

# Urteil vom 15. Dezember 2016, IV R 22/14

## Erhaltungsaufwendungen für ein Pächterwohnhaus eines landwirtschaftlichen Pachtbetriebs

ECLI:DE:BFH:2016:U.151216.IVR22.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 13 Abs 1, EStG § 13 Abs 2 Nr 2, EStG § 13 Abs 4, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG § 12 Nr 1, BGB § 586

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. November 2013, Az: 13 K 139/12

## Leitsätze

1. NV: Erhaltungsaufwendungen des Pächters eines landwirtschaftlichen Betriebs für das zu eigenen Wohnzwecken genutzte Pächterwohnhaus sind insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als die Aufwendungen nach dem Pachtvertrag unter Anrechnung auf den übrigen Pachtzins auch als Gegenleistung für die Überlassung der landwirtschaftlichen Nutzflächen nebst aufstehender Wirtschaftsgebäude vereinbart worden sind .
2. NV: Die Aufwendungen einer GbR für das einem Gesellschafter unentgeltlich überlassene Wohnhaus sind im Wege der Nutzungsentnahme zu neutralisieren, wobei der Entnahmewert auf den Marktwert der Wohnraumnutzung (ortsübliche Miete) begrenzt ist .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. November 2013 13 K 139/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) einen landwirtschaftlichen Betrieb auf der von dem Land Niedersachsen gepachteten Domäne A im Landkreis B. Gesellschafter der im Jahr 2002 gegründeten Klägerin waren zunächst V, S und W. W ist zum 30. Juni 2007 aus der Klägerin ausgeschieden. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Betriebsvermögensvergleich für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr (1. Juli bis 30. Juni).
- 2 Nach dem für die Streitjahre 2006 bis 2008 gültigen Pachtvertrag (PV) vom 1. Juli 2003 umfasst der Pachtgegenstand eine Gesamtfläche von 124,1508 ha, davon rund 112 ha landwirtschaftliche Nutzfläche, sowie eine Milchquote von 386 152 kg. Auf den Grundstücken der Domäne befinden sich eine Vielzahl von Wirtschaftsgebäuden (Ställe, Schuppen, Garagen, Güllebehälter u.a.) sowie diverse Wohnhäuser und das Pächterwohnhaus. Der vertraglich vereinbarte jährliche Pachtzins betrug gemäß § 2 Abs. 1 PV 17.100 € (gerundet 153 €/ha landwirtschaftlicher Nutzfläche). Gemäß § 6 Abs. 2 PV verpflichtete sich die Klägerin des Weiteren, bei erforderlichen Baumaßnahmen bis zu einem Bruttoinvestitionsvolumen von 100.000 € in den ersten sechs Jahren des PV ab 1. Juli 2004 jeweils die übliche Beteiligung von 50:50 bzw. 60:40 zu übernehmen. Nach den Allgemeinen Pachtbedingungen für die Domänen des Landes Niedersachsen vom 1. Juli 1986 (APB 1986), deren Inhalt den Gegenstand des PV bildet (§ 4 PV), hat der Pächter auf einem der Pachtgrundstücke seinen Wohnsitz zu nehmen (Ziff. 10.1.3 APB 1986).

- 3 Entsprechend der vereinbarten Residenzpflicht hat S seinen Wohnsitz in dem Pächterwohnhaus genommen.
- 4 In den den Feststellungserklärungen für die Streitjahre beigefügten Jahresabschlüssen machte die Klägerin neben den Pachtzinsen Erhaltungsaufwendungen für das Pächterwohnhaus in Höhe von 10.839 € für das Wirtschaftsjahr 2006/2007, in Höhe von 1.157 € für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 und in Höhe von 39.473,78 € für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 sowie 575,81 € für die Wohngebäudeversicherung für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 als Betriebsausgaben geltend. Die Pachtzinsen wurden, soweit sie schätzweise anteilig auf das Pächterwohnhaus entfielen, im Nachgang zu einer die Vorjahre betreffenden Betriebsprüfung in Höhe von ... € jährlich nicht als Betriebsausgaben abgezogen.
- 5 Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Erhaltungsaufwendungen für das Pächterwohnhaus nicht als Betriebsausgaben an und erließ am 18. Juli 2011 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend geänderte Bescheide für die Streitjahre über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen.
- 6 Die dagegen eingelegten Einsprüche hatten nur insoweit Erfolg, als das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 11. April 2012 die sich aus den nicht anerkannten Erhaltungsaufwendungen resultierende Gewinnerhöhung für die Streitjahre 2006 und 2007 nicht mehr wie bisher anteilig auch dem ausgeschiedenen Gesellschafter W, sondern ausschließlich dem S zurechnete.
- 7 Die Klägerin hat getrennt für jedes Streitjahr Klage erhoben (2006: 13 K 139/12; 2007: 13 K 140/12; 2008: 13 K 141/12). Das Finanzgericht (FG) hat die Klagen mit Beschluss vom 12. November 2013 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung (13 K 139/12) verbunden und die Klagen abgewiesen. Zur Begründung hat es im Wesentlichen ausgeführt, dass die Erhaltungsaufwendungen für das Pächterwohnhaus nicht betrieblich, sondern nahezu ausschließlich durch die private Lebensführung des Gesellschafters S veranlasst gewesen seien. Zwar erstreckte sich die Kostenübernahmeverpflichtung für anfallende Baumaßnahmen nach § 6 Abs. 2 PV auch auf das mit verpachtete Pächterwohnhaus. Dessen ungeachtet werde das Pächterwohnhaus aber ausschließlich zu privaten Wohnzwecken genutzt. Dem stehe auch die Residenzpflicht des S nicht entgegen. Das von der Klägerin für die gegenteilige Auffassung herangezogene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Mai 2004 IV R 1/02 (BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780) sei nicht einschlägig. Dort sei über Aufwendungen des Pächters für ein betrieblich genutztes Gebäude zu entscheiden gewesen. Es könne dahinstehen, ob die Vereinbarung gemäß § 6 Abs. 2 PV als anteiliger Pachtzins zu würdigen sei. Denn auch in diesem Fall wären die Investitionsverpflichtungen, soweit sie --wie im Streitfall-- auf das Pächterwohnhaus entfielen, ebenfalls privat veranlasst und nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zutreffend habe die Klägerin daher in den Streitjahren die jährlich anfallenden Pachtzinsen um die auf das Pächterwohnhaus entfallenden anteiligen Pachtzinsen gekürzt.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 4 Abs. 4 EStG.
- 9 Sie beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2006 bis 2008 vom 18. Juli 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. April 2012 dahin zu ändern, dass die gesamthänderisch erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Gewinn aus Gesamthandsbilanz) für 2006 in Höhe von ... € und der dem Gesellschafter S zuzurechnende Anteil aus diesem Gewinn in Höhe von ... €, für 2007 in Höhe von ... € und der dem Gesellschafter S zuzurechnende Anteil aus diesem Gewinn in Höhe von ... €, und für 2008 in Höhe von ... € und der dem Gesellschafter S zuzurechnende Anteil aus diesem Gewinn in Höhe von ... € festgestellt werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II. Die Revision der Klägerin ist bearündet. Sie führt zur Aufhebung des anfechtbaren finanzaerichtlichen Urteils

- 11 ... die Revision der Klägerin --begrenzt die Revision der Klägerin auf die Angelegenheiten des angerechneten Managemententgelts-- und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die für das Pächterwohnhaus getätigten Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind, da sie nicht betrieblich, sondern durch die private Lebensführung des Gesellschafters S veranlasst seien (1.). Es fehlen Feststellungen des FG, die eine Entscheidung darüber zulassen, in welchem Umfang die Erhaltungsaufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (2.).
- 12 1. Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die 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; BFH-Urteile vom 28. Februar 2013 IV R 4/11, und vom 29. Juli 2015 IV R 16/12). Beruhen unter Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen und --vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung-- abziehbar (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Betriebsausgaben einer Personengesellschaft sind die Ausgaben, die durch den Betrieb dieser Gesellschaft oder --als Sonderbetriebsausgaben-- durch die Beteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 IV R 16/12). Zu den Betriebsausgaben gehören danach auch Aufwendungen, die durch die Nutzung fremder Wirtschaftsgüter für eigene betriebliche Zwecke veranlasst sind, insbesondere die Zahlung von Miet- oder Pachtzinsen für die Nutzung von Betriebsgebäuden bzw. Betriebsflächen (BFH-Urteil in BFHE 206, 146, BStBl II 2004, 780).
- 13 Ausgehend von diesen Grundsätzen ist für die Frage, wodurch die für das Pächterwohnhaus getätigten Aufwendungen veranlasst sind, auf den Rechtsgrund abzustellen, aufgrund dessen die Klägerin die Aufwendungen getätigt hat. Ist der Rechtsgrund für die Aufwendungen, wie vorliegend, einem gegenseitigen Vertrag, hier dem Landpachtvertrag, zu entnehmen, ist die Veranlassung der Aufwendungen zum einen danach zu beurteilen, in welchem synallagmatischen Verhältnis diese zu der vom Verpächter geschuldeten Gegenleistung stehen. Zum anderen ist der Veranlassungszusammenhang objektbezogen und nutzungsbezogen zu prüfen, soweit nach dem gesetzlichen oder vertraglichen Regelstatut dem Pächter Aufwendungen für einzelne Pachtgegenstände auferlegt werden.
- 14 a) Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass vorliegend ein Landpachtvertrag i.S. der §§ 585 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) abgeschlossen worden ist, wonach der Klägerin eine Gesamtfläche von 124,1508 ha, davon rund 112 ha landwirtschaftliche Nutzfläche, mit den ihrer Bewirtschaftung dienenden Wirtschaftsgebäuden (Ställe, Schuppen, Garagen, Güllebehälter u.a.) sowie diverse Wohnhäuser einschließlich des Pächterwohnhauses und eine Milchquote von 386 152 kg verpachtet worden sind. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 15 Gemäß § 586 Abs. 1 Satz 2 BGB hat der Pächter beim Landpachtvertrag die gewöhnlichen Ausbesserungen der Pachtsache, insbesondere u.a. der Wohngebäude, auf seine Kosten durchzuführen. Diese Unterhaltungspflicht ist durch den Landpachtvertrag vom 1. Juli 2003 zu Lasten des Pächters über den gesetzlichen Rahmen hinaus erweitert worden (s. dazu im Einzelnen Ziff. 14.2 APB 1986). Aufwendungen, die die Klägerin als Pächterin in Erfüllung dieser Pflicht für das von dem Gesellschafter S bewohnte Wohnhaus getätigt hat, stellen daher keine Gegenleistung für den Pachtgegenstand im Ganzen dar, sie beziehen sich vielmehr objekt- und nutzungsbezogen ausschließlich auf das Pächterwohnhaus. Da dieses in den Streitjahren aber nur zu Wohnzwecken des Gesellschafters S genutzt worden ist, sind die diesbezüglichen Aufwendungen, die dem Anwendungsbereich des § 586 Abs. 1 Satz 2 BGB i.V.m. Ziff. 14.2 APB 1986 unterfallen, ausschließlich durch dessen private Lebensführung veranlasst und mithin nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.
- 16 b) Zutreffend ist das FG auch davon ausgegangen, dass Aufwendungen der Klägerin, die für das privaten Wohnzwecken dienende Pächterwohnhaus getätigt werden, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, weil sie im Zusammenhang mit der Anpachtung des landwirtschaftlichen Betriebs stehen. Ungeachtet der auch betrieblich bedingten und regelmäßig gebotenen Wohnsitznahme des Pächters in räumlicher Nähe zum landwirtschaftlichen Pachtbetrieb sind die privaten Wohnaufwendungen des Pächters ebenso wie die privaten

Wohnaufwendungen des Betriebsinhabers eines landwirtschaftlichen Eigentumsbetriebs maßgeblich durch die private Lebensführung veranlasst. Nur wenn die Wohnung des Steuerpflichtigen gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 13 Abs. 4 EStG der Nutzungswertbesteuerung unterfällt, können Aufwendungen für das Wohngebäude ausnahmsweise als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm liegen im Streitfall aber nicht vor, was zwischen den Beteiligten zu Recht ebenfalls nicht in Streit steht. Die nach § 4 PV i.V.m. Ziff. 10.1.3 APB 1986 vereinbarte Residenzpflicht der Klägerin bzw. eines ihrer Gesellschafter auf einem der Pachtgrundstücke führt daher für sich genommen nicht dazu, dass Aufwendungen für das Pächterwohnhaus durch den Gesellschafter S als betrieblich veranlasst anzusehen sind.

- 17** c) Für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs der Erhaltungsaufwendungen mit der betrieblichen Sphäre kommt es vielmehr darauf an, ob die diesbezüglich vereinbarte Kostenübernahme durch die Klägerin ausschließlich im Hinblick auf die Überlassung des vom Gesellschafter S bewohnten Pächterwohnhauses oder ebenso im Hinblick auf die pachtweise Überlassung der anderen Pachtgegenstände, hier der landwirtschaftlichen Grundstücke, der Milchquote und der anderen auf den Pachtflächen befindlichen Wirtschafts- und Wohngebäude als weitere, synallagmatische Pflicht des Pächters vereinbart worden ist.
- 18** Ob und inwieweit die Aufwendungen, die nach dem vorliegenden Pachtvertrag von der Klägerin zu erbringen sind, einzelnen Pachtgegenständen zugeordnet werden können, richtet sich nach den Vertragsbestimmungen im konkreten Einzelfall. Die Auslegung des Landpachtvertrags und die Zuordnung der dort vertraglich festgelegten Aufwendungen zu den Pachtgegenständen obliegt dem FG als Tatsachengericht; der Senat ist daran grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. zur Vertragsauslegung durch das FG: BFH-Urteil vom 27. März 1996 I R 60/95, BFHE 180, 548, BStBl II 1996, 576). An die tatsächlichen Feststellungen des FG ist der Senat allerdings dann nicht gebunden, wenn die Klägerin eine formgerechte und begründete Verfahrensrüge erhebt oder das FG gegen allgemeine Auslegungsgrundsätze, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 IV R 6/11).
- 19** d) Das FG ist von anderen Auslegungsgrundsätzen ausgegangen, so dass die Vorentscheidung keinen Bestand haben kann. Das FG hat es ausdrücklich offengelassen, ob die Klägerin die Kostenübernahme gemäß § 6 Abs. 2 PV und die von ihr aufgrund dieser Vertragsklausel im Streitjahr übernommenen Erhaltungsaufwendungen ausschließlich für die Überlassung des Pächterwohnhauses getätigt hat oder ob die Erhaltungsaufwendungen, auch soweit sie auf das Pächterwohnhaus entfallen, als Teil einer der Klägerin obliegenden vertraglichen Hauptpflicht für alle überlassenen Pachtgegenstände anzusehen sind. Das FG hat die private Veranlassung der hier streitigen Erhaltungsaufwendungen allein deshalb bejaht, weil diese nur für das privaten Wohnzwecken des Gesellschafters S dienende Pächterwohnhaus entstanden sind. Darauf allein kann die private Veranlassung der Erhaltungsaufwendungen, wie unter c) ausgeführt, jedoch nicht gestützt werden.
- 20** 2. Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache entscheiden. Zwar hat das FG den in der Vertragsurkunde des Landpachtvertrags enthaltenen Text festgestellt, so dass der Senat eine Vertragsauslegung grundsätzlich selbst vornehmen könnte. Da der Landpachtvertrag jedoch verschiedene Auslegungen zulässt, bedarf es zunächst weiterer Sachaufklärung durch das FG.
- 21** a) Dem PV ist nicht eindeutig zu entnehmen, ob und in welchem Umfang die hier in Streit stehenden Erhaltungsaufwendungen für das Pächterwohnhaus von den Vertragsparteien nur für die Überlassung des Pächterwohnhauses an die Klägerin oder daneben auch für die Überlassung der anderen Pachtgegenstände vereinbart und geleistet worden sind. Nach § 2 PV betrug der jährliche Pachtzins für die Domäne 17.100 €. Da der Pachtzins in dem PV in einer Summe ausgewiesen und nicht im Hinblick auf die einzelnen Pachtgegenstände aufgeschlüsselt worden ist, stellt er die Gegenleistung für alle von der Verpächterin überlassenen Pachtgegenstände dar. Eine Aufteilung auf die einzelnen Pachtgegenstände ist hier im Hinblick auf den anteilig auf das Pächterwohnhaus entfallenden Pachtzins erforderlich und muss, wie auch im Streitfall geschehen, im Wege der Schätzung vorgenommen werden. Daneben war die Klägerin verpflichtet, bei erforderlichen Baumaßnahmen bis zu einem Bruttoinvestitionsvolumen von 100.000 € in den ersten sechs Jahren des PV ab 1. Juli 2004 jeweils die übliche Beteiligung von 50:50 bzw. 60:40 zu übernehmen. Ob diese Verpflichtung tatsächlich aus § 6 Abs. 2 PV, der mit den Worten "Bauten des Pächters" überschrieben ist, aus Ziff. 14.7 APB 1986 oder aus Ziff. 15.2 APB 1986 in Verbindung mit einer bisher nicht festgestellten Vereinbarung folgt, hat das FG nicht festgestellt. Den Akten lässt sich jedoch entnehmen, dass die Klägerin in den Streitjahren im Hinblick auf eine derartige Vereinbarung Aufwendungen für eine erforderliche Baumaßnahme am Pächterwohnhaus (Dachsanierung) und für den Abriss einer Scheune übernommen hat. Die Beteiligten gehen hinsichtlich dieser Kostenübernahmepflicht auch zutreffend davon aus, dass ohne diese Verpflichtung der jährlich zu zahlende Pachtzins höher ausgefallen wäre. Umgekehrt

folgt dann aber aus dieser Verpflichtung, soweit dieser Vereinbarung keine anderen Absprachen zugrunde liegen, dass die vereinbarte Kostenübernahme ebenfalls nicht einem einzelnen Pachtgegenstand zugeordnet werden kann, da sie sich auf die Höhe des gesamten Pachtzinses ausgewirkt hat. Die Kostenübernahmeverpflichtung könnte nur dann einem einzelnen Pachtgegenstand zugeordnet werden, wenn die Vertragsbeteiligten von vornherein den jährlich zu zahlenden Pachtzins im Hinblick auf den konkreten Investitionsbedarf bezüglich einzelner Pachtgegenstände niedriger angesetzt hätten. Danach wären die Aufwendungen für die erforderlichen Baumaßnahmen, soweit die Klägerin zu deren Übernahme nach den vertraglichen Vereinbarungen verpflichtet gewesen ist, nur dann durch die private Lebensführung des Gesellschafters S bedingt, wenn die Vertragsparteien den Gesamtpachtzins im Hinblick auf einen konkreten Investitionsbedarf bei dem Pächterwohnhaus und mithin unter jedenfalls kalkulatorischer Kürzung des anteilig darauf entfallenden Pachtzinses niedriger angesetzt hätten.

- 22** Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang zu ermitteln haben, wie die Vertragsparteien die Pachtzinsen kalkuliert haben, ob die Vertragsparteien zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses davon ausgegangen sind, dass für das Pächterwohnhaus erforderliche Baumaßnahmen anstanden, an denen sich die Klägerin zu beteiligen haben wird, und ob deswegen der Pachtzins, soweit er kalkulatorisch anteilig auf das Pächterwohnhaus entfiel, herabgesetzt oder von vornherein niedriger angesetzt worden ist.
- 23** Zuvor wird das FG aber festzustellen haben, ob und in welchem Umfang die von der Klägerin für das Pächterwohnhaus getätigten Aufwendungen tatsächlich auf ihrer Verpflichtung aus § 6 Abs. 2 PV oder einer anderen gesonderten Vereinbarung nach Ziff. 14.7 oder Ziff. 15.2 APB 1986 beruhen. Es ist nach Aktenlage naheliegend, dass es sich bei einzelnen der vorliegend in Streit stehenden Aufwendungen um gewöhnliche Ausbesserungen an dem Pächterwohnhaus gehandelt hat, die die Klägerin gemäß § 586 Abs. 1 Satz 2 BGB i.V.m. Ziff. 14.2 APB 1986 zu tragen hatte. In diesem Fall hätte das FG den Betriebsausgabenabzug vorbehaltlich der Ausführungen unter b) insoweit im Ergebnis zutreffend verneint. Die Aufwendungen für die Gebäudeversicherung des Pächterwohnhauses in Höhe von 575,81 € sind schließlich zutreffend nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen worden, da sie ersichtlich nur durch die private Lebensführung des Gesellschafters S veranlasst waren.
- 24** b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangen, dass die hier in Streit stehenden Aufwendungen für das Pächterwohnhaus, soweit sie gemäß § 6 Abs. 2 PV oder einer anderen gesonderten Vereinbarung nach Ziff. 14.7 oder Ziff. 15.2 APB 1986 der Klägerin oblagen, nicht nur wegen der Überlassung des Pächterwohnhauses geleistet worden sind, wird es unter Berücksichtigung des Saldierungsgebotes den anteiligen Pachtzins, soweit er auf das Pächterwohnhaus entfällt, neu bestimmen müssen. Dabei wird das FG zu beachten haben, dass die Höhe des nichtabzugsfähigen Pachtzinses sowie der nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Unterhaltungsverpflichtung für das Pächterwohnhaus unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zur Nutzungsentnahme bei einer verbilligt oder unentgeltlich überlassenen Wohnung zu privaten Wohnzwecken auf den Marktwert der Wohnraumnutzung (ortsüblicher Pachtzins) begrenzt ist (vgl. BFH-Urteile vom 19. Dezember 2002 IV R 46/00, BFHE 201, 454, und vom 14. August 2014 IV R 56/11). Aus Vereinfachungsgründen hätte der Senat aber keine Bedenken, statt einer Anpassung des laufenden Pachtzinses die unter § 6 Abs. 2 PV oder eine andere gesonderte Vereinbarung nach Ziff. 14.7 oder Ziff. 15.2 APB 1986 fallenden Aufwendungen für Baumaßnahmen entsprechend dem Verhältnis des bisher im Wege der Schätzung ermittelten anteiligen Pachtzinses für das Pächterwohnhaus in Höhe von 2.400 € zu dem Gesamtpachtzins in Höhe von 17.100 € als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Entsprechend wären dann aber auch Aufwendungen der Klägerin, die sie aufgrund dieser Verpflichtung für andere Pachtgegenstände getätigt hat, anteilig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Eine Begrenzung der nichtabzugsfähigen Aufwendungen auf den ortsüblichen Pachtzins wäre dann allerdings im Hinblick auf die auf sechs Jahre begrenzte Verpflichtung zur anteiligen Übernahme von erforderlichen Baumaßnahmen bezogen auf den gesamten Sechsjahreszeitraum zu ermitteln. Der in dem Sechsjahreszeitraum tatsächlich aufgewandte Pachtzins wäre somit dem für diesen Zeitraum ermittelten ortsüblichen Pachtzins gegenüberzustellen.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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