

Anwendung des Teilabzugsverbots in Fällen des Pachtverzichts bei Betriebsaufspaltung

- 1. Aufwendungen, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft durch die Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft entstehen, sind voll abziehbar, wenn die Nutzungsüberlassung zu Konditionen erfolgt, die einem Fremdvergleich standhalten.**
- 2. An der Fremdüblichkeit fehlt es, wenn ein Besitzunternehmer die vereinbarte Pacht gegenüber einer in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Betriebskapitalgesellschaft über mehrere Jahre hinweg nicht geltend macht, ohne von seinem Recht zur Kündigung des Pachtvertrags Gebrauch zu machen.**

*BFH, Urt. v. 17.07.2013 – X R 6/12, NV

Kurzfassung:

Bei einer unentgeltlichen – und daher nicht fremdüblichen – Nutzungsüberlassung ist ein Zusammenhang mit künftigen Erträgen aus der Beteiligung gegeben. Dieser Zusammenhang ermöglicht zwar trotz der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung den Abzug der entsprechenden Aufwendungen, führt aber zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG. Davon ausgenommen sind substanzbezogene Aufwendungen wie AfA und Erhaltungsaufwendungen; diese sind in Fortentwicklung der BFH-Urteile vom 18.04.2012 – X R 5/10 (BStBl II 2013, 785); X R 7/10 (BStBl II 2013, 791) unabhängig von den Gründen des Pachtverzichts stets in vollem Umfang abziehbar. Im Fall einer verbilligten (teilentgeltlichen) Überlassung sind die Aufwendungen nach Maßgabe des Verhältnisses zwischen dem tatsächlich gezahlten und dem fremdüblichen Pachtentgelt aufzuteilen.

Der Veranlassungszusammenhang kann sich im Laufe der Zeit ändern. Bei einem Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachteinnahmen kommt es darauf an, ob der Verzicht durch das Pachtverhältnis oder aber durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die auf Seiten des Verpächters vorhandenen Gründe für den Verzicht sind 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 spricht für eine Veranlassung durch das Pachtverhältnis. Demgegenüber deutet 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 liegt die Feststellungslast beim Finanzamt, weil § 3c Abs. 2 EStG die Abzugsfähigkeit von grundsätzlich Einkünfte mindernd zu berücksichtigenden Aufwendungen einschränkt. An der Fremdüblichkeit fehlt es – mit der Folge der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG -, wenn ein Besitzunternehmer die vereinbarte Pacht gegenüber einer in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen Betriebskapitalgesellschaft über mehrere Jahre hinweg nicht geltend macht, ohne von seinem Recht zur Kündigung des Pachtvertrags Gebrauch zu machen.

Nachträgliche Vermietungsaufwendungen nach Ablauf der Spekulationsfrist

Nachträgliche Schuldzinsen können bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch nach Veräußerung des Vermietungsobjekts abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten mit dem Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Das gilt auch für eine nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 EStG erfolgte Veräußerung.

*FG Niedersachsen, Urt. v. 30.08.2013 – 11 K 31/13, Rev. eingelegt (Az. beim BFH: IX R 45/13)

Kurzfassung:

Nach der neuen Rechtsprechung des BFH können nachträgliche Schuldzinsen auch nach Veräußerung des Vermietungsobjekts abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können (BFH, Urt. v. 20.06.2012 – IX R 67/10, BStBl II 2013, 275). Die Verwaltung wendet

die neue Rechtsprechung des BFH zum Abzug nachträglicher Finanzierungskosten zwar an (BMF-Schreiben v. 28.03.2013 – IV C 1 – S 2211/11/10001:001, BStBl I 2013, 508), allerdings nur in Fällen einer steuerbaren Veräußerung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Ob die neue Rechtsprechung auch für die Fälle gilt, in denen die Veräußerung des Vermietungsobjekts außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG erfolgt ist, ist bisher noch nicht vom BFH entschieden worden. Nach der vom FG Niedersachsen vertretenen Auffassung wird durch eine Veräußerung des Vermietungsobjekts außerhalb des Spekulationszeitraums der wirtschaftliche Zusammenhang der nachträglichen Schuldzinsen zu den ursprünglichen durch Vermietung und Verpachtung veranlassten Aufwendungen nicht aufgehoben, so dass auch diese Zinsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden können.

Im Urteilsfall waren Schuldzinsen nach einer Veräußerung des Wohngrundstücks außerhalb der Spekulationsfrist angefallen. Nach Ansicht der Richter behalten die Schuldzinsen auch nach Ablauf der Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 EStG ihren Veranlassungszusammenhang zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Die Besteuerung der Vermietungseinkünfte nach § 21 EStG ist grundsätzlich unabhängig von einer Besteuerung der Spekulationsgewinne nach § 23 EStG zu beurteilen. Es handelt sich um zwei verschiedene Einkunftsarten, deren Einkünfte unterschiedlich ermittelt werden. Die Einkünfte nach § 23 EStG werden zeitpunktbezogen ermittelt, während die Einkünfte nach § 21 EStG zeitraumbezogen bestimmt werden.

Die Argumentation des Finanzamts, eine Berücksichtigung der Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten könne nur erfolgen, solange eine Veräußerung dem steuerlich erheblichen Vermögensbereich zugeordnet werden könne, hält das Gericht insoweit nicht für überzeugend. Denn kommt es nicht zu einer Veräußerung, fällt die Tätigkeit des Steuerpflichtigen insgesamt in die nicht steuerbare Vermögenssphäre, so dass z. B. der Veräußerungsversuch und die damit verbundenen Aufwendungen steuerrechtlich im Rahmen des § 23 EStG ohne Bedeutung sind. Dennoch sind die Schuldzinsen auch nach Auffassung der Verwaltung innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG als Werbungskosten abzugsfähig. Hiermit wird deutlich, dass es auf eine Steuerbarkeit oder Steuerfreiheit nach § 23 EStG nicht ankommen kann. Daher entsteht auch kein Bruch des Veranlassungszusammenhangs zwischen den nachträglichen Schuldzinsen und der ursprünglichen Vermietung durch eine Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist.

Kein Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium

- 1. Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für ein Erststudium, welches zugleich eine Erstausbildung vermittelt und das nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattgefunden hat, sind nach § 12 Nr. 5 i. V. m. § 4 Abs. 9 EStG i. d. F. des BeitrRLUMsG keine (vorweggenommenen) Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.**
- 2. Die bereits für die Veranlagungszeiträume (VZ) ab 2004 anzuwendenden gesetzlichen Neuregelungen in § 12 Nr. 5 und § 4 Abs. 9 EStG i. d. F. des BeitrRLUMsG sind verfassungsgemäß. Sie enthalten weder eine unzulässige verfassungsrechtliche Rückwirkung noch verstoßen sie gegen den Gleichheitssatz i. S. d. Art. 3 Abs. 1 GG.**

*BFH, Urt. v. 05.11.2013 – VIII R 22/12

Kurzfassung:

Im Streitfall hatte der Kläger ein Jurastudium als Erststudium aufgenommen und begehrte für die Jahre 2004 und 2005 unter Hinweis auf die neue Rechtsprechung des BFH (aus dem Jahr 2011), die Aufwendungen für das Studium – im Wesentlichen die Kosten der Wohnung am Studienort – als vorweggenommene Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzuziehen. Dem stand entgegen, dass der Gesetzgeber als Reaktion auf die geänderte BFH-Rechtsprechung die §§ 12 Nr. 5 und 4 Abs. 9 EStG unter dem 07.12.2011 neu gefasst und nunmehr ausdrücklich angeordnet hatte, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Anzuwenden ist die Neufassung des Gesetzes für VZ ab 2004.

Der BFH erachtet diese Neuregelung als verfassungsgemäß. Sie verstoße weder gegen das Rückwirkungsverbot noch gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG in dessen Ausprägung durch das Prinzip der Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber habe nur das langjährige und auch bis 2011 vom BFH anerkannte grundsätzliche Abzugsverbot für Kosten der beruflichen Erstausbildung nochmals bestätigt.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Februar 2014

- 10.02. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.02. Umsatzsteuer für Monatszahler und Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung
- 17.02. Gewerbesteuer