

VIII. Keine Liebhaberei durch Nutzungsüberlassung von Betriebsvermögen

1. Unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung einzelner Wirtschaftsgüter

a) Keine Liebhaberei, sondern Prüfung der Betriebsausgaben

Werden zwischen Personenunternehmen einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder zu einer verbilligten Pacht zur Nutzung überlassen, so kommt dadurch allein beim überlassenden Eigentümerbetrieb Liebhaberei nicht in Betracht. Vielmehr geht es dann nur um die Frage, ob oder inwieweit die mit dem überlassenen Wirtschaftsgut zusammen hängenden Aufwendungen beim Eigentümer zum Betriebsausgaben-Abzug zugelassen werden können.

Einer Korrektur des Betriebsausgaben-Abzugs bedarf es aber dann nicht, wenn für die Unentgeltlichkeit oder Teilentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung betriebliche Gründe maßgebend sind. Die Verbilligung führt dann auch nicht zu Einkünften auf der Eigentümerseite. Dies gilt auch bei der Nutzungsüberlassung an eine Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, an der er beteiligt ist - und erst recht durch ihren Alleingesellschafter -; denn sie dürfen ihrer Kapitalgesellschaft Erfolgsbeiträge erbringen .

Ist jedoch die verbilligte Nutzungsüberlassung privat veranlasst, so ist die Korrektur der Betriebsausgaben unumgänglich. Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung ist der Betriebsausgaben-Abzug insoweit gänzlich ausgeschlossen, bei ihrer Teilentgeltlichkeit insoweit, als das tatsächliche Entgelt den Marktpreis nicht erreicht. Denn die Unentgeltlichkeit ebenso wie die Verbilligung führt zu einer Nutzungsentnahme, die mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten ist. Dazu gehören auch die Finanzierungskosten und die Abschreibung. Sie sind um die Erträge zu kürzen, die das Wirtschaftsgut verursacht, z.B. erstattete Versicherungsbeiträge und Sachsteuern. Gleichwohl sind die Gewinne aus der späteren Veräußerung oder Entnahme des zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsguts sind in vollem Umfang in den Gewinn des Eigentümerbetriebs einzubeziehen .

b) Betriebsaufspaltung

Schrifttum:

Märkle, Die Betriebsaufspaltung an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend, BB 2000 Beilage 7; Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung – neue Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2002, 1109, 1153;

Gurn, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bei land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen, INF 2005, 670;

Schießl, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, StW 2006 43;

G. Söffing, Aktuelles zur Betriebsaufspaltung, BB 2006, 1529;

Doege, Aktuelle Beratung von Mitunternehmerschaften: Betriebsaufspaltung, Abfärbung und Unternehmensnachfolge, INF 2007, 345.

Verwaltungsanweisungen:

BMF vom 3.3.2005, BStBl I 2005, 458; zur Bruchteilsgemeinschaft: BMF vom 7.12.2006, BStBl I 2006, 766.

aa) Begriff

Die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern ist dann eine über die reine Vermögensverwaltung hinausgehende betriebliche Tätigkeit (Betriebsaufspaltung), wenn das überlassende Unternehmen (Besitzunternehmen) mit dem nutzenden Unternehmen (Betriebsunternehmen) sachlich und personell verflochten ist. Die Wirtschaftsgüter sind dann notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Eine sachliche Verflechtung ist gegeben,

wenn das unmittelbar oder über eine zwischengeschaltete Person mittelbar vermietete oder verpachtete Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person (oder eine Personengruppe) sowohl im Besitz- wie auch im Betriebsunternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchsetzen kann. Maßgebend ist das Verhältnis der Stimmrechte, sofern nicht gesellschaftsrechtlich Einstimmigkeit vereinbart worden ist .

bb) Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Das Gebot der rigorosen Betriebsausgaben-Korrektur gilt gleichermaßen, wenn die privat veranlasste Nutzungsüberlassung zwischen zwei Personenunternehmen im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bewirkt wird. Zu den privaten Gründen i.d.S. zählt auch die Vereinbarung der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung von ausgegliederten Wirtschaftsgütern, gerade um eine derartige Betriebsaufspaltung zu vermeiden. Denn der Gewinnverzicht des Eigentümers führt bei Personenunternehmen nicht zu Ausschüttungen, die die Gewinnminderung ausgleichen. Die Korrektur der Betriebsausgaben erfolgt bei der Besitzgesellschaft durch Nutzungsentnahme, die mit den tatsächlichen Selbstkosten einschließlich der AfA und den Finanzierungskosten zu bewerten ist . Die Korrektur des Betriebsausgaben-Abzugs ist hingegen dann ausgeschlossen, wenn die Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung aus wirtschaftlichen Gründen veranlasst ist, z. B. durch die vorübergehende mangelhafte Liquidität des Betriebsunternehmens.

cc) Klassische Betriebsaufspaltung

Bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung sowie bei einer Nutzungsüberlassung zu einer unangemessen niedrigen Pacht hat der BFH zur Frage des Betriebsausgaben-Abzugs beim Besitzunternehmen im Falle der klassischen Betriebsaufspaltung, bei der das Betriebsunternehmen in der Form einer Kapitalgesellschaft geführt wird, entschieden, dass die Betriebsausgaben nur insoweit zu korrigieren sind, als an der nutzenden Betriebsgesellschaft Angehörige des Alleingeschafters der Besitzgesellschaft beteiligt sind. Für ihn selbst sei eine Korrektur deshalb nicht erforderlich, weil sein Verzicht auf die Pacht durch höhere Ausschüttungen der Betriebsgesellschaft ausgeglichen werde. Ausschüttungen und Nutzungsentgelte seien steuerrechtlich weitgehend austauschbar.

Damit wird der Betriebsausgaben-Abzug zumindest für den prozentualen Teil der Aufwendungen gewährt, der der Beteiligungsquote des überlassenden Gesellschafters entspricht. Für den übersteigenden Teil ist im Rahmen eines Fremdvergleichs zu prüfen, ob auch ein fremder Dritter einen seine Beteiligungsquote übersteigenden Beitrag, einen "disquotalen Gesellschafterbeitrag" erbracht hätte und damit eine betriebliche Veranlassung vorliegt.