

Urteil vom 25. July 2019, IV R 61/16

Teilabzugsverbot für Finanzierungskosten der Beteiligung an einer späteren Organgesellschaft bei vororganschaftlicher Gewinnausschüttung

ECLI:DE:BFH:2019:U.250719.IVR61.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40 S 1 Buchst d, EStG § 3c Abs 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 3, KStG § 14 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, AO § 179 Abs 2 S 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 31. January 2016, Az: 1 K 1145/12

Leitsätze

Hängen Schuldzinsen mit dem Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zusammen, mit der in einem späteren Veranlagungszeitraum ein Organschaftsverhältnis begründet wird, unterliegen die Schuldzinsen insoweit anteilig dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, als die Kapitalgesellschaft während des Bestehens der Organschaft Gewinne aus vororganschaftlicher Zeit ausschüttet. Der dem Teilabzugsverbot unterliegende Teil der Schuldzinsen ergibt sich aus dem Verhältnis der Gewinnausschüttung zu dem in demselben Jahr zugerechneten Organeinkommen .

Tenor

Auf die Revision der Revisionskläger zu 2. und 3. wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 01.02.2016 - 1 K 1145/12 insoweit aufgehoben, als es ihnen gegenüber ergangen ist.

Die Revision der Kläger zu 1., 4. und 5. wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu 1., 4. und 5. zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 1., 4. und 5. und die Revisionskläger zu 2. und 3. waren ebenso wie die Beigeladenen Gesellschafter der im Dezember 2001 gegründeten X-KG (KG). Die KG wurde Ende des Jahres 2012 aufgelöst und durch Naturalteilung auseinandergesetzt. Im Jahr 2014 folgte die Löschung im Handelsregister.
- 2** Die Gesellschafter der KG hielten insgesamt 78,75 % der Aktien der Y-AG (AG) und behandelten ihre Aktien seit Gründung der KG als Sonderbetriebsvermögen bei dieser. Die Kläger sowie die Beigeladenen hatten den Erwerb der Aktien mit Darlehen finanziert, die ebenfalls als Sonderbetriebsvermögen behandelt wurden. Zum 31.12.2002 brachten die Gesellschafter der KG ihre Aktien zum Nennwert gegen Gutschrift auf einem allgemeinen Rücklagenkonto in die KG ein.
- 3** Bereits am 20.12.2001 war zwischen der KG als Organträgerin und der AG als Organgesellschaft ein Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung ab 01.01.2002 geschlossen worden. Dem Vertrag hatte die Gesellschafterversammlung der AG noch am Tag seines Abschlusses zugestimmt; er wurde im April 2002 ins Handelsregister eingetragen.
- 4** Am 15.11.2002 beschloss die AG eine offene Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2001 von 750.000 €, wovon auf die Gesellschafter der KG 590.625 € entfielen. Die Ausschüttung wurde als Sonderbetriebseinnahme der

Gesellschafter bei der KG behandelt. Der von der AG im Wirtschaftsjahr 2002 erzielte Gewinn von 319.663 € wurde der KG als Organträgerin in voller Höhe zugerechnet.

- 5 Der Rechtsvorgänger des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--), das Finanzamt L (FA L), berücksichtigte bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der KG für das Streitjahr 2002 die Sonderbetriebseinnahmen aus der Ausschüttung der AG für 2001 nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der für dieses Jahr geltenden Fassung (EStG) nur zur Hälfte. Die Zinsen für die Darlehen zur Finanzierung der Beteiligungen wurden in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben erfasst.
- 6 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 vertrat der Prüfer die Auffassung, die Finanzierungskosten der Beteiligungen an der AG seien insoweit nach § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte abziehbar, als sie wirtschaftlich im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung der AG stünden. Soweit ein Zusammenhang mit der Organschaft bestehe, komme eine Kürzung nicht in Betracht, weil § 3 Nr. 40 EStG auf das Organeinkommen nicht anzuwenden sei. Da von dem Gewinn insgesamt betrachtet 64,88 % auf die Ausschüttung entfielen, berücksichtigte der Prüfer den entsprechenden Teil der Zinsen nur zur Hälfte als Sonderbetriebsausgaben. Insgesamt minderten sich die Sonderbetriebsausgaben dadurch um 89.081 € (Zinsen 274.600 € x 64,88 % x 0,5).
- 7 Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung erließ das FA L unter dem 18.11.2009 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid für 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Der inhaltlich an die "Z-AG & Co. KG" gerichtete Bescheid weist Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 124.589,32 € sowie ein in diesen nicht enthaltenes Einkommen der Organgesellschaft aus. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden folgendermaßen aufgeschlüsselt:

Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt)	5.390,59 €
Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage	414.511,23 €
Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fallen (100 %)	590.625,00 €
Davon abzuziehen die nach §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG steuerfreien Einkünfte	295.312,50 € ./ 295.312,50 €
Steuerpflichtiger Teil der Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG fallen	295.312,50 €

- 8 Entsprechende Feststellungen finden sich im Anschluss an die zusammengefasste Darstellung für sämtliche Gesellschafter der KG. Feststellungen die AG betreffend sind in dem Bescheid nicht enthalten.
- 9 Gegen diesen Bescheid sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2002 erhob die Z-AG & Co. KG Einspruch mit der Begründung, die Schuldzinsen seien ungekürzt abzuziehen. Das FA L betrachtete in Bezug auf die Gewinnfeststellung die Gesellschafter der KG und in Bezug auf den Gewerbesteuermessbetrag die KG selbst als Einspruchsführer und wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 28.03.2012 als unbegründet zurück.
- 10 Daraufhin wurde der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 mit einer von der Bevollmächtigten für die "Z-AG & Co. KG ..., vertreten durch die Komplementärin AG, diese vertreten durch die Mitglieder des Vorstandes ..." erhobenen Klage beim Finanzgericht (FG) angefochten.
- 11 Wegen der nach Klageerhebung erfolgten Auflösung und Vollbeendigung der KG ging das FG davon aus, dass die Gesellschafter der KG deren prozessuale Rechtsnachfolger geworden seien. Die im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits ausgeschiedenen Gesellschafter A und B lud das FG mit Beschluss vom 21.12.2015 nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig bei.
- 12 Das FG wies die Klage durch Gerichtsbescheid vom 01.02.2016 ab.
- 13 Mit der Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 3c Abs. 2 EStG.

14

Sie beantragen sinngemäß,
unter Aufhebung des FG-Urteils und der Einspruchsentscheidung den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 vom 18.11.2009 dahingehend zu ändern, dass die Feststellungen von Sonderbetriebsgewinnen um folgende Beträge herabgesetzt werden:

Kläger zu 1.	9.886,41 €
Kläger zu 4.	23.580,31 €
Kläger zu 5.	19.189,23 €

- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16** Die Beigeladenen haben keine Revision eingelegt und auch keine Anträge gestellt.
- 17** Mit Wirkung vom 01.06.2018 ist die Zuständigkeit für gesonderte Feststellungen der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO aufgrund der Dreizehnten Verordnung zur Änderung der Verordnung über Zuständigkeiten der Finanzämter vom 16.05.2018 (Amtsblatt des Saarlandes Teil I 2018, 322) auf das FA übergegangen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision der Revisionskläger zu 2. und 3. ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils des FG, soweit es ihnen gegenüber ergangen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat die Revisionskläger zu 2. und 3. zu Unrecht als Kläger angesehen.
- 19** 1. Kläger sind infolge der Vollbeendigung der KG nach Erhebung der Klage durch die KG lediglich die Kläger zu 1., 4. und 5. geworden.
- 20** a) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung, kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des finanzgerichtlichen Verfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen. Dabei erstreckt sich die prozessuale Rechtsnachfolge nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (BFH-Beschluss vom 17.10.2013 - IV R 25/10, Rz 20, und BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 71/06, juris, unter III.1.b). Das Prozessführungsrecht fällt auf die Gesellschafter zurück, deren Interessen bislang insoweit von der klagebefugten Gesellschaft im Prozess vertreten wurden.
- 21** b) Danach sind die Revisionskläger zu 2. und 3. entgegen der Auffassung des FG nicht prozessuale Rechtsnachfolger der KG im hiesigen Verfahren geworden. Streitig in dem Verfahren waren ausschließlich Sonderbetriebsgewinne der Gesellschafter, die ihre Beteiligung an der AG darlehensfinanziert hatten und in deren Sonderbetriebsvermögen bei der KG die dem Abzugsverbot unterworfenen Darlehenszinsen angefallen waren. Die Revisionskläger zu 2. und 3. hatten keine Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben geltend gemacht, so dass sie von dem Rechtsstreit nicht betroffen sein konnten. Dementsprechend war auch der mit der Klage vor dem FG ursprünglich angekündigte Antrag nicht auf Herabsetzung der für diese beiden Gesellschafter festgestellten Einkünfte gerichtet.
- 22** 2. Die fehlerhafte Behandlung der Revisionskläger zu 2. und 3. als Kläger ist revisionsrechtlich auch ohne Rüge dieses Fehlers zu berücksichtigen. Im Revisionsverfahren findet grundsätzlich eine volle Überprüfung der Rechtmäßigkeit des vorinstanzlichen Urteils statt. An die geltend gemachten Revisionsgründe ist der BFH nicht gebunden (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO). Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Revision ausschließlich auf Verfahrensmängel gestützt wird (§ 118 Abs. 3 Satz 1 FGO). Dies ist hier nicht der Fall. Zudem liegt ein Verstoß

gegen die Grundordnung des Verfahrens vor, wenn jemand zu Unrecht als Kläger angesehen wird. Die Prüfung eines solchen Verfahrensfehlers ist im Revisionsverfahren immer von Amts wegen vorzunehmen; er muss die Aufhebung des angefochtenen Urteils zur Folge haben (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.1989 - X R 57/87, BFH/NV 1989, 792; grundlegend zur revisionsrechtlichen Prüfung von Verstößen gegen die Grundordnung des Verfahrens Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12.06.1975 - III ZR 34/73, Deutsches Verwaltungsblatt 1976, 176).

III.

- 23** Die Revision der Kläger zu 1., 4. und 5. ist nicht begründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 24** 1. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist ungeachtet der fehlerhaften Sammelbezeichnung für die Inhaltsadressaten wirksam.
- 25** a) Ein Verwaltungsakt muss gemäß § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Er ist nichtig und damit nach § 124 Abs. 3 AO unwirksam, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein solcher Mangel liegt vor, wenn dem Verwaltungsakt nicht hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird. Konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts ist daher die Angabe des Inhaltsadressaten, d.h. desjenigen, demgegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (BFH-Urteil vom 13.10.2005 - IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, unter I.1. der Gründe, m.w.N.).
- 26** Ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung richtet sich inhaltlich an die Mitunternehmer und nicht an die Personengesellschaft, deren Gesellschafter die Mitunternehmer sind. Die Angabe der Gesellschaft ist deshalb bei einem Gewinnfeststellungsbescheid lediglich als Sammelbezeichnung für die Gesellschafter zu sehen. Wird die Gesellschaft falsch bezeichnet, führt dies nicht ohne weiteres zur Unwirksamkeit des Bescheids wegen Bezeichnung eines nicht existierenden Inhaltsadressaten. Vielmehr muss im Wege der Auslegung versucht werden, den Inhaltsadressaten des Gewinnfeststellungsbescheids zu bestimmen.
- 27** Der Inhaltsadressat eines Steuerverwaltungsakts muss nicht zwingend für einen Dritten aus dem Bescheid selbst oder aus beigefügten Unterlagen erkennbar sein; entscheidend ist, ob er anhand der den Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteil vom 15.04.2010 - IV R 67/07, Rz 23). Für einen Gewinnfeststellungsbescheid bedeutet das, dass der Bescheid seinem gesamten Inhalt nach dahingehend ausgelegt werden muss, ob klar und eindeutig erkennbar ist, für welche Personen und in welcher Höhe Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 01.09.2008 - IV B 12/08, BFH/NV 2008, 2039, unter II.3.; vom 16.07.2015 - IV B 72/14, Rz 17).
- 28** b) Im Streitfall richtet sich der angefochtene Bescheid als Inhaltsadressaten an die Gesellschafter der im Feststellungszeitraum noch nicht existierenden "Z-AG & Co. KG". Unter den Feststellungsbeteiligten einer AG & Co. KG hätte sich auch die AG als Komplementärin finden müssen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Vielmehr wird ausdrücklich der im Feststellungszeitraum beteiligte Komplementär (Revisionskläger zu 3.) benannt und es werden Besteuerungsgrundlagen für ihn festgestellt. Danach kann unzweifelhaft bestimmt werden, für welche Gesellschafter im Rahmen welchen gesellschaftsrechtlichen Rahmens Feststellungen getroffen werden. Die Beteiligten sind deshalb während des gesamten Rechtsbehelfs- und Klageverfahrens zu Recht übereinstimmend davon ausgegangen, dass Inhaltsadressaten die Gesellschafter der KG waren.
- 29** 2. Das FA L hat zutreffend bei Feststellung der Sondergewinne der Kläger Schuldzinsen für im Zusammenhang mit der Finanzierung des Erwerbs von Aktien der AG aufgenommene Darlehen teilweise dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterworfen.
- 30** a) Die in dem Bescheid getroffenen Feststellungen von "Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage" lassen sich trotz erheblicher Bedenken unter Heranziehung des Berichts über die Außenprüfung noch als Sondergewinne der Gesellschafter erkennen, denen die Ergebnisse von Sonderbilanzen der Gesellschafter zugrunde liegen. Mit großer Mühe lässt sich unter Hinzuziehung der Vermerke in den Steuerakten und des Außenprüfungsberichts auch bestimmen, welche Schuldzinsen bei den Feststellungsbeteiligten in welchem Umfang dem Abzugsverbot unterworfen worden sind. Danach entfielen auf den Kläger zu 1. Schuldzinsen von 30.476 €, auf den Kläger zu 4. 72.689,01 € und auf den Kläger zu 5. 59.153,99 €. Davon blieben 64,88 % der Zinsen zur Hälfte, also im Ergebnis zu 32,44 % unberücksichtigt.
- 31** b) Die Feststellung steuerpflichtiger Sondergewinne, die sich nach Berücksichtigung des Abzugsverbots "netto"

ergeben, ist verfahrensrechtlich zulässig. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO werden die steuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Zu diesen Besteuerungsgrundlagen gehört auch die Feststellung, ob und in welcher Höhe in den festgestellten Besteuerungsgrundlagen, wie etwa dem gemeinschaftlich erzielten laufenden Gewinn oder dem Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers, Einkünfte enthalten sind, die unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallen. Werden diese Einkünfte mit dem nach Anwendung dieser Vorschriften ermittelten steuerpflichtigen Betrag angegeben (sog. Nettomethode), wie das FA L hier verfahren ist, entspricht eine solche Feststellung im Streitfall der Verpflichtung des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, die "einkommensteuerpflichtigen" Einkünfte festzustellen (zur Rechtmäßigkeit anderer Methoden vgl. BFH-Urteile vom 18.07.2012 - X R 28/10, BFHE 238, 484, BStBl II 2013, 444, und vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273).

- 32** c) Die hier vorgenommene Kürzung der Sonderbetriebsausgaben ist dem Grunde und der Höhe nach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 33** aa) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG dürfen 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 zur Hälfte abgezogen werden.
- 34** Welcher Qualität der Zusammenhang der Ausgaben mit den nach § 3 Nr. 40 EStG zum Teil steuerbefreiten Einnahmen sein muss, hat der BFH dahin konkretisiert, dass ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist und ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht. Die Grenzen des mittelbaren Zusammenhangs sind unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmen, der in der Vermeidung einer inkongruenten Begünstigung zu sehen ist. Die Norm bezweckt, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Dementsprechend greift das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Denn in diesem Fall kommt es nicht zu einer Doppelbegünstigung durch (teilweise) steuerfreie Einnahmen und gleichwohl (voll) abzugsfähige Aufwendungen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 18.04.2012 - X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl II 2013, 785; vom 28.02.2013 - IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802; vom 17.07.2013 - X R 17/11, BFHE 242, 126, BStBl II 2013, 817, jeweils m.w.N.).
- 35** Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit mehreren, zum Teil voll steuerpflichtigen und zum Teil nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Einnahmen, und wurde der angefallene Aufwand nicht vorrangig durch eine der beiden Einnahmearten ausgelöst, ist er anteilig und im Rahmen einer wertenden Betrachtung entsprechend dem rechtlichen und wirtschaftlichen Gehalt des Gesamtvorgangs aufzuteilen (BFH-Urteil vom 06.04.2016 - I R 61/14, BFHE 253, 348, BStBl II 2017, 48, Rz 17). Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich ein Veranlassungszusammenhang im Lauf der Zeit ändern kann (BFH-Urteil in BFHE 242, 126, BStBl II 2013, 817, Rz 20).
- 36** bb) Im Streitfall können die Zinsen auf Darlehen, die zur Finanzierung des Erwerbs von im Sonderbetriebsvermögen der Kläger gehaltenen Aktien der AG aufgenommen worden sind, mit nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zur Hälfte steuerbefreiten Erträgen zusammenhängen.
- 37** (1) Der Bezug von Gewinnanteilen aus Aktien führt zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die für dem EStG unterliegende Anteilseigner nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG zur Hälfte steuerbefreit sind. Diese Steuerbefreiung gilt auch, wenn die Aktien in einem Betriebsvermögen gehalten werden, mit der Folge, dass die Gewinnanteile als betriebliche Einkünfte zu behandeln sind (§ 20 Abs. 3 EStG). Ist die Aktiengesellschaft aufgrund eines Gewinnabführungsvertrags zur Abführung des gesamten Gewinns an ein einziges gewerbliches Personenunternehmen verpflichtet und liegen die Voraussetzungen einer Organschaft i.S. des § 14 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vor, ist dem Organträger das Einkommen der Aktiengesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen. Ein solches Einkommen ist nicht nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreit.
- 38** Die Zurechnung des Einkommens betrifft Wirtschaftsjahre der Organgesellschaft, für die die Verpflichtung zur Gewinnabführung besteht und die Voraussetzungen der Organschaft vorliegen. Die Ausschüttung aus Gewinnrücklagen, die in vororganschaftlichen Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, führt demgegenüber noch zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, selbst wenn sie in einem Wirtschaftsjahr stattfindet, für das die

Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 KStG erfüllt sind. Dementsprechend sind die Einnahmen aus derartigen Ausschüttungen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG anteilig steuerbefreit (gleicher Ansicht Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 14 Rz 41).

- 39** (2) Die im Wirtschaftsjahr 2002 von der AG vorgenommene Ausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2001 führte danach für die Kläger als Anteilseigner zu nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG zur Hälfte steuerbefreiten Einnahmen, die als Sonderbetriebseinnahmen der Kläger bei der KG zu erfassen waren, weil die Aktien in deren Sonderbetriebsvermögen gehalten wurden. Demgegenüber war der Gewinn der AG aus dem Wirtschaftsjahr 2002 der KG als Organträgerin zuzurechnen, weil für dieses Wirtschaftsjahr erstmals die Gewinnabführungsverpflichtung galt und --unstreitig-- die übrigen Voraussetzungen einer Organschaft i.S. des § 14 KStG vorlagen. Die Zurechnung des Einkommens führte zur Erhöhung des allen Gesellschaftern zuzurechnenden Gesamthandsgewinns, auch wenn die Anteile an der Organgesellschaft von den Gesellschaftern gehalten wurden, was nach seinerzeitiger Rechtslage einer finanziellen Eingliederung nicht entgegenstand (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.10.2008 - IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725, unter II.3.a).
- 40** cc) Treffen die Einkünfte aus vororganschaftlicher Ausschüttung und einer Zurechnung des Einkommens des laufenden Wirtschaftsjahrs in der Weise zusammen, dass sie dem Anteilseigner in demselben Veranlagungszeitraum zuzurechnen sind, besteht für die Finanzierungskosten der Beteiligung ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit beiden Einnahmen.
- 41** Keiner der Einnahmen ist unter diesem Aspekt ein Vorrang einzuräumen. Insbesondere kann --entgegen der Auffassung der Kläger-- nicht angenommen werden, dass der Zusammenhang mit vororganschaftlichen Ausschüttungen deshalb verdrängt wird, weil im Jahr der Ausschüttung bereits die Voraussetzungen einer Organschaft vorlagen und die Aktien deshalb nur noch eine Quelle für nicht teilweise steuerbefreite Einkünfte bildeten. In Bezug auf vororganschaftliche Gewinne blieben die Aktien vielmehr weiterhin Quelle von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Einkünften. Danach ist für die Anwendung des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG eine Aufteilung der Finanzierungsaufwendungen vorzunehmen.
- 42** dd) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, sondern vielmehr naheliegend ist es, dass FA L und FG als Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen auf das Verhältnis der Einnahmen im Streitjahr abgestellt haben. Ein zeitlicher Maßstab zur Aufteilung der Finanzierungsaufwendungen kommt nicht in Betracht, weil die Einkünfte in demselben Veranlagungszeitraum bezogen wurden. Einzig möglicher Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Einnahmen zueinander. Diesem Maßstab entspricht die zahlenmäßige Aufteilung, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt.
- 43** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Obwohl der Revision der Revisionskläger zu 2. und 3. stattgegeben wird, sind die Kosten in voller Höhe von den Klägern zu 1., 4. und 5. zu tragen, weil der gesamte Streitwert auf die Kläger zu 1., 4. und 5. entfällt. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen waren nicht zu erstatten, weil die Beigeladenen keine Anträge gestellt und das Verfahren nicht mit eigenen Beiträgen gefördert haben (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de