Urteil vom 17. Juli 2013, X R 6/12

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

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG § 3 Nr 40

vorgehend FG Münster, 10. Januar 2012, Az: 10 K 4592/08 E

Leitsätze

1. NV: 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. NV: 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 einen Fremdvergleich nicht standhält (Anschluss an BFH-Urteil vom 28.02.2013 IV R 49/11, BFHE 240, 333).

3. NV: Wird ein Pachtverzicht in der entsprechenden Vereinbarung als "vorübergehend" bezeichnet, tatsächlich aber trotz der Möglichkeit, das Pachtverhältnis kurzfristig kündigen zu können, für mindestens sechs Jahre keine Pacht gezahlt, ist das Handeln des Verpächters nicht durch das Pacht-, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist in den Streitjahren 2002 bis 2006 mit ihrem während des Klageverfahrens verstorbenen Ehemann (E), dessen Gesamtrechtsnachfolgerin sie geworden ist, zur Einkommensteuer zusammen veranlagt worden. E verpachtete seit 1995 einer GmbH, deren Mehrheitsgesellschafter er war, Teile eines Grundstücks, bewegliches Anlagevermögen sowie den Firmenwert seines früheren Einzelunternehmens. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Verpachtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vorgenommen wurde. Die Pacht sollte 300.000 DM jährlich betragen und in monatlichen Teilbeträgen zu entrichten sein. Die Kündigungsfrist betrug zwölf Monate; bei Mietrückständen von insgesamt drei Monaten sollte ein Recht zur fristlosen Kündigung bestehen.

2 Mit mehreren Nachträgen zum Pachtvertrag wurde die Höhe der Jahrespacht für die Folgejahre auf die nachstehend genannten Beträge festgelegt:

1997: 240.000 DM,

1998: 160.000 DM,

2000: 60.000 DM,

2001: 40.000 DM.

3 Unter dem 29. Dezember 2001 schloss E mit der GmbH "aufgrund der unverändert schlechten wirtschaftlichen Lage" die folgende Vereinbarung: "Auf die Pachtzahlungen ab dem Kalenderjahr 2002 wird vorübergehend verzichtet." Das Geschäftsjahr 2001 war bei der GmbH durch einen erheblichen Umsatzrückgang sowie einen Verlust in Höhe von 420.743 DM gekennzeichnet, der zu einem nicht durch Eigenkapital gedeckten buchmäßigen Fehlbetrag von 378.403 DM führte.

4 Jedenfalls in den Streitjahren 2002 bis 2006 hat die GmbH keine Pachtzahlungen geleistet. Während des

Einspruchsverfahrens hat E --ohne Angabe von Einzelheiten oder Vorlage von Unterlagen-- behauptet, ab 2008 habe die GmbH die Zahlungen wieder aufgenommen.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die im Besitzunternehmen entstandenen Aufwendungen seien aufgrund der Regelung des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur zur Hälfte abziehbar. Er erließ für die Streitjahre 2002 bis 2004 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide und für die Streitjahre 2005 und 2006 erstmalige Einkommensteuerbescheide.

6 Mit seiner Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht legte E eine abweichende --und in einer anderen Schrifttype erstellte-- Fassung des auf den 29. Dezember 2001 datierten Nachtrags zum Pachtvertrag vor. Darin heißt es zusätzlich zu dem bisherigen Text: "Die Pacht wird nachgezahlt, wenn der Verlustvortrag aufgebraucht und das gez. Kapital wieder vorhanden ist."

7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren sah auch das Finanzgericht (FG) die Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG als erfüllt an (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 676). Zwischen den im Besitzunternehmen entstandenen Aufwendungen und den nach § 3 Nr. 40 EStG hälftig steuerfreien Beteiligungseinnahmen bestehe ein zumindest mittelbar-kausaler Zusammenhang. Schon nach dem eigenen Vortrag der Klägerin sei der Pachtverzicht ausgesprochen worden, um eine Insolvenz der GmbH zu vermeiden. Er habe daher dem Erhalt der Beteiligung, nicht aber dem Erhalt der Pachteinnahmen gedient. Es könne offenbleiben, ob die Besserungsklausel rückdatiert worden sei. Auch wenn man sie berücksichtigen wollte, halte der Pachtverzicht einem Fremdvergleich nicht stand. Zum einen sei die Besserungsklausel nicht tatsächlich durchgeführt worden, weil E keine Forderung auf eine Pachtnachzahlung aktiviert habe. Zum anderen sei der Pachtverzicht nicht auf einen bestimmten Zeitraum begrenzt worden. Damit sei die Vereinbarung so unklar, dass sich ein Fremder nicht darauf eingelassen hätte. Zudem sei bereits die Höhe der für die Jahre ab 2002 zu zahlenden Pacht unklar gewesen. Denn die für die Vorjahre abgeschlossenen Nachträge zum Pachtvertrag seien jeweils nur für ein Jahr gültig gewesen; eine Regelung über die Höhe der für 2002 zu zahlenden Pacht habe nicht bestanden. Ein fremder Dritter hätte aber keinen Verzicht ausgesprochen, ohne zu wissen, in welcher Höhe ihm überhaupt ein Anspruch zugestanden habe. Von einer Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG sei auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer einnahmenlosen Beteiligung abzusehen, da nicht feststehe, ob die GmbH auch in Zukunft keine Gewinnausschüttungen werde zahlen können.

8 Das FG gab der Klage für die Streitjahre 2002 bis 2004 insoweit statt, als es Fehler des FA bei der Ermittlung der Höhe der nach § 3c Abs. 2 EStG vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen korrigierte. In Umsetzung dieser Teilstattgabe hat das FA am 13. Februar 2012 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004 erlassen.

9 Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin die Auffassung, bei einem vorübergehenden Pachtverzicht, der auf einer wirtschaftlichen Notlage der GmbH beruhe, bestehe kein Zusammenhang zwischen den entstehenden Aufwendungen und künftigen Beteiligungserträgen. Der Pachtverzicht entspreche der Hingabe eines Darlehens mit anschließender Vornahme einer Teilwertabschreibung, die nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG führe. Da aufgrund des Besserungsscheins im Falle einer wirtschaftlichen Erholung der GmbH zunächst die Pacht nachzuzahlen sei und so lange keine Ausschüttungen erfolgen könnten, werde deutlich, dass es E vorrangig um die Pachtzahlungen, nicht aber um Gewinnausschüttungen gegangen sei. Auch ein fremder Dritter hätte das Ende der Notlage nicht absehen können und daher keinen Zeitpunkt für das Ende des Pachtverzichts angeben können. Die Nichtaktivierung des Anspruchs aus dem Besserungsschein entspreche den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 13. November 2008 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 13. Februar 2012, den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. Januar 2007 und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 14. März 2008 dahingehend zu ändern, dass aus dem Verpachtungsbetrieb Einkünfte in Höhe von ./. 24.807 € (2002), ./. 20.459 € (2003), ./. 12.413 € (2004), ./. 14.092 € (2005) bzw. ./. 19.252 € (2006) berücksichtigt werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Es ist der Auffassung, E habe mit dem zeitlich nicht befristeten Pachtverzicht nicht seine Interessen als Verpächter, sondern die Belange "seiner" GmbH wahrgenommen.

Entscheidungsgründe

13 II. 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--).

14 Dem FG ist zwar darin beizupflichten, dass die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG auf die im Besitzunternehmen des E entstandenen Aufwendungen dem Grunde nach anwendbar ist, weil der Pachtverzicht einem Fremdvergleich nicht standhält (dazu unten 1.). Es hat bei seiner Entscheidung die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Differenzierung zwischen den einzelnen Aufwendungsarten bei der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG aber noch nicht berücksichtigen können und demzufolge nicht die für eine abschließende Beurteilung des Streitfalls erforderlichen Feststellungen getroffen (unten 2.).

15 1. Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in der in den Streitjahren 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.

16 a) 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):

17 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.

18 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.

19 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.

20 Der erkennende Senat schließt sich diesen Grundsätzen an.

21 b) 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.).

22 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).

23 c) Nach diesen Grundsätzen ist die Würdigung des FG, der im Streitfall vereinbarte Pachtverzicht halte einem Fremdvergleich nicht stand, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

24 aa) Nicht beipflichten kann der Senat dem FG allerdings darin, dass aus der Besserungsklausel --sofern man unterstellt, dass diese tatsächlich bereits vor ihrer erstmaligen Vorlage im Jahr 2006 vereinbart worden ist-- schon in den Streitjahren eine Pflicht zur Aktivierung von Pachtforderungen folge und die unterbliebene Aktivierung nicht fremdüblich sei. Die Klägerin weist zu Recht darauf hin, dass dem Besserungsschein eine aufschiebende Bedingung zugrunde liegt und aufschiebend bedingte Forderungen nicht zu aktivieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1995 I R 92/94, BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594, unter II.2.b).

25 bb) Indes wird die Würdigung des FG bereits dadurch getragen, dass es das Fehlen einer Befristung für den Pachtverzicht als nicht fremdüblich angesehen hat. Gerade angesichts der relativ kurzfristigen Kündbarkeit des Pachtvertrags (im Regelfall zwölf Monate; bei Nichtzahlung der Pacht lediglich drei Monate) hätte sich ein fremder Dritter nicht auf einen in zeitlicher Hinsicht nicht begrenzten Verzicht eingelassen. Zwar wird der Verzicht in dem Nachtrag zum Pachtvertrag als "vorübergehend" bezeichnet; tatsächlich ist aber auch nach den eigenen Angaben der Klägerin jedenfalls in den Jahren 2002 bis 2007 --also während eines Zeitraums von sechs Jahren-- keinerlei Pacht gezahlt worden.

26 cc) Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin vorträgt, E hätte der GmbH anstelle des Pachtverzichts ein Darlehen gewähren und auf die entsprechende Forderung sogleich wegen Uneinbringlichkeit eine Teilwertabschreibung vornehmen können, die nach den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 237, 106 nicht zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf die im Besitzunternehmen entstandenen Aufwendungen geführt hätte.

27 Der Senat kann offenlassen, ob die von der Klägerin beschriebene Gestaltung --auch im Hinblick auf die Vorschrift des § 42 der Abgabenordnung-- rechtlich so zu beurteilen wäre wie die Klägerin meint. Diese Gestaltung kann der Besteuerung im Streitfall jedenfalls deshalb nicht zugrunde gelegt werden, weil sie nicht verwirklicht worden ist.

28 2. Das FG hat allerdings keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang die Aufwendungen für die Nutzungsüberlassung als substanzbezogen (AfA, Erhaltungsaufwand) anzusehen und daher nach den unter 1.a dargelegten Grundsätzen stets in vollem Umfang abziehbar sind. Zur Nachholung der entsprechenden Feststellungen geht die Sache an das FG zurück.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de