Urteil vom 28. Februar 2013, IV R 49/11

Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG auf laufende Aufwendungen - Nutzungsüberlassung an Kapitalgesellschaft - Änderung von Steuerbescheiden bei feststehender endgültiger Einnahmelosigkeit der Beteiligung

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c, EStG § 52 Abs 8a, EStG § 3c Abs 2 S 2, EStG VZ 2005 , AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 165 Abs 1 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 13. Juni 2010, Az: 1 K 994/2007

Leitsätze

1. Dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen grundsätzlich auch Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die der an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter dieser zur Nutzung überlässt. Es findet jedoch keine Anwendung auf Aufwendungen, die vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind .

2. 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 .

3. Der Grundsatz, dass bei endgültig einnahmeloser Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft das in § 3c Abs. 2 EStG normierte Teilabzugsverbot vor dem Veranlagungszeitraum 2011 keine Anwendung findet, gilt auch in Fällen, in denen die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird und es um den Umfang der Abzugsfähigkeit laufender Aufwendungen geht .

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die seit 1998 im Wege einer Betriebsaufspaltung ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an eine personenidentische GmbH verpachtete. Der Pachtzins betrug zunächst 4.000 DM/Monat (netto). Im Streitjahr 2005 wurde keine Pacht mehr bezahlt. Die GmbH stellte ihren Betrieb zum 30. April 2008 ein und wurde in der Folgezeit liquidiert. Gewinnausschüttungen hatte sie seit ihrem Bestehen nicht vorgenommen.

2 Für das Streitjahr 2005 erklärte die Klägerin --bei Pachteinnahmen in Höhe von 0 €-- einen Verlust in Höhe von 31.217,47 €. Im Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 20. September 2006 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Betriebsausgaben unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung (EStG) nur zur Hälfte und stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher nur in Höhe von ./. 15.608,74 € fest. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2007 als unbegründet zurück.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die daraufhin erhobene Klage der Klägerin durch Urteil vom 14. Juni 2010 1 K 994/2007 als unbegründet ab.

4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

5 Das FG weiche mit seiner Entscheidung von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. Juni 2009 IX R 42/08 (BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220) ab. Danach sei § 3c Abs. 2 EStG nicht anzuwenden, wenn es zu keinem Zufluss von Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG komme. Dabei mache es gesetzessystematisch keinen Unterschied, ob die Beteiligung privat oder betrieblich gehalten werde. Sie, die Klägerin, habe nach den eigenen Feststellungen des FG

keine Einkünfte aus der Beteiligung erzielt, da die GmbH von Anfang an keine Ausschüttungen vorgenommen habe. Unerheblich sei auch, ob es im Streitjahr bereits zu einer finalen Aufgabe der Beteiligung gekommen sei.

6 Darüber hinaus sei § 3c Abs. 2 EStG auch deshalb nicht anzuwenden, weil zwischen den der Besitzgesellschaft durch das Halten des Betriebsgrundstücks entstandenen Betriebsausgaben und eventuellen künftigen Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft kein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben sei, wenn aus wirtschaftlichen Gründen --wie hier der Zahlungsunfähigkeit der Betriebsgesellschaft-- von dieser keine Mieten gezahlt würden.

7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 20. September 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2007 dahin zu ändern, dass bei der Feststellung der gewerblichen Einkünfte die geltend gemachten Betriebsausgaben von 31.217,47 € in voller Höhe berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

9 Für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG genüge jede objektive kausale oder finale Verknüpfung und damit auch ein mittelbarer Zusammenhang der Ausgaben mit den Einnahmen. Im Streitfall liege ein Wechsel des Veranlassungszusammenhangs vor, der zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG führe. Denn das Verhalten der Klägerin sei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Ein fremder Dritter hätte seine Pachtforderungen durchgesetzt. Stattdessen habe die Klägerin jedoch --einem Fremdvergleich nicht standhaltend-- von vornherein und endgültig auf die Pachtforderungen verzichtet. Dadurch erspare die GmbH Aufwendungen, was zu einer Gewinnerhöhung bzw. Verlustverminderung führe. Es entstehe eine bessere finanzielle Ausstattung für eine Gewinnverteilung oder Auskehrung im Rahmen einer späteren Liquidation.

10 Das angegriffene Urteil weiche auch nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220 ab. Denn in dem jener Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt habe schon festgestanden, dass keine dem § 3 Nr. 40 EStG unterfallenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen mehr anfallen würden. Ein entsprechender Sachverhalt habe hingegen im Streitfall weder zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung noch zum Zeitpunkt der finanzgerichtlichen Entscheidung vorgelegen. Solange jedoch zukünftige steuerliche Ergebnisse, die nach § 3 Nr. 40 EStG nur zur Hälfte besteuert würden, nicht ausgeschlossen seien, könnten entsprechende Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte berücksichtigt werden.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist zulässig und 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--).

12 I. Die Revision ist zulässig. Der Senat geht davon aus, dass die Klägerin noch nicht vollbeendet ist. Aber selbst in diesem Fall hätte er keine Bedenken, die Revision als von den beiden Gesellschaftern der Klägerin erhoben anzusehen.

13 II. Zu Recht ist das FG zwar davon ausgegangen, dass auch Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts stehen, im Einzelfall dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen können (dazu B.II.1. und B.II.2.). Es hat aber nicht berücksichtigt, dass das Teilabzugsverbot für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter keine Anwendung findet (dazu B.II.3.). Zudem hat das FG nicht geprüft, ob im Streitfall eine endgültig einnahmelose Beteiligung vorliegt. In diesem Fall kommt das Teilabzugsverbot ebenfalls nicht zur Anwendung (dazu B.III.).

14 1. Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 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.

15 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. BFH-Urteile 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.).

16 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.

17 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).

18 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).

19 b) Überlässt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser ein Wirtschaftsgut, so können die mit der Nutzungsüberlassung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen durch unterschiedliche Einnahmen veranlasst sein.

20 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.

21 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).

22 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.

23 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.

24 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.

25 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).

26 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 --BMF-- vom 8. November 2010 IV C 6-S 2128/07/10001, 2010/0805444, BStBl I 2010, 1292, unter Nr. 3).

27 Zweifel gehen zu Lasten des Finanzamts, denn § 3c Abs. 2 EStG schränkt die Abzugsfähigkeit von grundsätzlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen ein.

28 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.

29 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.

30 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.

31 4. Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG die Gesamtumstände des Streitfalls zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin gewürdigt, dass die Klägerin im Streitjahr auf Pachteinnahmen verzichtet hat und dieser Verzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst war, so dass die streitigen Aufwendungen nunmehr durch etwaige Erträge aus der Beteiligung veranlasst waren und dementsprechend grundsätzlich dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfielen. Es hat aber nicht ermittelt, ob und ggf. in welchem Umfang es sich bei den streitigen Aufwendungen um substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter handelt, die auch bei einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Nutzungsüberlassung nicht unter das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG fallen. Da die bisherigen Feststellungen des FG es dem Senat auch nicht ermöglichen, der Klage aus anderen Gründen stattzugeben, war das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

32 III. Bei seiner erneuten Entscheidung muss das FG auch prüfen, ob es sich bei der von den Gesellschaftern der Klägerin gehaltenen Beteiligung an der GmbH um eine endgültig einnahmelose Beteiligung handelt mit der Folge, dass § 3c Abs. 2 EStG in der im Streitjahr noch geltenden Fassung auf die streitigen Aufwendungen nicht anzuwenden wäre.

33 1. Nach ständiger Rechtsprechung des IX. Senats des BFH ist der Abzug von Erwerbsaufwand im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG dann nicht nach § 3c Abs. 2 EStG begrenzt, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. Fallen keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen an, kommt nach Ansicht des IX. Senats eine anteilige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG nicht in Betracht. Folgerichtig trete die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung dafür, entsprechende Aufwendungen nur anteilig zu berücksichtigen, nicht ein. Denn dieser Aufwand stehe nicht --wie dies § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG schon dem Wortlaut nach für die anteilige Kürzung verlange-- in wirtschaftlichem Zusammenhang mit lediglich anteilig anzusetzenden Einnahmen. Fehle es vollständig an Einnahmen, sei § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht anzuwenden und der Erwerbsaufwand in vollem Umfang abziehbar (z.B. BFH-Urteile in BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; vom 14. Juli 2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; vom 6. April 2011 IX R 61/10, BFHE 233, 446, BStBl II 2012, 8, und IX R 28/10, BFHE 233, 439, BStBl II 2011, 814; BFH-Beschluss vom 18. März 2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627).

34 Zwar hat der Gesetzgeber --in Reaktion auf diese Rechtsprechung (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 50)-- durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) in § 3c Abs. 2 EStG einen neuen Satz 2 eingefügt, demzufolge für die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen i.S. des § 3 Nr. 40 EStG ausreichend ist. Er hat jedoch in § 52 Abs. 8a EStG zugleich ausdrücklich angeordnet, dass diese Regelung erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden ist. Für die Veranlagungszeiträume bis 2010 hat die dargestellte Rechtsprechung danach weiterhin Geltung (so auch BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 1292, unter Nr. 7).

35 2. Der Grundsatz, dass bei endgültig einnahmeloser Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft das in § 3c Abs. 2 EStG normierte Teilabzugsverbot vor dem Veranlagungszeitraum 2011 keine Anwendung findet, gilt nach Ansicht des erkennenden Senats nicht nur für Erwerbsaufwand im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG, d.h. für Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG teilweise steuerfreien Einnahmen (Veräußerungspreis oder gemeiner Wert i.S. des § 17 Abs. 2 EStG) stehen. Geht man davon aus, dass § 3c Abs. 2 EStG das tatsächliche Anfallen von nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen voraussetzt, findet das Teilabzugsverbot auch in anderen Fällen endgültig einnahmeloser Beteiligungen keine Anwendung, d.h. auch in Fällen, in denen --wie im Streitfall-- die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird und es um den Umfang der Abzugsfähigkeit laufender Aufwendungen geht.

36 3. Ob eine Beteiligung endgültig einnahmelos ist, steht regelmäßig erst fest, wenn die Beteiligung veräußert oder die Gesellschaft, an der die Beteiligung gehalten wurde, vollbeendet wurde. Bis zu diesem Zeitpunkt sind

Aufwendungen, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nach § 3c Abs. 2 EStG (zunächst) grundsätzlich nur anteilig zu berücksichtigen. Dies kann im Einzelfall dazu führen, dass die Steuerbescheide der Veranlagungszeiträume, in denen die Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 EStG nur anteilig berücksichtigt wurden, bei Eintritt der endgültigen Einnahmelosigkeit der Beteiligung bereits bestandskräftig sind. Ob sie in einem solchen Fall nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert werden können, weil es sich bei der endgültigen Einnahmelosigkeit um ein rückwirkendes Ereignis handelt, oder ob man in der Unsicherheit hinsichtlich der Frage, ob die Beteiligung endgültig einnahmelos bleibt, einen Anwendungsfall des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO sieht und eine Änderung nur bei entsprechendem Vorläufigkeitsvermerk möglich wäre, kann im Streitfall allerdings dahinstehen. Denn der Bescheid für das Veranlagungsjahr, für das die Klägerin den vollständigen Abzug ihrer Aufwendungen begehrt, ist noch nicht bestandskräftig, sondern Gegenstand des Rechtsstreits. Das FG hat die Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung zu beurteilen (§ 100 Abs. 1, § 96 Abs. 1 FGO) und hierbei --vorbehaltlich einer Wesensänderung des Bescheids-- auch (materiell-rechtlich) rückwirkende Ereignisse zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, m.w.N.).

37 4. Die bisherigen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob es sich bei der Beteiligung der Gesellschafter der Klägerin an der GmbH um eine endgültig einnahmelose Beteiligung handelt. Insoweit hat das FG übersehen, dass auch eine finale Aufgabe der Beteiligung in einem dem Streitjahr folgenden Jahr im (noch laufenden) finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigen sein kann. Wie sich den Feststellungen des FG entnehmen lässt, hatte die Klägerin bereits im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, dass auch nach Abschluss der Liquidation der Betriebsgesellschaft, deren Betrieb zum 30. April 2008 vollständig eingestellt wurde, nicht mit einem verteilungsfähigen Vermögen zu rechnen sei. Zudem hatte das FG festgestellt, dass die GmbH seit ihrem Bestehen an die Gesellschafter der Klägerin keine Gewinnausschüttungen vorgenommen hatte. Diese Umstände könnten für eine zwischenzeitlich endgültig einnahmelose Beteiligung der Gesellschafter der Klägerin an der Betriebsgesellschaft sprechen, die das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu berücksichtigen hätte. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, auch die hierfür erforderlichen Feststellungen nun nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de