

# Urteil vom 27. November 2024, I R 21/22

Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG bei Darlehensgewährung durch zwischengeschaltete vermögensverwaltende KG

ECLI:DE:BFH:2024:U.271124.IR21.22.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG § 8b Abs 3 S 4, KStG § 8b Abs 3 S 5, KStG § 8b Abs 6, EStG § 3c Abs 2 S 2, AO § 39 Abs 2 Nr 2, KStG VZ 2015, EStG VZ 2015

vorgehend FG Münster, 06. April 2022, Az: 13 K 3550/19 K,G,F

## Leitsätze

Soweit § 8b Abs. 3 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes mit der Rechtsfolge einer Verhinderung einer Einkommensminderung (hier: Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung) tatbestandlich an eine Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter, der zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligt ist, anknüpft, ist bei Darlehensgewährung durch eine vermögensverwaltende KG als Allein-Gesellschafterin ("zwischengeschaltete vermögensverwaltende KG"), an der Körperschaftsteuersubjekte beteiligt sind, nicht auf die Beteiligungsquote der KG, sondern jeweils auf die durchgerechneten Beteiligungsquoten der einzelnen Körperschaftsteuersubjekte abzustellen.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 06.04.2022 - 13 K 3550/19 K,G,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, beteiligte sich mit Beitrittserklärung vom ...07.2013 an der ... GmbH & Co. KG (KG). Die Kommanditeinlage (... €) entsprach im Jahr 2015 (Streitjahr) einer Beteiligung von 2,02 % am Gesamtkapital der KG. Persönlich haftende Gesellschafterin der KG war die ... GmbH. Neben dieser war noch eine Kommanditistin, die ... GmbH, zur Geschäftsführung befugt. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei der 2016 liquidierten KG um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehandelt hat, die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) erzielte.
- 2 Die KG war alleinige Gesellschafterin der ... GmbH (GmbH 1), über deren Vermögen im Streitjahr zunächst die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und sodann das Insolvenzverfahren eröffnet wurde. Zudem war die KG alleinige Gesellschafterin der ... GmbH (GmbH 2), über deren Vermögen ebenfalls im Streitjahr die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und in 2016 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.
- 3 In der von der KG zum 31.12.2015 aufgestellten Gewinnermittlung nahm diese eine außerplanmäßige Abschreibung ihrer Beteiligungen an der GmbH 1 und der GmbH 2 in Höhe von je ... € vor. Zudem erfasste sie Forderungsverluste in Höhe von ... € aufwandswirksam. Dem lagen Forderungen aus Darlehen zugrunde, die die KG an die beiden GmbH vergeben hatte und die aufgrund der Insolvenzen der Darlehensnehmerinnen uneinbringlich geworden waren. Der steuerliche Verlust (... €) setzte sich aus einem Verlust aus der Abschreibung der Beteiligungen an den GmbH (... €)

und dem Verlust aus der Abschreibung der Darlehensforderungen (... €) zusammen. Der davon anteilig (2,02 %) der Klägerin zuzurechnende Verlust betrug ... €. Die Höhe der Verluste ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

- 4 Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn für das Streitjahr durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG. In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr erklärte sie einen Jahresfehlbetrag von ... €. Darin enthalten war ein Verlust aus der Beteiligung an Personengesellschaften in Höhe von ... €. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst überwiegend erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Den Verlust aus der Beteiligung an Personengesellschaften legte das FA mit ... € zugrunde, da es geänderte Einkünfte aus Beteiligungen an weiteren Personengesellschaften berücksichtigte.
- 5 Im Rahmen einer bei der KG durchgeführten Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass die Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Personengesellschaft bei den an ihr beteiligten inländischen Kapitalgesellschaften in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren seien, weil diese nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielten. Bezogen auf die beteiligten Kapitalgesellschaften dürften der Beteiligungsverlust gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und die Forderungsverluste gemäß § 8b Abs. 3 Satz 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. Der Gesellschafter im Sinne dieser Vorschrift sei zivilrechtlich zu bestimmen. Beteiligte sich eine Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft, sei diese Personengesellschaft selbst zivilrechtlich Gesellschafterin. Da die KG an der GmbH 1 zu 100 % beteiligt gewesen sei und das Darlehen gewährt habe, sei die für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erforderliche Quote erreicht. Die Beteiligungsquote könne nicht zu dem einzelnen Gesellschafter der KG "durchgerechnet" werden, sodass es nicht auf die Beteiligungshöhe des jeweiligen Gesellschafters der KG (hier der Klägerin) ankomme. Die aufwandswirksam erfassten Beteiligungsverluste (... €) sowie die Forderungsverluste (... €) seien daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Für die Klägerin ergebe sich entsprechend ihrer Beteiligungsquote von 2,02 % eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe von ... € zum 31.12.2015 (... € und ... €). Der bislang angesetzte Verlust von ... € sei daher auf ... € herabzusetzen.
- 6 Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ gegenüber der Klägerin auf der Grundlage des § 164 Abs. 2 AO am 13.06.2019 Änderungsbescheide.
- 7 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) Münster; das FG gab der Klage --nachdem die Klägerin ihr ursprüngliches Klagebegehren hinsichtlich der Beteiligungsverluste (... €) nicht mehr weiterverfolgt hat-- mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1221 veröffentlichtem Urteil vom 06.04.2022 - 13 K 3550/19 K,G,F statt.
- 8 Dagegen richtet sich die Revision des FA, die es auf Verletzung von Bundesrecht stützt.
- 9 Es beantragt, das Urteil des FG Münster vom 06.04.2022 - 13 K 3550/19 K,G,F aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und hat keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG der Einkommensminderung bei der Klägerin (Abschreibung der Forderungen der KG gegenüber der GmbH 1 und der GmbH 2) nicht entgegensteht.
- 13 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass über die Höhe der Einkünfte der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der KG auf Ebene der Besteuerung der Klägerin und nicht im Rahmen eines Verfahrens über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) durch einen

Grundlagenbescheid gegenüber der KG zu entscheiden ist. Dies folgt mit dem FG daraus, dass die Einkünfte eines gewerblich tätigen Gesellschafters, der an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (hier: der KG) beteiligt ist (sogenannte Zebragesellschaft), für diesen Gesellschafter nicht in einem Grundlagenbescheid bei der Personengesellschaft festgestellt werden. Die verbindliche Entscheidung über die Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafters wird vielmehr sowohl nach Art als auch Höhe durch das für die Besteuerung dieses Gesellschafters zuständige Finanzamt getroffen (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679). Es steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit, dass die KG eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist, an der die Klägerin betrieblich beteiligt war. Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.

- 14** 2. Die Beteiligung eines oder mehrerer gewerblich tätiger Gesellschafter an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zwar nicht dazu, dass die Tätigkeit dieser Personengesellschaft insgesamt als gewerblich anzusehen wäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). Wird jedoch ein Gesellschaftersanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft von einem Gesellschafter im gewerblichen Betriebsvermögen gehalten, führt dies dazu, dass die Anteile dieses Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft bei ihm Betriebsvermögen sind; sie sind diesem Gesellschafter getrennt zuzurechnen und es wandeln sich bei dem Gesellschafter die ihm zuzurechnenden Beteiligungseinkünfte in betriebliche Einkünfte um (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679).
- 15** 3. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 gehören nach dem Satz 4 der Vorschrift unter anderem auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung, wenn das Darlehen 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.
- 16** a) Die Klägerin hat im Streitjahr einen anteiligen Verlust von ... € (2,02 % von ... €) aus der Abschreibung der Beteiligungen der KG an der GmbH 1 und der GmbH 2 sowie einen anteiligen Verlust von ... € (2,02 % von ... €) aus der Abschreibung der Darlehensforderungen der KG gegenüber der GmbH 1 und der GmbH 2 erlitten. Die Höhe der genannten Verluste ist zwischen den Beteiligten ebenso unstreitig wie die Tatsache, dass die KG die Abschreibungen zu Recht vorgenommen hat. Der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab.
- 17** b) Nachdem die Klägerin ihr Klagebegehren vor dem FG entsprechend eingeschränkt hat, war in der ersten Instanz zu der Rechtsfrage, ob das FA die Abschreibung der Beteiligungen der KG an der GmbH 1 und der GmbH 2 in Höhe von ... € zu Recht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin außerbilanziell wieder hinzugerechnet hat, nicht mehr zu entscheiden.
- 18** c) In Bezug auf die Verluste aus der Abschreibung der Darlehensforderungen der KG gegenüber der GmbH 1 und der GmbH 2 in Höhe von ... € hat das FG eine außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG zu Recht abgelehnt. Zwar stellen die Forderungsverluste eine Gewinnminderung im Zusammenhang mit Darlehensforderungen im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG dar, weil die Darlehen an Körperschaften im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG vergeben wurden. Allerdings ist der Belastungsgrund für die Versagung der Einkommensminderung (Beteiligungsquote von mehr als 25 %) bei der Klägerin als Gesellschafterin der KG nicht erfüllt. Denn insoweit ist --entgegen der Auffassung des FA und des BMF-- nicht auf die KG, sondern auf deren Gesellschafter abzustellen (so im Ergebnis auch Bodden in Korn, § 15 EStG Rz 325.1; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 117c und 402; Bubeck/Stiegler, Neue Wirtschafts-Briefe 2023, 1302, 1309; Große, Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt 2022, 216; Hauser/Lindtner in KStG - eKomm, § 8b Rz 133; JH, Deutsche Steuer-Zeitung 2022, 501; Neumann in GmbH-Handbuch, 188. Lfg., 3/2024, Rz 4177; BeckOK KStG/Pohl, 20. Ed. 15.03.2024, § 8b Rz 633 und 887.5; Schmitz-Herscheidt, EFG 2022, 1225; Tetzlaff/Sohrab, Unternehmensteuern und Bilanzen 2022, 625, 629; a.A. Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 253; eventuell auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279.1).
- 19** aa) § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG verlangt nach seinem Wortlaut, dass das Darlehen "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. Der Begriff des darlehensgewährenden Gesellschafters ist insoweit primär zivilrechtlich zu verstehen (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 324; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 112). Das heißt aber nicht, dass dies --wie es das FA

und das BMF vertreten-- auch bei Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gilt. So hat der Senat mit Beschluss vom 18.05.2021 - I R 77/17 (BFHE 273, 216, BStBl II 2022, 114; ähnlich zu § 17 EStG das BFH-Urteil vom 09.05.2000 - VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686 und BFH-Beschluss vom 07.06.2023 - IX B 83/22, BFH/NV 2023, 961) zum Begriff der "unmittelbaren Beteiligung" in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG entschieden, dass, wenn die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft über eine vermögensverwaltende, nicht gewerblich geprägte Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehalten wird, diese Beteiligung wegen § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als "unmittelbar" anzusehen ist, obwohl rein zivilrechtlich keine solche unmittelbare, sondern nur eine mittelbare Beteiligung vorliegt. Nach der steuerlichen Bruchteilsbetrachtung des § 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 danach aus den Einzelsteuergesetzen ergeben und liegt grundsätzlich vor, wenn der von der Gesellschaft verwirklichte Tatbestand steuerrechtlich nicht von Bedeutung und deshalb beim Gesellschafter selbst zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751). Diese Voraussetzungen sind nach den Ausführungen des Senats im Beschluss vom 18.05.2021 - I R 77/17 (BFHE 273, 216, BStBl II 2022, 114) für Zwecke der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei rein vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaften erfüllt. So liegt auch der Streitfall, denn auch hier ist mit dem FG der von der KG verwirklichte Tatbestand steuerrechtlich nicht von Bedeutung und deshalb nur bei der Klägerin zu berücksichtigen, was im Ergebnis zur steuerrechtlichen Transparenz der vermögensverwaltenden Personengesellschaft führen muss (so für die Anwendung von § 8b KStG ausdrücklich BMF-Schreiben vom 28.04.2003, BStBl I 2003, 292, Rz 56 und vom 16.12.2003, BStBl I 2004, 40, Rz 22).

- 20** bb) Das vorgenannte Ergebnis entspricht der Gesetzessystematik: Da es in § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG um die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft geht, folgt hieraus bereits, dass darlehensgebender Gesellschafter im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nur eine --mittelbar oder unmittelbar-- an der darlehensnehmenden Körperschaft beteiligte Körperschaft sein kann. Wenn danach Grundlage für die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nur die mittelbare Beteiligung der Klägerin an der GmbH 1 und GmbH 2 sein kann, ist nicht nachvollziehbar, warum für die Frage, ob es sich bei dieser Beteiligung auch um eine qualifizierte Beteiligung im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG handelt, auf die unmittelbare Beteiligung der --als Personengesellschaft vom Anwendungsbereich des § 8b KStG nicht erfassten-- KG an den genannten Körperschaften abzustellen sein soll.
- 21** cc) Für das vorgenannte Auslegungsergebnis spricht auch der Normtelos: Mit der Einführung des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG sollten Gestaltungen getroffen werden, bei denen ein Gesellschafter seine Gesellschaft gezielt mit (nicht fremdüblichen) Darlehen --und nicht mit Eigenkapital-- finanziert, um das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zu umgehen und etwaige Substanzverluste steuerwirksam geltend machen zu können (BTDrucks 16/6290, S. 73; Senatsurteile vom 24.04.2024 - I R 41/20, BStBl II 2024, 785 und vom 24.04.2024 - I R 11/23, BStBl II 2024, 790). Nach der Begründung des Gesetzentwurfs soll bei einer Beteiligung des Gesellschafters von mehr als 25 % "grundsätzlich" von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auszugehen sein. Nur wenn das Darlehen von einem Gesellschafter gewährt wird, dessen Beteiligung das genannte Quorum überschreitet, greift die Vermutung für eine Veranlassung der Darlehenshingabe aus dem Gesellschaftsverhältnis. Als Belastungsgrund für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG bedarf es damit einer Verbindung zwischen dem gewährten Darlehen und der qualifizierten Gesellschafterstellung, und zwar aus Sicht der Körperschaft, bei der die Gewinnminderungen aus den Abschreibungen der Darlehensforderungen eingetreten sind (vgl. auch die im Grundsatz vergleichbare Parallelregelung in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG, wo als Belastungsgrund noch deutlicher auf den "Steuerpflichtigen" als Darlehensgeber abgestellt wird). An einer solchen Verbindung fehlt es im Streitfall, denn die Klägerin ist an den Darlehensnehmerinnen über die KG nur zu 2,02 % beteiligt.
- 22** Im Übrigen wären die Voraussetzungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG bei einer direkten schuldrechtlichen Darlehensgewährung durch die Klägerin angesichts ihrer Beteiligungsquote von nur 2,02 % eindeutig nicht erfüllt. Inwiefern allein die Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft als Darlehensgeberin aus Sicht der Klägerin zu einer Belastung führen kann, ist nicht erkennbar. Die Einflussmöglichkeiten der Klägerin auf die GmbH 1 und die GmbH 2 haben sich dadurch nicht relevant erhöht.
- 23** dd) Nichts anderes folgt schließlich aus § 8b Abs. 3 Satz 5 bzw. Abs. 6 KStG: Es besteht zwischen den Beteiligten kein Streit darüber, dass die KG für Zwecke des § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG i.V.m. § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes als transparent anzusehen ist und als nahestehende Person ausscheidet; der Senat sieht dazu von weiteren Ausführungen ab. § 8b Abs. 6 KStG ist wiederum nur für Mitunternehmenschaften, nicht aber für vermögensverwaltende, nicht gewerblich geprägte Personengesellschaften anzuwenden (Herlinghaus in

Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 492; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 402; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 523; alle m.w.N.). In diesen Fällen ist auf die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zurückzugreifen.

**24** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)