Downloaded from Blogs on 23.11.2026 04:18

By PwC Deutschland | 13 October 2020

Update: Teleologische Reduktion des § 3c Abs. 2 EStG bei Zinsen auf Darlehen von Personengesellschaftern

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass § 3c Abs. 2 EStG im Wege teleologischer Reduktion in dem Umfang auf Betriebsausgaben der Gesamthand keine Anwendung findet, wie diese Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 04:18

Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG mit Sitz im Inland. Gegenstand ihres Unternehmens ist u.a. die Verwaltung einer 100 %-igen Beteiligung an einer spanischen Aktiengesellschaft (A-S.A.).

Beteiligte der Klägerin sind die A-GmbH als Komplementärin ohne Kapitaleinlage sowie im Streitjahr insgesamt 85 Kommanditisten. Die Kommanditisten haben der Klägerin bei Aufnahme ihrer Tätigkeit Gesellschafterdarlehen gewährt. Zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin ist im Streitjahr ausschließlich die A-GmbH bevollmächtigt.

In ihrer Feststellungserklärung erklärte die Klägerin laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb und für ihre Gesellschafter die Zinsen für die Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen, die jeweils dem Teileinkünfteverfahren unterlägen.

Im Rahmen einer Außenprüfung erhöhte das Finanzamt die Sonderbetriebseinnahmen und ging davon aus, dass diese nicht unter das Teileinkünfteverfahren fielen.

Da eine exakte Zuordnung der Betriebsausgaben auf Gesellschaftsebene nicht möglich war, hatte das Finanzamt die auf die nach § 3 Nr. 40 Einkommensteuergesetz (EStG) begünstigten Einnahmen entfallenden Ausgaben dahin geschätzt, dass die Betriebsausgaben im Verhältnis der vereinnahmten Dividenden zu den Gesamteinnahmen nach § 3c Abs. 2 EStG nur teilweise abzugsfähig sind. Das Finanzamt ging damit davon aus, dass auch von den Betriebsausgaben (und damit auch von den Zinszahlungen an die Gesellschafter) gem. § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % abzugsfähig sind.

Die hiergegen gerichtete Klage vor dem Finanzgericht München blieb ohne Erfolg. Bei den Zinszahlungen der Klägerin an die Beigeladenen handele es sich um Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Diese Sonderbetriebseinnahmen unterlägen nicht dem Teileinkünfteverfahren. Sonderbetriebseinnahmen stellten weder Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG noch Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG dar. Die Bezüge rührten auch nicht von der A-S.A. her, so dass hinsichtlich der Sonderbetriebseinnahmen auch keine körperschaftsteuerliche Vorbelastung seitens der A-S.A. vorgelegen habe.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Bei den Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. HS EStG) geht es um Vergütungen, die die Gesellschafter der Klägerin von dieser für die Hingabe von Darlehen erhalten haben. Dem Grunde nach handelt es sich allerdings um sonstige Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, die wegen § 20 Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Dementsprechend unterfallen die streitigen Sondervergütungen nicht dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG.

Finanzamt und Finanzgericht haben allerdings nicht berücksichtigt, dass das Teilabzugsverbot des § 3c

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 04:18

Abs. 2 EStG auf solche Zinszahlungen der Gesamthand nicht anzuwenden ist, die Sondervergütungen der Gesellschafter sind.

Über die Anwendung von (u.a.) § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG ist bereits im Feststellungsverfahren der Gesellschaft und nicht erst im Veranlagungsverfahren der Gesellschafter zu entscheiden.

Die vom Finanzamt im Streitfall gewählte Methode, wonach die in den festgestellten Einkünften enthaltenen, u.a. unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fallenden Einkünfte "brutto" als "andere Besteuerungsgrundlage" bindend festgestellt werden, stellt eine rechtlich zulässige Feststellungsart dar (sog Bruttomethode, der BFH verweist auf das Urteil IV R 47/16, vgl. unseren **Blogbeitrag**).

Ist Anteilseigner und damit Ausschüttungsempfänger, eine Mitunternehmerschaft, ist zu berücksichtigen, dass die Mitunternehmerschaft zwar Einkünfteermittlungssubjekt ist, die Einkommensteuersubjekte aber die an ihr beteiligten Mitunternehmer sind.

Soll das Teileinkünfteverfahren also einerseits dazu führen, dass (u.a.) Gewinnausschüttungen aus einer betrieblichen Beteiligung, die im Gesamtgewinn (Gesamthands- oder Sonderbetriebsgewinn) der Mitunternehmerschaft enthalten sind, beim Mitunternehmer (anteilig) von der Steuer befreit sind (§ 3 Nr. 40 EStG), dass aber andererseits Ausgaben, die mit diesen beim Mitunternehmer (anteilig) freizustellenden Einnahmen im Zusammenhang stehen, ihrerseits nur anteilig zum Abzug zugelassen werden, ist zu berücksichtigen, dass Zinszahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, der der Gesellschaft das Darlehen zum Erwerb der Beteiligung gewährt hat, bei ihm als Sondervergütung erfasst werden. Bezogen auf die Mitunternehmerschaft und ihren Gesamtgewinn haben sich die Zinszahlungen also nicht aufwandswirksam ausgewirkt, so dass eine Doppelbegünstigung, die § 3c Abs. 2 EStG vermeiden will, bezogen auf die Gesamthand nicht eingetreten sein kann. Auch wenn es sich also auf der Ebene der Gesamthand um Betriebsausgaben handelt, sind die Voraussetzungen des § 3c Abs. 2 EStG, bezogen auf den Zweck der Norm, nicht erfüllt.

Durch diese auf den Gesamtgewinn bezogene Betrachtung des § 3c Abs. 2 EStG wird auch dem Regelungszweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG genügt. Diese Vorschrift zielt zum einen darauf ab, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen eines Einzelunternehmers anzunähern, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn, Zinsen für ein seinem Unternehmen gewährtes Darlehen oder ein Entgelt für ein seinem Unternehmen zur Nutzung überlassenes Wirtschaftsgut mindern kann. Zum anderen bezweckt die Hinzurechnung von Sondervergütungen eine Gleichstellung mit dem Sachverhalt, dass die Leistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines entgeltlichen Geschäfts, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sog. Gewinnvorab) abgegolten wird.

Update (13. Oktober 2020)

Das Urteil IV R 5/18 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2020, Seite 448.

Fundstelle

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 04:18

BFH, Urteil vom 6. Februar 2020 (**IV R 5/18**), veröffentlicht am 22. Mai 2020.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Personengesellschaften, Sonderbetriebseinnahmen, Teileinkünfteverfahren