

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Anwendung des anteiligen Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 Satz 1 auf Betriebsvermögensminderungen bei nicht fremdüblichen Gesellschafterdarlehen, – sicherheiten und vergleichbaren Forderungen gegen eine Kapitalgesellschaft (§ 3c Abs. 2 Satz 2 bis 5 nF).
- ▶ Anwendung des anteiligen Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 Satz 1 auf Betriebsvermögensminderungen im Betriebsvermögen eines Gesellschafters, der einer Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut verbilligt oder unentgeltlich zur Nutzung überlässt (§ 3c Abs. 2 Satz 6 nF).
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58).

§ 3c

Anteilige Abzüge

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

- (1) Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden; Absatz 2 bleibt unberührt.
- (2) ¹Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nummer 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 Prozent abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind. **²Satz 1 ist auch für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten anzuwenden, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital**

der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. ³Satz 2 ist insoweit nicht anzuwenden, als nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Körperschaft zu berücksichtigen. ⁴Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. ⁵Gewinne aus dem Ansatz des nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 maßgeblichen Werts bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 2 angewendet worden ist. ⁶Satz 1 ist außerdem ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den dem § 3 Nummer 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a auch auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten eines Gesellschafters einer Körperschaft anzuwenden, soweit diese mit einer im Gesellschaftsverhältnis veranlassten unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an diese Körperschaft oder bei einer teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern mit dem unentgeltlichen Teil in Zusammenhang stehen und der Steuerpflichtige zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital dieser Körperschaft beteiligt ist oder war. ⁷Für die Anwendung des Satzes 1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nummer 40a ausreichend. ⁸Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ⁹§ 8b Absatz 10 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.

(3) *unverändert*

Autor: Dr. Christian **Levedag** LL.M., Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 14-1 Inhalt der Änderungen:

► **§ 3c Abs. 2 Satz 2 bis 5:** Die Regelung dient dazu, insbes. bei Forderungsverzichten und Teilwertabschreibungen, die ein qualifiziert (zu mehr

als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar) beteiligter Gesellschafter in seinem BV auf Gesellschafterdarlehen, Forderungen aus Gesellschaftersicherheiten und vergleichbare Forderungen vornimmt, die hieraus resultierende BVMinderung gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 nur zu 60 % zum Abzug zuzulassen. Erfasst werden sollen nur BVMinderungen aus Substanzverlusten nicht fremdüblicher Forderungen, da der Stpfl. gem. § 3c Abs. 2 Satz 3 den Nachweis der Fremdüblichkeit der Forderung (sog. Escape-Klausel) im Hinblick auf den Zeitpunkt der Forderungsbegründung und bei späterer Wertminderung im Hinblick auf deren „Stehenlassen“ führen kann. Wird eine BVMinderung aus einer Teilwertabschreibung im neuen Recht nur zu 60 % berücksichtigt, unterliegt eine spätere BVMehrung aus einer Zuschreibung nur zu 60 % der Besteuerung (§ 3c Abs. 2 Satz 5).

► **§ 3c Abs. 2 Satz 6:** Bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines WG durch einen qualifiziert (zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar) beteiligten Gesellschafter ist künftig im BV des Überlassenden der im Zusammenhang mit dem überlassenen Gegenstand stehende Aufwand (BVMinderungen, BA oder Veräußerungskosten) gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 nur zu 60 % abzugsfähig, wenn diese verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht.

Rechtsentwicklung:

J 14-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 3c Anm. 5.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417): In § 3c Abs. 2 werden hinter dem Satz 1 durch die Gesetzesänderung aufgrund des ZollkodexAnpG die Sätze 2 bis 6 eingefügt. Die bisherigen Sätze 2 bis 4 der Regelung werden zu Satz 7 bis 9.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 14-3

► **Art. 16 Abs. 1 iVm. Art. 4 Nr. 4 Buchst. b des ZollkodexAnpG:** Nach der Anwendungsbestimmung tritt das ZollkodexAnpG am Tag nach der Verkündung in Kraft. Tag der Verkündung war der 30.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417). Damit trat das Änderungsgesetz als solches zum 31.12.2014 in Kraft. Gleichwohl gelten die Neuregelungen nicht gem. § 52 Abs. 1 bereits für den VZ 2014, denn Art. 4 Nr. 4 Buchst. b des ZollkodexAnpG ordnet an, dass § 3c Abs. 2 in der am 31.12.2014 geltenden Fassung erstmals für Wj. anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2014 beginnen. Damit gilt die Regelung bei kalenderjahrgleichen Wj. ab dem 1.1.2015 und für nicht kalenderjahrgleiche Wj. mit Beginn des in 2015 beginnenden abweichenden Wj.

► **Folgerungen aus der zeitlichen Anwendungsbestimmung:**

- ▷ *Anknüpfung an Gewinnminderung:* Ob die Neuregelung in Abs. 2 Sätze 2–5 alle Gewinnminderungen nach ihrem Inkrafttreten erfasst oder erst für nach dem Inkrafttreten begründete Forderungen gilt, weil bei Forderungsausreichung noch keine Möglichkeit des Drittvergleichs bekannt war, dürfte wie bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG streitig werden (vgl. § 8b KStG Anm. 14). Die Regelung soll uE alle Gewinnminderungen ab dem Inkrafttreten und damit auch Altdarlehen erfassen, die vor Inkrafttreten der Neuregelung ausgereicht wurden (s. auch das BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859, zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG).

Auch Abs. 2 Satz 6 erfasst uE auch alle Fallgestaltungen, in denen eine verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung nach dem Inkrafttreten der Regelung vorliegt, selbst wenn sie schon früher begründet wurde. Denn auch diese Regelung knüpft erstmals an die Gewinnminderung im VZ des Inkrafttretens an.

- ▷ *Handlungsmöglichkeiten vor Beginn eines abweichenden Wj. in 2015:* Nach der Gesetzesbegründung (BRDrucks. 18/3017, 38, 40) gilt das anteilige Abzugsverbot erst in die Zukunft gerichtet. Für Stpfl., die über ein nicht kalenderjahrgleiches Wj. verfügen, ergibt sich damit in 2015 bis zum Ablauf des im Jahr 2014 begonnenen abweichenden Wj. noch der Handlungsspielraum, BV-Minderungen aus einem Forderungsverzicht oder einer Teilwertabschreibung nach Maßgabe der früheren Verwaltungsauffassung vollständig abziehen zu können. BMF v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269 – Tz. 11) ging ausdrücklich davon aus, § 3c Abs. 2 aF finde auf Substanzverluste von im BV gehaltenen Darlehensforderungen wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten unabhängig davon keine Anwendung, ob die Darlehensgewährung selbst gesellschaftsrechtl. veranlasst sei. Allerdings sei darauf hingewiesen, dass im Bereich der Betriebsaufspaltung die Rspr. erhöhte Anforderungen an Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft stellt. Erforderlich ist eine „doppelte dauernde Wertminderung“ bei Forderung und Beteiligung an der Betriebsgesellschaft gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 6.11.2003, BStBl. II 2004, 416; v. 4.10.2009 – X R 45/06, DStR 2010, 152).

Vor Beginn eines neuen abweichenden Wj. im Jahr 2015 besteht auch die Möglichkeit, unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassungen wieder in vollentgeltliche Vereinbarungen umzugestalten.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 14-4

► Grund der Änderungen:

- ▷ **§ 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 4:** Vorbild der Neuregelung sind die Regelungen in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG, die seit dem VZ 2008 Anwendung finden (vgl. § 8b KStG Anm. 14) und die Aussagen des BMF-Schreibens v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292), denen durch die Gesetzesänderung mit Bindungswirkung für die Gerichte Geltung verschafft werden soll (BRDrucks. 18/3017, 38 [40]). Für BVMinderungen, die im BV des qualifiziert beteiligten Gesellschafters aufgrund eines Forderungsverzichts oder einer Teilwertabschreibung auf nicht fremdübliche Gesellschafterdarlehen, Forderungen aus der Inanspruchnahme aus Gesellschaftersicherheiten und vergleichbare Forderungen entstehen, hatte die Rspr. des BFH einen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ dieses Aufwands iSd. § 3c Abs. 2 Satz 1 mit Beteiligungseinkünften aus der KapGes. abgelehnt (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791). Demnach konnte auf Grundlage des bisherigen § 3c Abs. 2 Satz 1 das anteilige Abzugsverbot keine Anwendung auf solche BVMinderungen finden (str; aA § 3c Anm. 55, 62–64 und J 14-29). Dies stand im Widerspruch zu den Aussagen in Nr. 2 des erwähnten BMF-Schreibens v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292), denen mit Wirkung für die Zukunft durch die Gesetzesänderung Geltung verschafft werden soll. Verwunderlich ist die Gesetzesänderung dennoch, da das BMF v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269) der Rspr. in den vorgenannten Urteilen noch gefolgt war.
- ▷ **§ 3c Abs. 2 Satz 5:** Entsprechend den Aussagen in Nr. 5 des BMF-Schreibens v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292) soll in § 3c Abs. 2 Satz 5 durch die Aufnahme einer dem § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG entsprechenden Regelung eine Übermaßbesteuerung vermieden werden, indem klargestellt wird, dass spätere Wertaufholungen nach einer vorausgegangenen Teilwertabschreibung oder vergleichbare Sachverhalte, bei denen die BVMinderungen dem anteiligen Abzugsverbot unterliegen haben, nicht der vollen Besteuerung unterliegen (BRDrucks. 18/3017, 38, 40).
- ▷ **§ 3c Abs. 2 Satz 6:** Es soll den Aussagen des BMF-Schreibens v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292, dort in Nr. 1) zur verbilligten Nutzungsüberlassung (vor allem im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) durch die Gesetzesänderung allgemeine Geltung verschafft werden (BRDrucks. 18/3017, 38 [40]). Der BFH (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; v. 17.7.2013 – X R 17/11, DStR 2013, 1934) hatte für den Fall einer unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungsüberlassung eines WG durch einen Gesellschafter (unabhängig von der Beteiligungshöhe) an die KapGes. im Grundsatz dessen Aussagen bestätigt, dass hierdurch der Veranlas-

sungszusammenhang dieser Aufwendungen von Einkünften aus der Nutzungsüberlassung hin zu Einkünften aus künftigen Beteiligungserträgen wechseln kann. Allerdings galt dies nicht für Aufwendungen, die nach der Rspr. zwingend im Zusammenhang mit dem zur Nutzung überlassenen Gegenstand stehen (AfA und Erhaltungsaufwendungen). Dem war das BMF-Schreiben v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269) gefolgt und hatte für laufende Aufwendungen (s. zB Tz. 5 und 8 im Fall der Überlassung von Grundstücken: Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten, Versicherungsbeiträge) und für Finanzierungsaufwendungen (Tz. 9 und 13) bei gesellschaftlich veranlassten unentgeltlichen und verbilligten Nutzungsüberlassungen eine Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 bejaht. Für laufende Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem BV zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-)KapGes. überlassenen WG beziehen (insbes. für AfA und für Erhaltungsaufwendungen), hatte das BMF v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269) in Tz. 8 die Anwendung des anteiligen Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 Satz 1 generell ausgeschlossen. Demnach ist Grund der Änderung die Absicht des Gesetzgebers, bei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungsüberlassungen an KapGes. durch qualifiziert beteiligte Gesellschafter das anteilige Abzugsverbot generell ohne die differenzierende Betrachtung der Rspr. zur Geltung zu bringen.

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ § 3c Abs. 2 Satz 2 bis 4: Die Neuregelung wirkt nach der Gesetzesbegründung konstitutiv. Nach der gefestigten BFH-Rspr. besteht zwischen Beteiligungserträgen aus einer KapGes., die gem. § 3 Nr. 40 teilweise stfrei sind und dem Aufwand aus dem Verzicht oder einer TWA auf ein betriebliches Gesellschafterdarlehen oder eine vergleichbare Forderung kein wirtschaftlicher Zusammenhang (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791). Damit begründet die Neuregelung unabhängig vom tatsächlichen Veranlassungszusammenhang wegen eines „mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ (so die Gesetzesbegründung in BRDrucks. 18/3017, 38 [40]) der Aufwendungen zu den Beteiligungseinkünften ein anteiliges Abzugsverbot. Zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. J 14-29.
- ▷ § 3c Abs. 2 Satz 5: Die Regelung ordnet die anteilige StFreiheit eines Wertaufholungsgewinns nach vorangegangener Teilwertabschreibung an, wenn der Aufwand aus der Teilwertabschreibung dem anteiligen Abzugsverbot unterlegen hat. Sie gehört systematisch in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40, auch wenn der Wertaufholungsgewinn kein Beteiligungsertrag ist.

- ▷ § 3c Abs. 2 Satz 6: Die Neuregelung ist teilweise konstitutiv. Nach der Gesetzesbegründung soll das anteilige Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 beim Nutzungsüberlassenden zu Anwendung kommen, wenn die Überlassung eines WG aus gesellschaftsrechtl. Gründen zu nicht fremdüblichen Konditionen erfolgt (BRDrucks. 18/3017, 38 [40]). Die BFH-Rspr. sieht dies zwar im Ausgangspunkt ähnlich, verlangt aber, dass in jedem Einzelfall im Betrieb des Nutzungsüberlassenden geprüft wird, welches „auslösendes Moment“ vorliegt, dh zur Erzielung welcher Einnahmen die Aufwendungen dienen. Daher nimmt die Rspr. die AfA und die Erhaltungsaufwendungen mangels eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit Beteiligungserträgen vom anteiligen Abzugsverbot generell aus (s. die unter Anm. J 14-25 zitierten Entscheidungen). In der Neuregelung findet das Abzugsverbot generell bei Erreichen der Beteiligungsgrenze und einer verbilligten/unentgeltlichen Nutzungsüberlassung Anwendung. Eine Escape-Klausel sieht das Gesetz für Abs. 2 Satz 6 nicht vor. Dass das anteilige Abzugsverbot zur Anwendung kommen soll, obwohl ein tatsächlicher Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen des Nutzungsüberlassenden und Beteiligungserträgen nicht gegeben ist, wird aus der gesetzlichen Formulierung deutlich, nach der § 3c Abs. 2 Satz 1 „ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs“ Anwendung findet.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 Satz 2: Anteiliges Abzugserbot bei Substanzverlusten aus betrieblichen Darlehensforderungen und Rückgriffsforderungen als Sicherheitengeber

Persönlicher Anwendungsbereich:

J 14-5

- **Steuerpflichtiger mit Gewinneinkünften:** Der Gesetzgeber will mit der Neuregelung Vorgänge wie in § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG erfassen (vgl. § 8b KStG Anm. 111). Die Neuregelung erfasst nur Fälle des § 20 Abs. 8, bei denen sowohl Gesellschafterdarlehensforderungen, Rückgriffsansprüche aus Gesellschaftersicherheiten, vergleichbare Gesellschafterforderungen als auch die Beteiligung an der KapG einem BV des Gesellschafters zuzurechnen sind. Betroffen von der Neuregelung sind somit alle Stpfl. (natürliche Personen), die unter diesen Voraussetzungen Einkünfte aus Gewinneinkünften erzielen. In der Praxis werden vor allem bilanzierende Besitzunternehmen in der Betriebsaufspaltung, Einzelunternehmen und PersGes. mit Tochter-KapGes. dem anteiligen Abzugsverbot unterliegen, die eine Gesell-

schafterfremdfinanzierung ausgereicht oder als Gesellschafter Sicherheiten gegeben haben. Bei Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, findet die Regelung uE im Ergebnis keine Anwendung (s J 14-12).

► **Option eines Gesellschafters im Rahmen der Abgeltungsteuer zur Regelbesteuerung (§ 32d Abs. 2 Nr. 3):** Wird ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 von einem Gesellschafter mit einer wesentlichen Beteiligung gem. § 17 gestellt, kommt das Abzugsverbot hinsichtlich der tatsächlichen WK gem. § 20 Abs. 9 nicht zur Anwendung (§ 32d Abs. 2 Satz 2; § 32d Anm. 50). Der Ausfall eines Gesellschafterdarlehens, der Rückforderungsanspruch aus der Inanspruchnahme aus einer Gesellschaftersicherheit oder ein Forderungsverzicht auf eine im Tatbestand erfasste „vergleichbare Forderung“ können beim Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung führen (s. § 17 Anm. 200–203). Die Neuregelung in § 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 4 erfasst keine nachträglichen AK in diesem Sinne, da keine VMinderungen oder BA vorliegen (s.u. J 14-6). Erst bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns oder -verlusts gem. § 17 Abs. 2 und 4 auf einer späteren Stufe findet § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Anwendung, indem die (ursprünglichen und nachträglichen) AK anteilig gekürzt zu 60 % Berücksichtigung finden.

► **Für KStSubjekte als Gesellschafter und Darlehensgeber** gelten § 8b Abs. 3 Sätze 3ff. KStG.

J 14-6 **Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben:**

► **Betriebsvermögensminderungen** knüpfen an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 an und umfassen als Bruttogröße solche Positionen, die bei einem BV-Vergleich (Nettogröße) den Gewinn mindern bzw. einen Verlust erhöhen (vgl. § 3c Anm. 51).

► **Betriebsausgaben** sind in § 4 Abs. 4 definiert und mindern den Gewinn, der durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt wird (§ 3c Anm. 51).

J 14-7 **Darlehensforderungen:**

► **Betriebsvermögensminderungen bei Gesellschafterdarlehensforderungen:** Der BFH entschied mit Urteilen v. 6.11.2003 (IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416) und v. 20.4.2005 (X R 2/03, BStBl. II 2005, 694), dass eigenkapitalersetzende Darlehen, die die Gesellschafter der Besitzgesellschaft der Betriebs-KapGes. gewähren, nicht zu nachträglichen AK der Beteiligung an der Betriebs-KapGes. führen, wenn die Darlehensforderungen in der Sonderbilanz als SonderBV oder im BV der Besitzgesellschaft zu bilanzieren sind. Die entsprechende Darlehensforderung ist vielmehr ein eigenständiges WG des BV neben der Beteiligung. Der Rspr. liegt demnach eine Trennungsbetrachtung zugrunde, die zwischen dem WG „Forderung“ und dem WG „Beteiligung“ unterscheidet. Der Aufwand aus der Teilwertabschrei-

bung auf ein Gesellschafterdarlehen oder aus dem Verzicht auf ein nicht werthaltiges Gesellschafterdarlehen (sog. Substanzverluste) entfallen ausschließlich auf das WG „Forderung“ und nicht auf die Beteiligung (BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl. II 2009, 674; v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; BMF v. 23.10.2013, BStBl. I 2013, 1269). Diesen Veranlassungszusammenhang durchbricht die Neuregelung und ordnet die Aufwendungen aus diesen Vorgängen nunmehr den Beteiligungserträgen zu (s J 14-4 und 11). Zu einer Gewinnminderung iSd Neuregelung kommt es auch durch Abtretung der Darlehensforderung unter ihrem Valutawert (s. § 8b KStG Anm. 111).

► **Verdeckte Einlage durch Forderungsverzicht:** Eine (verdeckte) Einlage in die KapGes. durch den Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner KapGes. führt nach BFH v. 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) beim Darlehensgeber zum Zufluss des werthaltigen Teils der Forderung, zu nachträglichen AK auf die Beteiligung und damit nicht zu einer VMinderung oder BA iSd. § 3c Abs. 2 Satz 2 (s. auch § 8b KStG Anm. 111).

Betriebsvermögensminderungen bei Forderungen aus der Inanspruchnahme aus einer Sicherheit: Erfasst in § 3c Abs. 2 Satz 2 sind auch die Fälle, in denen der Gesellschafter der Gesellschaft nicht unmittelbar ein Darlehen gewährt, sondern für ein von der Gesellschaft aufgenommenes Darlehen eine Sicherheit leistet, aus dieser in Anspruch genommen wird und einen Rückgriffsanspruch gegen die KapGes. erwirbt. Tatbestandlich erfasst ist jede Rückforderung aus der Inanspruchnahme des Gesellschafters aus einer Sicherheit. Zu einer Gewinnminderung im BV des Gesellschafters kommt es, wenn er aus der Sicherheit in Anspruch genommen wird und keinen adäquaten Rückgriffsanspruch gegen die Gesellschaft hat (s. § 8b KStG Anm. 111; BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). Bei Verzicht auf einen werthaltigen Rückgriffsanspruch liegt hingegen eine von § 3c Abs. 2 Satz 2 nicht erfasste verdeckte Einlage vor, s. vorstehend Anm. J 14-7.

J 14-8

Qualifiziertes Beteiligungserfordernis:

J 14-9

► **Tatbestand:** § 3c Abs. 2 Satz 2 ordnet die entsprechende Anwendung des Abs. 2 Satz 1 an, wenn Darlehens- oder Sicherheitengeber ein Gesellschafter ist, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde oder gegen die der Rückgriffsanspruch besteht, beteiligt ist oder war. Zu den für § 3c Abs. 2 Satz 2 entsprechend aufgeworfenen Fragen des sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereichs (BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, DStR 2014, 1227) s. ausführlich § 8b KStG Anm. 112. Da auch mittelbare Beteiligungen erfasst sind, fallen auch Forderungen des Gesell-

schafters an Einzelgesellschaften oder Konzerngesellschaften auf einer niedrigeren Stufe unter § 3c Abs. 2 Satz 2, wenn die Beteiligung durchgerechnet mehr als ein Viertel an der Untergesellschaft ausmacht und die Forderung zum BV des Obergesellschafters gehört.

► **Anwendung bei Personengesellschaften als Darlehensgebern:** Nur wenn der das Darlehen oder die Sicherheit überlassende Gesellschafter („der Steuerpflichtige“) zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, soll § 3c Abs. 2 Satz 1 entsprechende Anwendung finden.

▷ **Betriebsaufspaltung:** Es stellt sich daher aufgrund des Gesetzeswortlauts die Frage, wie zB Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehen einer Besitzgesellschaft (aus dem Gesamthandsvermögen) bei Beteiligungen an der Betriebsgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen der Besitzgesellschaft (vgl. § 15 Anm. 823) zu behandeln sind. Das Gesetz stellt auf den „Steuerpflichtigen“ als Darlehensgeber und Beteiligten ab und fordert demgemäß eine individuelle Betrachtung, so dass uE bei einer Besitzgesellschaft mit einem Gesellschafterkreis von zB 40 %/40 %/20 % beteiligten Gesellschaftern, die ihre Beteiligungen im Sonderbetriebsvermögen halten, für den nur zu 20 % beteiligten Gesellschafter § 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 5 nicht anwendbar sind.

▷ **Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft als Muttergesellschaft und Darlehensgeberin:** § 3c Abs. 2 Satz 2 ist aufgrund dieser tatbestandlichen Anknüpfung an den „Steuerpflichtigen“ uE nur anwendbar, soweit der Gesellschafter einer Holding-PersGes. durchgerechnet die Beteiligungsquote erfüllt. Die Zurechnung der Beteiligung der PersGes. an der KapGes., wenn diese 25 % übersteigt, bei allen Gesellschaftern der Holding- PersGes. kommt nicht in Betracht. Zum Streitstand s. § 8b KStG Anm. 112.

J 14-10 **Rechtsfolgenverweisung auf § 3c Abs. 2 Satz 1:** Die Neuregelung erklärt die Rechtsfolge des § 3c Abs. 2 Satz 1 (das anteilige Abzugsverbot) für entsprechend anwendbar und stellt damit die Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Substanzverlusten aus Gesellschafterdarlehen – und Rückgriffsforderungen aus Sicherheiten den von Abs. 2 Satz 1 erfassten BVMinderungen und BA gleich, obwohl nach der Rspr. kein wirtschaftlicher Zusammenhang der Aufwendungen zu den Beteiligungserträgen besteht (s. Anm. J 14-4 und J 14-8).

J 14-11 **Einzelfragen zu § 3c Abs. 2 Satz 2:**

► **Betriebsvermögensvergleich** s. § 3c Anm. 66: Umsetzung des anteiligen Abzugsverbots durch außerbilanzielle Korrektur.

► **Billigkeitserlass:** Bei einem Forderungsverzicht im Fall des nicht werthaltigen Gesellschafterdarlehens kommt es zur Kürzung der BVMinderung

auf Ebene des Darlehensgebers gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 und daneben zur vollen Gewinnerhöhung auf Ebene der Körperschaft aus dem Wegfall der Verpflichtung. Zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG weist die Gesetzesbegründung in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit des Billigkeitserlasses hin (s. BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, 2012, § 8b KStG Rn. 516). Die zur § 8b Abs. 3 KStG vertretenen Wertungen, unter denen eine Billigkeitsentscheidung auf Ebene des Gesellschafters in Betracht kommt, gelten hier entsprechend.

► **Einnahmenüberschussrechner:** Wenn ein Forderungsverzicht auf ein (werthaltiges oder nicht werthaltiges) Gesellschafterdarlehen oder eine andere Gesellschafterforderung im BV aufgrund gesellschaftsrechtl. (betriebsfremder) Veranlassung erklärt wird, liegt eine Barentnahme der Forderung vor, die im Rahmen des § 4 Abs. 3 keine Gewinnauswirkung hat (vgl. § 4 Anm. 586; Segebrecht/Gunsenheimer, Einnahmenüberschussrechnung, 13. Aufl. 2013, Rn. 614). Bei einem Verzicht auf Forderungen auf das Entgelt aus einer Nutzungsüberlassung (etwa auf Pachtforderungen in der Betriebsaufspaltung) aus gesellschaftsrechtl. (betriebsfremder) Veranlassung, kann eine Gewinnerhöhung eintreten, so dass ein anteiliges Abzugsverbot gem. § 3c keine Rolle spielt (s. auch § 4 Anm. 586; Segebrecht/Gunsenheimer, Einnahmenüberschussrechnung, 13. Aufl. 2013, Rn. 612; zur Ablehnung einer BVMinderung s. FG Rhld.-Pf. v. 8.9.1992 – 2 K 2957/89, EFG 1993, 209).

■ Absatz 2 Satz 3: Beweislastumkehr und Drittvergleich

Keine Anwendung des Satzes 2 bei fremdüblichen Darlehen und Sicherheiten (Drittvergleich): J 14-12
Das Gesetz vermutet den „Zusammenhang“ der BVMinderung oder BA mit den Beteiligungseinkünften, wenn der Gesellschafter/Stpfl. (unmittelbar oder mittelbar) die Beteiligungsanforderungen erfüllt. Es obliegt dem Stpfl., gem. Abs. 2 Satz 3 im Rahmen einer Beweislastumkehr den Drittvergleich zu führen (vgl. § 8b KStG Anm. 116; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, 2012, § 8b KStG Rn. 484).

Darlehensgewährung bei sonst gleichen Umständen oder keine Rückforderung in der Krise: J 14-13

► **Fallbeispiele:** Das Gesetz knüpft an die Regelbeispiele in BMF v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292) an. Nach dessen Nr. 2 halten folgende Darlehen einem Drittvergleich nicht stand:
– Das Darlehen ist nicht verzinslich.

- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich, aber es wurden keine Sicherheiten gestellt, obwohl dies unter Fremden bei einem vergleichbaren Darlehen zu vergleichbaren Konditionen üblich wäre.
- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, diese entsprechen allerdings nicht fremdüblichen Anforderungen.
- Das Darlehen ist verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert. Das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft führt unabhängig davon, ob das Darlehen fremdüblich besichert war, in vollem Umfang zu einer unüblichen Darlehensüberlassung.

► **Drittvergleich bei Altdarlehen erforderlich:** Das Gesetz knüpft an die Gewinnminderung im jeweiligen VZ und nicht an das gewährte Darlehen/die Sicherheit an (s. auch Anm. J 14-3). Der Gesellschafter muss in diesem Zeitpunkt den Drittvergleich auch für Altdarlehen führen; für den Fremdvergleich stellt das Gesetz auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung ab, auch wenn er zu diesem Zeitpunkt noch keine Kenntnis haben konnte, dass ein nicht fremdübliches Darlehen durch die jetzige Neuregelung das anteilige Abzugsverbot auslöst und er deshalb auch keine Beweisvorsorge treffen konnte (unbeanstandet von BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859; s auch § 8b KStG Anm. 116).

► **Kein Stehenlassen des Darlehens:** Hinsichtlich des Drittvergleichs für das Stehenlassen des Darlehens kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem der Darlehensgeber ein Kündigungsrecht wegen Eintritts der Gesellschaft in die Krise erstmals ausüben konnte. Dazu muss er die finanzielle Situation der Gesellschaft überwachen, wobei uE die Intensität von der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft abhängig ist (§ 8b KStG Anm. 116). Diese Vorgabe des § 3c Abs. 2 Satz 2 an den Gesellschafter, sich wie ein externer Kreditgeber zu verhalten und sein Darlehen abzuziehen, ist angesichts der Bindungen des Gesellschafters durch das Insolvenzrecht (§§ 39, 130 ff., 135 InsO) nicht folgerichtig, da der Gesellschafter, wenn er sich rechtmäßig verhalten will, diesen Zielkonflikt nicht lösen kann. Der Gesetzgeber sollte die Tatbestandsalternative, dass ein fremdüblich ausgereichtes Gesellschafterdarlehen durch „Stehenlassen“ zu einem nicht mehr fremdüblichen Darlehen werden kann, streichen.

J 14-14 **Eigene Sicherungsmittel der Kapitalgesellschaft:** Dieses Tatbestandsmerkmal schränkt die Möglichkeit des Drittvergleichs erheblich ein, denn bei der Prüfung der Kreditwürdigkeit der Gesellschaft dürfen nur ihre eigenen Sicherungsmittel einbezogen werden. Dazu gehören alle Sicherungsmittel, über die die Gesellschaft verfügt, einschließlich solcher, die sie aus eigenen Mitteln von außen erhält, zB eine eigenfinanzierte Bankbürgschaft

(vgl. § 8b KStG Anm. 116). Gerade bei Betriebsaufspaltungen wird die Betriebs-GmbH kaum über ausreichendes Vermögen verfügen, das sie als Sicherungsmittel anbieten kann.

Rechtsfolge: Wird der Drittvergleich erfolgreich geführt, findet Satz 2 keine Anwendung. Es bleibt dann bei der Trennungsbetrachtung der Rspr. (Anm. J 14-4 und J 14-7) und der vollen Abzugsfähigkeit der BVMinderung/BA, da es an dem in § 3c Abs. 2 Satz 1 erforderlichen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zu den Beteiligungseinkünften fehlt. J 14-15

■ Absatz 2 Satz 4: Anteiliges Abzugsverbot bei nicht fremdüblichen vergleichbaren Forderungen

Vergleichbare Forderungen: Es ist unklar, was unter diese Tatbestandsalternative fallen soll. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 73) zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG soll es sich dabei um (mittel- und langfristige) Forderungen aus Nutzungsüberlassungen handeln, die für die KapGes. als Schuldnerin Finanzierungscharakter haben (vgl. § 8b KStG Anm. 118). Die Regelung zielt uE vor allem auf Forderungen aus Nutzungsüberlassungen ab, was gerade im Rahmen der Betriebsaufspaltung von Bedeutung ist. Ferner wird zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG diskutiert, ob unter die Norm atypisch stille Beteiligungen, Sachdarlehen oder Leasinggeschäfte und Sicherungsgeschäfte fallen könnten (s. Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, 2012, § 8b KStG Rn. 509–511). J 14-16

Rechtsfolge: Wenn der Tatbestand erfüllt ist, führen Forderungsabschreibungen und -verzichte auch bei den vergleichbaren Forderungen zu den von § 3c Abs. 2 Satz 2 erfassten BVMinderungen und BA, für die nur noch ein anteiliger Abzug gewährt wird (s. Anm. J 14-11). J 14-17

■ Absatz 2 Satz 5: Steuerfreie Wertaufholung

Korrespondenzprinzip in § 3c Abs. 2 Satz 5: Nach § 3c Abs. 2 Satz 5 gilt wie in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG nunmehr ein Korrespondenzprinzip im Hinblick auf die steuerliche Auswirkung von früheren Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderung/den Rückgriffsanspruch/vergleichbare Forderungen und Erträgen aus einer späteren Wertaufholung. Bei Wertaufholung nach einer Teilwertabschreibung gilt gem. § 3c Abs. 2 Satz 5, dass Gewinne aus dem Ansatz des nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 maßgeblichen Werts bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz bleiben, soweit auf J 14-18

die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 2 angewendet worden ist. Somit erfasst die Regelung nach ihrem Wortlaut die Fälle nicht, in denen noch auf Grundlage von BMF v. 8.11.2010 (BStBl. I 2010, 1292) die TWA nur zu einem anteiligen Abzug der Aufwendungen führte, denn auf die Teilwertabschreibung wurde dann nicht „Satz 2 [der Neuregelung] angewendet“. Tritt nach Inkrafttreten der Neuregelung in diesem Fall eine Wertaufholung ein, ist eine Billigkeitsmaßnahme angezeigt (s. zur derzeitigen Billigkeitsregelung BMF v. 23.10.2013, BStBl. I 2013, 1269 – Tz. 20).

J 14-19 **Wertaufholungen vor Inkrafttreten der Neuregelung:** Nach dem BMF-Schreiben v. 23.10. 2013 (BStBl. I 2013, 1269, dort Tz. 12) führt eine spätere Wertaufholung wegen der Trennungsbetrachtung (s. J 14-7 und 8) zu einer vollständig stpfl. Gewinnerhöhung. Dies ist systemgerecht, weil die vorausgehende Wertminderung ihrerseits nicht dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 unterfiel.

■ Absatz 2 Satz 6: Anwendung des anteiligen Abzugsverbots bei verbilligter und unentgeltlicher Nutzungsüberlassung

J 14-20 **Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung führt bei teil- und unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen zu einem anteiligen Abzug von Aufwendungen im BV eines qualifiziert beteiligten Gesellschafters, der einen Gegenstand seiner KapGes. zur Nutzung überlässt. Erfasst werden Stpfl. (natürliche Personen), die ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 ermitteln und Einnahmen-Überschussrechner (§ 4 Abs. 3). Die Gesetzesbegründung erwähnt die Betriebsaufspaltung ausdrücklich als praktischen Anwendungsfall. Für KStSubjekte gibt es keine entsprechende Regelung.

J 14-21 **Betriebsvermögensminderungen/Betriebsausgabe/Veräußerungskosten:**

► **Begriffsinhalt:** Zu den allgemeinen Begriffen s. § 3c Anm. 51. Im vorliegenden Kontext sind vor allem laufende (nutzungsbezogene) Aufwendungen erfasst (s. Anm. J 14-4). Anknüpfend an BMF v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269, dort Tz. 5 bis 9 und 13) sollen etwa im Fall der Überlassung von Grundstücken die Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten, Versicherungsbeiträge, Finanzierungsaufwendungen sowie AfA und Erhaltungsaufwendungen nur noch anteilig abzugsfähig sein.

► **Vorrang des § 12 Nr. 1:** In der Praxis ist bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Überlassung an eine (Betriebs-)KapGes. durch den Gesellschaf-

ter vorrangig die Frage zu prüfen, ob eine quotale oder überquotale Nutzungsüberlassung (bezogen auf die Beteiligungsquote des Überlassenden an der Betriebsgesellschaft) vorliegt. Nur für die quotale Nutzungsüberlassung ist von eigenwirtschaftlichen Interessen des Gesellschafters auszugehen und der BA-Abzug dem Grunde nach zu gewähren. Für den überquotalen Teil ist ein Fremdvergleich (Drittvergleich) durchzuführen, der die Funktion hat, bei Vermögensverschiebungen zwischen nahen Angehörigen den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 im Hinblick auf die Abzugsverbote des § 12 Nr. 1 und 2 sachgerecht einzugrenzen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278). Zu prüfen ist, ob auch ein fremder Dritter einen die Beteiligungsquote übersteigenden Beitrag geleistet hätte. Soweit ein beherrschender Gesellschafter aus privaten Gründen einen unangemessen niedrigen oder keinen Pachtzins vereinbart, können die Aufwendungen aufgrund einer Nutzungsentnahme des Gesellschafters nicht abgezogen werden (Engelsing/Sievert, SteuStud. 2004, 17 [22]). Diese Prüfung hat Vorrang vor der Neuregelung, da § 3c Abs. 2 Satz 6 voraussetzt, dass BVMinderungen, BA oder Veräußerungskosten vorliegen (s. auch § 3c Anm. 21).

Unbeachtlichkeit eines tatsächlichen Veranlassungszusammenhangs der Aufwendungen mit Einnahmen gem. § 3 Nr. 40, § 3 Nr. 40 Buchst. a:

J 14-22

Die Neuregelung gewährt bei Vorliegen einer teil- oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung durch einen qualifizierten Gesellschafter nur noch einen anteiligen Abzug von (sog. nutzungsbezogenen) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Nutzungsüberlassung stehen, wenn diese unentgeltliche/verbilligte Nutzungsüberlassung auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Auf einen konkreten und vorrangigen Veranlassungszusammenhang dieser Aufwendungen mit teilweise steuerfreien Einnahmen gem. § 3 Nr. 40 nach den Umständen des Einzelfalls kommt es hingegen nicht mehr an; dieser wird unwiderlegbar vermutet. Entscheidend ist nunmehr, ob die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung selbst auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht (J 14-23). Dies kommt im Gesetz durch die Formulierung „ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs“ zum Ausdruck. Bisher musste das FA als darlegungs- und beweisbelasteter Beteiligter im Prozess darlegen, dass sich der Veranlassungszusammenhang nutzungsbezogener Aufwendungen von den Pachtentgelten hin zu den teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen verlagert hat und die Beteiligungseinnahmen das „auslösende“ Moment für die mit dem Nutzungsgegenstand zusammenhängenden Aufwendungen bildeten.

J 14-23 **Veranlassung der verbilligten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung durch das Gesellschaftsverhältnis:**

Bereits eine Mitverursachung der teilentgeltlichen/unentgeltlichen Nutzungsüberlassung durch das Gesellschaftsverhältnis reicht bei Erreichen der qualifizierten Beteiligungsquote für die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 aus. Nach dem Gesetzeswortlaut greift das anteilige Abzugsverbot „ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs“ der Aufwendungen zu den Beteiligungserträgen ein, dh. entgegen der Rspr. (s. J 14-5 und J 14-24) auch in den Fällen, in denen die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht das „auslösende Moment“, sondern nur einen von mehreren Gründen für die unentgeltliche/verbilligte Nutzungsüberlassung darstellt, der von untergeordneter Bedeutung ist. Durch die Neuregelung tritt uE sogar im Vergleich mit der früheren Verwaltungsauffassung im BMF-Schreiben v. 8.11. 2010 (BStBl. I 2010, 1292, dort Nr. 3), eine Verschärfung ein. Es wird auch der Sanierungsfall von der Neuregelung (Absenkung der Pacht bei ertragsschwacher Betriebs-KapGes.) erfasst, da in diesem Fall die Absenkung der Pacht zumindest auch durch das Gesellschaftsverhältnis zur (Betriebs-)KapGes. (den Beteiligungserhalt) motiviert ist. Die Neuregelung kommt nur dann nicht zur Anwendung, wenn, die verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung *ausschließlich* betrieblich veranlasst ist.

J 14-24 **Rechtslage bei Nichtanwendbarkeit des § 3c Abs. 2 Satz 6:**

In diesen Fällen ist die Prüfung des „auslösenden Moments“ von Aufwendungen bei verbilligter oder unentgeltlicher Überlassung nach der Rechtsprechung und der Verwaltungsauffassung weiterhin erforderlich. Der BFH untersucht in diesen Fallgestaltungen, zu welchen Einkünften die Aufwendungen in einem strechtl. anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“, zum anderen die Zuweisung des maßgeblichen Bestimmungsgrunds zur estrechtl. relevanten Erwerbssphäre (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278). Nach der BFH-Rspr. kann sich der maßgebliche Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen demnach von einem Zusammenhang zum Nutzungsüberlassungsentgelt hin zu Beteiligungseinnahmen ändern (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; v. 17.7.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; zur Rspr. der FG s. FG Bremen v. 27.4.2006 – 1 K 204/05, EFG 2006, 1234; FG Ba.-Württ. v. 12.10.2006 – 6 K 202/06, EFG 2007, 568). Das auslösende Moment der Aufwendungen kann im Fall einer verbilligten oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung bspw. im Erhalt des Nutzungsverhältnisses (betriebliches Interesse), der Verlagerung von Gewinnpotenzial in die Sphäre der (Betriebs-)GmbH (als gesellschafterbezogenes Interesse) oder deren Sanie-

nung (multikausales Interesse) liegen. Nach den vorgenannten BFH-Urteilen (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; v. 17.7.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817) hat auch das BMF im Schreiben v. 23.10.2013 (BStBl. I 2013, 1269 – Tz. 14 bis 17) für die Rechtslage bis zum Inkrafttreten der Norm anerkannt, dass der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Nutzungsüberlassung stehen und Entgelten für die Nutzungsüberlassung einerseits oder teilweise steuerfreien betrieblichen Beteiligungserträgen andererseits auf Grundlage einer wertenden Betrachtung im Einzelfall zu bestimmen ist.

Qualifiziert beteiligter Steuerpflichtiger: siehe J 14-9. Auch hier stellt sich bei Doppelgesellschaftern (Beherrschung nach der Personengruppentheorie) auf Ebene einer Besitz-)Personengesellschaft die Frage, wie das mit der Betriebs-KapGes. vereinbarte verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsverhältnis bei unterschiedlich beteiligten Gesellschaftern zu behandeln ist. Das Gesetz stellt auf den „Steuerpflichtigen“ ab, der das WG zur Nutzung überlassen hat und die Beteiligungsschwelle überschreiten muss, so dass uE bei einer Besitzgesellschaft mit einem Gesellschafterkreis von 40 %/40 %/20 % für den nur zu 20 % beteiligten Gesellschafter § 3c Abs. 2 Satz 6 nach dem Wortlaut nicht anwendbar ist. Soweit die Aufwendungen in der Besitzgesellschaft auf einen Gesellschafter entfallen, der die Beteiligungsschwelle nicht erreicht, kann nur nach den allgemeinen Grundsätzen bei tatsächlichem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs (s. Anm. J 14-4) die Anwendung des § 3c Abs. 2 Satz 1 zum Tragen kommen. J 14-25

Verbilligte oder unentgeltliche Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts an eine Kapitalgesellschaft: J 14-26

► **Keine verdeckte Einlage:** Ein zu niedriger Pachtzins, der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, stellt die Zuwendung eines Nutzungsvorteils an die KapGes. dar. Die Grundsätze zur verdeckten Einlage sind auf die Nutzungsvorteile nicht anwendbar.

► **Verbilligte Nutzungsüberlassung:** Von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung ist auszugehen, wenn die Überlassung zu nicht fremdüblichen Konditionen erfolgt. Im Regelfall beruht die fehlende Fremdüblichkeit und damit die Teilentgeltlichkeit auf einem zu niedrigen Pachtentgelt (s. BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2011, 1292 – Tz. 1).

► **Darlegungs- und Nachweispflicht:** Es obliegt der FinVerw., darzulegen und nachzuweisen, dass eine Nutzungsüberlassung teilentgeltlich und nicht vollentgeltlich ist.

J 14-27 **Rechtsfolge: Satz 1 ist auch anzuwenden, soweit die Aufwendungen mit dem unentgeltlichen/verbilligten Teil in Zusammenhang stehen**

► **Unentgeltliche Nutzungsüberlassung:** Alle nutzungsbezogenen Aufwendungen im Betrieb des überlassenden Gesellschafters unterliegen dem anteiligen Abzugsverbot, soweit diese mit der unentgeltlichen Überlassung im Zusammenhang stehen, wenn das Beteiligungserfordernis erfüllt ist (s. Anm. J 14-25 zu PersGes). Bei rein unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen sind damit alle nutzungsbezogenen Aufwendungen (auch für AfA und Erhaltungsaufwendungen, s. Anm. J 14-4 und J 14-21) erfasst.

► **Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung:** Werden WG teilentgeltlich überlassen, ist laut BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2011, 1292 – Tz. 1; v. 23.10.2013, BStBl. I 2013, 1269 – Tz. 6 und 7 eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Das anteilige Abzugsverbot soll nur angewendet werden, soweit die nutzungsbezogenen Aufwendungen mit der unentgeltlichen Überlassung im Zusammenhang stehen. Die Aufteilung muss dabei im Verhältnis der vereinbarten Konditionen zu den fremdüblichen Konditionen unter ansonsten gleichen Verhältnissen vorgenommen werden. Im Regelfall beruht die fehlende Fremdüblichkeit und damit die Teilentgeltlichkeit auf einem zu niedrigen Pachtentgelt. Als Aufteilungsmaßstab ist in diesen Fällen grds. das Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zu einem fremdüblichen Pachtentgelt heranzuziehen (s. BMF v. 8.11.2010, BStBl. I 2011, 1292 – Tz. 1; v. 23.10.2013, BStBl. I 2013, 1269 – Tz. 6 und 7) und uE der sich dabei ergebende Prozentsatz auf die nutzungsbezogenen Aufwendungen zu übertragen.

► **Altfälle:** Die Neuregelung erfasst nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung ab ihrer Geltung den Aufwandsabzug im Betrieb des überlassenden Gesellschafters, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung mit der Kapitalgesellschaft vereinbart wurde (s. Anm. J 14-3).

► **Art der Gewinnermittlung:** Das anteilige Abzugsverbot findet sowohl bei der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (zur Umsetzung s. § 3c Anm. 66) als auch bei Einnahmenüberschussrechnung Anwendung.

J 14-28 **Verfassungsmäßigkeit der Neuregelungen:** Die Regelungen in § 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 4 und Abs. 2 Satz 6 sind verfassungsrechtl. problematisch. Das anteilige Abzugsverbot aus § 3c Abs. 2 ist eine Komplementärregelung zu § 3 Nr. 40 (§ 3c Anm. 9). Schon innerhalb des Korrespondenzprinzips von teilweise stfrei gestellten Einkünften und damit zusammenhängender Aufwendungen ist die Verfassungsmäßigkeit des anteiligen Abzugsverbots in § 3c Abs. 2 Satz 1 nicht unumstritten (s. näher

§ 3c Anm. 10, 12). Mit den Neuregelungen geht der Gesetzgeber jedoch einen Schritt weiter, indem er entgegen der tatsächlichen Veranlassungszusammenhänge – jedenfalls aus dem Blickwinkel der BFH-Rspr. (s J 14-4 und J 14-10; aA § 3c Anm. 55, 62–64; § 3c Abs. 2 war schon vor der Gesetzesänderung anwendbar) – den von der Neuregelung betroffenen Aufwand kraft Gesetzes als nur anteilig abzugsfähigen Beteiligungsaufwand einordnet. Die verfassungsrechtl. Grenzen einer gesetzlichen Zuweisung von Aufwand, der nach Ansicht der Rspr. rein betrieblich/beruflich veranlasst ist, durch den Gesetzgeber in eine andere Kategorie (zB in den Bereich der privat veranlassten Sonderausgaben) liegt nach den Vorlagebeschlüssen des X. Senats zu den Altersvorsorgeaufwendungen (BFH v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282, dort unter Rn. 20 und 37, Az. BVerfG 2 BvR 289/10) und des VI. Senats zu den Erstausbildungskosten (§§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6; BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, 8/12, VI R 61/11, VI R 38/12, VI R 2/13, VI R 72/13, DStR 2014, 2981, Az. BVerfG 2 BvL 22/12–27/14) dem BVerfG im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit dem objektiven Nettoprinzip zur Entscheidung vor. Die in den Beschlüssen des VI. Senats (s. Rn. 82 bis 89 des Vorlagebeschlusses im Verfahren VI R 2/12) enthaltenen Erwägungen zu den Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers für die Umqualifizierung von Aufwendungen bei tatsächlich anderen Veranlassungszusammenhängen können uE auch für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 nF entsprechend herangezogen werden. Auf dieser Grundlage ist es rechtfertigungsbedürftig, Aufwendungen, die nach der Rspr. keine Beteiligungsaufwendungen sind, im Rahmen einer Typisierung der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 zu unterwerfen. Dies gilt uneingeschränkt für die Regelung in § 3c Abs. 2 Sätze 2 bis 4. Der BFH hat allerdings die Komplementärvorschrift in § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG als verfassungsgemäß angesehen (BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859). Die Gesetzesbegründung nennt uE keine hinreichenden Rechtfertigungsgründe für den lediglich anteiligen Verlustabzug.

Für § 3c Abs. 2 Satz 6 ist die gesetzliche Typisierung der Aufwendungen als Beteiligungsaufwendungen bei einer unentgeltlichen/verbilligten Nutzungsüberlassung, die auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht, durch die Neuregelung uE damit zu rechtfertigten, dass die Norm vereinfachend eine einheitliche Behandlung von Sachverhalten gewährleistet, denn auch die Rspr. gelangt in diesen Fallkonstellation nach den Umständen des Einzelfalls regelmäßig zur Einordnung der Aufwendungen als Beteiligungsaufwendungen (abgesehen von AfA und Erhaltungsaufwendungen).

