

BFH: Keine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf Sondervergütungen

Sondervergütungen für die Hingabe von Darlehen fallen nicht unter § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren).

Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden, die als Sondervergütungen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern.

Sachverhalt

Eine GmbH & Co. KG hält eine 100%-ige Beteiligung an einer spanischen Aktiengesellschaft (A-S.A.), die durch Gesellschafterdarlehen der Kommanditisten finanziert wurde. Die Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH & Co. KG weist u.a. Dividenden aus verbundenen Unternehmen sowie Zinsaufwendungen für Gesellschafterdarlehen aus.

Nach Auffassung der KG handelt es sich bei den Zinseinkünften der Kommanditisten aus den Gesellschafterdarlehen um Sonderbetriebseinnahmen, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ergebe sich aus dem Umstand, dass die GmbH & Co. KG die Zinszahlungen an die Kommanditisten mit Mitteln beglichen habe, die sie ihrerseits als nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) EStG teilweise steuerfreie Dividendenzahlungen der A-S.A. erhalten habe.

Das Finanzamt und FG lehnten hingegen die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Sonderbetriebseinnahmen ab. Unstreitig dem Teileinkünfteverfahren unterlag hingegen der Teil des laufenden, nach Quote zu verteilenden Gewinns, der auf die Dividenden aus verbundenen Unternehmen entfiel. Da eine exakte Zuordnung der dazugehörigen Betriebsausgaben nicht möglich war, hatte das Finanzamt die auf die nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigten Einnahmen entfallenden Ausgaben dahin geschätzt, dass die Betriebsausgaben im Verhältnis der vereinnahmten Dividenden zu den Gesamteinnahmen nach § 3c Abs. 2 EStG nur teilweise abzugsfähig sind. Im Ergebnis unterlag folglich auch ein entsprechender Anteil der Zinszahlungen an die Kommanditisten dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, obwohl sich die Zinszahlungen auf den Gesamtgewinn nicht aufwandswirksam ausgewirkt hatten (den gewinnmindernden Zinsaufwendungen der GmbH & Co. KG in der Steuerbilanz stehen entsprechende gewinnerhöhende Sonderbetriebseinnahmen entgegen).

Entscheidung

Der BFH schließt sich dem Finanzamt und dem FG an und bestätigt, dass die Sonderbetriebseinnahmen nicht unter § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) fallen. Allerdings haben Finanzamt und FG nicht berücksichtigt, dass das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden sei, die Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

Keine Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG auf Sonderbetriebseinnahmen

Nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) S. 1 EStG sind 40% der Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und der Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerfrei, sofern sie nach § 20 Abs. 8 EStG zu anderen als zu Einkünften aus Kapitalvermögen gehören (vgl. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG). Zu den Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Gewinnanteile (Dividenden). Nicht von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) EStG erfasst werden hingegen sonstige Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, wie z.B. Zinsen aus Darlehen.

Bei den streitigen Sonderbetriebseinnahmen handele es sich um Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG. Dem Grunde nach handelt es sich allerdings um sonstige Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die wegen § 20 Abs. 8, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 HS 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (Subsidiarität). Dementsprechend fallen die streitigen Sondervergütungen nach Auffassung des BFH nicht unter § 3 Nr. 40 EStG.

Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass die GmbH & Co. KG die Sondervergütungen mit Mitteln beglichen habe, die sie ihrerseits als nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) EStG teilweise steuerfreie Dividendenzahlungen der A-S.A. erhalten habe. Es handele sich bei den Darlehensgewährungen zwischen den Kommanditisten und der GmbH & Co. KG einerseits und bei der Beteiligung der GmbH & Co. KG an der A-S.A. andererseits um selbständige Rechtsverhältnisse, die auch steuerlich gesondert zu beurteilen seien.

Keine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG auf Sondervergütungen

Nach Auffassung des BFH habe die GmbH & Co. KG zwar zu Recht geltend gemacht, dass der mit § 3 Nr. 40 EStG verfolgte Zweck, die körperschaftsteuerliche Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns beim Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, auch im Fall einer Mitunternehmerschaft erreicht werden muss.

Entgegen der Auffassung der GmbH & Co. KG setze dieses Ziel allerdings nicht voraus, dass die Sondervergütungen in dem Umfang nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise von der Steuer freigestellt werden, in dem sie aus ihrerseits nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Einnahmen beglichen wurden. Vielmehr verlange eine folgerichtige Umsetzung des Teileinkünfteverfahrens, dass das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht auf solche Betriebsausgaben der Gesamthand angewandt werde, die als Sondervergütungen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern. Insoweit sei das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG teleologisch zu reduzieren.

Nach § 3c Abs. 2 EStG dürfen Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrundeliegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung nur zu 60% abgezogen werden. Die Norm bezwecke, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werde (vgl. BFH, Urteil vom 28.02.2013, IV R 4/11). Demnach setze § 3c Abs. 2 EStG voraus, dass sich die Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt haben. Bezogen auf die Mitunternehmerschaft und ihren Gesamtgewinn haben sich die Zinszahlungen an die Kommanditisten nicht aufwandswirksam ausgewirkt, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein könne. Folglich seien die Voraussetzungen für eine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Hinblick auf die Sondervergütungen nicht erfüllt.

Betroffene Normen

§ 3c Abs. 2 EStG, § 3 Nr. 40 EStG

Streitjahr 2010

Anmerkung

Rechtsprechung zu § 4 Abs. 4a EStG

Im Bereich der Schuldzinsenabzugsbeschränkung des § 4 Abs. 4a EStG hat der BFH ebenfalls entschieden, dass § 4 Abs. 4a EStG auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden ist, die als Sondervergütungen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern (vgl. BFH, Urteil vom 12.02.2014, IV R 22/10). Auch die Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG setzt nach dem BFH denknötwendig voraus, dass die Schuldzinsen tatsächlich auch aufwandswirksam bei der steuerlichen Gewinnermittlung berücksichtigt sind.

BFH-Urteil vom 16.11.2023 (IV R 26/20)

Mit Urteil vom 16.11.2023 (IV R 26/20) hat der BFH bestätigt, dass das Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung findet, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind. Entsprechendes gelte für Sonderbetriebsausgaben des (Sonder-)Mitunternehmers, die Gesamthandseinkünfte der Gesellschaft sind. Maßgebend sei insoweit eine auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung. Bei mehrstöckigen Personengesellschaften oder Organschaften bleibe es bei der auf den Gesamtgewinn der konkreten Mitunternehmerschaft bezogenen Betrachtung des § 3c Abs. 2 EStG.

Vorinstanz

Finanzgericht München, Urteil vom 25.07.2017, 2 K 310/16

Fundstelle

BFH, Urteil vom 06.02.2020, [IV R 5/18](#), lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen.

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 28.02.2013, IV R 4/11, BFH/NV 2013, S. 1081, siehe [Deloitte Tax News](#)

www.deloitte-tax-news.de

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.