

Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG bei Nutzungsüberlassung an Kapitalgesellschaft

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 einnahmelofer 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.

*BFH, Urt. v. 28.02.2013 – IV R 49/11

Kurzfassung:

In der vorliegenden Entscheidung nimmt der BFH ausführlich zu der grundsätzlichen Frage Stellung, ob das Teilabzugsverbot des § 3c EStG bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern durch einen Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft, z. B. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, anzuwenden ist. Er stellt dabei folgende Grundsätze auf:

Grundsätze zur Anwendung des § 3c EStG

- 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.
- Eine Berücksichtigung der mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen kommt dem Grunde nach aber auch bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in Betracht. Dies beruht auf der Überlegung, dass der von dem Gesellschafter gewährte Nutzungsvorteil i. d. R. 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. 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. In diesem Fall ist jedoch § 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.
- Werden Wirtschaftsgüter verbilligt überlassen, sind die Aufwendungen anteilig zu kürzen. 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.

- 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.

Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen

Außerdem bestätigt der BFH seine Rechtsauffassung, dass § 3c Abs. 2 EStG auf Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Darlehensforderungen (z. B. bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten) unabhängig davon keine Anwendung findet, ob die Darlehensgewährung selbst gesellschaftsrechtlich veranlasst ist oder nicht. Dieser Grundsatz gilt nach Ansicht des BFH 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 sei 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 AfA und Erhaltungsaufwendungen für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser zur Nutzung überlassen hat.

Praxis-Tipp:

Die Beweislast für die Anwendung des Teilabzugsverbots nach § 3c EStG trägt nach Auffassung des BFH das Finanzamt, da § 3c Abs. 2 EStG die Abzugsfähigkeit von grundsätzlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen einschränkt.

Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Veräußerungen zur Vermeidung einer Zwangsversteigerung

1. **Die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien sind für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder zur Vermögensverwaltung unerheblich. Dies gilt auch für wirtschaftliche Zwänge wie z. B. die Ankündigung von Zwangsmaßnahmen durch einen Grundpfandgläubiger.**
2. **Die Drei-Objekt-Grenze hat die Bedeutung eines Anscheinsbeweises, der – ohne dass es dafür weiterer Indizien bedarf – den Schluss auf die innere Tatsache des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks in bedingter Veräußerungsabsicht zulässt. Ihre Geltungskraft kann im Einzelfall durch den Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs erschüttert werden. Dafür kommen indes grundsätzlich weder die Gründe der Veräußerung noch Absichtserklärungen in Betracht, sondern vornehmlich Gestaltungen des Steuerpflichtigen in zeitlicher Nähe zum Erwerb, die eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen.**

*BFH, Urt. v. 27.09.2012 – III R 19/11

Kurzfassung:

Der BFH setzt damit seine äußerst restriktive Rechtsprechung zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze fort.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH steht der Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht grundsätzlich nicht entgegen, dass die ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgegeben und das Objekt aufgrund wichtiger und ungewollter Gründe verkauft wird. Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf – z. B. Scheidung, Finanzierungsschwierigkeiten, Krankheit, Gefälligkeit gegenüber Mandanten, ein unerwartet hohes Kaufangebot – sagen nach Ansicht des BFH im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hat.

Für eine Widerlegung des Anscheinsbeweises bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze kommen somit die persönlichen oder finanziellen Beweggründe der Veräußerung nicht in Betracht, da es sich hierbei regelmäßig um nachträgliche Ereignisse handelt, die keinen Hinweis darauf geben können, ob ohne bedingte Veräußerungsabsicht gekauft (bzw. gebaut oder erschlossen) worden ist. Ungeeignet sind grundsätzlich auch Bekundungen des Steuerpflichtigen; dessen Behauptung, er wolle seine Immobilie lange halten, widerlegen die bedingte Veräußerungsabsicht ebenso wenig, wie ein gewerblicher Grundstückshandel durch eine bloße Absichtserklärung begründet werden kann.

Praxis-Tipp:

Die durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze indizierte innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. des Beginns der Bebauung oder der Erschließung kann vornehmlich durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen widerlegt werden, die in zeitlicher Nähe zum Erwerb (bzw. zur Bebauung oder Erschließung) stehen und eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen. Dies kann z. B. eine langfristige Finanzierung oder eine langfristige Vermietung bzw. Verpachtung sein, wenn diese sich im Fall einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würde, oder die Einräumung von Nießbrauchrechten, wodurch eine Verfügung über das Grundstück erschwert würde.

Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Gewerbeobjekten

- 1. Bei Gewerbeimmobilien ist stets im Einzelfall festzustellen, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.**
- 2. Aufwendungen für ein nach Anmietung leerstehendes Gewerbeobjekt können als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige – als gewerblicher Zwischenmieter – die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objekts erkennbar aufgenommen und sie später nicht aufgegeben hat.**
- 3. Ist dem Steuerpflichtigen von Anfang an bekannt oder zeigt sich später aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für ein seit Jahren leerstehendes Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, muss der Steuerpflichtige – will er die Aufnahme oder Fortdauer seiner Vermietungsabsicht belegen – zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen.**

*BFH, Urt. v. 19.02.2013 –IX R 7/10

Kurzfassung:

Streitig war die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein nach Anmietung leerstehendes Gewerbeobjekt als vorab entstandene Werbungskosten. Die Einzelfallumstände, aus denen sich der endgültige Entschluss zu vermieten ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen des Steuerpflichtigen. Im Streitfall fehlte es schon am Nachweis dahingehender (ausschließlicher) Vermietungsbemühungen der Klägerin. Denn das Anbringen einer Tafel mit dem Hinweis auf die Vermietungsabsicht, die Schaltung von Vermietungsanzeigen und die Kontaktaufnahme mit etwaigen Interessenten reichen für die Aufnahme der Einkünfteerzielungsabsicht jedenfalls dann nicht aus, wenn das Objekt nach bisherigem Leerstand gleichzeitig über eine Immobilienverwaltungs- und Vermittlungs-GmbH in regionalen Tages- und Wochenzeitungen auch zum Verkauf angeboten wird.

Darüber hinaus hätte die Klägerin angesichts des ihr bekannten, im „Nutzungsüberlassungsvertrag“ eigens erwähnten schlechten Bau- und Erhaltungszustands des im Verfall begriffenen Objekts und der noch ungeklärten Altlastensituation – jenseits einer bloßen Umorientierung in der Gestaltung von Mietvertragskonditionen (Vermietung einzelner Teilflächen statt Vermietung des gesamten Grundstücks) – auch auf die geringe, wenn nicht sogar nahezu völlig fehlende Marktgängigkeit des Objekts reagieren müssen, um eine für sie günstige Ertragsprognose zu erreichen. Der Umstand, dass eine insoweit erforderliche grundlegende Sanierung des Objekts für einen gewerblichen Zwischenmieter wegen der fehlenden rechtlichen Absicherung von Investitionen in der Praxis ausscheiden mag, führte im Streitfall nicht dazu, die Notwendigkeit einer solchen Investitionsentscheidung ausnahmsweise zu verneinen.

Im Streitfall schied eine Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse auch mit Blick auf den - von der Klägerin selbst vortragenen – Umstand aus, dass der „Nutzungsüberlassungsvertrag“ nicht – jedenfalls nicht in erster Linie – dazu dienen sollte, der Klägerin die Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen unter Marktbedingungen zu verschaffen, sondern sicherstellen sollte, dass die Eigentümerin des Grundstücks – die G-GmbH – nicht in Insolvenz gerate und mit den von ihr erzielten Pachteinnahmen ihre eigene Zinsbelastung aus den auf dem Grundstück lastenden Darlehen sowie ihre sonstigen Ausgaben bestreiten könne. Damit hatte die Klägerin zu erkennen gegeben, dass Motiv ihres Handelns nicht die Einnahmeerzielung durch sie, sondern lediglich die Verlustvermeidung bei der (personenidentischen) G-GmbH war.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Juni 2013

10.06. Umsatzsteuer für Monatszahler

- 10.06. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.06. Einkommen- Körperschaft- und Kirchensteuer