
Datum: 25.08.2022
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 999/20
ECLI: ECLI:DE:FGK:2022:0825.3K999.20.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV R 25/22
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in den Streitjahren 2013 bis 2017 bei der Klägerin eingreift. 1

Die Klägerin ist eine 2004 errichtete Holdinggesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Gegenstand des Unternehmens ist nach dem Gesellschaftsvertrag vom2004 - wie auch in der Fassung vom2016 - die Beteiligung an anderen Gesellschaften. Sie hält als Alleingesellschafterin die Anteile an der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH mit Sitz in E, die ihrerseits an zahlreichen anderen Gesellschaften beteiligt ist. Komplementärin der Klägerin ist die nicht am Vermögen beteiligte B GmbH. Kommanditisten der Klägerin sind Angehörige der Familie A. Dies war bis zu ihrem Ausscheiden unter unentgeltlicher Übertragung ihres 15 %-Anteils auf ihre vier Kinder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge am2016 Frau A1. Ihr Sohn A2 war bis zum 21.06.2013 zu 40 % und hernach zu 43,75 % an der Klägerin beteiligt. Die Beteiligungen der drei anderen Kinder von Frau A1 an der Klägerin, nämlich von Herrn A3, Herrn A4 und Frau A5 belief sich auf 15 % und ab 21.06.2016 auf 18,75 %. Herr A2 war und ist zugleich einzelvertretungsberechtigter 3

Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der Klägerin.

Im Zeitraum von 2013 bis 2017 erzielte die Klägerin ausschließlich Dividendenerträge aus der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH in folgender Höhe: 4

| 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------|-------|-------|-------|-------|
| ... € | ... € | ... € | ... € | ... € |

 5

Als Betriebsausgaben waren bei der Klägerin in den Streitjahren – neben der Haftungsvergütung für die Komplementär-GmbH – insbesondere Abschluss- und Prüfungskosten und daneben in geringerem Umfang Rechts- und Beratungskosten, Nebenkosten des Geldverkehrs sowie Beiträge angefallen. 6

Im Rahmen der Gewinnfeststellung wurden die vorstehenden Erträge den Kommanditisten entsprechend ihrer Beteiligungsquote als Teileinkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG zugerechnet und der steuerpflichtige Anteil jeweils mit 60 % festgestellt. 7

Eine 2018 vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C bezüglich der Jahre 2013 bis 2016 durchgeführte Betriebsprüfung kam im Bericht vom 21.11.2018 unter Tz. 2.3 zu der Feststellung, dass § 3c Abs. 2 EStG bei der Klägerin Anwendung finde und insofern die Betriebsausgaben der Klägerin nur zu 60 % abgezogen werden dürften. Anders als bei § 3c Abs. 1 EStG bedürfe es keines unmittelbaren Zusammenhangs mit den Einkünften. Es genüge ein wirtschaftlicher und damit mittelbarer Zusammenhang. Dazu reiche jede objektiv kausale oder objektivierbare finale Verknüpfung aus. Die Vorschrift sei weit auszulegen, sodass sämtliche Kosten, insbesondere auch allgemeine Verwaltungskosten der Abzugsbeschränkung unterliegen würden, wenn ein mittelbarer Zusammenhang mit den Kapitalgesellschaftsanteilen bestehe. Die Klägerin sei als Konzernspitze zwar gesetzlich zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet. Die Erfüllung dieser Verpflichtung sei jedoch zwingende Voraussetzung dafür, dass die gewählte Konzernstruktur weiter Bestand haben könne. Dies diene letztlich auch dazu, dass auf Ebene der Klägerin erst entsprechende Dividendenerträge generiert werden könnten. Die Kosten für die Erstellung des Konzernabschlusses seien somit Ausfluss der gewählten Konstruktion, deren Ziel es sei, die auf Ebene der Tochtergesellschaften erwirtschafteten Gewinne ihr gebündelt in Form von Dividendenerträgen zukommen zu lassen. Es sei nicht ersichtlich, mit welchen Einnahmen die Aufwendungen für die Erstellung des Konzernabschlusses sonst im Zusammenhang stehen sollten. Zumindest ein mittelbarer und damit wirtschaftlicher Zusammenhang der Betriebsausgaben mit den begünstigten Erträgen bestehe, sodass sie insgesamt der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG unterlägen. 8

Die Höhe der nicht abziehbaren Aufwendungen ermittelte die Betriebsprüfung danach wie folgt: 9

| | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|------------------------|------|------|------|------|
| | € | € | € | € |
| Betriebsausgaben insg. | ... | ... | ... | ... |

 10

| | | | | |
|-------------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| - hinzugerechnete Haftungsvergütung | - ... | - ... | - ... | - ... |
| verbleibende Betriebsausgaben | ... | ... | ... | ... |
| davon nicht abziehbar (40 %) | ... | ... | ... | ... |
| <u>Zurechnung:</u> | | | | |
| A1 | ... | ... | ... | ... |
| A2 | ... | ... | ... | ... |
| A3 | ... | ... | ... | ... |
| A4 | ... | ... | ... | ... |
| A5 | ... | ... | ... | ... |
| Summe | ... | ... | ... | ... |

Die im Folgebescheid für die Kommanditisten anzusetzenden steuerpflichtigen Einkünfte korrigierte die Betriebsprüfung wie folgt:

11

| 2013 | A1. | A2 | A3 | A4 | A5 |
|-----------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|
| Steuerpfl. Eink. bisher | ... | ... | ... | ... | ... |
| + Erhöhung lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |
| Steuerpfl. Einkünfte lt. BP | ... | ... | | ... | ... |
| 2014 | A1. | A2 | A3 | A4 | A5 |
| Steuerpfl. Eink. bisher | ... | ... | ... | ... | ... |
| + Erhöhung lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |
| Steuerpfl. Einkünfte lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |
| 2015 | A1. | A2 | A3 | A4 | A5 |
| Steuerpfl. Eink. bisher | ... | ... | ... | ... | ... |
| + Erhöhung lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |

12

| | | | | | |
|-----------------------------|------|------|------|------|------|
| Steuerpfl. Einkünfte lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |
| 2016 | A1. | A2 | A3 | A4 | A5 |
| Steuerpfl. Eink. bisher | -... | -... | -... | -... | -... |
| + Erhöhung lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |
| Steuerpfl. Einkünfte lt. BP | ... | ... | ... | ... | ... |

Dieser Ansicht folgend gab der Beklagte unter dem 01.02.2019 für die Jahre 2013 bis 2016 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG bekannt und hob den Vorbehalt der Nachprüfung jeweils auf. Hinsichtlich des aufgrund unveränderter Verhältnisse in Anlehnung an die Betriebsprüfung ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheides für 2017 blieb der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen.

13

| | | | | |
|-------------------------------------|-------|----|----|-------|
| | 2017 | | | |
| | € | | | |
| Betriebsausgaben insg. | ... | | | |
| - hinzugerechnete Haftungsvergütung | - ... | | | |
| verbleibende Betriebsausgaben | ... | | | |
| davon nicht abziehbar (40 %) | ... | | | |
| <u>Zurechnung:</u> | | | | |
| A1 | - | | | |
| A2 | ... | | | |
| A3 | ... | | | |
| A4 | ... | | | |
| A5 | ... | | | |
| Summe | ... | | | |
| 2017 | A1. | A2 | A3 | A4 A5 |

14

| | | | | | |
|-----------------------------|---|-----|-----|-----|-----|
| Steuerpfl. Eink. bisher | | ... | ... | ... | ... |
| + Erhöhung lt. FA | | ... | ... | ... | ... |
| Steuerpfl. Einkünfte lt. FA | - | ... | ... | ... | ... |

Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Klägerin vom 22.02.2019 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020 unter Wiederholung der Ausführungen der Betriebsprüfung als unbegründet zurück. So stünden sämtliche Betriebsausgaben der Klägerin zumindest in einem mittelbaren und damit wirtschaftlichen Zusammenhang mit begünstigten Erträgen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG, sodass sie insgesamt der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG unterlägen. Ergänzend führte er aus, dass aus der Qualifizierung der Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb nicht folge, dass die angefallenen allgemeinen Aufwendungen uneingeschränkt abzugsfähig und dem Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG entzogen seien. Die Klägerin erziele ausschließlich Einnahmen in Form von Dividendenerträgen, die dem Teileinkünfteverfahren unterlägen. Insofern könnten die angefallenen Betriebsausgaben auch nur durch diese begünstigten Erträge wirtschaftlich verursacht sein.

15

Mit ihrer Klage vom 04.05.2020 verfolgt die Klägerin ihr Begehren unter Vertiefung ihres Vortrags aus dem Einspruchsverfahren fort, die Betriebsausgaben ungekürzt zum Abzug bei der Gewinnermittlung zuzulassen.

16

Das Teileinkünfteverfahren sei im Zusammenhang mit der Steuerreform 2008 eingeführt worden und damit nachdem sie - die Klägerin - 2004 errichtet worden sei. Insofern seien für die Errichtung der Gesellschaft grundsätzliche strukturelle Überlegungen für die Aufstellung der A-Gruppe ursächlich gewesen und nicht die Erlangung von Vorteilen im Zusammenhang mit dem Teileinkünfteverfahren.

17

Vorliegend sei entscheidend, was mit dem in § 3c Abs. 2 EStG angeführten „wirtschaftlichen Zusammenhang“ gemeint sei.

18

Üblicherweise sei für den Abzug von Erwerbsaufwendungen vom handlungsorientierten Veranlassungsprinzip auszugehen, wonach ein Zusammenhang der Aufwendungen mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit bestehe. Dieses Prinzip werde bei § 3c EStG durchbrochen. Hier werde ein direkter Zusammenhang zu den jeweiligen Erwerbsbezügen gefordert. Bei der Auslegung des Begriffs „wirtschaftlicher Zusammenhang“ sei jedoch eine restriktive Interpretation geboten. So reiche ein objektiver Zusammenhang nicht aus. Es müsse nach dem Grundsatz der Einzelbetrachtung auf das jeweilige Element abgestellt werden, das die Betriebsausgabe im Einzelnen ausgelöst habe. Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses bestehe beispielsweise unabhängig von den Einkünften, die die Gesellschaft erziele. Das auslösende Moment für die Betriebsausgabe liege in der bloßen Existenz der Gesellschaft, sodass die Regelung des § 3c Abs. 2 EStG auf solche Ausgaben nicht anzuwenden sei.

19

Die Betriebsausgaben - in den Streitjahren zwischen ... und ... € - stünden in keinem Jahr in direktem Zusammenhang mit der bilanzierten Beteiligung. Es seien schließlich weder Finanzierungskosten noch Teilwertabschreibungen p.p. angesetzt worden. Es handele sich um allgemein anfallende Betriebsausgaben, die durch das bloße Vorhandensein einer Kommanditgesellschaft anfielen, nämlich beispielsweise Kosten für die Bilanzerstellung der

20

Gesellschaft, IHK-Beiträge, Kontoführungskosten sowie hier insbesondere Kosten für die Erstellung des Konzernabschlusses der A-Gruppe. Für den Konzernabschluss sei die Klägerin als Muttergesellschaft des Konzerns zuständig. Der für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG notwendige „wirtschaftliche Zusammenhang“ fehle somit.

Die Aufwendungen hingen mit der Einkunftsquelle „Gewerbebetrieb“ zusammen, nicht aber mit der Einkunftsquelle „Dividendenertrag“. So sei die Klägerin gemäß § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt und auch gewerblich tätig. 21

Der Beklagte lasse zudem außer Betracht, dass sie – die Klägerin – eine Leitungsfunktion für die A-Gruppe inne habe. Denn ihre Kommanditisten seien überwiegend als Geschäftsführer in den Gesellschaften der A-Gruppe tätig. Als solche übten sie über die Holdinggesellschaft eine Leitungs- und Weisungsfunktion für die darunter hängenden Tochter- bzw. Enkelgesellschaften aus. Sie – die Klägerin – habe also – anders als vom Beklagten angenommen – einen eigenen Geschäftsbetrieb. In § 7 Abs. 5 des Gesellschaftsvertrages in der Fassung vom2016 sei insofern geregelt, dass sichergestellt sein müsse, dass bei laufenden Geschäften das Stimmrecht ausschließlich den Kommanditisten zustehe, die als Geschäftsführer in der Komplementär-GmbH tätig seien. Es müsse gewährleistet sein, dass die laufenden Geschäfte und notwendige betriebliche Entscheidungen ausschließlich durch die Muttergesellschaft erfolgen könnten. Im Hinblick darauf, dass im Rahmen der Leitungsfunktion bei der Klägerin wichtige Entscheidungen bezüglich der von den Tochter- und Enkelgesellschaften erzielten Betriebsergebnissen getroffen würden, hingen die Aufwendungen zumindest nicht in Gänze mit der Einkunftsquelle „Dividendenertrag“ zusammen, sondern mit allen von der A-Gruppe erzielten Erträgen. 22

Darüber hinaus sei auch bei Annahme eines wirtschaftlichen Zusammenhangs noch zu prüfen, ob dieser von einer Rechtspflicht überlagert werde. Zahlreiche der im Streitfall angefallenen Betriebsausgaben entstünden aufgrund einer Rechtspflicht, unabhängig davon, welche Einnahmen die Klägerin erziele. Die Verpflichtung zur Erstellung des Konzernabschlusses ergebe sich für die Klägerin aus dem Handelsgesetzbuch. Sie stehe im Zusammenhang mit dem vorhandenen wirtschaftlichen Konstrukt eines Konzerns und sei unabhängig von der Tätigkeit der Tochtergesellschaften bzw. deren Rechtsform. Sie stehe also in keinem Bezug zu irgendwelchen im Konzern erzielten Einnahmen. Entsprechendes gelte für die Verpflichtung der Klägerin zur Entrichtung von Beiträgen an die IHK. 23

Ihre Rechtsauffassung werde ferner durch die umfangreiche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Anwendung des § 3c EStG bei Fällen der Betriebsaufspaltung bestätigt. Der BFH unterscheide hier bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs des § 3c EStG danach, mit welchen Einkunftsquellen die angefallenen Betriebsausgaben zusammenhängen. Komme er zu der Auffassung, dass das Miet- und Pachtverhältnis einem Fremdvergleich standhalte, seien die Kosten ohne Beschränkung abzugsfähig, ansonsten gelte § 3c EStG. 24

Es sei zudem bislang kein entschiedener Fall ersichtlich, in dem es um allgemein anfallende Betriebsausgaben gegangen sei. Die vom Beklagten angeführte Entscheidung des Finanzgerichts Münster habe ausschließlich Kosten im Zusammenhang mit der Aufstellung des Konzernabschlusses zum Gegenstand gehabt, nicht aber über allgemeine Betriebsausgaben zu befinden gehabt. 25

Die Klägerin beantragt, 26

27

| | |
|--|---------------|
| die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2013 bis 2017, jeweils vom 01.02.2019, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020 dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben in voller Höhe – ohne Kürzung gemäß § 3c Abs. 2 EStG – Berücksichtigung finden und für die Jahre 2013 bis 2017 laufende steuerpflichtige Einkünfte für die einzelnen Gesellschafter entsprechend festzustellen, | |
| die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, | 28 |
| für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen. | 29 |
| Der Beklagte beantragt, | 30 |
| die Klage abzuweisen. | 31 |
| Er hält an seiner Auffassung fest, dass der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang der Betriebsausgaben mit den im Streitzeitraum ausschließlich erzielten, nach § 3 Nr. 40 EStG teilweise steuerbefreiten Dividendenerträgen vorliege. Einen Zusammenhang mit der Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufspaltung sehe er nicht. Es werde im Übrigen auf den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 01.04.2020 8 K 1989/19 F, EFG 2020, 1072 in einem gleich gelagerten Fall mit Konzernabschlusskosten verwiesen. | 32 |
| Dem Gericht haben die Feststellungs-, die Bilanz- und die Gewerbesteuerakte der Jahre 2010 bis 2017 sowie die Betriebsprüfungsakte, die Rechtsbehelfs- und die Vertragsakte vorgelegen. | 33 |
| Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25.08.2022 wird Bezug genommen. | 34 |
| Entscheidungsgründe | 35 |
| <ul style="list-style-type: none"> • I. Die Klage ist unbegründet. | 36 |
| Die angefochtenen Bescheide für 2013 bis 2017 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind nicht rechtswidrig und verletzen die Klägerin dadurch nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Denn der Beklagte hat zu Recht den teilweisen Abzug der von der Klägerin geltend gemachten Betriebsausgaben im Hinblick auf das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG abgelehnt. | 38 |
| Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass es sich bei den vom Beklagten dem Teilabzugsverbot unterworfenen Aufwendungen, insbesondere den Jahresabschluss- und Prüfungskosten, dem Grunde und der Höhe nach um durch den Betrieb der Klägerin veranlasste Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG handelt. Diese Aufwendungen stehen jedoch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den ausschließlichen Einnahmen der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH, die nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG zu 40 % steuerfrei sind und auch dementsprechend vom Beklagten festgestellt worden sind. | 39 |
| <ul style="list-style-type: none"> • 1. Nach § 3c Abs. 2 EStG dürfen (u. a.) Betriebsausgaben, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in | 40 |

wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 % abgezogen werden.

- Der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht definiert. Bei der insofern notwendig werdenden Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist der in der Vorschrift zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers entscheidend, so wie er sich aus dem Wortlaut der Norm und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist (Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 17.05.1960 2 BvL 11/59, 11/60, BVerfGE 11, 126, unter B.I.1.; BFH-Urteil vom 14.05.1974 VIII R 95/72, BFHE 112, 546, BStBl. II 1974, 572, unter B.I.1.a, m.w.N.). Im Rahmen des möglichen Wortsinns hat die Auslegung den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes, die systematische Stellung der Norm sowie den Gesetzeszweck zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.1974 VIII R 95/72, BFHE 112, 546, BStBl. II 1974, 572; BFH-Beschluss vom 04.12.2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl. II 2007, 508, unter C.II.2.c bb). Ergänzend kommt der Entstehungsgeschichte der Vorschrift für deren Auslegung Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.1987 IV R 150/84, BFHE 150, 130, BStBl. II 1987, 670, unter 1.a).
- a) Aus der Entstehungsgeschichte des Abzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG lassen sich zunächst einmal keine eindeutigen Aussagen zur Auslegung des Begriffs des wirtschaftlichen Zusammenhangs entnehmen. In der Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung/Steuersenkungsgesetz – StSenkG –, BT-Drucks. 14/2683, S. 96 wird zu § 3c Abs. 2 EStG im Wesentlichen nur der Wortlaut der Vorschrift wiedergegeben (vgl. BT-Drucks 14/2683, S. 113).
- b) Aus dem Wortlaut des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG sowie bei einem Vergleich mit § 3c Abs. 1 EStG, in dem von einem „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ die Rede ist, ergibt sich zumindest, dass die Abzugsbeschränkung in Abs. 2 keinen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang voraussetzt. Im Gegensatz zu § 3c Abs. 1 EStG reicht hier auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots aus, wobei allerdings ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist (z. B. BFH-Urteile vom 18.04.2012 X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl. II 2013, 785; vom 18.04.2012 X R 7/10, BFHE 237, 119, BStBl. II 2013, 791; vom 11.10.2012 IV R 45/10, BFH/NV 2013, 518; vom 28.02.2013 IV R 49/11 BStBl. II 2013, 802 jeweils m.w.N.).
- c) Aus dem Gesetzeszweck, eine inkongruente Begünstigung durch die Zulassung des vollen Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit der Erzielung zu 40 % steuerfreier Einnahmen auszuschließen, ergibt sich, dass alle Ausgaben, die mit diesen Einnahmen in Zusammenhang stehen, ebenfalls zu 40 % abzugsbeschränkt sein müssen (BFH-Urteile vom 28.02.2013, IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; vom 18.04.2012, X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl. II 2013, 785). Hierfür reicht jede objektiv kausale oder finale Beziehung zwischen den Ausgaben und den anteilig steuerfreien Einnahmen aus (Levedag in Schmidt, EStG, 41. Aufl. München 2022, § 3c Rz. 13 mit Nachweisen zur Rspr.; Feldgen, Steuer- und Bilanzpraxis – StuB – 2020, 592, 593). Entscheidend ist, aus welchem Grund der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätigt. Dieser Grund ist nach der wertenden Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 06.04.2016, I R 61/14, BFHE 253, 348, BStBl. II 2017, 48; Paetsch in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, Band 1, München 2020, § 3c Rz. 135). Maßgebend sind insoweit die Gesamtumstände des

jeweiligen Einzelfalls. Dies gilt nicht nur für die Abgrenzung der erwerbsbedingten Aufwendungen zu solchen der Lebensführung, sondern gleichermaßen, wenn es darum geht, ob Aufwendungen vorrangig mit (voll) steuerpflichtigen Einnahmen oder mit (teilweise) steuerfreien Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (BFH-Urteile vom 28.02.2013 IV R 49/11 BStBl. II 2013, 802; vom 28.02.2013 IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081 jeweils m.w.N.).

- 2. Unter Berücksichtigung dieser Zielsetzung, die mit dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG vornehmlich verfolgt wird, besteht im Streitfall ein wirtschaftlicher Zusammenhang der streitbefangenen Kosten, die vor allem den Konzernabschluss betreffen, mit den Einnahmen aus Gewinnausschüttungen der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH. 467

a) Zunächst einmal lassen sich die gesamten Aufwendungen keiner anderen Einkunftsquelle der Klägerin zuordnen, weil deren Tätigkeit allein im Halten der Beteiligung besteht. Denn ein anderweitiger Geschäftsbetrieb der Klägerin ist vorliegend nicht existent. Insofern stehen zwangsläufig sämtliche Aufwendungen der Klägerin in Zusammenhang mit den teilweise nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG steuerfreien Einnahmen aus der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH. Allein diese Wertung entspricht bei einer Gesellschaft, die ausschließlich Dividenden oder Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen erzielt, dem Zweck des § 3c Abs. 2 EStG, eine inkongruente Begünstigung zu vermeiden. Die betriebliche Veranlassung der streitbefangenen Aufwendungen ist daher allein durch die bestehende Beteiligung an der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH gegeben. 48

Demgegenüber kann es nicht – wie von der Klägerin vertreten – auf die durch ihre Leitungs- und Lenkungsfunction beeinflusste Geschäftstätigkeit der Tochter- und Enkelgesellschaften der Klägerin ankommen. Entscheidend ist vielmehr die eigentliche Tätigkeit der Klägerin selbst, nämlich die Beteiligung an anderen Gesellschaften, hier an der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH. 49

b) An dem erforderlichen Zusammenhang fehlt es auch nicht etwa deshalb, weil es sich bei den für den Konzernabschluss getätigten Ausgaben der Klägerin um Aufwendungen zur Erfüllung einer Rechtspflicht nach §§ 290 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2, Nr. 1, 325 Abs. 1 i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB handelt. Denn diese Verpflichtung zur Aufstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses beruht ihrerseits auf dem beherrschenden Einfluss der Klägerin auf die A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH, sodass die Einnahmen aus dieser Beteiligung das auslösende Moment der Kosten darstellen. So ist dem Beklagten darin zuzustimmen, dass die Erfüllung der Verpflichtung zur Erstellung eines Konzernabschlusses zwingende Voraussetzung dafür ist, dass die gewählte Konzernstruktur weiter Bestand haben kann und dies wiederum auch dazu diene, dass auf Ebene der Klägerin erst entsprechende Dividendenerträge generiert werden könnten. Entsprechendes gilt für die vom Betrag her weniger ins Gewicht fallenden Rechts- und Beratungskosten, für die Nebenkosten des Geldverkehrs und für die Beiträge. 50

In diesem Sinne hat auch das Finanzgericht Münster in seinem Gerichtsbescheid vom 01.04.2020 (8 K 1989/19 F, EFG 2020, 1072) jedenfalls für eine Konstellation wie im Streitfall, in dem die Geschäftstätigkeit der Klägerin ausschließlich im Halten und Verwalten einer GmbH-Beteiligung besteht, ausgeführt, dass es für einen wirtschaftlichen Zusammenhang ausreicht, wenn die Aufwendungen zur Erfüllung einer mit Blick auf die Beteiligung bestehenden rechtlichen Verpflichtung getätigt werden. Dies gilt umso mehr für die streitgegenständlichen Kosten der Aufstellung und Offenlegung des Konzernabschlusses, 51

die einen direkten wirtschaftlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Klägerin haben, indem sie zumindest auch der Teilnahme der Klägerin am Wirtschaftsleben dienen. Es ist ferner nicht davon auszugehen, dass ein rechtlicher Zusammenhang ein aliud zu einem wirtschaftlichen Zusammenhang darstellt oder dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang nicht durch eine gesetzliche Verpflichtung hergestellt werden kann.

c) Im Schrifttum wird zwar die Ansicht vertreten, ein rein rechtlicher Zusammenhang genüge für die Anwendbarkeit des § 3c Abs. 2 EStG nicht (von Beckerath in: Kirchhof, EStG, 20. Auflage 2021, § 3c Rn. 10, 19/20; Desens in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Juni 2019, § 3c EStG Rn. 58; Schmitt in: Bott/Walter, KStG, Stand April 2004, § 3c EStG, Rn. 87). Aus diesem Grund wurde daher im Rahmen der (vor Inkrafttreten des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5b EStG) geführten Diskussion über die Abzugsfähigkeit des Teils des Gewerbeertrags, der durch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen auf Streubesitzdividenden verursacht wurde (§ 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG –), vertreten, dass dieser Teilbetrag der Gewerbesteuer nur rechtlich mit den Dividenden zusammen hänge und als bloße Folgewirkung nicht von der Abzugsbeschränkung erfasst sei (Schmitt in: Bott/Walter, KStG, Stand April 2004, § 3c EStG Rn. 88; Desens in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Juni 2019, § 3c EStG Rn. 58). Ebenso wird geäußert, dass IHK-Beiträge – wie sie auch hier in geringem Umfang angefallen sind – nicht abzugsbeschränkt seien, weil diese durch das Bestehen des Unternehmens als solches und unabhängig davon, ob das Unternehmen Halbeinkünfte (heute: Teileinkünfte) erziele oder nicht, anfielen (Bäumli, DStZ 2008, 107, 111).

Diese Auffassung verkennt jedoch, dass die betreffenden rechtlichen Verpflichtungen, die die streitbefangenen Aufwendungen verursachen, zugleich mit derjenigen Beteiligung in untrennbarem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, aus der die beschränkt steuerpflichtigen Beteiligungseinkünfte bezogen werden. Denn ohne die betreffende Beteiligung und die sich hieraus ergebenden Erträge bestünden nicht die Pflicht und die Notwendigkeit, die streitbefangenen Aufwendungen zu tätigen. Es handelt sich mithin nicht um eine bloße rechtliche Verpflichtung, sondern um eine damit einhergehende wirtschaftliche Veranlassung, ohne dass dabei erkennbar wäre, dass der eine oder der andere Zusammenhang so in den Vordergrund tritt, dass der andere Umstand dahinter bis zur Bedeutungslosigkeit zurücktreten würde.

d) Soweit teilweise die Ansicht vertreten wird, die Voraussetzung eines „mittelbaren“ wirtschaftlichen Zusammenhangs ziele ausschließlich auf den – in Abgrenzung zu § 3c Abs. 1 EStG – nicht erforderlichen veranlagungszeitraumbezogenen Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben ab und der sachliche Umfang der nicht abziehbaren Ausgaben habe gegenüber § 3c Abs. 1 EStG nicht erweitert werden sollen (so Bäumli, DStZ 2008, 107, 112), so überzeugt dies nicht. Es erschließt sich nämlich nicht, warum der Gesetzgeber dann noch in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG die ergänzende Formulierung „unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen“ aufgenommen hat. Diese wäre bei dieser Betrachtungsweise dem Grunde nach entbehrlich.

e) Auch der Einwand der Klägerin, bei den streitbefangenen Aufwendungen handle es sich nur um solche, die als Verwaltungs- oder Gemeinkosten auch dann anfallen würden, wenn überhaupt keine Beteiligungseinkünfte erzielt würden, sodass noch nicht einmal ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und den insoweit beschränkt steuerpflichtigen Erträgen feststellbar sei, ist nicht durchgreifend. Denn auf der Grundlage dieser Argumentation müsste praktisch stets ermittelt werden, welche

Betriebsausgaben allgemeine Verwaltungskosten darstellen oder mit voll steuerpflichtigen Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen – mithin unbeschränkt abzugsfähig wären – und welche durch nur beschränkt steuerpflichtige Einnahmen verursacht werden – dann nur begrenzt Berücksichtigung fänden. Dass eine solche Differenzierung hinsichtlich der Verwaltungs- und Gemeinkosten vom Gesetzeszweck her verlangt wird, ist für den Senat nicht erkennbar.

Dementsprechend ist auch das Hessische Finanzgericht in einem Verfahren, in dem die dortige Klägerin – ähnlich dem Vortrag der Klägerin im hiesigen Verfahren – vorgetragen hatte, Verwaltungskosten einer Holdinggesellschaft wie Jahresabschlusskosten, Steuerberaterkosten oder die IHK-Grundgebühr stünden als „originäre Verwaltungsaufwendungen“ nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den (nach damaliger Rechtslage gemäß § 8b des Körperschaftsteuergesetzes a. F.) steuerfreien Dividenden, zu dem Ergebnis gelangt, dass diese Rechtsauffassung nicht den gesetzlichen Vorgaben entspricht (vgl. Urteil vom 10.12.2002, 4 K 1044/99, EFG 2003, 1120). Dieser Rechtsauffassung ist auch der BFH im nachfolgenden Revisionsverfahren (Beschluss über die Vorlage an den EuGH vom 14.07.2004, I R 17/03, BFHE 207, 152, BStBl. II 2005, 53) gefolgt.

56

f) Nach Ansicht des Senats findet die Rechtsansicht der Klägerin mangels vergleichbarer Sachverhalte ferner keine Bestätigung in der BFH-Rechtsprechung zur Anwendung des § 3c EStG bei Fällen der Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 18.04.2012 X R 5/10, BFHE 237, 106, BStBl. II 2013, 785; vom 18.04.2012 X R 7/10, BFHE 237, 119, BStBl. II 2013, 791 sowie 28.02.2013 IV R 49/11 BStBl. II 2013, 802). Denn dort konnte jeweils ein Zusammenhang der Aufwendungen des Gesellschafters mit den Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung an die Kapitalgesellschaft hergestellt werden, die je nach Ausgestaltung unterschiedliche Rechtsfolgen im Hinblick auf § 3c EStG bewirken sollten. Ein solcher Zusammenhang ist im Streitfall aber gerade nicht gegeben, da nur die teilweise steuerfreien Einnahmen aus der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH existieren.

57

• II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Alt. 2 FGO.

~~58~~

• III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Alt. 1 FGO im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache und die Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Rechtsfortbildung zugelassen. Die Frage, wie die wirtschaftliche Veranlassung im Rahmen des § 3c Abs. 2 EStG bei Konzernabschlusskosten und anderen den Anteilseigner allgemein treffenden Aufwendungen zu verstehen ist, ist bislang höchstrichterlich nicht entschieden.

60