. War der Verzicht des Verpächters dagegen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein fremder Dritter den vereinbarten Verzicht weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert hätte, unterliegen die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen nach dem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs in voller Höhe - bei teilweisem Verzicht anteilig - dem Teileinkünfteverfahren.

Für die Prüfung der Frage, ob eine Teilwertabschreibung steuerlich voll oder nur anteilig abziehbar ist, ist auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Abschreibung abzustellen; die Berücksichtigung späterer Zeitpunkte kommt nicht in Betracht.

4. Spätere Wertaufholung auf die Darlehensforderung

Liegen in späteren Wirtschaftsjahren die Voraussetzungen für den niedrigeren Teilwert nicht mehr vor, ist für die zunächst auf den niedrigeren Teilwert abgeschriebene Darlehensforderung eine Wertaufholung gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG vorzunehmen. War in diesem Fall die zugrunde liegende Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung nach den oben unter 2. dargestellten Grundsätzen nur anteilig abziehbar, ist auch der spätere Gewinn aus der Zuschreibung nicht voll, sondern nur anteilig steuerpflichtig („umgekehrte“ Anwendung des § 3c Absatz 2 EStG).

5. Wirkungen eines späteren Forderungsverzichts auf Ebene der schuldenden Kapitalgesellschaft

Sollte einer nur anteilig abziehbaren Teilwertabschreibung ein Verzicht auf die Darlehensforderung nachfolgen, ist dieser Verzicht auf der Ebene der schuldenden Kapitalgesellschaft wie folgt zu behandeln:

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9. Juni 1997 (BStBl 1998 II S. 307) führt der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Forderungsverzicht in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft. Beim Gesellschafter gilt der Darlehensbetrag insoweit als zurückgezahlt und anschließend in die Kapitalgesellschaft eingelegt.

Die Kapitalgesellschaft bucht die Darlehensverbindlichkeit, die bei ihr i. d. R. noch in voller Höhe passiviert ist, ertragswirksam aus.

6. Rückgriffsforderungen aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme

In der Praxis erfolgt insbesondere in den Fällen einer Betriebsaufspaltung häufig eine Gestellung von Sicherheiten des Besitzunternehmens in Form einer Bürgschaftserklärung für die Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft. Für die Abschreibung von Rückgriffsforderungen nach erfolgter Bürgschaftsinanspruchnahme sind die unter 1. bis 5. dargestellten Grundsätze sinngemäß anzuwenden. Entsprechendes gilt bei der Gestellung anderer Sicherheiten.

7. Grundsätze des BFH-Urteils vom 25. Juni 2009 (BStBl. 2010 II S. 220)

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25. Juni 2009 - IX R 42/08 - (BStBl. 2010 II S. 220) sind für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2010 zu beachten.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. ...