

Urteil vom 27. November 2024, IV R 25/22

Postbeförderungsdauer bei normaler Briefpost; anteiliger Betriebsausgabenabzug nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG für Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten einer Holding

ECLI:DE:BFH:2024:U.271124.IVR25.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 56, FGO § 120 Abs 2 S 1, PUDLV § 2 Nr 3 S 1, ZPO § 85 Abs 2, ZPO § 294 Abs 1, EStG VZ 2017, HGB § 290 Abs 1 S 1, HGB § 290 Abs 2 Nr 1, HGB § 325 Abs 1, HGB § 264a Abs 1

vorgehend FG Köln, 25. August 2022, Az: 3 K 999/20

Leitsätze

1. Ein Rechtsmittelführer durfte unter der Geltung der Post-Universaldienstleistungsverordnung bei normaler inländischer Briefpost darauf vertrauen, dass ein eingelieferter Brief am nächsten Werktag ausgeliefert wird, wenn nicht im Zeitpunkt der Absendung konkrete Anhaltspunkte dafür bestanden, dass die Laufzeit überschritten wird (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, deren Tätigkeit ausschließlich darin besteht, einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft zu halten, um daraus Dividendenerträge zu erzielen, die nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG) teilweise steuerfrei sind, stehen laufende Verwaltungs- und Konzernabschlusskosten mit zum Teil steuerbefreiten Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.08.2022 - 3 K 999/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hinsichtlich der versäumten Revisionsbegründungsfrist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren ist und ob Aufwendungen nach § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Jahr 2017 (Streitjahr) nur anteilig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.
- 2 Die Klägerin ist eine im Jahr 2004 gegründete GmbH & Co. KG. Ihre Kommanditisten waren im Streitjahr die Geschwister A zu 43,75 % sowie B, C und D zu jeweils 18,75 %. Komplementärin der Klägerin war die nicht am Vermögen beteiligte L GmbH. Geschäftsführer der L GmbH war A.
- 3 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Beteiligung an anderen Gesellschaften. Sie hält 100 % der Anteile an der V GmbH, die ihrerseits Beteiligungen an anderen Gesellschaften hält. Die Klägerin erzielte im Streitjahr ausschließlich Dividendenerträge aus ihrer Beteiligung an der V GmbH.
- 4 Bei der Ermittlung ihres Gesamthandsgewinns für das Streitjahr berücksichtigte die Klägerin die Gewinnausschüttung der V GmbH in voller Höhe als Betriebseinnahme. Ihre Kosten für Abschluss- und Prüfungsarbeiten, Rechtsberatung und Geldverkehr sowie Beiträge zur Industrie- und Handelskammer (IHK)

berücksichtigte sie hingegen, der Auffassung einer bei ihr für die Jahre 2013 bis 2016 durchgeführten Außenprüfung folgend, nach § 3c Abs. 2 EStG nur anteilig zu 60 % als Betriebsausgaben. Neben ihrem so ermittelten Gesamthandsgewinn gab sie in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr an, dass sie in Höhe der bei der Gewinnermittlung als Betriebseinnahme angesetzten Gewinnausschüttung der V GmbH Einkünfte erzielt habe, die dem Teileinkünfteverfahren unterlägen.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte der Erklärung der Klägerin. Er stellte in seinem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2017 den erklärten Gesamthandsgewinn sowie die Gewinnausschüttung der V GmbH als darin enthaltene Einkünfte, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, fest.
- 6 Mit ihrem Einspruch sowohl gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 als auch gegen die vom FA aufgrund der durchgeführten Außenprüfung geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 2013 bis 2016 begehrte die Klägerin den ungekürzten Abzug ihrer Betriebsausgaben. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Köln entschied mit Urteil vom 25.08.2022 - 3 K 999/20, die Betriebsausgaben der Klägerin seien nur anteilig nach § 3c Abs. 2 EStG abzugsfähig, da diese in den Jahren 2013 bis 2017 ausschließlich in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Dividendenerträgen der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der V GmbH stünden.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Ihr Schriftsatz zur Begründung der Revision vom 29.11.2022 ging allerdings erst nach Ablauf der Begründungsfrist am 01.12.2022 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein. Nachdem sie mit Schreiben vom 06.12.2022 auf den verspäteten Eingang der Revisionsbegründung hingewiesen worden war, beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 13.12.2022 die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, da ihre Prozessbevollmächtigte ohne Verschulden verhindert gewesen sei, die bis zum 30.11.2022 verlängerte Revisionsbegründungsfrist einzuhalten.
- 8 Die Prozessbevollmächtigte habe davon ausgehen dürfen, dass ihre postalisch versendete Revisionsbegründung bis zum 30.11.2022 beim BFH eingehen werde. Die Sekretariatsmitarbeiterin S habe den Brief mit der Revisionsbegründung persönlich am 29.11.2022 gegen 17 Uhr in einen Briefkasten geworfen, der nach den Angaben der Deutsche Post AG werktäglich um 17:30 Uhr und um 18 Uhr geleert werde. Dieser Geschehensablauf sei von S in ihrer eingereichten eidesstattlichen Versicherung bestätigt worden. Die Prozessbevollmächtigte habe nicht davon ausgehen müssen, dass der Postlauf für einen im Inland versendeten Brief bei rechtzeitigem Einwurf vor der Leerung des Briefkastens länger als ein Werktag sei. Die tatsächlich eingetretene Verzögerung sei der Prozessbevollmächtigten nicht zuzurechnen.
- 9 Zu der Frage, ob ihre Betriebsausgaben dem anteiligen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, trägt die Klägerin vor, dass es maßgeblich darauf ankomme, wie das Tatbestandsmerkmal des "wirtschaftlichen Zusammenhangs" im Sinne des § 3c Abs. 2 EStG auszulegen sei. Aus der Gesetzesbegründung ergäben sich hierfür keine Hinweise. Anders als in § 3c Abs. 1 EStG werde in § 3c Abs. 2 EStG kein unmittelbarer Zusammenhang gefordert. Gleichwohl setze eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs voraus, dass zwischen den nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Einnahmen und den im Streit stehenden Betriebsausgaben eine Verbindung im Sinne eines Veranlassungszusammenhangs bestehe. Hieran fehle es. Die im Streit stehenden Betriebsausgaben hingen gerade nicht mit den erzielten und nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen zusammen. Die entsprechenden Aufwendungen seien unabhängig hiervon angefallen. Auslösendes Moment sei jeweils eine bestehende Rechtsverpflichtung gewesen, die an das Rechtskleid der Klägerin anknüpfe, nicht aber an die erzielten Beteiligungserträge. Dies gelte sowohl für die Prüfungs- und Abschlusskosten als auch für die IHK-Beiträge. Die Kontoführungsgebühren seien durch die Kontoeröffnung und nicht durch Beteiligungserträge veranlasst.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
ihr wegen der versäumten Frist zur Begründung der Revision Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, und das angefochtene Urteil des FG Köln vom 25.8.2022 - 3 K 999/20 für das Jahr 2017 aufzuheben sowie den Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 vom 01.02.2019, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020, dahingehend zu ändern, dass die Betriebsausgaben bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns zu 100 % gewinnmindernd berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß,
die Revision als unzulässig zu verwerfen,

hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

- 12 Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand lägen nicht vor. Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin treffe hinsichtlich der versäumten Revisionsbegründungsfrist ein Verschulden, welches der Klägerin zuzurechnen sei. Die Prozessbevollmächtigte hätte sich nicht darauf verlassen dürfen, dass die Übersendung des Briefs mit der Revisionsbegründung per Post nur einen Werktag benötige.
- 13 Der Senat hat mit Beschluss vom 11.11.2024 das Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2013 bis 2016 abgetrennt. Es wird unter dem Aktenzeichen IV R 17/24 fortgeführt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist zwar zulässig (dazu unter 1.), jedoch unbegründet (dazu unter 2.) und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 15 1. Die Revision ist zulässig.
- 16 Der Klägerin ist die beantragte Wiedereinsetzung in die versäumte Revisionsbegründungsfrist zu gewähren.
- 17 a) Nach § 56 Abs. 1 FGO ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Gemäß § 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO ist der Antrag bei Versäumung der Frist zur Begründung der Revision binnen eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Nach § 56 Abs. 2 Satz 2 FGO sind die Tatsachen zur Begründung des Antrags bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Nach § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO ist innerhalb der Antragsfrist die versäumte Rechtshandlung nachzuholen.
- 18 b) Die Voraussetzungen für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand liegen vor, insbesondere hat die Klägerin die verlängerte Revisionsbegründungsfrist (§ 120 Abs. 2 Satz 1 und 3 FGO) unverschuldet versäumt.
- 19 aa) Ein Rechtsmittelführer darf darauf vertrauen, dass die von der Deutsche Post AG nach ihren organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen für den Normalfall festgelegten Postlaufzeiten eingehalten werden. In der Verantwortung des Rechtsmittelführers liegt es nur, das zur Beförderung bestimmte Schriftstück den postalischen Bestimmungen entsprechend und so rechtzeitig zur Post zu geben, dass es nach den organisatorischen und betrieblichen Vorkehrungen der Deutsche Post AG bei regelmäßigem Dienstablauf den Empfänger fristgerecht erreicht. Der Rechtsmittelführer kann Rechtsmittelfristen grundsätzlich bis zum letzten Tag in Anspruch nehmen. Lediglich gegen Ende der Frist obliegt es ihm, eine Beförderungsart zu wählen, die die Einhaltung der Frist gewährleistet. Im Rahmen der üblichen Postlaufzeiten ist der Rechtsmittelführer aber nicht verpflichtet, alternative Beförderungsmittel zu nutzen (BFH-Zwischenurteil vom 27.07.2022 - II R 30/21, Rz 6; BFH-Urteil vom 19.02.2020 - I R 38/17, Rz 18, m.w.N.).
- 20 bb) Nach diesen Grundsätzen durfte die Prozessbevollmächtigte, deren Verschulden sich die Klägerin grundsätzlich nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) zurechnen lassen muss, darauf vertrauen, dass ihr per Post versendetes Schreiben vom 29.11.2022 mit der Revisionsbegründung dem BFH innerhalb eines Werktags bis zum Fristende am 30.11.2022 zugehen wird.
- 21 (1) Eine Postlaufzeit von einem Werktag ab Einlieferung ist noch als "Normalfall" beziehungsweise "regelmäßiger Dienstablauf" anzusehen, auf den der Rechtsmittelführer als Absender vertrauen kann, wenn nicht im Zeitpunkt der Absendung konkrete Anhaltspunkte dafür bestanden, dass die Laufzeit überschritten werde (wie hier z.B. BFH-Urteile vom 21.04.2021 - XI R 42/20, BFHE 273, 149, BStBl II 2022, 20, Rz 15; vom 28.10.2008 - VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190, unter B.I.2. [Rz 31]; BFH-Beschluss vom 08.05.2006 - VII B 219/05, BFH/NV 2006, 1504 [Rz 5]; s.a. Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 07.10.2019 - 1 CS 19.1499, Rz 6; Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13.05.2004 - V ZB 62/03, unter III.2.c aa; jedenfalls noch am zweiten Werktag ab Einlieferung z.B. BFH-Zwischenurteil vom 27.07.2022 - II R 30/21, Rz 8; BFH-Urteil vom 19.02.2020 - I R 38/17, Rz 19).
- 22 (a) Dies folgt für den Senat insbesondere aus § 2 Nr. 3 Satz 1 der bis zum 18.07.2024 gültigen Post-Universaldienstleistungsverordnung --PUDLV-- (aufgehoben mit Inkrafttreten des

Postrechtsmodernisierungsgesetzes vom 15.07.2024, BGBl. 2024 I Nr. 236). Danach müssen von den an einem Werktag eingelieferten inländischen (normalen) Briefsendungen im Jahresdurchschnitt mindestens 80 % an dem ersten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag und 95 % bis zum zweiten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag ausgeliefert werden. Der Senat hält die Zielvorgabe von mindestens 80 % --im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes)-- (noch) für ausreichend, um eine Auslieferung an dem ersten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag als Normalfall anzusehen, auf den ein Rechtsmittelführer --vorbehaltlich der rechtzeitigen Einlieferung-- vertrauen darf.

- 23** (b) Für die Behandlung der Auslieferung an dem ersten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag als für einen Rechtsmittelführer vertrauensbegründenden Normalfall spricht zudem, dass die Deutsche Post AG die Zielvorgabe von mindestens 80 % sowohl im Jahr 2021 als auch im Jahr 2022 erfüllt hat (vgl. Bundesnetzagentur, Jahresbericht 2021, abrufbar unter <https://data.bundesnetzagentur.de/Bundesnetzagentur/SharedDocs/Mediathek/Jahresberichte/jb2021.pdf>, S. 125 f.; Bundesnetzagentur, Tätigkeitsbericht Post 2022/2023, abrufbar unter <https://www.bundesnetzagentur.de/SharedDocs/Mediathek/Taetigkeitsberichte/2023/Post2022.pdf>, S. 68).
- 24** (c) Ein Absender darf zwar auf die in der Post-Universaldienstleistungsverordnung vorgegebenen Postlaufzeiten nicht mehr vertrauen, wenn er konkrete Anhaltspunkte dafür besitzt, dass sie nicht eingehalten werden (vgl. BGH-Beschluss vom 17.12.2019 - VI ZB 19/19, Rz 10). Das kann der Fall sein, wenn festzustellen ist, dass die Deutsche Post AG den allgemeinen Vorgaben der Post-Universaldienstleistungsverordnung strukturell nicht mehr genügt, oder wenn im konkreten Einzelfall Besonderheiten dem üblichen Lauf entgegenstehen (Streik, höhere Gewalt; vgl. BFH-Zwischenurteil vom 27.07.2022 - II R 30/21, Rz 13).
- 25** Im Streitfall bestanden jedoch zum Zeitpunkt des Einwurfs der Revisionsbegründung in den Briefkasten keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die "normale" Laufzeit von einem Werktag ab Einlieferung überschritten werde. Dies gilt auch in Bezug auf die Entfernung zum Zielort der Sendung, da die Zielvorgaben in § 2 Nr. 3 Satz 1 PUDLV für alle inländischen Briefsendungen gelten und dabei nicht nach der Entfernung zwischen Absende- und Empfangsort unterschieden wird.
- 26** (2) Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat das Schreiben vom 29.11.2022 mit der Revisionsbegründung auch so rechtzeitig in den Briefkasten geworfen, dass sie auf eine Auslieferung an den BFH an dem ersten auf den Einlieferungstag folgenden Werktag vertrauen durfte.
- 27** (a) Eine Einlieferung im Sinne des § 2 Nr. 3 Satz 1 PUDLV ist gegeben, wenn der Brief in einen Briefkasten geworfen wird, der an demselben Werktag noch planmäßig und auch tatsächlich geleert wird (zur Maßgeblichkeit der Leerung vgl. auch BGH-Beschluss vom 19.07.2007 - I ZB 100/06, unter II.2.b [Rz 9]). Aus § 2 Nr. 2 Satz 4 PUDLV ergibt sich, dass die Einlieferung nicht erst mit Erreichen eines Verteilzentrums, sondern mit Einwurf in einen Briefkasten bewirkt werden kann (BFH-Zwischenurteil vom 27.07.2022 - II R 30/21, Rz 10 f.).
- 28** (b) Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat den Brief mit der darin enthaltenen Revisionsbegründung rechtzeitig im Sinne des § 2 Nr. 3 Satz 1 PUDLV eingeliefert. Ihre Sekretariatsmitarbeiterin S hat diesen am 29.11.2022 vor 17:30 Uhr und damit vor der planmäßigen werktäglichen Leerung in den Briefkasten an der Hauptpost in E-Stadt geworfen. Dies hat die Klägerin mit der vorgelegten eidesstattlichen Versicherung der S auch glaubhaft gemacht (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 294 Abs. 1 ZPO).
- 29** 2. Die danach zulässige Revision ist jedoch unbegründet, denn das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die streitgegenständlichen Betriebsausgaben der Klägerin dem teilweisen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen und der begehrte (weitere) Betriebsausgabenabzug daher abzulehnen ist.
- 30** a) Gegenstand des Verfahrens ist der vom FA im Gewinnfeststellungsbescheid für 2017 vom 01.02.2019 festgestellte Gesamthandsgewinn, dessen Minderung um den bisher nach § 3c Abs. 2 EStG vom Abzug ausgeschlossenen Anteil der Betriebsausgaben die Klägerin begehrt (vgl. zum Gesamthandsgewinn als selbständig anfechtbare Feststellung in einem Gewinnfeststellungsbescheid z.B. BFH-Urteil vom 28.07.2022 - IV R 23/19, Rz 15, m.w.N.).
- 31** b) Die Klägerin ist eine rechtsfähige Personenvereinigung und daher nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO in der zum 01.01.2024 in Kraft getretenen Fassung des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) klagebefugt (zur Anwendung der Neufassung für im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren s. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, Rz 25).

- 32** c) Die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs der Klägerin ist dem Grunde und der Höhe nach revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Bei den Aufwendungen für die Abschluss- und Prüfungsarbeiten, die Rechtsberatung, die IHK-Mitgliedschaft und für den Zahlungsverkehr handelt es sich zwar um Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG (dazu unter aa), die jedoch dem anteiligen Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen (dazu unter bb).
- 33** aa) Der Senat geht --in Übereinstimmung mit den Beteiligten und dem FG-- davon aus, dass die hier streitgegenständlichen Aufwendungen dem Grunde nach gemäß § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähige Betriebsausgaben bei den gewerblichen Einkünften der Klägerin sind.
- 34** (1) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1. und 2. [Rz 93 ff.], m.w.N.).
- 35** (2) Die Aufwendungen der Klägerin sind durch die Erzielung von Beteiligungserträgen als gewerbliche Einkünfte veranlasst.
- 36** (a) Die Klägerin erzielte im Streitjahr ausschließlich Einnahmen aus ihrer Beteiligung an der V GmbH. Die Einnahmen gehören bei ihr als gewerblich geprägte Personengesellschaft zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG).
- 37** (b) Die Aufwendungen der Klägerin stehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihren gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.
- 38** Die Aufwendungen für ihre Abschlüsse und die Prüfungsarbeiten, die Rechtsberatung, die IHK-Mitgliedschaft und den Zahlungsverkehr wurden von der Klägerin aufgrund ihrer nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblichen Tätigkeit, dem Halten der Beteiligung an der V GmbH und der Erzielung von Beteiligungserträgen, getragen. Denn das Halten der Beteiligung an der V GmbH erfolgte im Streitjahr in Ausübung des einzigen Unternehmensgegenstands der Klägerin.
- 39** Zwar erfüllte die Klägerin mit den Aufwendungen, insbesondere mit den Kosten für die Abschluss- und Prüfungsarbeiten hinsichtlich der Konzernbilanz sowie mit der Zahlung der IHK-Beiträge, auch jeweils eine ihr obliegende rechtliche Verpflichtung. Das auslösende Moment für diese Verpflichtungen liegt jedoch wiederum jeweils in der grundlegenden unternehmerischen Entscheidung der Klägerin begründet, in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Beteiligungen an anderen Gesellschaften zur Erzielung von Beteiligungserträgen --im Streitjahr ausschließlich von der V GmbH-- zu halten. Die Erfüllung einer rechtlichen Obliegenheit steht dem Bestehen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs und dem Abzug der damit verbundenen Aufwendungen als Betriebsausgaben nicht entgegen.
- 40** bb) Das FG hat weiter zutreffend erkannt, dass die dem Grunde nach gemäß § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähigen Aufwendungen der Klägerin anteilig in Höhe von 40 % nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.
- 41** (1) Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.
- 42** 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 beziehungsweise 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. BFH-Urteile vom 16.11.2023 - IV R 26/20, BFHE 282, 460, BStBl II 2024, 367, Rz 41; vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 33 ff.; vom 17.07.2013 - X R 17/11, BFHE 242, 126, BStBl II 2013, 817, Rz 17 ff.; vom 28.02.2013 - IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802, Rz 14 ff.; jeweils m.w.N.).

- 43** 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 16.11.2023 - IV R 26/20, BFHE 282, 460, BStBl II 2024, 367, Rz 41, m.w.N.).
- 44** Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen. Dies gilt nicht nur für die Abgrenzung der erwerbsbedingten Aufwendungen zu solchen der Lebensführung, sondern auch für die Abgrenzung von Aufwendungen, die durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst sind, zu solchen, die durch teilweise steuerfreie Einnahmen veranlasst sind (BFH-Urteil vom 28.02.2013 - IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802, Rz 17, mit Hinweis auf Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1. und 2. [Rz 93 ff.]). Zu prüfen ist danach, ob Aufwendungen von einem Steuerpflichtigen aus Gründen der teilweise steuerfreien Einnahmeerzielung, der Erzielung von voll steuerpflichtigen Einnahmen oder aus anderen, außerhalb der Einkünfteerzielung liegenden Gründen getragen worden sind. Nicht entscheidend ist hingegen, ob die Aufwendungen zur Erfüllung einer gesetzlichen Verpflichtung (zum Beispiel Abschluss- und Prüfungskosten oder IHK-Beiträge) oder einer privatrechtlichen (vertraglichen) Verpflichtung (zum Beispiel Rechts- und Beratungskosten oder Kosten des Geldverkehrs) getragen werden.
- 45** (2) Danach stehen die streitgegenständlichen Betriebsausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zu 40 % steuerbefreiten Einnahmen der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der V GmbH.
- 46** (a) Die Dividendenerträge der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der V GmbH unterliegen dem sogenannten Teileinkünfteverfahren und sind nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG im Umfang von 40 % steuerfrei gestellt. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig, sodass von weiteren Ausführungen abgesehen wird.
- 47** (b) Der wirtschaftliche Zusammenhang ergibt sich --wie das FG zutreffend erkannt hat-- bereits daraus, dass die Klägerin im Streitjahr ausschließlich Einnahmen erzielt hat, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Die zum Abzug zugelassenen Betriebsausgaben stehen danach ausschließlich mit anteilig steuerfreien Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang. Es ist weder vom FG festgestellt noch von der Klägerin vorgetragen worden, dass die Aufwendungen zur Erzielung voll steuerpflichtiger Einnahmen getragen wurden. Die Einnahmen aus Gewerbebetrieb entsprechen im Streitfall ausschließlich den erzielten (anteilig steuerfreien) Beteiligungserträgen.
- 48** Soweit die Klägerin meint, insbesondere ihre Aufwendungen für die Erstellung der Konzernbilanz oder für die IHK-Mitgliedschaft stünden nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihren teilweise steuerfreien Einnahmen aus der Beteiligung an der V GmbH, da ihnen eine gesetzliche Verpflichtung zugrunde liege, übersieht sie, dass auch diese Verpflichtungen und die damit verbundenen Aufwendungen Folge ihrer Absicht sind, in der Rechtsform einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Anteile an anderen Gesellschaften zur Erzielung von Beteiligungserträgen zu halten. Anderenfalls fehlte es --ähnlich wie im Fall von Aufwendungen, die nicht aus Gründen der Einkünfteerzielung, sondern ausschließlich aus in der privaten Lebensführung liegenden Gründen getragen werden-- bereits an den Voraussetzungen für den Abzug dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Dies wäre zum Beispiel der Fall, wenn das auslösende Moment für die Zahlung von IHK-Beiträgen ausschließlich in der Existenz der Klägerin und nicht (vorrangig) in ihrer unternehmerischen Entscheidung zur Erzielung gewerblicher Beteiligungseinkünfte zu sehen wäre. Das ist aber nicht der Fall. Denn wie sich aus dem Eingangssatz des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ergibt, erzielt (auch) eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nicht aufgrund ihrer bloßen Existenz gewerbliche Einkünfte, sondern nur dann,

wenn sie eine mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit ausübt. Aus diesem Grund kann der Einwand der Klägerin, ihre Verwaltungskosten wären auch dann angefallen, wenn sie keine Beteiligungseinkünfte erzielt hätte, ebenfalls nicht überzeugen. Denn dann wären sie schon nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG abzugsfähig.

- 49** Das FG hat hinsichtlich der Aufwendungen für die Aufstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses dementsprechend auch zutreffend unter Bezugnahme auf § 290 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1, § 325 Abs. 1 i.V.m. § 264a Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs darauf hingewiesen, dass diese Aufwendungen Folge der von der Klägerin geschaffenen Konzernstruktur und ihres beherrschenden Einflusses auf die V GmbH sind und danach im Ergebnis dazu dienen, die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen zur Erzielung von Beteiligungserträgen zu schaffen beziehungsweise aufrechtzuerhalten. Entsprechendes gilt für die geltend gemachten sonstigen Aufwendungen.
- 50** 3. Der Senat entscheidet im Rahmen einer Beratung nach Maßgabe des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 193 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes in der durch das Gesetz zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten vom 15.07.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 237) geltenden Fassung mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).
- 51** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de