

Das Urteil

Der Bundesfinanzhof stellte zum einen klar, dass der Übergang vom Gewerbebetrieb zur einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Liebhaberei noch keine steuerpflichtige Veräußerung darstellt, und insoweit kein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn ausgelöst wird. Der Fortfall der Gewinnerzielungsabsicht, im vorliegenden Falle im Jahre 1993, in einen bestehenden Betrieb bewirkt noch keine Betriebsaufgabe, insoweit also auch keine Überführung des Betriebsvermögens ins Privatvermögen und keine Versteuerung der im Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven. Die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bleiben sogenanntes „eingefrorenes Betriebsvermögen“. Die zum Zeitpunkt des Übergangs von der einkommensteuerrechtlich relevanten Gewinnerzielung zur Liebhaberei vorhandenen stillen Reserven sind zu diesem Zeitpunkt festzustellen.

Laut Auffassung des Bundesfinanzhofs führt erst die im Jahr 2008 tatsächlich durchgeführte Betriebsveräußerung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG. Unstrittig ist nach Auffassung des BFH weiter, dass die Veräußerung bzw. die Aufgabe eines Liebhabereibetriebs eine Veräußerung bzw. Aufgabe im Sinne des § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG darstellt, da der § 16 EStG in einem weiteren Sinne dahingehend zu verstehen ist, dass die Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs auch die Veräußerung eines Liebhabereibetriebs inklusive des enthaltenen vormaligen Gewerbebetriebs umfasst. Den Ausführungen der Klägerin, dass kein Betrieb im Sinne des § 16 EStG vorhanden sei, wurde insoweit nicht gefolgt. Die Betriebsveräußerung im Jahr 2008 ist weiter nicht als (hinausgeschobene) Betriebsaufgabe im Jahr 1993 zu sehen. Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass der Übergang zur Liebhaberei gerade keine Betriebsaufgabe darstellt. Zum Zeitpunkt der tatsächlichen Betriebsveräußerung, im vorliegenden Falle also im Jahr 2008 sind sämtliche im Jahr 1993 bei Übergang zur Liebhaberei festgeschriebenen stillen Reserven zu versteuern, selbst wenn die Veräußerung des Betriebs insgesamt zu einem Verlust führt. Dies deshalb, weil zum Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei die stillen Reserven tatsächlich vorhanden waren, der später eingetretene Wertverlust allerdings dann der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei und somit der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen ist. Der BFH ordnet den tatsächlich erzielten Veräußerungsverlust der steuerlich unbeachtlichen Liebhabereiphase zu.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt (FH) Mathias Ochs,
Steuerberater, Völlinger & Partner, Karlsruhe,
www.voellinger-partner.de

Insgesamt führt die vorliegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dazu, dass die zum Zeitpunkt des Übergangs von der Einkünfteerzielung zur Liebhaberei festgestellte stille Reserven immer im Zeitpunkt der endgültigen Betriebsveräußerung oder Aufgabe zu versteuern sind, und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung Gewinne oder Verluste erzielt werden.

Nicht abziehbare Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG: keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Leitsatz (nicht amtlich)

Der Hinzurechnungsbetrag der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG kann nicht als „typisierter Zinsaufwand“ im Rahmen einer anderen Einkunftsart Berücksichtigung finden, wenn die Entnahmebeträge, die im Rahmen dieser Vorschrift zu Überentnahmen geführt haben, zur Erzielung von Einnahmen innerhalb dieser Einkunftsart verwendet wurden.

BFH, Urteil vom 12.7.2016 – IX R 29/15

Der Sachverhalt

Die Revisionsentscheidung betrifft Ehegatten (Kläger), die einen Gewerbebetrieb führten und daneben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielten. Die durch Vermietung genutzten Immobilien hatten der Kläger in 2006 und 2007 hergestellt. Einen nennenswerten Teil der dafür angefallenen Herstellungskosten entnahm der Kläger dem für den Gewerbebetrieb geführten Kontokorrentkonto. Erst nach 2007 nahm der Kläger für diese Kosten ein gesondertes Umschuldungsdarlehen auf. Dadurch ergaben sich unter anderem für das Streitjahr 2009 Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a EStG. In der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich berücksichtigte der Kläger für 2009 die nach dieser Vorschrift gebotene, auf den Überentnahmen der Vorjahre beruhende Kürzung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs. Im Gegenzug machte er den nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbaren Anteil der Schuldzinsen als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in den Vorjahren hergestellten Immobilien geltend.

Das Finanzamt griff den Sachverhalt in einer Außenprüfung auf. Der Betriebsprüfer untersuchte den Veranlassungszusammenhang der für das Kontokorrentkonto und das Umschuldungsdarlehen des Gewerbebetriebs in 2009 angefallenen Zinsen, indem er das einheitliche (gemischte) Konto rechnerisch in ein betriebliches und ein nicht betriebliches Unterkonto aufteilte. Auf dem letztgenannten Unterkonto erfasste er die nicht betrieblich veranlassten Sollbuchungen und schrieb die Habenbuchungen in Form der eingehenden Betriebseinnahmen vorab dem nicht betrieblichen Unterkonto bis zur Tilgung von dessen Schuldsaldo gut. Für das Streitjahr stellte sich heraus, dass die in diesem Zeitraum getätigten Entnahmen zu Bestreitung des privaten Lebensunterhalts durch ausreichende Betriebseinnahmen gedeckt waren. Daraus folgte die Betriebsprüfung, dass der negative Saldo des Kontokorrentkontos ausschließlich durch Betriebsausgaben verursacht worden sei. Aus diesem Grunde seien dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 4 Abs. 4a EStG nicht abziehbare Schuldzinsen hinzuzurechnen. Einen Abzug dieser (typisierten) Schuldzinsen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lehnte das Finanzamt aus Rechtsgründen ab.

Im Einspruchs- und nachfolgenden Klageverfahren hatte der Kläger keinen Erfolg.

Das Urteil

Der BFH verwarf auch die Revision. In den Urteilsgründen verwies er auf den Grundsatz, wonach nur dann Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden können, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang der den Zinsaufwand verursachenden Aufwendungen mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur entgeltlichen Nutzung besteht. Somit müsse – so die Richter – die maßgebliche Darlehensverbindlichkeit, auf die der Steuerpflichtige die Schuldzinsen zu entrichten habe, zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aufgenommen und auch tatsächlich dafür verwendet worden sein. Für eine solche Verbindung reichten dem BFH rein rechtliche Verknüpfungen nicht aus. Nach Auffassung der Münchner Richter gilt dieselbe Betrachtung auch für die Zuordnung von Schuldzinsen zu den Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In den Urteilsgründen bestätigte der BFH ausdrücklich das Vorgehen des Finanzamts in der Betriebsprüfung, über die Unterkonten den betrieblichen Teil des Kontokorrentkredits zu ermitteln und den anderen Teil der Kontokorrentschuld für die Verwendung für Kosten der Lebensführung sowie für andere Einkunftsarten als Entnahmetatbestand zu identifizieren. Sodann erläuterten die Richter die bei § 4 Abs. 4a EStG einzuhaltende Prüfungsabfolge. Unter Hinweis auf die Grundsätze des Beschlusses des Großen Senates, BStBl. 1990, Teil II, 817, sei zunächst zu prüfen, ob die angefallenen Schuldzinsen betrieblich veranlasst sind. Nur soweit dieses gegeben ist, müsse auf einer zweiten Stufe untersucht werden, welche der betrieblich veranlassten Schuldzinsen auf Überentnahmen beruhten und deshalb nach dieser Vorschrift nicht abziehbar sind. In seinen weiteren Ausführungen erläuterte der BFH die in der Norm des § 4 Abs. 4a EStG angelegte periodenübergreifende Wirkung. Danach ist Überentnahme der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen werden typisiert mit 6 % der Überentnahme des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Überentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre und abzüglich der Unterentnahmen dieser Jahre ermittelt. Das Finanzamt habe in der Betriebsprüfung mit der Zinsstaffelmethode die Erkenntnis erlangt, dass die im Streitjahr auf dem Kontokorrentkonto und dem Umschuldungsdarlehen angefallenen Schuldzinsen ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen waren. Dementsprechend folgten die Richter der Auffassung des revisionsbeklagten Finanzamts, wonach die Kontokorrentverbindlichkeit im Streitjahr 2009 vollumfänglich dem gewerblichen Betriebsvermögen zuzurechnen sei. Soweit der Kläger früher Teile der Herstellungskosten für die von ihm errichteten Immobilienobjekte aus Entnahmen von seinem betrieblichen Kontokorrentkonto finanziert hatte, war er im Streitjahr dafür nicht mit Schuldzinsen belastet worden. Hier hob der BFH hervor, dass für die im Streitjahr getätigten Entnahmen für die Lebenshaltung ausreichende Betriebseinnahmen zur Verfügung gestanden haben. Dementsprechend könnten die angefallenen Schuldzinsen lediglich Betriebsausgaben darstellen.

Ausdrücklich verwies der BFH darauf, dass das wirtschaftliche Veranlassungsprinzip durch die Hinzurechnungsvorschrift

des § 4 Abs. 4a EStG nicht durchbrochen werde. Unter anderem zitierten die Richter dafür die von dieser Überlegung geprägte Vorentscheidung des VIII. Senates vom 21.12.2011, BFH/NV 2012, 604.

Anschließend setzte sich der BFH mit dem Wesen des Hinzurechnungsbetrags nach § 4 Abs. 4a EStG auseinander. Danach könne ein Veranlassungszusammenhang zwischen dem nach dieser Norm zu ermittelnden Hinzurechnungsbetrag und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur dann vorliegen, wenn es auch einen objektiven Zusammenhang dieses Betrags mit der Überlassung eines Vermietungsobjekts zur Nutzung gäbe. Nach Ansicht des BFH eröffnet der Hinzurechnungsbetrag allerdings gerade keine solche Verbindung für eine Überlassung von Kapital zur Herstellung von durch Vermietung genutzten Immobilienobjekten. Die reine Wertentscheidung des Gesetzgebers, einen bestimmten typisierten Schuldzinsbetrag nicht als Betriebsausgabe zuzulassen, begründe für sich genommen keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit anderen steuerrelevanten Einkünften. Diese Sichtweise hält der BFH auch im Hinblick auf den in § 4 Abs. 4a EStG verwendeten Entnahmebegriff für geboten. So sei für die Anwendung dieser Vorschrift der allgemeine Entnahmebegriff des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG maßgeblich. Eine Herausnahme bestimmter Entnahmeformen aus diesem Entnahmebegriff kommt nach Ansicht der Richter nicht in Betracht. Im Ergebnis müsse daher auch ein durch Überentnahme der Vorjahre bedingter Hinzurechnungsbetrag zum Gewinn nicht „ersatzweise“ den Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugeschlagen werden.

Aus denselben Erwägungen versagte der BFH auch den Werbungskostenabzug für die Schuldzinsen aus dem vom Kläger offensichtlich nach 2007 aufgenommenen Umschuldungsdarlehen. Da im Zeitpunkt der Umschuldung der dadurch ausgeglichene Kontokorrentsaldo ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen sei, konnte nach Ansicht der Münchner Richter die auf dem Umschuldungsdarlehen angefallenen Schuldzinsen ebenfalls nur dem betrieblichen (Kontokorrent-)Bereich und der damit eröffneten Anwendbarkeit des § 4 Abs. 4a EStG zugeordnet werden.

In ihrer abschließenden Bewertung erkannte der BFH auch keinen Verstoß gegen die dem Steuerpflichtigen zustehende Finanzierungsfreiheit, Aufwendungen für andere steuerlich beachtliche Tätigkeiten entweder durch Entnahmen aus dem Betriebsvermögen oder aber durch Aufnahme gesonderter Darlehen zu bedienen.

Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Finanzwirt Matthias Beer, Steuerberater, Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg, www.beer-steuerberatung.de

Der BFH hat hier ein auf den ersten Blick wirtschaftlich unbefriedigendes, rechtssystematisch gleichwohl sauberes Urteil gefällt. Die Ent-

scheidung unterstreicht den Ausnahmecharakter von § 4 Abs. 4a EStG in der Systematik der Einkommensbesteuerung. Dabei handelt es sich um eine Norm, die aufgrund ihrer typisierenden Betrachtungsweise gerade nicht die durch die konkret angefallenen Schuldzinsen eingetretene Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen abbilden kann. Das bilanzsteuerliche und einkommensteuerliche Prinzip, eine gemischt veranlasste Kontokorrentschuld in einen betrieblichen und einen nicht betrieblichen Teil (sog. Unterkonten) aufzuteilen, vermochte dem Revisionskläger im konkreten Fall nicht zu helfen, weil der nicht betriebliche Teil der Kontokorrentschuld durch laufende Betriebseinnahmen im Streitjahr bereits (wieder) getilgt war. Nur durch diese Vorprüfung konnte das Finanzamt den noch vorhandenen Schuldsaldo im Kontokorrent der betrieblichen Sphäre zuordnen, wodurch die typisierende Betrachtungsweise des § 4 Abs. 4a EStG überhaupt möglich wurde. Mit dem am Schluss der Urteilsbegründung beinahe süffisant gegebenen Hinweis, die Herstellungskosten für die Immobilien über eigens dafür aufgenommene Darlehen zu finanzieren, wäre der Kläger steuerlich besser gefahren. Über die dadurch im Vorfeld geschaffenen klar getrennten Finanzierungszusammenhänge und eine dementsprechende Vermeidung von Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG wären die Schuldzinsen vollständig einkunftsmindernd (teils als Betriebsausgaben und insbesondere als Werbungskosten) zu berücksichtigen gewesen.

Die kommentierte Entscheidung ist folglich ein steuersystematisches Lehrstück dafür, dass als Betriebsvermögen behandelte, gleichwohl gemischt geführte Kontokorrentkonten im Hinblick auf die Entnahmeproblematik des § 4 Abs. 4a EStG stets ihre Tücken haben können.

Keine gewerbliche Prägung einer GbR möglich bei Beteiligung einer natürlichen Person

1. Wer persönlich haftender Gesellschafter im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist, bestimmt sich nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen. Danach kann die persönliche Haftung des Gesellschafters einer GbR nicht ausgeschlossen werden. Ein Haftungsausschluss kann wirksam allenfalls beim einzelnen Vertragsabschluss und mit der Zustimmung des jeweiligen Vertragspartners bewirkt werden. Er wirkt nur für diesen Vertragsabschluss und berührt die Rechtsstellung der persönlich haftenden Gesellschafter einer GbR ansonsten nicht.
2. Eine GbR, an der mindestens eine natürliche Person beteiligt ist, kann keine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein. Hintergrund ist, dass diese natürliche Person persönlich haftet und nicht ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haften.

BFH, Beschluss vom 22.9.2016 – IV R 35/13

Der Sachverhalt

Die Klägerin war eine 2002 gegründete GbR. Als Gesellschafter beteiligt waren zwei natürliche Personen, die jeweils eine Bar-einlage geleistet hatten, sowie eine vermögensmäßig nicht beteiligte Aktiengesellschaft (AG). Die operativen Geschäfte führte alleine die AG. Hierbei handelte es sich um den Aufbau, die Verwaltung, die Nutzung und die laufende Umschichtung eines Wertpapierportfolios. Nach dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrags sollte die AG für Verbindlichkeiten der Gesellschaft voll haften, während die Haftung der anderen Gesellschafter auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt wurde. Die Haftungsbeschränkung sollte die AG jeweils einzelvertraglich mit ihren Kunden vereinbaren. Für die Übernahme dieser Haftung und der Vermögensverwaltung erhielt sie eine Haftungsvergütung.

Für 2002 erklärte die Klägerin einen im Wege der EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelten Verlust, der aus der Anschaffung von Wertpapieren resultierte und vom Finanzamt unter Vorbehalt der Nachprüfung entsprechend festgestellt wurde. In 2005 erfolgte schließlich eine Betriebsprüfung für das Streitjahr. Diese kam zum Ergebnis, dass es sich bei der Klägerin wegen der Beteiligung natürlicher Personen gar nicht um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handeln konnte. Vielmehr wurden keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr, sondern solche aus Kapitalvermögen ausgewiesen. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren sowie Klageabweisung vor dem Hessischen Finanzgericht verlor die Klägerin nun auch das Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH).

Der Beschluss

Der BFH wies die Revision der GbR ohne mündliche Verhandlung als unbegründet zurück. Die Bundesrichter gingen, wie das beklagte Finanzamt und das Finanzgericht, davon aus, dass die Klägerin im Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hatte. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG wäre es u. a. Voraussetzung für die Annahme einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gewesen, dass ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter und zur Geschäftsführung befugt waren.

Diese Prüfung wurde nach gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen vorgenommen (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, S. 553 und vom 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, S. 523). Danach haften die Einzelgesellschafter einer GbR in jedem Falle, solange sich aus Gesetz nichts anderes ergibt oder individuelle Haftungsbeschränkungen mit den jeweiligen Vertragspartnern vereinbart werden (vgl. z. B. Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 27.9.1999 – II ZR 371/98, BGHZ 142, S. 315 bzw. BGH-Urteil vom 22.1.2004 – IX ZR 65/01, BGHZ 157, S. 361).

Weil sich § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auf das Gesellschaftsrecht bezieht, eine persönliche Haftung von GbR-Gesellschaftern rein gesellschaftsvertraglich nicht wirksam ausgeschlossen werden kann und vorliegend auch natürliche Personen an der GbR beteiligt waren, kamen die BFH-Richter letztendlich zum Ergebnis, dass keine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegen konnte. Unerheb-