

Urteil vom 06. Februar 2020, IV R 5/18

Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinsen auf Darlehen von Personengeschaftern

ECLI:DE:BFH:2020:U.060220.IVR5.18.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 24. Juli 2017, Az: 2 K 310/16

Leitsätze

§ 3c Abs. 2 EStG findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.07.2017 - 2 K 310/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob auf die von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) an die Beigeladenen gezahlten Darlehenszinsen § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) anzuwenden ist.
- 2 Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG mit Sitz im Inland. Gegenstand ihres Unternehmens ist u.a. die Verwaltung einer 100 %-igen Beteiligung an einer spanischen Aktiengesellschaft (A-S.A.).
- 3 Beteiligte der Klägerin sind die A-GmbH als Komplementärin ohne Kapitaleinlage sowie im Streitjahr insgesamt 85 Kommanditisten. Die Beigeladenen sind die Kommanditisten, die der Klägerin bei Aufnahme ihrer Tätigkeit Gesellschafterdarlehen gewährt haben. Zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin ist im Streitjahr ausschließlich die A-GmbH bevollmächtigt.
- 4 Ausweislich des Jahresabschlusses auf den 31.12.2010 ist die Finanzanlage A-S.A. u.a. mit Darlehen der Gesellschafter der Klägerin finanziert. Die Gewinn- und Verlustrechnung der Klägerin für das Streitjahr 2010 enthält folgende Einnahmen und Ausgaben:

Dividenden aus verbundenen Unternehmen	196.851,55 €	64,71 %
Zinserträge aus verbundenen Unternehmen	97.516,17 €	32,06 %
Zinsen Verrechnungs-/Kontokorrentkonten	<u>9.839,22 €</u>	<u>3,23 %</u>
Summe der Einnahmen	304.206,94 €	100,00 %

Zinsen für Gesellschafterdarlehen (zugleich Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter)	238.765,36 €
Personalaufwand	6.000,00 €
Sonstige Aufwendungen	13.191,95 €
Gewerbsteuer	<u>34.191,00 €</u>
Summe der Ausgaben	292.088,31 €
Jahresergebnis	12.058,63 €
Gewinn nach Hinzurechnung der Gewerbesteuer	46.250,00 €

- 5** In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 46.250 € und für ihre Gesellschafter Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 238.765 €, die jeweils dem Teileinkünfteverfahren unterlägen. Der Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) erging zunächst erklärungsgemäß; er stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 6** Im Rahmen einer Außenprüfung ermittelte die Prüferin für das Streitjahr einen laufenden, nach Quote zu verteilenden Gewinn in Höhe von 31.542,79 €, von dem 20.411,26 € (= 64,71 %) dem Teileinkünfteverfahren unterlägen, und Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter in Höhe von insgesamt 250.664,48 €, die nicht unter das Teileinkünfteverfahren fielen. Da eine exakte Zuordnung der Betriebsausgaben nicht möglich war, hatte die Prüferin 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 seien; sie ging damit davon aus, dass auch von den Betriebsausgaben (und damit auch von den Zinszahlungen an die Gesellschafter) 64,71 % nach § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % abzugsfähig seien.
- 7** Aufgrund der Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 22.01.2014 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2010 und stellte laufende Einkünfte nach Quote verteilt in Höhe von 31.542,79 € und als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage in Höhe von 250.664,48 € sowie in den vorstehenden Einkünften enthaltene laufende Einkünfte, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, § 8b des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) bzw. § 4 Abs. 7 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) fallen (100 %), in Höhe von 20.411,26 € fest.
- 8** Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein und beantragte, bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die laufenden Einkünfte, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallen, von 20.411,26 € um (64,71 % von 250.664,48 € =) 162.204,35 € zu erhöhen und den Gewinnfeststellungsbescheid 2010 entsprechend zu ändern. Mit Einspruchsentscheidung vom 01.02.2016 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 9** Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage mit Urteil vom 25.07.2017 - 2 K 310/16 als unbegründet ab: Die Klage sei zulässig. Das Teileinkünfteverfahren sei bereits auf Ebene der Personengesellschaft und damit im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen. Die Klage sei aber unbegründet. Bei den Zinszahlungen der Klägerin an die Beigeladenen handele es sich um Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Diese Sonderbetriebseinnahmen unterlägen nicht dem Teileinkünfteverfahren. Sonderbetriebseinnahmen stellten weder Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG noch Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar. Die Bezüge rührten auch nicht von der A-S.A. her, so dass hinsichtlich der Sonderbetriebseinnahmen auch keine körperschaftsteuerliche Vorbelastung seitens der A-S.A. vorgelegen habe.
- 10** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung von § 3 Nr. 40 und § 15 EStG.
- 11** 1. § 3 Nr. 40 EStG bezwecke bei Ausschüttungen einer Körperschaft in ein Betriebsvermögen eine durchschnittliche, pauschal ermittelte Gesamtbesteuerung dergestalt, als hätten die Gesellschafter den Gewinn unmittelbar erwirtschaftet. Bezogen auf den Streitfall könnten also von 100 € ausschüttungsfähigem Gewinn der A-S.A. nach

Abzug von 30 % spanischer Körperschaftsteuer 70 € als Dividende für die Klägerin ausgeschüttet werden. Bei der unstreitigen Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG auf die Gesamthandseinkünfte hätten die Mitunternehmer 70 € Dividende \cdot 28 € (= 40 %) = 42 € gewerbliche Einkünfte aus Dividende zu versteuern. Nehme man das Sonderbetriebsvermögen vom Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40 EStG aus, müssten die Mitunternehmer 70 € Dividende \cdot 70 € Betriebsausgaben = 0 € (Gesamthand) + 70 € Sonderbetriebseinnahmen (Sonderbetriebsvermögen Kommanditisten) = 70 € gewerbliche Einkünfte aus Dividende versteuern. Im Ergebnis erfolge also eine Doppelbesteuerung und keine Gesamtbesteuerung, als hätten die Gesellschafter den Gewinn unmittelbar erwirtschaftet. Schon nach dem Gesetzeszweck müsse § 3 Nr. 40 EStG also auch für den Bereich des Sonderbetriebsvermögens gelten.

- 12** 2. Im Hinblick auf § 15 EStG gehe das FA zu Unrecht davon aus, Sonderbetriebseinnahmen seien weder Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG noch Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. So sei geklärt, dass Tarifiermäßigungen nicht nur für den unmittelbaren Bereich der Gesamthandseinkünfte gelten, sondern auch für Sonderbetriebseinnahmen. Die Begünstigung hänge nicht davon ab, welche Tätigkeiten die Gesellschafter im Interesse ihrer Beteiligung entfalteten. Letztlich bedeute die teilweise Steuerfreistellung zu 40 % aus Sicht des Steuerpflichtigen eine Ermäßigung des Steuersatzes nicht nur bei der persönlichen Einkommensteuer des Mitunternehmers, sondern auch bei der Bestimmung des Gewerbesteuermessbetrags, da diese Freistellung im Ergebnis einer Steuerreduzierung und damit einer Tarifiermäßigung gleichkomme.
- 13** 3. Zu Unrecht gehe das FA davon aus, dass die Bezüge nicht von der A-S.A. herrührten. Wenn die Bezüge nicht von der ausschüttenden Körperschaft stammen sollten, könne es sich nur um originäre Bezüge der Klägerin handeln. Aus steuerlicher Sicht müssten sich dann Klägerin und Darlehensgeber wie fremde Dritte gegenüberstehen. Im Streitfall gehe es jedoch um eine Darlehensbeziehung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft. Die Darlehen der Beigeladenen seien in vollem Umfang betrieblich veranlasst und dienten dem betrieblichen Zweck, Ausschüttungen von der Tochtergesellschaft zu erreichen. Die Mitunternehmerschaft sei nach § 15 EStG insoweit als Einheit zu sehen. Die Bezüge seien an die Mitunternehmer im Rahmen einer Dividendenzahlung geleistet; eine Unterscheidung nach Gesamthand oder Sonderbetriebsvermögen sei aus steuerlicher Sicht nicht möglich.
- 14** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Gewinnfeststellungsbescheid vom 22.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.02.2016 dahin zu ändern, dass festgestellt wird, dass in den festgestellten Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 162.204,35 € solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen (100 %).
- 15** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass über die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 40 EStG und über das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bereits im Feststellungsverfahren der Personengesellschaft und nicht erst in den Veranlagungsverfahren ihrer Gesellschafter zu entscheiden ist (dazu II.1.). Ebenso zutreffend haben sie entschieden, dass die streitigen Sonderbetriebseinnahmen der Beigeladenen nicht unter § 3 Nr. 40 EStG fallen (dazu II.2.). FA und FG haben allerdings nicht berücksichtigt, dass das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden ist, die Sondervergütungen der Gesellschafter sind (dazu II.3.). Eine entsprechende Berücksichtigung ist jedoch im Streitfall nicht mehr möglich (dazu II.4.).
- 17** 1. Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass über die Anwendung von (u.a.) § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG im Feststellungsverfahren der Gesellschaft und nicht erst im Veranlagungsverfahren der Gesellschafter zu entscheiden ist. Dabei stellt die vom FA im Streitfall gewählte Methode, wonach die in den festgestellten Einkünften enthaltenen, u.a. unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallenden Einkünfte "brutto" als "andere Besteuerungsgrundlage" bindend festgestellt werden, eine rechtlich zulässige Feststellungsart dar. Insoweit wird zur Begründung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.07.2019 - IV R 47/16 (BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142) verwiesen.
- 18** 2. Zu Recht haben FA und FG auch entschieden, dass auf die streitigen Sonderbetriebseinnahmen der Beigeladenen § 3 Nr. 40 EStG nicht anzuwenden ist.

- 19** a) Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG --nur diese Regelung kommt im Streitfall in Betracht-- 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 (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Zu den Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Gewinnanteile (Dividenden). Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 1 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 KStG, die Gewinnausschüttungen i.S. der Nr. 1 wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen i.S. der Nr. 1 gehören. Nicht von § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG erfasst werden hingegen sonstige Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG wie z.B. Zinsen aus Darlehen.
- 20** b) Bei den streitigen Sonderbetriebseinnahmen handelt es sich um Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Denn es geht um Vergütungen, die die Beigeladenen als Gesellschafter der Klägerin von dieser für die Hingabe von Darlehen erhalten haben. 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 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Dementsprechend unterfallen die streitigen Sondervergütungen nicht § 3 Nr. 40 EStG.
- 21** c) Abweichendes ergibt sich nicht aus dem Umstand, dass die Klägerin die Sondervergütungen mit Mitteln beglichen hat, die sie ihrerseits als nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG teilweise steuerfreie Dividendenzahlungen der A-S.A. erhalten hat. Denn um eine Dividendenzahlung, auf die § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden ist, handelt es sich nur bei der Zahlung im Verhältnis der A-S.A. zur Klägerin, nicht aber bei der Zahlung im Verhältnis der Klägerin zu den Beigeladenen. Den Zahlungen im Verhältnis der Klägerin zu den Beigeladenen liegen selbständige Darlehensverträge zugrunde, aus denen die Beigeladenen einen Anspruch auf Zinszahlungen, nicht aber auf Dividendenzahlungen gegen die Klägerin erworben haben. Bei den Darlehensgewährungen zwischen den Beigeladenen und der Klägerin handelt es sich um gegenüber der Beteiligung der Klägerin an der A-S.A. selbständige Rechtsverhältnisse, die auch steuerlich gesondert zu beurteilen sind.
- 22** Die Klägerin kann sich für ihre Auffassung nicht mit Erfolg auf die BFH-Urteile vom 11.03.1992 - XI R 57/89 (BFHE 168, 74, BStBl II 1992, 798) und vom 06.07.2005 - VIII R 74/02 (BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180) berufen. Jene Entscheidungen betrafen die Einbeziehung von Sondervergütungen in den Anwendungsbereich einer Tarifiermäßigung. Die hier streitigen Regelungen des Teileinkünfteverfahrens sind mit einer Tarifiermäßigung jedoch nicht vergleichbar.
- 23** 3. Im Ausgangspunkt zu Recht macht die Klägerin allerdings geltend, dass der mit § 3 Nr. 40 EStG verfolgte Zweck, die körperschaftsteuerliche Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns beim Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, auch dann folgerichtig erreicht werden muss, wenn Anteilseigner, wie im Streitfall, eine Mitunternehmerschaft ist.
- 24** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin setzt 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 verlangt eine folgerichtige Umsetzung des im Allgemeinen als Teileinkünfteverfahren bezeichneten Systems von Teilsteuerbefreiung und Teilabzugsverbot, dass Letzteres nicht auf Betriebsausgaben angewendet wird, die in Entgelten für Leistungen der Mitunternehmer an die Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bestehen. Nach Ansicht des Senats ist insoweit § 3c Abs. 2 EStG teleologisch dahin zu reduzieren, dass das Teilabzugsverbot auf solche Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung findet, die als Sondervergütungen den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht mindern.
- 25** aa) Nach § 3c Abs. 2 EStG dürfen (u.a.) Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden. Die Norm bezweckt, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird (z.B. BFH-Urteil vom 28.02.2013 - IV R 4/11). § 3c Abs. 2 EStG setzt danach voraus, dass sich die Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt haben.
- 26** bb) (Anteilig) steuerbefreite Einnahmen sind nach § 3 Nr. 40 EStG z.B. Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung an einer Körperschaft. Durch die anteilige Steuerfreistellung der Ausschüttung beim Anteilseigner wird die körperschaftsteuerliche Vorbelastung des ausgeschütteten Gewinns berücksichtigt.

- 27** Ist Anteilseigner und damit Ausschüttungsempfänger, wie im Streitfall, eine Mitunternehmerschaft, ist zu berücksichtigen, dass die Mitunternehmerschaft zwar Einkünfteermittlungssubjekt ist, die Einkommensteuersubjekte aber die an ihr beteiligten Mitunternehmer sind. Soll das Teileinkünfteverfahren also einerseits dazu führen, dass (u.a.) Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung, die im Gesamtgewinn (Gesamthands- oder Sonderbetriebsgewinn) der Mitunternehmerschaft enthalten sind, beim Mitunternehmer (anteilig) von der Steuer befreit sind (§ 3 Nr. 40 EStG), dass aber andererseits Ausgaben, die mit diesen beim Mitunternehmer (anteilig) freizustellenden Einnahmen im Zusammenhang stehen, ihrerseits nur anteilig zum Abzug zugelassen werden, ist zu berücksichtigen, dass Zinszahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, der der Gesellschaft das Darlehen zum Erwerb der Beteiligung gewährt hat, bei ihm als Sondervergütung erfasst werden. Bezogen auf die Mitunternehmerschaft und ihren Gesamtgewinn haben sich die Zinszahlungen also nicht aufwandswirksam ausgewirkt, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein kann. Auch wenn es sich also auf der Ebene der Gesamthand um Betriebsausgaben handelt, sind die Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG --bezogen auf den Zweck der Norm-- nicht erfüllt. Mit ähnlicher Begründung hat der Senat bereits für den Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG entschieden, dass die einer Personengesellschaft entstandenen Schuldzinsen für ein Darlehen des Gesellschafters nicht nach § 4 Abs. 4a EStG dem Gewinn hinzugerechnet werden, soweit sie zugleich als Sondervergütung behandelt worden sind (BFH-Urteil vom 12.02.2014 - IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621). Auch insoweit war entscheidend, dass sich diese Schuldzinsen bezogen auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht aufwandswirksam ausgewirkt haben.
- 28** b) Durch diese auf den Gesamtgewinn bezogene Betrachtung des § 3c Abs. 2 EStG wird auch dem Regelungszweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG genügt. Diese Vorschrift zielt zum einen darauf ab, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen eines Einzelunternehmers anzunähern, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn, Zinsen für ein seinem Unternehmen gewährtes Darlehen oder ein Entgelt für ein seinem Unternehmen zur Nutzung überlassenes Wirtschaftsgut mindern kann. Zum anderen bezweckt die Hinzurechnung von Sondervergütungen eine Gleichstellung mit dem Sachverhalt, dass die Leistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines entgeltlichen Geschäfts, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sog. Gewinnvorab) abgegolten wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 28, und vom 11.12.1986 - IV R 222/84, BFHE 149, 149, BStBl II 1987, 553, unter 4.a).
- 29** 4. Ob und ggf. in welchem Umfang das FA danach im Streitfall im Gewinnfeststellungsbescheid 2010 vom 22.01.2014 die Zinszahlungen an die Beigeladenen bei Ermittlung des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin zu Unrecht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterworfen hat, kann allerdings im vorliegenden Verfahren nicht mehr geprüft werden. Denn die Klägerin hat mit ihrer Klage nicht geltend gemacht, dass das FA in dem Bescheid laufende Gesamthandseinkünfte zu Unrecht als dem § 3c Abs. 2 EStG unterfallend festgestellt habe, sondern, dass es zu Unrecht Sonderbetriebseinnahmen nicht als § 3 Nr. 40 EStG unterfallend festgestellt habe. Bei der Feststellung, dass in den laufenden Gesamthandseinkünften solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG, § 8b KStG bzw. § 4 Abs. 7 UmwStG fallen, und der Feststellung, dass in den Sonderbetriebseinnahmen solche Einkünfte enthalten sind, handelt es sich um jeweils unterschiedliche Feststellungen.
- 30** a) Bei einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung sind § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, so dass die Einkünfte nach Anwendung dieser Vorschriften grundsätzlich "netto" festzustellen sind. Zulässig ist es aber auch, die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegenden Einkünfte (wie z.B. laufende Gesamthandseinkünfte oder Veräußerungsgewinne) zusätzlich "brutto" festzustellen, soweit aus den weiteren Feststellungen für einen verständigen Empfänger erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist (BFH-Urteil in BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142; ferner BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285). Bei dieser sog. modifizierten Bruttomethode wird also letztlich der Regelungsgegenstand einer Feststellung (z.B. Netto-Feststellung laufender Gesamthandseinkünfte) auf zwei Feststellungen aufgespalten (im Beispielfall Bruttofeststellung der laufenden Gesamthandseinkünfte einerseits und andererseits die selbständige Feststellung der darin enthaltenen laufenden Gesamthandseinkünfte, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallen). Es kann also im Wege der modifizierten Bruttomethode mit zwei eigenständigen Feststellungen das Gleiche geregelt werden wie im Wege einer einzelnen Netto-Feststellung. Daraus folgt aber zugleich, dass sich die Feststellung, in bestimmten (brutto) festgestellten Besteuerungsgrundlagen seien in einem bestimmten Umfang solche enthalten, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallen, nur auf eine bestimmte Besteuerungsgrundlage, nicht aber auf unterschiedliche Besteuerungsgrundlagen beziehen kann.

- 31** b) Im Streitfall begehrt die Klägerin die Feststellung, dass in den festgestellten Sonderbetriebseinnahmen (in Höhe von insgesamt 250.664,48 €) in Höhe von 162.204,35 € solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen. Eine entsprechende Feststellung ist jedoch im Streitfall nicht zu treffen, da die festgestellten Sonderbetriebseinnahmen, wie oben unter II.2. dargelegt, nicht unter § 3 Nr. 40 EStG fallen.
- 32** Das Klagebegehren der Klägerin kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass sie statt der Feststellung, dass in den festgestellten Sonderbetriebseinnahmen solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, die Änderung der Feststellung begehrt, dass in den festgestellten laufenden Gesamthandseinkünften solche enthalten sind, die unter § 3c Abs. 2 EStG fallen. Denn es handelt sich nicht um das gleiche Klagebegehren. Die Frage, ob Sondervergütungen unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, betrifft die Höhe der Sondervergütungen (nur) der Gesellschafter, die im entsprechenden Feststellungszeitraum solche Sondervergütungen erzielt haben; das sind im Streitfall die 49 Beigeladenen. Demgegenüber betrifft die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang in den festgestellten laufenden Gesamthandseinkünften solche enthalten sind, die § 3c Abs. 2 EStG unterfallen, alle vermögensmäßig an der Klägerin beteiligten Gesellschafter, d.h. im Streitfall alle 85 Kommanditisten.
- 33** Im Rahmen einer Klage, die auf die Feststellung gerichtet ist, dass in festgestellten Sonderbetriebseinnahmen solche enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40 EStG fallen, kann schließlich auch nicht die Rechtmäßigkeit der Feststellung geprüft werden, dass in festgestellten laufenden Gesamthandseinkünften solche enthalten sind, die unter § 3c Abs. 2 EStG fallen. Denn es handelt sich, wie unter II.4.a dargelegt, um unterschiedliche selbständige Feststellungen. Diese dürfen im Klageverfahren auch dann nicht "ausgetauscht" werden, wenn damit im Ergebnis der mit der Klage verfolgte, aber nur als Rechengröße zu verstehende Gesamtgewinn erreicht würde.
- 34** 5. Der erkennende Senat entscheidet durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 FGO), da die Beteiligten übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben.
- 35** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Es entspricht nicht der Billigkeit, der Klägerin die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen aufzuerlegen, denn diese haben weder Sachanträge gestellt noch anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de