Urteil vom 16. November 2023, IV R 26/20

Zur teleologischen Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinszahlungen auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen

ECLI:DE:BFH:2023:U.161123.IVR26.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 3c Abs 2, EStG § 3 Nr 40, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, KStG § 14 Abs 1 S 1, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Juli 2020, Az: 3 K 190/17

Leitsätze

1. § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) findet im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind (Bestätigung von BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448). Entsprechendes gilt für Sonderbetriebsausgaben des (Sonder-)Mitunternehmers, die Gesamthandseinkünfte der Gesellschaft sind. Maßgebend ist insoweit eine auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogene Betrachtung.

2. Bei mehrstöckigen Personengesellschaften oder Organschaften bleibt es bei der auf den Gesamtgewinn der konkreten Mitunternehmerschaft bezogenen Betrachtung des § 3c Abs. 2 EStG.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 16.07.2020 - 3 K 190/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zu Recht Schuldzinsen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Anteilen an der D-GmbH angefallen sind, gemäß § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren 2002 und 2003 geltenden Fassung (EStG) nur in Höhe von 50 % zum Sonderbetriebsausgabenabzug zugelassen hat.

2 Die Klägerin zu 1. und Revisionsbeklagte (Klägerin zu 1.) ist eine KG. Deren Komplementäre waren in den Streitjahren die A-GmbH, B, C, E und F (Kläger zu 2. und Revisionsbeklagter --Kläger zu 2.--). Sie waren nicht am Kapital beteiligt. Kommanditistin der Klägerin zu 1. war die G-GmbH & Co. KG (Klägerin zu 3. und Revisionsbeklagte --Klägerin zu 3.--).

3 Nicht am Kapital beteiligte Komplementäre der Klägerin zu 3. waren die Komplementäre der Klägerin zu 1. Kommanditisten der Klägerin zu 3. waren die H-KG (Klägerin zu 4. und Revisionsbeklagte --Klägerin zu 4.--) mit einem Anteil von 40,45 %, die I-KG (Beigeladene) mit einem Anteil von 40,45 % sowie die D-GmbH mit einem Anteil von 19,1 %.

4 Die Anteile an der D-GmbH, die die Klägerin zu 4. und die Beigeladene zu gleichen Teilen hielten, stellten nach Auffassung aller Verfahrensbeteiligter Sonderbetriebsvermögen II der beiden an der Klägerin zu 1. über die Klägerin

zu 3. mittelbar beteiligten Gesellschaften --das heißt der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen-- bei der Klägerin zu 1. dar. Die Klägerin zu 4. und die Beigeladene hatten die Anteile an der D-GmbH für insgesamt ... DM erworben. In dem Kaufpreis war --ebenfalls unstreitig-- eine "Lästigkeitsprämie" in Höhe von ... DM (21,43 %) enthalten.

5 Der Erwerb der Beteiligung an der D-GmbH wurde durch "gruppeninterne" Darlehen sowie Bankdarlehen finanziert. Die Klägerin zu 4. hatte "gruppeninterne" Darlehen bei der Klägerin zu 1. und der Klägerin zu 3., die Beigeladene bei der Klägerin zu 1., der Klägerin zu 3. und der U-GmbH, einer 100%igen Tochtergesellschaft der Klägerin zu 1., aufgenommen. Zwischen der U-GmbH und der Klägerin zu 1. bestand ein Organschaftsverhältnis.

6 In den bei der Klägerin zu 1. geführten Sonderbilanzen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen zum 31.12.2002 sind die Anteile an der D-GmbH aktiviert. Die zur Finanzierung des Anteilskaufs aufgenommenen Verbindlichkeiten waren dort passiviert. Für die Darlehen fielen in den Streitjahren Zinsaufwendungen an: Bei der Klägerin zu 4. für 2002 in Höhe von ... € (interne Darlehen: ... €, Bankdarlehen: ... €) und für 2003 in Höhe von ... € (interne Darlehen: ... €, Bankdarlehen: ... €). Bei der Beigeladenen beliefen sich die Zinsaufwendungen für 2002 auf ... € (interne Darlehen: ... €, Bankdarlehen: ... €) und für 2003 auf ... € (interne Darlehen: ... €, Bankdarlehen: ... €).

7 In dem von der Klägerin zu 1. für 2002 erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb waren einerseits die Zinsaufwendungen für die Finanzierung des Anteilserwerbs an der D-GmbH in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen enthalten. Andererseits waren die Zinserträge der Gesamthand aus an die beiden mittelbar beteiligten Gesellschaften ausgereichten Darlehen erfasst. Weitere Zinserträge für an die Klägerin zu 4. und die Beigeladene gewährte Darlehen waren in der Gewinn- und Verlustrechnung der Klägerin zu 3. enthalten.

8 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2002 vom 19.01.2004 stellte das FA einen Gesamthandsverlust der Klägerin zu 1. in Höhe von ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

9 In der Feststellungserklärung für 2003 erklärte die Klägerin zu 1. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb. Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen für den Erwerb der Anteile an der D-GmbH erklärte sie --anders als für das Jahr 2002-- für das Jahr 2003 nicht als Sonderbetriebsausgaben der mittelbar beteiligten Gesellschaften bei der Klägerin zu 1. Im Gewinnfeststellungsbescheid für 2003 vom 05.01.2005 stellte das FA einen Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 1. in Höhe von ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

10 Im Rahmen einer bei der Klägerin zu 1. durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 stellten die Prüfer fest, dass die D-GmbH unter anderem im Jahr 2003 eine Gewinnausschüttung in Höhe von ... € vorgenommen hatte. Diese werteten sie als Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen bei der Klägerin zu 1. Die im Zusammenhang mit der Finanzierung des Anteilskaufs stehenden Schuldzinsen ließen die Prüfer --nach Abzug des auf die Finanzierung der "Lästigkeitsprämie" entfallenden Anteils (22 %)-- unter Verweis auf § 3c Abs. 2 EStG nur noch zu 50 % zum Sonderbetriebsausgabenabzug zu.

11 Für 2002 führte dies dazu, dass sich die bisher in voller Höhe als Sonderbetriebsausgaben abgezogenen Zinsaufwendungen um insgesamt ... € minderten, während für 2003 weitere Sonderbetriebsausgaben von insgesamt ... € gewinnmindernd berücksichtigt wurden.

12 Das FA folgte der Auffassung der Prüfer und erließ am 12.06.2007 --unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung-- geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2002 und 2003. Für 2002 stellte es einen laufenden Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € fest. Für die Beigeladene ermittelte es Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. ... €. Diese setzten sich zusammen aus Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € und einem nach § 3 Nr. 40, § 3c EStG steuerpflichtigen Teil der Einkünfte von ... €. Für die Klägerin zu 4. ermittelte es Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./. ... €. Diese setzten sich zusammen aus Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € und einem nach § 3 Nr. 40, § 3c EStG steuerpflichtigen Teil der Einkünfte von ... €.

13 Für 2003 stellte das FA einen Gesamthandsgewinn in Höhe von ... € fest. Für die Beigeladene wies es Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus, die sich aus Sonderbetriebseinnahmen (Gewinnausschüttung) von ... €, Sonderbetriebsausgaben von ... € sowie einem gemäß § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG steuerpflichtigen Teil der Einkünfte in Höhe von ./. ... € zusammensetzten. Für die Klägerin zu 4. ermittelte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €. Diese setzten sich zusammen aus Sonderbetriebseinnahmen (Gewinnausschüttung) von ... €, Sonderbetriebsausgaben von ... € sowie einem nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG steuerpflichtigen Teil der Einkünfte in Höhe von ./. ... €.

14 Hiergegen legte die Klägerin zu 1. Einspruch ein. Am 17.07.2007 erließ das FA einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2003, mit dem es dem Einspruch aus nicht mehr streitgegenständlichen Gründen teilweise abhalf, der jedoch in Bezug auf die vorliegend streitigen Feststellungen unverändert blieb. Mit Einspruchsentscheidung vom 19.12.2016 wies es die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

15 Die hiergegen gerichteten Klagen des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. verwarf das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 16.07.2020 - 3 K 190/17 als unzulässig. Den Klagen der Klägerinnen zu 1. und 4. gab das FG demgegenüber statt. Die bei der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH angefallenen Schuldzinsen seien insoweit nicht vom Halbabzugsverbot erfasst, als sie auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen entfielen. § 3c Abs. 2 EStG sei teleologisch dahingehend zu reduzieren, dass die Norm nicht auf Zinszahlungen von Gesellschaftern an Personengesellschaften anzuwenden sei, an denen sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt seien. Dies gelte aufgrund der mit der Klägerin zu 1. bestehenden ertragsteuerlichen Organschaft auch für die Zinszahlungen der Beigeladenen an die U-GmbH.

16 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht rügt.

17 Das Urteil des FG verletze § 3c Abs. 2 i.V.m. § 3 Nr. 40 EStG. Entgegen der Auffassung des FG liege dem Streitfall keine exakt umgekehrte Fallkonstellation im Vergleich zum Sachverhalt des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.02.2020 - IV R 5/18 (BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448) zugrunde. Im vorliegenden Fall seien unter anderem auch Darlehen von Gesellschaften gewährt worden, an denen die Gesellschafter nur mittelbar beteiligt gewesen seien. Auch könne der Auffassung des FG, dass die Grundsätze des BFH-Urteils vom 06.02.2020 - IV R 5/18 (BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448) über die verschiedenen Ebenen der mehrstöckigen Mitunternehmerschaft anwendbar seien, nicht gefolgt werden. Im Streitfall glichen sich Zinsaufwand und Zinsertrag nicht in vollem Umfang auf der Ebene der Mitunternehmerschaft aus. Der Zinsertrag aus einem dem Gesellschafter ausgereichten Darlehen komme allen Gesellschaftern entsprechend der Gewinnverteilungsquote zugute, während der Zinsaufwand nur dem jeweiligen Gesellschafter zugerechnet werde. Stelle man --wie das FG-- bei der Ermittlung der Höhe der erzielten Einkünfte auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab, könne es zu einer (disquotalen) Umverteilung des Gesamtgewinns zwischen den Mitunternehmern infolge unterschiedlicher Darlehensaufnahmen kommen. Soweit das FG bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf den Gesamtgewinn der mehrstöckigen Mitunternehmerschaft abstelle, verkenne es zudem die Folgewirkungen, zum Beispiel auf die Gewerbesteuer. Darüber hinaus seien im Streitfall, anders als in dem dem BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18 (BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448) zugrundeliegenden Fall, nicht nur Personengesellschaften, sondern auch eine Kapitalgesellschaft beteiligt. Der Teil der Zinseinnahmen, der über den Gewinnverteilungsschlüssel der D-GmbH zugewiesen werde, werde von dieser --anders als bei den beteiligten Personengesellschaften beziehungsweise deren Mitunternehmern-- zum niedrigeren Körperschaftsteuersatz versteuert.

18 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 16.07.2020 - 3 K 190/17 aufzuheben und die Klagen abzuweisen.

19 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Revision teils als unzulässig, teils als unbegründet zurückzuweisen.

20 Die Kläger meinen, die Revision sei teilweise bereits unzulässig. Das FA habe gegen das FG-Urteil insgesamt Revision eingelegt, es sei jedoch, soweit die Klagen als unzulässig abgewiesen wurden, nicht beschwert. Im Übrigen sei die Revision unbegründet. Den überzeugenden Ausführungen des FG sei wenig hinzuzufügen. Soweit das FA darauf abhebe, dass eine Differenz zwischen den Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen bestehe, könne dies allenfalls dazu führen, dass § 3c Abs. 2 EStG in Höhe der Zinsdifferenz zur Anwendung käme. Soweit das FA einwende, im Konzernverbund befinde sich eine GmbH, die von dem Zinsertrag profitiere, der dort nur der Körperschaftsteuer unterliege, sei zu bedenken, dass der Zinsertrag auf Ebene der Klägerin zu 1. der Gewerbesteuer und zusätzlich auf Ebene der D-GmbH der Körperschaftsteuer und sodann noch dem Halb- beziehungsweise Teileinkünfteverfahren auf Ebene der Obergesellschafter unterliege. Dort addiere sich die Steuerbelastung über die verschiedenen Stufen hinweg zu einer Gesamtsteuerbelastung, die in etwa der kumulierten Steuerbelastung entspreche, die auf den Gewinnanteilen laste, die ohne Zwischenschaltung der D-GmbH an der Klägerin zu 1. bezogen würden. Zudem rechtfertige dieses Argument allenfalls eine Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG in Höhe der Beteiligungsquote der D-GmbH von 19,1 %.

21 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

22 Die Revision des FA hat nur zum Teil Erfolg. Sie ist --soweit sie das gegen den Kläger zu 2. und die Klägerin zu 3. ergangene Urteil betrifft-- unzulässig (hierzu unter I.). Im Übrigen --soweit sie die Feststellung steuerpflichtiger Sonderbetriebsgewinne der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen betrifft-- ist die Revision zulässig und teilweise begründet (hierzu unter II.). Das FG-Urteil war insgesamt aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, hierzu unter III.).

23 I. Die Revision, mit der das FA das Urteil vom 16.07.2020 insgesamt angefochten hat, ist unzulässig, soweit sie die Entscheidung über die Klagen des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. betrifft, die das FG als unzulässig verworfen hat.

24 Die Revision ist insoweit unzulässig, weil das FA sie nicht begründet hat (vgl. § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Es hat sich mit der Frage der Zulässigkeit der Klagen des Klägers zu 2. und der Klägerin zu 3. in seiner Revisionsbegründung nicht befasst. Es kann daher dahinstehen, ob das FA durch die Entscheidung des FG beschwert ist, weil die Klagen statt durch Sachurteil durch Prozessurteil als unzulässig abgewiesen worden sind (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 28.11.2007 - I R 99/06, BFHE 221, 288, BStBl II 2011, 40, unter II.1., m.w.N.).

25 Im Übrigen, das heißt soweit sich die Revision gegen die Entscheidung über die Klagen der Klägerinnen zu 1. und 4. richtet, ist sie hingegen zulässig. Über die --teils unzulässige, teils zulässige-- Revision ist einheitlich durch Urteil zu entscheiden (z.B. BFH-Urteile vom 02.02.2022 - III R 7/20, Rz 13; vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 10, m.w.N.).

26 II. Die Revision des FA ist --soweit sie die Klagen der Klägerinnen zu 1. und 4. betrifft-- nur teilweise begründet.

27 Das FG hat die Klagen der Klägerinnen zu 1. und 4., die die Feststellung steuerpflichtiger Sonderbetriebsgewinne der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen zum Gegenstand haben (hierzu unter 1.), zutreffend als zulässig angesehen (hierzu unter 2.). Ebenfalls zutreffend hat das FG erkannt, dass es sich bei den im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH angefallenen, von der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen getragenen Schuldzinsen um auf der Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassende Sonderbetriebsausgaben handelt (hierzu unter 3.). Ebenso frei von Rechtsfehlern hat das FG entschieden, dass die von der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH aufgewendeten Schuldzinsen für die von der Klägerin zu 1. gewährten Darlehen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, so dass die Revision insoweit unbegründet ist (hierzu unter 4.). Im Übrigen ist die Revision jedoch begründet. Die Annahme des FG, auch die Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen für von der Klägerin zu 3. gewährte Darlehen unterfielen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, ist rechtsfehlerhaft (hierzu unter 5.). Gleiches gilt in Bezug auf die von der Beigeladenen an die U-GmbH gezahlten Zinsen. Auch diese unterliegen --anders als vom FG entschieden-- dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG (hierzu unter 6.).

28 1. Gegenstand des Verfahrens ist die jeweils selbständig anfechtbare Feststellung steuerpflichtiger Sonderbetriebsgewinne der Beigeladenen und der Klägerin zu 4., die sich nach Berücksichtigung des Abzugsverbots "netto" ergeben.

29 Die Feststellung steuerpflichtiger Sonderbetriebsgewinne, 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 der Abgabenordnung (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 --wie vom FA in den Gewinnfeststellungsbescheiden der Streitjahre vom 12.06.2007 (2002) beziehungsweise 17.07.2007 (2003)-- mit dem nach Anwendung dieser Vorschriften ermittelten steuerpflichtigen Betrag angegeben (sogenannte Nettomethode), entspricht eine solche Feststellung der Verpflichtung des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, die "einkommensteuerpflichtigen" Einkünfte festzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 31; zur Rechtmäßigkeit anderer Methoden vgl. BFH-Urteile vom 18.07.2012 - X R 28/10, BFHE 238, 484, BStBl II

2013, 444; vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142; vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448, Rz 17).

30 2. Die hiergegen gerichteten Klagen der Klägerinnen zu 1. und 4. sind zulässig. Wie das FG zutreffend erkannt hat, resultiert die Klagebefugnis der Klägerin zu 1. aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, die der Klägerin zu 4. --die sich allein gegen die Höhe des für sie festgestellten Sonderbetriebsgewinns wendet-- aus § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO. Die unterlassene Hinzuziehung der Klägerin zu 4. zum Einspruchsverfahren steht der Zulässigkeit ihrer Klage nicht entgegen (z.B. BFH-Beschluss vom 23.03.2000 - IV B 91/99, BFH/NV 2000, 1217 [Rz 14]; BFH-Urteil vom 23.09.2009 - IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337, unter II.2.).

31 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass es sich bei den im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH angefallenen, von der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen getragenen Schuldzinsen um auf der Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassende Sonderbetriebsausgaben handelt.

32 a) Die Schuldzinsen, die die Klägerin zu 4. und die Beigeladene für Darlehen, die dem Erwerb der Anteile an der D-GmbH dienten, aufgewendet haben, stellen Sonderbetriebsausgaben dar. Dies gilt sowohl für Zinsen, die auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen entfallen, als auch für solche, die auf Bankdarlehen entfallen.

33 aa) Die Anteile der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen an der D-GmbH gehörten in den Streitjahren zu deren notwendigem Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu 1.

34 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Vielmehr zählen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG hierzu auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II, z.B. BFH-Urteile vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 23; vom 18.12.2001 - VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, unter II.2.; vom 23.02.2012 - IV R 13/08, Rz 53, jeweils m.w.N.). In diesem Sinne gewerblich tätig ist auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter unmittelbar zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 30 ff., m.w.N.). Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an einer Personengesellschaft unter anderem dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist (z.B. BFH-Urteil vom 19.12.2019 - IV R 53/16, BFHE 267, 299, BStBl II 2020, 534, Rz 35).

35 bb) Nach diesen Grundsätzen ist die Beteiligung an der D-GmbH dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin zu 4. sowie der Beigeladenen bei der Klägerin zu 1. zuzuordnen. Die Beteiligung an der D-GmbH war für das Unternehmen der Klägerin zu 1. unter den besonderen Gegebenheiten des Streitfalls vorteilhaft und stärkte so die Beteiligung der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen an der Klägerin zu 1. Dementsprechend gehörten auch die Darlehen, die die Klägerin zu 4. und die Beigeladene zur Finanzierung des Anteilskaufs aufgenommen haben, zu deren notwendigem Sonderbetriebsvermögen II bei der Klägerin zu 1. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.

36 cc) Hieraus folgt nicht nur, dass die Gewinnausschüttungen aus der D-GmbH als Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen auf Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassen waren. Auch die Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen, die für die Finanzierung des Anteilserwerbs angefallen sind, waren als Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen bei der Klägerin zu 1. anzusehen.

37 b) Dass die Klägerin zu 4. und die Beigeladene nicht unmittelbar, sondern lediglich mittelbar über die Klägerin zu 3. an der Klägerin zu 1. beteiligt waren, steht dem nicht entgegen, denn die Klägerin zu 4. und die Beigeladene sind als "Sondermitunternehmer" der Klägerin zu 1. anzusehen.

38 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG sieht vor, dass der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichsteht; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, --wie im Streitfall-- jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der

Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Diese Regelung ist nach ständiger Rechtsprechung im Wege einer teleologischen Reduktion des Wortlauts des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dahin zu verstehen, dass der mittelbare Gesellschafter einem unmittelbaren Gesellschafter nur in Bezug auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie Sonderbetriebsvermögen gleichgestellt wird (BFH-Urteile vom 12.02.2014 - IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 26; vom 06.09.2000 - IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; vom 22.01.2009 - IV R 90/05, BFHE 224, 364). Die Gleichstellung bezieht sich auf Sondervergütungen, das Sonderbetriebsvermögen I, das Sonderbetriebsvermögen II (BFH-Urteile vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32, BStBl II 2022, 123, Rz 18, 20; vom 11.12.1990 - VIII R 14/87, BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510) und dazugehörende Verbindlichkeiten (Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 345). Auch wenn der mittelbar Beteiligte (Sondermitunternehmer) an der Untergesellschaft nicht (unmittelbar) beteiligt ist und damit die als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizierenden Wirtschaftsgüter eine eigene Beteiligung des Sondermitunternehmers gerade nicht begründen oder stärken können, umfasst § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auch das Sonderbetriebsvermögen II. Die Regelung fingiert für Zwecke des Sonderbetriebsbereichs die Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Mitunternehmer der Untergesellschaft. Der mittelbar Beteiligte wird somit wie ein unmittelbar Beteiligter behandelt. Die Frage nach dem Umfang der der mittelbaren Mitunternehmerstellung zuzuordnenden Wirtschaftsgüter kann sich erst im Anschluss hieran stellen (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32, BStBl II 2022, 123, Rz 21).

39 4. Die Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen unterliegen --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, soweit sie auf "unternehmensgruppeninterne" Darlehen der Klägerin zu 1. entfallen. Insoweit ist die Revision des FA unbegründet.

40 a) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG dürfen (unter anderem) Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrundeliegenden 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.

41 aa) Für die Annahme eines wirtschaftlichen Zusammenhangs der Betriebsausgaben mit den nach § 3 Nr. 40 EStG zum Teil steuerbefreiten Einnahmen reicht ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang aus. Soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind, greift das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG nicht ein, denn in diesem Fall kommt es nicht zu einer Doppelbegünstigung durch (teilweise) steuerfreie Einnahmen und gleichwohl (voll) abzugsfähige Aufwendungen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 34; vom 28.02.2013 - IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802, jeweils m.w.N.). 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. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich ein Veranlassungszusammenhang im Lauf der Zeit ändern kann (BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 35, m.w.N.).

42 bb) Nach diesen Grundsätzen stehen --wie das FG und das FA zutreffend erkannt haben-- die auf die "Lästigkeitsprämie" entfallenden Schuldzinsen, die in den Streitjahren mit rund 22 % der gesamten Finanzierungskosten der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen für den Erwerb der Anteile an der D-GmbH zu schätzen sind, nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen gewährten, dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG) unterfallenden Gewinnausschüttungen der D-GmbH im Jahr 2003. Demnach fallen 22 % der gesamten Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen nicht unter das Halbabzugsverbot. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht.

43 b) Hinsichtlich der übrigen 78 % der Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen ist zwar unstreitig ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit deren dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Sonderbetriebseinnahmen in Gestalt der Gewinnausschüttungen der D-GmbH gegeben. Gleichwohl findet das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Wege teleologischer Reduktion auf die von der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen an die Klägerin zu 1. geleisteten Schuldzinsen keine Anwendung, denn diese haben sich nicht aufwandswirksam ausgewirkt.

44 aa) Wie der Senat bereits entschieden hat, findet § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter

sind (BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448). Wegen der vollständigen Hinzurechnung der Sondervergütungen auf der Ebene der Gesellschafter wirken sich die Betriebsausgaben nicht aufwandswirksam aus. Es wäre daher widersinnig, den Betriebsausgabenabzug der Gesellschaft gemäß § 3c Abs. 2 EStG teilweise zu kürzen (vgl. auch Reddig, juris PraxisReport Steuerrecht 27/2020, Anm. 4).

45 § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, dass bei (anteilig) steuerbefreiten Einnahmen (wie zum Beispiel Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung an einer Körperschaft) kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Das Halbabzugsverbot setzt danach voraus, dass sich die Ausgaben aufwandswirksam ausgewirkt haben (z.B. BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448, Rz 25). Ist Anteilseigner und Ausschüttungsempfänger eine Mitunternehmerschaft, ist zu beachten, dass diese zwar Einkünfteermittlungssubjekt ist, die Einkommensteuersubjekte aber die an ihr beteiligten Mitunternehmer sind. Soll das Halbeinkünfteverfahren also einerseits dazu führen, dass (unter anderem) 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 diesem 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 (BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448, Rz 27).

46 bb) Eine entsprechende teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist auch im umgekehrten Fall geboten, das heißt wenn es um Zinszahlungen des Mitunternehmers an die Gesellschaft geht, die ihm ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung gewährt hat. Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG findet in dem Umfang auf Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter keine Anwendung, wie diese Betriebseinnahmen der Gesamthand sind. Auch in diesem Fall haben sich --bezogen auf die Mitunternehmerschaft und deren Gesamtgewinn-- die Zinszahlungen nicht aufwandswirksam ausgewirkt, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein kann (so im Ergebnis auch Bernhagen/Nöthen, Die Unternehmensbesteuerung 2020, 573, 580).

47 cc) Dementsprechend sind die streitgegenständlichen Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen, die aus an die Klägerin zu 1. gezahlten Zinsen resultieren, nicht gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu kürzen. Die Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen, die auf der Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassen sind, sind Betriebseinnahmen der Gesamthand. Sie erhöhen den Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 1. Die Sonderbetriebsausgaben haben sich mithin --bezogen auf den Gesamtgewinn der Klägerin zu 1.-- nicht aufwandswirksam ausgewirkt. Eine Kürzung des Sonderbetriebsausgabenabzugs der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen gemäß § 3c Abs. 2 EStG würde daher den Zweck dieser Norm verfehlen.

48 dd) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des FA greifen nicht durch.

49 Sein Vorhalt, im Streitfall glichen sich --anders als vom BFH gefordert-- Zinsaufwand und Zinsertrag nicht in vollem Umfang auf der Ebene der Mitunternehmerschaft aus, trifft bezogen auf die von der Klägerin zu 1. gewährten Darlehen nicht zu. Die Tatsache, dass die Zinserträge der Gesamthand den einzelnen Mitunternehmern auch dann quotal zugerechnet werden, wenn diese unterschiedlich hohe Zinsaufwendungen getragen haben, kann zwar dazu führen, dass es --mitunternehmerbezogen-- nicht zu einem vollständigen Ausgleich zwischen (getragenem) Zinsaufwand und (zugerechnetem) Zinsertrag kommt. Dies ändert aber nichts daran, dass dem insgesamt angefallenen Zinsaufwand tatsächlich ein Zinsertrag in entsprechender Höhe gegenübersteht, so dass sich Zinsaufwand und Zinsertrag --bezogen auf den Gesamtgewinn-- ausgleichen. Die Frage, ob (Sonder-)Betriebsausgaben aufwandswirksam geworden sind, kann im Rahmen einer Mitunternehmerschaft nur bezogen auf deren Gesamtgewinn beantwortet werden, denn die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers bestehen aus dessen Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Hiervon zu trennen ist demgegenüber die der Ermittlung des Gesamtgewinns nachfolgende Frage der Gewinnzurechnung an die einzelnen Mitunternehmer, die auf die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft keinen Einfluss hat.

50 Dass im Streitfall --anders als in dem dem BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18 (BFHE 268, 199, BStBl II 2020,

448) zugrundeliegenden Sachverhalt-- (mittelbar) auch eine Kapitalgesellschaft an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, kann ebenfalls kein anderes Ergebnis begründen. Denn eine auf der Ebene der D-GmbH etwa eintretende steuerliche Begünstigung in Gestalt eines niedrigeren Körperschaftsteuersatzes ändert nichts daran, dass der Zinsaufwand der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen aus den dargelegten Gründen nicht aufwandswirksam geworden und aus diesem Grund eine teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG geboten ist.

51 5. Begründet ist die Revision des FA in Bezug auf die von der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen an die Klägerin zu 3. gezahlten Darlehenszinsen. Entgegen der Auffassung des FG unterfallen diese Zinsaufwendungen dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, denn auch im Zusammenhang mit mehrstöckigen Personengesellschaften muss es bei der auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft bezogenen Betrachtung bleiben.

52 a) Die Zinsaufwendungen, die im Zusammenhang mit den Darlehen der Klägerin zu 3. stehen, unterfallen dem Abzugsverbot nicht nur bei wortlautgetreuer Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Auch unter Berücksichtigung der im BFH-Urteil vom 06.02.2020 - IV R 5/18 (BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448) entwickelten Grundsätze sind jene (Sonder-)Betriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen, die den Gesamtgewinn der Klägerin zu 1. (Untergesellschaft) mindern, nur anteilig bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen. Dass die Zinszahlungen den Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 3. (Obergesellschaft) erhöhen, führt zu keinem anderen Ergebnis.

53 aa) Die entsprechenden Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen sind --bezogen auf den Gesamtgewinn der Klägerin zu 1.-- aufwandswirksam geworden. Sie unterliegen dementsprechend dem Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Während die Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen für die von der Klägerin zu 3. gewährten Darlehen, die auf der Ebene der Klägerin zu 1. als Sonderbetriebsausgaben der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen zu erfassen sind, den Gesamtgewinn der Klägerin zu 1. mindern, erhöhen die Zinserträge aus den Darlehen der Klägerin zu 3. deren Gesamt(hands)gewinn. In den Gesamt(hands)gewinn der Klägerin zu 1. gehen sie hingegen nicht ein.

54 bb) Für die Beantwortung der Frage der Aufwandswirksamkeit von (Sonder-)Betriebsausgaben ist der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft maßgebend, bei der die (Sonder-)Betriebsausgaben zu erfassen sind (hier der Gesamtgewinn der Klägerin zu 1.). Denn die Frage der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG stellt sich bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Mitunternehmerschaft. Demgegenüber sind Auswirkungen auf das Gesamtergebnis einer anderen Mitunternehmerschaft (hier der Klägerin zu 3.) --entgegen der Auffassung des FG-- nicht in die Betrachtung einzubeziehen, und zwar auch dann nicht, wenn die andere Mitunternehmerschaft die Obergesellschaft der Personengesellschaft ist, bei der die (Sonder-)Betriebsausgaben zu erfassen sind.

55 cc) Diese Sichtweise ist nicht nur systemgerecht, weil es keine aus Ober- und Untergesellschaft bestehende Mitunternehmerschaft und auch keinen Gesamtgewinn einer solchen Mitunternehmerschaft gibt. Sie entspricht auch den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen. Diese ließen eine (weitergehende) teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dahin, dass die Frage der Aufwandswirksamkeit von (Sonder-)Betriebsausgaben unter Berücksichtigung des Gesamtgewinns von Ober- und Untergesellschaft zu beantworten ist, nur zu, wenn die auf den Wortlaut der Regelung abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 09.03.2023 - IV R 11/20, BFHE 279, 531, BStBl II 2023, 830, Rz 29, m.w.N.). Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn die Finanzierung des Anteilserwerbs nicht durch den Gesellschafter oder die Gesellschaft erfolgt, sondern --wie im Streitfall-- durch eine andere Mitunternehmerschaft, deren Gewinn getrennt zu ermitteln ist.

56 dd) Dass eine Gewinnzurechnung erfolgt, das heißt im Streitfall der Gesamthandsgewinn der Klägerin zu 1. (Untergesellschaft) der Klägerin zu 3. (Obergesellschaft) zugerechnet wird, steht dem nicht entgegen. Die Gewinnzurechnung führt zwar dazu, dass der auf die Obergesellschaft entfallende Anteil am Steuerbilanzgewinn oder -verlust der Untergesellschaft in den Steuerbilanzgewinn oder -verlust der Obergesellschaft eingeht (vgl. BFH-Urteil vom 26.01.1995 - IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467, unter IV.3.). Dieser Umstand ändert aber nichts daran, dass über die Frage des Halbabzugsverbots des § 3c Abs. 2 EStG allein auf der Ebene der Untergesellschaft (hier der Klägerin zu 1.) zu entscheiden ist. Dementsprechend stellt sich die Frage, ob die (Sonder-)Betriebsausgaben aufwandswirksam geworden sind (oder nicht), allein bezogen auf den Gesamtgewinn der Untergesellschaft, bei der die gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben außerbilanziell hinzuzurechnen sind (z.B. Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 3c Rz 13). Sie kann dementsprechend auch nur auf der Ebene dieses Einkünfteermittlungssubjekts --und damit unter Einbeziehung des Gesamtgewinns dieser Mitunternehmerschaft-- beantwortet werden. Die nachfolgende Gewinnzurechnung ist hiervon zu trennen.

57 b) Danach kann die Tatsache, dass den auf der Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassenden Sonderbetriebsausgaben der

(Sonder-)Mitunternehmer --der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen-- Betriebseinnahmen auf der Ebene der Klägerin zu 3. gegenüberstehen, keinen ungekürzten (Sonder-)Betriebsausgabenabzug rechtfertigen. Auch der Umstand, dass die mittelbaren Gesellschafter --die Klägerin zu 4. und die Beigeladene-- unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögen als Mitunternehmer der Klägerin zu 1. anzusehen sind, kann --anders als das FG meint-- kein anderes Verständnis des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begründen. Denn maßgebliches Einkünfteermittlungssubjekt bleibt die Klägerin zu 1.

58 6. Begründet ist die Revision schließlich auch in Bezug auf die von der Beigeladenen an die U-GmbH gezahlten Zinsen. Das FG hat die infolge der Zinszahlungen eingetretene Erhöhung des Gewinns der U-GmbH rechtsfehlerhaft in die Beurteilung der Aufwandswirksamkeit der --auf der Ebene der Klägerin zu 1. zu erfassenden-- Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen einbezogen. Nach Maßgabe der dargestellten Grundsätze unterfallen diese Zinsaufwendungen --anders als das FG meint-- ebenfalls dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

59 a) Der Klägerin zu 1. war als Organträgerin das Einkommen der U-GmbH (Organgesellschaft) nach § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes zuzurechnen.

60 Da Organträger und Organgesellschaft zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben, haben sie ihr jeweiliges Einkommen selbständig zu ermitteln. Das Organeinkommen ist erst danach dem Organträger zuzurechnen. Die Zurechnung erfolgt nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern als Zurechnung fremden Einkommens zur Besteuerung. Das eigene Einkommen des Organträgers und das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft bilden gemeinsam das vom Organträger zu versteuernde (Gesamt-)Einkommen (BFH-Urteil vom 23.01.2002 - XI R 95/97, BFHE 198, 99, BStBl II 2003, 9, unter II.1.b; vgl. auch BFH-Urteil vom 29.08.2012 - I R 65/11, BFHE 238, 382, BStBl II 2013, 555, Rz 18).

61 b) Die Zurechnung betrifft bei einer Organträger-Personengesellschaft die Personengesellschaft selbst. Da bei ihr stets eine gesonderte Gewinnfeststellung durchzuführen ist, ist es geboten, im Feststellungsverfahren auch das der Mitunternehmerschaft zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu ermitteln und zu verteilen. Insoweit ist das zuzurechnende Organeinkommen gesondert vom eigenen Gewinn der Personengesellschaft festzustellen und nach dem sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags beziehungsweise des Handelsgesetzbuchs ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter der Personengesellschaft zu verteilen (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.2013 - IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494, Rz 16).

62 c) Danach gehen --über die Zurechnung des Organeinkommens-- zwar auch die Zinserträge aus dem von der U-GmbH an die Beigeladene ausgereichten Darlehen letztlich gewinnerhöhend in das Gesamtergebnis der Klägerin zu 1. ein. Die Zurechnung eines durch Zinszahlungen erhöhten fremden Einkommens kann indes --wie dargelegt-- die Annahme, die Zinsaufwendungen der Beigeladenen seien nicht aufwandswirksam geworden, nicht begründen. Dies gilt nicht nur bei der Zurechnung von Gewinnen aus einer Unter-Personengesellschaft (siehe hierzu B.II.4.), sondern erst recht bei der Zurechnung des Gewinns einer Organgesellschaft an den Organträger.

63 d) Bleibt die Gewinnzurechnung des Organeinkommens bei der Beurteilung der Aufwandswirksamkeit der Zinsaufwendungen der Beigeladenen außer Betracht, haben sich diese --bezogen auf den maßgebenden Gesamtgewinn der Klägerin zu 1.-- gewinnmindernd ausgewirkt. Sie unterfallen daher dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG.

64 III. Das FG-Urteil war daher aufzuheben. Da der Senat mangels hinreichender Feststellungen des FG nicht abschließend darüber entscheiden kann, in welcher Höhe die streitigen Zinsaufwendungen der Klägerin zu 4. und der Beigeladenen auf Darlehen der Klägerin zu 3. beziehungsweise der U-GmbH entfallen, war die Sache an das FG zurückzuverweisen.

65 IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de