

Steuerfreiheit von Bezügen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung; Erfordernis der Unmittelbarkeit der Förderung; Unmittelbare Förderung durch Enthebung der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt; Sachliche Voraussetzungen der unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Kunst; Differenzierung im Rahmen der Beihilfen zu Lebenshaltungskosten nach dem Förderungszweck

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 27.04.2006

Referenz: JurionRS 2006, 21135

Aktenzeichen: IV R 41/04

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 15.07.2004 - AZ: 3 K 377/01

Rechtsgrundlagen:

§ 3c Abs. 1 EStG

§ 3 Nr. 11 EStG

Fundstellen:

BFHE 214, 69 - 80

BB 2006, 2064 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 1923-1927 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 755-759 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 1988-1992 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VI Heft 37 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, VI Heft 37 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 1435-1439 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2006, 641 (Kurzinformation)

EStB 2006, 406-407 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2006, 1028-1032

HFR 2006, 1078-1080 (Volltext mit amtl. LS)

INF 2006, 804

KÖSDI 2006, 15268 (Kurzinformation)

NJW 2007, 1776 (amtl. Leitsatz)

NJW 2006, XIV Heft 46 (amtl. Leitsatz)

NWB 2006, 3086

NWB 2008, 523-524 (Kurzinformation)

NWB direkt 2006, 5

stak 2006

StB 2006, 402

StBW 2006, 2-3

SteuerBriefe 2006, 1325-1326

StuB 2006, 763

WPg 2006, 1414-1417

BFH, 27.04.2006 - IV R 41/04

Amtlicher Leitsatz:

1. Zuschüsse, die ein in der Rechtsform einer GbR betriebenes Kulturorchester aus öffentlichen Mitteln erhält, sind nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei, soweit sie dazu bestimmt sind, die Vorabvergütungen der Gesellschafter abzudecken.
2. Soweit die Zuschüsse nach ihrem Zweck der anteiligen Deckung der Betriebsausgaben des Orchesters dienen, sind die abziehbaren Betriebsausgaben nach § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG um diesen Betrag zu kürzen.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR. Gegründet wurde sie im Jahr 1989 von insgesamt ... Musikern, die übereingekommen waren, ihre gemeinsame Orchestertätigkeit künftig in der Rechtsform einer GbR auszuüben. Zweck der Gesellschaft war die gemeinsame Erarbeitung und Aufführung von Ensemble- und Orchestermusik auf hohem künstlerischen Niveau.

- 2 Die Durchführung des Gesellschaftszwecks finanzierte die Klägerin in den Streitjahren (1995 bis 1997) im Wesentlichen durch Honorareinnahmen aus Konzertauftritten im In- und Ausland, durch CD-Aufnahmen sowie durch öffentliche Zuschüsse, insbesondere des Landes ... (Land) und der Stadt ... (Stadt).

- 3 Die öffentlichen Zuschüsse beliefen sich in den Streitjahren auf:

| Jahr | Zuwendung Stadt | Zuwendung Land | Summe |
|------|-----------------|----------------|------------|
| 1995 | 100 000 DM | 100 000 DM | 200 000 DM |
| 1996 | 120 000 DM | 120 000 DM | 240 000 DM |
| 1997 | 134 000 DM | 145 000 DM | 279 000 DM |

- 4 Die Zuwendungsbescheide, durch die die städtischen Barzuschüsse gewährt wurden, lauteten jeweils wie folgt:

" ..., das Kulturamt der Stadt ... gewährt Ihnen im Wege der institutionellen Förderung für die Durchführung des Jahresprogramms ... für das ... Orchester einen zweckgebundenen Zuschuss von DM Der Betrag dient der Anteilsfinanzierung, wobei entsprechend Ihrem Finanzierungsplan - Haushaltsplan zuschussfähige Gesamtkosten von DM ... zu Grunde gelegt werden."

5 Die der Gewährung der Zuschüsse des Landes zu Grunde liegenden Bewilligungsbescheide hatten folgenden Wortlaut:

"... das Ministerium ... bewilligt Ihnen auf Ihren Antrag und auf der Grundlage der nachstehend aufgeführten Bedingungen einen Zuschuss des Landes ... in Höhe bis zu"

Zweckbestimmung:

Der Zuschuss ist zweckgebunden und bestimmt zur teilweisen Finanzierung des ... Orchesters. Der Zuschuss wird zur institutionellen Förderung als anteilige Fehlbedarfsfinanzierung bewilligt"

6 Der Bewilligung der Landeszuschüsse lagen von der Klägerin vorgelegte Haushaltspläne zu Grunde. Gegenüber der Stadt führte die Klägerin den Verwendungsnachweis durch die Vorlage ihrer Einnahmenüberschussrechnungen.

7 Nach dem von der Klägerin vorgelegten exemplarischen Verwendungsnachweis für das Jahr 2002 wurden die institutionellen Zuschüsse von Stadt und Land in Höhe des Fehlbedarfs zur anteiligen Deckung aller Betriebsausgaben sowie der Vorabvergütungen an die Gesellschafter für deren musikalische Mitwirkung im Orchester verwendet. Die Gesamtausgaben beliefen sich nach den dem Ministerium vorgelegten Haushaltsplänen auf 2 281 648 DM (1995), 2 010 000 DM (1996) und 2 600 869 DM (1997). Die Vorabvergütungen der Gesellschafter beliefen sich in den Streitjahren auf 565 275 DM, 492 825 DM und 528 892 DM.

8 Neben diesen Zuschüssen gewährte das Auswärtige Amt der Klägerin im Januar 1995 einen Zuschuss für die Kosten einer Konzertreise in die USA.

9 Die Klägerin behandelte die Zuschüsse von Stadt und Land sowie den im Jahr 1995 gewährten Zuschuss des Auswärtigen Amtes (abzüglich zurückgezahlter Zuschüsse für Reisen nach Polen und Israel) in ihren Gewinnermittlungen als steuerfreie Einnahmen gemäß § 3 Nr. 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Kürzung der Betriebsausgaben gemäß § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG nahm sie in der Weise vor, dass sie die Summe der steuerfreien Zuschüsse um den Anteil der Allgemeinkosten kürzte, der dem Verhältnis der steuerfreien Zuschüsse zu den sonstigen Betriebseinnahmen entsprach. Unter Allgemeinkosten verstand die Klägerin diejenigen Aufwendungen, die nicht direkt bestimmten Einnahmen zuzuordnen waren (im Wesentlichen: Fremdgehälter, Miete Büro, Gas, Strom, Wasser, Reinigung, Instandhaltungskosten, Abschreibung Anlagevermögen, Verbrauchsmaterial, Porto, Telefon, Fax, Bürobedarf, Rechts- und Beratungskosten, Buchführungskosten, Notenmaterial, Versicherungen, Beiträge).

10 Danach ergab sich folgender von der Klägerin als steuerfrei behandelter Gewinn:

| Steuerfreier Zuschuss § 3 Nr. 11 EStG | | |
|---------------------------------------|------------------------------|---------------------|
| ./. anteilige Allgemeinkosten = | | steuerfreier Gewinn |
| 1995 | 252 213 DM ./.. 40 052,17 DM | 212 160,83 DM |
| 1996 | 240 000 DM ./.. 44 957,83 DM | 195 042,17 DM |
| 1997 | 279 000 DM ./.. 39 580,04 DM | 239 419,96 DM |

11

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der von der Klägerin vorgenommenen Gewinnaufteilung zunächst und stellte für das Jahr 1995 einen Gewinn in Höhe von 171 982 DM, für das Jahr 1996 einen Gewinn in Höhe von 252 205 DM und für das Jahr 1997 einen Gewinn in Höhe von 111 779 DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

- 12 Anlässlich einer im Jahr 2000 durchgeführten Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, die Betriebsausgaben der Klägerin seien in voller Höhe um die von Stadt, Land und Auswärtigem Amt gewährten Zuschüsse zu kürzen. Die Zuordnung der nach § 3c EStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben zu den steuerpflichtigen inländischen Einkünften, den steuerpflichtigen ausländischen Einkünften und den steuerfreien ausländischen Einkünften habe dabei im Verhältnis der jeweiligen Einnahmen zu erfolgen. Der für die Konzertreise in die USA gewährte Zuschuss sei projektbezogen zuzuordnen.
- 13 Das FA folgte diesen Feststellungen in seinem gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) geänderten (Sammel-) Gewinnfeststellungsbescheid für 1995, 1996 und 1997 vom 2. März 2001 und stellte den Gewinn der Klägerin aus selbstständiger Arbeit für das Jahr 1995 in Höhe von 434 577 DM, für das Jahr 1996 in Höhe von 453 694 DM und für das Jahr 1997 in Höhe von 436 497 DM fest.
- 14 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage. Sie machte geltend, bei der Kürzung der Betriebsausgaben nach § 3c EStG seien die Ausgaben entgegen der Auffassung des FA in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Der nicht abziehbare Teil sei hierbei nach dem Verhältnis zu bemessen, in dem die steuerfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen ständen.
- 15 Wäre die Auffassung des beklagten FA zutreffend, so ergäbe sich die merkwürdige und unlogische Konsequenz, dass § 3 (Nr. 11) EStG und § 3c EStG sich in ihrer Wirkung komplett neutralisierten. Vor diesem Hintergrund sei auch das vermeintliche Argument der "Vereinfachungsbefreiung" nicht stichhaltig. Eine wie auch immer geartete Vereinfachung sei nicht erkennbar, da selbst vom Standpunkt des FA aus stets die vollen Betriebsausgaben ermittelt werden müssten, um die Höhe der abziehbaren Betriebsausgaben berechnen zu können.
- 16 Die mit der Klage geltend gemachte Rechtsauffassung werde auch durch zwei jüngere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) bestätigt (Urteile vom 26. März 2002 VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823, und vom 26. März 2002 VI R 45/00, BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827).
- 17 Auch aus dem Umkehrschluss der Regelung des § 3 Nr. 26 EStG ergebe sich, dass die mit den Betriebseinnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben gemäß § 3c EStG --im Gegensatz zu § 3 Nr. 26 EStG -- nicht nur insoweit in Abzug gebracht werden dürften, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen würden. Denn § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG enthalte eine ausdrückliche Abweichung von der Regelung des § 3c EStG für den Fall, dass die Einnahmen den Freibetrag überschritten.
- 18 Die Klage hatte zum Teil Erfolg.
- 19 Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Betriebsausgaben der Klägerin seien entgegen der Auffassung des FA nicht in voller Höhe der gemäß § 3 Nr. 11 EStG steuerfreien Zuschüsse zu kürzen. Wollte man anders verfahren, würde der für die Vorabvergütung gewährte Anteil der Zuschüsse zur Gänze entfallen, da die Summe der mit dem Orchesterbetrieb zusammenhängenden Betriebsausgaben die Höhe der Zuschüsse übersteige. Der nicht abziehbare Teil der Betriebsausgaben sei gemäß § 3c EStG nach dem Verhältnis zu bemessen, in dem die steuerfreien Zuschüsse zu den Gesamteinnahmen ständen. Entgegen der Auffassung der Klägerin beschränke sich diese Kürzung nicht nur auf die nicht direkt bestimmten Einnahmen zuordenbaren allgemeinen Kosten, sondern auf alle Betriebsausgaben der Klägerin. Denn nach dem Zweck der Zuschüsse dienten diese der anteiligen Fehlbedarfsdeckung sämtlicher Betriebsausgaben der Klägerin sowie

der Vorabvergütungen der Gesellschafter.

20 Als Gewinne der Streitjahre seien danach für das Jahr 1995 342 837 DM, für das Jahr 1996 399 348 DM und für das Jahr 1997 382 005 DM festzustellen. Die Entscheidung des FG vom 15. Juli 2004 3 K 377/01 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1815 veröffentlicht.

21 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.

22 Das FA beantragt,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.

23 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

24 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils sowie zu einer anderweitigen Feststellung der streitigen Gewinne (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

25 Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung hat die Klägerin in den Streitjahren keine steuerfreien Einnahmen erzielt, die die nach § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben überstiegen.

26 Soweit die von Stadt und Land sowie dem Auswärtigen Amt gezahlten Zuschüsse --wie vom FG angenommen-- auch zur Deckung der den Gesellschaftern der Klägerin zuzurechnenden Vorabgewinne bestimmt waren, waren sie zwar nicht in die Bemessung des Kürzungsbetrages nach § 3c EStG einzubeziehen, sie waren jedoch nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei (nachfolgend unter 1.). In dem Umfang dagegen, in dem mit den streitigen Zuschüssen die Deckung der Fremdkosten bezweckt war, waren die Betriebsausgaben der Klägerin in voller Höhe der Zuschüsse zu kürzen (nachstehend unter 2.).

27 1.

a)

§ 3 Nr. 11 EStG enthält zwei Alternativen der Steuerfreiheit von Bezügen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung. Es handelt sich zum einen um Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden, zum anderen um solche, die als Beihilfe zu dem Zweck gewährt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern. Wenn die Vorschrift in der zweiten Alternative die Unmittelbarkeit der Förderung verlangt, bedeutet dies, dass Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft und Kunst ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse beeinflusst werden müssen (Senatsurteil vom 4. Mai 1972 IV 133/64, BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566). Die Ausbildung einer Person kann schon dadurch unmittelbar gefördert werden, dass der Empfänger der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt enthoben und somit zeitlich in die Lage versetzt wird, sich der Ausbildung zu widmen (vgl. z.B. von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 11 Rdnr. B 11/49). Entsprechendes gilt für die Förderung der Erziehung (Senatsurteil vom 28. Juni 1984 IV R 49/83, BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571). Wissenschaft und Kunst werden dagegen nur insoweit unmittelbar gefördert, als die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Ausübung einer wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit zu schaffen, wie z.B. durch Erwerb von gegenständlichen Hilfsmitteln, durch Reisekosten oder durch die Entlohnung von Hilfskräften. Demgegenüber fehlt es an der Unmittelbarkeit, wenn und soweit die Zahlungen dem Empfänger zum Bestreiten seines Lebensunterhaltes dienen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 105, 374,

BStBl II 1972, 566, m.w.N.). Dass der Begriff der "Unmittelbarkeit" --was die Förderung von Wissenschaft und Kunst angeht-- in diesem Sinn zu verstehen ist, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 3 Nr. 11 EStG . Erstmals im Urteil des Reichsfinanzhofs (RFH) vom 19. Mai 1938 IV 97/38 (RStBl 1938, 811) findet sich die Formulierung, dass Bezüge, die der Sicherung der persönlichen Lebensführung zu dienen bestimmt sind, mangels Unmittelbarkeit der Förderung (der Wissenschaft) nicht nach § 3 Nr. 10 EStG 1934 (der Vorgängervorschrift des § 3 Nr. 11 EStG) steuerfrei seien. Der Wortlaut des § 3 Nr. 10 EStG 1934 enthielt das Erfordernis der Unmittelbarkeit noch nicht. Der RFH hatte es aus einer entsprechenden Verwaltungsanweisung hergeleitet. Offenbar unter dem Eindruck dieses RFH-Urteils wurde das Wort "unmittelbar" erstmalig in § 6 Nr. 10 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) 1939 vom 10. März 1939 (RGBl I, 449, RStBl 1939, 409) aufgenommen. Die heutige Gesetzesfassung geht auf § 3 Nr. 10 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1950 (StÄndG 1950) zurück. Damals wurde der Wortlaut der Vorschrift "im Interesse der Klarheit" an die Fassung des § 6 Nr. 10 LStDV angepasst (BTDrucks 1/317, S. 16). Hieraus ist zu schließen, dass der Gesetzgeber im Zuge der Änderung der Vorschrift deren Wortlaut nicht um das Erfordernis der Unmittelbarkeit ergänzt hätte, wenn er der Steuerbefreiung für die öffentliche Förderung von Wissenschaft und Kunst einen weiter gehenden Anwendungsbereich zubilligen wollte, als es der RFH getan hat (Senatsurteil in BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566).

28 b)

Beihilfen zu Lebenshaltungskosten werden demnach je nach Förderungszweck unterschiedlich behandelt. Das ist indessen wegen der Unterschiedlichkeit der Zwecke gerechtfertigt. Erziehung und Ausbildung beziehen sich stets auf bestimmte Personen. Die Übernahme der Lebenshaltungskosten durch die öffentliche Hand beeinflusst wegen der damit verbundenen zeitlichen Entlastung des Empfängers (s.o. zu 1. a) ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse die Ausbildung und Erziehung. Bei der Förderung von Wissenschaft und Kunst verhält es sich dagegen anders. Hier sollen nicht Personen, sondern geistige Schöpfungen als solche gefördert werden. Durch die Übernahme der Lebenshaltungskosten von Wissenschaftlern und Künstlern kann dies nur mittelbar geschehen. Insoweit unterscheiden sich die in § 3 Nr. 11 EStG aufgeführten Beihilfen von den nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreiten Stipendien (Senatsurteil vom 20. März 2003 IV R 15/01, BFHE 202, 168 [BFH 20.03.2003 - IV R 15/01] , BStBl II 2004, 190). Der Senat hält somit an der im Urteil in BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566 vertretenen Auffassung fest. Sie entspricht soweit ersichtlich der einhelligen Auffassung im Schrifttum (vgl. z.B. von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rdnr. B 11/49; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3 Nr. 11 EStG Anm. 21; Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 3 ABC "Förderung der Kunst und Wissenschaft"; Blümich/Erhard, § 3 EStG Rz. 342; Frotscher/Kuhlmann, EStG, § 3 Nr. 11 Rz. 77, 78). Die Verfassungsbeschwerde gegen das Senatsurteil in BFHE 105, 374, BStBl II 1972, 566 wurde nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 4. Dezember 1972 1 BvR 364/72 , Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1973, 87).

29 c)

Was nach den vorstehenden Ausführungen für öffentliche Zuschüsse an einen einzelnen Wissenschaftler oder Künstler gilt, muss auch für Zuschüsse gelten, die einer GbR gewährt werden, die auf dem Gebiet der Wissenschaft oder der Kunst unternehmerisch tätig ist. Soweit die Zuschüsse Vorabvergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG abdecken, sind sie --wie der kalkulatorische Unternehmerlohn des Einzelunternehmers-- zur Bestreitung des Lebensunterhaltes der Gesellschafter bestimmt. Das entspricht dem Ziel des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG , die Mitunternehmer einer Personengesellschaft dem Einzelunternehmer, der keine Verträge mit sich selbst schließen kann, anzunähern (einheitliche Auffassung; vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 41/98 , BFHE 190, 394, BStBl II 2000, 339, Nr. 2b; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 561). Die Zuschüsse stellen insoweit steuerpflichtige Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit dar (§ 18 EStG).

30 d)

Für das gefundene Ergebnis spricht nicht zuletzt, dass es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspricht. Die Mitglieder einer Orchester-GbR werden dadurch steuerlich ebenso behandelt wie die angestellten Orchestermmitglieder und die Musiker, deren Orchester in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins oder einer anderen privatrechtlichen Körperschaft organisiert ist. Die zur Abdeckung der Gehälter dieser Musiker gezahlten Zuschüsse sind zwar nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei, die Musiker selbst müssen ihre Gehälter jedoch versteuern.

31 2.

Nach § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

32 a)

Ein solcher Zusammenhang liegt vor, wenn Einnahmen und Ausgaben durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. Oktober 1989 I R 208/85 , BFHE 158, 388, BStBl II 1990, 88, und vom 27. April 1993 IX R 26/92, BFHE 171, 443 [BFH 27.04.1993 - IX R 26/92] , BStBl II 1993, 784, m.w.N.).

33 aa)

Eine Veranlassung durch dasselbe Ereignis ist jedenfalls zu bejahen, wenn steuerfreie Einnahmen dazu bestimmt sind, Aufwendungen zu ersetzen, die mit Einkünften i.S. des § 2 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung darauf ab, ob und inwieweit durch die Erstattung Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeglichen werden sollen (vgl. z.B. Urteile des BFH vom 9. November 1976 VI R 139/74 , BFHE 120, 491, BStBl II 1977, 207, und in BFHE 171, 443 [BFH 27.04.1993 - IX R 26/92] , BStBl II 1993, 784, m.w.N.). Daraus folgt, dass die Steuerfreiheit von Einnahmen, die der Erstattung von Ausgaben dienen, durch § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG rückgängig gemacht wird. Eine Aufteilung der Ausgaben in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen kommt nicht in Betracht. Diese Wirkungsweise des § 3c EStG rechtfertigt sich daraus, dass erstattete Ausgaben den Steuerpflichtigen nicht belasten und daher seine steuerpflichtigen Einkünfte auch nicht mindern dürfen (von Beckerath in Kirchhof, EStG , 5. Aufl., § 3c Rn. 9).

34 bb)

Die Saldierung des steuerfreien Aufwendungsersatzes mit den erstatteten Betriebsausgaben oder Werbungskosten führt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht dazu, dass die entsprechenden Befreiungen auf der Einnahmenseite, wie sie beispielsweise in § 3 Nr. 11 EStG enthalten sind, leer liefen. Das folgt schon daraus, dass sich die Steuerfreiheit der Einnahmen jedenfalls dann steuermindernd auswirkt, wenn die ersetzten Betriebsausgaben oder Werbungskosten bereits ihrer Art nach (§ 4 Abs. 5 EStG) nicht abziehbar sind (von Beckerath in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 3c Rdnr. A 65).

35 cc)

Aus den von der Klägerin zur Stützung ihrer Auffassung herangezogenen BFH-Urteilen in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823, und BFHE 198, 554, BStBl II 2002, 827 folgt nichts anderes. Das ergibt sich insbesondere aus der ersten Entscheidung. In ihr wird im Sinne der vorstehenden Ausführungen daran festgehalten, dass Aufwendungen (im Urteilsfall Reisekosten) nur in der Höhe abgezogen werden dürfen, als sie nicht steuerfrei (im Urteilsfall nach § 3 Nr. 13 EStG) erstattet worden sind (Urteil in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823 unter II. 1.). Die Saldierung der (neben der Reisekostenerstattung gewährten) steuerfreien "Aufwandsentschädigung" mit den (um die Reisekostenerstattungen gekürzten) Reisekosten hat der BFH nur insoweit abgelehnt, als die "Aufwandsentschädigung" in Wirklichkeit als Stellenzulage anzusehen war, die sich "im Kern" nicht

als Erstattung von Erwerbsaufwand, sondern als Ausgleich für immaterielle Belastungen darstellte (Urteil in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823 unter II. 2. a und 3. f.). Nur insoweit hielt der BFH wegen der Doppelveranlassung durch steuerpflichtige Dienstbezüge und steuerfreie Stellenzulage eine Aufteilung der Werbungskosten für geboten.

36 dd)

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg geltend machen, aus § 3 Nr. 26 EStG lasse sich im Umkehrschluss entnehmen, dass eine Saldierung der Ausgaben mit den steuerfreien Einnahmen nur ausnahmsweise bei den in § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei gestellten Übungsleitervergütungen in Betracht komme, bei den übrigen in § 3 EStG geregelten steuerfreien Einnahmen jedoch zu unterbleiben habe. In der Tat heißt es in § 3 Nr. 26 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (StBereinG 1999) vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13), dass die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c EStG nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürften, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen überstiegen. Die Formulierung der Vorschrift beruht jedoch lediglich auf der vorstehend (unter II. 2. a cc) dargestellten unterschiedlichen Auswirkung des § 3c EStG bei steuerfreiem Aufwendersersatz einerseits und steuerfreien Einnahmen, die keinen Aufwendersersatz darstellen, andererseits. § 3 Nr. 26 EStG befreite in seiner früheren Fassung "Aufwandsentschädigungen" mit der Folge, dass die mit den entsprechenden Entschädigungen zusammenhängenden Aufwendungen nach § 3c Abs. 1 EStG nur insoweit abgezogen werden durften, als sie die Aufwandsentschädigungen überstiegen. In der seit dem StBereinG 1999 geltenden Fassung befreit die Vorschrift "Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit". Bei Anwendung des § 3c (nunmehr Abs. 1) EStG wären die Betriebsausgaben oder Werbungskosten aufzuteilen, soweit diese auch durch steuerpflichtige (den Höchstbetrag übersteigende) Einnahmen veranlasst sind. Um dieses Ergebnis zu vermeiden, hat der Gesetzgeber hinsichtlich des Abzugs von Betriebsausgaben oder Werbungskosten die nunmehr geltende Formulierung gewählt (vgl. zu Einzelheiten von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3 Nr. 26 Rdnr. B 26/147 f.).

37 b)

Nach diesen Maßstäben besteht zwischen steuerfreien Zuschüssen zur Förderung der Kunst i.S. des § 3 Nr. 11 EStG und den beim Zuschussempfänger zur Erzielung von freiberuflichen Einnahmen entstandenen Kosten ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, weil die Zuschüsse diese Aufwendungen verringern sollen. Daraus folgt, dass die Betriebsausgaben der Klägerin und die nach § 3c EStG nicht abziehbaren Beträge zwar auf die steuerpflichtigen inländischen Einnahmen sowie die steuerpflichtigen und (unter Progressionsvorbehalt) steuerfreien ausländischen Einnahmen aufzuteilen waren, dass in diese Aufteilung die nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfreien Einnahmen jedoch --ebenso wie der steuerfreie Reisekostenersatz im BFH-Urteil in BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823-- nicht mit einzubeziehen waren. Die maßgebliche Formulierung in diesem Urteil lautet: "Der nichtabziehbare Teil der Werbungskosten ist nach dem Verhältnis zu bemessen, in dem die steuerfreien Einnahmen zu den betreffenden Gesamteinnahmen stehen (Zitate). Von diesem Aufteilungsverfahren wären nur solche Werbungskosten auszunehmen, die entweder ausschließlich der steuerfreien Aufwandsentschädigung zuzuordnen wären, weil sie etwa durch diese unmittelbar abgegolten werden, oder bei denen sich eine Beziehung zu den steuerfreien Bezügen erkennbar nicht herstellen lässt ..." (unter II. 3. f. der Gründe). Auf diese Weise ist das FA dem Bp-Bericht zufolge verfahren.

38 3.

Somit verletzt die Art und Weise, in der das FA die Betriebsausgaben der Klägerin in den streitigen Gewinnfeststellungsbescheiden nach § 3c EStG gekürzt hat, die Klägerin im Ergebnis nicht in ihren Rechten.

39 Auf die Höhe der (insgesamt) festzustellenden Gewinne hat es keine Auswirkung, ob die von der öffentlichen Hand gewährten Zuschüsse --wie das FA meint-- nur zur Deckung von

Betriebsausgaben oder auch --wie die Klägerin meint-- zur Deckung der Vorabvergütungen der Gesellschafter bestimmt waren. Allerdings würden sich --wenn die von der Klägerin angenommene Zweckbestimmung der Zuschüsse zuträfe-- die nach § 3c EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben vermindern. Im selben Umfang würden sich jedoch die steuerpflichtigen inländischen Einnahmen erhöhen. Ein Unterschied ergäbe sich nur hinsichtlich des Verhältnisses der inländischen zu den ausländischen Einkünften.

- 40 Das lässt sich an einem gegenüber dem Streitfall vereinfachten Beispiel darstellen.
- 41 Angenommen die Einnahmen betragen 150. Sie entfallen in Höhe von 50 auf inländische steuerpflichtige Einnahmen, in Höhe von 50 auf steuerfreie ausländische Einnahmen und in Höhe von 50 auf öffentliche Zuschüsse zur Förderung der Kunst i.S. des § 3 Nr. 11 EStG, die der Erstattung von Betriebsausgaben dienen sollen. Die Betriebsausgaben betragen 120.
- 42 Die Betriebsausgaben sind (unter Vernachlässigung direkt zurechenbarer Ausgaben) im Verhältnis 50 : 50 auf die inländischen und die ausländischen Einnahmen aufzuteilen, belaufen sich also jeweils auf 60. Auch der Kürzungsbetrag nach § 3c EStG in Höhe von 50 ist in diesem Verhältnis aufzuteilen, so dass die abziehbaren Ausgaben jeweils 35 (60 ./ 25) betragen. Die inländischen und ausländischen Einkünfte belaufen sich also jeweils auf 15 (50 ./ 35), der Gesamtgewinn auf 30.
- 43 Wandelt man den Fall dahin ab, dass die öffentlichen Zuschüsse in Höhe von 25 (die Höhe des Betrages ist beliebig) nicht zur Abdeckung von Betriebsausgaben bestimmt sind, dann erhöhen sich nach den Ausführungen unter II. 1. die steuerpflichtigen inländischen Einnahmen um 25 auf 75, die ausländischen Einnahmen bleiben gleich (50), so dass sie nunmehr lediglich 40 v.H. der in die Verhältnisrechnung einzubeziehenden Gesamteinnahmen von 125 ausmachen. Die Betriebsausgaben von 120 sind in Höhe von 72 (60 v.H.) den inländischen und in Höhe von 48 (40 v.H.) den ausländischen Einnahmen zuzuordnen. Der Kürzungsbetrag nach § 3c EStG in Höhe von hier 25 ist im selben Verhältnis zu verteilen (15 bzw. 10), so dass die abziehbaren Betriebsausgaben 57 (72 ./ 15) bzw. 38 (48 ./ 10) betragen. Mithin belaufen sich die inländischen Einkünfte auf 18 (75 ./ 57), die ausländischen auf 12 (50 ./ 38), der Gesamtgewinn wiederum auf 30.
- 44 Die inländischen Einkünfte würden sich mithin zu Lasten der ausländischen erhöhen. Da zugleich die steuerfreien ausländischen Einkünfte zu Gunsten der inländischen steuerpflichtigen Einkünfte gemindert würden, würde die Klägerin schlechter dastehen als bei der Gewinnberechnung in den angefochtenen Bescheiden. Der Senat legt daher seiner eigenen Gewinnberechnung (s.u. zu 5.) als Ausgangsbasis die der angefochtenen Bescheide zu Grunde.

45 **4.**

Das FA hat indessen zu Unrecht die von ihm unter Berücksichtigung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben i.S. des § 3c EStG ermittelten Gewinne zusätzlich um die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 5 EStG erhöht. Auf diese Weise hat es nicht dem Erfordernis Genüge getan, dass sich die Steuerfreiheit von Kostenerstattungen jedenfalls dann steuermindernd auswirken soll, wenn damit nicht abziehbare Betriebsausgaben abgegolten werden (s.o. zu 2. a bb).

46 **5.**

Die Gewinne der Streitjahre berechnen sich mithin wie folgt:

| | 1995 DM | 1996 DM | 1997 DM |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| a) Steuerpflichtige Einkünfte Inland lt. FA ./ nicht abziehbare Ausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG | 214 003 318 | 243 563 304 | 81 221 671 |
| | | | |

| | | | |
|--|----------------|----------------|----------------|
| b) Steuerpflichtige Einkünfte Ausland lt. FA ./. nicht abziehbare Ausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG | 20 843 29 | 8 134 10 | 197 927 880 |
| c) Steuerfreie Einkünfte Ausland lt. FA ./. nicht abziehbare Ausgaben nach § 4 Abs. 5 EStG | 199 731 278 | 201 997 199 | 157 349 805 |
| Gewinne nach Korrektur | 433 952 | 453 181 | 434 141 |

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.