

Urteil vom 28. Februar 2013, IV R 4/11

Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG auf laufende Anwendungen - Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit Einnahmen

BFH IV. Senat

EStG § 3c Abs 2, EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 9 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 22. September 2009, Az: 2 K 1486/08

Leitsätze

NV: Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG gilt nicht für Wertminderungen und Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gehören und der Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen werden.

Tatbestand

- 1** A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG einen Großhandel mit ... auf einem Grundstück in X. Das Grundstück wird zum Teil von der Klägerin selbst genutzt. Ein weiterer Teil war mit Vertrag vom 8. Dezember 2000 an die C-KG verpachtet. Als Miete waren 4.800 DM monatlich vereinbart. Bis zum 31. Dezember 2002 war die Klägerin zu 40 % an der C-KG bzw. an der C-GmbH beteiligt. Die C-KG hat ihre Tätigkeit zum 31. Dezember 2002 eingestellt. Die Klägerin hat gemäß Vertrag vom Dezember 2002 zum 1. Januar 2003 sämtliche Anteile von der C-GmbH übernommen. Die C-GmbH führt die früheren Geschäfte der C-KG in den angemieteten Räumen fort. Aufgrund von Vereinbarungen vom Dezember 2002 und Februar 2004 wurde die Miete im Hinblick auf die schlechte Auftragslage in der ...-Branche für das Streitjahr 2003 auf 0 € und ab 2004 auf 1.000 € monatlich reduziert.
- 2** Im Jahr 2006 fand bei der Klägerin eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2004 statt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2003 geltenden Fassung (EStG) die mit der unentgeltlichen Überlassung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen seien, da die Ausgaben mit späteren Gewinnausschüttungen zusammenhingen. Die danach nicht abzehbaren Kosten ermittelte er für das Streitjahr 2003 mit 14.999 € (50 % von 29.997 €). Den Feststellungen des Prüfers folgend erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem 29. Januar 2007 (u.a.) für das Streitjahr (2003) einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 14. März 2008 als unbegründet zurück.
- 3** Die Klage der Klägerin hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 861 abgedruckt.
- 4** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 3c Abs. 2 EStG.
- 5** Es beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 7** B. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG rechtfertigen nicht seine Entscheidung, § 3c Abs. 2 EStG sei auf die streitigen Aufwendungen nicht anzuwenden.

- 8** I.1. Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2003 noch geltenden Fassung dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte (ab dem Veranlagungszeitraum 2009: zu 60 %) abgezogen werden.
- 9** Aus dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt sich, dass ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist und --im Gegensatz zu § 3c Abs. 1 EStG-- auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots ausreicht (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. April 2012 X R 5/10, BFHE 237, 106, und X R 7/10, BFHE 237, 119, und vom 11. Oktober 2012 IV R 45/10, BFH/NV 2013, 518, jeweils m.w.N.).
- 10** 2. Nach dem Normzweck des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sollen allerdings (nur) solche Ausgaben lediglich anteilig berücksichtigt werden, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls nur anteilig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen. Die Norm bezweckt also nur, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 237, 106, unter II.2.b bb der Gründe). Dementsprechend greift das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Denn in diesem Fall kommt es nicht zu einer Doppelbegünstigung durch (teilweise) steuerfreie Einnahmen und gleichwohl (voll) abzugsfähige Aufwendungen.
- 11** a) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a und C.III.2. der Gründe). Dies gilt nicht nur für die Abgrenzung der erwerbsbedingten Aufwendungen zu solchen der Lebensführung, sondern auch für die Abgrenzung von Aufwendungen, die durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind, zu solchen, die durch teilweise steuerfreie Einnahmen veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2005 I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068).
- 12** Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten, entscheidet nach ständiger Rechtsprechung der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. Danach sind Aufwendungen der Einkunftsart zuzuordnen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Maßgebend sind insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls (z.B. BFH-Urteile vom 16. November 2011 VI R 97/10, BFHE 236, 61, BStBl II 2012, 343; vom 25. November 2010 VI R 34/08, BFHE 232, 86, BStBl II 2012, 24; vom 7. Februar 2008 VI R 75/06, BFHE 220, 407, BStBl II 2010, 48; vom 5. April 2006 IX R 111/00, BFHE 213, 341, BStBl II 2006, 654; vom 30. März 1999 VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323). Dies gilt gleichermaßen, wenn es darum geht, ob Aufwendungen vorrangig mit (voll) steuerpflichtigen Einnahmen oder mit (teilweise) steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1068).
- 13** b) Überlässt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser ein Wirtschaftsgut, so können die mit der Nutzungsüberlassung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen durch unterschiedliche Einnahmen veranlasst sein.
- 14** aa) Erfolgt die Nutzungsüberlassung zu Konditionen, die einem Fremdvergleich standhalten, ist davon auszugehen, dass voll steuerpflichtige --im Fall einer Betriebsaufspaltung gewerbliche-- Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung erwirtschaftet werden sollen. Da die Aufwendungen in diesem Fall vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind, unterfallen sie nicht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG.
- 15** bb) Eine Berücksichtigung der mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben kommt aber auch dann in Betracht, wenn die Nutzungsüberlassung

unentgeltlich erfolgt. Dies beruht auf der Überlegung, dass der von dem Gesellschafter gewährte Nutzungsvorteil in der Regel den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht, an dem der Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnehmen und --je nach Zuordnung der Beteiligung zum Betriebs- oder Privatvermögen-- entsprechende betriebliche oder private Beteiligungserträge erzielen kann (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 1991 X R 84/88, BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713, und vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505). Die Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich in diesem Fall aus dem Streben, Erträge aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft oder Gewinne aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme der Beteiligung zu erzielen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713; vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254; in BFHE 191, 505).

- 16** Erfolgt die Nutzungsüberlassung, um Erträge aus der Beteiligung zu erzielen, ist § 3c Abs. 2 EStG auf die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen anzuwenden, denn die Aufwendungen stehen in diesem Fall nicht mit voll steuerpflichtigen Pachteinnahmen, sondern mit nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang.
- 17** cc) Werden Wirtschaftsgüter verbilligt überlassen, ist eine anteilige Kürzung der Aufwendungen vorzunehmen. Auszugehen ist dabei regelmäßig von dem Verhältnis des tatsächlich gezahlten zum fremdüblichen Pachtentgelt. Nur in dem prozentualen Umfang, zu dem das tatsächlich gezahlte Pachtentgelt hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt, unterfallen die Aufwendungen dem Teilabzugsverbot; im Übrigen sind sie in vollem Umfang abzugsfähig.
- 18** c) Der für den Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben erforderliche Veranlassungszusammenhang zu einer Einkunftsart bzw. zu einer bestimmten Art von Einnahmen kann sich ändern. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung ist für jeden Veranlagungszeitraum zu prüfen, ob und ggf. durch welche Einkunftsart bzw. Einnahmen die geltend gemachten Aufwendungen (vorrangig) veranlasst sind. Insoweit kann es zu einem steuerrechtlich zu berücksichtigenden Wechsel des Veranlassungszusammenhangs kommen.
- 19** Wurde das Pachtentgelt z.B. ursprünglich zu fremdüblichen Bedingungen vereinbart und hat der Verpächter zu einem späteren Zeitpunkt auf die (noch nicht entstandenen) Pachtforderungen ganz oder teilweise verzichtet, kommt es für die Frage, ob die geltend gemachten Aufwendungen weiterhin in vollem Umfang oder nach § 3c Abs. 2 EStG nur noch eingeschränkt abgezogen werden können, darauf an, aus welchen Gründen der Verpächter auf Pachteinnahmen verzichtet hat, d.h. ob der Verzicht durch das Pachtverhältnis veranlasst ist oder auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Die Gründe des Verpächters sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln und unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleichs zu würdigen. Das ist grundsätzlich Aufgabe der Finanzgerichte als Tatsacheninstanz (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).
- 20** Erfolgt der (teilweise) Verzicht auf Pachtforderungen z.B., weil die vergleichbaren marktüblichen Pachtentgelte generell gesunken sind und auch fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten, oder erfolgt er zeitlich befristet im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen, an denen auch gesellschaftsfremde Personen teilnehmen, so spricht dies für einen durch das Pachtverhältnis veranlassten Verzicht. Hätte ein fremder Dritter in der konkreten Situation den Verzicht hingegen weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert, sondern weiterhin auf der Zahlung des vereinbarten Pachtentgelts bestanden oder das Pachtverhältnis beendet, spricht dies dafür, dass der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, die weitere Nutzungsüberlassung --jetzt zu nicht mehr fremdüblichen Konditionen-- also erfolgte, um Einnahmen aus der Beteiligung zu erzielen (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. November 2010 IV C 6-S 2128/07/10001, 2010/0805444, BStBl I 2010, 1292, unter Nr. 3).
- 21** Zweifel gehen zu Lasten des Finanzamts, denn § 3c Abs. 2 EStG schränkt die Abzugsfähigkeit von grundsätzlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen ein.
- 22** 3. Auch wenn danach die Nutzungsüberlassung im Einzelfall (vorrangig) erfolgt, um Beteiligungserträge zu erzielen, gilt das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG gleichwohl nicht für Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen.
- 23** a) Wie der X. Senat des BFH in seinen Urteilen in BFHE 237, 106 und in BFHE 237, 119 entschieden hat, findet § 3c Abs. 2 EStG auf Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen, wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten, unabhängig davon, ob die Darlehensgewährung selbst gesellschaftsrechtlich veranlasst ist oder nicht, keine Anwendung. Denn Darlehensforderungen sind selbständige

Wirtschaftsgüter, die von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind. Deshalb sind Substanzverluste getrennt nach den für das jeweilige Wirtschaftsgut zur Anwendung kommenden Vorschriften zu beurteilen. Da Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderung voll steuerpflichtig sind, kann umgekehrt das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht Substanzverluste von Darlehensforderungen erfassen.

- 24** b) Dieser Auffassung hat sich der erkennende Senat angeschlossen (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 518). Die dargestellten Grundsätze gelten nach Ansicht des Senats allerdings nicht nur für Teilwertabschreibungen und Forderungsverzichte auf im Betriebsvermögen gehaltene Gesellschafterdarlehen, sondern auch für substanzbezogene Wertminderungen von sonstigen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser zur Nutzung überlässt, sowie für substanzbezogene Aufwendungen auf solche Wirtschaftsgüter. Denn auch insoweit ist zu berücksichtigen, dass Substanzgewinne aus der Veräußerung oder Entnahme eines solchen Wirtschaftsguts voll steuerpflichtig sind und dementsprechend auch substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen nicht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen. Danach erstreckt sich das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG insbesondere nicht auf Absetzungen für Abnutzung und Erhaltungsaufwendungen auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser zur Nutzung überlassen hat.
- 25** 4. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Sein Urteil erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend. Die bisherigen Feststellungen des FG ergeben insbesondere nicht, dass der vollständige (vorherige) Verzicht auf die Pachtzahlungen im Streitjahr vorrangig durch das Pachtverhältnis veranlasst war. Insofern reicht die Feststellung des FG nicht aus, die Klägerin habe unwidersprochen und in nachvollziehbarer Weise vorgetragen, dass der vorübergehende Verzicht auf Mietzins dem Bestand und der Erhaltung des Mietverhältnisses, mithin dem Fortbestehen dieser Einkunftsquelle gedient habe. Das FG muss vielmehr ermitteln, ob auch ein fremder Dritter in der konkreten Situation der Klägerin im Streitjahr 2003 auf die Mietzahlungen verzichtet hätte. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Kommt das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu dem Ergebnis, dass der Verzicht auf Mietzahlungen im Streitjahr dem Fremdvergleich nicht standhält und daher gesellschaftsrechtlich veranlasst war, muss es auch dem Vorbringen der Klägerin nachgehen, dass die streitigen Aufwendungen nicht in vollem Umfang auf das Nutzungsverhältnis mit der C-GmbH entfielen, da sie --die Klägerin-- die Immobilie zum Teil auch selbst nutze und einen weiteren Teil an die Fa. Z vermietet habe, die in vollem Umfang Mietzahlungen geleistet habe. Ferner ist zu prüfen, ob es sich bei der Beteiligung an der C-GmbH um eine einnahmeloze Beteiligung gehandelt hat (vgl. hierzu das Urteil vom 28. Februar 2013, BFHE 240, 333 in der Sache IV R 49/11;). Zudem muss das FG berücksichtigen, dass eine Änderung des Umfangs der abziehbaren Aufwendungen auch Auswirkungen auf die Gewerbesteuerückstellung hat.
- 26** II. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 143 Abs. 2 FGO.
- 27** III. Die Entscheidung ergeht gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten hierauf verzichtet haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de