

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-keine-anwendbarkeit-des-teilabzugsverbots-auf-substanzbezogene-aufwendungen-im-fall-einer-nutzungsueberlassung.html>

16.05.2013

Unternehmensteuer

BFH: Keine Anwendbarkeit des Teilabzugsverbots auf substanzbezogene Aufwendungen im Fall einer Nutzungsüberlassung

Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG gilt nicht für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft gehören und der Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Das Teilabzugsverbot findet im Fall einer endgültig einnahmeloßen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vor dem Veranlagungszeitraum 2011 auch dann keine Anwendung, wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird und es um den Umfang der Abzugsfähigkeit laufender Aufwendungen geht.

Mit seinem Schreiben vom 23.10.2013 hat das BMF ([IV C 6 - S 2128/07/10001](#)) nun die Anwendung dieser BFH-Rechtsprechung in allen noch offenen Fälle angeordnet und das gegenteilige BMF-Schreiben vom 08.11.2010 – abgesehen von der Anwendung einer Billigkeitsregelung – aufgehoben.

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GbR, die im Wege einer Betriebsaufspaltung ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an eine personenidentische GmbH verpachtete. Im Streitjahr 2005 wurde keine Pacht mehr bezahlt. 2008 stellte die GmbH ihren Betrieb ein und wurde in der Folgezeit liquidiert. Seit ihrem Bestehen wurden keine Gewinnausschüttungen vorgenommen. Die Klägerin machte für das Streitjahr Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte diese Betriebsausgaben unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 EStG jedoch nur zum Teil. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Entscheidung

Das FG hat zu Unrecht die mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben nur teilweise berücksichtigt. Zwar können Aufwendungen, die in wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts stehen, § 3c Abs. 2 EStG unterfallen. Dies gilt jedoch nicht für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter.

Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind nur zur Hälfte (ab VZ 2009: zu 60 %) abziehbar (§ 3c Abs. 2 S. 1 EStG 2005). Dies gilt unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen. Das Teilabzugsverbot tritt nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind. Für die Beurteilung, ob Aufwendungen vorrangig mit (voll) steuerpflichtigen Einnahmen oder mit (teilweise) steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls maßgebend (BFH, Urteil vom 07.12.2005). Überlässt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut zu fremdüblichen Konditionen, ist davon auszugehen, dass voll steuerpflichtige Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung erwirtschaftet werden sollen. Dementsprechend unterliegen die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG. Im Streitfall hätte ein fremder Dritter den Verzicht auf die Pacht jedoch nicht akzeptiert. Die weitere Nutzungsüberlassung zu nicht fremdüblichen Konditionen spricht dafür, dass diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und der Erzielung von Einnahmen aus der Beteiligung diene. Die streitigen Aufwendungen stehen folglich mit nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang und unterliegen grundsätzlich § 3c Abs. 2 EStG.

Dies gilt allerdings nicht für Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem

Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen. Nach Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteil vom 18.04.2012) 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. Diese Grundsätze gelten nun nach Ansicht des BFH auch für substanzbezogene Wertminderungen sowie substanzbezogene Aufwendungen auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser zur Nutzung überlässt. Denn 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.

Im Übrigen ist auch zu prüfen, ob es sich bei der von den Gesellschaftern der Klägerin gehaltenen Beteiligung um eine endgültig einnahmeloze Beteiligung handelt. Der Grundsatz, dass bei endgültig einnahmelozer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft § 3c Abs. 2 EStG vor dem Veranlagungszeitraum 2011 keine Anwendung findet, gilt nicht nur für Erwerbsaufwand im Rahmen der Ermittlung von Einkünften aus § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG, sondern 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.

Betroffene Norm
§ 3c Abs. 2 EStG
Streitjahr 2005

Vorinstanz
[Finanzgericht Nürnberg](#), Urteil vom 14.06.2013, 1 K 994/2007

Fundstelle
BFH, Urteil vom 28.02.2013, [IV R 49/11](#)

Weitere Fundstellen
BFH, Urteil vom 07.12.2005, I R 34/05, BFH/NV 2006, S. 1068
BFH, Urteil vom 18.04.2012, X R 5/10, BFH/NV 2012, S. 1358, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.