Urteil vom 17. Juli 2013, X R 17/11

Anwendung des Halbabzugsverbots auf laufende Aufwendungen in Fällen des vorübergehenden Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 2 S 1 Halbs 1

vorgehend FG Münster, 22. März 2011, Az: 7 K 2793/07 E

Leitsätze

1. Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, sind nicht vorrangig durch die Beteiligungs-, sondern durch die Miet- oder Pachteinkünfte veranlasst und daher ungeachtet des § 3c Abs. 2 EStG in vollem Umfang abziehbar, wenn die Nutzungsüberlassung zu Konditionen erfolgt, die einem Fremdvergleich standhalten.

2. Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen steht § 3c Abs. 2 EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält (Anschluss an BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 49/11, BFHE 240, 333).

3. Auch wenn grundsätzlich das FA die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG trägt, ist der Steuerpflichtige unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem Pachtverzicht, der endgültig und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochen wird, gehalten, dem FA ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2002 und 2003 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger verpachtet bereits seit 1983 bzw. 1984 zwei Grundstücke an eine GmbH, an der er zu 2/3 und die Klägerin zu 1/3 beteiligt ist. Die Beteiligten vertreten übereinstimmend die Auffassung, dass die Grundstücksüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung erfolgt und der Kläger damit ein gewerbliches Einzelunternehmen betreibt.

2 Die monatliche Pacht ist nach Begründung der Pachtverhältnisse mehrfach erhöht worden. Sie hätte sich nach den bestehenden Vereinbarungen für die Streitjahre 2002 und 2003 auf 6.686,68 € belaufen. Die Vertragsparteien schlossen indes am 30. Dezember 2001 eine "Ergänzungsvereinbarung", in der es u.a. heißt: "Die wirtschaftliche Situation der Mieterin hat sich seit dem Jahr 2000 dramatisch verschlechtert. Die schlechten Rahmenbedingungen im Baugewerbe lassen z.Zt. keine Besserung erwarten. Der Vermieter erklärt sich zur Vermeidung einer Existenzgefährdung der Mieterin bereit, den Mietzins für das Jahr 2002 auf mtl. € 3.343,34 zu reduzieren. Die Reduzierung ist auf ein Jahr befristet."

3 Am 13. September 2002 fassten der Kläger und die Klägerin einstimmig den folgenden Gesellschafterbeschluss in der GmbH: "Die Ertragssituation der Firma ist durch Umsatzeinbruch bei schlechteren Verkaufspreisen und durch Kostensteigerungen dramatisch schlechter geworden. Die Gehalts- und Pachtzahlungen an Herrn <Kläger> werden deshalb für die Zeit vom 01.09. - 31.12.2002 ausgesetzt."

4 Entsprechend zahlte die GmbH an den Kläger für die Monate Januar bis August 2002 eine reduzierte Pacht von jeweils 3.343,34 € (insgesamt 26.746,72 €); für die Monate September bis Dezember 2002 zahlte sie keine Pacht.

Die reduzierten bzw. "ausgesetzten" Beträge wurden später weder nachgezahlt noch in den Bilanzen des Klägers als Forderung aktiviert. Ab Januar 2003 zahlte die GmbH wieder das volle Entgelt an den Kläger.

5 Am 26. September 2003 kam es erneut zu einer Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Kläger, in der es heißt: "Der Vermieter erklärt sich in Anbetracht der anhaltenden Verlustsituation der Mieterin bereit, auf die Pachtzahlungen ab 01.10.2003 zu verzichten. Der Verzicht ist befristet bis zum 31.12.2003."

6 Im Jahr 2003 zahlte die GmbH insgesamt 60.180,12 € (9 x 6.686,68 €) an den Kläger. Ab Januar 2004 erbrachte sie wieder die vollen Pachtzahlungen. Die Grundstücksaufwendungen des Klägers betrugen in beiden Streitjahren jeweils 19.400 €.

7 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Nutzungsüberlassung sei als teilweise unentgeltlich anzusehen. Damit falle der im Besitzunternehmen entstandene Grundstücksaufwand hinsichtlich des unentgeltlichen Teils der Nutzungsüberlassung unter das teilweise Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FA behandelte in den geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 24. Januar 2007 für das Streitjahr 2002 Betriebsausgaben in Höhe von 6.466 € (50 % von 66,67 % von 19.400 €) und für das Streitjahr 2003 Betriebsausgaben in Höhe von 2.425 € (50 % von 25 % von 19.400 €) als nicht abziehbar.

8 Demgegenüber brachten die Kläger vor, die Verminderung des Entgelts sei nur für eine begrenzte Zeit angesichts der schwierigen wirtschaftlichen Lage der GmbH vereinbart worden und daher fremdüblich. Eine Verpachtung an einen Dritten sei wegen des hohen Leerstands bei Gewerbeimmobilien kaum möglich gewesen. Da der Kläger allein in den Jahren 1996 bis 2003 aus der Nutzungsüberlassung Überschüsse von ca. 325.000 € erzielt habe, wäre auch ein fremder Dritter bereit gewesen, der GmbH für eine begrenzte Zeit wirtschaftlich entgegenzukommen, um das Pachtverhältnis auf Dauer fortsetzen zu können.

9 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1135) aus, für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG genüge bereits ein mittelbarer (objektiv kausaler oder finaler) Zusammenhang zwischen Betriebsausgaben und nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Einnahmen. Ein solcher Zusammenhang sei hier gegeben, da auch eine lediglich vorübergehende Minderung des vereinbarten Entgelts für die Nutzungsüberlassung bzw. ein vorübergehender Verzicht auf das Entgelt zu einer Erhöhung des Gewinns der GmbH führe, an dem der Gesellschafter durch Gewinnausschüttungen teilnehme. Die in der Literatur vertretene Auffassung, wonach die Einkunftsquelle "Nutzungsüberlassung" eine Sperrwirkung entfalte, überzeuge nicht, da sowohl die Pacht- als auch die Dividendeneinnahmen im Rahmen eines einheitlichen gewerblichen Besitzunternehmens erzielt würden und es daher an der Existenz zweier getrennter Einkunftsquellen fehle. Eine Ausnahme komme nur dann in Betracht, wenn auch das gekürzte Entgelt noch als angemessen angesehen werden könne. Daran fehle es vorliegend aber, weil der ursprünglich für die Streitjahre vereinbarte Betrag sowohl in den Vor- als auch in den Folgejahren tatsächlich gezahlt worden und daher als angemessen anzusehen sei.

10 Die Reduzierung des Entgelts bzw. der Verzicht halte einem Fremdvergleich nicht stand. Der Kläger könne hier nicht im Interesse der Aufrechterhaltung des Pachtverhältnisses zum Zwecke der Sanierung der GmbH gehandelt haben, weil sein Sanierungsbeitrag seine Beteiligungsquote überschritten habe. Denn nur er, nicht aber die Klägerin habe einen Beitrag zur Sanierung der GmbH geleistet. Der Gesellschafterbeschluss vom 13. September 2002 sei nicht fremdüblich, weil es sich um eine einseitige Aussetzung der Zahlungen gehandelt habe, an der der Verpächter nicht beteiligt gewesen sei. Zudem wäre ein fremder Dritter allenfalls mit einer Stundung der Zahlbeträge einverstanden gewesen, hätte aber keinen endgültigen Verzicht erklärt.

11 Mit ihrer Revision vertreten die Kläger weiterhin die Auffassung, die vorübergehende Herabsetzung der Pachtzahlungen sei fremdüblich gewesen, zumal Pachtverzichte ein häufiges Mittel im Rahmen von Sanierungen seien. Zudem bedeute allein der unterbliebene Ausweis einer Forderung gegen die GmbH nicht, dass der Kläger endgültig auf die Nachzahlung verzichtet habe. Vielmehr könne der Kläger auch aufgrund der finanziellen Situation der GmbH vom Ausweis einer Forderung abgesehen haben. Ferner verweisen die Kläger darauf, dass der Kläger an dem Gesellschafterbeschluss vom 13. September 2002 beteiligt gewesen sei.

12 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 2007 aufzuheben und die Einkommensteuer 2002 und 2003 unter Änderung der Bescheide vom 24. Januar 2007 in der Weise festzusetzen, dass die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb um 6.467 € (2002) bzw. 2.425 € (2003) gemindert werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat bei seiner Entscheidung die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Auslegung des § 3c Abs. 2 EStG noch nicht berücksichtigen können und demzufolge auch nicht die für eine abschließende Beurteilung des Streitfalls erforderlichen Feststellungen getroffen.

16 1. Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in der in den Streitjahren 2002 und 2003 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.

17 2. Der IV. Senat des BFH hat --unter Heranziehung der in den Entscheidungen des erkennenden Senats vom 18. April 2012 X R 5/10 (BFHE 237, 106) und X R 7/10 (BFHE 237, 119) für die Beurteilung substanzbezogener Wertminderungen entwickelten Grundsätze-- zur Behandlung laufender Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, die folgenden Leitlinien aufgestellt (Urteile vom 28. Februar 2013 IV R 49/11, BFHE 240, 333, und IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081):

18 Auch für die Abgrenzung von Aufwendungen, die durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst seien, zu solchen, die durch teilweise steuerfreie Einnahmen veranlasst seien, sei maßgebend, aus welchen Gründen ("auslösendes Moment") der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätige. Daher seien auch innerhalb einer Einkunftsart Aufwendungen derjenigen --voll steuerpflichtigen oder teilweise steuerfreien-- Einnahmenart zuzuordnen, die im Vordergrund stehe und die Beziehungen zu anderen Einnahmenarten verdränge.

19 Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstünden, seien voll abziehbar, wenn die Nutzungsüberlassung zu Konditionen erfolge, die einem Fremdvergleich standhielten. In einem solchen Fall seien die Aufwendungen vorrangig durch die Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung veranlasst. Demgegenüber sei bei einer unentgeltlichen --und daher nicht fremdüblichen-- Nutzungsüberlassung ein Zusammenhang mit künftigen Erträgen aus der Beteiligung gegeben. Dieser Zusammenhang ermögliche zwar trotz der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung den Abzug der entsprechenden Aufwendungen, führe aber zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG. Davon ausgenommen seien indes substanzbezogene Aufwendungen wie Absetzungen für Abnutzung (AfA) und Erhaltungsaufwendungen; diese seien in Fortentwicklung der Senatsurteile in BFHE 237, 106 und BFHE 237, 119 unabhängig von den Gründen des Pachtverzichts stets in vollem Umfang abziehbar. Im Fall einer verbilligten (teilentgeltlichen) Überlassung seien die Aufwendungen nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen dem tatsächlich gezahlten und dem fremdüblichen Pachtentgelt aufzuteilen.

20 Der Veranlassungszusammenhang könne sich im Laufe der Zeit ändern. Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachteinnahmen komme es darauf an, ob der Verzicht durch das Pachtverhältnis oder aber das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Die auf Seiten des Verpächters vorhandenen Gründe für den Verzicht seien durch die Tatsacheninstanz zu ermitteln und unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs zu würdigen. Ein Pachtverzicht aufgrund eines generellen Absinkens der marktüblichen Pachtentgelte oder im Rahmen einer fremdüblichen Sanierungsmaßnahme spreche für eine Veranlassung durch das Pachtverhältnis. Demgegenüber deute es auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hin, wenn ein fremder Dritter den Verzicht in der konkreten Situation weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert, sondern weiterhin auf der Zahlung des vereinbarten Entgelts bestanden oder aber das Pachtverhältnis beendet hätte. Im Rahmen dieser Würdigung liege die Feststellungslast beim FA, weil § 3c Abs. 2 EStG die Abzugsfähigkeit von grundsätzlich einkünftemindernd zu berücksichtigenden Aufwendungen einschränke.

21 Der erkennende Senat schließt sich diesen Grundsätzen an.

22 3. Auf dieser Grundlage hat der IV. Senat die von der dortigen Vorinstanz getroffene Würdigung bestätigt, an der Fremdüblichkeit fehle es --mit der Folge der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG--, wenn ein Besitzunternehmer die vereinbarte Pacht gegenüber einer in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Betriebs-Kapitalgesellschaft über mehrere Jahre hinweg nicht geltend mache, ohne von seinem Recht zur Kündigung des Pachtvertrags Gebrauch zu machen (Urteil in BFHE 240, 333, unter B.II.4.).

23 In einem weiteren Verfahren hat der IV. Senat die Feststellung des dortigen Tatrichters, der Steuerpflichtige habe unwidersprochen und in nachvollziehbarer Weise vorgetragen, der vorübergehende Verzicht auf Pachtzins habe dem Bestand und der Erhaltung des Mietverhältnisses gedient, allein nicht ausreichen lassen, um die Fremdüblichkeit eines erheblichen Pachtverzichts (vollständiger Verzicht für ein Jahr, danach dauerhafte Herabsetzung von zuvor 4.800 DM auf 1.000 € monatlich) bejahen zu können (Urteil in BFH/NV 2013, 1081).

24 4. Nach diesen Grundsätzen kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben.

25 a) Zum einen beruht das angefochtene Urteil auf der --vom IV. Senat zu Recht abgelehnten-- Vorstellung, im Rahmen eines einheitlichen gewerblichen Besitzunternehmens könne nicht zwischen den Einkunftsquellen "Nutzungsüberlassung" einerseits und "Beteiligungserträge" andererseits differenziert werden.

26 b) Darüber hinaus kann die Fremdüblichkeit des im Streitfall ausgesprochenen, lediglich vorübergehenden Pachtverzichts nicht mit den vom FG angestellten Erwägungen verneint werden.

27 Soweit das FG anführt, der Gesellschafterbeschluss vom 13. September 2002, mit dem die Pachtzahlungen für September bis Dezember 2002 ausgesetzt worden sind, sei mangels Beteiligung des Verpächters nicht fremdüblich, übersieht es, dass dieser Beschluss auch vom Kläger unterzeichnet worden ist. Da der Kläger sowohl Gesellschafter als auch Verpächter war, ist nicht anzunehmen, dass er zwar in seiner Funktion als Gesellschafter mit dem Pachtverzicht einverstanden war, sich in seiner Funktion als Verpächter aber trotz seiner Unterschriftsleistung als nicht an diesem Beschluss beteiligt angesehen hat.

28 Ferner verneint das FG ein Handeln des Klägers in Sanierungsabsicht mit der Begründung, nur er, nicht aber die Klägerin als Minderheitsgesellschafterin habe einen Sanierungsbeitrag geleistet. Indes ist in Sanierungsfällen nach der dargestellten höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht die gleichmäßige Beteiligung aller Gesellschafter, sondern die Fremdüblichkeit der Sanierungshandlung desjenigen Gläubigers, der zugleich Gesellschafter ist --insbesondere die Beteiligung auch gesellschaftsfremder Personen-- maßgebend (vgl. BFH-Urteil in BFHE 240, 333, unter B.II.2.c).

29 Dass ein fremder Dritter keinen endgültigen Verzicht erklärt hätte, sondern allenfalls mit einer Stundung einverstanden gewesen wäre, wird vom FG nicht näher begründet und kann den erkennenden Senat daher nicht binden (zu den Anforderungen an bindende Tatsachenfeststellungen vgl. Senatsurteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, unter II.1. vor a). Ein entsprechender Erfahrungssatz ist dem Senat jedenfalls nicht bekannt.

30 c) Zudem hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang die Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung als substanzbezogen (AfA, Erhaltungsaufwand) anzusehen und daher stets in vollem Umfang abziehbar sind.

31 5. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- darauf hin, dass der Streitfall im Vergleich zu den vom IV. Senat entschiedenen Fällen, in denen eine Fremdüblichkeit des Pachtverzichts entweder zu verneinen war oder jedenfalls nicht abschließend festgestellt werden konnte, einige Besonderheiten aufweist, die zugunsten der Kläger sprechen könnten.

32 So lag die Höhe des vertraglich vereinbarten Pachtzinses (jährlich 80.240 €) so erheblich über den anfallenden Aufwendungen (jährlich 19.400 €), dass der Kläger nicht nur in der Vergangenheit beachtliche Überschüsse aus der Verpachtung erzielen konnte, sondern selbst in den von Pachtverzichten geprägten Streitjahren jeweils noch nennenswerte Überschüsse aus der Verpachtung erwirtschaftete. Ob diese Überschüsse auch im Fall einer Kündigung des Pachtverhältnisses und der Suche nach einem neuen Pächter hätten erzielt werden können, dürfte zumindest zweifelhaft sein, zumal das FG für die Folgejahre keine weiteren Pachtausfälle festgestellt hat.

33 Zudem waren die Entgeltminderung (acht Monate) bzw. die Pachtverzichte (vier bzw. drei Monate) auf relativ kurze

Zeiträume befristet. Nach Auslaufen dieser Sondervereinbarungen hat die GmbH sogleich wieder den vollen vereinbarten Betrag entrichtet.

34 Auf der anderen Seite reicht allein die Behauptung der Kläger, ein Wechsel der Pächterin sei wegen des hohen Leerstands bei Gewerbeimmobilien kaum möglich gewesen, nicht aus, um die Fremdüblichkeit des vorübergehenden Pachtverzichts zu bejahen. Zwar trägt grundsätzlich das FA die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG; gleichwohl bleibt es auch in diesem Bereich bei der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Dieser ist daher jedenfalls dann, wenn der Pachtverzicht sich nicht lediglich auf einen ganz kurzen Zeitraum beschränkt und --wie hier-- nicht in Form einer Stundung, sondern endgültig ausgesprochen wird, unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs gehalten, dem FA ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten. Solche Angaben sind dem Steuerpflichtigen schon deshalb zumutbar, weil er --sofern seine Handlungsweise vorrangig durch das Pachtverhältnis, nicht aber durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen ist-- entsprechende Überlegungen bereits zur Vorbereitung seiner kaufmännischen Entscheidung angestellt haben muss.

35 Ergänzend kann der vom IV. Senat benannte Gesichtspunkt zu berücksichtigen sein, ob auch fremde Vertragspartner der Betriebs-Kapitalgesellschaft während deren Liquiditätskrise auf Forderungen bzw. vertragliche Ansprüche endgültig verzichtet haben.

36 Der Bereich des fremdüblichen Verhaltens wird zudem verlassen, wenn der Vollzug des Nutzungsüberlassungsvertrags durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen sowie durch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags gekennzeichnet ist, die nicht durch solche Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, die auch ein fremder Vertragspartner zum Anlass einer Vertragsänderung genommen hätte (vgl. Senatsurteil vom 3. März 2004 X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.6.a). Allein der Umstand, dass die Pacht vor den Streitjahren mehrfach erhöht worden ist, stellt jedoch keine "Schwankung des Zahlbetrags" in diesem Sinne dar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de