

§ 3c

Anteilige Abzüge

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das RÜbStG v. 27.6.2017
(BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)

(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 veranlassenen 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) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten, die mit den Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 70 in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, nur zur Hälfte abgezogen werden.

(4) ¹Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. ²Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. ³Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen. ⁴Satz 1 gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag im Sinne von § 3a Absatz 3 Satz 4 vorhanden ist. ⁵Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung gewinnmindernd berücksichtigt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. ⁶Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

Autor: Prof. Dr. Marc Desens, Leipzig

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3c	1
-------------------------------------	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 3c	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Einzelvorschriften	2		
1. Rechtsentwicklung vor der Einführung des § 3c	2		
2. Einführung des heutigen § 3c Abs. 1 Halbs. 1	3		
		3. Reformvorschläge bis zum Jahr 2000	4
		4. Änderungen des § 3c (2000 bis heute)	5
		III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 3c mit höherrangigem Recht	6
		1. Allgemeines Abzugsverbot (Abs. 1)	6

	Anm.		Anm.
a) Abzugsverbot als Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips	6	b) Abzugsverbot im Teileinkünfteverfahren (Abs. 2)	17
b) Keine Umkehrung: Abzugsverbot von Aufwendungen führt nicht zur Steuerfreiheit von Einnahmen	7	aa) Anwendung nur bei der Ermittlung der Einkünfte	17
c) Vereinbarkeit mit Unionsrecht	8	bb) Keine Anwendung ohne ausdrückliche Bestimmung im Gesetz	18
2. Abzugsverbot im Teileinkünfteverfahren (Abs. 2)	9	c) Halbabszugsverbot bei REIT (Abs. 3)	19
a) Steuersystematische Einordnung	9	d) Abzugsverbot bei Sanierungserträgen (Abs. 4)	19a
b) Kritik am anteiligen Abzugsverbot: keine Finanzierungsneutralität, System- und Verfassungswidrigkeit?	10	2. Persönlicher Geltungsbereich	20
c) Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Sätze 2 bis 5	11	V. Verhältnis des § 3c zu anderen Vorschriften	21
d) Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Satz 6	12	1. Verhältnis zu anderen Abzugsverboten im EStG	21
e) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Satz 7	13	a) Verhältnis zu Sonderausgaben	21
f) Vereinbarkeit mit Unionsrecht	14	b) Verhältnis zu speziellen Abzugsverboten bei Korrespondenz mit steuerfreien Einnahmen	22
3. Halbabszugsverbot bei REIT (Abs. 3)	15	c) Verhältnis zu Abzugsverboten im Grenzbereich zur privaten Lebensführung	23
4. Abzugsverbot bei steuerfreien Sanierungserträgen (Abs. 4)	15a	2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	24
IV. Geltungsbereich des § 3c	16	a) Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht	24
1. Sachlicher Geltungsbereich	16	b) Verhältnis zum Investmentsteuerrecht (InvStG 2018)	25
a) Allgemeines Abzugsverbot (Abs. 1)	16	c) Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht	26
		d) Verhältnis zum Außensteuerrecht	27

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Abzugsverbot für Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen 30**

	Anm.		Anm.
I. Ausgaben gem. Abs. 1	30	b) Abgrenzung von nicht steuerbaren Einnahmen	32
II. Steuerfreie Einnahmen	31	c) Abgrenzung von steuerfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen	33
1. Einnahmen	31		
a) Begriff	31		

	Anm.
d) Erstattung nicht abziehbarer oder nicht abzogener Ausgaben	34
2. Steuerfreiheit der Einnahmen	35
III. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang	36
1. Bestimmung der Reichweite des Abzugsverbots	36
2. Allgemeine Konkretisierungsmaßstäbe des BFH	37
a) Ausgangspunkt	37
b) Ausgaben klar abgrenzbar steuerpflichtigen Einnahmen zuzuordnen	38

	Anm.
c) Ausgaben ausschließlich steuerfreien Einnahmen zuzuordnen (insbesondere Aufwendungsersatz)	39
d) Verhältnismäßige Aufteilung	40
IV. Kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich	41
V. Rechtsfolge: Abzugsverbot	42
1. Beschränkung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen	42
2. Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen	43

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anteiliger Abzug im Teileinkünfteverfahren 50**

	Anm.
I. Grundtatbestand (Abs. 2 Satz 1)	50
1. Regelungsinhalt	50
2. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten	51
3. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen, die dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegen, oder Vergütungen nach § 3 Nr. 40a	52
4. Wirtschaftlicher Zusammenhang unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen	54
a) Keine Unmittelbarkeit und kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich	54
b) Abgrenzung: Veranlassungs- und wirtschaftlicher Zusammenhang	55
c) Veranlassungszusammenhang	56
aa) Kapitalanteile im Betriebsvermögen	56
bb) Kapitalanteile im Privatvermögen	57

	Anm.
d) Wirtschaftlicher Zusammenhang	58
aa) Kapitalanteile im Betriebsvermögen	58
bb) Kapitalanteile im Privatvermögen	59
c) Veranlassungszusammenhang und wirtschaftlicher Zusammenhang beim Hinzutreten außergesellschaftlicher Verhältnisse	60
aa) Hinzutreten außergesellschaftlicher Rechtsverhältnisse	60
bb) Fremdvergleich	61
cc) Vorteilsgewährungen	62
dd) Verdeckte Gewinnausschüttungen	63
5. Entsprechende Geltung in Fällen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2	64
6. Rechtsfolge: Abzug begrenzt auf 60 %	65
II. Anwendung für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Darlehensforderungen oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten (Abs. 2 Sätze 2 bis 5)	66

	Anm.		Anm.
1. Hintergrund und Verhältnis zu Abs. 2 Satz 1	66	1. Hintergrund, Verhältnis zu Abs. 2 Satz 1	76
2. Überblick über die Tatbestandsvoraussetzungen und Abweichungen zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG	67	2. Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	78
3. Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen	68	a) Überlassung eines Wirtschaftsguts vom Gesellschafter an eine Körperschaft	78
a) Darlehen, wirtschaftlich vergleichbare Rechts- handlung oder Sicherheit	68	b) Gesellschaftliche Veranlassung der Überlassung (zugleich Fremdvergleich)	79
aa) Gewährung eines Darlehens von einem Steuerpflichtigen an eine Körperschaft (Abs. 2 Satz 2 Alt. 1)	68	c) Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung	80
bb) Rechtshandlung des Steuerpflichtigen gegenüber der Körperschaft, die mit einem Darlehen wirtschaftlich vergleichbar ist (Abs. 2 Satz 4)	69	d) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern	81
cc) Gewährung einer Sicherheit durch den Steuerpflichtigen zu einem Darlehen, das der Körperschaft (von einem Dritten) gewährt wird (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2)	70	e) Qualifizierte Beteiligung	82
b) Qualifizierte Beteiligung	71	3. Rechtsfolge zu Abs. 2 Satz 6	83
c) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Darlehensförderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten	72	IV. Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen für die Anwendung des Teilabzugsverbots nach Abs. 2 Satz 1 ausreichend (Abs. 2 Satz 7)	90
d) Entlastung (Widerlegung der gesetzlichen Vermutung) durch Nachweis des Standhaltens eines Fremdvergleichs (Abs. 2 Satz 3)	73	V. Wertminderungen eines Organgesellschaftsanteils (Abs. 2 Satz 8)	91
4. Rechtsfolge zu Abs. 2 Sätze 2 bis 4	74	VI. Sinngemäße Geltung des § 8b Abs. 10 KStG (Abs. 2 Satz 9)	92
5. Wertaufholungen durch Teilwertzuschreibungen (Abs. 2 Satz 5)	75	VII. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006 (Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006)	92a
III. Anwendung im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 6)	76	1. Wortlaut der alten Fassung des § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4	92a
		2. Zeitlicher Anwendungsbereich	93
		3. Regelungsgegenstand	94
		4. Kritik und Rechtfertigung	95
		5. Ausgewählte Probleme	96

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Halbzugang bei häufig steuerfreien
Immobilienveräußerungen auf eine
REIT-AG oder beim Statuswechsel einer
AG in eine REIT-AG (Exit Tax) 100**

	Anm.
<p>I. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten 100</p> <p>II. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen 101</p>	<p>III. Wirtschaftlicher Zusammenhang 102</p> <p>IV. Rechtsfolge: Halbabzugsverbot 103</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Abzugsverbot bei steuerfreien Sanierungserträgen im Sinne des § 3a 110**

	Anm.
<p>I. Abzugsverbot von Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Sanierungserträgen (Abs. 4 Satz 1) 110</p> <p>1. Steuerfreie Sanierungserträge iSd. § 3a 110</p> <p>2. Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben 111</p> <p>3. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang 112</p> <p>4. Unabhängigkeit vom Veranlagungszeitraum, in welchem der Sanierungsertrag entsteht 113</p> <p>5. Rechtsfolgen 114</p> <p>II. Ausnahme vom Abzugsverbot für bestimmte vorweggenommene Sanierungsaufwendungen (Abs. 4 Satz 2) 115</p> <p>1. Zweck 115</p> <p>2. Sanierungsaufwendungen, die zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben 116</p> <p>III. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem</p>	<p>Besserungsschein oder vergleichbare Aufwendungen (Abs. 4 Satz 3) 117</p> <p>1. Zweck 117</p> <p>2. Forderungsverzicht gegen Besserungsschein 118</p> <p>3. Vergleichbare Aufwendungen 119</p> <p>IV. Beschränkung des Abzugsverbots in Folgejahren der Sanierung (Abs. 4 Satz 4) 120</p> <p>1. Zweck 120</p> <p>2. Verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 121</p> <p>V. Verfahrensrechtliche Sonderregelungen (Abs. 4 Sätze 5 und 6) 122</p> <p>1. Besondere Korrekturvorschrift (Abs. 4 Satz 5) 122</p> <p>2. Korrektur unabhängig von der Bestandskraft (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1) 123</p> <p>3. Besondere Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2) 124</p>

F. ABC zu § 3c 130

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3c

Schrifttum: DIETZEL, Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeinde-Besteuerung, Köln 1859; VON SCHANZ, Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform, FinArch. 2 I (1885), 235; FEITELBERG, Die Einkommensbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, Berlin 1900; BLUM, Die steuerliche Ausnutzung der Aktiengesellschaften in Deutschland, Stuttgart 1911; BÜHLER, Lehrbuch des Steuerrechts II, Berlin 1938; BECKER, Die Grundlagen der Einkommensteuer, München 1940; TROEGER, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung, Stuttgart 1957; RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DSStJG 3 (1980), 103; BMF, Bericht der EStKommission 1964, Bonn 1980; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; KRAFT/KRAFT, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 3c EStG und dem DBA-Schachtelprivileg, in BURMESTER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Helmut Debatin, München 1997, 235; BAREIS, Das Halbeinkünfteverfahren im Systemvergleich, StuW 2000, 133; BIRK, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328; PEZZER, Kritik des Halbeinkünfteverfahrens, StuW 2000, 144; SCHÖN, Zum Entwurf eines Steuersenkungsgesetzes, StuW 2000, 151; SIGLOCH, Unternehmenssteuerreform 2001 – Darstellung und ökonomische Analyse, StuW 2000, 160; BOLIK, Der „Halbabzug“ im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 811; CREZELIUS, Dogmatische Grundstrukturen der Unternehmenssteuerreform, DB 2001, 221; FROTSCHER, Die Ausgabenabzugsbeschränkung nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; GROTHERR, Gewerbesteuerliche Auswirkungen der mit steuerfreien Dividenden im Zusammenhang stehenden nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, BB 2001, 597; HUNSDOERFER, Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 2242; ROGALL, Zur Systematik des Abzugs von Refinanzierungsentgelten im Zusammenhang mit Dividenden unter Berücksichtigung der Steuerreform, DB 2001, 1903; SCHÖN, Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungsverstoß und Europarecht, FR 2001, 381; STRUNK, Mittelbare Beteiligung an der Kapitalgesellschaft über eine Personengesellschaft?, BB 2001, 857; DESENS, Die systemwidrige Anwendung des Halbabzugsverfahrens beim Wertansatz von Kapitalanteilen (§ 3c Abs. 2 S. 1 Halbs. 2 EStG) und des Abzugsverbotes in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2002, 247; P. KIRCHHOF, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, DSStJG 25 (2002), 1; PEZZER, Die Besteuerung des Anteilseigners, DSStJG 25 (2002), 37; THIEL, Abzugsverbot für Finanzierungskosten einer Organbeteiligung, DB 2002, 1340; TÖBEN, Keine Gewerbesteuer auf Dividenden und auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft, FR 2002, 361; DESENS, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen – Überblick und Grundprobleme, IStR 2003, 613; HERZIG, Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459; MICKER, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht?, DB 2003, 2734; U. PRINZ/OTTO, Streitpunkte zur zeitlichen Geltung des Halbabzugsverbots für Beteiligungsaufwendungen (§ 3c Abs. 2 EStG), DStR 2003, 2099; SCHEIPEPERS/DAUSTER, Eingeschränkter Abzug von Finanzierungskosten nach § 3c Abs. 1 EStG bei steuerfreien Veräußerungsgewinnen iSv. § 8b Abs. 2 KStG?, DStR 2003, 1597; BECK, Die Besteuerung von Beteiligungen an körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Berlin 2004; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004; DESENS/KATHSTEDTE, Zur Abziehbarkeit der Aufwendungen eines Carry-Holders – eine steuersystematische Analyse, FR 2005, 863; HEINZ/WESSINGER, Organschaftsbesteuerung – Fremdkörper in einem System der Halbeinkünftebesteuerung?, GmbHR 2005, 1390; HEY, Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt?, StuW 2005, 317; LORITZ, Werbungskostenabzug bei Abschluss von Lebensversicherungen nach In-Kraft-Treten des Alterseinkünftegesetzes, DStR 2005, 625; THÖMMES, Abzugsbeschränkungen nach § 8b KStG und dem Halbeinkünfteverfahren, IStR 2005, 685; HAMDAN/HAMDAN, Die Verfassungswidrigkeit des begrenzten Werbungskostenabzugs im Halbeinkünfteverfahren, DStZ 2007, 730; INTEMANN, Zur Verfassungs-

mäßigkeit des Halbabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DB 2007, 2797; BÄUML, Das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 im Fokus von Rechtsprechung und steuerlicher Betriebsprüfung, DStZ 2008, 107; OTTO, Vereinbarkeit des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG mit dem Grundgesetz, DStR 2008, 228; BRON/SEIDEL, Wann gilt das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG noch?, Zugleich Analyse des BFH-Urteils vom 25.6.2009, IX R 42/08, DStZ 2009, 859; CREZELIUS, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2009, 837; HAGEBÖKE, Zum Konkurrenzverhältnis von DBA-Schachtelprivileg und § 8b KStG, IStR 2009, 473; HEY, Körperschaft- und Gewerbesteuer und das objektive Nettoprinzip, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109; KAUFMANN/STOLTE, Verlustnutzung nach dem BFH-Urteil v. 25.6.2009, FR 2009, 1151 zum Halbabzugsverbot bei Auflösungsverlust, FR 2009, 1121; KORN, Ausgaben und Verluste bei Anteilen an Kapitalgesellschaften in Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer, DStR 2009, 2509; LORENZ, Die Suspendierung von § 8b Abs. 5 KStG durch EG- und DBA-Günstigerprüfung, IStR 2009, 437; NAUJOK, Kein Halbabzugsverbot bei fehlenden Einnahmen, BB 2009, 2128; BENECKE/SCHNITGER, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, IStR 2010, 432; BIRNBAUM/HEGGEMANN, Kommentar zu BFH, Urteil v. 25.6.2009, IX R 42/08, BB 2010, 1069; DÖTSCH/PUNG, Zur Reichweite des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DB 2010, 977; FÖRSTER, Reichweite des Halb- bzw. Teilabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei Beteiligungsaufwand, GmbHR 2010, 1009; JEHKE/PITZAL, Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei einnahmenlosen Beteiligungen, DStR 2010, 256; JEHKE/PITZAL, Teilabzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG bei einnahmenlosen Beteiligungen und kein Ende?, DStR 2010, 1163; MAUTE, Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG, EStB 2010, 388; NACKE, Das Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142; OTT, Finanzierungs hilfen bei der GmbH, Forderungsverzicht und Ausfall von Gesellschafterdarlehen, DStZ 2010, 623; PYSZKA, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergeblichen Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1322; FÖRSTER, Das Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG nach dem JStG 2010 und dem BMF-Schreiben vom 8.11.2010, GmbHR 2011, 393; GLASER, Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DStR 2011, 1797; NACKE, Reichweite des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, FR 2011, 699; KRAFT/MOSER, Zur Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 AStG, ISR 2012, 77; GRAGERT/WIBBORN, Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG, NWB 2013, 3936; MERTZBACH, Aktuelle steuerliche Praxis-Probleme in Insolvenzverfahren von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2013, 75; JOISTEN/VOSSEL, Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG?, FR 2014, 794; MERTZBACH, Die Behandlung der Sanierungskosten im Rahmen des sog. Sanierungserlasses, DStR 2014, 172; RATHKE/RITTER, Anwendbarkeit des Teileinkünfteverfahrens auf Erträge aus Streubesitzbeteiligungen, DStR 2014, 1207; BAREIS, Ein fataler Konstruktionsfehler des Teileinkünfteverfahrens, FR 2015, 1; GLÄSER/M. BIRK, Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem BFH-Urteil vom 11.3.2015 – Eine Bestandsaufnahme, ISR 2015, 233; HARLE, Der steuerliche Umgang mit Gesellschafterdarlehen bis 2014 und ab 2015, BB 2015, 2841; OTT, Neuregelung des § 3c Abs. 2 EStG durch das ZollkodexAnpG, StuB 2015, 203; SCHWAHN, Behandlung von Sanierungskosten unter dem Sanierungserlass, FR 2015, 453; HELIOS/MANN, Das Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung, DB Sonderausgabe Nr. 1/2016, 1; OBERMAIR, Abzug von Ausgaben bei steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter, DStR 2016, 1583; DESENS, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; FÖRSTER/HECHTNER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; KAHLERT/SCHMIDT, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrages – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; KANZLER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; MÖHLENBROCK/GRAGERT, Reform der Besteuerung von Sanierungsgewinnen/-erträgen, FR 2017, 994; SEDLITZ, Das Ping-Pong um den Sanierungserlass, DStR 2017, 2785; SISTERMANN/BEUTEL, Unternehmenssanierungen nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats, Erste Gedanken zur gesetzlichen Neuregelung und zur Übergangsregelung des BMF v. 27.4.2017, DStR 2017, 1065; UHLÄNDER, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren durch BT-Beschluss vom 27.4.2017 und BMF-Schreiben vom 27.4.2017, DB 2017, 1224; WEISS, Die gesetzliche Neuregelung des Sanierungssteuerrechts, StuB 2017, 581; DESENS, BFH „kippt“ auch die BMF-Übergangsregelung zum Sanierungserlass für Altfälle, NZG 2018, 87; KANZLER, Die Reanimation des

Sanierungsgewinn, FR 2018, 794; LINGER, Sanierungserlass – encore une fois! – Nichtanwendungserlass des BMF, NZI 2018, 347; FÖRSTER/HECHTNER, Neue gesetzliche Rahmenbedingungen im Sanierungssteuerrecht, DB 2019, 10; HILLER/BIEBINGER, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: ein Schlussakkord (!?), DStZ 2019, 65.

I. Grundinformation zu § 3c

1

Abs. 1 regelt ein Abzugsverbot für BA oder WK, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen. Das Abzugsverbot ist begrenzt auf die Höhe der zugeflossenen stfreien Einnahmen („so weit“) und konkretisiert das objektive Nettoprinzip: Wird die durch erwerbsbezogene Aufwendungen geminderte Leistungsfähigkeit durch Zufluss stfreier Einnahmen ausgeglichen, fehlt es an einer auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gegründeten Rechtfertigung, die im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.

Abs. 2 ist Teil des Teileinkünfteverfahrens und dient mit § 3 Nr. 40 dazu, solche Einkünfte anteilig stfrei zu stellen, die bereits mit KSt vorbelastet sind. Eine Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Einnahmen und Ausgaben ist nicht erforderlich. Das anteilige Abzugsverbot ist nicht auf die Höhe der anteilig stfreien Einnahmen begrenzt. Ab dem VZ 2011 gilt es auch, wenn endgültig keine Einnahmen anfallen (Satz 7). Daneben enthält die Norm Sonderregelungen für Substanzverluste von Gesellschafterdarlehen (Sätze 2 bis 5), für (teil-)unentgeltliche Überlassungen von WG insbes. bei Betriebsaufspaltungen (Satz 6), für sog. abführungsbedingte Teilwertabschreibungen an einer OG (Satz 8) und eine sinngemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG im Falle einer Wertpapierleihe (Satz 9).

Abs. 3 führt mit § 3 Nr. 70 für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2009 dazu, dass der beim Übergang von Immobilien auf einen Vor-REIT oder eine REIT-AG oder beim Statuswechsel einer AG in eine stbefreite REIT-AG zu realisierende Gewinn als Nettogröße hälftig stfrei gestellt wird (steuervergünstigte Exit-Tax). Abs. 3 orientiert sich an Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1.

Abs. 4 normiert ein besonderes Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Sanierungserträgen stehen, die nach § 3a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 5 stfrei gestellt werden. Die von § 3c Abs. 1 abweichende Sonderregelung wurde vor allem geschaffen, um sicher zu gewährleisten, dass die Sanierungsaufwendungen unabhängig davon nicht abziehbar sind, in welchem VZ sie anfallen. Des Weiteren dient die Sonderregelung als separater Anknüpfungspunkt zur gesetzlichen Festschreibung von konkretisierenden Folgerungen, die von der Verwaltung bereits bei der Heranziehung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) umgesetzt wurden. Dabei greift das besondere Abzugsverbot ausdrücklich unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungsaufwendungen anfallen. Für Sanierungsaufwendungen, die in einem VZ vor dem Sanierungsjahr entstehen (vorweggenommene Sanierungsaufwendungen), enthält Satz 2 eine materiell-rechtl. Sonderregelung und die Sätze 5 und 6 verfahrensrechtl. Sonderregelungen zur Korrektur, Bestandskraft und Festsetzungsverjährung. Für Sanierungsaufwendungen, die in einem VZ nach dem Sanierungsjahr entstehen (nachträgliche Sanierungsaufwendungen), normiert Satz 4 für das Abzugsverbot eine Höchstgrenze, die bewirkt, dass sich die StFreistellung (§ 3a) durch nachträglich nicht abziehbare Sanierungsaufwendungen insgesamt nicht nachteilig auswirken kann. Satz 3 stellt klar, dass auch Auf-

wendungen in Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen zu den nicht abzichbaren Sanierungsaufwendungen gehören.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich der Einzelvorschriften

2 1. Rechtsentwicklung vor der Einführung des § 3c

Vorläufer im preußischen EStG sowie im EStG 1920 und 1925, KStG 1925: Sie regelten Abzugsverbote für Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten als SA:

- § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Preuß. EStG 1891 (PrGS 1891, 175),
- § 9 Abs. 2 Nr. 5 Satz 2 Preuß. EStG 1906 (PrGS 1906, 241),
- § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1920 (RGBl. 1920, 359 [364]),
- § 15 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189 [192]).

Ein Abzugsverbot für Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht stbaren Einkünften standen, gab es ausdrücklich nur für beschränkt Stpfl. in § 15 Abs. 2 EStG 1925 (RGBl. I 1925, 189) und in § 16 KStG 1925 (RGBl. I 1925, 208 [212]).

Etablierung eines allgemeinen Abzugsverbots durch den RFH: Der RFH entwickelte zunächst aus dem damaligen WKBegriff (§ 16 Abs. 1 EStG 1925) und dem System der ESt ein allgemeines Abzugsverbot für Aufwendungen, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht stbaren Einkünften und stfreien Einnahmen standen (RFH v. 30.6.1927, RFHE 21, 244; RFH v. 5.6.1928, RStBl. 1928, 288; zum KStRecht: RFH v. 29.5.1935, RStBl. 1935, 1031 [1032]).

Erste gesetzliche Regelung eines allgemeinen Abzugsverbots: § 13 Satz 1 KStG 1934 (RGBl. I 1934, 1031 [1033]).

3 2. Einführung des heutigen § 3c Abs. 1 Halbs. 1

Gesetz v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Zum VZ 1958 wurde § 3c eingefügt:

„Soweit Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen sie nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.“

► *Zur Entstehungsgeschichte:* BTDrucks. 3/260, 50, 55; TROEGER, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung, 1957, 23 (30) Alternativkonzept.

► *Körperschaftsteuerrecht:* Seit 1969 wurde über § 13 Satz 1 KStG (BGBl. I 1969, 1182) und seit der KStReform 1977 über § 8 Abs. 1 KStG (BGBl. I 1976, 2597) auf § 3c verwiesen.

4 3. Reformvorschläge bis zum Jahr 2000

§ 3c blieb bis 2000 unverändert, war aber Gegenstand von Reformdiskussionen:

- Bericht der EStKommission 1964, Schriftenreihe des BMF, Heft 7, 80;
- Entwurf eines EStG 1975 (BTDrucks. 7/1470, 22 [38, 259, 267]);

- Änderungsantrag des BRat zum JStG 1996 (BRDrucks. 171/2/95, 22);
- Entwurf zum StEntlG 1999/2000/2002 (BTDrucks. 14/23, 4; 14/265, 5).

4. Änderungen des § 3c (2000 bis heute)

5

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Mit der Ersetzung des Anrechnungs- durch das Halbeinkünfteverfahren erhielt Abs. 1 den heutigen und Abs. 2 Satz 1 den bis zum 31.12.2008 geltenden Wortlaut (dazu DESENS, Halbeinkünfteverfahren, 2004, 67 ff. [259 ff. mwN]).

► *Materialien zur Entstehungsgeschichte des StSenkG im Zusammenhang mit § 3c:*

- BMF, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999, 52;
- Entwurf zum StSenkG (BTDrucks. 4/2683, 113);
- Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BTDrucks. 14/3760, 2).
- *Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1:* Das anteilige Abzugsverbot ist gem. § 52 Abs. 8a aF erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die erstmals § 3 Nr. 40 anzuwenden ist. Bei offenen Gewinnausschüttungen ist das der VZ 2002. § 3c Abs. 2 Satz 1 ist daher grds. ab dem VZ 2002 anzuwenden, es sei denn, auch § 3 Nr. 40 war bereits im VZ 2001 anzuwenden (bei vGA oder Vorabauschüttungen) oder Aufwendungen wurden für eine erst 2001 gegründete Gesellschaft getätigt.

BFH v. 27.3.2007 – VIII R 10/06, BStBl. II 2007, 866; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 23/06, BFH/NV 2007, 1842; BFH v. 6.4.2011 – IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025; BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203; BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251; FG Köln v. 20.7.2005 – 15 V 2441/05, EFG 2005, 1595 (1596), rkr.; FG Hamb. v. 5.7.2013 – 3 K 218/12, juris, rkr.; U. PRINZ/OTTO, DStR 2003, 2099 (2101); BÄUML, DStZ 2008, 107 (108 ff.); aA (Anwendung im VZ 2001 bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit Ausschüttung im VZ 2002) FG Münster v. 28.5.2004 – 11 K 1743/03 E, EFG 2004, 1507, rkr.; FG Düss. v. 10.3.2003 – 13 K 5410/02 E, EFG 2003, 1070, rkr.; FG Düss. v. 20.10.2005 – 15 K 5087/03 E, EFG 2006, 92 (94), rkr.; OFD Frankfurt v. 2.5.2003, DB 2003, 1412; OFD Koblenz v. 19.3.2004, DStR 2004, 771.

Abs. 2 Satz 1 ist dagegen nicht anzuwenden auf nachträgliche BA/WK oder AK, die in den VZ ab 2001 anfallen, wenn die Beteiligung bereits vor dem VZ 2001 aufgegeben wurde (BFH v. 29.10.2013 – VIII R 14/11, GmbH-StB 2014, 131, für VZ ab 2002; BFH v. 29.10.2013 – VIII R 13/11, BStBl. II 2014, 251, für den VZ 2001).

Bei der Veräußerung von Anteilen oder im Falle einer Liquidation ist Abs. 2 ab VZ 2002 anwendbar (BFH v. 27.3.2007 – VIII R 25/05, BStBl. II 2008, 298; BFH v. 27.3.2007 – VIII R 60/05, BStBl. II 2008, 303 [304]; BFH v. 6.4.2011 – IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025 – jeweils insbes. zur Liquidation; BFH v. 11.11.2009 – IX R 57/08, BStBl. II 2010, 607 [609] – bei Gründung der GmbH und Veräußerung derer im PV gehaltenen Anteile im Jahr 2001 bei Zufluss des Veräußerungspreises in 2002; BFH v. 25.5.2011 – IX R 54/10, BFH/NV 2011, 2029). Auf Teilwertabschreibungen ist Abs. 2 erst ab dem VZ 2002 anwendbar. Bei inländ. Anteilen ergibt sich das daraus, dass Veräußerungen erst ab dem VZ 2002 nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a anteilig stfrei sind (FG Ba.-Württ. v. 22.4.2009 – 2 K 143/05, juris, rkr.). Zwar unterliegen Veräußerungen ausländ. Anteile bereits ab dem VZ 2001 dem Halb-/Teileinkünfteverfahren, weil es insoweit keiner Abstimmung mit dem Anrechnungsverfahren bedurfte (BFH v. 20.10.

2010 – IX R 56/09, BStBl. II 2011, 409; BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203). Daraus folgt aber nicht, dass Teilwertabschreibungen auf ausl. Anteile bereits im VZ 2001 nach Abs. 2 nur anteilig zu berücksichtigen sind. Vielmehr gebietet die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) hier eine Gleichbehandlung von in- und ausl. Beteiligungen, so dass Abs. 2 auch bei Teilwertabschreibungen auf ausl. Beteiligungen erst ab dem VZ 2002 anwendbar ist (BFH v. 11.4.2011 – I B 180/10, BFH/NV 2011, 1696; BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536; FG München v. 30.3.2010 – 13 K 3609/07, EFG 2010, 1704, rkr.; aA BayLfSt. v. 3.8.2005, FR 2005, 904). Gleiches gilt für Veräußerungsverluste bei ausl. Anteilen im VZ 2001: volle Berücksichtigung und kein § 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2 (BFH v. 12.6.2018 – VIII R 46/15, BFH/NV 2018, 1239, Rz. 44 ff.).

► *Einzelfragen zur Rechtslage bis 2003*: Durch das StSenkG wurde der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 1 erheblich erweitert. Da § 8b Abs. 1 KStG idF des StSenkG auch Gewinnausschüttungen von inländ. KapGes., die von KapGes. vereinnahmt wurden, gänzlich stfrei stellte und die Pauschalregelung in § 8b Abs. 7 KStG idF des StBereinG 1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) mit angepasstem Wortlaut als § 8b Abs. 5 KStG idF des StSenkG nach wie vor nur für Auslandsdividenden galt, war § 3c Abs. 1 für BA von KapGes. zu Inlandsdividenden anwendbar (zu unionsrechtl. Bedenken s. Anm. 8). Auch die restriktive Rspr. des I. Senats des BFH zu stfreien Dividenden (s. Anm. 41) hatte bis zum VZ 2003 wieder Bedeutung.

Umstritten ist die Frage, ob § 3c Abs. 1 bis zum VZ 2003 auf Finanzierungs- und Verwaltungsaufwendungen anzuwenden war, bei denen allein mit einer stfreien Veräußerung (§ 8b Abs. 2 KStG idF des StSenkG) ein Veranlassungszusammenhang begründet werden konnte. Dagegen spricht, dass § 8b Abs. 2 KStG Gewinne und nicht Einnahmen stfrei stellt (s. Anm. 33) und Verluste allein im Umfang des § 8b Abs. 3 KStG aF unberücksichtigt blieben (HERZIG, DB 2003, 1459 [1465]; SCHEIPERS/DAUSTER, DStR 2003, 1597 [1599 ff.]; aA HUNSDOERFER, BB 2001, 2242 [2243]). Ab dem VZ 2004 ist die Frage durch § 8b Abs. 3 Satz 2 KStG geklärt (s. Anm. 24).

Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2001, 1850; BStBl. I 2001, 28): Streichung des § 3c Abs. 2 Satz 2 idF des StSenkG, der durch Abschaffung der einjährigen Behaltensfrist in § 3 Nr. 40 Satz 5 idF StSenkG hinfällig geworden war (vgl. BTDrucks. 14/4626, 14).

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Mit der Einfügung des heutigen § 3c Abs. 2 Satz 8 wurde versucht, das Halbeinkünfteverfahren mit der Organschaft (§§ 14–19 KStG) abzustimmen (s. Anm. 24 und 68; krit. HEINZ/WESSINGER, GmbHR 2005, 1390). Im Übrigen blieb – trotz heftiger Diskussionen – § 3c Abs. 1 in Fällen des § 8b KStG anwendbar (dazu BMF, Ber. zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, 2001, 68; Entwurf zum UntStFG, BTDrucks. 14/6882, 9 [36]; Stellungnahme des BRat, BTDrucks. 14/7084, 3; Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschlusses, BTDrucks. 14/7780, 5).

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Zum VZ 2002 wurden § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4 aF eingefügt (s. Anm. 93). Satz 3 entsprach dem Satz 2 des § 3c Abs. 2 idF StSenkG, der „versehentlich“ (vgl. BTDrucks. 14/8887, 6, 25; vgl. aber BTDrucks. 14/7344, 6f.) mit dem UntStFG 2001 gestrichen wurde. Mit der Einschränkung durch den neu eingefügten Satz 4 (vgl. BTDrucks. 14/9631, 2) wurde der Kritik an der Vorgängerregelung (DESENS, FR 2002, 247 [251 ff.]) weitgehend Rechnung getragen.

Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Zum VZ 2004 ist § 3c Abs. 1 nicht mehr auf Aufwendungen von KapGes. zu Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG) oder Anteilsveräußerungsgewinnen (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG) anwendbar (vgl. BFH v. 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Seit dem 13.12.2006 entstehen im Falle einer Einbringung in eine KapGes. (§§ 20–23 UmwStG idF des SEStEG) keine einbringungsgeborenen Anteile iSd. § 21 UmwStG aF mehr. Für bis zum 12.12.2006 entstandene einbringungsgeborene Anteile gelten § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 fort (vgl. Anm. 93). Für die Neufälle ergeben sich die Rechtsfolgen nun unmittelbar aus § 22 UmwStG nF (Ermittlung sog. Einbringungsgewinne I bzw. II).

Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Angefügt wurde der aktuelle Abs. 3 zum VZ 2007. Der zeitliche Anwendungsbereich ist wie § 3 Nr. 70 begrenzt auf Veräußerungen (Rechtswirksamkeit des obligatorischen Vertrags maßgeblich) und Statuswechsel bis zum 31.12.2009.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Nach dem angefügten Abs. 2 Satz 9 (damals Satz 3) ist § 8b Abs. 10 KStG sinngemäß anzuwenden (s. Anm. 92). Während § 8b Abs. 10 KStG bereits rückwirkend für den VZ 2007 gilt (§ 34 Abs. 7 Satz 9 KStG), gibt es keine besondere Regel für § 3c Abs. 2 Satz 9, so dass die Norm nach § 52 Abs. 1 Satz 1 aF erst ab VZ 2008 anzuwenden ist.

Infolge der Absenkung des KStSatzes von 25 % auf 15 % (ab VZ 2008) wird das Halbeinkünfte- durch ein Teileinkünfteverfahren ersetzt. Ab VZ 2009 (vgl. § 52a Abs. 3 Satz 1 aF) sind nach § 3 Nr. 40 nicht mehr die Hälfte, sondern nur 40 % der Einnahmen stfrei, also 60 % stpfl. Das Abzugsverbot in § 3c Abs. 2 Satz 1 wird entsprechend von 50 % auf 40 % reduziert, so dass ab dem VZ 2009 (vgl. § 52a Abs. 4 Satz 1 aF) 60 % der Ausgaben abziehbar bleiben (vgl. BTDrucks. 16/4841, 4f. [47]). Eine Ausnahme gilt für Veräußerungsgeschäfte, bei denen § 22 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF über den 31.12.2008 hinaus anwendbar bleibt (§ 52a Abs. 11 Satz 3 aF). Das betrifft vor allem die private Veräußerung von Kapitalanteilen, die bis zum 31.12.2008 erworben wurden. Der Veräußerungsgewinn ist dann innerhalb der Jahresfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF stpfl. und unterliegt noch dem Halbeinkünfteverfahren, also § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j und § 3c Abs. 2 Satz 1 aF (vgl. § 52a Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2 aF; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BStBl. II 2016, 273).

MoRaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854): Durch die Neuregelung ist Abs. 2 auch für BA anwendbar, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Vergütungen iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 4 stehen, die nach § 3 Nr. 40a zu 40 % stfrei gestellt werden, wenn die vermögensverwaltende Gesellschaft oder Gemeinschaft nach dem 31.12.2008 gegründet worden ist (§ 52 Abs. 4 Satz 9). Soweit noch § 3 Nr. 40a idF des Gesetzes v. 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 2013; BStBl. I 2004, 846) – wonach noch die Hälfte der Einnahmen stfrei gestellt werden – anzuwenden ist (vgl. § 52 Abs. 4c Satz 1 aF), ist für in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA nicht § 3c Abs. 2 (auch nicht analog), sondern § 3c Abs. 1 anzuwenden (DESENS/KATHSTEDT, FR 2005, 863 [867 ff.]). Da das *carried interest* hälftig stfrei gestellt wurde, sind auch die Aufwendungen nur hälftig den stfreien Einnahmen zuzuordnen (s. Anm. 40) und

daher zur Hälfte nicht abziehbar (zu Auswirkungen bei mehreren VZ s. Anm. 43; speziell zum *carried interest* DESENS/KATHSTEDE, FR 2005, 863 [870 f.]).

JSStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In § 3c wurde der heutige Abs. 2 Satz 7 (damals Satz 2) eingefügt, nach dem das Teilabzugsverbot auch anzuwenden ist, wenn endgültig keine Einnahmen oder BV-Mehrungen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen (s. Anm. 13, 67).

► *Grund der Änderung:* Die FinVerw. ging zunächst davon aus, dass das Teilabzugsverbot nach Abs. 2 Satz 1 unabhängig davon gilt, ob BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) gegenwärtig, zukünftig oder überhaupt anfallen werden. Der BFH (BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220) hat Abs. 2 Satz 1 hingegen so ausgelegt, dass die Aufwendungen voll abziehbar sind, wenn endgültig feststeht, dass keine BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen werden. Die FinVerw. reagierte zunächst mit einem sog. Nichtanwendungserlass (BMF v. 15.2.2010 – IV C 6 - S 2244/09/10002, BStBl. I 2010, 181). Nachdem der BFH seine Auslegung in weiteren Entsch. (BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 [1104]; BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536 mwN; ebenso Nds. FG v. 19.2.2010 – 15 K 44/10, DStRE 2010, 1353, rkr.; FG Köln v. 25.2.2010 – 6 K 4092/05, EFG 2010, 939, rkr.) bestätigt hatte, hob die FinVerw. den Nichtanwendungserlass mit dem Hinweis auf, dass beabsichtigt sei, die Auffassung der FinVerw. ab dem VZ 2011 gesetzlich festzuschreiben (BMF v. 26.8.2010 – IV C 6 - S 2244/09/10002, BStBl. I 2010, 599). Bis einschließlich zum VZ 2010 sollte die Auslegung des BFH hingegen zugrunde gelegt werden (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292 [1294]).

Vor diesem Hintergrund wurde die Regelung im heutigen Abs. 2 Satz 7 in den Gesetzesmaterialien damit begründet, dass Steuerausfälle vermieden werden sollen und dass aus Gründen der Systematik des „gesamten Regelungswerks zum Teileinkünfteverfahren“ und der Praktikabilität zur ursprünglichen Verwaltungsauffassung zurückkehrt werden solle (BTD Drucks. 17/2249, 74). Insoweit handelt es sich beim heutigen Abs. 2 Satz 7 um ein sog. Nichtanwendungsgesetz, mit dem der Gesetzgeber auf eine unliebsame Auslegung des BFH reagiert hat.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Der heutige Abs. 2 Satz 7 gilt ab VZ 2011 (§ 52 Abs. 8a Satz 3 aF), also bei kalenderjahrgleichem Wj. ab dem 1.1.2011 und bei abweichendem Wj. mit Beginn des Wj. 2010/11 (§ 4a Abs. 2 Nr. 2). Entscheidend für die Anwendung der Neuregelung ist, dass die Aufwendungen in einem VZ ab 2011 anfallen. Unerheblich ist dagegen der Zeitpunkt der Endgültigkeit der Einnahmlosigkeit. Selbst wenn die Endgültigkeit der Einnahmlosigkeit erst nach dem 1.1.2011 eintritt, sind alle Aufwendungen, die bis zum 31.12.2010 angefallen sind, voll abziehbar. Besondere Schwierigkeiten ergeben sich bei einer (einnahmlosen) Liquidation. Liquidationsaufwand entsteht erst, wenn ein Gesellschafter nicht mehr mit Zahlungen rechnen kann und feststeht, ob und in welcher Höhe nachträgliche AK anfallen (BFH v. 12.12.2000 – VIII R 52/93, BStBl. II 2001, 286); idR ist das erst der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation. Wenn diese mangels Masse nicht stattfindet, ist der Auflösungsverlust bereits bei Ablehnung des Antrags auf Insolvenzeröffnung entstanden (BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/94, BStBl. II 1999, 344). Der im Einzelfall zu ermittelnde Zeitpunkt ist auch für die Anwendung von Abs. 2 Satz 7 maßgeblich (FG Hamb. v. 24.1.2012 – 5 V 291/11, juris, rkr., AdV; NACKE, FR 2011, 699 [704 f.]).

► *Einzelfragen zur Rechtslage bis 2010:* Vor dem VZ 2011 gilt der heutige Abs. 2 Satz 7 nicht. Vielmehr ist das Teilabzugsverbot aus Abs. 2 Satz 1 nach Auffassung des BFH (BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 [1104]; BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8; BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH v. 6.4.2011 – IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028; BFH v. 6.4.2011 – IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13; BFH v. 24.1.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198) und schließlich auch der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292 [1294]) nicht für Aufwendungen anzuwenden, die bis zum 31.12.2010 anfallen, wenn endgültig keine BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen. Das gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung im BV (auch einer PersGes.) gehalten wird oder nicht (BRON/SEIDEL, DStZ 2009, 859 [862]; JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 256 [257]; KAUFMANN/STOLTE, FR 2009, 1121 [1122]; DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978]). Bei endgültiger Einnahmelosigkeit voll abziehbar sind alle bis zum 31.12.2010 entstandenen Beteiligungsaufwendungen, etwa Teilwertabschreibungen (DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978]), aber auch laufende Finanzierungs- oder Verwaltungskosten (zutr. FG Münster v. 4.10.2012 – 9 K 3060/10, E, F, EFG 2013, 204, rkr.; MAUTE, EStB 2010, 388 [390]; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978]). Gleiches gilt auch für bis zum 31.12.2010 getätigte, vergebliche Aufwendungen zu einem (beabsichtigten, aber gescheiterten) Beteiligungserwerb, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bejaht werden kann (PYSZKA, DStR 2010, 1322 [1323 f.]).

▷ *Endgültig einnahmelos ist eine Beteiligung*, wenn keine BV-Mehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a angefallen sind.

Unschädlich sind Gewinnausschüttungen, die vor 2002 dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben.

BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; FG Düss. v. 20.1.2010 – 2 K 4581/07 F, EFG 2010, 1775 (1776) rkr.; OFD Nds. v. 11.5.2012, DStR 2012, 1387; KORN, DStR 2009, 2509 (2512); JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 1163 (1167 f.); BRON/SEIDEL, DStZ 2009, 859 (863); KAUFMANN/STOLTE, FR 2009, 1121 (1125); FÖRSTER, GmbHR 2010, 1009 (1013); OTT, DStZ 2010, 623 (637); GRAGERT/WIBBORN, NWB 2013, 3936 (3938); aA FG Rhld.-Pf. v. 12.11.2009 – 6 K 2084/07, DStRE 2010, 393 (394), rkr.

Gleiches gilt, wenn sie ab 2009 der Abgeltungsteuer unterlegen haben.

OFD Nds. v. 22.5.2012, FR 2012, 1387; BENECKE/SCHNITGER, IStR 2010, 432 (433); DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 (979); GLASER, DStR 2011, 1797 (1798).

In beiden Fällen sind nämlich – wörtlich genommen – keine BV-Mehrungen oder Einnahmen nach § 3 Nr. 40 angefallen, weil die Gewinnausschüttungen nicht dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) unterlegen haben (BRON/SEIDEL, DStZ 2009, 859 [863]; KORN, DStR 2009, 2509 [2512]; FÖRSTER, GmbHR 2010, 1009 [1013]).

Unschädlich sind uE Ausschüttungen aus dem stl. Einlagekonto (§ 27 KStG), soweit der Betrag der Ausschüttung die AK nicht übersteigt (FG Ba.-Württ. v. 26.2.2015 – 3 K 1479/13, EFG 2015, 885, rkr.; Nds. FG v. 5.9.2016 – 2 176/14, EFG 2017, 23, Az. BFH IV R 51/16; NACKE, FR 2011, 699 [703]; aA OFD Nds. v. 11.5.2012, DStR 2012, 1387). In diesem Fall liegen nämlich keine Einnahmen iSd. § 17 Abs. 4 Satz 2, Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 vor, sondern eine steuerneutrale Minderung der AK (BFH v. 19.2.2013 – IX R 24/12,

BStBl. II 2013, 484). Nur wenn die Rückzahlung die AK übersteigt, ist allein der die AK übersteigende Teil des Rückzahlungsbetrags eine Einnahme iSd. § 17 Abs. 4 Satz 2, Abs. 2, die § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c. Satz 2 unterfällt (BFH v. 6.5.2014 – IX R 19/13, BStBl. II 2014, 682).

▷ *Nicht endgültig einnahmelos ist eine Beteiligung*, wenn bei einer Liquidation Kapital zurückgezahlt wird und daher Einnahmen nach § 17 Abs. 4 iVm. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2 anfallen.

BFH v. 6.5.2014 – IX R 19/13, BStBl. II 2014, 682; vgl. auch BFH v. 6.4.2011 – IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025; BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; Nds. FG v. 19.5.2011 – 11 K 496/10, EFG 2012, 1326, rkr.; BRON/SEIDEL, DStZ 2009, 859 (862); JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 1163 (1167); BIRNBAUM/HEGGEMANN, BB 2010, 1069 (1070f.); NACKE, FR 2011, 699 (703); GLASER, DStR 2011, 1797 (1798); aA NAUJOK, BB 2009, 2128 (2129); krit. BAREIS, FR 2015, 1 (4 ff.).

Ebenfalls nicht einnahmelos ist eine Beteiligung, wenn sie Gegenstand einer Einbringung (§§ 20 ff. UmwStG) ist und als Gegenleistung Gesellschaftsrechte der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden.

BFH v. 20.4.2011 – I R 97/10, BStBl. II 2011, 815; BFH v. 7.2.2012 – IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937.

Gleiches gilt, wenn im Falle einer Veräußerung iSd. § 17 Abs. 1 nur geringfügige Veräußerungseinnahmen erzielt werden.

BFH v. 6.4.2011 – IX R 40/10, BStBl. II 2011, 785; BFH v. 6.4.2011 – IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025; BFH v. 6.10.2011 – I S 22/11, BFH/NV 2012, 207; FG Münster v. 20.7.2011 – 7 K 3666/08 E, EFG 2011, 1864, rkr.; FG Münster v. 25.5.2012 – 4 K 511/11 E, EFG 2012, 1616, rkr.; FG München v. 26.7.2012 – 10 K 742/11, juris, rkr.

Wird lediglich aus buchungstechnischen Gründen ein symbolischer Kaufpreis (1 €) vereinbart, der kein Entgelt für eine Werthaltigkeit ist, ist die Beteiligung iSd. § 17 dagegen einnahmelos.

BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8; BFH v. 6.4.2011 – IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028; BFH v. 6.4.2011 – IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13; BFH v. 25.5.2011 – IX R 54/10, BFH/NV 2011, 2029; BFH v. 6.10.2011 – I S 22/11, BFH/NV 2012, 207; FG Münster v. 22.6.2016 – 7 K 691/12 F, DStRE 2017, 1504, Rz. 41, rkr.; FG Köln v. 27.7.2016 – 3 K 1137/12, EFG 2016, 1933, Rz. 37, Az. BFH IV R 47/16; FG Hamb. v. 14.3.2018 – 3 K 30/16, DStRK 2018, 208, Rz. 72; OFD Nds. v. 22.5.2012, FR 2012, 1387; instruktiv FG Hamb. v. 10.10.2012 – 2 K 158/11, EFG 2013, 206, rkr. (keine Einnahmelosigkeit bei Werthaltigkeit trotz 1 € Kaufpreis).

Eine (auch erst später entdeckte) vGA, die als Einnahme nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 qualifiziert wird, ist schädlich.

FG Köln v. 25.2.2010 – 6 K 4092/05, EFG 2010, 939, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 12.11.2009 – 6 K 2084/07, DStRE 2010, 393, rkr.; FG Köln v. 26.3.2013 – 8 K 1406/11, EFG 2013, 1311, rkr.; FG Köln v. 27.7.2016 – 3 K 1137/12, EFG 2016, 1933, Rz. 37, Az. BFH IV R 47/16; KAUFMANN/STOLTE, FR 2009, 1121 (1124); JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 256 (258); MAUTE, EstB 2010, 388 (389); FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 (395).

Ebenso führt eine zwingend vorzunehmende Teilwertzuschreibung (§ 6 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) nach einer vorherigen Teilwertabschreibung (§ 6 Nr. 2 Satz 2 iVm. Nr. 1 Satz 3), die dem Teilabzugsverfahren unterlegen hat (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 3), konsequenterweise zu schädlichen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a (aA wohl FÖRSTER, GmbHR 2010, 1009 [1016]). Zwar führen die aufgezeigten Abgrenzungen in Einzelfällen zu unbilligen und kaum nachvollziehbaren Ergebnissen. Da sie aber nur folgerichtig die BFH-Rspr. (BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 [1104]) umset-

zen, zeigen diese Ergebnisse nur, dass die einschränkende Auslegung des Teilabzugsverbots (Abs. 1 Satz 1) durch den BFH schon dem Grunde nach nicht richtig sein kann (krit. auch GRAGERT/WIBBORN, NWB 2013, 3936 [3938]).

▷ *Die Endgültigkeit der Einnahmelosigkeit ist erst eingetreten*, wenn gänzlich ausgeschlossen ist, dass noch Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 anfallen können. In der Regel lässt sich das erst nach einer Veräußerung, dem Abschluss eines Liquidationsverfahrens oder einer sonstigen Vollbeendigung mit Totalverlust feststellen (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198). Jedoch kann eine an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit in Einzelfällen ausreichen (vgl. BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; FG Köln v. 25.2.2010 – 6 K 4092/05, EFG 2010, 939, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 12.11.2014 – 7 K 7294/11, EFG 2015, 291, rkr.). Liegen zwar die Voraussetzungen für eine Vollabschreibung der Beteiligung vor (§ 6 Nr. 2 Satz 2 iVm. Nr. 1 Satz 3), wird die Beteiligung aber weiter gehalten, wird das regelmäßig noch nicht der Fall sein (DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978]; aA KAUFMANN/STOLTE, FR 2009, 1121 [1123]). Man wird dabei auf die endgültige Einnahmelosigkeit der gesamten Beteiligung (DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978]) und nicht auf die endgültige Einnahmelosigkeit eines einzelnen Geschäftsanteils abstellen müssen (so aber JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 256 [258 ff.]; FÖRSTER, GmbHR 2010, 1009 [1012 f.]; NACKE, FR 2011, 699 [703]).

▷ *Verfahrensrecht*: Bis zu dem Zeitpunkt, an dem feststeht, dass die Beteiligung endgültig einnahmelos ist, sind Aufwendungen, die mit den in § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nach Abs. 2 Satz 1 (zunächst) nur anteilig zu berücksichtigen.

BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; NACKE, FR 2011, 699 (703).

Steht die endgültige Einnahmelosigkeit fest, müssen bereits ergangene StBescheide für VZ vor 2011, bei denen Aufwendungen nur dem Teilabzug unterlagen, gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden. Insoweit bildet die „endgültige Einnahmelosigkeit“ das rückwirkende Ereignis.

Vgl. BRON/SEIDEL, DStZ 2009, 859 (864); KORN, DStR 2009, 2509 (2512); JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 256 (261); BIRNBAUM/HEGGEMANN, BB 2010, 1069 (1070); FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 (395); NACKE, FR 2011, 699 (703); andeutend, aber Anwendbarkeit von § 175 AO im Erg. offen lassend BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768.

Gegen den umgekehrten Weg, nämlich für die bis zum 31.12.2010 entstandenen Aufwendungen zunächst einen vollen Abzug zuzulassen, der ggf. später korrigiert wird, wenn Einnahmen anfallen, sprechen steuersystematische Erwägungen: Als Korrespondenznorm zu § 3 Nr. 40 bzw. Nr. 40a geht Abs. 2 Satz 1 regelmäßig vom Anfallen solcher Einnahmen aus. Insoweit bildet eine endgültig einnahmelohe Beteiligung eine materielle Ausnahme, die verfahrensrechtl. nicht zur Regel gemacht werden kann (im Erg. auch BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; mit verfahrenstechnischen Erwägungen DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [978 f.]; aA FÖRSTER, GmbHR 2010, 1009 [1012]; KAUFMANN/STOLTE, FR 2009, 1121 [1123]). Ebenso kann aus der Ausnahme keine tatsächliche Ungewissheit über die „endgültige Einnahmelosigkeit“ und damit keine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 Abs. 1 AO) mit vorläufigen Vollabzug begründet werden (insoweit aA JEHKE/PITZAL, DStR 2010, 256 [261]; BIRNBAUM/HEGGEMANN, BB 2010, 1069 [1070 f.]). In diesem Regel-Ausnahmeverhältnis liegt der Unterschied zum Abzugsverbot aus § 3c Abs. 1 (s. Anm. 43).

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): Neu eingefügt wurden die Sätze 2 bis 6. Die vorherigen Sätze 2 bis 4 wurden Sätze 7 bis 9. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ordnen die Anwendung des Teilabzugsverfahrens (Abs. 2 Satz 1) auf Substanzminderungen von im BV gehaltenen Gesellschafterdarlehen oder Forderungen aus wirtschaftlich vergleichbaren Rechtsgründen an (Abs. 2 Sätze 2 und 4). Gleichgestellt wird die Inanspruchnahme aus einer Sicherheit, die ein Gesellschafter für die Gesellschaft gegenüber einem Dritten als Darlehensgeber einräumt (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2). Durch eine sog. Escape-Klausel (Fremdvergleich mit Beweislastumkehr) kann bei der Darlehensgewährung die Rechtsfolge vermieden werden (Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 73). Teilwertzuschreibungen auf Forderungen, bei denen eine Teilwertabschreibung nach Abs. 2 Satz 2 zuvor nur anteilig berücksichtigt wurde, werden spiegelbildlich nur anteilig erfasst (Abs. 2 Satz 5); zum Hintergrund s. Anm. 11 und im Einzelnen Anm. 75. Abs. 2 Satz 6 betrifft dagegen die Anwendung des Teilabzugsverfahrens (Abs. 2 Satz 1) auf BV-Minderungen oder BA in Zusammenhang mit der Überlassung von WG von einem Gesellschafter an die Gesellschaft, wie sie etwa bei einer Betriebsaufspaltung üblich sind; zum Hintergrund s. Anm. 11 und im Einzelnen Anm. 76.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* Abs. 2 Sätze 2 bis 6 gelten erstmals für Wj., die nach dem 31.12.2014 beginnen (§ 52 Abs. 5 Satz 2), also ab dem VZ 2015 bei kalenderjährlichem Wj. und ab den Wj. 2015/16 bei abweichendem Wj. Damit gilt die Regelung (Anwendung des Teilabzugsverbots) für alle BV-Minderungen oder BA (s. Anm. 72), die ab diesem Zeitpunkt entstehen. Der Umstand, dass etwa ein Darlehen schon vorher gewährt wurde (s. Anm. 68) und der Fremdvergleich (Abs. 2 Satz 3) vom Stpfl. (auch) zum Zeitpunkt der vorherigen Gewährung des Darlehens erbracht werden muss (s. Anm. 73), ändert daran nichts (ebenso BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859, zur Parallelregelung in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG). Das gilt uE ebenso bei Abs. 2 Satz 6, wenn die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung von WG bereits vor Inkrafttreten der Regelung begründet wurde. Entscheidend ist auch bei Abs. 2 Satz 6, dass die Rechtsfolgen (Teilabzugsverbot der BV-Minderungen oder BA) erst ab 2015 eintreten. In beiden Fällen handelt es sich um sog. unechte Rückwirkungen durch eine (teilweise) tatbestandliche Rückanknüpfung (s. Einf. ESt. Anm. 331). Insbesondere der Umstand, dass ein aus gesellschaftlicher Veranlassung gewährtes Darlehen im Falle einer Substanzminderung auch zukünftig voll abziehbar bleibt, bildet keine „konkret gefestigte Vermögensposition“ (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua., BVerfGE 127, 1 [20 ff.]; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 [77, 80]). Darüber hinaus fehlt es an einer besonderen Schutzwürdigkeit zum Zeitpunkt der Disposition, weil – vor der Rspr. des BFH (s.o.) – zumindest umstritten und damit unsicher und unklar war, ob sich die Rechtsfolgen aus Abs. 2 Sätze 4 bis 6 nF bereits aus Abs. 2 Satz 1 ergaben (so etwa BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292, sowie Anm. 61 der Voraufgabe dieser Kommentierung – Stand Oktober 2011 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). In solchen Konstellationen sind zwar echte Rückwirkungen (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) grds. unzulässig (vgl. BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1), aber unechte Rückwirkungen (tatbestandliche Rückanknüpfungen), bei denen das die Rechtsfolge auslösende, letzte Tatbestandsmerkmal des materiellen Steuertatbestands noch nicht erfüllt ist, grds. zulässig.

► *Zur Rechtslage bis (einschließlich) Veranlagungszeitraum 2014 bei Gesellschafterdarlehen:* Etwaige Rechtsfolgen ergeben sich unmittelbar aus Abs. 2 Satz 1. Danach sind Substanzminderungen auf Darlehensforderungen und andere WG als die Beteiligung selbst unabhängig von einer Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis im Allgemeinen und unabhängig von einer Mindestbeteiligungshöhe und dem Standhalten eines Fremdvergleichs im Besonderen voll abziehbar, unterliegen also nicht dem Teilabzugsverbot aus Abs. 2 Satz 1 (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 791; BFH v. 11.10.2012 – IV R 45/10, BFH/NV 2013, 518). In der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/3017, 40) wird ausdrücklich klargestellt, dass die zuvor gegenteilige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) durch BMF (BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269) aufgegeben wurde (ausführl. zur Entwicklung HARLE, BB 2015, 2841). Probleme ergeben sich, soweit in der Vergangenheit etwaige Substanzverluste auf Darlehensforderungen oder andere WG auf Grundlage der zuvor gegenteiligen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) anteilig nicht berücksichtigt wurden. Entsprechende StBescheide sind zunächst zu korrigieren. Soweit dies verfahrensrechtl. nicht möglich ist (Festsetzungsverjährung nach §§ 169 ff. AO oder keine einschlägige Korrektornorm nach §§ 172 ff. AO), stellt sich die Frage, ob etwaige spätere Teilwertzuschreibungen spiegelbildlich nur anteilig oder voll zu berücksichtigen sind. Abs. 2 Satz 5 nF ist dem Wortlaut nach nicht einschlägig, weil er eine Substanzminderung voraussetzt, die gerade nach Abs. 2 Satz 2 nF nur anteilig berücksichtigt wurde, der wiederum erst ab dem VZ 2015 anwendbar ist. Zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung (s. Anm. 11) ist es uE hier aber zwingend geboten, Abs. 2 Satz 2 nF auf diese Altfälle entsprechend anzuwenden, s. auch Anm. 75.

► *Zur Rechtslage bis (einschließlich) Veranlagungszeitraum 2014 bei der un- oder teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern:* Die Rechtslage hat sich uE durch die Neuregelung in Abs. 2 Satz 6 nicht geändert, sondern wurde nur gesetzlich abgesichert (s. Anm. 76). Bis zum VZ 2014 ergab sich die Rechtslage – indes unabhängig vom Erfordernis einer sog. qualifizierten Beteiligung (s. Anm. 82) aus der Auslegung von Abs. 2 Satz 1 durch den BFH (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21) und BMF (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292, Nr. 1; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 2-9, 14-16).

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen – RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Neu eingefügt wurde § 3c Abs. 4 als eine Folgeänderung der Einf. des § 3a, also der Behandlung von Sanierungserträgen als stfreie Einnahmen (BV-Mehrungen oder BE). Ohne die Sonderregelung in § 3c Abs. 4 wäre in diesen Fällen die Grundregel aus § 3c Abs. 1 Halbs. 1 anzuwenden gewesen.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* § 3c Abs. 4 ist für BV-Minderungen oder BA anzuwenden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Schuldenerlass stehen, der nach dem 8.2.2017 erfolgt und für den § 3a angewendet wird (§ 52 Abs. 5 Satz 2; vgl. auch § 52 Abs. 4a zur Anwendung von § 3a). Da das Abzugsverbot ausdrücklich unabhängig davon anzuwenden ist, in welchem VZ der Sanierungsertrag entsteht (§ 3c Abs. 4 Satz 1), können also auch Sanierungskosten erfasst sein, die vor dem 8.2.2017, also auch in vorheri-

gen VZ entstanden sind. Ausreichend ist allein der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit dem späteren Schuldenerlass (nach dem 8.2.2017). In der Regel führt das nicht zu einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung, wenn sich in der Gesamtschau mit der StFreistellung aus § 3a kein Nachteil, sondern nur eine Minderung des StVorteils ergibt. Gleiches gilt bei sog. vergeblichen bzw. fruchtlosen Sanierungsaufwendungen, die gar nicht vom Abzugsverbot erfasst werden (dazu noch Anm. 19a). Nur im eher unwahrscheinlichen Fall, in dem etwaige vor dem VZ 2017 entstandene Sanierungsaufwendungen den späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 übersteigen und dadurch ein nicht zu berücksichtigender „Sanierungsverlust“ entsteht, läge mE eine verfassungswidrige echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor. Nur in diesem Fall (dazu noch Anm. 15a) käme es im Vergleich zur vorherigen Rechtslage (= Anwendung des sog. BMF-Sanierungserlasses v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) auch zu einer Höherbelastung des Stpfl. Diese Wirkung kann uE aber dadurch gestalterisch vermieden werden, dass die Voraussetzungen für eine unternehmensbezogene Sanierung iSd. § 3a Abs. 2 vom Stpfl. mit der Folge nicht nachgewiesen werden, dass überhaupt kein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 entsteht. Insoweit führen die besonderen Mitwirkungs- und Nachweisobliegenheiten in § 3a Abs. 2 zu einem „faktischen“ Wahlrecht (DESENS, FR 2017, 981 [984]; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536; aA [wohl] KANZLER, NWB 2017, 2260 [2264]; UHLÄNDER, DB 2017, 1224; KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; WEISS, StuB 2017, 581 [582]).

► *Beihilferechtlicher Genehmigungsvorbehalt*: Nach Art. 6 Abs. 2 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) stand auch die Einfügung des § 3c Abs. 4 unter einem beihilferechtl. Genehmigungsvorbehalt. Abs. 4 sollte erst an dem Tag in Kraft treten, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelung entweder keine staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt.

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Die Änderung betraf nicht den Inhalt von § 3c, sondern allein den zeitlichen Anwendungsbereich dessen Abs. 4.

► *Aufhebung des beihilferechtlichen Genehmigungsvorbehalts*: Durch Art. 19 des „JStG 2018“ wurde der beihilferechtl. Genehmigungsvorbehalt aus Art. 6 Abs. 2 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) ausdrücklich aufgehoben. Damit galt auch für § 3c Abs. 4 die allgemeine Regelung zum Inkrafttreten nach Art. 6 Abs. 1 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202), nämlich ein Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung (5.7.2017). Hintergrund: Die Kommission hatte das von der BReg. angestrebte Genehmigungsverfahren nicht durch eine formale Entsch. abgeschlossen, sondern der BReg. in einem sog. *letter of comfort* mitgeteilt, dass für die StBefreiung von Sanierungserträgen unbeschadet bestimmter formaler und administrativer Änderungen keine Notifizierungspflicht bestehe (dazu KANZLER, FR 2018, 794; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2019, 10; HILLER/BIEBINGER, DStZ 2019, 65). Die Regelung konnte daher ohne beihilferechtl. Genehmigungsverfahren durchgeführt werden (BTDDrucks. 19/5595, 92).

► *Erstreckung auf sog. Altfälle auf Antrag*: Nach § 52 Abs. 5 Satz 4 ist § 3c Abs. 4 auch in den Fällen anzuwenden, in denen dem Stpfl. die StBefreiung des § 3a aufgrund eines Antrags bei einem Schuldenerlass vor dem 9.2.2017 gewährt wird (vgl. auch § 52 Abs. 4a Satz 3). Hintergrund: Der Große Senat des BFH (BFH v.

28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) hatte zunächst im sog. BMF-Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 GG) gesehen. Im Anschluss hatte das BMF eine Weitergeltung des BMF-Sanierungserlasses für Altfälle angeordnet (BMF v. 27.4.2017 – IV C 6 - S 2140/13/10003, 2017/0322100, BStBl. I 2017, 741). Auch diese Weitergeltung wurde vom BFH als ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG qualifiziert (BFH v. 23.8.2017 – I R 52/14, BStBl. II 2018, 232; BFH v. 23.8.2017 – X R 38/15, BStBl. II 2018, 236; dazu DESENS, NZG 2018, 87; SEDLITZ, DStR 2017, 2785; WEISS, StuB 2018, 94). Dies quittierte die FinVerw. erneut mit einem Nichtanwendungserlass (BMF v. 29.3.2018 – IV C 6 - S 2140/13/10003 – DOK 2018/0193836, BStBl. I 2018, 588; LINGER, NZI 2018, 347), was den BFH wiederum dazu veranlasste, auch dieses BMF-Schreiben als einen Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG zu bewerten (BFH v. 16.4.2018 – X B 13/18, DStR 2018, 1283; BFH v. 8.5.2018 – VIII B 124/17, ZInsO 2018, 1511). Vor diesem Hintergrund zielt die Erstreckung auf Altfälle darauf ab, den betroffenen Stpfl. ausreichende Rechtssicherheit und die Eröffnung des Rechtswegs bei der Ablehnung der Annahme eines begünstigten Sanierungsertrags durch die FinVerw. zu geben (BTDrucks. 19/5595, 80).

► *Rechtsentwicklung:* Von 1977 bis 1997 wurden Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 aF stfrei gestellt, so dass Sanierungsaufwendungen nach § 3c (heute: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) nicht als BA abgezogen werden durften, soweit sie mit den in § 3 Nr. 66 aF erfassten Erhöhungen des BV in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang standen. Nicht abziehbar waren bereits damals Sanierungsaufwendungen, die zu einer BV-Minderung in einem VZ geführt haben, der zeitlich nach dem VZ liegt, in dem der stfreie Sanierungsgewinn iSd. § 3 Nr. 66 aF entstanden ist (vgl. FG Nürnberg v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Unter Heranziehung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) war § 3c (ab 2000: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) nicht anwendbar, weil der Sanierungsgewinn aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit (§§ 163, 222, 227 AO) nicht besteuert wurde, also gerade keine von § 3c (ab 2000: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) tatbestandlich geforderten „steuerfreien Einnahmen“ vorlagen (Anm. 31). Im BMF-Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 3) wurde der Sanierungsgewinn auch als „Erhöhung des Betriebsvermögens“ definiert, so dass Sanierungskosten diesen eigentlich nicht mindern könnten. Lediglich beim Eintritt eines Besserungsfalls nach einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sollten die Zahlungen „nach dem Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein und nachträglich den Sanierungsgewinn mindern (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 5). Im Übrigen war die Praxis der FinVerw. hinsichtlich der Sanierungskosten zunächst uneinheitlich (MERTZBACH, GmbHR 2013, 75 [82]). Spätestens seit 2013 hatte die FinVerw. dann einheitlich Sanierungskosten vom Sanierungsgewinn abgezogen und das letztlich sogar unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungskosten angefallen sind (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 St 244, juris, Rz. II.3.1; OFD Frankfurt v. 10.5.2017 – S 2140 A - 4 - St 212, „Abzug von Sanierungskosten“, juris; MÖHLENBROCK/GRAGERT, FR 2017, 994 [997]; krit. dagegen SCHWAHN, FR 2015, 453 [455]; MERTZBACH, DStR 2014, 172 [173]).

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 3c mit höherrangigem Recht

1. Allgemeines Abzugsverbot (Abs. 1)

6 a) Abzugsverbot als Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips

Einkommensteuerlicher Rechtsgrundsatz: Der RFH maß dem Verbot, Ausgaben stl. abzuziehen, die in engem Zusammenhang mit WG oder Einnahmen stehen, die stl. außer Betracht bleiben, auch ohne gesetzliche Regelung rechtsgrundsätzliche Bedeutung zu (RFH v. 5.6.1928, RStBl. 1928, 288 – aus der „Systematik des EStG“; RFH v. 12.2.1941, RStBl. 1941, 284 [285] – aus dem „Sinn des Gesetzes“; RFH v. 18.11.1942, RStBl. 1942, 1138 [1139] – als „Grundsatz der Gerechtigkeit“).

Dem folgte das Schrifttum, das das Abzugsverbot als Kehrseite der stfreien Bezüge ansah (BECKER, Grundlagen der Einkommensteuer, 1940, 356; KENNER-KNECHT, KStG [1925], 1926, § 13 Anm. 1; MROZEK, EStG [1925], 1926, § 16 Anm. 2c; PISSEL/KOPPE, EStG [1925], 3. Aufl. 1932, § 15 Anm. 16). Insbesondere BÜHLER (Lehrbuch des Steuerrechts II, 1938, 45 [49]) sah die Bedeutung des Ausscheidens bestimmter Einkünfte oder Vermögenszugänge aus dem Einkommensbegriff außer in ihrer Stfreiheit darin, dass Aufwendungen, die zu ihrem Erwerb gemacht wurden, keine abziehbaren WK sind.

Auch nach heute hM normiert Abs. 1 einen von der Rspr. entwickelten estl. Rechtsgrundsatz mit nur deklaratorischer Bedeutung:

BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277 (278), zu § 13 KStG aF (s. Anm. 3); BFH v. 8.6.1966 – VI 3/65, BStBl. III 1966, 537 (538); BFH v. 7.12.1967 – IV R 33/67, BStBl. II 1968, 149; BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 (508); BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 (826); BRDrucks. 41/58, 52; BMF, Bericht der Einkommensteuer-Kommission, Schriftenreihe Heft 7, 1964, 79; P. KIRCHHOF in DStJG 3 (1980), 201 (214).

Vermeidung eines doppelten Steuervorteils: Nach Ansicht des BFH besteht der Zweck des Abs. 1 darin, bei stfreien Einnahmen einen doppelten stl. Vorteil durch Abzug der damit zusammenhängenden Ausgaben zu vermeiden. Der Stpfl. soll neben der Stfreiheit nicht noch Aufwendungen, die mit den stfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, von anderen stpfl. Einnahmen abziehen dürfen.

BFH v. 19.2.1964 – I 179/62 U, BStBl. III 1964, 277 (279); BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207; BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 (508); BFH v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 (17); BFH v. 30.1.1986 – IV R 247/84, BStBl. II 1986, 401 (402); BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 (386); BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351 (353); BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86 BStBl. II 1990, 121; BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 (451); BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 (824); BFH v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163 (164); BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, Rz. 35; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721, „fehlende wirtschaftliche Belastung“ durch Stfreiheit der Einnahmen; BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345, Rz. 15; BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFHE 260, 271, Rz. 19.

Reduzierung des eingeräumten Steuervorteils: Einschränkend wird teilweise darauf abgestellt, dass Abs. 1 nicht den Zweck verfolge, eine Doppelbegünstigung zu vermeiden, sondern den eingeräumten Steuervorteil (stfreie Einnahme) um den Betrag der vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen zu reduzieren (WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 61 f.).

Gleichbehandlung von steuerfreien Einnahmen mit steuerfreien Einkünften: Soweit die Wirkung des Abs. 1 in den Vordergrund gestellt wird, dass letztlich nicht Einnahmen, sondern der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben und damit Einkunftsteile stfrei gestellt werden (VON BECKERATH in KSM, § 3c Rz. A 6 [5/2017]; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 1 [6/2012]), lässt sich schlussfolgern, dass der Zweck des Abs. 1 in der Gleichbehandlung von stfreien Einnahmen mit stfreien Einkünften liegt.

Stellungnahme: Der Zweck des Abs. 1 lässt sich aus dem objektiven Nettoprinzip herleiten. Soweit das objektive Nettoprinzip aber weiter Konkretisierungsbedürftig ist, findet diese Konkretisierung im Wortlaut des Abs. 1 ihre gesetzliche Grenze.

► *Objektives Nettoprinzip:* Mindern erwerbsbezogene Aufwendungen die objektive Leistungsfähigkeit, erfordert das objektive Nettoprinzip, sie zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zuzulassen (BIRK/DESENS/TAPPE, Steuerrecht, 21. Aufl. 2018, Rz. 175). Wird aber die durch erwerbsbezogene Aufwendungen geminderte Leistungsfähigkeit durch Zufluss stfreier Einnahmen ausgeglichen, tritt keine Minderung der objektiven Leistungsfähigkeit ein. Es fehlt dann die auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gegründete Rechtfertigung, die Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Vielmehr wäre ein Abzug ein „ungerechtfertigtes superfluum“ (RUPPE in DStJG 3 [1980], 103 [128]). Diese Grundaussage ist heute nahezu unbestritten (vgl. HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [111] mwN). Die Frage ist vielmehr, ob sich aus dem objektiven Nettoprinzip weitere zwingende Aussagen für die Ausgestaltung und Anwendung herleiten lassen.

Allein aus dem objektiven Nettoprinzip lässt sich nicht zwingend die allgemeine Aussage ableiten, dass sich eine StFreistellung von Einnahmen für den Stpfl. nicht wirtschaftlich ungünstig auswirken darf. Soweit es dem Gesetzgeber erlaubt ist, bestimmte Einkünfte bzw. Einkunftsteile als Saldogröße stfrei zu stellen (vgl. BVerfG v. 9.7.1969 – 2 BvL 20/65, BVerfGE 26, 302 [310]), muss es ihm auch erlaubt sein, bei der StFreistellung von Einnahmen die diesen zuzurechnenden Ausgaben gänzlich nicht zum Abzug zuzulassen, selbst wenn dies zur Konsequenz hat, dass sich die Freistellung im Verlustfall (negativer Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben) für den Stpfl. nachteilig auswirkt. Es widerspricht daher nicht dem objektiven Nettoprinzip, wenn Ausgaben unabhängig von ihrer Höhe nicht zum Abzug zugelassen werden, wenn sie vom Stpfl. getätigt werden, um sich eine stfreie Einnahmenquelle zu erschließen oder zu erhalten. Diese Offenheit des objektiven Nettoprinzips wird umso deutlicher, wenn berücksichtigt wird, dass die Gründe des Gesetzgebers, bei StBefreiungen teils an Einnahmen und teils an Einkünfte anzuknüpfen, auf Schwierigkeiten beruhen, die sich bei der Formulierung des Tatbestands der zu befreienden Einkunftsteile ergeben.

Das objektive Nettoprinzip erfordert dann aber, dass nur solche Ausgaben dem Abzugsverbot unterliegen, die den stfreien Einnahmen zugeordnet werden können. Es gebietet daher zwingend eine sachgerechte Zuordnung und ggf. Aufteilung von Ausgaben zu stpfl. Einnahmen einerseits und stfreien Einnahmen andererseits (s. Anm. 40).

Umgekehrt steht es dem objektiven Nettoprinzip aufgrund seiner Offenheit nicht entgegen, ein Abzugsverbot der Höhe nach auf die zugeflossenen stfreien Einnahmen zu beschränken (aA VON BECKERATH in KSM, § 3c Rz. A 8 [5/2017]; KRAFT/KRAFT, FS Debatin, 1997, 235 [252]). Anderenfalls dürfte der Gesetzgeber bei der Gewährung von StBefreiungen, die als solche gerechtfertigt wer-

den müssen und können, keine Ausgestaltung wählen, die verhindert, dass die Vergünstigung in Einzelfällen in eine Benachteiligung umschlägt. Das objektive Nettoprinzip zwingt nicht, stfreie Einnahmen mit stfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen gleichzustellen. Das widerspricht auch nicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da sich die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht erhöht, soweit er keine (stfreien) Einnahmen erzielt.

► *Gesetzgeberische Konkretisierung des objektiven Nettoprinzipts bei der Ausgestaltung des Abs. 1:* Der Normtext des Abs. 1 wird den zwingenden Anforderungen des objektiven Nettoprinzipts gerecht. Dem Rechtsanwender wird mit dem Erfordernis des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ zwischen stfreien Einnahmen und Ausgaben ein auslegungsfähiges Tatbestandsmerkmal an die Hand gegeben, mit dem sich das objektive Nettoprinzip bei der Rechtsanwendung anhand von sachgerechten Kriterien konkretisieren lässt (s. Anm. 36). Auch das Tatbestandsmerkmal der „Steuerfreiheit“ der Einnahmen muss im Licht des objektiven Nettoprinzipts ausgelegt werden (s. Anm. 35). Die Entsch. des Gesetzgebers, das Abzugsverbot in seiner Rechtsfolge der Höhe nach auf die zugeflossenen stfreien Einnahmen zu beschränken („soweit“), ist Ausdruck seiner Gestaltungsfreiheit und bildet als legislative Konkretisierung des objektiven Nettoprinzipts eine zwingende Wortlautgrenze (s. Anm. 42).

7 b) Keine Umkehrung: Abzugsverbot von Aufwendungen führt nicht zur Steuerfreiheit von Einnahmen

Abs. 1 lässt sich nicht „umgekehrt“ anwenden mit der Folge, dass das Abzugsverbot zur StFreiheit der in Zusammenhang stehenden Einnahmen führen würde.

Vgl. BFH v. 28.5.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581; BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220 (221); BFH v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 (688); BFH v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFHE 182, 307; BFH v. 18.7.2003 – I B 164, 165/02, BFH/NV 2003, 1555; ebenso im GewStRecht bei „doppelter“ Hinzurechnung von Schuldzinsen (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG), wenn vom Besitz- an das Betriebsunternehmen (Betriebsaufspaltung) eine verzinste Darlehensvaluta verzinst weitergegeben wird: BFH v. 7.7.2004 – XI R 65/03, BStBl. II 2005, 102 (104): kein § 3c (entsprechend). Schadensersatzforderungen gegen einen Steuerberater wegen zu hoher StFestsetzungen können die BE mehren. Abs. 1 lässt nicht den Umkehrschluss zu, dass diese Einnahmen (Schadensersatz), die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht abzichbaren BA (zB einer KStZahlung) stehen, stfrei bleiben müssen (BFH v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220 [221]).

Ob Einnahmen stpfl. sind, richtet sich nicht nach der Abziehbarkeit der Ausgaben, sondern danach, ob ein StTatbestand (§ 2 Abs. 1, §§ 13 ff.) verwirklicht wird und keine StBefreiung eingreift. Ein Abzugsverbot allein (zB § 4 Abs. 5) begründet keine Ausnahme davon. Wenn im Gesetz über das Abzugsverbot (zB § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Sätze 1 und 2) hinaus nicht ausdrücklich geregelt ist, dass die Rückzahlung nicht abziehbarer Ausgaben zu stfreien Einnahmen führt (so § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 Satz 3), sind sie stpfl.

Gleiches gilt beim Teilabzugsverfahren nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 9). Zu uE aber möglichen analogen Anwendung von Abs. 2 Satz 5 s. Anm. 75.

8 c) Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Gewinnausschüttungen von EU-ausländischen Kapitalgesellschaften: Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens hat es gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstoßen, das Abzugsverbot aus § 3c aF (= § 3c Abs. 1) auf Aufwendungen anzuwenden, die im Zusammenhang mit Ausschüttungen stan-

den, die nach § 8b Abs. 1 aF stfrei gestellt wurden, weil es sich um weitergeleitete, stfreie Gewinnausschüttungen von EU-ausländ. KapGes. handelte. Das führte zu einer Benachteiligung gegenüber Aufwendungen zu weitergeleiteten Ausschüttungen von inländ. KapGes., die voll abziehbar waren, obwohl die Ausschüttungen durch das Anrechnungsverfahren faktisch stfrei gestellt wurden (EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04 – Keller-Holding, Slg. 2006, I-2107, Rz. 23 f.; BFH v. 14.7.2004 – I R 17/03, BStBl. II 2005, 53).

Ab dem VZ 1999 war § 3c aF auf Aufwendungen zu (weitergeleiteten) ausländ. Gewinnausschüttungen nicht mehr anzuwenden. Stattdessen galt § 8b Abs. 7 KStG aF (volle Abziehbarkeit, aber 5 %-Pauschalbesteuerung der Bruttodividende). Diese Benachteiligung gegenüber Aufwendungen zu Inlandsdividenden (volle Abziehbarkeit ohne Pauschalbesteuerung) verstieß in den VZ 1999 bis 2001 gegen Art. 49 AEUV (BFH v. 13.6.2006 – I R 78/04, BStBl. II 2008, 821, mwN), aber wegen des gesetzlichen Mindestbeteiligungserfordernisses nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV), so dass § 8b Abs. 7 KStG aF gegenüber Drittstaaten anwendbar war (BFH v. 29.8.2013 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89; BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940). Auch die stl. Nichtberücksichtigung von Teilwertabschreibungen auf ausländ. Beteiligungen (§ 8b Abs. 6 Nr. 1 KStG aF) verstieß gegen die Grundfreiheiten, so dass dasselbe Erg. auch nicht durch einen Rückgriff auf § 3c aF erreicht werden konnte (BFH v. 23.5.2011 – I B 11/11, BFH/NV 2011, 1698).

Die Ungleichbehandlung bestand bis einschließlich zum VZ 2003 fort, weil bis dahin auch unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens (ab VZ 2002) bei der Abziehbarkeit der Aufwendungen zwischen Gewinnausschüttungen von in- oder ausländ. KapGes. unterschieden wurde: Bei Inlandsdividenden fand § 3c Abs. 1 Anwendung, während bei Auslandsdividenden nach wie vor die 5 %-Pauschalbesteuerung nach § 8b Abs. 5 KStG aF eingriff. Anteilseigner an EU-ausländ. KapGes. wurden gegenüber Anteilseignern an inländ. KapGes. beteiligt, soweit sie Aufwendungen geltend gemacht haben, die weniger als 5 % der Gewinnausschüttungen betragen. Die Benachteiligung verstieß gegen Art. 49, 63 AEUV (BFH v. 9.8.2006 – I R 50/05, BStBl. II 2008, 823; BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; BFH v. 26.11.2008 – I R 7/08, BFHE 224, 50, auch bei sog. Drittstaaten; Nds. FG v. 18.7.2005 – 6 V 127/05, EFG 2006, 135, rkr.; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 282 ff. mwN; HEY, StuW 2005, 317 [322]; teilweise aA BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, BStBl. I 2007, 302, Rz. 2: kein Verstoß gegen Art. 63 AEUV; BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940, nicht bei Drittstaaten). In den VZ 2002 und 2003 war daher wie bei Inlandssachverhalten § 3c Abs. 1 anwendbar, wenn die tatsächlichen BA die 5 %-Grenze unterschritten hatten (FG Schl.-Holst. v. 11.5.2011 – 1 K 224/07, EFG 2011, 1459, rkr.; BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940, beschränkt auf EU-/EWR-Sachverhalte). Überstiegen die BA dagegen die 5 %-Grenze, waren die tatsächlichen BA voll abziehbar und dafür war § 8b Abs. 5 KStG aF anzuwenden (BMF v. 30.9.2008 – IV C 7 - S 2750 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 940).

Seit dem VZ 2004 wird für Aufwendungen zu In- und Auslandsdividenden das pauschale Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 gleichermaßen angewendet. Das ist uE zumindest unionsrechtl. nicht mehr zu beanstanden (krit. indes THÖMMES, IStR 2005, 685 [692], da nur bei Inlandsfällen die Pauschale durch eine Organschaft vermieden werden kann).

Das pauschale Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG (und nicht § 3c Abs. 1) ist auch anzuwenden, wenn die StFreistellung der Dividende nicht auf § 8b Abs. 1

KStG, sondern auf einem DBA-Schachtelprivileg beruht, weil § 8b Abs. 5 KStG keine Unterscheidung danach trifft, nach welcher Vorschrift die Bezüge stfrei bleiben. Eine Günstigerprüfung (§ 8b Abs. 5 KStG oder § 3c Abs. 1) findet daher nicht statt. Da § 8b Abs. 5 KStG lediglich eine nationale Beschränkungsnorm quantifiziert und typisiert, bleibt das DBA als solches unberührt, so dass auch kein sog. *treaty override* vorliegt.

BFH v. 22.9.2016 – I R 29/15, BFH/NV 2017, 324, Rz. 10; FG Düss. 16.9.2014 – 6 K 2018/12 K, EFG 2015, 155, rkr.; jeweils zu § 8b Abs. 5 KStG; BFH v. 28.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89, zu § 8b Abs. 7 KStG aF; aA (Wahlrecht bzw. Günstigerprüfung): HAGEBÖKE, ISrR 2009, 473 (477); LORENZ, ISrR 2009, 437.

Ausländische Betriebsstättenverluste: Weist ein DBA das Besteuerungsrecht für eine im Ausland belegene BS (Art. 7 Abs. 1 iVm. Art. 5 OECD-MA), für im Ausland belegenes, unbewegliches Vermögen (Art. 6 OECD-MA), für die Veräußerung von im Ausland belegenen Vermögen (Art. 13 OECD-MA) oder von im Ausland ausgeübten Tätigkeiten von Künstlern und Sportlern (Art. 17 OECD-MA) dem ausländ. Staat zu, werden „Einkünfte“ (Nettobetrag) stfrei gestellt, so dass sich bereits aus der Systematik des EStG – nicht erst aus § 3c Abs. 1 – ergibt, dass etwaige Verluste nicht abziehbar sind (s. Anm. 33). Im Anwendungsbereich der EU-Grundfreiheiten ist eine Berücksichtigung solcher Auslandsverluste höchstens dann geboten, wenn sie „final“ sind (dazu ausführlich ESt. Anm. 492).

2. Abzugsverbot im Teileinkünfteverfahren (Abs. 2)

9 a) Steuersystematische Einordnung

Das anteilige Abzugsverbot aus § 3c Abs. 2 ist eine Komplementärregelung zu § 3 Nr. 40. Da § 3 Nr. 40 Einnahmen zur Hälfte bzw. ab VZ 2009 zu 40 % stfrei stellt, führt die korrespondierende Anwendung des § 3c Abs. 2 auf Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, grds. zu einer konsequenten Umsetzung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens, also zur anteiligen StFreistellung von Einkunftsteilen. Auch hinter Abs. 2 steht daher der Gedanke, dass bei stfreien Einnahmen kein doppelter stl. Vorteil durch einen zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird (keine sog. inkongruente Begünstigung).

BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH v. 6.4.2011 – IX R 29/10, BFH/NV 2011, 2025; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; BFH v. 6.5.2014 – IX R 19/13, BStBl. II 2014, 682; BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015, 257; BFH v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198; BFH v. 29.5.2018 – IX R 40/17, BFH/NV 2018, 944, Rz. 11.

Da § 3 Nr. 40a Vergütungen iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 4 (*carried interest*) zu 40 % stfrei stellt, sind nach Abs. 2 auch im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA nur zu 60 % abziehbar (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 5).

Wie Abs. 1 (s. Anm. 7) lässt sich auch Abs. 2 Satz 1 nicht „umkehren“ und ohne gesetzliche Grundlage die anteilige StFreiheit von Einnahmen begründen, die nicht ausdrücklich von § 3 Nr. 40, 40a anteilig stfrei gestellt werden (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; aA BMF v. 8.11.2011 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292). Da aber eine volle Besteuerung von Wertsteigerungen bei nur anteiliger Berücksichtigung spiegelbildlicher Wertminderungen zu einer unverhältnis-

mäßigen Übermaßbesteuerung führen würde, ist das Problem – soweit dies durch Auslegung möglich ist – durch die Nichtanwendung des Teilabzugsverbots schon auf die Wertminderungen und nicht erst durch die „umgekehrte“ Anwendung bei der Besteuerung der Wertsteigerungen zu lösen. Aus diesem Grund greift das Teilabzugsverbot etwa nicht bei substanzbezogenen Wertminderungen oder Aufwendungen auf WG (AfA, Erhaltungsaufwendungen ua.) bei einer un- oder teilentgeltlichen Überlassung iSd. Abs. 2 Satz 6 (s. Anm. 81). Aus demselben Grund bedingt die ausdrückliche Erstreckung des Teilabzugsverbots auf Substanzverluste an Gesellschafterdarlehen uÄ (Abs. 2 Sätze 2 bis 4, s. Anm. 66) auch eine gesetzlich geregelte, anteilige StFreiheit späterer Wertsteigerungen (Abs. 2 Satz 5, s. Anm. 75). Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Übermaßverbot, s. Anm. 11) ist Abs. 2 Satz 5 uE auch analogiefähig (s. Anm. 75).

b) Kritik am anteiligen Abzugsverbot: keine Finanzierungsneutralität, System- und Verfassungswidrigkeit? 10

Kritik: Gegen die Anwendung des Abs. 2 vor allem auf Finanzierungsaufwendungen wird vorgebracht, seine Anwendung führe nicht zu einer finanzierungsneutralen Besteuerung, weil sich eine Fremd- gegenüber Beteiligungsfinanzierung (Erhöhung der Gesellschaftsanteile) nachteilig auswirke, wenn die Aufwendungen nicht voll abziehbar seien.

SCHÖN, StW 2000, 151 (154); HUNSDOERFER, BB 2001, 2242 (2246); BOLIK, BB 2001, 811 (812); ROGALL, DB 2001, 1903 (1906); NACKE, FR 2011, 699 (700 ff.); bei Liquidationsverlusten auch BAREIS, FR 2015, 1 (4 ff.).

Zudem wird das anteilige Abzugsverbot als systemwidrig angesehen. Die anteilige StFreistellung der Einnahmen bestehe nur, um die Vorbelastung mit der KSt zu berücksichtigen. Es handle sich daher nicht um eine „echte“ StFreistellung, sondern nur um ein technisches Vehikel (s. Anm. 35), das die Vorbelastung berücksichtigen solle.

CREZELIUS, DB 2001, 221 (227); FROTSCHER, DStR 2001, 2045 (2050); PEZZER, StW 2000, 144 (149 f.); PEZZER in DStJG 25 (2002), 37 (55); SCHÖN, StW 2000, 151 (154); SCHÖN, FR 2001, 381 (385 ff.); SIGLOCH, StW 2000, 160 (166); HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (111).

Daraus wird zT gefolgert, Abs. 2 durchbreche in nicht mehr zu rechtfertigender Weise das objektive Nettoprinzip und verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG, denn verfolge der Gesetzgeber durch die anteilige StFreistellung (§ 3 Nr. 40) das Ziel, eine Einmalbelastung beim Anteilseigner herzustellen, erkenne er die kstl. Vorbelastung beim Anteilseigner wie eine eigene StBelastung an. Daher sei der Gesetzgeber vor Art. 3 Abs. 1 GG ohne sachliche Rechtfertigung nicht mehr frei, mangels echter StFreistellung korrespondierende Finanzierungs- und Verwaltungsaufwendungen nicht voll zum Abzug zuzulassen. Ansonsten sei die Umsetzung nicht folgerichtig (sog. Wertungswiderspruch).

SCHÖN, StW 2000, 151 (154); SCHÖN, FR 2001, 381 (385 ff.); BECK, Besteuerung von Beteiligungen, 2004, 135 ff.; FROTSCHER, DStR 2001, 2045 (2050); PEZZER in DStJG 25 (2002), 37 (55); THÖMMES, IStR 2005, 685 (688); HAMDAN/HAMDAN, DStZ 2007, 730; INTEMANN, DB 2007, 2797 (2799 f.); ORTO, DStR 2008, 228; ENGLISCH, FR 2008, 230; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 (111) jeweils mwN; NACKE, FR 2011, 699 (700 ff.); BAREIS, FR 2015, 1 (4).

Der BFH hält das anteilige Abzugsverbot dagegen in stRspr. für verfassungsgemäß.

BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 51/06, juris: zwar system-, aber nicht verfassungswidrig; BFH v. 5.2.2009 – VIII B 59/

08, DStRE 2009, 641; BFH v. 6.4.2011 – IX R 40/10, BStBl. II 2011, 785; BFH v. 20.4.2011 – I R 97/10, BStBl. II 2011, 815; BFH v. 7.2.2012 – IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937; BFH v. 18.7.2012 – X R 28/10, BStBl. II 2013, 444; BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015, 257; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BStBl. II 2016, 273.

Das BVerfG hat bisher das pauschale Abzugsverbot nach § 8b Abs. 5 KStG (Parallelproblem bei Körperschaften als Anteilseigner) ausdrücklich als verfassungsgemäß angesehen (BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224) und mehrere Verfassungsbeschwerden gegen das anteilige Abzugsverbot in Abs. 2 Satz 1 nicht zur Entsch. angenommen.

BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 2221/07, juris, zu BFH Az. VIII R 69/05; BVerfG v. 9.2.2010 – 2 BvR 2659/07, juris, zu BFH Az. VIII 51/06; BVerfG v. 8.7.2010 – 2 BvR 727/09, nv., zu BFH Az. VIII B 59/08; BVerfG v. 20.8.2013 – 2 BvR 2690/11, juris, zu BFH Az. I R 97/10.

Stellungnahme: Die Kritik ist berechtigt, wenn man davon ausgeht, dass die stl. Belastung der Körperschaft und ihrer Anteilseigner einheitlich betrachtet werden muss, also in letzter Konsequenz die KStBelastung wie eine eigene StBelastung der Anteilseigner angesehen wird. Diese Annahme ist unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens aber nicht zwingend und kann daher auch keine strenge Bindung des Gesetzgebers am Maßstab der Folgerichtigkeit auslösen. Seit jeher besteht Streit, ob der Besteuerung von Körperschaften und ihrer Anteilseigner eine wirtschaftliche, integrierende bzw. transparente Betrachtungsweise (Identitätstheorie) oder eine rechtl., formelle bzw. trennende Betrachtungsweise (Inkongruenztheorie) zugrunde zu legen ist.

Vgl. bereits VON SCHANZ, FinArch. 2 I (1885), 235 (317); DIETZEL, Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeindebesteuerung, 1859, 92; BLUM, Die steuerliche Ausnutzung der Aktiengesellschaften in Deutschland, 1911, 6 ff.; FEITELBERG, Die Einkommensbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, 1900, 6 ff.

Auch die bisherigen deutschen KStSysteme zeigen, dass der Gesetzgeber zeitweise mehr zu einer rechtl. (zB KStG 1920, 1925 [1934]) und zeitweise mehr zu einer wirtschaftlichen (zB Anrechnungsverfahren 1977 bis 2000) Betrachtungsweise neigte (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 25 ff.). Beide Betrachtungsweisen gehen von jeweils plausiblen Grundansätzen aus, die sich auch durch soziologische Typen (kleine Ein-Mann-GmbH einerseits oder große Publikums-AG andererseits) bestätigen lassen, ohne die Richtigkeit der gegenteiligen Betrachtung gänzlich widerlegen zu können (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 5 ff.). Auch das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich zur Begründung beider Ansätze heranziehen (BIRK, StuW 2000, 328 [333 f.]), denn betrachtet man KapGes. und Anteilseigner einheitlich (wirtschaftliche Betrachtungsweise), wird man davon ausgehen, dass mit der KSt bereits (zum Teil) die Leistungsfähigkeit des Anteilseigners berücksichtigt wurde. Betrachtet man sie getrennt (rechtl. Betrachtungsweise), wird mit der KSt allein die Leistungsfähigkeit der Körperschaft berücksichtigt, nicht aber schon die des Anteilseigners. Aufgrund dieser Offenheit liegt es in der Hand des Gesetzgebers, welche Betrachtungsweise er für richtig hält und zugrunde legt (ebenso BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224: „in erster Linie finanz- und wirtschaftspolitische Entsch. des Gesetzgebers“). Mit dem Halbeinkünfteverfahren hat der Gesetzgeber seit 2001 ein System umgesetzt, das mit einer definitiven Körperschaftsbesteuerung und einer nur typisierenden Berücksichtigung der Vorbelastung tendenziell einer rechtl. Betrachtung folgt (vgl. BTDrucks. 14/7084, 3 [Stellungnahme BRat]; vgl. aber auch BTDrucks. 14/7084, 8 [Gegenäußerung BReg.]; ausführl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 12 f.

[113 ff., 268 ff.]). Diese gesetzgeberische Wertung ist auch bei § 3c Abs. 2 und seinem Funktionszusammenhang zur anteiligen StFreistellung (§ 3 Nr. 40) zugrunde zu legen. Die anteilige StFreistellung ist vor Art. 3 Abs. 1 GG daher nicht erforderlich, um beim Anteilseigner eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit herzustellen, weil auf Grundlage der gesetzgeberischen Konkretisierung (definitive KSt und nur typisierende Entlastung durch das Teileinkünfteverfahren) durch die KSt nicht bereits die eigene Leistungsfähigkeit des Anteilseigners, sondern endgültig die eigenständige Leistungsfähigkeit der ausschüttenden Körperschaft berücksichtigt wird. Nicht allein die rechtl. Selbständigkeit der Körperschaft, sondern die aus der rechtl. Selbständigkeit folgende Abschirmwirkung der Vermögenssphäre der Körperschaft vom Anteilseigner rechtfertigt es, diese Sphären auch bei der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips zu trennen (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 396 ff.; ebenso BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 [198 f.]; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224).

Stellt § 3 Nr. 40 dennoch die Einnahmen anteilig stfrei (40 %), handelt es sich um eine echte StFreistellung, die das objektive Nettoprinzip bezogen auf den Anteilseigner durchbricht und daher gerechtfertigt werden muss. Sie ist aber keine Verschonungssubvention (PEZZER, StuW 2000, 144 [150]; FROTSCHER, DStR 2001, 2045 [2051]). Vielmehr lässt sie sich die estl. Berücksichtigung der kstl. Vorbelastung auf Grundlage der vom Gesetzgeber zugrunde gelegten rechtl. Betrachtungsweise freiheitsrechtl. rechtfertigen. Dabei kann offen bleiben, ob die Freiheit, sein Unternehmen in einer bestimmten Rechtsform zu führen, von Art. 9 GG (P. KIRCHHOFF in DStJG 25 [2002], 1 [7]), von Art. 12 GG (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 402 ff.) oder zumindest von Art. 2 Abs. 1 GG geschützt ist. Stellt die Rechtsordnung die Betätigungsform der KapGes. zur Verfügung, dann dürfen vom StRecht nicht Wirkungen ausgehen, die eine in den Schutzbereich der genannten Grundrechte fallende wirtschaftliche Betätigung unterbinden oder wesentlich behindern (BIRK, StuW, 2000, 328 [334]). Dieser freiheitsrechtl. Aspekt rechtfertigt es, auch bei einer stl. Trennung zwischen Körperschaft und Anteilseigner eine Vorbelastung mit der KSt bei der ESt des Anteilseigners typisierend durch eine anteilige StFreistellung zu berücksichtigen. Ist aber die anteilige StFreistellung (§ 3 Nr. 40) gerechtfertigt, ist es weder system- noch verfassungswidrig, sondern vielmehr Ausdruck des aus dem objektiven Nettoprinzip abgeleiteten Korrespondenzgedankens (s. Anm. 6), als Komplementärregelung für die Ausgaben ein anteiliges Abzugsverbot (40 %) zu etablieren, also letztlich Einkunftsteile und nicht nur Einnahmen stfrei zu stellen, denn auch eine anteilige StFreistellung von Einkunftsteilen berücksichtigt deren Vorbelastung mit der KSt und verhindert grds. eine Freiheitsbeeinträchtigung.

Eine andere Frage ist, inwieweit der Gesetzgeber auch verfassungsrechtl. verpflichtet ist, die Vorbelastung zu berücksichtigen, also ab welcher Grenze die Freiheitsbeeinträchtigung verfassungsrechtl. nicht mehr gerechtfertigt werden kann. Auf jeden Fall wird die Grenze überschritten sein, wenn die stl. Rahmenbedingungen so ausgestaltet werden, dass die Wahl einer durch das Zivilrecht zur Verfügung gestellten Rechtsform stl. so unattraktiv gemacht wird, dass Unternehmer faktisch gezwungen werden, Unternehmen in einer anderen Rechtsform zu führen. Ob diese Wirkung auch unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens eintritt, lässt sich schwer bestimmen. Die Grenze ist aber dann erreicht, wenn der Gesetzgeber die Vorbelastung mit der KSt beim Anteilseigner überhaupt nicht berücksichtigt (BIRK, StuW 2000, 328 [333 f.]). Abs. 2 führt zu einer

solchen Belastungswirkung zumindest dann, wenn durch seine Anwendung ein Anteilseigner schlechter gestellt wird, als er stehen würde, wenn es den Entlastungsmechanismus (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2) überhaupt nicht gäbe (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 406 f.). Das ist stets der Fall, wenn innerhalb der Gesamtperiode – Abs. 2 setzt eine VZ-übergreifende Betrachtung voraus (s. Anm. 40) – ein Verlust entsteht. In solchen Fällen lässt sich die Belastungswirkung allein mit dem Ziel rechtfertigen, im System des Teileinkünfteverfahrens eine anteilige Besteuerung der stillen Reserven zu sichern (DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 287 ff. [409 ff.]). Das ist aber nur bei Wertverlusten an der Kapitalbeteiligung (etwa Teilwertabschreibungen oder Verlust aufgrund eines negativen Saldos aus Veräußerungspreis und Buchwert) der Fall (so auch SCHÖN, FR 2001, 381 [387 f.]; HEY, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, 109 [111]; KORN, DStR 2009, 2509 [2510]), nicht aber bei „getätigten“ Aufwendungen (etwa bei Finanzierungs- und Verwaltungsaufwendungen). Nur insoweit sind uE die verfassungsrechtl. Bedenken berechtigt.

11 c) Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Sätze 2 bis 5

Ab dem VZ 2015 gilt das Teilabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) ausdrücklich auch bei Substanzminderungen auf Gesellschafterdarlehen (s. Anm. 66; zu vorherigen VZ s. Anm. 5). Die Regelung konterkariert zwar als ein sog. Nichtanwendungsgesetz (dazu DESENS, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, 65) die vorherige BFH-Rspr. (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; BFH v. 11.10.2012 – IV R 45/10, BFH/NV 2013, 380), ist uE zwar steuersystematisch, aber nicht verfassungsrechtl. zu beanstanden (aA OTT, StuB 2015, 203 [210]). Zwar mindern die erfassten BV-Minderungen oder BA als reale Vermögenseinbußen die objektive Leistungsfähigkeit, so dass grds. eine vor Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung entsteht, wobei sich die Rechtfertigung nicht allein aus der systematischen Komplementärfunktion zu § 3 Nr. 40 (s. Anm. 10) ergibt. Ein hinreichender Rechtfertigungsgrund zeigt sich aber in der Gleichstellung mit der (auch systematisch korrekten) Gleichstellung der Anwendung des Teilabzugsverbots auf Substanzminderungen an der Beteiligung selbst (zur Differenzierung s. Anm. 10). Wie auch die Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG dient Abs. 2 Sätze 2 bis 5 erkennbar dem Zweck, mögliche (und ggf. auch missbräuchliche) Umgehungen vermittels eines Gesellschafterdarlehens zu verhindern (ebenso BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859, zu § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG). Auch bei der konkreten Ausgestaltung hat der Gesetzgeber dabei seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten. Für eine verfassungsrechtl. Rechtfertigung wird die Veranlassung des Substanzverlustes im Gesellschaftsverhältnis noch hinreichend zielgenau durch das Erfordernis einer Mindestbeteiligung (> 25 %) und einen Fremdvergleich (Abs. 2 Satz 3) typisiert. Zugleich werden spätere Teilwertzuschreibungen nur anteilig besteuert (Abs. 2 Satz 5), so dass steuersystematisch eine Korrespondenz mit anteilig stfreien Substanzwertsteigerungen besteht und verfassungsrechtl. eine Übermaßbesteuerung und ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip (s. Anm. 10) vermieden wird.

Verfassungswidrig wäre es jedoch (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Übermaßverbot), wenn andere Wertrealisierungen als Teilwertzuschreibungen auf die Darlehensforderungen, durch die ein zuvor nur anteilig nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 berücksichtigter Substanzverlust wieder aufgeholt wird, voll besteuert werden. Käme es hier zur vollen Besteuerung der Wertauf-

holungen bzw. -realisierungen, würden Fremdfinanzierungen (Darlehen) gegenüber Eigenfinanzierungen (Beteiligung selbst) nicht nur gleich, sondern schlechter gestellt, weil bei Letzterem gerade die Wertaufholungen bzw. -realisierungen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 iVm. § 3c Abs. 2) unterliegen. Eine etwaig überschießende Tendenz lässt sich daher nicht mehr mit dem Zweck einer Gleichstellung zur Vermeidung von Umgehungen und Missbräuchen rechtfertigen. Dieses Erg. lässt sich im Wege einer verfassungskonformen Auslegung erreichen, wenn die Tatbestandsmerkmale BV-Minderungen und BA in Abs. 2 Satz 2 bei Veräußerungen (mit Verlust) als Nettogrößen verstanden werden (s. Anm. 72). Überdies gebietet die Vermeidung einer Übermaßbesteuerung eine analoge Anwendung des Abs. 2 Satz 5 auf Altfälle (s. Anm. 5, 75), auf Darlehensrückzahlungen nach vorheriger Teilwertabschreibung (s. Anm. 75), auf den Eintritt des Besserungsfalls beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein (s. Anm. 72, 75), auf Wertaufholungen durch Veräußerungen bzw. Abtretungen der Darlehensforderung (s. Anm. 72, 75) und auf erfolgswirksame Auflösungen von Rückstellungen (s. Anm. 72, 75).

d) Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Satz 6

12

Abs. 2 Satz 6 ist verfassungsrechtl. uE nicht zu bestehen, soweit man – wie hier vertreten (s. Anm. 81) – den Anwendungsbereich der Norm auf nicht substanzbezogene Aufwendungen beschränkt. Bezieht man dagegen substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen in das Teilabzugsverbot ein, käme es uE zum Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Übermaßverbot, soweit Substanzgewinne an den überlassenen WG voll stpfl. sind (s. Anm. 11).

e) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit von Abs. 2 Satz 7

13

Ab dem VZ 2011 gilt das Teilabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) ausdrücklich auch, wenn endgültig keine Einnahmen iSv. § 3 Nr. 40 oder Nr. 40a anfallen. Vielmehr reicht nach Abs. 2 Satz 7 die Absicht aus, solche Einnahmen zu erzielen (s. Anm. 90; zu vorherigen VZ s. Anm. 5).

Ob man Abs. 2 Satz 7 für konstitutiv (NACKE, DB 2010, 1142 [1143]; OTT, DStZ 2010, 623 [635]) oder für deklaratorisch (DÖTSCH/PUNG, DB 2010, 977 [979]) hält, hängt davon ab, ob man die Auslegung des BFH (BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 [1104]; BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536), nach der bei einem endgültigen Totalverlust das Teilabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) nicht gelten soll, für zutr. hält.

Vereinfachung und Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten: Hält man Abs. 2 Satz 7 für konstitutiv, führt die Neuregelung für die stl. Behandlung von Aufwendungen, die ab 2011 anfallen, zu einer deutlichen Vereinfachung (BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015, 257). Vor allem muss nicht mehr abgegrenzt werden, ob und zu welchem Zeitpunkt eine Beteiligung endgültig einnahmeloos ist, was in Einzelfällen zu unbilligen und kaum nachvollziehbaren Differenzierungen führt (s. Anm. 5 mwN; vgl. auch CREZELIUS, NZI 2009, 837 [838]). Auch die Schwierigkeiten einer verfahrensrechtl. Umsetzung der periodenübergreifenden Betrachtung werden für Aufwendungen, die ab dem 1.1. 2011 entstehen, vermieden (s. Anm. 5).

Verfassungsrecht: Soweit man die Auffassung vertritt, das Teilabzugsverbot sei (vor allem) in Fällen eines Totalverlustes verfassungswidrig und der Gesetzgeber habe durch die Schaffung von Abs. 2 Satz 7 nicht nur eine einfach-rechtl. mögli-

che, sondern eine verfassungsrechtl. zwingend gebotene Auslegung konterkariert (so etwa FG Thür. v. 8.10.2008 – 4 K 1058/07, juris, nrkr., nachfolgend in der Argumentation anders BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399), kommt nunmehr wegen des eindeutigen Wortlauts in Abs. 2 Satz 7 auch keine verfassungskonforme Auslegung mehr in Betracht. Insoweit müsste das BVerfG nach einer Richtervorlage (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG) oder einer Verfassungsbeschwerde (Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG) über die Frage entscheiden.

Die durch Abs. 2 Satz 1 und 7 entstehende Durchbrechung des objektiven Nettoprinzip vor Art. 3 Abs. 1 GG lässt sich aber uE grds. rechtfertigen (ebenso BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015, 257; FG Ba.-Württ. v. 27.4.2016 – 7 K 1221/14, juris, Rz. 17, rkr.). Geht man nämlich mit dem BFH (BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BStBl. II 2008, 551; BFH v. 16.10.2007 – VIII R 51/06, juris; BFH v. 5.2.2008 – VIII B 59/08, DStRE 2009, 641; BFH v. 6.4.2011 – IX R 40/10, BStBl. II 2011, 785; BFH v. 20.4.2011 – I R 97/10, BStBl. II 2011, 815; BFH v. 7.2.2012 – IX R 1/11, BFH/NV 2012, 937; BFH v. 18.7.2012 – X R 28/10, BStBl. II 2013, 444; BFH v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BStBl. II 2016, 273) davon aus, dass das Teilabzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) dem Grunde nach verfassungskonform ist (vgl. Anm. 10 auch zum Streitstand im Schrifttum), ist es aus Gründen der Vereinfachung, Praktikabilität und zur Vermeidung neuer Abgrenzungsschwierigkeiten gerechtfertigt, das Teilabzugsverbot auch im Falle endgültig einnahmelooser Beteiligungen anzuwenden. Nur hinsichtlich der „getätigten“ Aufwendungen (Finanzierungs- oder Verwaltungsaufwendungen) bleibt dann die verfassungsrechtl. Kritik berechtigt (s. Anm. 10 aE).

14 f) Vereinbarkeit mit Unionsrecht

§ 3c Abs. 2 ist mit den EU-Grundfreiheiten (insbes. Art. 49, 63 AEUV) vereinbar. Bereits § 3 Nr. 40 stellt gleichermaßen Gewinnausschüttungen von und Veräußerungserlöse an in- und ausländ. KapGes. anteilig (40 %) stfrei (vgl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 92 f.). Entsprechend gilt Abs. 2 unabhängig davon, ob inländ. Anteilseigner an einer in- oder ausländ. KapGes. beteiligt sind. Eine Benachteiligung einer ausländ. Gesellschaft kann indes entstehen, soweit ein inländ. Anteilseigner durch Bildung einer Organschaft die Anwendung des anteiligen Abzugsverbots (Abs. 2) vermeiden kann (s. Anm. 24), der Anteilseigner einer ausländ. KapGes. aber nicht (krit. THÖMMES, IStR 2005, 685 [692]). Das ist aber kein Problem des § 3c Abs. 2, sondern der Anforderungen an die Organschaft nach §§ 14, 17 KStG (vgl. MICKER, DB 2003, 2734 [2737]).

Soweit Gewinnausschüttungen von inländ. KapGes. beim ausländ. Anteilseigner mangels Veranlagung nicht unter das Teileinkünfteverfahren fallen (also auch Abs. 2 nicht anwendbar ist), sondern dem Quellenabzug iHv. 25 % der Brutto-dividende unterliegen (§ 50 Abs. 5 Satz 1 iVm. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1), ist der Quellenabzug selbst das Problem (vgl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 205 ff.). Kommt es zur Veranlagung (§ 50 Abs. 5 Satz 2), findet wie bei Inlandsachverhalten neben § 3 Nr. 40 auch § 3c Abs. 2 Anwendung.

15 3. Halbabzugsverbot bei REIT (Abs. 3)

§ 3 Nr. 70 iVm. § 3c Abs. 3 sind zusammen eine StVergünstigung zur Förderung deutscher REIT (BTDDrucks. 16/4026, 25). Die Gewinne aus Veräußerungen von Immobilien an einen Vor-REIT oder eine REIT-AG oder aus der Verwirk-

lichung des Ersatzrealisationstatbestands beim Wechsel einer kstpf. AG in eine kstbefreite REIT-AG (§ 17 Abs. 2 REITG iVm. § 13 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 KStG) sind bis zum 31.12.2009 nur hälftig stpfl. (sog. Exit Tax). Da § 3 Nr. 70 lediglich BV-Mehrungen und Einnahmen als Bruttogröße erfasst, stellt § 3c Abs. 3 sicher, dass im Erg. der Gewinn (Nettogröße) hälftig stfrei ist. Der Vergünstigungscharakter wird insbes. dadurch deutlich, dass die hälftige StFreistellung in Verlustfällen nicht gilt (§ 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. b). § 3c Abs. 3 iVm. § 3 Nr. 70 Buchst. a oder b können daher in keinem Fall stl. nachteilig sein (anders bei § 3c Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40, krit. Anm. 10).

4. Abzugsverbot bei steuerfreien Sanierungserträgen (Abs. 4)

15a

§ 3c Abs. 4 ist eine Folgeänderung der Einf. des § 3a, also der Behandlung von Sanierungserträgen als stfreie Einnahmen (BV-Mehrungen oder BE). Ohne die Sonderregelung in § 3c Abs. 4 wäre in diesen Fällen die Grundregel aus § 3c Abs. 1 Halbs. 1 anzuwenden gewesen. Die Bedeutung der Regelung erschließt sich, wenn danach unterschieden wird, in welchen Konstellationen die vorrangige Spezialregelung lediglich eine klarstellende oder eine konstitutive Bedeutung hat.

Klarstellende Bedeutung mangels Abweichung von der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1): Die Neuregelung hat nur eine klarstellende Bedeutung, soweit sich aus der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) keine abweichende Rechtsfolge ergibt. Diese Klarstellungen sind teilweise erfolgt, um sicherzustellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung abgewichen wird, die bereits unter Geltung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) zugrunde gelegt wurde.

► *Abzugsverbot unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht (§ 3c Abs. 4 Satz 1):* Da die Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) – anders als die Sonderregel (§ 3c Abs. 4 Satz 1) – keinen ausdrücklichen Hinweis darauf enthält, dass die Sanierungsaufwendungen unabhängig davon nicht abziehbar sind, in welchem VZ sie anfallen, ist zu vermuten, dass in dieser Rechtsfolge der Grund für die Schaffung der Sonderregel liegt. Eindeutig aus der Gesetzesbegründung ergibt sich dieses Motiv aber nicht (vgl. BTDrucks. 18/12128, 33). Betrachtet man die Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) im Lichte der gegenwärtig herrschenden Auslegung, ist die Sonderregel (§ 3c Abs. 4 Satz 1) insoweit jedoch deklaratorisch, hat also nur eine klarstellende Bedeutung (DESSENS, FR 2017, 981 [984]; KANZLER, NWB 2017, 2260, [2273]), denn auch § 3c Abs. 1 Halbs. 1 normiert ein Abzugsverbot, das unabhängig davon gilt, in welchem VZ die Aufwendungen angefallen sind (Anm. 41). Insbesondere folgt aus dem Erfordernis eines „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ kein zeitlicher, auf denselben VZ beschränkender Zusammenhang. So wurde von der Rspr. unter Geltung des § 3 Nr. 66 aF auch § 3c aF verstanden (vgl. FG Nürnberg. v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Die Klarstellung erfolgt daher wohl vor dem Hintergrund, dass bereits unter Geltung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) Sanierungskosten unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungskosten angefallen sind, vom Sanierungsgewinn abgezogen wurden (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8St 244, Rz. II.3.1, juris). Insoweit wollte man wohl sicherstellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung zur vorherigen „Rechtslage“ (dazu Anm. 5) abgewichen wird.

► *Abzugsverbot im Zusammenhang mit einem Besserungsschein (§ 3c Abs. 4 Satz 3)*: Nach § 3c Abs. 4 Satz 3 fallen ausdrücklich auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein unter das Abzugsverbot (dazu Anm. 117). Solche Aufwendungen fallen typischerweise in einem späteren VZ an, wenn die Verbindlichkeit bei Eintritt des Besserungsfalls wieder eingebucht bzw. unmittelbar auf die wiederbelebte Verbindlichkeit gezahlt wird. Da auch unter der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 2) insoweit ein unmittelbarer, wirtschaftlicher Zusammenhang zum ursprünglichen Wegfall der Verbindlichkeit ungeachtet der unterschiedlichen VZ bestanden hätte, handelt es sich im doppelten Sinne um eine Klarstellung: Die Aufwendungen unterliegen nicht nur bereits der Sonderregel aus § 3c Abs. 4 Satz 1, sondern hätten auch dem allgemeinen Abzugsverbot nach § 3c Abs. 1 Halbs. 1 unterlegen. Die doppelte Klarstellung erfolgte wohl vor dem Hintergrund, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein bereits unter Geltung des sog. BMF-Sanierungserlasses nach dem „Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein sollten (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 5). Auch insoweit wollte man wohl sicherstellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung zur vorherigen „Rechtslage“ (dazu Anm. 5) abgewichen wird.

► *Korrektur von Steuer- oder Festsetzungsbescheiden (§ 3c Abs. 5 Satz 5)*: Die besondere Korrektornorm ermöglicht die Änderung von Steuer- oder Feststellungsbescheiden, wenn in vergangenen VZ Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt werden, bei denen sich im Sanierungsjahr herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a stehen. Wäre die Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) anwendbar, hätte eine solche Korrektur uE über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen können, weil der Umstand, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a besteht, als ein rückwirkendes Ereignis angesehen werden kann (Anm. 43). Mit Blick auf die vorherige „Rechtslage“ handelt es sich um eine abweichende Regelungstechnik zur Behandlung VZ-übergreifender Konstellationen. Dies ist letztlich dem Umstand geschuldet, dass nach § 3a Abs. 1 Sanierungserträge bereits bei der Gewinnermittlung stfrei gestellt werden. Dagegen wurden Sanierungsgewinne unter Geltung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) erst bei der Festsetzung (§ 163 AO) oder Erhebung (§ 227 AO) durch Erlass außer Acht gelassen und VZ-übergreifende Auswirkungen über Stundungen (§ 222 AO) reguliert.

► *Korrektur auch von bestandskräftigen Steuer- oder Festsetzungsbescheiden (§ 3c Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1)*: Die Norm ordnet an, dass eine Korrektur nach § 3c Abs. 5 Satz 5 auch für bereits bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide gilt. Es ist aber auch ohne diese Regelung nicht ersichtlich, warum die besondere Korrektornorm in § 3c Abs. 4 Satz 5 ohne diese Ergänzung auf nicht bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide beschränkt wäre. Im Übrigen ist auch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO („rückwirkendes Ereignis“) – also die Korrektornorm, die bei Anwendung der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) heranzuziehen wäre – nicht auf nicht bestandskräftige Bescheide beschränkt. Auch insoweit handelt es sich im doppelten Sinne um eine Klarstellung.

Konstitutive Bedeutung durch eine Abweichung von der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1): Im Vergleich zur Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) enthält die Sonderregelung (§ 3c Abs. 4) aber auch konstitutive Rechtsfolgen, die bei Anwendung der Grundregel nicht eingetreten wären. Diese Abweichungen sind teilweise erfolgt, um sicherzustellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung

abgewichen wird, die bereits unter Geltung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) zugrunde gelegt wurde:

► *Abzugsverbot ohne eine allgemeine böhenmäßige Beschränkung auf die steuerfreien Sanierungserträge (§ 3c Abs. 4 Satz 1):* Im Vergleich zu § 3c Abs. 1 Halbs. 1 wirkt § 3c Abs. 4 Satz 1 in den eher unwahrscheinlichen Fällen konstitutiv, in denen die Sanierungsaufwendungen den Sanierungsertrag übersteigen, also insgesamt ein „Sanierungsverlust“ entsteht. Bei § 3c Abs. 1 Halbs. 1 ist das Abzugsverbot nach hier vertretener Auffassung (Anm. 42) bereits im Wortlaut („soweit“) auf die Höhe der stfreien Einnahmen beschränkt. Das gilt unabhängig davon, in welchen VZ Einnahmen und Ausgaben anfallen (Anm. 43 auch zu verfahrensrechtl. Folgen). § 3c Abs. 4 Satz 1 enthält eine solche Einschränkung im Wortlaut – ebenso wie § 3c Abs. 2 (Anm. 54) – dagegen nicht. Bestätigt wird dieses Erg. für § 3c Abs. 4 Satz 1 durch eine systematische Auslegung unter Heranziehung von § 3c Abs. 4 Satz 4. Dort wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, der Höhe nach auf den sog. verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 beschränkt, so dass nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht zu einem „Sanierungsverlust“ führen können (dazu Anm. 120). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass vorweggenommene Sanierungsaufwendungen oder solche, die im Sanierungsjahr anfallen, zu einem nicht abziehbaren „Sanierungsverlust“ führen können (DESENS, FR 2017, 981 [985]; MÖHLENBROCK/GRAGERT, FR 2017, 994 [997]; SISTERMANN/BEUTEL, DStR 2017, 1065 [1069]).

► *Ausnahme vom Abzugsverbot für bestimmte vorweggenommene Sanierungsaufwendungen (§ 3c Abs. 4 Satz 2):* Nach der Norm wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen aus vorangegangenen VZ ausgeschlossen, wenn der damalige Abzug zu einer Erhöhung eines Verlustvortrags geführt hat, der nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 5 im Sanierungsjahr gemindert wird (dazu Anm. 115). Das entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8St 244, Rz. II.3.1, juris) und dient im geltenden Recht letztlich der Vereinfachung (MÖHLENBROCK/GRAGERT, FR 2017, 994 [997]), denn unter Anwendung des § 3c Abs. 1 Halbs. 1 käme es über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur nachträglichen Korrektur des Steuer- oder Festsetzungsbescheids und in der Folge uU auch zur Minderung festgestellter Verlustvorträge (vgl. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5), die dann nicht mehr als Steuererminderungspositionen iSd. § 3a Abs. 3 Satz 2 zur Verfügung gestanden hätten.

► *Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist (§ 3c Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2):* Die Norm verknüpft die Festsetzungs- und damit die Änderungsfrist (vgl. § 169 Abs. 1 AO) für Steuer- und Festsetzungsbescheide aus vergangenen VZ mit der Festsetzungsfrist des Steuer- oder Festsetzungsbescheids aus dem Sanierungsjahr. Erfasst sind Bescheide aus vorherigen VZ, in denen Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt wurden, bei denen sich später herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a im Sanierungsjahr stehen. Wäre dagegen die Grundregel (§ 3a Abs. 1 Halbs. 2) anwendbar und eine Korrektur über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO („rückwirkendes Ereignis“) erfolgt, hätte eine nachträgliche Änderung daran scheitern können, dass die Steuer- oder Festsetzungsbescheide aus den vorherigen VZ bereits festsetzungsverjährt sind (dazu Anm. 43).

IV. Geltungsbereich des § 3c

1. Sachlicher Geltungsbereich

16 a) Allgemeines Abzugsverbot (Abs. 1)

§ 3c Abs. 1 gilt wegen seiner systematischen Stellung für alle Einkunftsarten, unabhängig davon, ob Einkünfte durch Gewinn (§ 2 Nr. 1) oder den Überschuss der Einnahmen über die WK (§ 2 Nr. 2) ermittelt werden. Als Einkünfteermittlungsvorschrift setzt § 3c Abs. 1 voraus, dass ein Einkünfteatbestand erfüllt ist und die Ausgaben bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen wären, wenn die Einnahmen nicht stfrei wären. Ausgeschlossen vom sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 sind daher Ausgaben im Zusammenhang mit nicht stbaren Einnahmen (s. Anm. 32) sowie stfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen (s. Anm. 33) und Ausgaben, die nicht bereits bei der Einkünfteermittlung abzuziehen sind, sondern erst von der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3), dem Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4), vom Einkommen (§ 2 Abs. 5) oder bei der tariflichen ESt (§ 2 Abs. 5) abzuziehen sind (s. Anm. 35).

Durch Abs. 1 Halbs. 2 („Absatz 2 bleibt unberührt“) wird klargestellt, dass das allgemeine Abzugsverbot dann nicht gelten soll, wenn das anteilige (40 %) Abzugsverbot des Abs. 2 angewendet werden muss (CREZELIUS, DB 2001, 221 [226]).

Progressionsvorbehalt (§ 32b): Die dem Vorbehalt unterliegenden Einkünfte ermitteln sich nach deutschem Recht, also auch nach § 3c. Ausnahme: Für die Steuersatzermittlung wird gerade die StPfl. von Einkünften unterstellt, die – etwa durch ein DBA – stbefreit sind. Mit der unterstellten StPfl. ist zugleich § 3c Abs. 1 nicht auf in unmittelbarem Zusammenhang stehende Ausgaben anzuwenden (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

Anrechnung ausländischer Quellensteuer (§ 34c): Erzielt ein unbeschränkt Stpfl. ausländ. Einkünfte (§ 34d), kommt je nach Ausgestaltung des DBA bzw. nach § 34d Abs. 1 eine Anrechnung der ausländ. Steuer auf die deutsche ESt in Betracht. Die Anrechnung ist grds. nur möglich, soweit deutsche ESt auf die ausländ. Einkünfte anfällt. Die Zuordnung von Aufwendungen zu den ausländ. Einkünften erfolgt allein nach dem Veranlassungszusammenhang (wie bei § 50 Abs. 1 Satz 1). § 3c ist nicht analog anwendbar (BFH v. 16.3.1994 – I R 42/93, BStBl. II 1994, 799 [802]; BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 [579]).

b) Abzugsverbot im Teileinkünfteverfahren (Abs. 2)

17 aa) Anwendung nur bei der Ermittlung der Einkünfte

Der sachliche Geltungsbereich des Abs. 2 beschränkt sich bei der Ermittlung der Einkünfte auf alle Ausgaben (s. Anm. 51), die im wirtschaftlichen Zusammenhang (s. Anm. 53) mit BV-Mehrungen oder Einnahmen stehen, die nach § 3 Nr. 40 anteilig (40 %) stfrei sind (s. Anm. 52).

Veräußerungsfreibeträge (§ 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3), Veräußerungsfreigrenze (§ 23 Abs. 3 Satz 5): Sie knüpfen erst an den Veräußerungsgewinn (Nettogröße) an, der ggf. unter Berücksichtigung von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 ermittelt wurde. § 3c Abs. 2 reduziert die Freibeträge bzw. -grenze nicht.

Anrechnung ausländischer Quellensteuer (§ 34c): Die deutsche ESt auf ausländ. Einkünfte (§ 34d), auf die die ausländ. Quellensteuer angerechnet wird, ist

ggf. unter Berücksichtigung von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 zu ermitteln (DESENS, IStR 2003, 613 [615]). Die ausländ. Quellensteuer kann aber auch in Fällen des § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 voll angerechnet werden; § 3c Abs. 2 führt nicht zu einer nur anteiligen Anrechnung der Quellensteuer. Das wäre nicht sachgerecht, weil auch die inländ. KapErtrSt voll anrechenbar ist (§ 36). Zudem würde es dem Willen des Gesetzgebers widersprechen, der zunächst nur eine hälftige Anrechnung zulassen wollte (BTDrucks. 14/2683, 3), aber die Begrenzung dann gestrichen hat (BTDrucks. 14/3366, 119).

bb) Keine Anwendung ohne ausdrückliche Bestimmung im Gesetz

18

Außer in den Fällen des § 3 Nr. 40 ist § 3c Abs. 2 Satz 1 nur anwendbar, wenn dies ausdrücklich gesetzlich bestimmt wird.

Keine Anwendung bei Einkünften aus Kapitalvermögen: Ab VZ 2009 sind bei Kapitaleinkünften (§ 20) vorbehaltlich des § 32d Abs. 2 keine WK nach §§ 9, 9a abziehbar (§ 2 Abs. 2 Satz 2), sondern allein ein Sparer-Pauschbetrag von 801 €/1 602 € (§ 20 Abs. 9). Abs. 2 gilt dann ebenso nicht wie bei der Ermittlung von Veräußerungsgewinnen (§ 20 Abs. 4), die als Kapitaleinkünfte behandelt werden (§ 20 Abs. 2). Soweit die Einkünfte nicht unter § 20 zu fassen sind (vgl. § 20 Abs. 8), gilt nach wie vor Abs. 2, wenn die Einnahmen unter § 3 Nr. 40 fallen.

Keine Anwendung in Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2: Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Abschluss einer LV (Beratungshonorare, Maklergebühren), bei der die Differenz aus Versicherungsleistung und eigenen Beiträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 nur hälftig besteuert wird, unterliegen nicht § 3c Abs. 2 Satz 1 (LORITZ, DStR 2005, 625 [630]). Es fehlt ein ausdrücklicher Verweis auf § 3c Abs. 2, der überdies einen anderen Zweck verfolgt (s. Anm. 9). Soweit man die Aufwendungen seit dem VZ 2005 grds. als WK anerkennt (LORITZ, DStR 2005, 625 [629]), folgt auch aus § 3c Abs. 1 kein Aufteilungsgebot, nach dem nur die Hälfte der WK abziehbar wäre. Vielmehr werden die Aufwendungen als vorab entstandene WK regelmäßig getätigt, um stpfl. Einnahmen zu erzielen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1), und sind auch bei hälftiger StFreistellung nur durch den stpfl. Teil veranlasst (vgl. Anm. 38). Sind die Zinsen aus der LV dagegen vollständig stfrei, sind die im Zusammenhang stehenden WK nicht abziehbar (BFH v. 27.8.2013 – VIII R 3/11, BStBl. II 2014, 560). Seit dem VZ 2009 sind auch bei stpfl. Einnahmen aus LV keine WK mehr abziehbar, sondern allein der Sparer-Pauschbetrag von 801 €/1 602 € (§ 20 Abs. 9).

Anwendung in Fällen des § 3 Nr. 41 Buchst. a Halbs. 2: Die Norm erklärt § 3c Abs. 2 für entsprechend anwendbar auf Ausgaben, die in Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen stehen, die nach § 3 Nr. 41 Buchst. a Halbs. 1 gänzlich stfrei gestellt werden, weil sie innerhalb der letzten sieben Jahre bereits der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7–14 AStG) unterlegen haben (krit. zur Frist DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 202f. mwN). Die Hinzurechnungsbesteuerung bildet ein vom Teileinkünfteverfahren gänzlich zu unterscheidendes Sonderregime: Der Gewinn aus der ausländ. Zwischengesellschaft wird bereits anteilig beim inländ. Anteilseigner unabhängig davon besteuert, ob der Gewinn tatsächlich ausgeschüttet wird (vgl. § 10 Abs. 1 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag wird auch nicht nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei gestellt (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG), so dass es zur einer vollen Besteuerung beim Anteilseigner kommt. Zur Vermeidung einer echten Doppelbesteuerung stellt § 3 Nr. 41 Buchst. a Halbs. 1 daher die tatsächlichen Gewinnausschüttungen stfrei. Eine folgerichtige Umsetzung des objektiven Nettoprinzipts gebietet eine volle Abziehbarkeit der Ausgaben, die mit voll stpfl. Einnahmen (Hinzurechnungsbetrag) in wirtschaftli-

chem Zusammenhang stehen. Wendet man hingegen § 3c Abs. 2 entsprechend an (§ 3 Nr. 41 Buchst. a Halbs. 2 EStG; § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG), bedarf diese Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips der Rechtfertigung. Die im Gesetzgebungsverfahren angeführte Begründung, Ausschüttungen aller ausländ. Gesellschaften gleich zu behandeln, unabhängig davon, ob sie der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben (BTDrucks. 14/7344, 13 f.), überzeugt nicht. Schafft der Gesetzgeber mit der Hinzurechnungsbesteuerung ein Sonderregime zum Teileinkünfteverfahren, muss er es auch auf der Ausgabenseite folgerichtig umsetzen, mit der Konsequenz, dass auch § 3c Abs. 2 nicht anwendbar sein darf (ebenfalls krit. GLÄSER/M. BIRK, ISR 2015, 233 [235] mwN; aA KRAFT/MOSER, ISR 2012, 77). Da die durch § 3 Nr. 41 Buchst. a Halbs. 2 angestrebte Gleichbehandlung von Ungleichem zu einer Mehrbelastung führt, die nicht zu rechtfertigen ist, liegt uE ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.

19 c) Halbabzugsverbot bei REIT (Abs. 3)

§ 3c Abs. 3 gilt nur, wenn BV-Mehrungen oder Einnahmen nach § 3 Nr. 70 Buchst. a oder b hälftig stfrei gestellt werden. Ist die hälftige StFreistellung nicht anzuwenden (§ 3 Nr. 70 Satz 2), gilt auch § 3c Abs. 3 nicht, etwa in Verlustfällen (§ 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. d, s. Anm. 15). Entfällt die hälftige StFreistellung rückwirkend (§ 3 Nr. 70 Sätze 3 oder 4), ist auch das hälftige Abzugsverbot (§ 3c Abs. 3) wieder rückgängig zu machen. BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten sind dann voll abziehbar (rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO). Nach § 17 Abs. 2 REITG soll § 3c Abs. 3 bei Anwendung des § 13 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 KStG entsprechend gelten. Der Verweis ist deklaratorisch, weil § 3c Abs. 3 bereits unmittelbar anwendbar ist, wenn es beim Statuswechsel einer kstpfl. AG in eine kstbefreite REIT-AG durch § 13 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 KStG zu einer Gewinnrealisierung kommt. Dieser Fall wird bereits unmittelbar von § 3 Nr. 70 Buchst. b erfasst, der nur einschlägig sein kann, wenn auch § 17 Abs. 2 REITG einschlägig ist. Für andere hälftige Freistellungen (zB § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2) ist § 3c Abs. 3 nicht entsprechend anwendbar.

19a d) Abzugsverbot bei Sanierungserträgen (Abs. 4)

§ 3c Abs. 4 gilt nur, wenn BV-Mehrungen oder BE nach § 3a stfrei gestellt werden. Ist die StFreistellung nach § 3a nicht anzuwenden, gilt auch das Abzugsverbot aus § 3c Abs. 4 nicht. Auch wenn es – etwa bei einer gescheiterten Sanierung – nicht zu Sanierungserträgen kommt, die nach § 3a stfrei gestellt werden, kommt das Abzugsverbot aus § 3c Abs. 4 Satz 1 nicht zur Anwendung (DESENS, FR 2017, 981 [985]). Vergebliche Sanierungsaufwendungen bleiben demnach voll abziehbar. Gleiches gilt etwa, wenn die Gläubiger ausschließlich andere Sanierungsbeiträge als Schuldenerlasse erbringen (FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536 [1543]) oder der Stpfl. im Falle einer unternehmensbezogenen Sanierung deren Voraussetzungen nicht nach Maßgabe des § 3a Abs. 2 nachweist (s. Anm. 5). Zu Unrecht geht dagegen die Gesetzesbegründung davon aus, dass das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen unabhängig davon gilt, ob die Aufwendungen tatsächlich zu entsprechenden BV-Mehrungen geführt haben (fruchtlose Sanierungsaufwendungen) (BTDrucks. 18/12128, 3). Das widerspricht der stRspr. des BFH, nach der auch das entsprechend formulierte Teilabzugsverfahren (§ 3c Abs. 2 Satz 1) bei sog. einnahmeloßen Beteiligungen nicht angewendet wurde (Anm. 5).

BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v.

9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 (1104); BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8; BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH v. 6.4.2011 – IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028; BFH v. 6.4.2011 – IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13; BFH v. 24.1.2012 – IX R 34/10, DSrR 2012, 854; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198.

Erst die gesetzgeberische Schaffung des heutigen § 3c Abs. 2 Satz 7, der für die Anwendung des Teilabzugsverbots die bloße Absicht ausreichen lässt, Beteiligungs(-betriebs-)einnahmen erzielen zu wollen, hat dort zur Einbeziehung vergeblicher Beteiligungsaufwendungen geführt (Anm. 90). Eine dem § 3c Abs. 2 Satz 7 entsprechende Regelung enthält § 3c Abs. 4 jedoch nicht. Die Norm ist als „rechtsprechungsbrechende“ Sonderregelung auf vergebliche Sanierungsaufwendungen iSd. § 3c Abs. 4 Satz 1 auch nicht analog anwendbar (DESENS, FR 2017, 981 [985]; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536 [1543]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 26). Das Abzugsverbot aus § 3c Abs. 4 ist in seinem sachlichen Geltungsbereich abschließend und geht dem Abzugsverbot aus § 3c Abs. 1 Halbs. 1 vor (Anm. 15a).

2. Persönlicher Geltungsbereich

20

Abs. 1 gilt im EStRecht für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Im KStRecht gilt § 3c Abs. 1 über § 8 Abs. 1 KStG, soweit keine Sonderregelungen eingreifen (etwa § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG, s. Anm. 24; partielle KStBefreiungen s. Anm. 35).

Abs. 2 gilt für alle estpfl. natürliche Personen (auch über PersGes.), es sei denn, die ESt wird bereits durch die KapErtrSt abgegolten, wie bei Ausschüttungen an beschränkt Stpfl., die nicht in einer inländ. BS vereinnahmt werden (§ 50 Abs. 5). Für KapGes. gilt § 3c Abs. 2 nicht, weil § 8b KStG vorgeht, selbst wenn die StBefreiung nach § 8b Abs. 4 KStG ausgeschlossen ist (ausführl. JOISTEN/VOSSEL, FR 2014, 794; aA RATHKE/RITTER, DSrR 2014, 1207).

Abs. 3 gilt für alle unbeschränkt oder beschränkt estpfl. oder kstpfl. Personen, die die StVergünstigung aus § 3 Nr. 70 Buchst. a oder b beanspruchen können.

Abs. 4 gilt für alle unbeschränkt oder beschränkt estpfl. oder kstpfl. Personen, die die StBefreiung für Sanierungserträge aus § 3a beanspruchen können.

V. Verhältnis des § 3c zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Abzugsverboten im EStG

a) Verhältnis zu Sonderausgaben

21

§ 3c gilt weder unmittelbar noch entsprechend für den SA-Abzug (BFH v. 4.3.1977 – VI R 168/75, BStBl. II 1977, 503; BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 [509]; BFH v. 8.12.1978 – VI R 26/76, BStBl. II 1979, 212; BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 [891]). Ausnahmsweise erfasst § 3c Abs. 1 aber Ausgaben im Zusammenhang mit streifen Einnahmen, die nach dem EStG wie SA abgezogen werden dürfen, wenn der Abzug eine Parallelwertung voraussetzt, nach der die Ausgaben WK sein müssten, wenn sie im Rahmen einer Einkunftsart angefallen wären (BFH v. 28.5.1998 – X R 32/97, BStBl. II 1998, 565 [566]; Sächs. FG v. 23.1.2002 – 5 K 1048/99, EFG 2002, 530, rkr., jeweils zu § 10e Abs. 6 iVm. § 52 Abs. 19 [Vorkosten hypothetisch

WK zur VuV]; § 3c Abs. 1, soweit ArbG einen gem. § 3 Nr. 68 aF stfreien Zuschuss gewährt).

§ 10 Abs. 2 Satz 1 enthält ein Abzugsverbot für Versorgungsaufwendungen, die „in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen“. Dieses Abzugsverbot und das Abzugsverbot iSd. Abs. 1 sind strukturell ähnlich und daher grds. gleich auszulegen (BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721; vgl. aber zu Besonderheiten bereits zum Veranlassungszusammenhang bei Altersvorsorgeaufwendungen (SA) einerseits und Abfindungszahlungen zum Ausschluss des Versorgungsausgleichs (WK) andererseits [Streitjahr jeweils 2006]: BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773; BFH v. 23.11.2016 – X R 60/14, BFH/NV 2017, 890).

22 b) Verhältnis zu speziellen Abzugsverboten bei Korrespondenz mit steuerfreien Einnahmen

Abzugsverbote für Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien nebenberuflichen Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 Satz 2 „Übungsleiterpauschale“ und § 3 Nr. 26a Satz 2): Die Abweichung von § 3c Abs. 1 liegt im Aufteilungskriterium: Durch die StBefreiung in § 3 Nr. 26 Satz 1 wird seit VZ 2000 kein Aufwand mehr abgegolten, sondern ein Anreiz zur Aufnahme der begünstigten Tätigkeiten gesetzt (BTDrucks. 14/2035, 37 als Reaktion auf BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280; s. Anm. 39, 40). Ohne Sonderregelung wäre in solchen Fällen der Anteil der nicht abziehbaren Ausgaben nach dem Anteil der stfreien Einnahmen an den Gesamteinnahmen zu bestimmen (s. Anm. 40). Durch § 3 Nr. 26 Satz 2 richtet sich die Aufteilung weiterhin nach den Grundsätzen für Aufwandsentschädigungen mit Ausgleichscharakter (s. Anm. 39; vgl. zu § 3 Nr. 26 aF insbes. BFH v. 30.1.1986 – IV R 247/84, BStBl. II 1986, 401 [402]; BFH v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163 [164]). Das Gleiche gilt bei § 3 Nr. 26a Satz 2. Unterschreiten die Einnahmen den Höchstbetrag (2400 €), ist § 3 Nr. 26 Satz 2 dem Wortlaut nach nicht einschlägig. Für die im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben gilt dann Abs. 1, dh., sie sind nur abziehbar, soweit sie die Einnahmen übersteigen, also nur in Verlustfällen (s. Anm. 42; BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFHE 260, 271, Rz. 18; FG Berlin-Brandenb. v. 5.12.2007 – 7 K 3121/05 B, EFG 2008, 1535, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 25.5.2011 – 2 K 1996/10, EFG 2011, 1596, rkr.; aA OBERMAIR, DStR 2016, 1583 [1586]).

Minderung der Entfernungspauschale: § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 bestimmt, dass nach § 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3 stfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte den nach der Entfernungspauschale abziehbaren Betrag (§ 9 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 Satz 2) mindern. Obwohl es sich um einen besonderen Fall des stfreien Aufwendersatzes handelt (s. Anm. 39), soll die Minderung auch dann vollumfänglich in Höhe des Werts des stfreien Sachbezugs erfolgen, wenn der stfreie Sachbezug (zB Bahn-Jahreskarte) auch privat genutzt werden kann und wird (FG Berlin-Brandenb. v. 19.6.2013 – 14 K 14110/10, EFG 2013, 1576, rkr.).

Abzugsverbot für durch ein Mandat veranlasste Aufwendungen, wenn zu deren Abgeltung Aufwandsentschädigungen gezahlt werden (§ 22 Nr. 4 Satz 2): Die Entschädigungen sind stfrei (§ 3 Nr. 12), so dass die tatsächlichen Aufwendungen bis zur Höhe der stfreien Einnahmen als abgegolten gelten (Hess. FG v. 16.2.1983 – I 164/80, EFG 1983, 494, rkr.). § 22 Nr. 4 Satz 2 schließt überdies auch mandatsbedingte WK aus, soweit sie die Entschädigung übersteigen (BTDrucks. 7/5531, 26; BFH v. 29.3.1983 – VIII R 97/82,

BStBl. II 1983, 601 [602]; BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266 [269]).

Abzugsverbot für Aufwendungen beschränkt Steuerpflichtiger, soweit sie nicht mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen: Da § 50 Abs. 1 Satz 1 erst bestimmt, welche Ausgaben zu inländ. Einkünften stbar sind, ist § 3c Abs. 1 nachrangig (BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351 [353]).

c) Verhältnis zu Abzugsverboten im Grenzbereich zur privaten Lebensführung 23

Nicht abziehbare Ausgaben (§ 12): § 12 hat Vorrang, weil § 3c Abs. 1 erst anwendbar ist, wenn BA oder WK vorliegen.

Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5) und Werbungskosten (iVm. § 9 Abs. 5): § 4 Abs. 5 (ggf. iVm. § 9 Abs. 5) ist neben § 3c Abs. 1 anwendbar. Zwar ist die Rechtsfolge gleich (Abzugsverbot), jedoch liegen unterschiedliche Anknüpfungspunkte vor (stfreie Einnahmen bei § 3c Abs. 1; Nähe zur privaten Lebensführung bei § 4 Abs. 5), die untereinander weder einen Subsidiaritäts- noch Spezialitätsbezug aufweisen.

2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

a) Verhältnis zum Körperschaftsteuerrecht 24

Kapitalbeteiligungen (§ 8b KStG): Seit VZ 2004 (s. Anm. 5) ist § 3c Abs. 1 nicht mehr anwendbar (§ 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG).

Nicht abziehbare Aufwendungen (§ 10 KStG): Anders als bei § 12 EStG (s. Anm. 23) werden BA erfasst, so dass § 10 KStG neben § 3c Abs. 1 anwendbar ist.

Organschaft (§§ 14–19 KStG): § 3c Abs. 1 findet grds. keine Anwendung auf Aufwendungen des Organträgers (OT) für seine Organgesellschaft (OG) (BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437, Rz. 24; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 323 ff. mwN; aA THIEL, DB 2002, 1340 [1341]). Zwar besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfrei vereinnahmten Abführungen. Diese sind aber nicht stfrei iSd. § 3c Abs. 1. Vielmehr wird der Gewinn der OG dem OT zugerechnet und bei diesem besteuert (§ 14 KStG). Im Organkreis ist die StBefreiung der Abführung nur ein technisches Vehikel, um eine echte Doppelbesteuerung zu vermeiden und eine Einmalbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Organkreises zu gewährleisten.

Bei einem OT, der als natürliche Person estpfl. ist (vgl. § 14 Nr. 2 KStG), kann es auch bei der Ermittlung des Einkommens (§ 15 KStG) zur Anwendung des § 3c Abs. 2 kommen (sog. Bruttomethode nach § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG; vgl. BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl. I 2003, 437, Rz. 22, 26).

Da Einnahmen, die eine natürliche Person als OT aus der Veräußerung oder Entnahme der OG erzielt, nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b anteilig stfrei sind, sind auch alle mit der Veräußerung oder Entnahme im wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben (etwa der Buchwert der OG und Veräußerungskosten) nach § 3c Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar. Finanzierungsaufwendungen des OT, die allein mit der Veräußerung der OG und nicht mit den Gewinnabführungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nur anteilig abziehbar.

Überdies kann § 3c Abs. 2 Satz 1 beim OT auch auf Beteiligungsaufwendungen (etwa Finanzierungskosten) zur OG anwendbar sein, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen stehen, die nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind. Mangels Erforderlichkeit eines zeitlichen Zusammenhangs (s. Anm. 54) ist dies etwa denkbar bei einer vororganschäftlichen Gewinnausschüttung oder bei Mehrabführungen während der Organschaft, die ihre Ursache in der vororganschäftlichen Zeit haben und daher als Gewinnausschüttungen gelten (§ 14 Abs. 3 KStG). Kumulieren in einem VZ dabei organschaftliche Gewinnabführungen und Gewinnausschüttungen, ist eine quotale Aufteilung der Beteiligungsaufwendungen geboten (FG Saarl. v. 1.2.2016 – 1 K 1145/12, EFG 2016, 1013, Rz. 20 ff., Az. BFH IV R 61/16).

Zum anteiligen Abzug abführungsbedingter Teilwertabschreibungen (§ 3c Abs. 2 Satz 8) s. Anm. 91.

25 b) Verhältnis zum Investmentsteuerrecht (InvStG 2018)

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben der Anleger eines Investmentfonds (§ 21 InvStG): Zur Abmilderung einer Doppelbelastung der Investmenterträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG iVm. § 16 InvStG) der Anleger eines Investmentfonds, die seit dem 1.1.2018 grds. intransparent besteuert werden (vgl. §§ 6–15 InvStG), werden die Investmenterträge beim Anleger teilweise stfrei gestellt (sog. Teilfreistellung nach § 20 InvStG). Der prozentuale Umfang der Freistellung (0, 30, 60 oder 80 %) hängt von der Art des Fonds (Aktienfonds, Mischfonds, Immobilienfonds), bei Aktien- und Mischfonds zudem vom Anleger (natürliche Person mit PV oder BV, KStSubjekt) und bei Immobilienfonds von den Anlageobjekten ab. Spiegelbildlich dürfen nach der Sonderregelung in § 21 Satz 1 InvStG BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK, die mit den Erträgen aus Aktien-, Misch- oder Immobilienfonds in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem VZ sie anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte in dem prozentualen Umfang nicht abgezogen werden, wie auf die Erträge eine Teilfreistellung anzuwenden ist. Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des BV oder der Anteile des BV oder AK/HK oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind (§ 21 Satz 2 InvStG). Die Regelung in § 21 InvStG beruht auf dem Grundgedanken des § 3c Abs. 2 (BTDrucks. 18/8045, 92; HELIOS/MANN, DB Sonderausgabe Nr. 1/2016, 1 [17]), geht aber § 3c als abschließende Sonderregelung vor.

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben der Anleger eines Spezial-Investmentfonds (§ 44 InvStG): Das anteilige Abzugsverbot (§ 21 InvStG) ist für Anleger eines Spezial-Investmentfonds (§§ 34 ff. InvStG) entsprechend anwendbar (§ 44 InvStG). Auch diese Sonderregelung beruht auf dem Rechtsgedanken des § 3c Abs. 2 (BTDrucks. 18/8045, 114) und geht § 3c vor.

Anwendung der zu § 3c Abs. 1 entwickelten Grundsätze: Trotz des Umstands, dass es sich bei § 21 InvStG um eine abschließende Sonderregelung handelt, ist die Frage, ob die Aufwendungen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den (teilweise) stfreien Investmenterträgen stehen, nach den zu § 3c Abs. 1 entwickelten Grundsätzen (Anm. 36 ff.) zu ermitteln (so bereits BFH v. 30.1.2018 – VIII R 20/14, BStBl. II 2018, 487, Rz. 42 zu § 3 InvStG aF).

26 c) Verhältnis zum Gewerbesteuerrecht

Anwendung des § 3c durch Bezugnahme des Gewerbeertrags auf den nach EStG bzw. KStG ermittelten Gewinn (§ 7 Satz 1 GewStG): § 3c wirkt

sich bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags aus, soweit als Ausgangsgröße der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG ermittelte Gewinn herangezogen wird (§ 7 Satz 1 GewStG), der unter Berücksichtigung des § 3c ermittelt wird (BTDrucks. 14/2683, 13). Veräußert etwa ein Einzelunternehmer im BV gehaltene Kapitalanteile, ist der nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 ermittelte Veräußerungsgewinn auch für den Gewerbeertrag entscheidend.

► *Personengesellschaft als Träger des Gewerbebetriebs*: Seit VZ 2004 (BGBl. I 2004, 3310 [3318]) regelt § 7 Satz 4 GewStG ausdrücklich, dass § 3 Nr. 40 sowie § 3c Abs. 2 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anwendbar sind, soweit natürliche Personen an der Mitunternehmerschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligt sind. Ebenso für die VZ 2001 bis 2003: BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; HERZIG, DB 2003, 1459 (1467 f.); TÖBEN, FR 2002, 361 (367); BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, BStBl. I 2007, 302; aA noch BMF v. 28.4.2003 – IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl. I 2003, 292 (298), Rz. 57 f. Soweit sich eine Nichtanwendung in den VZ 2001 bis 2003 günstiger auswirkt (Verlustfall), kann es aus Gründen des Vertrauensschutzes auf Antrag bei einer Nichtanwendung bleiben (BMF v. 21.3.2007 – IV B 7 - G 1421/0, BStBl. I 2007, 302).

Anwendung des § 3c bei Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8, 9 GewStG): § 3c wirkt sich auf die Gewinnkorrekturvorschriften (Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG) nur aus, wenn die Hinzurechnung oder Kürzung einen Gewinn (Nettogröße) korrigiert, der nach dem EStG bzw. KStG unter Berücksichtigung des § 3c ermittelt worden ist. Werden durch eine Kürzung (§ 9 GewStG) nur Einnahmen (Bruttogröße) aus dem Gewerbeertrag gekürzt, sind in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen nicht entsprechend § 3c zu kürzen, weil eine solche Analogie faktisch eine neue Hinzurechnung begründen würde, die Tatbestände in § 8 GewStG aber abschließend sind. Der BFH hat deutlich gemacht, dass § 3c keinen für die GewSt geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatz normiert (BFH v. 11.2.1966 – VI 269/64, BStBl. III 1966, 316 [317]; vgl. BFH v. 25.1.2006 – I R 104/04, BStBl. II 2006, 844).

► *Kürzung aufgrund von Wirtschaftsgütern (insbesondere § 9 Nr. 1 GewStG)*: Schuldzinsen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit WG stehen, die nach § 9 GewStG den Gewerbeertrag kürzen, sind nicht außerhalb der Tatbestände in § 8 GewStG hinzuzurechnen (vgl. BFH v. 11.2.1966 – VI 269/64, BStBl. III 1966, 316 [317]; aA noch RFH v. 18.10.1939, StuW 1940, Nr. 13; RFH v. 12.2.1941, RStBl. 1941, 284).

► *Hinzurechnung aufgrund von Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG)*: Das Teileinkünfteverfahren für Streubesitzdividenden (unter 15 %) wird als Nettogröße rückgängig gemacht, indem stfreie Einnahmen (§ 3 Nr. 40) abzüglich der nach § 3c Abs. 2 nicht berücksichtigten Ausgaben hinzugerechnet werden (FinMin. Rhld.-Pf. v. 11.9.2003, DStR 2003, 1835 [1836]; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 5.4 [7/2012]).

► *Kürzung aufgrund von Schachteldividenden (§ 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG)*: Die Kürzungstatbestände in § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG mindern den Gewerbeertrag um die „Gewinne aus Anteilen“. Versteht man darunter eine Bruttogröße (so BFH v. 25.1.2006 – I R 104/04, BStBl. II 2006, 844, zu § 9 Nr. 2a GewStG bei inländ. Schachteldividenden; BFH v. 22.2.2006 – I R 30/05, BFH/NV 2006, 1659, zu § 9 Nr. 7 GewStG bei ausländ. Schachteldividenden), wäre der Kürzungsbetrag nicht um den bisher nach § 3c Abs. 1 oder 2 nicht berücksichtigten

Teil zu mindern (aA Nettogröße: FinMin. Rhld.-Pf. v. 11.9.2003, DStR 2003, 1835 [1836]; GROTHERR, BB 2001, 597 [601]; STRUNK, BB 2001, 857 [859]). In § 9 Nr. 2a Satz 3, Nr. 7 Satz 2 GewStG idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) ist nun gesetzlich geregelt, dass rückwirkend ab 2006 die Nettogröße zugrunde zu legen ist.

Anwendung des § 3c Abs. 4: Nach § 7b Abs. 1 GewStG ist § 3c Abs. 4 bei Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. § 7b Abs. 1 GewStG ist deklaratorisch, soweit in § 3c Abs. 4 Gewinnermittlungsvorschriften enthalten sind, die sich bereits bei der Ermittlung des Gewinns iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG auswirken (BTDrucks. 18/12128, 33). Das betrifft den Grundtatbestand des Abzugsverbots (§ 3c Abs. 4 Satz 1) sowie die ausdrückliche Einbeziehung von Aufwendungen in Zusammenhang mit Besserungsscheinen und vergleichbaren Aufwendungen (§ 3c Abs. 4 Satz 3). Konstitutiv wirkt die entsprechende Anwendung des § 3c Abs. 4 jedoch bei dessen Sätzen 2 und 4 (DESENS in WENDT/SUCHANEK/MÖLLMANN/HEINEMANN, 2019, § 7b GewStG Rz. 16 f.).

27 d) Verhältnis zum Außensteuerrecht

Keine Anwendung des § 3c auf einen steuerfreien Hinzurechnungsbetrag: Der Betrag konnte nach § 10 Abs. 5 AStG aF bis zum VZ 2002 (vgl. § 21 Abs. 11 Satz 2 AStG) in entsprechender Anwendung von DBA stbefreit sein. Aufwendungen des Anteilseigners in Zusammenhang mit seiner Auslandsbeteiligung blieben aber abziehbar (BFH v. 7.9.2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006, 537). Mit dieser Hinzurechnung werden keine Einnahmen, sondern (fiktive) Einkünfte besteuert, die dem Stpfl. nicht tatsächlich zugeflossen sind. Unterbleibt eine Hinzurechnung wegen § 10 Abs. 5 AStG aF, ist das keine stfreie Vereinnahmung (BFH v. 7.9.2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006, 537; H 3c EStR 2012).

28–29 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Abzugsverbot für Ausgaben, die in unmittelbarem
wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien
Einnahmen stehen**

Schrifttum: RUPPE, Die Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den Privatausgaben, DStJG 3 (1980), 103; BIRKENFELD, Teilweise steuerfreie Einnahmen und das Verbot des Ausgabenabzugs, FR 1981, 601; KOTTKE, Zur Problematik der sogenannten negativen Einnahmen, BB 1981, 965; E. SCHMIDT, Zulage und Abzugsverbot nach § 3c EStG, DB 1984, 326; E. SCHMIDT, Aufwendungen im Zusammenhang mit Investitionszulagen, DB 1984, 1375; WÜLLENKEMPER, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Köln 1987; WASSERMEYER, Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an einer indischen Kapitalgesellschaft, FR 1989, 518; MANKE, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, DStZ 1990, 4; THIEL, Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften, DB 1993, 1208; LANG/SEER, Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, 521; KRAFT/KRAFT, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 3c EStG und dem DBA-Schachtelprivileg, in BURMESTER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Helmut Debatin, München 1997, 235; WASSERMEYER, Will Baden-Württem-

berg wirklich das Veranlassungsprinzip des deutschen Ertragsteuerrechts abschaffen?, DB 1998, 642; ANDRESEN, Einschränkung des § 3c Absatz 1 und des § 9 EStG durch Doppelbesteuerungsrecht – Zuordnung von Aufwendungen zu in- bzw. ausländischen Einnahmen bei Auslandsentsendungen, IStR 2001, 497; FROTSCHER, Die Ausgabenabzugsbeschränkung nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; KANZLER, Fahrtkosten zur konkursreifen Arbeitsstätte trotz steuerfreien Konkursausfallgeldes abziehbar, FR 2001, 310; URBAN, Wirtschaftlicher Zusammenhang der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit Konkursausfallgeld, DStZ 2001, 440; HERZIG, Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459; WELLISCH/BARTLITZ, Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG und Rückstellungen für wertpapiergebundene Leistungszusagen an Arbeitnehmer, DStR 2003, 1642; OBERMAIR, Abzug von Ausgaben bei steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter, DStR 2016, 1583.

I. Ausgaben gem. Abs. 1

30

Ausgaben iSd. Abs. 1 sind alle Aufwendungen, die bei der Ermittlung der Einkünfte abziehbar wären, lägen nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 vor. Das sind nach dem Wortlaut allein BA (§ 4 Abs. 4; s. § 4 Anm. 700 ff.) und WK (§ 9; s. § 9 Anm. 60 ff.) einschließlich vorab entstandener und nachträglicher BA/WK. Ausgaben, die erst vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) abzuziehen sind (SA oder agB), fallen nicht unter Abs. 1 (s. aber Anm. 21).

Gewinn- oder überschusswirksame Vermögensminderung ausreichend: Der weite Ausgabenbegriff des Abs. 1 erfasst nicht nur Aufwendungen, bei denen durch Leistung Geld- oder Geldeswert abgeflossen sind. Vielmehr reicht buchmäßiger Aufwand aus.

BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03 (BStBl. II 2005, 581 [584]):

▶ *AfA* (vgl. RFH v. 14.12.1937, RStBl. 1938, 67; BFH v. 3.12.1964 – I 242/59 U, BStBl. III 1965, 139 [141]);

▶ *Teilwertabschreibungen* (BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 [569]; FG München v. 22.5.2002 – 7 K 4908/00, EFG 2002, 1210, rkr.; aA zu § 13 KStG aF [s. Anm. 3]: RFH v. 14.12.1937, RStBl. 1938, 67; BFH v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107 [109]; BFH v. 2.2.1972 – I R 54-55/70, BStBl. II 1972, 397 [398]; BFH v. 19.9.1973 – I R 170/71, BStBl. II 1973, 873; offen BFH v. 14.3.1989 – I R 39/85, BStBl. II 1989, 599);

▶ *Verbindlichkeiten und Rückstellungen* (ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 37 [11/2017]; LUDDES in B/B, § 3c Rz. 35 [5/2017]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 3);

▶ *Passiver Rechnungsabgrenzungsposten* (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 3).

Kurssicherungsprämien oder Kosten für Differenzgeschäfte, die gezahlt werden, um ein WG zu einem späteren Zeitpunkt zu einem vorher bestimmten Preis zu kaufen, sind idR keine BA und fallen daher schon nicht unter Abs. 1 (BFH v. 9.11.1993 – IX R 81/90, BStBl. II 1994, 289 [290]; FG Ba.-Württ. v. 24.5.1995 – 6 K 142/91, EFG 1995, 986, rkr.).

Rückzahlung steuerfreier Einnahmen: Auch die Rückzahlung stfreier Einnahmen ist uE eine Ausgabe iSd. Abs. 1. Es liegt aber kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu stfreien Einnahmen mehr vor, wenn die Rückzahlung durch zukünftige stpfl. Einnahmen veranlasst ist, etwa die Rückzahlung einer stfreien Abfindung wegen einer erneuten beruflichen Tätigkeit (BFH v. 27.5.1983 – VI R 2/80, juris, Rückzahlung einer nach § 3 Nr. 3 stfreien Abfindung nach § 88 BeamtVG, um erneut Beamter zu werden; s. Anm. 31). Fehlt eine solche Veranlassung durch eine berufliche Tätigkeit, greift Abs. 1, soweit die stfreien Einnahmen höher waren als deren Rückzahlung, was regelmäßig der Fall sein wird. Waren die Einnahmen nur teilweise stfrei (etwa bei einer nach § 3

Nr. 9 teilweise stfreien Abfindung) und wird die Abfindung nur teilweise zurückgezahlt, beschränkt sich das Abzugsverbot für die Rückzahlung dem Grunde nach im Verhältnis des stfreien Teils an der gesamten Abfindung (s. Anm. 40).

Abs. 1 greift bei der Rückzahlung von stfreien Einnahmen unabhängig davon ein, ob die Rückzahlung von Einnahmen als WK oder negative Einnahmen behandelt wird, die zwar die Einkünfte mindern, aber nicht auf den WKPauschbetrag (§ 9a) angerechnet werden (dazu § 9 Anm. 80 und § 8 Anm. 33). Schon vor Einführung des Abs. 1 (= § 3c aF) hat der BFH aus dem Korrespondenzgedanken (s. Anm. 6) abgeleitet, dass negative Einnahmen nicht abziehbar sind, wenn stfreie Einnahmen zurückgezahlt werden (BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. III 1959, 96). Danach ging er von der grundsätzlichen Anwendung des Abs. 1 auf die Rückzahlung von stfreien Einnahmen aus (BFH v. 27.5.1983 – VI R 2/80, juris; vgl. FG Brandenb. v. 23.1.1996 – 3 K 179/45 E, juris, rkr.: Abs. 1 bei Rückzahlung einer Abfindung [nach § 3 Nr. 9 stfrei]; FG Rhld.-Pf. v. 8.3.1979 – II 363/78, EFG 1979, 493, rkr.: Abs. 1 bei Rückzahlung von BAföG [nach § 3 Nr. 11 stfrei]; FG Saarl. v. 23.1.1981 – I 355/78, juris, rkr.: Rechtsgedanke des Abs. 1 bei Rückzahlung von Unterhaltsleistungen [nach § 22 Nr. 1 Satz 2 stfrei]). Einer Analogie bedarf es dafür uE nicht (so aber § 9 Anm. 81), weil der Ausgabenbegriff des Abs. 1 noch solche Ausgaben deckt, die in der vom Gesetz verwendeten Terminologie BA oder WK wären (das EStG kennt den Begriff „negative Einnahmen“ nicht), aber von der Rspr. als negative Einnahmen behandelt werden, damit sie nicht auf den WKPauschbetrag (§ 9a) angerechnet werden. Nach dem Zweck des Abs. 1 ist die abweichende Qualifikation unerheblich: Die Einnahmen haben die Leistungsfähigkeit des Stpfl. erhöht, obwohl sie stfrei waren, so dass es aufgrund des objektiven Nettoprinzips nicht gerechtfertigt ist, die korrespondierenden Ausgaben abzuziehen (s. Anm. 6).

Im Erg. glA § 9 Anm. 81 mwN; BOOCHS in LADEMANN, § 3c Rz. 15 (9/2018); LODES in B/B, § 3c Rz. 38 (5/2017); VON BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3c Rz. 9; FinMin. Nds. v. 12.3.1986, FR 1986, 234, Rz. 1.1 und 1.2; OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240, Rz. 1.1 und 1.2; aA KÖRTKE, BB 1981, 965 (968).

Werbungskosten-Pauschbeträge (§ 9a) werden zwar bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen, sind aber keine Ausgaben iSd. Abs. 1, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen können. Als Pauschbeträge stehen sie in keinem Bezug zu konkret angefallenen Einnahmen, sondern dienen allein der Vereinfachung. Bei stpfl. und stfreien Einnahmen mindert der Pauschbetrag allein die stpfl. Einnahmen. Er ist also nicht aufzuteilen und anteilig zu kürzen.

Sächs. FG v. 27.2.1997 – 2 K 317/95, EFG 1997, 795, rkr., neben Lohn gezahlte Abfindungen (§ 3 Nr. 9); FG Düss. v. 12.12.2002 – 14 K 6509/01 Kg, EFG 2003, 630, rkr.; BIRKENFELD, FR 1981, 601 (606); LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 9; vgl. BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/67, BStBl. II 1999, 588 (589).

Etwas anderes gilt, wenn aufgrund der LStR erhöhte WKPauschalen für typischerweise höhere Aufwendungen (zB Reisekosten) gewährt werden. Werden diese Kosten vom ArbG erstattet (nach § 3 Nr. 16 stfrei), ist die erhöhte Pauschale um die Erstattung zu kürzen (BFH v. 10.8.1990 – VI R 23, 24/85, BStBl. II 1990, 1065 [1066], Künstler; BFH v. 25.10.1996 – VI B 83/96, BFH/NV 1997, 287, Parlamentsjournalisten).

II. Steuerfreie Einnahmen

1. Einnahmen

a) Begriff

31

Einnahmen iSd. Abs. 1 sind alle WG, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer Einkunftsart des § 2 Abs. 1 zufließen (BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [585]; BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936).

Zufluss oder gewinnwirksame Vermögensmehrung erforderlich: Eine Einnahme iSd. Abs. 1 setzt wie bei § 8 Abs. 1 (s. § 8 Anm. 35) einen Vermögenszufluss voraus, zumindest aber eine gewinnwirksame Vermögensmehrung, wie etwa eine zu aktivierende Kaufpreisforderung oder eine Teilwertzuschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4). Nur wenn stfreie Einnahmen die Leistungsfähigkeit tatsächlich erhöht haben, rechtfertigt sich aus dem objektiven Nettoprinzip, BA oder WK vom Abzug auszuschließen (s. Anm. 6).

► *Darlehensforderungen bzw. -auszahlungen* sind keine Einnahmen iSd. Abs. 1, da sie sich aufgrund der Rückzahlungsverpflichtung nicht gewinnwirksam auswirken (BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [585]).

► *Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 AStG:* Siehe Anm. 27.

► *Reisekostenentschädigungen, Trennungsgeld und Verpflegungsmehraufwandsvergütungen:* Werden diese vom ArbG einbehalten oder gekürzt (etwa bei Gemeinschaftsverpflegung), handelt es sich insoweit nicht um stfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 13 (BFH v. 13.12.2007 – VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936; BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829; BFH v. 24.3.2011 – VI R 48/10, BFH/NV 2011, 1321; FG Rhld.-Pf. v. 5.2.2010 – 1 K 2623/08, EFG 2011, 30, rkr.).

► *Zukünftige Einnahmen:* Soweit hingegen darauf abgestellt wird, dass Abs. 1 bereits eingreift, wenn stfreie Einnahmen zwar gegenwärtig noch nicht vorliegen, sondern erst zukünftig erwartet werden (so BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 [569]; BFH v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 [100]; s. aber Anm. 33 und 43; HERRMANN in FROTSCHER, § 3c Rz. 11 [7/2015]), ist dem uE nur eingeschränkt zu folgen. Fallen Ausgaben und Einnahmen zeitlich auseinander (anderer VZ), schließt das uE zwar nicht den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang aus (s. Anm. 41). Abs. 1 kann aber erst eingreifen, wenn tatsächlich stfreie Einnahmen zugeflossen sind, also die Vermögensmehrung stl. erfasst worden wäre, wäre sie nicht stfrei; BA bzw. WK sind zunächst abziehbar (s. Anm. 42). Fließen später stfreie Einnahmen tatsächlich zu, wirkt das auf den BA- bzw. WKAbzug zurück. Die Veranlagung ist ggf. nachträglich zu korrigieren (s. Anm. 43).

► *Prozesskosten,* die im Zusammenhang mit einer begehrten, stfreien Ersatzleistung für eine erwartete, aber nicht eingetretene EStMinderung anlässlich der Beteiligung an einem Abschreibungsmodell entstanden sind, können nach Abs. 1 nicht steuermindernd berücksichtigt werden (FG München v. 24.11.1992 – 12 K 2299/90, juris, rkr.).

Einlagen sind keine Einnahmen iSd. Abs. 1, da sie schon begrifflich nicht zum Gewinn (§ 4 Abs. 1 Satz 1) gehören (BFH v. 21.12.1977 – I R 20/76, BStBl. II 1978, 346 [347], zur Kapitalerhöhung; BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88, zu Genossenschaftsbeiträgen).

Pauschalierung der Lohnsteuer (§ 40): Keine Einnahmen iSd. Abs. 1 liegen vor, soweit der ArbG Arbeitslohn pauschal besteuert (§ 40 Abs. 3 Satz 2). Auch

wenn der pauschal besteuerte Lohn zum Ausgleich von stl. zu berücksichtigenden Aufwendungen dient (s. Anm. 39), sind Aufwendungen in Höhe des pauschal besteuerten Lohns als WK abziehbar (FG Rhld.-Pf. v. 27.9.1988 – 2 K 178/87, EFG 1989, 117 [118], rkr., Verpflegungsmehraufwand eines Urlaubspfarrrers).

32 b) Abgrenzung von nicht steuerbaren Einnahmen

Wertzuwächse, die außerhalb der Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) zufließen und damit nicht stbar sind (dazu LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 258), fallen nicht unter den Einnahmenbegriff des Abs. 1, denn bereits systematisch setzt Abs. 1 als Einkünfteermittlungsvorschrift voraus, dass die Einnahmen unter einen Einkünftebestand fallen. Ausgaben zu nicht stbaren Einnahmen können von vornherein keine bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigenden BA oder WK sein, für die Abs. 1 ein Abzugsverbot statuieren könnte.

BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337 (340); BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199 (200); BFH v. 7.9.2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006, 537; BFH v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3c Rz. 14; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 10 (7/2012); BOOCHS in LADEMANN, § 3c Rz. 6 (9/2018); ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 32 (11/2017).

Das betrifft vornehmlich Fälle, in denen ein Stpfl. sich entschließt, ins Ausland zu ziehen, um dort eine Beschäftigung aufzunehmen, für die er in Deutschland nicht mehr stpfl. sein wird, aber dazu noch zu Zeiten seiner unbeschränkten StPfl. Aufwendungen tätigt. Die fehlende Steuerbarkeit der Beschäftigung führt dazu, dass Ausgaben in voller Höhe nicht abgezogen werden können. Wäre Abs. 1 hingegen anwendbar, wären die vorweggenommenen WK (zunächst) voll abziehbar, weil das Abzugsverbot der Höhe nach auf die zugeflossenen stfreien Einnahmen beschränkt ist (s. Anm. 42). Die Rspr. ist teilweise unklar, wobei Einigkeit im Erg. besteht (kein Abzug).

BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732 (733); FG München v. 26.11.1993 – 10 K 3763/90, EFG 1995, 247 (248), rkr., kein Abzug vorab entstandener Ausgaben bei beabsichtigter Auslandstätigkeit, wenn im Inland mangels persönlicher StPfl. keine stbaren Einnahmen entstehen, so dass Abs. 1 nicht anwendbar ist; im Erg. zutr. BFH v. 13.6.1996 – VI R 89/95, BFH/NV 1997, 98 (99 f.); FG München v. 10.11.2005 – 5 K 1906/04, juris, rkr., kein Abzug wegen Abs. 1 bei Zusammenhang mit nicht stbarer Auslandstätigkeit; BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 (667), kein Abzug aus dem Rechtsgedanken des Abs. 1 bei nicht stbaren Einnahmen; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, kein Abzug nach Abs. 1 bei unlösbar. Zusammenhang mit stfreien (sic!) Auslandseinkünften (verneint bei Ausbildungskosten, wenn zur Zeit der Ausbildung noch nicht feststand, ob zukünftig eine Tätigkeit im Ausland aufgenommen wird); ebenso FG Köln v. 19.10.2011 – 9 K 3301/10, EFG 2012, 2210, rkr., verneint bei WK und stfreien ausl. Forschungsstipendium, wenn Auslandsaufenthalt lediglich ein Zwischenschritt auf dem Weg einer inl. Hochschulkarriere ist.

Die Zuordnung von Ausgaben zu den nicht stbaren Einnahmen in Abgrenzung zu stpfl. Einnahmen erfolgt nach dem Veranlassungszusammenhang:

▶ *Gewerkschaftsbeiträge* sind beruflich veranlasst, wenn die Ziele des Verbands geeignet sind, den Beruf zu fördern. Sie können nicht den nicht stbaren Streikunterstützungen zugeordnet werden und sind voll abziehbar (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337 [340]).

▶ *Investitionszulage*: Eine stfreie Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften des EStG (ausdrücklich § 8 Satz 1 InvZulG 2005) und ist nicht stbar. Nicht stbare sind keine stfreien Einnahmen iSd. Abs. 1, so dass für dessen Anwendung

kein Raum bleibt (E. SCHMIDT, DB 1984, 326; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 15 [6/2012]). Die FinVerw. zieht daraus den Schluss, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Zulage stehen (zB Rechts- und Steuerberatungskosten, innerbetriebliche Kosten wie Buchhaltung und Steuerabteilung, Zinsen für die Rückforderung der Zulage) voll als BA bzw. WK abziehbar sind (OFD Kiel v. 6.7.1999 – InvT 1600 A-St 113 und S 2144 A-St 113, juris; FinSen. Berlin v. 21.11.1985, DB 1986, 149; glA LUDS in B/B, § 3c Rz. 26 und 105 „Investitionszulage“ [5/2017]; E. SCHMIDT, DB 1984, 1375 [1376]; im Erg. auch für Zinsen, aber mit anderer Begr. BMF v. 29.6.1978, FR 1978, 376: abziehbar mangels Zusammenhangs iSd. Abs. 1). Das für Stpfl. günstige Erg. lässt sich damit begründen, dass die Aufwendungen nicht allein durch die Gewährung der Zulage veranlasst sind, sondern mit Hilfe der Zulage durch eine Investition stpfl. Einnahmen erzielt werden sollen und damit alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Investition betrieblich veranlasst sind.

- ▶ *Insolvenzgeld (früher Konkursausfallgeld)*: Siehe Anm. 38.
- ▶ *Kosten für einen Rückumzug ins Ausland* nach einem auf fünf Jahre befristeten Aufenthalt in Deutschland sind abziehbar, da der Rückumzug nicht durch eine nicht stbare, zukünftige Tätigkeit im Ausland, sondern durch die Berufstätigkeit im Inland veranlasst ist. Er dient der Folgenbeseitigung einer berufsbedingt eingetretenen Veränderung der Wohnsituation (BFH v. 4.12.1992 – VI R 11/92, BStBl. II 1993, 722 [723]).
- ▶ *Meisterbonus*: Ein solcher fällt unter keine Einkunftsart des EStG und ist daher schon nicht stbar. Wird ein Meisterbonus gewährt, fallen die Fortbildungskosten schon nicht unter § 3c Abs. 1, weil keine stfreien Einnahmen vorliegen. Überdies sind die Fortbildungskosten auch nicht durch den Meisterbonus, sondern ganz überwiegend durch die (weitere) Erwerbstätigkeit veranlasst und damit (uU vorweggenommene) WK (FG München v. 30.5.2016 – 15 K 474/16, EFG 2016, 1513, Rz. 24 ff., rkr.).
- ▶ *Vertragsstrafen* wegen Kündigung einer nicht stbaren Auslandstätigkeit sind als WK der sich anschließenden stpfl. Beschäftigung im Inland abziehbar (BFH v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068).

c) Abgrenzung von steuerfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen

33

Das EStG unterscheidet den Begriff der Einnahmen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2, § 8 Abs. 1) vom Begriff der Einkünfte (§ 2 Abs. 1 und 2). Einnahmen sind Roheinnahmen, bei den Einkünften werden als saldierte Rechengröße von den Roheinnahmen BA bzw. WK abgezogen (s. § 2 Anm. 502 ff.). Da Abs. 1 bereits bei der Ermittlung der Einkünfte eingreift, kann die Saldogröße „Einkünfte“ keine Einnahme iSd. Abs. 1 sein. Wird schon der Saldo stbefreit, muss dessen Höhe nicht mehr mit Hilfe des Abs. 1 ermittelt werden (LUDS in B/B, § 3c Rz. 25 [5/2017]; aA OFD Frankfurt v. 15.1.1998, StEK EStG § 34c Nr. 191: § 3c anwendbar bei Freistellung ausländ. Einkünfte).

Auswirkungen: Mit der Einordnung als stfreie Einnahmen oder stfreie Einkünfte wird zugleich die Entsch. getroffen, ob Erwerbsaufwendungen aus der Bemessungsgrundlage herausfallen, weil Abs. 1 eingreift (stfreie Einnahmen) oder weil Teile der Bemessungsgrundlage von der Besteuerung ausgenommen sind (Einkunftsteile). Im Verlustfall (negativer Saldo, weil Ausgaben die Einnahmen übersteigen) kommt es zu unterschiedlichen Rechtsfolgen: Sind Einnahmen stfrei gestellt, führt Abs. 1 zur Abziehbarkeit der Aufwendungen, soweit sie die Einnahmen übersteigen („soweit“, s. Anm. 42). Der „Verlust“ bleibt (zunächst)

abziehbar (s. aber Anm. 43). Sind hingegen Einkünfte bzw. Einkunftsteile stfrei gestellt, mindert der Verlust die Bemessungsgrundlage grds. nicht (BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 [537 f.]; zur unionsrechtl. Problematik bei Freistellung von Einkünften durch ein DBA s. Anm. 8). Bei einer Freistellung ausländ. „Einkünfte“ (Saldogröße) hängt die Abziehbarkeit ausländ. Verluste (Ausgabenüberschuss) dann allein von innerstaatlichen Regelungen ab, die ausnahmsweise einen Verlustabzug gestatten können (zB § 2a Abs. 3 aF bis zum VZ 1998; zuvor § 2 AIG aF).

Die Differenzierung basiert auf dem Umstand, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit durch die Anwendung des Abs. 1 stfreie Einnahmen nicht umfänglich mit stfreien Einkunftsteilen gleichgesetzt hat. Das ist dem Grunde nach nicht zu beanstanden (s. Anm. 6), erfordert aber eine sachgerechte Auslegung der übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 1, etwa einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nicht schon allein deshalb auszuschließen, weil Ausgaben und Einnahmen in unterschiedlichen VZ anfallen (s. Anm. 41). Zudem darf die Beschränkung des Abzugsverbots der Höhe nach („soweit“) nicht auf einen VZ beschränkt werden (s. Anm. 42).

Eine praktische Frage löst der Ausschluss stfreier Einkunftsteile aus dem Tatbestand des Abs. 1 nicht, nämlich die Zuordnung von Ausgaben zu den stfreien Einkunftsteilen in Abgrenzung zu den stpfl. Einkunftsteilen, was sich bei Abs. 1 ebenso bei der Zuordnung von Ausgaben zu stpfl. und stfreien Einnahmen stellt. Maßgeblich dürfte insoweit allein der Veranlassungszusammenhang sein, wobei die zu Abs. 1 entwickelten Aufteilungskriterien (s. Anm. 40) entsprechend anwendbar sein sollten: Erbringt etwa ein Stpfl. (zB ein Kraftfahrer) seine Arbeitsleistung teilweise in Deutschland und teilweise im Ausland (zB in Italien) und erzielt er stpfl. Einkünfte an den Arbeitstagen, an denen er in Deutschland tätig ist, und stfreie Einkünfte an den Tagen, an denen er in Italien tätig ist (Art. 11 Nr. 1 Buchst. d iVm. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 DBA-Italien) sollten die WK, bei denen sich nicht eindeutig feststellen lässt, dass sie allein durch die Tätigkeit in Deutschland oder Italien veranlasst sind (vgl. Anm. 31), in dem Verhältnis nicht abziehbar sein, in dem die stfreien Einkünfte zu den gesamten Einkünften aus der Tätigkeit stehen (s. Anm. 40). Die zu Abs. 1 entwickelten Maßstäbe sollten insoweit entsprechend anwendbar sein (so auch BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 [538], beschränkter WK-Abzug eines Referendars, der neben seinem inländ. Gehalt nach DBA stfreien Lohn in den USA erhalten hat; BFH v. 2.9.2009 – I R 32/09, BFH/NV 2010, 194 [195]), weil die Interessenlage gleich ist und die Voraussetzungen für ein Aufteilungsverbot entsprechend den zu § 12 entwickelten Grundsätzen mangels Abgrenzung zur privaten Lebensführung nicht vorliegen (vgl. auch BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479 [480 f.], wo der BFH auf die Maßstäbe zu Abs. 1 hinweist [uE zu Unrecht in direkter Anwendung, da Einkünfte und nicht Einnahmen stfrei gestellt werden], weil die Vorinstanz eine zeitanteilige Aufteilung aller WK vorgenommen hatte).

Abgrenzung: Ob Einnahmen (Bruttogröße) oder Einkünfte (Nettogröße) stfrei gestellt werden, ist uU durch Auslegung zu ermitteln.

▶ *Steuerfreistellungen in § 8b KStG:* Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1 KStG) werden als Einnahmen (Bruttogröße) stfrei gestellt; Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG) hingegen als Einkunftsteile und damit als Nettogröße (HERZIG, DB 2003, 1459 [1465]). Seit dem VZ 2004 ist Abs. 1 aber schon wegen § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 2 KStG nicht anzuwenden (s. Anm. 24).

▶ *Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG:* Siehe Anm. 27.

► *Steuerbefreiungen durch DBA*: Erfolgt die StBefreiung durch ein DBA nach der Freistellungsmethode, ist Abs. 1 nur anzuwenden, wenn das DBA bei der Qualifikation auf das inländ. Recht verweist und Einnahmen von der deutschen Besteuerung ausnimmt. Ein Rückgriff auf die abkommensrechtl. Terminologie verbietet sich, da sich die abkommensrechtl. Begriffe von den innerstaatlichen idR unterscheiden und Übereinstimmungen zufälliger Natur sind (vgl. DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 6–22 OECD-MA Rz. 2). Auch wenn ein DBA als Oberbegriff von ausländ. „Einkünften“ spricht, steht nicht fest, ob die hierunter gefassten abkommensrechtl. Einkunftsarten nach inländ. Qualifikation gleichfalls als Einkünfte zu verstehen sind. Vielmehr ist für jede abkommensrechtl. Einkunftsart gesondert zu entscheiden, ob sich die StBefreiung nach inländ. Qualifikation auf Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2 oder Einnahmen iSd. § 4 Abs. 3 Satz 1, § 8 Abs. 1 bezieht.

▷ *Dividenden* sind nach inländ. Qualifikation Einnahmen iSd. Abs. 1, obwohl sie in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA als „Einkünfte aus Aktien ...“ definiert werden.

BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57 (59); BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (61); BFH v. 29.5.1996 – I R 21/95, BStBl. II 1997, 63 (65), DBA-Frankreich; BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865, DBA-Indien; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, DBA-USA.

▷ *Einkünfte aus unselbständiger Arbeit* iSd. DBA (vgl. Art. 15 OECD-MA) sind nach inländ. Qualifikation Einkünfte. Werbungskosten bleiben somit schon aufgrund der Systematik der Freistellung bei der Ermittlung der inländ. Bemessungsgrundlage außer Ansatz. Die Qualifikation hat die nachteilige Konsequenz, dass auch vorweggenommene WK zu einer im Ausland beabsichtigten, in Deutschland stfrei gestellten Tätigkeit nicht abziehbar sind (BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, zum DBA-Südafrika; krit. ANDRESEN, IStR 2001, 497 [498 ff.]; BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756, zum DBA-Australien; BFH v. 11.2.2009 – I R 25/08, BStBl. II 2010, 536 [537 f.], zum DBA-USA). Werden bereits Einkünfte stfrei gestellt, sind die vorweggenommen WK stfreie negative Einkünfte (Verlust), auf die Abs. 1 mit seiner im Verlustfall günstigen Rechtsfolge („soweit“, s. Anm. 42) nicht anwendbar ist (daher uE nur im Erg. richtig BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 [667]; FG München v. 26.11.1993 – 10 K 3763/90, EFG 1995, 247 [248], rkr.; FG Hamb. v. 29.6.2001 – II 139/00, EFG 2001, 1423, rkr., volles Abzugsverbot aus Abs. 1).

▷ *Betriebsstätte im Ausland (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)*: Werden „Gewinne“ einer ausländ. BS (Art. 5 OECD-MA) eines unbeschränkt Stpfl. in Deutschland durch DBA stfrei gestellt (Art. 7, Art. 23A OECD-MA), sind das Einkünfte (vgl. BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92 [94]), so dass Abs. 1 nicht anwendbar ist. Das hat zur Folge, dass Verluste nicht abziehbar sind (zur Vereinbarkeit mit Art. 49 AEUV s. Anm. 8), da die Beschränkung des Abzugsverbots der Höhe nach („soweit“, s. Anm. 42) nicht eingreift, es sei denn, der Verlustabzug wird durch eine andere Norm ausdrücklich erlaubt (so früher durch § 2a Abs. 3 aF bis zum VZ 1998 und zuvor § 2 AIG aF). Währungsverluste, die ein inländ. Stammhaus durch eine ausländ. BS erleidet, wären in Deutschland schon deswegen nicht abziehbar, weil bereits die Einkünfte in Deutschland stfrei gestellt sind (Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, s. EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 – Deutsche Shell, Slg. 2008, I-1129, Rz. 23 ff.); Abs. 1 greift nicht ein (vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588, zu laufenden Verlusten; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 [129 f.], zu Veräußerungsverlusten). Unseres Erachtens

nur im Erg. richtig hat der BFH (BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 [569 f.], Hotel als Betrieb in Spanien; BFH v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 [100], Ferienwohnung als Betrieb in Spanien [Bauherrenmodell]; jeweils mit Rückgriff auf Abs. 1) Fälle entschieden, in denen es um vorab entstandene, aber vergebliche BA ging. Hintergrund für den uE unzutreffenden Rückgriff auf Abs. 1 war, dass im konkreten Fall objektiv keine ausländ. BS bestanden hatte und der BFH deshalb davon absah, bereits eine StFreistellung von Einkünften anzunehmen, aus der sich ein volles Abzugsverbot herleiten ließe. Dagegen wäre es uE richtig, die vorab entstandenen BA vor Gründung der ausländ. BS wegen ihrer Zweckrichtung als ausländ. BS-Verluste zu qualifizieren. Gleiches gilt bei Vorsorgeaufwendungen, die im Zusammenhang mit gewerblichen Auslandseinkünften stehen, deren Gewinne in Deutschland aufgrund eines DBA stfrei sind (daher nur im Erg. zutr. BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721: Heranziehung von Abs. 1).

- ▷ *Einrichtung im Ausland (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)*: Weist ein DBA das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in einer festen Einrichtung erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit dem ausländ. Quellenstaat zu (so Art. 14 OECD-MA aF), werden Einkünfte freigestellt, so dass sich ein Abzugsverbot nicht aus Abs. 1, sondern bereits aus der Systematik des EStG ergibt (FG München v. 14.2.2005 – 1 V 305/04, EFG 2005, 928, rkr., Art. 14 DBA-Belgien). Das FG München (FG München v. 14.2.2005 – 1 V 305/04, EFG 2005, 928, rkr.) hält das sich aus dieser Systematik ergebende Verbot, ausländ. Verluste mit inländ. Gewinnen zu verrechnen, wegen eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) für unionsrechtswidrig und hat im AdV-Verfahren eine Verlustverrechnung zugelassen (s. aber Anm. 8).
- ▷ *Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen* iSd. DBA (vgl. Art. 6 OECD-MA) meint nach inländ. Qualifikation ebenfalls „Einkünfte“ (vgl. BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795, Art. 3 DBA-Frankreich; aA FG Ba.-Württ. v. 23.1.2009 – 5 K 327/05, EFG 2010, 213, rkr.; FG Köln v. 13.3.2013 – 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430, rkr., Art. 6 DBA-Belgien: aber keine Anwendung von Abs. 1 bei finanziellen Verlusten wegen Verstoßes gegen Niederlassungsfreiheit [Art. 43 AEUV]; dazu Einf. ESt. Anm. 492).
- ▷ *„Gewinne aus Verkauf, Tausch oder Übertragung beweglicher oder unbeweglicher Vermögenswerte“* (Art. X DBA-Indien) meint nach Auffassung des BFH (BFH v. 14.3.1989 – I R 39/85, BStBl. II 1989, 599 [601]) nicht, dass alle bei diesen Vorgängen zu berücksichtigenden Faktoren in Deutschland keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben dürfen. Vielmehr bliebe bei einer Beteiligung an einer indischen KapGes. das Besteuerungsrecht für alle betrieblichen Vorgänge in Deutschland, so dass auch eine betrieblich veranlasste Teilwertabschreibung in Deutschland voll abziehbar sei (glA WASSERMEYER, FR 1989, 518; aA MANKE, DSz 1990, 4).
- ▶ *Steuerbefreiung durch das Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften*: Unseres Erachtens werden bereits Einkünfte stfrei gestellt, so dass Abs. 1 nicht anwendbar ist (offengelassen bei Hess. FG v. 1.9.2010 – 10 K 989/10, EFG 2011, 647, rkr., jedenfalls kein WK-Abzug).

34 d) Erstattung nicht abziehbarer oder nicht abzogener Ausgaben

Erhält ein Stpfl. Ausgaben erstattet, die er zuvor nicht als BA/WK abziehen konnte, kann er die Erstattung nicht stfrei vereinnahmen, obwohl sich die Ausgaben zuvor nicht steuermindernd ausgewirkt haben. Anders als bei Abs. 1, der

ein Abzugsverbot regelt, geht es hier um die sachliche StPfl. die sich allein danach richtet, ob die Rückzahlung der nicht abziehbaren BA/WK im Rahmen einer Einkunftsart (§ 2 Abs. 2) anfällt. Dabei kann die Veranlassung für die Rückzahlung anders zu beurteilen sein als die Veranlassung der Ausgaben.

Gewinnerzielung durch anteilige Provisionen auf erstattete Betriebsausgaben: Erstattet eine Muttergesellschaft ihrer Tochtergesellschaft deren BA plus einen prozentualen Aufschlag (*on a cost plus basis*), sind die Erstattungszahlungen und der Aufschlag voll stpfl. Einnahmen. Das gilt auch, soweit die BA, die die Tochtergesellschaft getätigt hat, nach § 4 Abs. 5 nicht abziehbar sind, wie etwa erhöhte Bewirtungsaufwendungen, denn die nicht abziehbaren BA wurden getätigt, um einen Gewinn zu erzielen, nämlich den prozentualen Aufschlag. Abs. 1 ist nicht „umgekehrt“ anwendbar (s. Anm. 7). Zudem werden etwa die Bewirtungsaufwendungen nicht vom Wirt zurück erstattet, sondern von einem Dritten (Muttergesellschaft), so dass ein neuer Geschäftsvorfall entsteht (vgl. FG Hamb. v. 16.7.2002 – VII 238/99, DStRE 2003, 449 [450], best. durch BFH v. 18.6.2003 – I B 164/02, BFH/NV 2003, 1555).

Rückzahlung von Schmiergeldern, die aufgrund des § 160 AO oder § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 nicht abziehbar sind: Nach der Rspr. ist die Rückzahlung als stpfl. Einnahme zu qualifizieren (BFH v. 28.6.1968 – IV R 65/67, BStBl. II 1968, 581). Dagegen wird eingewandt, die Besteuerung des Rückflusses führe zu einer Verdoppelung der Sanktion des § 160 AO (§ 9 Anm. 87). Das ist zweifelhaft, da die Nichtabziehbarkeit keine Sanktion darstellt, sondern nur dem Gedanken Rechnung trägt, dass Minderungen der Leistungsfähigkeit keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben sollen, wenn sie auf einem Verhalten beruhen, das von der Rechtsordnung nicht gebilligt wird. Demgegenüber sollen aber Erhöhungen der Leistungsfähigkeit – wie zB die Rückzahlung von Schmiergeldern – auch in diesen Fällen berücksichtigt werden, da die Betroffenen, die sich gegen das Recht stellen, daraus keine stl. Vorteile ziehen dürfen.

Rückfluss freiwillig oder irrtümlich nicht abgezogener Aufwendungen: Die Beurteilung ändert sich auch nicht, wenn der Stpfl. freiwillig oder irrtümlich davon absieht, BA/WK von den Einnahmen abzuziehen, und er diese später wieder erstattet bekommt. Zwar hat das FG Nürnberg die StFreiheit einer Erstattung von Schuldzinsen bejaht, die vom Stpfl. im zurückliegenden Jahr der Vorausgabung in Kenntnis ihrer späteren Erstattung nicht als WK geltend gemacht wurden (FG Nürnberg. v. 13.9.1968 – III 87/66, EFG 1969, 14, rkr.). Dagegen spricht aber, dass das EStRecht eine Dispositionsmöglichkeit des Stpfl. durch einen freiwilligen Verzicht auf den Abzug von Erwerbsaufwendungen nicht vorsieht und das Erg. auch nicht mit dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung vereinbar ist. Ansonsten könnte ein Stpfl. die StFreiheit einer Rückzahlung in einem späteren VZ gestalterisch dazu nutzen, eventuelle Progressionsnachteile zu verhindern. In den Fällen, in denen ein Stpfl. BA/WK irrtümlich nicht von seinen Einnahmen abzieht, können die Nachteile, die mit der späteren Besteuerung verbunden sind, durch Billigkeitsmaßnahmen (§§ 163, 227 AO) gemildert werden.

Der Rückfluss zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassener Aufwendungen setzt notwendig eine fehlerhafte Beurteilung der Voraussetzungen des Abzugs der ursprünglichen Aufwendungen durch die FinVerw. voraus. Wirtschaftlich gesehen kommt es durch die Versagung des Abzugs der Aufwendungen und durch die Besteuerung der Rückzahlung zu einer doppelten Belastung. Wenn diese nicht durch eine Berichtigung der StFestsetzung (etwa nach § 174 AO) ausgeglichen werden kann, bietet sich eine Billigkeitsmaßnahme gem. §§ 163, 227 AO an (vgl. auch § 9 Anm. 87).

35 2. Steuerfreiheit der Einnahmen

Keine Beschränkung auf Steuerfreistellungen in §§ 3, 3b: Abs. 1 gilt bei der Ermittlung der Einkünfte für alle stfreien Einnahmen. Die Norm ist trotz ihrer systematischen Stellung im Abschnitt „Steuerfreie Einnahmen“ (§§ 3, 3b, 3c; für § 3a gilt vorrangig und abschließend § 3c Abs. 4, Anm. 15a) nicht auf die dort geregelten StBefreiungstatbestände beschränkt. Abs. 1 ist auch anzuwenden, wenn sich die StFreiheit der Einnahmen aus anderen Normen des EStG, anderen Bestimmungen (auch Rechtsverordnungen, vgl. BFH v. 16.2.1970 – VI R 317/67, BStBl. II 1970, 452 [453]), oder aus in deutsches Recht umgesetzten völkerrechtl. Verträgen (insbes. DBA, s. Anm. 33) ergibt. Aus Verwaltungsvorschriften kann sich die StFreiheit ergeben, wenn die StBefreiung durch eine gesetzliche Ermächtigung gedeckt ist.

▶ *Verwaltungsvorschriften, die auf einer gesetzlichen Ermächtigung beruhen:* Die Ermächtigung in § 34c Abs. 5 („aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig“) bildet noch eine hinreichende gesetzliche Grundlage für den sog. Montage- oder Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470), nach dem ua. Lohn für Leistungen im Ausland von der deutschen ESt freigestellt wird (BVerfG v. 19.4.1978 – 2 BvL 2/75, BVerfGE 48, 210; aA BFH v. 13.1.1966 – IV 166/61, BStBl. III 1966, 556 [558]; BFH v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728). Steuerfreie Einnahmen im Sinne des Erlasses fallen unter Abs. 1. Ein WKAbzug kommt auch nicht in Betracht, wenn der ArbG den Lohn im Ausland in einem Ist-ähnlichen Verfahren versteuert (FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985 – 3 K 274/82, EFG 1986, 66, rkr.; vgl. BFH v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 [18], keine SA [§ 10 Abs. 2 Nr. 2] bei stfreiem Lohn aufgrund des Montageerlasses).

▶ *Verwaltungsregelung ohne gesetzliche Grundlage:* Um einen doppelten Steuervorteil zu vermeiden, wendet der BFH Abs. 1 auch an, wenn Einnahmen durch eine Verwaltungsvorschrift stfrei gestellt werden, die ohne gesetzliche Grundlage ergangen ist (BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351 [353 f.]). Dem kann nicht gefolgt werden: Zwar dient Abs. 1 auch dazu, einen doppelten Vorteil zu vermeiden (vgl. Anm. 6), aber nicht dazu, eine rechtswidrig gewährte Vergünstigung wirtschaftlich zu kompensieren. Vielmehr müsste die gewährte StBefreiung rückgängig gemacht und der Abzug zugelassen werden (im Erg. glA von BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3c Rz. 16).

Abs. 1 ist aber auf gesetzliche StBefreiungen anwendbar, die das BVerfG zwar für unvereinbar mit dem GG erklärt hat, die aber für Altfälle aus Vertrauensschutzgründen fortgelten (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; s. Anm. 39 und 40).

Keine Steuerfreistellungen iSv. § 3c Abs. 1 sind:

▶ *Freibeträge, Freigrenzen:* Freibeträge (zB § 13 Abs. 3, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3) und Freigrenzen (zB § 23 Abs. 3 Satz 5), da sie erst auf den Saldo aus Einnahmen und WK bzw. BA anzuwenden sind, so dass Abs. 1 nicht eingreift (glA FG München v. 27.6.2007 – 9 K 1790/05, EFG 2007, 1923, rkr., zum Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 idF bis zum 31.12.2008).

▶ *Steuertarifiermäßigungen (§§ 34, 34a, 34b), Steuerbetragsermäßigungen (§§ 34e, 34f, 34g, 35),* die nicht bereits Einnahmen stfrei stellen (BFH v. 25.10.1979 – VIII R 153/78, BStBl. II 1980, 352, zu § 17 Abs. 2 BerlinFG).

▶ *Versorgungsfreibetrag:* Problematisch ist der Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2), weil er bereits von den Bezügen (Bruttogröße) abzuziehen ist. Indes behandelt

der BFH Versorgungsbezüge in Höhe des Freibetrags als dem Grunde nach stpfl. Einnahmen und nicht wie in Fällen der §§ 3, 3b als stfreie Einnahmen, weil der Freibetrag erst bei der Einkunftsermittlung erfasst wird (BFH v. 24.10.2000 – VI R 109/99, juris, zu § 32 Abs. 4 Satz 2). Überträgt man diese Grundsätze, liegen keine stfreien Einnahmen iSd. Abs. 1 vor.

Partielle Körperschaftsteuerbefreiung (insbes. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG): Gemeinnützige Körperschaften (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) sind im ideellen Bereich und mit einem Zweckbetrieb (§ 65 AO) von der KSt befreit, nicht aber mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO). Durch die partielle KStBefreiung werden keine Einnahmen stfrei gestellt, sondern ein abzugrenzender Bereich der Körperschaft aus der Besteuerung herausgenommen. Abs. 1 greift nicht ein (aA LANG/SEER, FR 1994, 521 [530 f.]; THIEL, DB 1993, 1208 [1210]). Vielmehr sind Aufwendungen im stfreien Bereich schon aufgrund dieser Systematik nicht abziehbar. Das gilt auch, wenn sie die stfreien Einnahmen übersteigen (Verlustfall). Eine Saldierung zwischen positiven und negativen Einkünften aus verschiedenen Bereichen ist nicht möglich. Schwierigkeiten bei der Zuordnung der Ausgaben löst der BFH nach dem primären Anlass ihrer Entstehung: Wäre die Ausgabe auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden, ist sie dem stfreien Bereich zuzuordnen. Hat der Geschäftsbetrieb eine Erhöhung der Ausgabe veranlasst, ist sie objektiv und sachgerecht aufzuteilen (BFH v. 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103; BFH v. 5.2.1992 – I R 59/91, BFH/NV 1993, 341, Sportvereine mit Geschäftsbetrieb „Werbung“; BFH v. 21.9.1995 – I B 85/94, BFH/NV 1996, 268, Kunstverein mit Geschäftsbetrieb „Vermittlung von Reisen auf Provisionsbasis“).

Technische Steuerbefreiungen zur Vermeidung einer echten Doppelbesteuerung: Abs. 1 findet keine Anwendung auf technische StFreistellungen, die darauf abzielen, eine echte Doppelbesteuerung derselben Einnahmen beim selben Stpfl. durch denselben Hoheitsträger zu vermeiden, um eine Einmalbesteuerung sicherzustellen. Die StFreistellung erfolgt dann, weil die Leistungsfähigkeit, die durch den stfreien Zufluss der Einnahmen repräsentiert wird, bereits beim Stpfl. erfasst wurde. Regelmäßig erfolgt diese Besteuerung durch einen (fingierten) Zurechnungstatbestand:

- ▶ *Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnabführung einer Organgesellschaft an den Organträger (§§ 14–19 KStG):* Siehe Anm. 24.
- ▶ *Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttungen bei einer Hinzurechnungsbesteuerung (§ 3 Nr. 41 Buchst. a):* Siehe Anm. 19.
- ▶ *Steuerfreistellung eines Hinzurechnungsbetrags nach einem DBA (§ 10 Abs. 5 AStG aF):* Siehe Anm. 27.

Kommt es zur StFreistellung, weil bereits eine Besteuerung bei einem anderen Steuersubjekt oder durch einen anderen Hoheitsträger stattgefunden hat, wird sie häufig auch als technische StFreistellung bezeichnet (BFH v. 14.7.2004 – I R 17/03, BStBl. II 2005, 53 [54], s. Anm. 10). Da sie aber nicht dazu dient, eine Einmalbesteuerung bei demselben Steuersubjekt durch denselben Hoheitsträger sicherzustellen, ist Abs. 1 anwendbar:

- ▶ *Gewinnausschüttungen und Veräußerungserlöse, die (anteilig) stfrei gestellt werden (vgl. § 8b KStG; § 3 Nr. 40) dienen nicht einer Vermeidung bzw. Milderung einer echten Doppelbesteuerung desselben Stpfl., sondern lediglich der Berücksichtigung einer stl. Vorbelastung bei einem anderen Stpfl. Sie unterliegen daher dem (anteiligen) Abzugsverbot aus § 3c (BFH v. 14.7.2004 – I R 17/03, BStBl. II 2005, 53 [54], zu § 8b Abs. 1 aF unter Geltung des Anrechnungsverfahrens; FG*

München v. 21.8.2015 – 7 K 3844/13, EFG 2015, 1978, rkr.). Abziehbar sind die Aufwendungen nur, wenn § 3c ausdrücklich ausgeschlossen wird, wie es seit VZ 2004 durch § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 3 KStG geschieht (s. Anm. 5). Steuerfreistellungen durch DBA dienen zwar der Vermeidung einer Doppelbesteuerung desselben Stpfl., nicht aber durch denselben Hoheitsträger. Abs. 1 ist anwendbar, soweit durch das DBA Einnahmen (Bruttogröße) stfrei gestellt werden (s. Anm. 33 und zur unionsrechtl. Problematik Anm. 8).

III. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

36 1. Bestimmung der Reichweite des Abzugsverbots

Nach Abs. 1 sind Ausgaben nicht als BA/WK abziehbar, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang bestimmt die Reichweite des Abzugsverbots, indem dem Grunde nach festgelegt wird, welche Ausgaben den stfreien Einnahmen zugeordnet und damit nicht abgezogen werden können (Zuordnung dem Grunde nach). Lassen sich Ausgaben dem Grunde nach stfreien Einnahmen zuordnen, folgt aus der Rechtsfolge des Abs. 1 ein Abzugsverbot, das aber nur eingreift, soweit stfreie Einnahmen vorliegen (Beschränkung des Abzugsverbots der Höhe nach, s. Anm. 42).

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nicht mit einem Veranlassungszusammenhang gleichzusetzen (BFH v. 18.7.1990 – I R 72/86, BStBl. II 1990, 926 [928]; aA VON BECKERATH in KSM, § 3c Rz. B 44 [5/2017]; LANG/SEER, FR 1994, 521 [531]; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 1 [6/2012]; KRAFT/KRAFT in FS Debatin, 1997, 235 [252]). Ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang genügt nicht (BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 [62 f.]; BFH v. 29.5.1996 – I R 21/95 BStBl. II 1997, 63 [67]). Auch wenn das Erfordernis der Unmittelbarkeit „systemwidrig“ sein sollte (WASSERMEYER, DB 1998, 642 [643]), gebietet es bereits die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nicht zu Lasten des Stpfl. als Veranlassungszusammenhang iSd. § 4 Abs. 4 zu konkretisieren, für den auch ein mittelbarer Zusammenhang ausreichend sein kann. Einen Veranlassungszusammenhang erfordert nämlich nicht erst die Unmittelbarkeit, sondern bereits der Umstand, dass es sich bei den Ausgaben iSd. § 3c Abs. 1 um BA/WK handeln muss (s. Anm. 30).

2. Allgemeine Konkretisierungsmaßstäbe des BFH

37 a) Ausgangspunkt

Ausgangspunkt der Konkretisierung durch den BFH ist eine Veranlassung durch dasselbe Ereignis:

„Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur gegeben, wenn Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind“ (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88 [89]; BFH v. 18.7.1990 – I R 72/86, BStBl. II 1990, 926 [928]; BFH v. 29.4.1992 – I R 102/91, BStBl. II 1993, 149 [150]; BFH v. 27.4.1993 – IX R 26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [584]; BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721; vgl. BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773, Rz. 48; BFH v. 29.8.2017 – VIII R 17/13, BStBl. II 2018, 408, Rz. 34).

Des Weiteren spezifiziert der BFH „dasselbe Ereignis“ anhand der Entstehung und Zweckbestimmung der Ausgaben und stfreien Einnahmen:

„Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iS von § 3c ist gegeben, wenn die Ausgaben und die Erträge nach der Entstehung und Zweckbestimmung so verbunden sind, dass die Ausgaben ursächlich und unmittelbar auf Vorgänge zurückzuführen sind, die die Erträge betreffen“ (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 [208]; BFH v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 [17]).

„Aus dem Erfordernis des unmittelbaren Zusammenhangs ergibt sich, dass solche Aufwendungen vom Abzug ausgeschlossen sind, die nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung mit den stfreien Einnahmen in einem unlösbaren Zusammenhang stehen, d.h. ohne diese nicht angefallen wären“ (BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479 [481]; BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; BFH v. 6.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [826]; BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, Rz. 31; BFH v. 29.8.2017 – VIII R 17/13, BStBl. II 2018, 408, Rz. 35).

Einschränkend verlangt der BFH aber keinen finalen Zusammenhang zwischen den stfreien Einnahmen und den Ausgaben:

„Diese Definition darf aber nicht in dem Sinne verstanden werden, dass ein finaler Zusammenhang zwischen den Ausgaben und Einnahmen dergestalt erforderlich wäre, dass die Ausgaben erbracht werden, um dadurch Einnahmen zu erzielen“ (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 [208]; vgl. auch BFH v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 [17]; BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895 [896]; BFH v. 6.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [827]).

Daraus folgt auch, dass der geforderte Zusammenhang zwischen dem stfreien Teil der Einnahmen und den WK auch dann bestehen kann, wenn die WK auch angefallen wären, wenn lediglich der stpfl. Teil der Vergütung bezogen worden wäre (BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]).

Positiv formuliert verlangt der BFH eine erkennbare und abgrenzbare Beziehung zwischen den stfreien Einnahmen und den Ausgaben, die im Einzelfall festzustellen ist:

„Vielmehr besagt der nach § 3c geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang, dass vom Abzug solche Werbungskosten ausgeschlossen sind, bei denen sich eine klar abgrenzbare Beziehung zu den steuerfreien Einnahmen eindeutig feststellen lässt“ (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 [208]; BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895 [896]; vgl. BFH v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 [17]; BFH v. 21.7.1981 – VIII R 32/80, BStBl. II 1982, 41 [43]; BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479 [481]; BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; BFH v. 6.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [827]; BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [584]).

„Danach setzt die Anwendung des § 3c Abs. 1 voraus, dass Bezüge und Aufwendungen konkret einander zuzuordnen sind, d.h. zueinander in einer erkennbaren und abgrenzbaren Beziehung stehen“ (BFH v. 29.8.2017 – VIII R 17/13, BStBl. II 2018, 408, Rz. 35; vgl. BFH v. 28.7.2011 – VI R 5/10, BStBl. II 2012, 553, Rz. 31).

Zudem erfordert ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang nicht, dass Einnahmen und Ausgaben in derselben Einkunftsart anfallen (BFH v. 27.4.1993 – IX R 26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; BFH v. 28.5.1998 – X R 32/97, BStBl. II 1998, 565; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721). Dagegen reicht die Finanzierung von Aufwendungen durch stfreie Einnahmen nicht aus, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu begründen (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88 [89]; BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721; BFH v. 29.8.2017 – VIII R 17/13, BStBl. II 2018, 408, Rz. 35).

Wenn man die Konkretisierungen des BFH isoliert betrachtet, scheint das Merkmal des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ als abstrakt kaum zu

fassender Begriff nicht der Gefahr begegnen zu können, Entscheidungen in jeder Richtung rechtfertigen zu können (RUPPE in DStJG 3 [1980], 111). Eine nähere Betrachtung zeigt aber, dass sich die Rspr. des BFH in drei Kategorien aufteilen lässt, nach denen bestimmt werden kann, ob die Ausgaben voll, gar nicht oder nur anteilig abziehbar sind:

- Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn sich Ausgaben klar abgrenzbar allein stpfl. Einnahmen zuordnen lassen (s. Anm. 38).
- Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn sich Ausgaben ausschließlich stfreien Einnahmen zuordnen lassen (s. Anm. 39).
- Anteilig unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, wenn Ausgaben zugleich mit stpfl. und stfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen (s. Anm. 40).

38 b) Ausgaben klar abgrenzbar steuerpflichtigen Einnahmen zuzuordnen

Abs. 1 ist nicht auf Ausgaben anzuwenden, die sich ausschließlich stpfl. Einnahmen zuordnen lassen, die also klar abgrenzbar durch eine einkünfteerzielende Tätigkeit veranlasst sind. Dieser Veranlassungszusammenhang mit der stpfl. Einnahmenquelle verdrängt einen etwaig gleichzeitig bestehenden Zusammenhang zu einer stfreien Einnahmenquelle bzw. nimmt diesem Zusammenhang die Unmittelbarkeit. Es lässt sich dann umgekehrt formulieren, dass gerade ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und stpfl. Einnahmen besteht:

„Für einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang ist nämlich zu fordern, dass die Einnahmen und die Ausgaben durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Dies erfordert eine klar abgrenzbare Beziehung zwischen den Tatbestandsmerkmalen iS einer unlösbaren wirtschaftlichen Verbindung, somit eine Verknüpfung ohne Dazwischentreten anderer Ursachen, die zudem konkret feststellbar sein muss. Ein für die Anwendung des § 3c nicht ausreichender lediglich mittelbarer Zusammenhang mit stfreien Einnahmen besteht daher ua., wenn die Ausgaben auch nicht aufteilbar im Zusammenhang mit nicht stfreien Einnahmen stehen“ (BFH v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [584f.]).

Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang: In folgenden Konstellationen besteht daher kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ausgaben und stfreien Einnahmen:

► *Arbeitslosengeld:* Fortbildungs- und Bewerbungskosten sind allein durch das angestrebte Arbeitsverhältnis veranlasst und als vorweg genommene WK voll abziehbar. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zum nach § 3 Nr. 2 stfrei gewährten Arbeitslosengeld besteht nicht. Das gilt selbst für die Aufwendungen einer dHf. eines derzeit arbeitslosen Gastarbeiters (BMF v. 10.8.1992 – IV B 6 - S 2352 - 22/92, BStBl. I 1992, 448 [449]) oder Nachwuchswissenschaftlers, der die dHf. zur Mitwirkung an einem Forschungsprojekt an einer Universität begründet, an der er eine Professur anstrebt (FG Thür. v. 11.5.2017 – 1 K 408/15, EFG 2017, 1152, Rz. 63, rkr.). Die Rückzahlung von nach § 3 Nr. 12 stfreiem Arbeitslosengeld ist aber nach Abs. 1 nicht abziehbar (R 3.2 Abs. 1 Satz 3 LStR 2015).

► *Arbeitszeitkonten:* Vereinbaren ArbG und ArbN, Lohn nicht nach erbrachter Arbeit, sondern erst in einer Freistellungsphase auszuzahlen, können die Ansprüche in Zeitkonten eingestellt und in Abhängigkeit angelegter Vermögenswerte (etwa Aktien, Fondsanteile) verzinst werden. Allein die Verwendung stfreier Einnahmen zur Finanzierung der Pflichten reicht nicht aus, um bei der Bildung einer entsprechenden Rückstellung Abs. 1 anzuwenden (WELLISCH/BARTLITZ, DStR 2003, 1642 [1644] s. Anm. 38).

► *Fahrtkosten zu Lebrgängen* sind – wenn sie vom ArbG angeordnet werden und während der Dienstzeit stattfinden – auch dann voll als WK abziehbar, wenn sie zur Vorbereitung einer Auslandstätigkeit dienen, für die nach § 3 Nr. 64 stfreie Auslandszuschläge gewährt werden. Die WK stehen dann allein in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gegenwärtigen voll stpfl. Tätigkeit. Der Zusammenhang mit dem in Aussicht genommenen Auslandseinsatz wird verdrängt (BFH v. 28.10.1994 – VI R 70/94, BFH/NV 1995, 505 [506]).

► *Kraftfahrzeugbeihilfen* aufgrund § 17 VO zur Kriegsopferfürsorge, die nach § 3 Nr. 6 stfrei gewährt werden, führen nicht dazu, dass Kfz-Fahrtkosten lediglich vermindert als WK abziehbar sind (BFH v. 16.2.1970 – VI R 317/67, BStBl. II 1970, 452 [453]).

► *Mitgliedsbeiträge oder Eintrittsgelder*, die eine Genossenschaft von ihren Mitgliedern stfrei vereinnahmt, stehen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Aufwendungen der Genossenschaft. Da die Aufwendungen nicht durch die bloße Mitgliedschaft entstehen, sind sie nicht durch dasselbe Ereignis veranlasst (BFH v. 11.10.1989 – I R 208/85, BStBl. II 1990, 88 [89]).

► *Pensionszusagen*: Rückstellungen aufgrund einer wertpapiergebundenen Pensionszusage fallen nicht unter Abs. 1, da die Finanzierung der Pensionszusagen durch stfreie Einnahmen allein nicht ausreicht, um einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang anzunehmen (WELLISCH/BARTLITZ, DStR 2003, 1642).

► *Währungskursverluste*, die zeitlich nach der Bilanzierung einer nach DBA stfreien Dividendenforderung (s. Anm. 33) in einem inländ. BV eintreten, stehen nicht mehr in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der stfreien Dividende, weil der Verlust auf die Verwaltung der Forderung, nicht aber auf die Erzielung der ausländ. Einnahmen zurückzuführen ist (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865). Treten die Währungskursverluste hingegen schon vor dem stl. relevanten Realisierungszeitpunkt ein, sind sie den ausländ. Einkünften zuzurechnen (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865).

Der klar abgrenzbare Veranlassungszusammenhang mit den stpfl. Einnahmen durchbricht den Zusammenhang mit stfreien Einnahmen auch, wenn die Ausgaben vergebliche WK waren, also letztlich keine stpfl. Einnahmen erzielt wurden:

► *Insolvenzgeld (früher Konkursausfallgeld)*, das einem ArbN nach § 3 Nr. 2 stfrei von der Bundesagentur für Arbeit gewährt wird, führt nicht dazu, dass WK des ArbN nicht voll abziehbar sind. Die WK werden aufgewandt, um die geschuldete Arbeitsleistung zu erbringen. Das Insolvenzgeld wird jedoch nicht für die Erbringung der Dienstleistung, sondern wegen der Zahlungsunfähigkeit des ArbG gewährt (BFH v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199 [200]; dazu KANZLER, FR 2001, 310; URBAN, DStZ 2001, 440), wobei der BFH offen gelassen hat, ob es sich beim Insolvenzgeld um nicht stbare Einnahmen (s. Anm. 32) oder um konstitutiv durch § 3 Nr. 2 stfrei gestellte Lohnersatzleistungen iSd. § 24 Abs. 1 Buchst. a handelt. Auch im ersten Fall wären die WK abziehbar, weil sie getätigt wurden, um (vergeblich) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erzielen, nicht aber zur Erzielung des Insolvenzgeldes.

► *Unterstützungskasse*: Entfällt die KStBefreiung für UKassen (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG) aufgrund einer satzungswidrigen Vermögensverwendung mW für die Vergangenheit, unterliegen Aufwendungen für die Auflösung und Abwicklung der Kasse nicht dem Abzugsverbot nach Abs. 1 (BFH v. 14.11.2012 – I R 78/11, BStBl. II 2014, 44).

Vorweggenommene Erwerbsaufwendungen: Unschädlich ist auch, wenn der klar abgrenzbare Veranlassungszusammenhang zu zukünftig stpfl. Einnahmen besteht (vorweggenommene WK oder BA):

▶ *Aufwendungen für Fremdsprachenunterricht* mit konkretem Bezug zur Berufstätigkeit sind Fortbildungskosten und damit als WK abziehbar, wenn der Bezug unmittelbar zu einer im Inland stpfl. Tätigkeit besteht. Ein zugleich bestehender Zusammenhang mit einer stfreien Auslandstätigkeit wird dadurch verdrängt (BFH v. 10.4.2002 – VI R 46/01, BStBl. II 2002, 579 [580]; BFH v. 19.4.2004 – VI B 178/03, juris). Wird die Fremdsprache hingegen allein wegen einer Tätigkeit im Ausland gelernt, die in Deutschland nicht stbar ist (Umzug ins Ausland) oder stfrei gestellt wird (Wohnsitz bleibt Deutschland, aber DBA weist das Besteuerungsrecht dem ausländ. Quellenstaat zu), sind die Fortbildungskosten uE schon keine WK und schon daher nicht abziehbar (s. Anm. 32 und 33; im Erg. glA BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 [aber mit Rückgriff auf Abs. 1]). Möglich bleibt ein Abzug als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 7), wenn die Aufwendungen nicht Fort-, sondern Ausbildungskosten sind (BFH v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 114 [115]; BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666; zur Abgrenzung von Sprachunterricht als Fort- oder Ausbildung: BFH v. 8.10.1993 – VI R 10/90, BStBl. II 1994, 114 [115]; Abgrenzung zu nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung: BFH v. 15.3.2006 – VI R 14/04, BStBl. II 2007, 814).

▶ *Beiträge zur Rentenversicherung:* Finanzierungsaufwendungen, die dazu dienen, Beitragslücken für vergangene Versicherungsjahre zu schließen, sind als vorab entstandene WK zu Einkünften aus § 22 Nr. 1 Buchst. a (aF) voll abziehbar, weil sie durch die zukünftige Rentenzahlung veranlasst sind und nicht nur mit dem Anspruch auf stfreie Kapitalrückzahlung in unmittelbarem Zusammenhang stehen (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 32/80, BStBl. II 1982, 41).

▶ *Rückzahlung steuerfreier Einnahmen,* wenn die Rückzahlung durch eine zukünftige stpfl. Tätigkeit veranlasst ist (BFH v. 27.5.1983 – VI R 2/80, juris, s. Anm. 30). Fehlt eine solche Veranlassung, kommt es zur verhältnismäßigen Aufteilung (s. Anm. 40).

▶ *Unterhaltsgeld,* das nach §§ 77, 153 SGB III (§ 44 AFG aF) stfrei gewährt wird, steht nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit vorab entstandenen WK (kein Abs. 1), da die WK durch die zukünftige, stpfl. Erwerbstätigkeit veranlasst sind (BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 [508]; BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 [891]).

▶ *Vertragsstrafen,* die als Zuschläge bei der Rückzahlung eines nach § 3 Nr. 12 stfreien Ausbildungsdarlehens gezahlt werden müssen, weil die Stelle nicht vertragsgemäß beim Darlehensgeber, sondern bei einem Dritten angetreten wird, sind durch diese Tätigkeit veranlasst und stehen daher nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den stfreien Einnahmen (vgl. BFH v. 28.2.1992 – VI R 97/89, BStBl. II 1992, 834 [835]; BFH v. 22.1.1993 – VI R 95/89, BFH/NV 1993, 414 [415]; Ärzte im öffentlichen Gesundheitsdienst).

39 c) Ausgaben ausschließlich steuerfreien Einnahmen zuzuordnen (insbesondere Aufwendungsersatz)

Lassen sich Ausgaben ausschließlich den stfreien Einnahmen zuordnen, besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Unproblematisch ist das, wenn die Ausgaben bereits ausschließlich durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die allein zu stfreien Einnahmen führt. Dann entspricht der Veranlassungs-

zusammenhang dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, so dass keine weitere Zuordnung anhand des Kriteriums der Unmittelbarkeit mehr erforderlich ist.

Besteht aber zugleich ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit stpfl. und stfreien Einnahmen, erfolgt die Zuordnung anhand der Unmittelbarkeit. Entsprechend der Rspr. des BFH ist dafür die Entstehung und die Zweckbestimmung der Ausgaben und stfreien Einnahmen heranzuziehen (s. Anm. 37). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit stfreien Einnahmen besteht insbesondere immer dann, wenn die Einnahmen dazu dienen, beruflich veranlasste Aufwendungen auszugleichen bzw. zu erstatten:

„Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur gegeben, wenn Einnahmen und Aufwendungen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Eine Veranlassung durch dasselbe Ereignis ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn die stfreien Einnahmen dazu bestimmt sind, Aufwendungen zu ersetzen, die mit Einkünften iSd. § 2 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Dementsprechend stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung darauf ab, ob und inwieweit durch die Erstattung Werbungskosten ausgeglichen werden sollen (...)“ (BFH v. 27.4.1993 – IX R 26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755; vgl. auch BFH v. 18.4.2012 – X R 62/09, BStBl. II 2012, 721; vgl. H 3c EStR 2012).

Ausgleich oder Erstattung beruflich/betrieblich veranlasster Aufwendungen: Ob und in welchem Umfang eine StBefreiung einen solchen Zweck verfolgt, ist durch Auslegung des StBefreiungstatbestands zu ermitteln. Eindeutig sind Fälle, in denen die Befreiung ausdrücklich gewährt wird, um den Ausgleich oder die Erstattung beruflich veranlasster Aufwendungen stl. zu begünstigen. Tatbestandlich wird das zum Ausdruck gebracht, indem die Freistellung nur gewährt wird, soweit beruflich/betrieblich veranlasste Aufwendungen abziehbar sind:

► *Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder aus öffentlichen Kassen*, die gem. § 3 Nr. 13 stfrei sind (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [827]; BFH v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 [829]; BFH v. 28.8.2002 – VI R 40/02, juris; BFH v. 15.11.2007 – VI R 91/04, BFH/NV 2008, 767 [769]; BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405 [406]).

► *Erstattungen von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung vom privaten Arbeitgeber*, die gem. § 3 Nr. 16 stfrei sind (BFH v. 24.8.1994 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895 [896], Erstattung von „Umzugskosten in Höhe der Speditionskosten“ durch den ArbG; BFH v. 8.7.2010 – VI R 24/09, BFHE 230, 542, Erstattung der tatsächlichen Übernachtungskosten im Ausland durch den ArbG, selbst wenn nach den LStR höhere Pauschalen gewährt werden).

► *Krankentagegeld*: Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung können nur dann beruflich veranlasste BA sein, wenn die Versicherung allein typische Berufskrankheiten absichern soll (BFH v. 7.10.1982 – VI R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [103]). Dann sind die Beiträge nach § 3c Abs. 1 nicht abziehbar, weil sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei gewährten Versicherungsleistungen stehen (BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489 [490]). In der Regel werden durch die Versicherung auch nicht berufstypische Krankheitsrisiken abgedeckt, so dass bereits nach § 12 Nr. 1 (Aufteilungsverbot) keine BA vorliegen, mithin die Beiträge als SA gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 abziehbar bleiben (vgl. BFH v. 22.5.1969 – IV R 144/68, BStBl. II 1969, 489 [490]; BFH v. 7.10.1982 – VI R 32/80, BStBl. II 1983, 101 [104]).

▶ *Private Krankenversicherung*: Berufsbedingte Krankheitskosten sind nach § 3c Abs. 1 nicht als BA abziehbar, wenn sie von einer privaten Krankenversicherung gem. § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei erstattet werden (Nds. FG v. 28.8.1979 – VI E 287/77, EFG 1980, 65, rkr. – Hepatitisserkrankung während zahnärztlicher Tätigkeit).

▶ *Vorzeitige Auszahlung der Rentenbezüge*: Der Betrag der Abzinsung bei gekürzten Bezügen aufgrund einer vorzeitigen Auszahlung stellt mangels Aufwand keine WK dar. Überdies verhindert Abs. 1 eine Geltendmachung, soweit der Betrag mit stfreien Bezügen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang steht (BFH v. 8.6.1966 – VI 3/65, BStBl. III 1966, 537 [538] – nach § 3 Nr. 6 stfrei gewährte Versorgungsrenten).

▶ *Eingliederungszuschüsse*: Soweit diese von der Bundesagentur für Arbeit an den ArbG zur Eingliederung von besonders förderungsbedürftigen ArbN gezahlt werden und nach § 3 Nr. 2 Buchst. b (bei unterstellter Steuerbarkeit) stfrei sind, stehen die Lohnzahlungen des ArbG an die ArbN in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang und können beim ArbG nicht als BA abgezogen werden (BFH v. 29.8.2017 – VIII R 17/13, BStBl. II 2018, 408, Rz. 37 ff.).

Maßgebliche gesetzliche Grundlage: Ergibt sich allein aus dem StBefreiungstatbestand noch kein Ausgleichscharakter und erfolgt die Zahlung aufgrund eines Gesetzes, ist ergänzend die bundes- oder landesrechtl. Norm heranzuziehen, aus der sich der Zahlungsanspruch ergibt. Handelt es sich um eine landesrechtl. Norm, ist der BFH gem. § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO an die Auslegung der Finanzgerichte gebunden (BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119 [120]; BFH v. 24.1.1991 – VI R 83/89, BStBl. II 1992, 140 [141]). Das BVerfG fordert insoweit eine eindeutige Regelung, da bereits die StFreiheit vor Art. 3 Abs. 1 GG nur dann gerechtfertigt werden kann, wenn sie in der bundes- oder landesgesetzlichen Ermächtigung erkennbar angelegt und folgerichtig ausgestaltet ist, also einen typischerweise anfallenden, erwerbsbezogenen Aufwand ausgleichen soll (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 [292, 296], abgelehnt bei der „Stellenzulage Ost“, die als stfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 Satz 1 gewährt wurde). Bei der Auslegung ist zu fragen, ob und ganz konkret welche beruflich veranlassten Aufwendungen durch die Zahlung ausgeglichen werden sollen. Allein diese Aufwendungen stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den stfreien Einnahmen und dürfen nach Abs. 1 nicht abgezogen werden, soweit sie die stfreien Einnahmen nicht übersteigen (zur Rechtsfolge s. Anm. 42):

▶ *Annuitätshilfen*, die stfrei gewährt werden und die zur Verzinsung der Finanzierungsmittel aufzubringenden Leistungen verringern sollen (§ 41a Abs. 1 der Wohnungsbauförderungsbestimmungen aF), stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit WK, die bei Einkünften aus VuV geltend gemacht werden (FG Berlin v. 15.1.1980 – V 276/78, EFG 1980, 435, rkr.).

▶ *Aufwandsentschädigungen für Gerichtsvollzieher* (nach § 3 Nr. 12 stfrei): Die Reichweite des Ausgleichscharakters richtet sich nach den jeweiligen Landesverordnungen. Erfasst werden idR die Kosten für Unterhaltung und Errichtung des Büros.

FG München v. 19.5.1992 – 16 K 2074/90, EFG 1992, 720, rkr., zu § 5 Abs. 1 BayG-vollzBKostV; vgl. BFH v. 24.1.1991 – VI R 83/89, BStBl. II 1992, 140 [141]; zur landesrechtl. Regelung in Schl.-Holst. BFH v. 24.10.1991 – VI R 38/90, BFH/NV 1992, 243; aA FG Nürnberg v. 10.1.1989 – I 321/87, DGVZ 1989, 126, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 15.3.1990 – II 129/90, DGVZ 1990, 126, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 19.6.1990 – 6 K 47/88, DGVZ 1991, 127, rkr., nur Bürounterhalt.

► *Aufwandsentschädigung für städtische Beamte und Abgeordnete*: Sollen sämtliche dienstlichen Aufwendungen durch eine nach § 3 Nr. 12 stfreie Dienstaufwandsentschädigung ersetzt werden (so § 6 DienstbezG Ba.-Württ.), besteht zu sämtlichen Aufwendungen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119; hauptamtlicher Bürgermeister [Ba.-Württ.]). Andere berufliche Aufwendungen, die nicht unmittelbar mit dem Amt verbunden sind, stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Entschädigung (BFH v. 9.6.1989 – VI R 27/88, BStBl. II 1990, 123 [125]; Stadtdirektor [Nds.]; BFH v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121 [123]; hauptamtlicher Bürgermeister [Hess.]). Nach § 10 Abs. 1, § 11 Abs. 1 LKomBesVO Ba.-Württ. soll der gesamte durch das Amt verursachte persönliche Aufwand abgegolten werden, wozu auch Reisekosten gehören, die nicht durch eine nach § 3 Nr. 13 stfreie Reisekostenvergütung abgegolten werden (BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345, Rz. 18). Sitzungsgelder, die nach § 3 Nr. 12 stfrei gewährt werden, stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Fahrtkosten von der Wohnung zum Sitzungsort (Nds. FG v. 12.3.1997 – II [VIII] 57/93, EFG 1997, 941, rkr.: Mitglied des Gemeinderats und des Kreistags [Nds.]). Nach der Wahl, aber vor Amtseinführung entstandene WK eines designierten Bürgermeisters stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit einer nach § 3 Nr. 12 stfrei gewährten Entschädigung, die gem. § 10 LKomBesVO Ba.-Württ. gewährt wird (FG Ba.-Württ. v. 20.9.2001 – 3 K 112/01, BWGZ 2002, 390, rkr.). Gewährt ein Landesabgeordnetengesetz eine stfreie Pauschale für Schreibaarbeiten, Porto, Telefon und Fahrtkosten und ist die Aufzählung nicht zwingend als abschließend zu verstehen, dann können IT-Kosten (Computer, Internet) erfasst sein, aber jedenfalls nicht Kosten für die Durchführung eines Wahlprüfungsverfahrens (FG Ba.-Württ. v. 13.6.2012 – 12 K 12096/09, EFG 2012, 1725, rkr.).

► *Auslandstrennungsgeld*, das nach der gesetzlichen Grundlage (etwa § 3 AGTV) zum Ausgleich der Kosten für eine dHf. und Familienheimfahrten dient, steht mit diesen Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang (BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 [386]).

► *Auslandsbeschäftigungsvergütungen*, die bei Abordnung zu einer internationalen Organisation stfrei gewährt werden, dienen zum Ausgleich der Mehraufwendungen einer dHf. (BFH v. 15.1.1988 – VI R 107/84, BFH/NV 1988, 494 [495]).

► *Berufsausbildung*: Leistungen nach §§ 79, 81 SGB III (§ 45 AFG aF), die nach § 3 Nr. 2 stfrei sind, dienen zum Ausgleich von Kursgebühren, Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten, Fahrtkosten etc. (BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 [508]; BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 [891]).

► *cost of living allowance*: Wird einem vorübergehend im Ausland tätigen ArbN eine nach DBA in Deutschland stfreie Teuerungs- oder Lebenshaltungskostenzulage gewährt, sind die Pauscheträge für die Kosten der dHf. in Höhe der stfrei gewährten Zulage zu kürzen (Nds. FG v. 9.3.2005 – 3 K 10119/02, EFG 2005, 1877, rkr., Referendar, der für viermonatige Station in New York eine nach Art. 20 DBA-USA stfreie Zulage vom US-ArbG erhielt).

► *Mobilitätshilfen* (§ 53 SGB III) – nach § 3 Nr. 2 stfrei – dienen zum Ausgleich der WK, die mit einer Ausbildung an einem weit entfernten Ort zusammenhängen (FG Köln v. 21.9.2000 – 7 K 8933/99, EFG 2001, 81, best. durch BFH v. 23.7.2002 – VIII R 63/00, BFH/NV 2003, 24).

► *Privatschulen*: Der Zuschuss an Privatschulen (75 % der Personalkosten), der nach dem Förderungszweck der Privatschulgesetze der Länder gem. § 3 Nr. 11

stfrei gewährt wird, steht mit 75 % der Personalkosten der Privatschulen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang, die insoweit nicht abziehbar sind (FG Berlin v. 19.10.1989 – IV 365/87, EFG 1990, 290, rkr.).

► *Reservisten der Bundeswehr*: Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Reservistendienstleistung stehen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Leistungen nach dem USG, die nach § 3 Nr. 48 stfrei sind, und nicht mit den stpfl. Versorgungsbezügen als pensionierter Berufssoldat (FG Berlin-Brandenb. v. 16.8.2017 – 3 K 3118/17, EFG 2017, 1665, Rz. 28 ff. rkr.).

► *Verpflegungsmehraufwendungen* stehen mit den Ausgleichszahlungen in unmittelbarem Zusammenhang, die aufgrund von Bundes- oder Landesgesetzen stfrei gem. § 3 Nr. 12 Satz 1 ausgezahlt werden (BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635, pauschale Entschädigung für Dienstgänge; FG Berlin v. 10.3.1978 – III 52/77, EFG 1978, 478, rkr., Bewegungsgeld für Polizisten; FG Ba.-Württ. v. 28.11.1985 – III 403/82, EFG 1986, 183 [184], rkr., Schulausflug eines Lehrers).

► *Wahlkampfkosten*, die iHv. 1190 DM für ein ehrenamtliches Stadtratsmandat getätigt werden, stehen vollständig in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer stfreien Aufwandsentschädigung (2880 DM), auch wenn zudem durch das Mandat stpfl. Einkünfte (§ 18 Abs. 1 Nr. 3) iHv. 144 DM erzielt wurden (FG Münster v. 14.7.1992 – 6 K 903/91 E, EFG 1993, 68, rkr.). Hier wäre uE eine Aufteilung der Aufwendungen (1190 DM) im Verhältnis der stfreien Einnahmen (2880 DM) zu den Gesamteinnahmen (3024 DM) sachgerechter (s. Anm. 40).

► *Wehrsold (Wehrdienst)*: Aufwendungen für Familienheimfahrten sind nach Abs. 1 nicht abziehbar, da sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit nach § 3 Nr. 5 stfreiem Wehrsold stehen (BFH v. 5.12.1969 – VI B 74/69, BStBl. II 1970, 210).

► *Zinersparnisse bei Arbeitgeberdarlehen*, die nach § 3 Nr. 68 aF stfrei waren, standen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nach § 10e Abs. 6 aF (s. Anm. 21) abziehbaren Schuldzinsen (BFH v. 27.4.1993 – IX R 26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; BFH v. 28.5.1998 – X R 32/97, BStBl. II 1998, 565).

Andere Rechtsgrundlage: Ergibt sich die Zweckbestimmung nicht aus einem anspruchsbegründenden Gesetz, insbes. weil kein Gesetz erforderlich ist, ist die Rechtsgrundlage heranzuziehen, auf die die Zahlung der Einnahmen gestützt wird:

► *Auslandsstipendien* (nach § 3 Nr. 44 stfrei) für einen beruflich veranlassten Forschungsaufenthalt oder LL.M.-Studium im Ausland (zB vom DAAD) dienen zur Abgeltung der Mehraufwendungen des Auslandsaufenthalts, so dass die getätigten Aufwendungen für eine dHf. (inklusive Miete, Heimfahrten, Verpflegungsmehraufwand) mit dem stfreien Stipendium in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 [208]; BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928; im Erg. gleich FG Köln v. 20.5.2016 – 12 K 562/13, EFG 2016, 1605, Rz. 18, rkr.).

► *Habilitationsstipendien* (nach § 3 Nr. 44 stfrei) stehen in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der zukünftig stpfl. Tätigkeit, soweit das Stipendium zur Sicherung der allgemeinen Lebensführung dient, wie etwa der Förderungsgrundbetrag bei einem DFG-Stipendium (vgl. auch BFH v. 8.12.1978 – VI R 26/76, BStBl. II 1979, 212, zu stfreien BAföG-Zahlungen im Hinblick auf eine Beschränkung des SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 7; s. Anm. 40

„BAföG“). Nur soweit ein Stipendium Mehraufwendungen für vorab entstandene WK ausgleichen soll, etwa Sachkostenzuschüsse (Druckkostenzuschüsse, Büchergeld), besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 1.

► *Kleidergeld* (nach § 3 Nr. 31 stfrei) steht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit solchen Kosten für Berufskleidung, die durch eine tarifvertragliche Regelung gerade durch das Kleidergeld ausgeglichen werden sollen (Hess. FG v. 21.1.1994 – 13 K 1351/93, EFG 1994, 700, rkr., Frack eines Orchestermusikers).

Begrenzung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen: Hat die StBefreiung Ausgleichscharakter und werden neben stfreien auch stpfl. Einnahmen erzielt, stehen die BA/WK ausschließlich mit den stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang. Das Abzugsverbot aus Abs. 1 ist aber auf die Höhe der stfreien Einnahmen beschränkt (s. Anm. 42).

► *Wissenschaftsförderung (Forschungszuschüsse):* Bezieht ein von einem Stpfl. unterhaltenes wissenschaftliches Institut neben seinen sonstigen Einnahmen nach § 3 Nr. 11 stfreie Zuschüsse, sind die BA nicht abziehbar, soweit sie die stfreien Einnahmen nicht übersteigen (BFH v. 7.12.1967 – VI R 33/67, BStBl. II 1968, 149).

Aufteilung: Hat die StBefreiung zwar Ausgleichscharakter und werden neben stfreien und stpfl. Einnahmen auch Einnahmen erzielt, die aus einem anderen Grund stfrei sind, sind nicht eindeutig zuzuordnende BA/WK nur auf die stpfl. und auf die aus einem anderen Grund stfreien Einnahmen verhältnismäßig aufzuteilen (BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755):

Beispiel: Einnahmen: 150, davon 50 stpfl. (Inland), 50 stfreier Zuschuss (Ausgleichscharakter), 50 stfrei (Ausland). BA: 120. – BA sind im Verhältnis 50 : 50 aufzuteilen (jeweils 60). Der Kürzungsbetrag nach Abs. 1 (Ausgleichscharakter: 50) ist ebenfalls im Verhältnis 50 : 50 aufzuteilen (jeweils 25). Abziehbare BA sind daher jeweils 35 (60 ./ 25). Gewinn Inland: 15 (50 ./ 35). Gewinn Ausland: 15 (50 ./ 35). Gesamt: 30 (15 + 15).

d) Verhältnismäßige Aufteilung

40

Lassen sich die Ausgaben nicht klar abgrenzbar stpfl. Einnahmen (s. Anm. 38) oder stfreien Einnahmen (vor allem wenn sie keinen Ausgleichscharakter haben, s. Anm. 39) zuordnen, folgt aus der Unmittelbarkeit ein verhältnismäßiges Aufteilungsgebot. In der älteren Rspr. erfolgte die Aufteilung noch, indem geschätzt wurde, in welchem Umfang die Ausgaben einer Tätigkeit dienen, mit der stfreie Einnahmen erzielt werden. Im Verhältnis der stfreien zur gesamten Tätigkeit sollten dann auch die Ausgaben nicht abziehbar sein (vgl. etwa FG Berlin v. 21.6.1985 – III 289/83, EFG 1986, 173, rkr.: Aufwendungen für Arbeitszimmer nach Schätzung zu 50 % nicht abziehbar). Das entspricht weder dem Wortlaut noch dem Zweck des Abs. 1: Wird nämlich berücksichtigt, dass Ausgaben nach Abs. 1 nicht abziehbar sind, weil die korrespondierenden (stfreien) Einnahmen zwar die Leistungsfähigkeit erhöhen, aber nicht besteuert werden (s. Anm. 6), ist es geboten, die Aufteilung an den stfreien Einnahmen im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen zu orientieren und nicht an der dahinter stehenden Tätigkeit.

Verhältnis der steuerfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen maßgebend: Zutreffend geht die Rspr. mittlerweile idR davon aus, dass der nicht abziehbare Teil der Ausgaben nach dem Verhältnis zu bemessen ist, in dem die stfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen stehen, bei denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Ausgaben besteht:

► *Arbeitszimmer:* Nutzt ein Stpfl. ein häusliches Arbeitszimmer auch für Tätigkeiten, durch die er stfreie Einnahmen erzielt, sind die Aufwendungen im Verhält-

nis der streifen Einnahmen zu den gesamten Einnahmen nicht abziehbar (aA noch FG Berlin v. 21.6.1985 – III 289/83, EFG 1986, 173, rkr.).

▶ *Auslandszuschläge* (§§ 55–58a BBesG): Bezieht ein im öffentlichen Dienst tätiger Stpfl. neben seinem Grundgehalt gem. § 3 Nr. 64 stfreie Auslandszuschläge, sind seine WK nach Abs. 1 grds. anteilig im Verhältnis der streifen Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aus der Auslandstätigkeit nicht abziehbar (BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; BFH v. 28.4.2005 – VI B 179/04, BFH/NV 2005, 1303 [1304]; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541 [542], Beamte im Auswärtigen Dienst; BFH v. 31.5.2005 – VI B 93/04, BFH/NV 2005, 1555; FG München v. 30.1.1986 – VI 207/82 E, EFG 1986, 341, rkr., Berufssoldaten). Eine Ausnahme gilt nach FG München (FG München v. 30.1.1986 – VI 207/82 E, EFG 1986, 341, rkr.) für Heimfahrtkosten (bleiben voll abziehbar).

▶ *BAföG*: Auszahlungen der Ausbildungsförderbeiträge (nach § 3 Nr. 11 stfrei) führen nicht zur Kürzung der Aufwendungen für die Berufsausbildung (§ 9 Abs. 6 oder § 10 Abs. 1 Nr. 7), soweit durch die Förderung die pauschal abgegoltenen allgemeinen Lebensunterhaltskosten nicht überschritten werden (BFH v. 8.12.1978 – VI R 26/76, BStBl. II 1979, 212 [213]). Soweit das BAföG darüber hinaus auch für die Ausbildung geleistet wird, liegt ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. § 3c Abs. 1 vor, so dass die Aufwendungen entsprechend aufzuteilen sind (FG Münster v. 24.1.2018 – 7 K 1007/17 E, F, EFG 2018, 549, Rz. 35, Az. BFH VI R 3/18).

▶ *EU-Zulage*: Erhält ein unbeschränkt stpfl. Lehrer eine nach § 2 der VO über die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die Direktoren und Lehrer der Europäischen Schulen im Ausland v. 18.8.1995 (BGBl. II 1995, 676) stfrei gestellte EU-Zulage, sind WK nach Abs. 1 anteilig im Verhältnis der streifen Einnahmen zu den gesamten Einnahmen aus der Lehrtätigkeit nicht abziehbar (FG Rhld.-Pf. v. 14.6.1999 – 5 K 2673/97, EFG 2000, 56, rkr.).

▶ *Pfandbriefe*: Bezieht ein Stpfl. stfreie Zinsen aus Pfandbriefen und zugleich stpfl. Erträge durch Veräußerung der Pfandbriefe, stehen Finanzierungsaufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit stfreien und stpfl. Einnahmen und sind in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem stfreie und stpfl. Einnahmen des VZ zueinander stehen (BFH v. 21.2.1973 – I R 148/71, BStBl. II 1973, 508 [509], zu § 13 KStG aF [s. Anm. 3]).

▶ *Rückzahlungen steuerfreier Einnahmen*, die nicht durch eine zukünftige stpfl. Tätigkeit veranlasst sind (s. Anm. 30), sind verhältnismäßig aufzuteilen. Wird etwa eine Abfindung, die nach § 3 Nr. 9 aF bis zum dort bestimmten Höchstbetrag stfrei gewährt wurde, ohne zukünftige berufliche Veranlassung teilweise wieder zurückbezahlt, ist der Rückzahlungsbetrag nach Abs. 1 nach dem Verhältnis nicht abziehbar, in dem der stfreie Teil der Abfindung zur gesamten Abfindung stand.

Steuerfreistellung verfassungswidrig: Zur Aufteilung im Verhältnis der streifen zu den Gesamteinnahmen kommt es auch, wenn durch die StFreistellung zwar ein Ausgleich von Aufwendungen beabsichtigt war (s. Anm. 39), die StFreiheit aber rechts- bzw. verfassungswidrig ist, jedoch aus besonderen Gründen (zB Vertrauensschutz) bestehen bleibt:

▶ *Aufbauhelfer im Beitrittsgebiet (neue Bundesländer)*: Das BVerfG hat die nach § 3 Nr. 12 stfrei gewährten, pauschalierten Aufwandsentschädigungen für staatsdienende Aufbauhelfer im Beitrittsgebiet als mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar erklärt, soweit sie auf § 17 BBesG und HaushaltsG 1993 beruhen (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280). Die Entsch. wirkt aus Vertrau-

enenschutzgründen nicht zurück (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 [299]), so dass ausgezahlte stfreie Bezüge nicht nachzuversteuern sind. Bei diesen Altfällen gilt: Mehraufwendungen für Reise, Umzug, Verpflegung oder Trennung sind nicht abziehbar, soweit sie nach § 3 Nr. 13 stfrei erstatet werden (s. Anm. 39). Der überschießende Teil und sonstige WK sind in dem Verhältnis nach Abs. 1 nicht abziehbar, in dem die nach § 3 Nr. 12 stfrei gewährte Stellenzulage Ost zu den Gesamteinnahmen aus der Tätigkeit aus dem Beitrittsgebiet steht (BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823; BFH v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 [829]; BFH v. 26.3.2002 – VI R 25/00, BFH/NV 2002, 1290; BFH v. 26.3.2002 – VI R 161/99, HFR 2002, 1073; BFH v. 26.3.2002 – VI R 103/00, juris; BFH v. 9.8.2002 – VI R 34/02, BFH/NV 2003, 28 [29]; BFH v. 28.8.2002 – VI R 40/02, juris).

► *Ausgleichszulage*: Lehrer, die für einen Schulverband im Ausland tätig sind und dort keine Vergütung, sondern vom Bundesverwaltungsamt eine Zulage erhalten, beziehen bei beschränkter StPflcht (§ 1 Abs. 3) inländ. Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b. Soweit die FinVerw. einen Teil der Zulage ohne gesetzliche Grundlage stfrei belässt (zur Kritik s. Anm. 35), sind wegen Abs. 1 WK aus dem Dienstverhältnis nur nach dem Verhältnis des stpfl. Teils der Zulage zur gesamten Zulage abziehbar (BFH v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351).

IV. Kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich

41

Anders als Abs. 2 (s. Anm. 54) lässt Abs. 1 die Frage offen, ob dann, wenn in sachlicher Hinsicht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen und stfreien Einnahmen besteht, zusätzlich auch ein zeitlicher Zusammenhang bestehen muss, mithin BA/WK und dazugehörige stfreie Einnahmen in demselben VZ anfallen müssen, um zum Abzugsverbot zu kommen.

Grundsatz: Die Rspr. geht grds. davon aus, dass es auf einen zeitlichen Zusammenhang nicht ankommt. Ausgaben und Einnahmen können unterschiedlichen VZ zuzuordnen sein. Periodenübergreifend können also auch künftige stfreie Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit gegenwärtigen Ausgaben stehen (BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203, mwN). Voraussetzung ist aber, dass die StFreiheit korrespondierender Einnahmen bereits im VZ des Abzugs gesetzlich bestimmt war (BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203).

► *Auslandsstipendien*, die nach § 3 Nr. 44 stfrei sind und die Kosten für eine dHf. abdecken (s. Anm. 39), sind unabhängig vom Zufluss des Stipendiums auf die VZ zu verteilen, in denen die Kosten angefallen sind (vgl. BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928; deutlicher die bestätigte Vorinstanz FG Köln v. 20.2.2003 – 10 K 3534/99, EFG 2003, 989 [990]).

► *BAföG-Darlehen*, die nach § 3 Nr. 11 stfrei gewährt werden, stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Rückzahlungen in den nachfolgenden VZ (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 8.3.1979 – II 363/78, EFG 1979, 493, rkr.).

► *Kleidergeld*, das nach § 3 Nr. 31 stfrei ist, steht auch in unmittelbarem Zusammenhang mit den Kosten für Berufskleidung, wenn die Berufskleidung erst im nachfolgenden VZ angeschafft wird (Hess. FG v. 21.1.1994 – 13 K 1351/93, EFG 1994, 700, rkr., Frack eines Orchestermusikers).

► *Rückzahlungen von Unterhaltsleistungen*, die in vorherigen VZ nach § 22 Nr. 1 Satz 2 stfrei waren, sind wegen des Rechtsgedankens aus Abs. 1 nicht abziehbar (FG Saarl. v. 23.1.1981 – I 355/78, juris, rkr.).

▶ *Umzugskostenerstattungen* stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit Umzugskosten aus dem vorangegangenen VZ (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).

▶ *Unfallversicherung*: Da Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung nach § 3 Nr. 1 Buchst. a stfrei sind, unterliegen die in den vorangegangenen VZ gezahlten Beiträge – soweit es sich überhaupt um BA/WK handelt – dem Abzugsverbot aus Abs. 1 (BFH v. 14.3.1972 – VIII 26/67, BStBl. II 1972, 536).

▶ *Verpflegungsmehraufwendungen* stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit einer nach § 3 Nr. 12 stfreien Aufwandsentschädigung, auch wenn diese erst im nachfolgenden VZ ausgezahlt wird (FG Ba.-Württ. v. 28.11.1985 – III 403/82, EFG 1986, 183 [184], rkr., Schulausflug eines Lehrers).

▶ *Weitere Fälle*: Auch in weiteren Konstellationen, in denen stfreie Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen VZ angefallen sind, hat die Rspr. den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zumindest nicht mangels zeitlichen Zusammenhangs abgelehnt:

Vgl. BFH v. 28.10.1994 – VI R 70/94, BFH/NV 1995, 505 (506), s. Anm. 38 „Fahrtkosten zu Lehrgängen“; BFH v. 27.5.1983 – VI R 2/80, juris, Rückzahlung einer nach § 3 Nr. 3 stfreien Abfindung nach § 88 BeamtVG, um erneut Beamter zu werden; FG Brandenburg v. 23.1.1996 – 3 K 179/45 E, juris, rkr., Rückzahlung einer nach § 3 Nr. 9 stfreien Abfindung (s. Anm. 30).

Selbst in Konstellationen, in denen der BFH uE zu Unrecht Abs. 1 angewendet hat, weil keine Einnahmen, sondern bereits Einkünfte stfrei gestellt wurden, sprach für den BFH gegen einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nicht das zeitliche Auseinanderfallen stfreier Einnahmen und Ausgaben in unterschiedliche VZ:

BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 (569); BFH v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99, geplante BS im Ausland; BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 (667), Sprachkurs für zukünftige Auslandstätigkeit (s. Anm. 38).

Zeitlicher Zusammenhang bei steuerfreien Dividenden erforderlich? Der I. Senat des BFH verneint in stRspr. einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Finanzierungsaufwand für Kapitalanteile und stfreien Dividenden, wenn und soweit die Aufwendungen in einem anderen VZ als die stfreien Dividenden anfallen.

BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92; BFH v. 21.4.1971 – I R 97/68, BStBl. II 1971, 694 (696); BFH v. 21.2.1973 – I R 26/72, BStBl. II 1973, 508 (509); BFH v. 21.2.1973 – I R 148/71, BStBl. II 1973, 509 (510); BFH v. 5.12.1984 – I R 62/80, BStBl. II 1985, 311 (312), Abzugsverbot in § 13 KStG aF (s. Anm. 3) bei Schachteldividenden (nach § 9 KStG aF stfrei); BFH v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60; BFH v. 29.5.1996 – I R 21/95, BStBl. II 1997, 63; BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865 (866); BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, Abs. 1 bei Auslandsdividenden (DBA stfrei); BFH v. 14.7.2004 – I R 17/03, BStBl. II 2005, 53, Abs. 1 bei weitergeleiteten Auslandsdividenden (nach § 8b Abs. 1 KStG aF stfrei).

Ursprüngliches Motiv dieser Rspr. war die sachgerechte Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen bei einer Kapitalbeteiligung zu stpfl. Wertsteigerungen an der Beteiligung (Veräußerung) einerseits und stfreien Dividendeneinnahmen andererseits. Zunächst ist der BFH davon ausgegangen, dass die Schuldzinsen praktisch aus Dividendeneinnahmen gezahlt würden, so dass nur dann ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Dividendeneinnahmen und Schuldzinsen bestehe, wenn und soweit auch stfreie Dividenden zugeflossen seien (BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. III 1967, 92). Besonders deutlich bei § 13 KStG aF (s. Anm. 3):

„Es kommt darauf an, inwieweit in einem Veranlagungszeitraum gezahlte Schuldzinsen mit steuerrechtlich außer Ansatz bleibenden Schachteileinnahmen in einem (unmittelbaren) Zusammenhang stehen. Insoweit sind die Schuldzinsen nicht abzugsfähig. Stehen den Schuldzinsen in den Jahren ihrer Verausgabung keine Erträge aus steuerfreien Schachteileinnahmen gegenüber, so dürfen die gesamten Schuldzinsen abgezogen werden“ (BFH v. 5.12.1984 – I R 62/80, BStBl. II 1985, 311 [312]).

In späteren Entscheidungen hat der BFH in seiner Begründung zwar nicht mehr darauf abgestellt, aus welchen Mitteln die Schuldzinsen bezahlt werden, wohl aber im „Interesse der Rechtssicherheit“ an seiner Rspr. festgehalten:

„(Es) macht ... keinen Sinn, darauf abzustellen, mit welchen Einnahmen welche Ausgaben finanziert wurden. Deshalb hat der Senat entschieden, daß ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerfreien Dividenden und Ausgaben den Bezug der Dividenden voraussetzt. Mit dieser Forderung hat er dem Umstand Rechnung getragen, daß insbesondere Beteiligungen zB während der Aufbau- oder Verlustphase de facto keine Dividenden abwerfen. Je weiter entfernt die Erwartung eines Dividendenzuflusses zeitlich gesehen in der Zukunft liegt, desto fragwürdiger wird die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Dividendeneinnahmen und den Refinanzierungskosten für den Erwerb einer Beteiligung. Beteiligungen können auch aus dem einzigen Zweck gehalten werden, später einmal verkauft zu werden. Fehlt es aber in einem solchen Fall an einer Ausschüttung, dann ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Dividenden und Ausgaben ausgeschlossen“ (BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 [62]).

► *Stellungnahme:* Dem I. Senat ist uE in der Begründung nicht und im Erg. nur teilweise zuzustimmen. Behandelt das Gesetz Dividendeneinnahmen und realisierte Wertsteigerungen an einer Kapitalbeteiligung (insbes. Veräußerungsgewinne) unterschiedlich, indem es das eine stfrei stellt und das andere stpf. läßt, stellt das Gesetz den Rechtsanwender vor ein kaum lösbares Zuordnungsproblem solcher BA, die durch den Erwerb und das Halten der Kapitalbeteiligung veranlasst sind (insbes. Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand). Erst ab dem VZ 2004 hat der Gesetzgeber dieses Problem für KapGes. als Anteilseigner gelöst, indem Abs. 1 in solchen Fällen nicht mehr anwendbar ist (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 2 und Abs. 5 Satz 2 KStG, s. Anm. 5). Zuvor hätte die Zuordnung dem Grunde nach – entgegen der Auffassung des I. Senats des BFH – nicht davon abhängig gemacht werden dürfen, ob die stfreien Dividenden im selben VZ wie die BA angefallen sind, denn die BA, die durch den Erwerb oder das Halten einer Kapitalbeteiligung entstehen, stehen – mangels Möglichkeit einer eindeutigen Zuordnung – dem Grunde nach zugleich in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit etwaigen Dividendeneinnahmen und realisierten Wertsteigerungen an der Kapitalbeteiligung. Im Hinblick auf die Zuordnung dem Grunde nach ist ein zeitliches Zusammenfallen von Einnahmen und Ausgaben daher unerheblich (krit. auch FROTSCHER, DStR 2001, 2045 [2048]). Im Erg. zuzustimmen ist dem BFH aber insoweit, als bei Abs. 1 BA in einem VZ (zunächst) abziehbar sind, soweit keine stfreien Einnahmen zugeflossen sind. Das ergibt sich aber nicht aus dem Erfordernis eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs, sondern erst aus der Beschränkung des Abzugsverbots der Höhe nach („soweit“, s. Anm. 42). Fließen die stfreien Einnahmen in einem zukünftigen VZ zu, ändert sich die Beurteilung der Sachlage und die StBescheide sind – soweit verfahrensrechtl. möglich – dahingehend zu ändern, dass die BA in der Gesamtperiode in dem Verhältnis nicht abziehbar sind, in dem mit den Anteilen stfreie Einnahmen im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen (Dividenden und Wertrealisierungen) erzielt werden (s. Anm. 43).

Diese Lösung hätte auch das Problem entschärft, dass durch die Vermeidung von Ausschüttungen (Gewinnthesaurierung) die Abziehbarkeit der Finanzie-

rungsaufwendungen sichergestellt werden konnte (sog. *Ballooning*), was einerseits die Verwendungsneutralität (Thesaurierung oder Ausschüttung) beeinträchtigte und andererseits Anteilseigner mit gestalterischem Einfluss und ohne entgegenstehende außerstl. Zwänge stl. begünstigte (dies indes ausdrücklich in Kauf nehmend BFH v. 21.4.1971 – I R 97/68, BStBl. II 1971, 694 [695], zu § 13 KStG aF, s. Anm. 3).

V. Rechtsfolge: Abzugsverbot

42 1. Beschränkung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen

Abs. 1 statuiert auf der Rechtsfolgenseite ein Abzugsverbot; BA/WK sind vom Abzug ausgeschlossen, soweit sie mit stfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen. Haben BA den Gewinn beim BV-Vergleich gemindert, sind sie außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 9). Die von Abs. 1 erfassten Ausgaben bleiben zwar BA, wohl aber verbietet die Formulierung „dürfen ... nicht ... abgezogen werden“ eine stl. Auswirkung bilanzieller Minderungsposten.

Der Wortlaut („soweit“) beschränkt das Abzugsverbot auf die Höhe der Einnahmen (aA ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 47 [11/2017]; OBERMAIR, DStR 2016, 1583 [1586]). Übersteigen die Aufwendungen die tatsächlich zugeflossenen stfreien Einnahmen, was auch der Fall ist, wenn gar keine stfreien Einnahmen zufließen, entfällt zwar nicht der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang (s. Anm. 41), jedoch ist der übersteigende Teil in der Rechtsfolge („soweit“) abziehbar.

BFH v. 20.12.2017 – III R 23/15, BFHE 260, 271, Rz. 18, zur stfreien Übungsleiterpauschale nach § 3 Nr. 26 (s. Anm. 24); im Erg. auch BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 (208); BFH v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 (508); BFH v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 (386), Auslandstrennungsgeld; BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635 (636), pauschal erstatteter Verpflegungsmehraufwand (nach § 3 Nr. 12 Satz 1 stfrei), s. Anm. 39; BFH v. 9.6.1989 – VI R 33/86, BStBl. II 1990, 119, Rz. 21; BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 (825); BFH v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 (829); BFH v. 28.8.2002 – VI R 40/02, juris, stfreie Erstattungen nach § 3 Nr. 13 (s. Anm. 39), wobei der überschießende Teil ergänzend wegen der weiteren StFreistellung in § 3 Nr. 12 aufgeteilt werden musste (s. Anm. 40); BFH v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 (891), Ersatz nach §§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]; BFH v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928, stfreie Auslandsstipendien (s. Anm. 39); BFH v. 19.10.2016 – VI R 23/15, BStBl. II 2017, 345, Rz. 15, Aufwandsentschädigung für Bürgermeister nach § 3 Nr. 12 Satz 2 (s. Anm. 39).

Diese Beschränkung des Abzugsverbots widerspricht dem objektiven Nettoprinzip nicht, weil sich die Leistungsfähigkeit des Stpfl. nicht erhöht, soweit er keine stfreien Einnahmen erzielt (s. Anm. 6).

43 2. Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen

Begrenzt die Rechtsfolge des Abs. 1 („soweit“) das Abzugsverbot der Höhe nach (vgl. Anm. 42) und wird der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Ausgaben und stfreien Einnahmen nicht dadurch durchbrochen, dass Ausgaben und stfreie Einnahmen in unterschiedlichen VZ anfallen (vgl.

Anm. 41), muss sich der Zufluss stfreier Einnahmen in späteren Jahren auf den BA-/WKAbzug im Vorjahr auswirken:

Beispiel: Der Stpfl. hat im VZ 01 BA iHv. 100, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit zukünftigen stfreien Einnahmen stehen. Steuerfreie Einnahmen fallen im VZ 01 nicht, in den VZ 02 und 03 jeweils iHv. 50 an.

Materiell-rechtliche Behandlung: Ob und in welcher Höhe BA/WK, die im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen, nicht abziehbar sind, ergibt sich aus der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und der Abschnittbesteuerung. Dass Abs. 1 für Zwecke des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs auch periodenübergreifende stfreie Einnahmen einbezieht, bedeutet nicht, dass Abs. 1 eine Abweichung von der Abschnittbesteuerung erlaubt. Es ist für jeden VZ zu untersuchen, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 vorliegen. Dies bedeutet im Beispiel: Im VZ 01 liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 vor. Die Ausgaben stehen mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang. Dem steht nicht entgegen, dass im Jahr 01 (noch) keine stfreien Einnahmen zugeflossen sind, da es für den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nur darauf ankommt, ob BA/WK potenziellen stfreien Einnahmen zugeordnet werden können (s. Anm. 41). Dass im VZ 01 keine stfreien Einnahmen geflossen sind, wirkt sich aber auf der Rechtsfolgenseite aus. Die Beschränkung des Abzugsverbots auf die Höhe der stfreien Einnahmen („soweit“) bedeutet, dass im Jahr 01 zunächst sämtliche BA abgezogen werden können, da keine stfreien Einnahmen zugeflossen sind (aA BIRKENFELD, FR 1981, 601 [604]: Abzugsverbot im Jahr der BA).

Im VZ 02 fließen stfreie Einnahmen iHv. 50 zu. Einer Erhöhung der stpfl. Einnahmen oder einer Senkung der sonstigen BA um 50 im VZ 02 steht der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung entgegen: Eine Erhöhung der stpfl. Einnahmen kommt mangels Erfüllung eines Steuertatbestands nicht in Betracht. Eine Senkung der sonstigen BA ist nicht möglich, da Abs. 1 im VZ 02 nicht einschlägig ist. Nach dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Abschnittbesteuerung kann sich der Zufluss im VZ 02 nur auf die Höhe der BA im VZ 01 auswirken. Da der stfreie Zufluss im VZ 02 mit den BA aus dem VZ 01 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang steht und ein zeitlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist, wirkt sich der Zufluss rückwirkend auf die Höhe des BA-Abzugs im VZ 01 aus. Die BA im VZ 01 müssen iHv. 50 reduziert werden. Dasselbe gilt für die stfreien Einnahmen iHv. 50, die im VZ 03 zufließen.

Verfahrensrechtliche Behandlung: Verfahrensrechtlich ist im Beispiel die Veranlagung im VZ 01 zu korrigieren. Ist zu erwarten, dass stfreie Einnahmen in künftigen VZ anfallen, sollte eine Veranlagung gem. § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig erfolgen (glA WÜLLENKEMPER, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 78 f.; BIRKENFELD, FR 1981, 601 [604]). Ansonsten kann die FinVerw. den StBescheid nur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO korrigieren (rückwirkendes Ereignis). Ob einem Ereignis rückwirkende stl. Bedeutung zukommt, richtet sich allein nach dem materiellen Recht (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897 [901]), hier also nach Abs. 1. Der Zufluss stfreier Einnahmen in späteren Jahren wirkt dadurch, dass Abs. 1 nicht ausschließlich an Vorgänge innerhalb der einzelnen VZ anknüpft, auf den Zeitpunkt zurück, zu dem BA/WK angefallen sind. Die Grenze der rückwirkenden Änderung ist mit Eintritt der Festsetzungsverjährung (vgl. §§ 169, 170, 175 Abs. 1 Satz 2 AO) erreicht. Zwar betont der BFH, dass ein rückwirkendes Ereignis regelmäßig ein einmaliges bzw. punktuellere Ereignis verlangt (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92,

BStBl. II 1993, 897; BFH v. 17.3.1999 – X B 193/98, BFH/NV 1999, 1181). Ein solches muss man aber in Fällen des Abs. 1 schon deshalb annehmen, um die Ungleichbehandlung bei der StFreistellung von Einnahmen und Einkunfts-teilen abzumildern, die aus dem Wortlaut des Abs. 1 („soweit“) resultiert.

Notwendige Angleichung der steuerlichen Behandlung von steuerfreien Einnahmen und Einkünften: Während bei einer StFreistellung von Einkünften auch im Verlustfall stets ein Abzugsverbot besteht, führt bei Abs. 1 ein ein-periodischer Verlust (Ausgaben höher als Einnahmen) aufgrund des Wortlauts („soweit“) zwar zunächst zur Abziehbarkeit. In der Gesamtperiode kann es aber noch zum Abzugsverbot kommen, soweit die stfreien Einnahmen später zufließen. In der Gesamtperiode wirkt sich die Beschränkung der Höhe nach („soweit“) daher nur aus, soweit die Ausgaben die Einnahmen endgültig übersteigen (Gesamtverlust). Nur insoweit besteht – wegen des Wortlauts des Abs. 1 – ein Unterschied zwischen einer StFreistellung von Einnahmen und Einkünften. Im Übrigen wird die Ungleichbehandlung – bis auf einen Stundungseffekt – aufgehoben.

Auswirkungen bei vergeblichen Betriebsausgaben oder Werbungskosten: Sind Einnahmen nicht stbar (s. Anm. 32) oder werden bereits Einkünfte bzw. Einkunftsteile stfrei gestellt (s. Anm. 33), sind die in Zusammenhang stehenden, vergeblichen BA/WK bereits aufgrund der Systematik des EStG von vornherein nicht abziehbar. Werden hingegen Einnahmen stfrei gestellt, führt Abs. 1 zu ihrer vollen Abziehbarkeit, weil der zunächst gewährte Abzug (s. Anm. 42) mangels zukünftig stfrei zugeflossener Einnahmen nicht wieder rückgängig gemacht werden kann (s. Anm. 43). Das entspricht im Erg. der Rspr. aller Senate des BFH. Kritikwürdig ist die Rspr. nur, soweit das zutreffende Erg. (kein Abzug) mit Abs. 1 begründet wird:

So bei BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 (569); BFH v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 (100); BFH v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 (667); BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 29.3.1994 – VIII R 62/92, BFH/NV 1995, 190 (191); BFH v. 13.6.1996 – VI R 89/95, BFH/NV 1997, 98 (99). Zutreffend nicht Abs. 1 heranziehend BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732 (733); FG München v. 14.2.2005 – I V 305/04, EFG 2005, 928, rkr.

Ebenso kommt die Rspr. des I. Senats zu den Finanzierungsaufwendungen bei stfreien Dividenden (s. Anm. 41) zum richtigen Erg., dass Aufwendungen abziehbar sind und bleiben, wenn sie vergeblich getätigt wurden. Es besteht kein Widerspruch zwischen den Senaten des BFH, wenn man Abs. 1 nur bei stfreien Einnahmen, nicht aber auf nicht stbare Einnahmen oder stfrei gestellte Einkünfte bzw. Einkunftsteile anwendet (s. Anm. 32 und 33). Zwar wäre es sachgerechter, den Abzug vergeblicher BA/WK nicht von der Technik der StFreistellung abhängig zu machen, also auch bei Abs. 1 ein Abzugsverbot vergeblicher BA/WK anzunehmen. Insoweit hat der Gesetzgeber aber einen Gestaltungsspielraum (s. Anm. 6).

44–49 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anteiliger Abzug im Teileinkünfteverfahren**

Schrifttum: HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; KRAWITZ, Betriebswirtschaftliche Anmerkungen zum Halbeinkünfteverfahren, DB 2000, 1721; STARKE, Steuersenkungsgesetz: Unentgeltliche Nutzungsüberlassungen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften, DB 2000, 2347; FÖRSTER, Ausgewählte Fragen bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Stbg 2001, 657; FROTSCHER, Die Ausgabenabzugsbeschränkung nach § 3c EStG und ihre Auswirkung auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 2001, 2045; HUNDSDOERFER, Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 2242; T. SCHMITZ, Verdeckte Gewinnausschüttung im Konzern und systemgerechte Besteuerung nach der Unternehmenssteuerreform?, DB 2001, 1166; STARKE, Ungeliebte Abzugsbeschränkungen des neuen § 3c EStG, FR 2001, 25; BEINERT/MIKUS, Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG im Kapitalgesellschaftskonzern, DB 2002, 1467; CREZELIUS, Finanzierungsaufwendungen in der Betriebsaufspaltung, DB 2002, 1124; DAUTEL, Werbungskostenabzug von Verwaltungsgebühren privater Kapitalvermögen im Halbeinkünfteverfahren unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 12.6.2002, DStR 2002, 1605; ENGELKE/CLEMENS, Unentgeltliche Nutzungsvorteile als Instrument der Ergebnissteuerung im nationalen und internationalen Konzern – Ausgewählte Gestaltungsfragen, DStR 2002, 285; E. FISCHER, Wechselwirkungen zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer bei Anteilen im Streubesitz nach dem UntStFG, DStR 2002, 610; HARENBERG, Die Aufteilung von Werbungskosten bei Kapitaleinkünften, die teilweise dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, FR 2002, 768; KESSLER/KAHL, Gewerbesteuer auf Nicht-Schachteldividenden – Ausgabe i.S. des § 3c EStG n.F.?, DB 2002, 1017; LÖHR, Implikation des § 3c Abs. 2 EStG für die Besteuerung der GmbH & atypisch Still, BB 2002, 2361; NACKE/INTEMANN, Ausgewählte Probleme des Halbeinkünfteverfahrens, DB 2002, 756; ROSARIUS, Aufteilung von Werbungskosten auf Kapitalanlagen, Inf. 2002, 519; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; SCHMIDT/HAGEBÖKE, Der Verlust von eigenkapitalersetzenden Darlehen und § 8b Abs. 3 KStG, DStR 2002, 1202; STRAHL, Schuldzinsenabzug: Rechtsprechungsentwicklungen und Gestaltungsmöglichkeiten, KÖSDI 2002, 13346; HERZIG, Aktuelle Entwicklungen bei § 8b KStG und § 3c EStG, DB 2003, 1459; BUCHNA/SOMBROWSKI, Aufwendungen mit Eigenkapitalersatzcharakter als nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 KStG nF, DB 2004, 1956; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004; SCHULTE/BEHNES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung von § 3c EStG und § 8b Abs. 5 KStG, DB 2004, 1525; GRÜTZNER, Probleme bei der Gestaltung von Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern im Hinblick auf § 3c Abs. 2 EStG und § 8b Abs. 3 KStG, StuB 2005, 105; RÖDDER/STANGL, Wertminderungen eigenkapitalersetzender Darlehen im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, DStR 2005, 354; DÖTSCHE/PUNG, JStG 2008: Die Änderungen des KStG, des UmwStG und des GewStG, DB 2007, 2669; HÖLZLE, Nachträgliche Anschaffungskosten auf Kapitalbeteiligungen in der Fassung des RegE-MoMiG, DStR 2007, 1185; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ertragsteuerliche Behandlung notleidender Darlehen an Tochtergesellschaften, GmbHR 2007, 847; STAMM/LICHTINGHAGEN, Der Nutzungsvorteil im Rahmen der Betriebsaufspaltung, StuB 2007, 857; FUHRMANN/STRAHL, Änderungen im Unternehmensrecht durch das JStG 2008, DStR 2008, 125; GROH, Unternehmensteuerreform 2008/MoMiG 2008: Neuerung bei § 17 EStG, FR 2008, 264; HOFFMANN, Zur Steuerökonomie des Forderungsverlustes eines GmbH-Gesellschafters im Betriebsvermögen, DStR 2008, 857; NEUMANN/STIMPEL, Wesentliche Änderungen für Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter durch das JStG 2008, GmbHR 2008, 57; NEUMANN/WATERMEYER, Forderungsverluste von Gesellschaftern im Betriebsvermögen (§ 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG und § 3c Abs. 2 EStG), Ubg 2008, 748; WATERMEYER, Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen, GmbH-StB 2008, 81; BAYER, Verlorene Gesellschafterdarlehen im steuerlichen Privatvermögen, DStR 2009, 2397; BODE, Nachträgliche Anschaffungskosten beim Ausfall von Gesellschafterdarlehen nach MoMiG und Einführung der Abgeltungsteuer, DStR 2009, 1781;

CREZELIUS, Gesellschafterdarlehen von Personengesellschaften an Kapitalgesellschaften und § 3c Abs. 2 EStG nach Inkrafttreten des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG, JbFfSt. 2009/10, 479; EBERHARD, Steuerliche Abschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, DStR 2009, 2226; HARLE, Die eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung und vGA, GmbHR 2009, 1093; HEUERMANN, Finanzierungshilfen eines nach § 17 EStG qualifizierten beteiligten Gesellschafters nach Abgeltungsteuer und MoMiG, DB 2009, 2173; KLEINERT/PODEWILS, Neues zu Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, GmbHR 2009, 849; U. PRINZ, Körperschaftsteuerliches Gewinnminderungsverbot bei qualifizierten Gesellschafterdarlehen – unsystematisch und fragwürdig, aber gestaltbar, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 459; ROLF/PANOKE, Steuerliche Anerkennung von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, BB 2009, 1844; BRUSCHKE, Verluste aus § 17 EStG und Eigenkapitalersatz, DStZ 2010, 535; GOCKE/HÖTZEL, Ein weiterer rechtsprechungsbrechender Eingriff des Steuergesetzgebers: Ausgewählte Aspekte zu Darlehensverlusten nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG, in KESSLER/FÖRSTER/WATRIN (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 89; HOFFMANN, Wirtschaftliche Zusammenhänge, StuB 2010, 889; LEVEDAG, Gesellschafter: Auswirkung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) auf nachträgliche Anschaffungskosten, GmbHR 2010, 1228; MÖHLENBROCK, Umstrukturierung und Veräußerung von Unternehmen und Beteiligungen, DStJG 33 (2010), 339; OTT, Finanzierungshilfen bei der GmbH, Forderungsverzicht und Ausfall von Gesellschafterdarlehen, DStZ 2010, 623; SCHWENKER/FISCHER, Gesellschafterdarlehen – Aspekte der Darlehensgewährung an eine Kapitalgesellschaft, FR 2010, 643; STADLER/BINDL, Das unverzinsliche Darlehen in der Konzernsteuerplanung, DB 2010, 862; WIESE/MÖLLER, Verluste von Gesellschafterdarlehen im Privatvermögen – Steuerliche Behandlung nach dem MoMiG und Unternehmensteuerreform 2008, GmbHR 2010, 462; WINHARD, Behandlung ausländischer Forderungsverluste – Praxisprobleme des § 8b Abs. 2 Satz 4 bis 8 KStG, FR 2010, 686; FÖRSTER, Das Abzugsverbot gemäß § 3c Abs. 2 EStG nach dem JStG 2010 und dem BMF-Schreiben vom 8.11.2010, GmbHR 2011, 393; NACKE, Reichweite des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, FR 2011, 699; NIEMEYER/STOCK, Notleidende Gesellschafterdarlehen im Lichte der Abgeltungsteuer, DStR 2011, 445; WINHARD, Der Begriff der „Gewinnminderung“ gemäß § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 – insbesondere zur Tatbestandsmäßigkeit von Wechselkursverlusten, IStR 2011, 237; GAST, Die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, Münster 2013; KOSNER/KAISER, Zweifelsfragen und Praxiserfahrungen im Zusammenhang mit dem Abzugsverbot bei Gewinnminderungen i.S. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG, DStR 2012, 305; MACIEJEWSKI, Die steuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen nach MoMiG und UntStRefG, GmbHR 2012, 1335; WENG, Neuerungen bei Gesellschafterdarlehen – Notwendigkeit einer kritischen Überprüfung der Finanzierung von Unternehmen, StuB 2012, 233; GRACERT/WIBBORN, Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG, NWB 2013, 3936; BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, Alle Jahre wieder: Jahresendralley des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG, BB 2014, 2974; GRAW, Anschaffungskosten i.S. des § 17 EStG nach dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), Ubg 2014, 251; MORITZ, Kapitalanlagen im Schnittpunkt zwischen §§ 17 und 20 EStG, DStR 2014, 1636; ALTRICHTER-HERZBERG, Forderungsverzicht und Einlage – Neues vom BFH?, GmbHR 2015, 1121; BINNEWIES, Steuerliche Probleme bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die AG durch die Aktionäre, AG 2015, 157; DITZ/QUILITZSCH, Internationale Aspekte des Zollkodex-Anpassungsgesetzes, DStR 2015, 545; AIGNER, Der Ausfall eines Darlehens, insbesondere Gesellschaftsdarlehens, im Privatvermögen, DStR 2016, 345; LEVEDAG, Aktuelle Entwicklungen zum Abzug von Beteiligungsaufwendungen und Anschaffungskosten natürlicher Personen als Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2016, 261; OTT, Verbilligte Nutzungsüberlassungen an Kapitalgesellschaften, DStZ 2016, 14; DESENS, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; FÖRSTER/HECHTNER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; KANZLER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; EKKEGA/SAFAEI, Bedroht die EU-Beihilfeaufsicht die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten?, DStR 2018, 1993; FÖRSTER, Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Regressforderungen aus Bürgschaften – Konsequenzen der BFH-Urteile vom 11.7.2017

und 24.10.2017, BB 2018, 336; JACHMANN-MICHEL, Nach fast 100 Jahren anders: Verluste unter dem Regime der Abgeltungsteuer, BB 2018, 2329; H. JOCHUM, Forderungsausfall als endgültig ausbleibende Rückzahlung, DStZ 2018, 63; KAHLERT, Gesellschaftsfremdfinanzierung nach der steuerlichen Anerkennung des Ausfalls von privaten Kapitalforderungen durch den VIII. Senat des BFH, DStR 2018, 229; LEVEDAG, Rechtsprechungskontinuität und Rechtsprechungsänderungen – nationale Sicht, in DRÜEN/HEY/MELLINGHOFF (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, FS Bundesfinanzhof, Köln 2018, 181; WIESE/GÖTTEL, Verluste aus Gesellschafterdarlehen und -bürgschaften: Die Auswirkungen des MoMiG auf das Steuerrecht, GmbHR 2018, 1169.

I. Grundtatbestand (Abs. 2 Satz 1)

1. Regelungsinhalt

50

Nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 dürfen BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten oder WK, die mit den dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden BV-Mehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem VZ die BV-Mehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte zu 60 % (bis einschließlich VZ 2008 zur Hälfte) abgezogen werden. Entsprechendes gilt nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des BV oder des Anteils am BV oder die AHK oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen ist (s. Anm. 64).

2. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten

51

Begriffe: Um Auslegungsschwierigkeiten wie beim Begriff „Ausgaben“ in Abs. 1 zu vermeiden (s. Anm. 30), sind in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 BA/WK und Veräußerungskosten ausdrücklich genannt:

► *Betriebsvermögensminderungen* knüpfen an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 an. Die Bedeutung des Begriffs in Abs. 2 Satz 1 ist jedoch unklar: Versteht man unter einer BV-Minderung die Minderung des BV im Sinne einer Minderung des EK, handelt es sich hinsichtlich der laufenden Beteiligungsaufwendungen (Finanzierungs- und Verwaltungskosten u.Ä.) um eine Bruttogröße, bei Veräußerungen – ungeachtet der Veräußerungskosten, die stets BV-Minderungen sind, aber auch ausdrücklich in Abs. 2 Satz 1 genannt werden – um eine Nettogröße (Veräußerungspreis ./ AK), denn nur in Höhe der Differenz kommt es im Falle eines Veräußerungsgewinns zu einer BV-Mehrung (Mehring des EK) und im Falle eines Veräußerungsverlusts zu einer BV-Minderung (Minderung des EK). Die Konsequenz wäre, dass bei Beteiligungen, die im BV gehalten werden, bei dem der Gewinn durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 ermittelt wird, im Falle einer Veräußerung mit Gewinn allein § 3 Nr. 40 Satz 1 Nr. 1 und mit Verlust allein Abs. 2 Satz 1 anzuwenden wäre. Gegen diese Sichtweise spricht aber, dass Abs. 2 Satz 1 im Übrigen an Bruttogrößen (BA, WK, AK ua.) anknüpft und Abs. 2 die Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 ist, der allgemein „Einnahmen“ stfrei stellt (Bruttogröße). Vor diesem Hintergrund scheint der Gesetzgeber den Begriff der BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 1 als Bruttogröße zu verstehen (so auch § 3 Nr. 40 Anm. 51). Die Ausbuchung einer Beteiligung ist dann auch als eine BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 1 anzusehen, soweit die Gegenbuchung auf ein anderes Bestandskonto erfolgt (steuerneutraler

Aktivtausch). Auswirkungen hat diese Frage für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 bei sog. einnahmeloßen Beteiligungen vor Geltung des Abs. 2 Satz 7 (Rechtslage bis 2010, s. Anm. 5, 67). Würde man der ersten Sichtweise folgen, wäre unter Berücksichtigung der formalistischen Rspr. des BFH zu dieser Frage eine Beteiligung, aus der keine dem § 3 Nr. 40 unterlegenen Gewinnausschüttungen erfolgten und die mit einem Veräußerungsverlust veräußert wurde, bei der gleichwohl mehr als ein symbolischer Kaufpreis gezahlt wurde, endgültig einnahmelos (= voller Abzug des Veräußerungsverlustes, kein Abs. 2 Satz 1), wenn die Beteiligung im BV gehalten wurde und der Gewinn durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1) ermittelt wird. In den bisher vom BFH entschiedenen Fällen einer Veräußerung von § 17-Beteiligungen konnte im Falle einer Vereinnahmung des nicht nur symbolischen Kaufpreises der Verlust nur anteilig berücksichtigt werden (= keine endgültige Einnahmeloosigkeit, daher Anwendung des Abs. 2 Satz 1, s. Anm. 5). Gleiches würde bei einer Veräußerung einer BV-Beteiligung im Falle einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 gelten (BA als Bruttogröße, s.u.). Da der BFH eine so offensichtliche Ungleichbehandlung nicht gewollt haben kann, dürfte er den Begriff der BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 1 wie die Begriffe BA, WK, AK iSd. Abs. 2 Satz 1 ebenfalls als Bruttogröße verstehen. In Fällen des Abs. 2 Satz 2 gilt nach hier vertretener Auffassung jedoch ein abweichendes Begriffsverständnis – Nettogröße – (s. Anm. 72). Eindeutig sind jedenfalls Teilwertabschreibungen an einem Kapitalanteil (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) BV-Minderungen iSd. Abs. 2 Satz 1 (Umkehrschluss aus § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2; zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 5; zu abführungsbedingten Teilwertabschreibungen im Organkreis [Abs. 2 Satz 8] s. Anm. 91).

► *Betriebsausgaben* sind in § 4 Abs. 4 definiert und mindern den Gewinn, der durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt wird (s. § 4 Anm. 571). Neben laufenden Beteiligungsaufwendungen sind auch die AK der Beteiligung im Falle einer Veräußerung (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 4) BA. Insoweit ist der Begriff der BA in Abs. 2 Satz 1 als Bruttogröße zum Gewinn/Verlust nach § 4 Abs. 3 als Nettogröße zu verstehen.

► *Werbungskosten* sind unter § 9 Abs. 1 fallende Aufwendungen (s. § 9 Anm. 60 ff.). Erfasst werden die laufenden Beteiligungsaufwendungen. Die auch bei der Veräußerung einer im PV gehaltenen Beteiligung gegenzurechnenden AK/HK oder der an deren Stelle tretende Wert werden ausdrücklich von Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst (s. Anm. 64).

► *Veräußerungskosten* (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1, § 17 Abs. 2 Satz 1) sind durch eine Veräußerung der Anteile veranlasste Kosten. Abzustellen ist auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung anstatt zum laufenden Gewinn. Eine „unmittelbare sachliche Beziehung“ zur Veräußerung ist nicht (mehr) erforderlich.

BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 (459); BFH v. 6.12.2005 – VIII R 34/04, BStBl. II 2006, 265; BFH v. 2.4.2008 – IX R 73/04, BFH/NV 2008, 1658; BFH v. 16.12.2009 – IV R 22/08, BStBl. II 2010, 736; BFH v. 8.2.2011 – IX R 15/10, BStBl. II 2011, 684; BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768; BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13, BStBl. II 2014, 719, zu § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG; aA noch BFH v. 1.12.1992 – VIII R 43/90, BFH/NV 1993, 520 („unmittelbar sachliche Beziehung“).

Veräußerungskosten sind etwa Beratungs-, Notar-, Registergerichts-, Reise-, Inserat-, Gutachter-, Makler- oder Vermittlungskosten, die bei Abschluss oder Durchführung der Veräußerung anfallen. Auch Aufwendungen zur Beendigung von Schuldverhältnissen, die bisher durch das Halten der Anteile veranlasst waren, können Veräußerungskosten sein.

BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458, Vorfälligkeitsentschädigung, weil durch Veräußerung ein Kredit vorzeitig abgelöst wird; BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559, Abfindungsanspruch (jeweils zu § 16 Abs. 2, uE aber übertragbar); BFH v. 27.3.2013 – I R 14/12, BFH/NV 2013, 1768, Stillhalterprämie.

Nicht zu den Veräußerungskosten, sondern zu den laufenden BV-Minderungen bzw. BA gehört aber die Zahlung einer Tantieme, die einem Geschäftsführer nur anlässlich der Veräußerung der Gesellschaft für seine Leistungen in der Vergangenheit (und damit für das „Werthaltigmachen“ der Gesellschaft) gezahlt wird (BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13, BStBl. II 2014, 719).

Die Kosten können zeitlich auch vor oder nach der Veräußerung anfallen (s. Anm. 53).

Werbungskosten-Pauschbeträge (etwa § 9a Nr. 3) werden nicht anteilig gekürzt (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 9), weil sie weder einen konkreten Bezug zu voll noch zu anteilig stpfl. Einnahmen haben (s. Anm. 30).

3. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen, die dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegen, oder Vergütungen nach § 3 Nr. 40a 52

§ 3 Nr. 40 stellt Einnahmen anteilig stfrei (Bruttogröße). Erfasst sind nicht nur Einnahmen iSd. § 8, sondern auch BE iSd. § 4 Abs. 3 bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung. Auch BV-Mehrungen sind an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 angelehnt, bezeichnen Brutto-Positionen und sind bei Abs. 2 Satz 1 nicht auf EK-Mehrungen beschränkt (s. Anm. 51). Eine BV-Mehrung iSd. Abs. 2 Satz 1 ist daher etwa im Falle einer Veräußerung der Kapitalanteile der gesamte Veräußerungspreis, selbst wenn die Aktivierung der Kaufpreisforderung oder die Vereinnahmung des Kaufpreises in der Bilanz teilweise nur zu einem steuerneutralen Aktivtausch (Ausbuchung der Beteiligung) führt.

Mit der Formulierung „die (...) dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegenden“ wird ausgedrückt, dass die BV-Mehrungen oder Einnahmen durch § 3 Nr. 40 Satz 1 anteilig stfrei gestellt sein müssen. Das ergibt sich zwar nicht eindeutig aus dem Wortlaut, weil auch Fälle, in denen die anteilige Freistellung wieder ausgeschlossen wird (§ 3 Nr. 40 Satz 3 oder 4), dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegen. Systematisch ist Abs. 2 aber nur eine Komplementärregelung für die durch § 3 Nr. 40 anteilig stfrei gestellten Einnahmen (s. Anm. 9). Ob es tatsächlich zu Einnahmen nach § 3 Nr. 40 kommt, ist nach Schaffung des Abs. 2 Satz 7 (s. Anm. 90) unbeachtlich (zur Rechtslage bis zum VZ 2010 s. Anm. 5).

Vergütungen nach § 3 Nr. 40a sind solche, die von § 18 Abs. 1 Nr. 4 erfasst werden, also das sog. *carried interest* (ausführlicher, auch zu den dadurch veranlassten BA, DESENS/KATHSTEDT, FR 2005, 863).

Einstweilen frei.

53

4. Wirtschaftlicher Zusammenhang unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen

a) Keine Unmittelbarkeit und kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich 54

Die in Abs. 2 Satz 1 aufgeführten Ausgaben (s. Anm. 51) müssen mit den BV-Mehrungen und Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 (s. Anm. 52) nur in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Anders als bei Abs. 1 (s. Anm. 36) ist keine

Unmittelbarkeit erforderlich. Dieser Formulierungsunterschied zeigt die Eigenständigkeit und Spezialität des Abs. 2 gegenüber Abs. 1 (FG Düss. v. 10.3.2003 – 13 K 5410/02 E, EFG 2003, 1070, rkr.). Für die Auslegung folgt daraus insbes., dass in Konstellationen, in denen bei Abs. 1 ein Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einnahmen verneint wird, weil es an der „Unmittelbarkeit“ fehlt, bei Abs. 2 der Zusammenhang bejaht werden kann. Daher sollen nach Auffassung der FinVerw. (OFD NW v. 26.2.2015, FR 2015, 295) auch Kosten einer Mutter-PersGes. nach Abs. 2 nur anteilig abziehbar sein, die bei dieser im Zusammenhang mit einem EU-Kartellrechtsverfahren wegen eines wettbewerbswidrigen Verhaltens ihrer Tochter- oder Enkel-KapGes. entstehen. Der zumindest mittelbare wirtschaftliche Zusammenhang soll sich dann aus dem Umstand ergeben, dass durch das wettbewerbswidrige Verhalten der Tochter- oder Enkel-KapGes. dort höhere Gewinne und damit höhere Gewinnausschüttungen an die Mutter-PersGes. zu erwarten sind.

Für die bedeutendste Einschränkung, die der BFH zu Abs. 1 aus dem Erfordernis der Unmittelbarkeit abgeleitet hat, nämlich einen zeitlichen Zusammenhang zwischen Ausgaben (Finanzierungsaufwendungen) und stfreien Einnahmen aus Dividenden (s. Anm. 41), wird das ausdrücklich erwähnt: Das anteilige Abzugsverbot besteht unabhängig davon, in welchem VZ die BV-Mehrungen oder Einnahmen anfallen. Abs. 2 Satz 1 ist auf vorweg entstandene oder nachträgliche BA/WK anwendbar (BFH v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BStBl. II 2016, 273; FG Düss. v. 20.10.2005 – 15 K 5087/03 E, EFG 2006, 92 [94], rkr.). Auch das zu Abs. 1 entwickelte sog. Ballooning-Modell (s. Anm. 41) kann das anteilige Abzugsverbot nicht vermeiden (KRAWITZ, DB 2000, 1721 [1723]). Ab dem VZ 2011 ist das Teilabzugsverbot auch auf Aufwendungen anwendbar, wenn überhaupt keine BV-Mehrungen oder Einnahmen (§ 3 Nr. 40) oder Vergütungen (§ 3 Nr. 40a) anfallen (s. Anm. 13 und 67; zur Rechtslage bei Aufwendungen, die bis zum 31.12.2010 angefallen sind, s. Anm. 5).

55 b) Abgrenzung: Veranlassungs- und wirtschaftlicher Zusammenhang

Abs. 2 Satz 1 erfasst nur Ausgaben, die schon nach den allgemeinen Regeln BA/WK sind, also durch eine stpfl. Tätigkeit veranlasst worden sind. Das anteilige Abzugsverbot setzt daher bereits einen Veranlassungszusammenhang voraus. Veranlassungs- und wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 bilden für das gleiche Objekt Zurechnungskriterien, nämlich für die Ausgaben des Stpfl. Gleichwohl haben beide Kriterien eine unterschiedliche Funktion: Der Veranlassungszusammenhang dient im Besonderen der Zuordnung von Ausgaben zu einer Einkunftsart und damit im Allgemeinen zu stpfl. Einkünften auch in Abgrenzung zur grds. nicht stbaren privaten Vermögenssphäre. Letztere Abgrenzungsproblematik hat sich in ihren Auswirkungen durch Abs. 2 entschärft, da nur noch der anteilige Abzug verwehrt werden kann (HUNSDOERFER, BB 2001, 2242 [2243]). Der wirtschaftliche Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 dient dagegen allein der anteiligen Zuordnung von BA/WK zu solchen Einnahmen, die durch § 3 Nr. 40 Satz 1 anteilig stfrei gestellt werden. Während es beim Veranlassungszusammenhang auch darauf ankommt, anhand objektivierbarer Kriterien eine subjektive Einkünfteerzielungsabsicht bei der Tätigkeit der Ausgaben festzustellen, bedarf es aus diesem Grund einer solchen Subjektivierung beim wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 nicht. Es geht nicht darum, ob (subjektiv) die Absicht besteht, „Teileinkünfte“ zu erzielen (zur missglückten Formulierung in Abs. 2 Satz 7 s. aber Anm. 13 und 67). Vielmehr müssen die getätigten BA/WK objektiv im wirtschaftlichen Zusammenhang mit

Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 stehen. Es reicht jede objektiv kausale oder objektiverbar finale Verknüpfung aus. Mittelbar wirkt sich die subjektive Zielsetzung eines Stpfl. aber auch auf die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 aus. Das ist immer dann der Fall, wenn Ausgaben zunächst durch eine Einkunftsquelle veranlasst sind, deren Einnahmen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 oder 40a) unterliegen, dieser Zusammenhang aber durch eine (objektiv feststellbare) Änderung der subjektiven Zielrichtung gelöst und zugleich ein näherer Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsquelle begründet wird, deren Einnahmen nicht dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 oder 40a) unterliegen. Gleiches gilt auch umgekehrt, also bei einem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs von einer Einkunftsquelle, deren Einnahmen voll stpfl. sind, hin zu einer Einkunftsquelle, deren Einnahmen dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 oder 40a) unterliegen. Dazu ausführl. Anm. 79.

c) Veranlassungszusammenhang

aa) Kapitalanteile im Betriebsvermögen

56

Grundsatz: Gehören Kapitalanteile als WG zum aktiven (auch gewillkürten) BV, sind die Aufwendungen, die durch den Erwerb, das Halten oder die Veräußerung der Kapitalanteile entstehen, betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4). Das ist unproblematisch bei Aufwendungen, die sich allein den Kapitalanteilen zuordnen lassen, wie etwa Teilwertabschreibungen. Zur Abgrenzung bei Veräußerungskosten s. Anm. 51.

Finanzierungsaufwendungen können dagegen sowohl aus betrieblichen als auch aus privaten Gründen getätigt werden. Für einen Veranlassungszusammenhang ist die tatsächliche Verwendung des Darlehens maßgeblich (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [823]; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698 [700]; BFH v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645, zur Cash-Poolfinanzierung; BFH v. 27.8.2013 – VIII R 3/11, BStBl. II 2014, 560). Es genügt nicht, durch Passivierung der Darlehensverbindlichkeit seinen Willen zu dokumentieren, es handle sich um eine Betriebsschuld. Da der Stpfl. grds. die Freiheit hat, sein BV durch Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren, darf die betriebliche Veranlassung nicht mit dem Argument verneint werden, der Stpfl. hätte die Finanzierung auch durch eigene Mittel bestreiten können (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [825]; BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]). Der Stpfl. kann also gestaltend einwirken, indem er nachvollziehbar dokumentiert, welche WG mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert werden.

► *Eine Aufteilung der Schuldzinsen* bei gemischter Verwendung des Darlehens ist zulässig: Wird es nur teilweise betrieblich verwendet, darf es nur teilweise als Verbindlichkeit passiviert werden und nur der Teil der Zinsen darf als BA abgezogen werden, der auf den betrieblichen Teil entfällt (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [824]). Die Aufteilung erfolgt bei Kontokorrentverbindlichkeiten gemischter Konten nach der sog. Zinsstaffelmethode (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [826], auch zur Berechnung). Kommt der Stpfl. insoweit seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, ist der stpfl. Anteil zu schätzen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 [828]).

bb) Kapitalanteile im Privatvermögen

57

Werden die Kapitalanteile im PV gehalten, ist ein Veranlassungszusammenhang nur zu bejahen, wenn Ausgaben entweder den stpfl. Gewinnausschüttungen

(§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder zumindest den nach §§ 17, 23 (Erwerb vor dem 1.1.2009), § 20 Abs. 2 (Erwerb nach dem 31.12.2008) stpfl. Substanzrealisierungen (insbes. Veräußerungen) zuzuordnen sind. Abziehbar sind die Ausgaben ab VZ 2009 aber nur, soweit sie nicht den Kapitaleinkünften (§ 20) zugerechnet werden (vgl. § 20 Abs. 8). Handelt es sich dagegen um Kapitaleinkünfte, kann vorbehaltlich des § 32d Abs. 2 ab VZ 2009 als WK nur der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9) iHv. 801 €/1 602 € geltend gemacht werden.

Schuldzinsen, mit denen Kapitalanteile finanziert werden (tatsächliche Verwendung des Kredits maßgeblich; BFH v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464 [465]; BFH v. 23.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645), sowie Verwaltungskosten gehören bei den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20) zu den WK, wenn der Kredit die stpfl. Nutzung der Kapitalanteile objektiv ermöglicht und subjektiv fördert (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 [39], zu Schuldzinsen; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 [833], zu Verwaltungskosten). Davon ist beim Erwerb einer ertragbringenden Kapitalanlage auszugehen, auch wenn die laufenden Erträge nur eine bescheidene Rendite bringen und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass eine solche nicht erwartet wird oder mit ihr nicht zu rechnen ist (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 [39]; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 [833]; BFH v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323). Ist allein durch stpfl. Gewinnausschüttungen auf Dauer mit einem Überschuss zu rechnen, werden die WK auch dann den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20) zugeordnet, wenn der Stpfl. zugleich das Ziel verfolgt, durch die Veräußerung der Kapitalanteile (nicht) stbare Zuflüsse zu erzielen.

Vgl. BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 (40); BFH v. 8.11.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596 (598); BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16 (18); BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 (20); BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 (834); BFH v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323; BFH v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 (939).

Das gilt auch, wenn die stfreien Vermögensvorteile die stpfl. Einnahmen betragsmäßig übersteigen (BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 [939]). Bei Kapitalanteilen iSd. § 17 ist in die Renditebetrachtung zugunsten des Stpfl. mit einzubeziehen, dass eine Wertsteigerung des Anteils im Fall einer Veräußerung stpfl. ist. Ist ein Überschuss aufgrund von Ausschüttungen (§ 20) und Veräußerungen (§ 17) zu erwarten, sind die laufenden Ausgaben allein WK zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20).

BFH v. 8.11.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596 (598); BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698 (702); BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668 (669); BFH v. 21.1.2004 – VIII R 2/02, BStBl. II 2004, 551 (553); BFH v. 19.4.2005 – VIII R 45/04, BFH/NV 2005, 1545 (1546).

Keine WK sind hingegen Schuldzinsen oder Verwaltungskosten, die zwar objektiv mit der Überlassung von Kapitalanteilen zusammenhängen, bei denen aber subjektiv die Absicht zur Ausnutzung nicht stbarer Wertsteigerungen im Vordergrund steht.

BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 (40); BFH v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463 (464); BFH v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323; BFH v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 (939).

Das ist etwa der Fall, wenn die Anteile unter bloßer Mitnahme laufender Gewinne mit Gewinn veräußert werden, ohne dass die Finanzierungskosten durch die laufenden Erträge abgedeckt werden konnten, oder wenn die Kapitalanteile über einen langen Zeitraum hinweg gehalten werden und die Finanzierungskosten

ständig die laufenden Erträge übersteigen und keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass sich in der Zukunft noch ein Totalüberschuss ergeben könnte (BFH v. 21.7.1981 – VIII R 154/76, BStBl. II 1982, 37 [40]; BFH v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463 [464]).

► *Einzelne Einkunftsquellen maßgeblich:* Schon bei der Einkünfteerzielungsabsicht stellt der BFH nicht auf die Anlage in ihrer Gesamtheit ab, sondern auf die Summe der jeweils gesondert zu beurteilenden einzelnen Anlagegegenstände als Einkunftsquellen.

BFH v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331 (332) mwN; BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16 (18); BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832.

Für jede dieser Quellen ist das Erg. getrennt von den anderen Quellen zu ermitteln (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331 [332]; BFH v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16 [20]). Bei Wertpapierdepots ist es aber möglich, zum Zweck der schätzungsweisen Zuordnung von Aufwendungen einzelne Gruppen von funktionsgleichen Wertpapieren zusammenzufassen (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 [19]; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 [834]). Die Gruppenbildung gehört zur Mitwirkungspflicht des Stpfl. Kommt er ihr nicht nach, ist die Zuordnung durch Schätzung vorzunehmen (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 [19]).

► *Aufteilung erfordert Schätzung:* Die nach den einzelnen Kapitalanlagen getrennte Erfassung macht regelmäßig eine Aufteilung der Schuldzinsen zumindest durch eine einfache Verhältnisrechnung erforderlich (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 [20]). Lassen sich die einerseits der Erwerbs- und andererseits der Privatsphäre zuzurechnenden Schuldzinsen nicht hinreichend ermitteln, ist zu schätzen, da der Stpfl. die Feststellungslast trägt (BFH v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 mwN).

d) Wirtschaftlicher Zusammenhang

aa) Kapitalanteile im Betriebsvermögen

58

Stehen Veräußerungskosten auch mit WG im wirtschaftlichen Zusammenhang, deren Mitveräußerung nicht nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei ist, sind sie anteilig am Maßstab des gesamten Erlöses aufzuteilen. Problematisch ist die Zuordnung von Ausgaben, die sowohl mit Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 als auch mit übrigen Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen können, etwa Schuldzinsen oder Verwaltungskosten.

Finanzierungsaufwendungen: Wie beim Veranlassungszusammenhang kommt es auf die tatsächliche Verwendung des betrieblich veranlassten Darlehens an, wobei die Stpfl. grds. frei sind in der Entsch., welche WG durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert werden. Soweit mit dem Darlehen der Erwerb oder das Halten von Kapitalanteilen finanziert wird, mit denen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 erzielt werden, sind die Aufwendungen nur anteilig abziehbar. Wird hingegen nachvollziehbar dokumentiert, dass das betriebliche veranlasste Darlehen gerade nicht zur Finanzierung von Kapitalanteilen, sondern zur Finanzierung von sonstigen WG verwendet wird, bleiben die Schuldzinsen voll abziehbar. Das setzt zumindest den Nachweis voraus, dass überhaupt eigene Mittel zur Verfügung gestanden haben, um die Kapitalanteile zu erwerben. Bei Umfinanzierungen muss der durch die erstmalige tatsächliche Verwendung entstandene wirtschaftliche Zusammenhang eindeutig beendet worden sein (BFH v. 24.4.1997 – VIII R 12/95, BFH/NV 1998, 290 [292]), etwa indem das ursprüng-

liche Darlehen durch BE abgetragen wird und dafür übrige Betriebsmittel durch ein (Kontokorrent-)Darlehen finanziert werden (vgl. STRAHL, KÖSDI 2002, 13346 [13353 f.] mit Gestaltungshinweisen). Wird das Darlehen nur teilweise zur Finanzierung von Kapitalanteilen aufgewendet, muss eine verhältnismäßige Aufteilung anhand der tatsächlichen Verwendung erfolgen:

Beispiel 1: A nimmt einen Kredit iHv. 1000 auf (jährliche Zinsen: 100) und erwirbt ein Betriebsgrundstück (700) und Kapitalanteile (300), die im BV gehalten werden. – Die betrieblich veranlassten Zinsen (100) sind iHv. 70 voll und iHv. 30 nur zu 60 % (18) abziehbar. Insgesamt mindert Zinsaufwand iHv. 88 die stl. Bemessungsgrundlage.

Lässt sich nach der Dokumentation des Stpfl. nicht nachvollziehen, wofür der Kredit verwendet wurde, trägt der Stpfl. hierfür die objektive Feststellungslast, was zu einer Aufteilung der Schuldzinsen durch Schätzung führen kann (im Erg. auch ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 56 [11/2017]). Die Aufteilung durch Schätzung kommt etwa bei allgemeinen Betriebsmittelkrediten in Betracht. Bei diesen ist regelmäßig nicht erkennbar, in welchem Umfang Fremdmittel zur Finanzierung von Kapitalanteilen verwendet wurden, mit denen Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 Satz 1 erzielt werden. Auch wenn die Unmittelbarkeit eines wirtschaftlichen Zusammenhangs fehlt (vgl. BFH v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 [578]), so hindert dies nicht die Anwendung des Abs. 2 Satz 1. Die Aufteilung sollte sich nach dem Verhältnis richten, in dem die Kapitalanteile im Anschaffungsjahr zu den gesamten Betriebsmitteln stehen, die fremdfinanziert sein könnten.

Beispiel 2: A nimmt einen Betriebsmittelkredit iHv. 1000 auf (jährliche Zinsen: 100) und erwirbt Kapitalanteile für 3000 und übrige WG für 2000. Hat A hinreichend nachvollziehbar dokumentiert, dass er den Kredit allein zum Erwerb der übrigen WG verwendet hat, bleiben die Schuldzinsen (100) voll abziehbar. Fehlt eine Darlegung über die Verwendung des Kredits, erfolgt die Zuordnung durch eine verhältnismäßige Aufteilung durch Schätzung. Da WG im Gesamtwert von 5000 angeschafft wurden, bilden die Kapitalanteile 60 % der WG, die fremdfinanziert sein könnten. Nach diesem Verhältnis (60 : 40) sind auch die Schuldzinsen (100) aufzuteilen. Die Zinsen sind iHv. 60 % (36) abziehbar und im Übrigen (40) bleiben sie voll abziehbar. Insgesamt mindert daher ein Zinsaufwand iHv. 76 die stl. Bemessungsgrundlage.

Finanzierungsaufwendungen zum Erwerb von Mitunternehmeranteilen sind SonderBA des Mitunternehmers. Soweit die Mitunternehmerschaft im BV Kapitalanteile hält (sog. mittelbare Kapitalbeteiligung), sind die Finanzierungsaufwendungen nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar (STARKE, FR 2001, 25 [26]; NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [761 f.]). Die Aufteilung erfolgt uE im Verhältnis des von den Parteien festgelegten, anteiligen Werts der mittelbaren Kapitalbeteiligung zum Wert des gesamten Mitunternehmeranteils, der sich im Kaufpreis widerspiegelt. Da der Veräußerungspreis beim Veräußerer korrespondierend anteilig stfrei ist, soweit er auf die Kapitalanteile anfällt (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b), besteht zwischen Käufer und Veräußerer insoweit ein natürlicher Interessengegensatz, der eine sachgerechte Ermittlung des Anteils gewährleisten kann. Anderenfalls kann die Aufteilungsquote anhand der sog. Stufentheorie ermittelt werden (vgl. BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224 [225 f.]).

Verwaltungsaufwendungen (auch Regie- und Kontrollkosten) sind aufzuteilen und nur anteilig abziehbar, soweit sie auf Kapitalanteile entfallen. Aufteilungsmaßstab ist uE der Wert der Anteile im Verhältnis zum gesamten BV. Da der wirtschaftliche Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 rein objektiv zu bestimmen ist (s. Anm. 55), gilt das auch für Geschäftsführerkosten einer Pers-Ges-Holding, soweit die Tätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu verwalten, de-

ren Erträge und Veräußerungserlöse nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind (aA HERZIG, DB 2003, 1459 [1466]).

Teilwertabschreibungen auf Kapitalanteile fallen unter Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 38; zeitlicher Anwendungsbereich s. Anm. 5). Es besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zukünftigen Wertaufholungen am Kapitalanteil, die nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind (etwa eine Veräußerung oder eine Teilwertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4), uU zudem mit einer Gewinnausschüttung, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2 anteilig stfrei ist (sog. ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung). Der Sonderfall einer abführungsbedingten Teilwertabschreibung im Organkreis wird durch den Verweis in Abs. 2 Satz 8 in das anteilige Abzugsverbot einbezogen (s. Anm. 91). Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen, unterliegen ab dem VZ 2015 unter den besonderen Voraussetzungen des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 (insbes. qualifizierte Beteiligung über 25 % und kein Standhalten eines Fremdvergleichs) dem Teilabzugsverbot (Anm. 66 und zur Rechtslage bis zum VZ 2014 Anm. 5). Teilwertabschreibungen auf andere WG, die etwa im Rahmen einer Betriebsaufspaltung un- oder teilentgeltlich und damit gesellschaftlich veranlasst an eine KapGes. überlassen werden, unterliegen auch nach Einfügung des Abs. 2 Satz 6 (Geltung ab VZ 2015) nicht (anteilig) dem Teilabzugsverbot (aA die [wohl] hM, s. Anm. 81; wie hier zur Rechtslage bis zum VZ 2014: BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.7.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 8).

Gewerbsteuer, die rechnerisch auf Streubesitzdividenden anfällt (§ 8 Nr. 5 GewStG, s. Anm. 26), war bei der ESt des Anlegers bis zum VZ 2007 voll als BA abziehbar (kein Abs. 2 Satz 1), weil kein wirtschaftlicher, sondern höchstens ein rechtl. Zusammenhang zwischen anteiliger GewSt und Streubesitzdividenden besteht. Die GewSt ist nicht durch einzelne Aktivitäten des Gewerbebetriebs, sondern durch den Gewerbebetrieb insgesamt veranlasst (HERZIG, DB 2003, 1459; KESSLER/KAHL, DB 2002, 1017 [1020]; HERRMANN in FROTSCHER, § 3c Rz. 47 [9/2011]; aA E. FISCHER, DStR 2002, 610 [613]). Ab VZ 2008 gilt aber das Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5b.

bb) Kapitalanteile im Privatvermögen

59

Soweit die Ausgaben durch Kapitaleinkünfte (§ 20) veranlasst sind (vgl. § 20 Abs. 8), sind sie ab VZ 2009 vorbehaltlich des § 32d Abs. 2 Nr. 3 nicht mehr abziehbar (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2). Es kann nur der Sparer-Pauschbetrag iHv. 801 €/1 602 € geltend gemacht werden (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 1, Satz 2). Die nachfolgenden Ausführungen zu Kapitalanteilen im PV sind daher nur für die VZ bis 2008 und ab dem VZ 2009 in Konstellationen relevant, in denen die Einkünfte ausnahmsweise als VuV-Einkünfte (§ 21) qualifiziert werden (vgl. § 20 Abs. 8) oder nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens optiert werden kann.

In diesen Anwendungsfällen gebietet bereits die Ermittlung eines Veranlassungszusammenhangs die isolierte Zuordnung der Ausgaben zu bestimmten Einkunftsquellen bzw. funktionsgleichen Gruppen von Einkunftsquellen (s. Anm. 57). Es bietet sich daher an, in einer funktionsgleichen Gruppe nur solche Kapitalanlagen zusammenzufassen, deren Erträge nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind (vgl. ROSARIUS, Inf. 2002, 519 [520]). Abgrenzungsprobleme lassen sich anhand der zur Ermittlung eines Veranlassungszusammenhangs entwickelten Zuordnungs- und Aufteilungskriterien sowie durch eine verhältnismäßige Aufteilung, ggf. durch Schätzung lösen (s. Anm. 57). Auch die Abgrenzung zu

Substanzrealisierungen ist bereits eine Frage des Veranlassungszusammenhangs (s. Anm. 57).

Werden mit einem Kredit teilweise Kapitalanteile erworben, deren Erträge nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind (Aktien, GmbH-Anteile), und teilweise übrige Kapitalanlagen, deren Erträge voll stpfl. sind (bis VZ 2008) oder ab dem VZ 2009 der Abgeltungsteuer mit dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 unterliegen, müssen die Schuldzinsen in einen anteilig und einen voll (bis VZ 2008) oder nicht (ab VZ 2009) abziehbaren Teil aufgeteilt werden. Die verhältnismäßige Aufteilung sollte durch die AK der jeweiligen Kapitalanteile bestimmt werden und nicht von etwaigen Änderungen des Kurswerts abhängen, denn durch die AK wird die Höhe der Finanzierungsaufwendungen bestimmt.

Beispiel: A nimmt zum Erwerb von Kapitalanlagen ein Darlehen iHv. 1 000 auf (jährliche Zinsbelastung 100) und erwirbt für 700 Aktien (unterstellt Teileinkünfteverfahren) und für 300 andere Wertpapiere, deren Erträge voll (bis 2008) stpfl. sind bzw. der Abgeltungsteuer mit dem Abzugsverbot nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 unterliegen. Die jährlichen Finanzierungsaufwendungen (100) sind im entsprechenden Wertverhältnis aufzuteilen: 30 sind voll (bis VZ 2008) oder gar nicht (ab VZ 2009) abziehbar und 70 nur anteilig zu 60 % (42). Insgesamt mindert ein Zinsaufwand iHv. 72 (bis VZ 2008) bzw. iHv. 42 (ab VZ 2009) die stl. Bemessungsgrundlage.

Verwaltungsaufwendungen: Das BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV C 1 - S 2252 - 184/02, BStBl. I 2002, 647 [648] mit Beispielen) geht auch bei Verwaltungsaufwendungen (Depotgebühren, Kosten für die Ertragnisaufstellung, Beratungsgebühren, Entgelte für Vermögensverwaltungsdienstleistungen) davon aus, dass sie aufgeteilt werden müssen, und zwar auf eine Gruppe von Kapitalanlagen, deren Erträge dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und deren Aufwendungen daher nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar sind, und auf eine Gruppe der übrigen Kapitalanlagen, deren Erträge voll stpfl. und deren Aufwendungen daher voll abziehbar sind (bis VZ 2008) oder der Abgeltungsteuer unterliegen und aufgrund des Abzugsverbots (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2) gar nicht abziehbar sind (ab VZ 2009). Die Aufteilung soll sich idR an der vertraglich vereinbarten Gebührenregelung orientieren. Ist eine einwandfreie Zuordnung nicht möglich, soll die Aufteilung durch Schätzung erfolgen. Als Maßstab soll dabei der jeweilige Kurswert der jeweiligen Gruppen von Kapitalanlagen zum Abrechnungsstichtag zugrunde gelegt werden. Die Verwaltungsaufwendungen sind demnach im Verhältnis des Kurswerts der Kapitalanteile, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, zum gesamten Kurswert des Depots nur anteilig abziehbar. Der Aufteilungsmaßstab (Kurswert) ist uE eine sachgerechte Typisierung, weil die Höhe der tatsächlich angefallenen Verwaltungsaufwendungen idR vom aktuellen Kurswert des Depots abhängig ist. Jedenfalls ist es gerechtfertigt, gerade nicht auf die jeweiligen Erträge aus Kapitalanteilen, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, im Verhältnis zu den Depotträgen abzustellen (krit. dagegen DAUTEL, DStR 2002, 1605 [1608]), denn wenn es für einen wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 nicht darauf ankommt, ob im selben VZ überhaupt Erträge anfallen, ist eine Anknüpfung an den Wert der Anteile für die Aufteilung im Schätzungswege noch folgerichtig (HARENBERG, FR 2002, 768; ROSARIUS, Inf. 2002, 519 [521]).

e) Veranlassungszusammenhang und wirtschaftlicher Zusammenhang beim Hinzutreten außergesellschaftlicher Verhältnisse

60 aa) Hinzutreten außergesellschaftlicher Rechtsverhältnisse

Ein Gesellschafter kann mit seiner KapGes. schuldrechtl. Verträge abschließen, so dass neben dem gesellschaftsrechtl. auch ein schuldrechtl. Rechtsverhältnis

oder weiteres Leistungsverhältnis zwischen Gesellschafter und KapGes. treten kann:

- Übertragung von WG (Veräußerung, Schenkung),
- Überlassung von WG (Miete, Leihe, Darlehen),
- Dienstleistungen (Geschäftsführer- und übrige Tätigkeiten wie Buchführung, Aus- und Fortbildung, soziale Sicherung von Personal, zeitlich begrenzte Überlassung von Fach- und Führungskräften, Beratungsleistungen),
- Kreditsicherungen (Bürgschaft, Schuldbeitritt) oder
- Provisionsvereinbarungen.

In diesen Fällen muss geprüft werden, ob und inwieweit eine Leistung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und dann etwaige Aufwendungen des Gesellschafters nur anteilig abziehbar sind (Abs. 2 Satz 1).

Im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen und Sicherheiten enthalten Abs. 2 Sätze 2 bis 4 seit dem VZ 2015 dagegen Spezialregelungen, wenn die Beteiligung in einem BV gehalten wird. Diese erfassen nicht allein Substanzminderungen auf die Darlehensforderung, sondern – dem Wortlaut nach eindeutig – alle BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit der Gewährung einer Darlehensforderung, also etwa auch Refinanzierungsaufwendungen (s. Anm. 72). Abs. 2 Sätze 2 bis 4 sind aufgrund der speziellen gesetzgeberischen Wertung vorrangig. Ein Rückgriff auf Abs. 2 Satz 1 – dieser konkretisiert anhand der nachfolgend aufgezeigten Kriterien – ist daher nicht möglich (s. Anm. 66). Dagegen bleibt bei der Überlassung von WG eines Gesellschafters an die Körperschaft, wenn die Beteiligung in einem BV gehalten wird (Abs. 2 Satz 6), ein Rückgriff auf Abs. 2 Satz 1 grds. möglich (s. Anm. 76).

Im Umkehrschluss bleibt Abs. 2 Satz 1 in allen og. Konstellationen maßgeblich, in denen die Beteiligung im PV gehalten wird. Wird die Beteiligung in einem PV gehalten, bleibt allgemein die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 maßgeblich, insbes. bei

- der Übertragung von WG (Veräußerung, Schenkung),
- Dienstleistungen (Geschäftsführer- und übrige Tätigkeiten wie Buchführung, Aus- und Fortbildung, soziale Sicherung von Personal, zeitlich begrenzte Überlassung von Fach- und Führungskräften, Beratungsleistungen),
- Provisionsvereinbarungen.

bb) Fremdvergleich

61

Hält das hinzutretende Rechtsverhältnis einem Drittvergleich stand, wäre also das Rechtsverhältnis unter fremden Dritten ebenso ausgestaltet und durchgeführt worden, sind die vom Gesellschafter getätigten Aufwendungen (Finanzierungskosten, Personalkosten) allein durch das hinzutretende Rechtsverhältnis veranlasst und damit voll abziehbar (glA FROTSCHER, DStR 2001, 2045 [2049]; LÖHR, BB 2002, 2361 [2362]), soweit das Erzielen der Einnahmen aus dem Schuldverhältnis einen Einkünftebestand erfüllt (FG Münster v. 22.8.2001 – 12 K 6919/99 E, EFG 2001, 1552, rkr.). Gerade wegen Abs. 2 Satz 1 sollten Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschafter und Gesellschaft so ausgestaltet werden, dass sie einem Drittvergleich standhalten (HERZIG, DB 2003, 1459 [1464, 1466]).

cc) Vorteilsgewährungen

62

Gesellschaftlich veranlasst sind unentgeltliche oder verbilligte Leistungen des Gesellschafters an die KapGes., da ein fremder Dritter keine Veranlassung ge-

habt hätte, der KapGes. die Leistung unentgeltlich oder verbilligt zu gewähren (HERZIG, DB 2003, 1459 [1464, 1466]). Die stl. Behandlung hängt davon ab, ob es sich beim Vorteil um einlagefähige WG oder um nicht einlagefähige Vorteils-gewährungen handelt:

Einlagefähige Wirtschaftsgüter: Überträgt ein Gesellschafter der KapGes. unentgeltlich WG, handelt es sich um eine verdeckte Einlage, durch die sich beim Gesellschafter die AK der Anteile um den Teilwert des eingelegten WG erhöhen (§ 6 Abs. 6 Satz 2).

Der Vorgang ist steuernerutral, es sei denn, das WG wurde zuvor im BV gehalten und wegen der Übertragung entnommen (§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) oder die Übertragung erfüllt einen Veräußerungstatbestand (§ 17 Abs. 1 Satz 2, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2). Ist das WG in diesen Realisierungsfällen ein Kapitalanteil, ist der Gewinn bzw. Überschuss unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2) zu ermitteln. Handelt es sich beim WG nicht um einen Kapitalanteil, ist ein etwaiger Realisierungsgewinn voll stpfl., so dass auch Abs. 2 Satz 1 nicht angewendet wird.

Die Erhöhung der AK an der Kapitalbeteiligung selbst erfolgt wie eine Kapitalerhöhung beim Gesellschafter zunächst gewinn- und steuernerutral. Kommt es (zukünftig) aber zu einem dauerhaften Wertverlust der Beteiligung, wäre eine Teilwertabschreibung nach Abs. 2 Satz 1 stl. nur anteilig (60 %) zu berücksichtigen.

Hat der Gesellschafter das verdeckt eingelegte WG fremdfinanziert, führt das uE dazu, dass die Aufwendungen ab dem Zeitpunkt, ab dem die verdeckte Einlage wirtschaftlich vollzogen ist, nur anteilig abziehbar sind. Ab diesem Zeitpunkt stehen die Aufwendungen allein in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung. Abs. 2 Satz 1 gilt im gleichen Umfang wie für fremdfinanzierte offene Einlagen bzw. Kapitalerhöhungen.

Nicht einlagefähige Vorteilsgewährungen (etwa unentgeltliche Dienstleistungen): Gewährt ein Gesellschafter einer KapGes. einen nicht einlagefähigen Vorteil, wirkt sich dieser Vorteil mangels Einlagefähigkeit idR gewinnerhöhend bei der Gesellschaft aus (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [349]). Beim Gesellschafter im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen (etwa Personalkosten bei unentgeltlichen Dienstleistungen) sind nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig (60 %) abziehbar, denn sie sind regelmäßig dadurch veranlasst, dass der Gesellschafter mittelbar vom erhöhten Gewinn der KapGes. profitieren will; entweder durch anteilig stfreie Ausschüttungen oder bei Thesaurierung durch Steigerung der im Realisierungsfall anteilig stfreien stillen Reserven.

In solchen Fällen bereits einen Veranlassungszusammenhang mit Ausschüttungen bejahend: BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (349); BFH v. 24.5.1989 – I R 45/85, BFH/NV 1989, 697; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278; BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668 (669).

Insoweit besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 zwischen den Aufwendungen und zukünftigen Einnahmen, die nach § 3 Nr. 40 anteilig (40 %) stfrei sind.

GLA EBERHARD, DStR 2009, 2226 (2228); BEINERT/MIKUS, DB 2002, 1467 (1471); HERZIG, DB 2003, 1459 (1464, 1466); STRAHL, KÖSDI 2002, 13346 (13355); FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 (400); aA wohl GRÜTZNER, StuB 2005, 105 (109).

Aufteilung bei teilentgeltlichen Vorteilsgewährungen: Erfolgt die Übertragung eines einlagefähigen WG oder die Gewährung eines Vorteils teilentgeltlich oder verbilligt, stellt sich die Frage, in welchem Umfang Abs. 2 Satz 1 auf die im

Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Gesellschafters anzuwenden ist. Der BFH spaltet teilentgeltliche Vorteilsgewährungen eines Gesellschafters an seine KapGes. in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil auf und ordnet nach dieser Quote auch die Aufwendungen zu (sog. Trennungstheorie, vgl. BFH v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 [400], jeweils zu verbilligten Darlehen, die seit dem VZ 2015 aber unter Abs. 2 Sätze 2 bis 4 fallen [s. Anm. 66 ff.], der – anders als bei der verbilligten Überlassung von WG nach Abs. 2 Satz 6 [s. Anm. 76 ff.] – keine Aufteilung vorsieht). Soweit danach die Aufwendungen anteilig dem unentgeltlichen Teil der Vorteilsgewährung zugeordnet werden, sind sie nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig (60 %) abziehbar. Nach der Gegenauffassung (HERZIG, DB 2003, 1459 [1465, 1466]) soll das anteilige Abzugsverbot nur anzuwenden sein, soweit das Teilentgelt die Aufwendungen des Gesellschafters nicht abdeckt, weil sich der teilentgeltliche Vorgang gerade nicht aufteilen lasse (mit Hinweis auf die sog. Einheits- theorie bei der teilentgeltlichen Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen; vgl. BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262, mwN). Die Trennung durch Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil führt uE zu einer sachgerechten stl. Behandlung beim Gesellschafter, denn wäre die Leistung voll entgeltlich erbracht, wären die Aufwendungen voll abziehbar (s. Anm. 61). Wäre die Leistung unentgeltlich, wären die gesamten Aufwendungen nur anteilig abziehbar. Nur die quotale Aufteilung führt zu einem gleichheitswahrenden und gestaltungsresistenten Erg. Im Übrigen entspricht eine solche Aufteilung der Wertung des Abs. 2 Satz 6, wonach für den Fall einer teilentgeltlichen Überlassung von WG eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen ist (s. Anm. 80, 83).

Verlust von Gesellschafterdarlehen oder Inanspruchnahme aus Gesellschaftersicherheiten (Rechtslage bis zum 31.10.2008 bzw. bis zum 27.7.2018, BFH-Vertrauensschutz): Der BFH hatte früher angenommen, dass der Verlust eines Gesellschafterdarlehens durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und deshalb zu nachträglichen AK auf eine Beteiligung iSd. § 17 führt, wenn es sich um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen iSd. §§ 32a, 32b GmbHG aF handelt (sog. funktionelles Eigenkapital). Gleiches galt bei der Inanspruchnahme aus einer Gesellschaftersicherheit (etwa einer Bürgschaft).

BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BStBl. II 1999, 817; BFH v. 23.5.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23; BFH v. 2.4.2008 – IX R 76/06, BStBl. II 2008, 706; BFH v. 22.4.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994; BFH v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BStBl. II 2009, 5; BFH v. 7.12.2010 – IX R 16/10, BFH/NV 2011, 778.

Bei der Ermittlung eines späteren Veräußerungs- (§ 17 Abs. 2) oder Liquidationsergebnis-/verlusts (§ 17 Abs. 4) waren diese nachträglichen AK daher nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig (60 %) zu berücksichtigen.

BFH v. 6.4.2011 – IX R 40/10, BStBl. II 2011, 785; grds. auch BFH v. 24.1.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854; SCHWENKER/FISCHER, FR 2010, 643 (645); MÖHLENBROCK in DStJG 33 (2010), 339 (370); OTT, DStZ 2010, 623 (631).

Nachdem das Eigenkapitalersatzrecht (§§ 32a, 32b GmbHG aF) mit dem MoMiG v. 23.10.2008 (BGBl. I 2008, 2026) zum 1.11.2008 durch rechtsformübergreifende insolvenzrechtl. Regelungen (bei Mindestbeteiligung von 10 % Nachrangigkeit [§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 5 InsO] und Anfechtbarkeit der Rückzahlung [§ 135 InsO] des Gesellschafterdarlehens) ersetzt wurde, war umstritten, ob und unter welchen Voraussetzungen die bisherigen Grundsätze weitergelten.

Für eine Weitergeltung der Grundsätze: BMF v. 8.6.1999 – IV C 2 - S 2244 - 12/99, BStBl. I 1999, 545; BMF v. 21.10.2010 – IV C 6 - S 2244/08/10001, BStBl. I 2010,

832; NIEMEYER/STOCK, DStR 2011, 445 (446 ff.); BRUSCHKE, DStZ 2010, 535; LEVEDAG, GmbHR 2010, 1228 (1232); GRAW, Ubg 2014, 251 (255); grds. auch HEUERMAN, DB 2009, 2173 (2175 ff.); für eine strikte Bindung an insolvenzrechtl. Kriterien: HÖLZLE, DStR 2007, 1185 (1190 f.); GROH, FR 2008, 264 (267); BODE, DStR 2009, 1781 (1782); für eine Erfassung sämtlicher Ausfälle von Finanzierungshilfen bei § 17: KLEINERT/PODEWILS, GmbHR 2009, 849 (853); WENG, StuB 2012, 233 (235); für eine Anknüpfung an originär strechtl. Kriterien: WIESE/MÖLLER, GmbHR 2010, 462 (465 f.); MACIEJEWSKI, GmbHR 2012, 1335 (1344 ff.); MORITZ, DStR 2014, 1636 (1642 f.); für eine ausschließliche Erfassung bei § 20: BAYER, DStR 2009, 2397 (2400 f.); GAST, Die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensverlusten des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft, 141 ff.; AIGNER, DStR 2016, 345 (349).

Der IX. Senat des BFH hat 2017 eine Weitergeltung der Grundsätze im Wesentlichen mit dem Argument verneint, dass nach dem Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts (§§ 32a, 32b GmbHG aF) zum 1.11.2008 zugleich die Rechtsgrundlage dafür entfallen sei, beim Verlust von Gesellschafterdarlehen vom AK-Begriff nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB durch eine normspezifische (§ 17) Auslegung abzuweichen.

BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz. 32 ff.; BFH v. 11.10.2017 – IX R 29/16, BFH/NV 2018, 451, Rz. 17; BFH v. 11.10.2017 – IX R 51/15, BFH/NV 2018, 329, Rz. 16.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes will der BFH (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427) seine bisherigen Grundsätze jedoch weiter anwenden, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung seiner Entsch. (27.9.2017) geleistet worden ist.

BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz. 32 ff.; BFH v. 11.10.2017 – IX R 29/16, BFH/NV 2018, 451, Rz. 17; BFH v. 11.10.2017 – IX R 51/15, BFH/NV 2018, 329, Rz. 16; zustimmend LEVEDAG, FS 100 Jahre BFH, 2018, 181 (199); aA FG Berlin-Brandenb. v. 18.4.2018 – 3 K 3138/15, EFG 2018, 1371, Rz. 118 ff., Az. BFH IX R 13/18: kein Vertrauensschutz.

Verlust von Gesellschafterdarlehen oder Inanspruchnahme aus Gesellschaftersicherheiten (Rechtslage ab dem 1.11.2008 bzw. ab dem 28.7.2018, BFH-Vertrauensschutz): Führt der Verlust des Gesellschafterdarlehens nicht mehr zu nachträglichen AK bei der Beteiligung iSd. § 17, ist § 20 nicht mehr subsidiär (§ 20 Abs. 8). Soweit der Darlehensverlust daher im Einzelfall nach § 20 voll berücksichtigt wird (kein Abs. 2 Satz 1), ist auch nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes an den bisherigen Grundsätzen festzuhalten (so auch JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2331]; FÖRSTER, DB 2018, 336).

▶ *Verlust des Gesellschafterdarlehens:*

▷ *Grundsatz:* Der Verlust eines Gesellschafterdarlehens führt grds. nicht zu nachträglichen AK auf eine Beteiligung iSd. § 17 (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz. 32 ff.; BFH v. 11.10.2017 – IX R 29/16, BFH/NV 2018, 451, Rz. 17; BFH v. 11.10.2017 – IX R 51/15, BFH/NV 2018, 329, Rz. 16). Vielmehr erfüllt der endgültige Verlust nach dem VIII. Senat des BFH (BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFHE 259, 535, Rz. 10 ff.; krit. zur Methodik H. JOCHUM, DStZ 2018, 63) den Tatbestand in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 iVm. Satz 2, Abs. 4 als eine „Rückzahlung zu Null“ (Verlust = 0 ./). Nominalwert des Darlehens), wenn zugleich die bei § 20 Abs. 2 auch im Verlustfall grds. vermutete Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 14.3.2017 – VIII 38/15, BStBl. II 2017, 1040, Rz. 19 ff.; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BStBl. II 2017, 1039, Rz. 18) zu bejahen ist. Diese wird jedoch widerlegt, wenn das Darlehen zu einem Zeitpunkt gegeben wurde, zu dem bereits feststand, dass die Gesellschaft das Darlehen nicht mehr zurückzahlen kann

(JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2330]). Ein Rangrücktritt lässt die Einkünfteerzielungsabsicht jedoch nicht entfallen (KAHLERT, DStR 2018, 229 [331]). Bei Anwendung der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1) ist die Verrechnung des vollen Verlustes jedoch auf übrige Kapitaleinkünfte beschränkt (§ 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 3). Ist die Anwendung der Abgeltungsteuer jedoch nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 iVm. Satz 2 ausgeschlossen (Beteiligung von mind. 10 %), ist der volle Verlust (ohne Anwendung von Abs. 2 Satz 1) auch mit den übrigen Einkünften verrechenbar (FÖRSTER, DB 2018, 336; zur Bescheinigung nach § 20 Abs. 6 Satz 6: BFH v. 12.6.2018 – VIII R 32/16, BFHE 262, 74, Rz. 25).

▷ *Ausnahme:* Der Verlust eines Gesellschafterdarlehens kann jedoch nach wie vor zu nachträglichen AK einer Beteiligung iSd. § 17 führen, wenn das Darlehen aufgrund der vertraglichen Abreden mit einer Zuführung in das Gesellschaftsvermögen vergleichbar ist (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz. 38). Das kann der Fall sein, wenn die Rückzahlung aufgrund der getroffenen Vereinbarungen (zB Rangrücktritt) im Wesentlichen denselben Voraussetzungen unterliegt wie die Rückzahlung von Eigenkapital (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332) und dem Darlehen daher auch bilanziell die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zukäme (vgl. BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670). In diesem Ausnahmefall (weiter fassend WIESE/GÖTTEL, GmbHR 2018, 1169 [1173 f.]) mindert/erhöht der Verlust des Darlehens als nachträgliche AK den späteren Veräußerungsgewinn/-verlust (§ 17 Abs. 2) oder den Auflösungsgewinn/-verlust (§ 17 Abs. 4), allerdings wegen Abs. 2 Satz 1 nur zu 60 % (FÖRSTER, DB 2018, 336).

► *Forderungsverzicht:* Verzichtet der Gesellschafter auf seine Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft, führt dies zu einer verdeckten Einlage und damit zu nachträglichen AK auf die Beteiligung iSd. § 17 (mind. 1 %) oder iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (unter 1 %), soweit die Forderung noch werthaltig war (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 61). Im Falle des § 17 führt dies bei einem späteren Veräußerungs- (§ 17 Abs. 2) oder Auflösungsgewinn/-verlust (§ 17 Abs. 4) wegen Abs. 2 Satz 1 nur zur anteiligen (60 %) Berücksichtigung. Im Falle des § 20 erfolgt bei einer späteren Veräußerung (auch „zu Null“ mit Verlust: BFH v. 12.6.2018 – VIII R 32/16, BFHE 262, 74, Rz. 13 mwN) eine volle Erfassung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4. Bei einer späteren Auflösung gilt dasselbe, wenn man diese entsprechend als „Einlösung“ iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 erfasst (so wohl JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2331]). Die auch im Verlustfall grds. vermutete Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 14.3.2017 – VIII 38/15, BStBl. II 2017, 1040, Rz. 19 ff.; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BStBl. II 2017, 1039, Rz. 18) für die (spätere) Veräußerung oder Auflösung ist dann uE in Bezug auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (Dividenden und Gewinne aus Anteilsveräußerungen) zu bestimmen (Wechsel des Veranlassungszusammenhangs durch Verzicht, BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34, Rz. 28 zu Refinanzierungskosten für das Gesellschafterdarlehen). Unter Geltung der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1) ist eine Verlustverrechnung zwar in voller Höhe, aber nur mit Anteilsveräußerungsgewinnen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 1 möglich (§ 20 Abs. 6 Satz 4). Die Rechtsfolgen hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils ergeben sich dagegen unabhängig von der Beteiligungshöhe aus § 20 Abs. 2 (JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2332]; FÖRSTER, DB 2018, 336; aA BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 -

S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 61). Da § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 die verdeckte Einlage ausdrücklich erfasst, entsteht ein Verlust (Teilwert [werthaltiger Teil des Darlehens]./). Nominalwert des Darlehens) in Höhe des nicht werthaltigen Teils (JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2332]). Bei einem vollständig wertlosen Darlehen kommt uE auch eine „verdeckte Einlage zu Null“ in Betracht. Wie beim Verlust des Gesellschafterdarlehens (s.o.) ist die vermutete Einkünfteerzielungsabsicht jedoch widerlegt, wenn das Darlehen bereits zu einem Zeitpunkt gewährt wurde, zu dem bereits feststand, dass die Gesellschaft das Darlehen nicht mehr zurückzahlen kann. Ebenso ist eine Verrechnung des vollen Verlusts (kein Abs. 2 Satz 1) grds. auf die übrigen Kapitaleinkünfte beschränkt (§ 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 3), es sei denn, es besteht eine Beteiligung von mind. 10 % (Ausschluss der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 iVm. Satz 2).

► *Inanspruchnahme aus einer Gesellschaftersicherheit (etwa Bürgschaft)*: Der Aufwand aus der Inanspruchnahme aus der Sicherheit (etwa Bürgschaft) führt nicht zu nachträglichen AK auf eine Beteiligung iSd. § 17 (BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427, Rz. 32 ff.; BFH v. 11.10.2017 – IX R 29/16, BFH/NV 2018, 451, Rz. 17; BFH v. 11.10.2017 – IX R 51/15, BFH/NV 2018, 329, Rz. 16). Da der Bürge durch die Inanspruchnahme die (idR nicht werthaltige) Darlehensforderung (Rückgriff) erwirbt (Eintritt der aufschiebenden Bedingung), ist der Aufwand im Falle der endgültigen Wertlosigkeit der Darlehensforderung als „Rückzahlung zu Null“ nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 vollständig zu berücksichtigen (JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2229 [2330]). Maßgeblicher Zeitpunkt zur Beurteilung der vermuteten Einkünfteerzielungsabsicht (BFH v. 14.3.2017 – VIII 38/15, BStBl. II 2017, 1040, Rz. 19 ff.; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BStBl. II 2017, 1039, Rz. 18) ist uE nicht erst der Bedingungseintritt (Erwerb der wertlosen Darlehensforderung durch Zahlung auf die Sicherheit), sondern bereits die Stellung der Sicherheit (so auch JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2229 [2330 f.]). Die Verrechnung des vollen Verlusts (kein Abs. 2 Satz 1) ist aber auch hier grds. auf übrige Kapitaleinkünfte beschränkt (§ 20 Abs. 6 Sätze 1 bis 3), es sei denn, es besteht eine Beteiligung von mind. 10 % (Ausschluss nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 iVm. Satz 2).

► *Gestaltung (Barzuschuss in die Kapitalrücklage)*: Leistet der Gesellschafter einen Barzuschuss in die Kapitalrücklage, mit der die Gesellschaft – unter Beachtung der Grenzen insolvenzrechtl. Anfechtbarkeit (§ 135 InsO, außerhalb auch § 6, § 6a AnfG) – die Darlehensschuld des Gesellschafters oder des Sicherungsnehmers des Gesellschafters tilgt, führt bereits der Barzuschuss beim Gesellschafter zu nachträglichen AK auf die Beteiligung iSd. § 17 oder (nachrangig) auf die Kapitalanteile iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BStBl. II 2001, 168; BFH v. 27.3.2018 – VIII R 1/15, BStBl. II 2019, 56, Rz. 31; kein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO: BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BFHE 262, 135, Rz. 29; BFH v. 20.7.2018 – IX R 6/15, BFH/NV 2019, 19, Rz. 27; BFH v. 20.7.2018 – IX R 7/15, BFH/NV 2019, 22, jeweils zum Barzuschuss in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft). Im Falle des § 17 führt dies bei einem späteren Veräußerungs- (§ 17 Abs. 2) oder Auflösungsgewinn/-verlust (§ 17 Abs. 4) wegen Abs. 2 Satz 1 nur zur anteiligen (60 %) Berücksichtigung. Im Falle des § 20 erfolgt bei einer späteren Veräußerung eine volle Erfassung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 4. Bei einer späteren Auflösung gilt dasselbe, wenn man diese entsprechend als „Einlösung“ iSd. § 20 Abs. 2 Satz 2 erfasst (so wohl JACHMANN-MICHEL, BB 2018, 2329 [2331]). Die auch im Verlustfall grds. vermutete Einkünfteerzielungs-

absicht (BFH v. 14.3.2017 – VIII 38/15, BStBl. II 2017, 1040, Rz. 19 ff.; BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BStBl. II 2017, 1039, Rz. 18) für die (spätere) Veräußerung oder Auflösung ist dann uE in Bezug auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (Dividenden und Gewinne aus Anteilsveräußerungen) zu bestimmen (BFH v. 27.3.2018 – VIII R 1/15, BStBl. II 2019, 56, Rz. 28 ff.; vgl. auch BFH v. 24.10.2017 – VIII R 19/16, BStBl. II 2019, 34, Rz. 28 zum Wechsel des Veranlassungszusammenhangs für Refinanzierungskosten beim Verzicht auf das Gesellschafterdarlehen).

Hält der Gesellschafter die Beteiligung hingegen im BV, führt der Verlust des Darlehens in keinem Fall zu nachträglichen AK (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694); vielmehr ist stmindernd eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vorzunehmen (vgl. RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354 [355 ff.]; SCHMIDT/HAGBÖKE, DStR 2002, 1202 [1203 ff.]). Ob eine solche Teilwertabschreibung voll oder nur anteilig abziehbar ist, richtet sich abschließend nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 (s. Anm. 66).

dd) Verdeckte Gewinnausschüttungen

63

Bei vGA der KapGes. an einen Gesellschafter ist bei Abs. 2 Satz 1 zu unterscheiden, ob die Leistung bzw. der Vorteil, den die KapGes. dem Gesellschafter zuwendet, ein bilanzierbares WG zum Gegenstand hat oder eine sonstige Vorteilsgewährung ist.

Bilanzierbare Wirtschaftsgüter als verdeckte Gewinnausschüttung: Überträgt die KapGes. dem Gesellschafter unentgeltlich oder verbilligt ein bilanzierbares WG (Schenkung, Veräußerung), ist die Differenz zwischen tatsächlicher und marktüblicher Gegenleistung eine vGA, die beim Gesellschafter anteilig stfrei ist (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2). Dennoch ist das WG – erfolgt die Vermögensmehrung im BV des Gesellschafters – mit dem Teilwert zu aktivieren und bietet so volles Abschreibungspotenzial, weil es nicht darauf ankommt, dass das WG Gegenstand einer vGA war (Zugang), sondern allein darauf, dass das WG als BV eingesetzt wird (Verwendung). Nur wenn es sich bei dem durch die vGA zugewendeten WG selbst um einen Kapitalanteil handelt, sind zukünftige Teilwertabschreibungen nur anteilig abziehbar.

Nicht bilanzierbare Vorteilsgewährungen als verdeckte Gewinnausschüttung können sich beim Gesellschafter vermögensmehrend auswirken, indem sich seine Einnahmen erhöhen (etwa die Differenz zwischen erhöhter und angemessener Geschäftsführervergütung) oder sich seine Ausgaben reduzieren (ersparte Aufwendungen). Die Vermögensmehrung ist nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur anteilig stpfl.

► *Erhöhung der Einnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung:* Soweit eine Vermögensmehrung durch eine angemessene Erhöhung der Einnahmen einen Einkünftebestand beim Gesellschafter erfüllt (etwa § 19 beim angemessenen Geschäftsführergehalt), bleiben die durch diese Tätigkeit veranlassten BA/WK voll abziehbar. Das anteilige Abzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) ist nicht – auch nicht teilweise – anwendbar. Die Aufwendungen sind allein durch diese Tätigkeit veranlasst und auch nach Abzug der WK/BA wird man eine Einkünfteerzielungsabsicht annehmen müssen. Wäre das nicht der Fall (WK übersteigen die „angemessenen“ Vermögensmehrungen), wird regelmäßig auch ein höherer Betrag für die Angemessenheit der Vermögensmehrung anzusetzen sein. Liegen die WK/BA sogar über der gesamten Vermögensmehrung, liegt schon keine vGA, sondern eine teilentgeltliche Vorteilsgewährung des Gesellschafters vor (s. Anm. 62).

► *Ersparte Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung*: Der BFH geht davon aus, dass die vGA aus Gleichheitsgesichtspunkten so behandelt werden soll wie eine offene Ausschüttung und ein hinzutretender Leistungsaustausch, wie er unter Dritten durchgeführt worden wäre (vgl. BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88). Darum wird auch berücksichtigt, dass dem Gesellschafter – hätte er eine offene Ausschüttung empfangen und sich die Leistung (Nutzungsrechte, Dienstleistungen) wie ein fremder Dritter beschafft – Aufwendungen entstanden wären, die er durch die vGA erspart hat. Diese ersparten Aufwendungen sind beim Gesellschafter grds. als fiktive BA abziehbar (Fiktionstheorie).

Vgl. BFH v. 15.11.1960 – I 189/59 S, BStBl. III 1961, 80 (81); BFH v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. III 1962, 338; BFH v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 (410); BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722 (723); BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (354).

Es stellt sich die Frage, ob die fiktiven BA wegen Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar sind. Die uE sachgerechte Lösung ergibt sich aus dem Zweck, der hinter der Abziehbarkeit von fiktiven BA/WK steht. Der BFH hat die Abziehbarkeit von fiktiven Aufwendungen je nach Geltung des jeweiligen KStSystems anders begründet (vor Geltung des Anrechnungsverfahrens BFH v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 [410]; BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; während der Geltung des Anrechnungsverfahrens BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [354]). Unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens ist für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 allein maßgeblich, ob die Aufwendungen voll oder nur anteilig abziehbar gewesen wären, wenn der Gesellschafter sie tatsächlich hätte tätigen müssen. Daher kann es allein darauf ankommen, wodurch die tatsächlichen Aufwendungen veranlasst worden wären und wofür sie konkret verwendet worden wären, hätte sie der Gesellschafter durch die vGA nicht erspart. Auf den Zugang des Vorteils durch die anteilig stfreie vGA kommt es hingegen nicht an (vgl. bereits BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [357], zur deutlichen Unterscheidung zwischen Zugang und Verwendung des Vorteils bei einer vGA in Form von ersparten Aufwendungen; glA zur aktuellen Rechtslage ENGELKE/CLEMENS, DStR 2002, 285 [287]; SCHULTE/BEHNES, DB 2004, 1525 [1529 f.]; STARKE, DB 2000, 2347 [2348], Fn. 8; VON BECKERATH in KSM, § 3c Rz. C 125 [5/2017]).

Nutzt ein Gesellschafter ein zinsloses Darlehen (vGA in Höhe der marktüblichen Zinslast) für rein private Zwecke, etwa zur Finanzierung seiner selbstbewohnten Eigentumswohnung, kommt es nicht zum Abzug von fingierten WK/BA (vgl. BFH v. 25.9.1970 – VI R 122/67, BStBl. II 1971, 53 [55]: kein WKAbzug, aber nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 aF Schuldzinsen als SA abziehbar). Nutzt der Gesellschafter das zinslose Darlehen hingegen zur Finanzierung eines im PV gehaltenen Grundstücks, mit dem er Einkünfte aus VuV (§ 21) erzielt, sind die fingierten Aufwendungen bei dieser Einkunftsart voll abziehbar. Wird das zinslose Darlehen für Investitionen in einem Gewerbebetrieb des Gesellschafters genutzt, sind die fingierten Aufwendungen ebenfalls voll abziehbar, wenn auch die tatsächlich entstandenen Aufwendungen abziehbar gewesen wären (BFH v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722 [723]; kein Abzug wegen § 12 Nr. 1 KStG; vgl. auch BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 [90]: kein Abzug im BV, weil Aufwendungen im SonderBV erspart wurden; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Lediglich wenn mit dem zinslosen Darlehen Kapitalanteile erworben werden, besteht wegen dieser Verwendung ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1, weil mit den Anteilen anteilig (40 %) stfreie Einnahmen (§ 3 Nr. 40) erzielt werden.

Da die Verwendung der ersparten Aufwendungen bereits einen alleinigen Veranlassungszusammenhang mit der jeweiligen Einkunftsart herstellt, kann es nicht mehr darauf ankommen, dass die vGA als solche anteilig stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2) gestellt wird. Diese Verknüpfung ist rein zufällig, wie der BFH bereits zu stfreien Schachteldividenden vor Geltung des Anrechnungsverfahrens zutr. entschieden hat (BFH v. 15.11.1960 – I 189/59 S, BStBl. III 1961, 80 [81]). Das bestätigt die Wertung, die hinter der Abziehbarkeit von fingierten BA/WK steht, nämlich die stl. Gleichstellung mit einer offenen Gewinnausschüttung und einer hinzutretenden Rechtsbeziehung, die einem Drittvergleich standhält:

Beispiel 1: A ist alleiniger Gesellschafter der B-GmbH. Die B-GmbH gewährt A ein zinsloses Darlehen (marktübliche Zinsen: 1000). Das Darlehen nutzt A für Investitionen in seinem Gewerbebetrieb.

Die vGA erhöht den stpfl. Gewinn der B-GmbH (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Bei A führt die vGA zu anteilig (40 %) stfreien Einnahmen (600 stpfl.). Die ersparten Aufwendungen mindern als fingierte BA den Gewinn des Gewerbebetriebs von A (1000). Gesamtergebnis A und B-GmbH: 600. Vergleich: Hätte A an die B-GmbH die marktüblichen Zinsen gezahlt (1000), hätte die B-GmbH einen entsprechenden Zinsgewinn (1000) vereinnahmt. Die Zinszahlungen hätte A ua. dadurch finanzieren können, dass er sich 1000 von der B-GmbH ausschütten lässt, wovon ein Teil (400) stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2) gewesen wäre (Gesamtergebnis A und B-GmbH: 600). Für den Abzug der Zinsaufwendungen bei A (1000) kommt es nicht darauf an, ob die zum Zinsdienst verwendeten Mittel bereits voll, anteilig oder gar nicht versteuert worden sind. Folglich besteht auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den anteilig stfreien Einnahmen durch eine vGA, mit der Aufwendungen erspart werden, und den als fingierte Aufwendungen abzichbaren BA/WK.

Diese Lösung führt auch zu einer Gleichbehandlung von vGA durch ersparte Aufwendungen und solchen vGA, die bilanzierbare WG zum Gegenstand haben. Im letzteren Fall werden WG erst über Jahre abgeschrieben. Handelt es sich beim WG hingegen um einen Kapitalanteil, unterläge eine etwaige Teilwertabschreibung dem anteiligen Abzugsverbot (Abs. 2 Satz 1, s. Anm. 58). Nichts anderes geschieht nach der hier vorgenommenen Differenzierung bei den ersparten Aufwendungen, nur dass diese im Jahr der vGA sofort „verbraucht“ werden (vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348).

Verdeckte Gewinnausschüttung und Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften: Wendet eine Gesellschaft (T1) ihrer Schwestergesellschaft (T2) einen nicht einlagefähigen bzw. nicht bilanzierbaren Vorteil zu, führt das zu einer gewinnerhöhenden vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) bei der zuwendenden Gesellschaft (T1) gegenüber dem gemeinsamen Gesellschafter (M) (BFH v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 [410]; BFH v. 28.1.1981 – I R 10/77, BStBl. II 1981, 612 [614]; BFH v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631 [632]; BFH v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195 [200]), die beim Gesellschafter (M) unter Geltung des Teileinkünfteverfahrens anteilig (40 %) stfrei ist (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2). Der Vorteil des Gesellschafters (M) sind die ersparten Aufwendungen, die der Gesellschafter (M) hätte machen müssen, wenn er den Vorteil der Schwestergesellschaft (T2) selbst gewährt hätte (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 [356]). Abs. 2 Satz 1 ist uE auf diese ersparten Aufwendungen anwendbar: Zwar besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang zur vGA von der zuwendenden Gesellschaft (T1) (insoweit zutr. SCHULTE/BEHNES, DB 2004, 1525 [1529 f.]). Vielmehr ist für den wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 nicht der Zugang der vGA, sondern deren Verwendung entscheidend, also der ersparte Aufwand für die Beteiligung an der Schwestergesellschaft (T2) (glA BEINERT/MIKUS, DB

2002, 1467 [1470 f.]; ENGELKE/CLEMENS, DStR 2002, 285 [287]; T. SCHMITZ, DB 2001, 1166 [1168]; STARKE, DB 2000, 2347 [2348]). Hätte nicht die Gesellschaft (T1) an die Schwestergesellschaft (T2) den Vorteil zugewendet, hätte der Gesellschafter (M) selbst den Vorteil an die Schwestergesellschaft zuwenden müssen. Tatsächliche Aufwendungen zu einer solchen Vorteilsgewährung unterliegen Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 62). Folglich können auch nur BA/WK, die diese tatsächlichen Aufwendungen fingieren sollen, nach Abs. 2 Satz 1 anteilig abziehbar sein (glA SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92 [99]; T. SCHMITZ, DB 2001, 1166; STARKE, DB 2000, 2347; aA SCHULTE/BEHNES, DB 2004, 1525).

Beispiel 2: M ist alleiniger Gesellschafter zweier GmbH (T1 und T2). T1 erbringt gegenüber T2 unentgeltliche Dienstleistungen (marktüblich: 1000).

Der Vorteil 1000 erhöht bei der T1 als vGA den Gewinn (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Bei M ist die vGA, die sich in ersparten Aufwendungen für die T2 zeigt, anteilig (40 %) stfrei (400). Die ersparten Aufwendungen wären für nicht einlagefähige Vorteilsgewährungen an T2 verwendet worden. Da diese nur anteilig abziehbar wären (s. Anm. 62), unterliegen auch die fingierten Aufwendungen Abs. 2 Satz 1.

64 5. Entsprechende Geltung in Fällen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ergänzt den Tatbestand des Teilabzugsverbots in Fällen, in denen Gewinne oder Überschüsse aufgrund einer Veräußerung oder ähnlichen Realisierung von Kapitalanteilen entstehen, für die es besondere Ermittlungsvorschriften gibt (etwa § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2, § 23 Abs. 3 aF). Damit wird zugleich klargestellt, dass in allen Fällen der Wert von Kapitalanteilen stl. nur anteilig berücksichtigt wird, wenn dieser Wert bei der Ermittlung der Einkünfte mindernd zu berücksichtigen ist. Im Einzelnen:

Der Wert des Betriebsvermögens ist mindernd anzusetzen bei einem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 im Falle einer Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, wobei allein der Buchwert der mitveräußerten Kapitalanteile anteilig anzusetzen ist (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b).

Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist mindernd anzusetzen bei einem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 im Falle der Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder gesamten Anteils eines persönlich haftenden KGaA-Gesellschafters (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3), wobei diese Werte nur zu 60 % mindernd anzusetzen sind, soweit sie anteilig auf die mitveräußerten Kapitalanteile entfallen (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b).

Anschaffungskosten:

▶ *Anschaffungskosten sind mindernd anzusetzen bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2* (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1). Gleiches gilt auch bei der Auflösung einer KapGes. nach § 17 Abs. 4 (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 2).

▶ *Anschaffungskosten sind mindernd anzusetzen bei der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3*, soweit Kapitalanteile veräußert werden, die vor dem 31.12.2008 erworben wurden (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j aF iVm. § 52a Abs. 3 Satz 2 aF; Altfälle vor Einführung der Abgeltungssteuer zum VZ 2009: BFH v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BStBl. II 2016, 273).

Der an deren Stelle tretende Wert ist in § 23 Abs. 3 Satz 2 erwähnt und meint dort die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 oder § 16 Abs. 3 angesetzten Werte, soweit es sich

um Kapitalanteile handelt (Altfälle vor Einführung der Abgeltungsteuer zum VZ 2009).

In der Praxis strittig hat sich die genaue Ermittlung bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erwiesen, wenn im BV der Mitunternehmerschaft Anteile an einer KapGes. enthalten sind.

Beispiel: Gesellschafter A ist zu 100 % an der B-KG beteiligt. Die B-KG wiederum hält 100 % an der C-GmbH. A veräußert seinen 100%igen Kommanditanteil an der B-KG an D zum Kaufpreis von 300 €. A und D vereinbaren im Kaufvertrag, dass 80 % des Veräußerungspreises auf von der B-KG gehaltene Anteile an der C-GmbH entfallen. Die Verbindlichkeiten der B-KG bleiben erhalten, werden also auch „veräußert“.

Die B-KG hat zum Zeitpunkt der Veräußerung folgende StBil.:

Aktiva		Passiva	
Beteiligung C-GmbH	900	Eigenkapital	100
Übriges Betriebsvermögen	100	Verbindlichkeiten	900

Die Finanzierung der Aktiva ist nicht exakt historisch zuzuordnen, es bestehen aber keine Zweifel, dass damit sowohl die Beteiligung als auch das übrige BV fremdfinanziert wurden.

Wie hoch ist der stpfl. Veräußerungsgewinn?

Beträgt der gesamte Veräußerungspreis 300, wovon 240 (80 %) auf die C-GmbH-Anteile anfallen, so dass der Veräußerungspreis insoweit unter § 3 Nr. 40 fällt, dann besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem gesamten Wert des Anteils am BV (100) auch nur iHv. 80 %, also vorliegend 80. In Höhe der übrigen 20 % (20) besteht dagegen ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem übrigen BV, für das im Veräußerungspreis (300) 20 % gezahlt wurde, also 60. Der Umstand, dass auch die C-GmbH-Anteile teilweise fremdfinanziert und daher laufende Finanzierungsaufwendungen (notfalls durch Schätzung) aufgeteilt wurden und in der Folge auf einen Teil der Aufwendungen Abs. 2 Satz 1 anwendbar ist (s. Anm. 58), ist bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns nicht relevant, denn bei dessen Ermittlung muss allein der Wert des Anteils am BV (Kapitalkonto) gegengerechnet werden.

	C-GmbH-Anteile	übriges Betriebsvermögen
Veräußerungspreis	240	60
nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b	144	
./. Wert des Anteils am BV	80	20
nach § 3c Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2	48	
Veräußerungsgewinn	96	40

Der stpfl. Veräußerungsgewinn beträgt demnach 136 (96 + 40). Nach einem etwaigen Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 unterliegt der Anteil des Veräußerungsgewinns, der auf die C-GmbH-Anteile entfällt (96), dem Regeltarif (§ 32a) und nur der Anteil, der auf das übrige BV entfällt (40), als außerordentliche Einkünfte der Sondertarifierung nach § 34 (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1).

6. Rechtsfolge: Abzug begrenzt auf 60 %

65

Abs. 2 Satz 1 statuiert als Rechtsfolge ein anteiliges Abzugsverbot. Die erfassten BA/WK werden bei der Ermittlung der Einkünfte nur anteilig abgezogen. Haben BA den Gewinn beim BV-Vergleich voll gemindert, sind sie außerhalb der Bilanz anteilig zuzurechnen (HOFFMANN, DB 2000, 1931 [1932]). Die von Abs. 2

erfassten Ausgaben bleiben zwar vollständig BA. Die Formulierung „dürfen ... bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu Hälfte [ab VZ 2009: zu 60 %] ... abgezogen werden“ verbietet aber eine stl. Auswirkung bilanzieller Minderungspos-
ten.

Nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ist das anteilige Abzugsverbot auch in VZ vor 2011 bei einer überperiodischen Betrachtung nicht auf die Höhe der insgesamt vereinnahmten BV-Mehrungen oder Einnahmen begrenzt (s. Anm. 5; anders bei Abs. 1, s. Anm. 42). Das kann dazu führen, dass sich die anteilige StFreistellung durch das Teileinkünfteverfahren auch im Verlustfall belastend auswirkt, also Stpfl. schlechter stehen, als sie stehen würden, wenn es die anteilige StBefreiung in § 3 Nr. 40 nicht gäbe (zur Kritik s. Anm. 10).

II. Anwendung für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Darlehensforderungen oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten (Abs. 2 Sätze 2 bis 5)

66 1. Hintergrund und Verhältnis zu Abs. 2 Satz 1

Hintergrund: Abs. 2 Sätze 2 bis 4 sind eine Reaktion auf die Rspr. des BFH (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791), der bei Substanzminderungen auf Darlehensforderungen unabhängig von einer gesellschaftlichen Veranlassung (s. Anm. 61) keinen wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 angenommen hat, weil es sich bei Darlehensforderungen in Abgrenzung zur Beteiligung selbst um selbständige WG handelt. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/3017, 38) soll mit der gesetzlichen Regelung die Rechtslage hergestellt werden, die zuvor von der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) auf Grundlage des Abs. 2 Satz 1 („wirtschaftlicher Zusammenhang“) vertreten wurde. Merkwürdig daran ist, dass die FinVerw. ihre vom BFH abweichende Auffassung bereits aufgegeben hatte und dem BFH gefolgt war (BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269). Insoweit wirkt das „Nichtanwendungsgesetz“ (dazu DESENS, Bindung der Finanzverwaltung, 2011, 65 ff.) zweifellos konstitutiv, auch wenn die Gesetzesbegründung davon ausgeht, es handle sich lediglich um die Korrektur einer Rspr., die den „Wertungen des Gesetzgebers“ widerspreche (BTDrucks. 18/3017, 38). Insbesondere lässt sich die Regelung nicht als eine Maßnahme zur Herstellung einer Finanzierungsneutralität (s. Einf. KSt. Anm. 58) interpretieren, weil eine (etwaige) Gleichstellung auf Ebene des Gesellschafters nicht auf Ebene der KapGes. fortgeführt wird (zu den problematischen Auswirkungen beim Verzicht auf nicht werthaltige Forderungen s. Anm. 72). Es lässt sich höchstens der Zweck erkennen, dass – auch zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen bei Unternehmenskäufen – allein auf Ebene des Gesellschafters eine Darlehensgewährung stl. nicht günstiger sein soll als eine Eigenkapitalbeteiligung.

Beispiel: A will die X-GmbH (= Target) erwerben. A gründet die Y-GmbH (NewCo als Erwerbsvehikel) und gewährt dieser ein Darlehen, mit dem die Y-GmbH die X-GmbH erwirbt. Die Y-GmbH kann laufende Gewinnausschüttungen der X-GmbH und auch eine zukünftige Veräußerung der X-GmbH-Beteiligung nach § 8b KStG (zu 95 %) stfrei vereinnahmen. Substanzverluste an der X-GmbH-Beteiligung sind auf Ebene der Y-GmbH wegen § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zwar nicht zu berücksichtigen.

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 66 § 3c

Gerät die Y-GmbH aber mittelbar auch in Schwierigkeiten, wäre der Substanzverlust am Darlehen bei A – ohne Abs. 2 Sätze 2 bis 5 – voll abziehbar. Hätte A die Y-GmbH dagegen mit Eigenkapital ausgestattet, hätte die Substanzminderung an der Y-GmbH bei A dem Teilabzug (Abs. 2 Satz 1) unterlegen.

Der Wortlaut des Abs. 2 Sätze 2 bis 5 schießt folglich immer dann offensichtlich über den Zweck hinaus (Zweckverfehlung), soweit die Fremdfinanzierung (Darlehen) gegenüber einer Eigenkapitalfinanzierung (Beteiligung) auf Ebene des Gesellschafters (isolierte Betrachtung) in einer Weise schlechter gestellt wird, dass interperiodisch beim Gesellschafter „Scheingewinne“ versteuert werden müssen. Zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG iVm. Übermaßverbot, s. Anm. 11) ist insoweit eine Korrektur erforderlich (dazu ausführl. Anm. 72, 75).

Auch wenn Abs. 2 Sätze 2 bis 4 wie eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 2 Satz 1 formuliert sind (so auch ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 61 [11/2017]), muss man sich bei der Auslegung vergegenwärtigen, dass es in der Sache um eine Spezialregelung zur Bestimmung des wirtschaftlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 2 Satz 1 geht. Insoweit müssen Teileinkünfte (und damit auch BV-Minderungen oder BA, die dem Abs. 2 Satz 1 unterliegen), beim adressierten Stpf. zumindest möglich sein. Das schließt aber uE nicht aus, Abs. 2 Sätze 2 bis 4 auf Darlehen anzuwenden, die ein OT (natürliche Person) einer OG gewährt (so aber BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, BB 2014, 2974 [2977]). Zwar unterliegen Gewinnabführungen von der OG an den OT gerade nicht dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2, s. Anm. 24), Veräußerungen der Organbeteiligungen aber schon (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a). Wie bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG ist uE hier nicht der Zusammenhang zu den laufenden, sondern zu den substanzbezogenen Beteiligungserträgen maßgeblich (vgl. BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859). Etwas anderes gilt uE aber für Finanzunternehmen uÄ, die nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 von der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ausgeschlossen werden (im Erg. auch U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [474], zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG; dort differenzierend GÖCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [104]).

Abs. 2 Satz 5 ordnet spiegelbildlich die anteilige StFreistellung von nachfolgenden Teilwertzuschreibungen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) auf Darlehensforderungen an, bei denen zuvor eine Teilwertabschreibung nach Abs. 2 Satz 2 nur anteilig steuerwirksam war. Auch eine solche Korrespondenzregel wurde zuvor – indes ohne gesetzliche Grundlage – von der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) zugebilligt. Nach der Gesetzesbegründung soll so – was zweifellos zutrifft, aber dem Wortlaut nach nur unzureichend gelingt (s. Anm. 75) – eine Übermaßbesteuerung vermieden werden (BTDrucks. 18/3017, 38). Gesetzessystematisch müsste die nur anteilige Erfassung von Wertsteigerungen in § 3 Nr. 40 normiert werden. Dort sind aber allein Beteiligungserträge – einschließlich Teilwertzuschreibungen auf Beteiligungen selbst (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 aE) – geregelt. Diese Unmöglichkeit, den Regelungsgehalt des Abs. 2 Satz 5 überhaupt systematisch korrekt einordnen zu können, ist das stärkste Argument für die Richtigkeit der Rechtsauffassung der Rspr. des BFH (BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791), die durch die Schaffung des Abs. 2 Sätze 2 bis 5 konterkariert wurde.

Verhältnis zu Abs. 2 Satz 1: Abs. 2 Satz 2 ist eine Spezialregelung und gilt für alle BV-Minderungen oder BA „im Zusammenhang“ mit Darlehensforderungen oder mit diesen nach Abs. 2 Satz 4 gleichgestellten Forderungen sowie für die

Inanspruchnahme von Sicherheiten. Liegen für solche BV-Minderungen oder BA die Voraussetzungen für das Teilabzugsverbot nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht vor (etwa keine qualifizierte Beteiligung [Anm. 71] oder Standhalten des Fremdvergleichs [Anm. 73]), lässt sich auch über Abs. 2 Satz 1 der erforderliche „wirtschaftliche Zusammenhang“ nicht begründen. Für die erfassten BV-Minderungen oder BA hat der Gesetzgeber in Abs. 2 Satz 2 die Voraussetzungen für die für den wirtschaftlichen Zusammenhang maßgebliche gesellschaftliche Veranlassung abschließend festgelegt. Diese gesetzgeberische Konkretisierung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ (im Sinne einer „gesellschaftlichen Veranlassung“) ist bei der Rechtsanwendung zu respektieren. Selbst wenn man also davon ausgeht, dass für die in Abs. 2 Satz 2 genannten BV-Minderungen oder BA (Anm. 72) der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 nicht schon von vornherein gesperrt ist, müsste der nach Abs. 2 Satz 1 erforderliche „wirtschaftliche Zusammenhang“ bei den von Abs. 2 Sätze 2 bis 4 erfassten Fällen nach den vorrangigen Wertungen des Gesetzgebers in Abs. 2 Satz 2 näher konkretisiert werden.

67 2. Überblick über die Tatbestandsvoraussetzungen und Abweichungen zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG

Das Teilabzugsverbot ist in drei Sätzen geregelt: Abs. 2 Satz 2, der durch Satz 4 ergänzt wird, typisiert anhand einer Mindestbeteiligungsquote eine gesetzliche Vermutung für den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ iSd. Abs. 2 Satz 1 (im Sinne einer „gesellschaftlichen Veranlassung“) für BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung (Abs. 2 Satz 2 Alt. 1), einer Forderung aus einer wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung (Abs. 2 Satz 4) oder einer Sicherheit für ein Darlehen (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2). Nach Abs. 2 Satz 3 kann die gesetzliche Vermutung durch einen Fremdvergleich widerlegt werden. Ergänzt wird dieses Teilabzugsverbot durch eine Korrespondenzregel für spätere Teilwertzuschreibungen (Abs. 2 Satz 5). Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen:

- (a) Darlehen, wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung oder Sicherheit,
 - (aa) Gewährung eines Darlehens von einem Stpfl. an eine Körperschaft (Anm. 68),
 - (bb) Gewährung einer Sicherheit durch den Stpfl. zu einem Darlehen, das der Körperschaft (von einem Dritten) gewährt wird (Anm. 69) oder
 - (cc) Rechtshandlung des Stpfl. gegenüber der Körperschaft, die mit einem Darlehen wirtschaftlich vergleichbar ist (Anm. 70),
- (b) unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zu mehr als 25 % in Gegenwart („ist“) oder Vergangenheit („war“) des Stpfl. am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft (Anm. 71),
- (c) BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten (Anm. 72),
- (d) Entlastung durch Nachweis des Standhaltens eines Fremdvergleichs, sog. Escape-Klausel (Anm. 73).

Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ist der kstl. Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG nachgebildet, die bereits seit dem VZ 2008 gilt (vgl. § 8b KStG Anm. 14). Die Tatbestandsvoraussetzungen sind aber nicht vollständig deckungsgleich (krit. auch BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, BB 2014, 2974 [2976]). Unterschiede:

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 67–68 § 3c

- *Adressat* von Abs. 2 Sätze 2 bis 5 ist ein „Steuerpflichtiger“, während § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG auf den „Gesellschafter“ abstellt und ergänzend in § 8b Abs. 3 Satz 5 Alt. 1 KStG auch „eine dem Gesellschafter nahestehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG“ ausreichen lässt. Auswirkungen hat das insbes. bei Up- oder Sidestream-Darlehen (Anm. 68) und bei ausschließlich mittelbaren Beteiligungen (Anm. 71).
- *Sachliche Anknüpfungspunkte* bei Abs. 2 Satz 2 sind BV-Minderungen oder BA, die zumindest in Abs. 2 Satz 1 als Bruttogrößen verstanden werden (s. Anm. 51), während § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG an „Gewinnminderungen“ anknüpft, also an eine Nettogröße. Auswirkungen hat das bei Veräußerungen oder verdeckten Einlagen der Darlehensforderung (Anm. 72).
- *Im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung*: Bei § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG lässt sich aus dem systematischen Zusammenhang mit § 8b Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 KStG entnehmen, dass keine laufenden Aufwendungen erfasst werden, sondern nur solche, die mit dem Gewinnminderungsvorgang im Zusammenhang stehen (§ 8b KStG Anm. 113; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 228 [6/2017], jeweils mwN). Bei Abs. 2 Satz 2 lässt sich aus der Systematik eine solche Einschränkung nicht entnehmen. Das hat Auswirkungen auf den Anwendungsbereich der erfassten BV-Minderungen und BA (s. Anm. 72).
- *Rückgriff eines Dritten*: § 8b Abs. 3 Satz 5 Alt. 2 KStG erstreckt den Tatbestand ausdrücklich auch auf „Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den zu mehr als einem Viertel am Grund- oder Stammkapital beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person auf Grund eines der Gesellschaft gewährten Darlehens“. Eine solche Einbeziehung fehlt in Abs. 2 Sätze 2 bis 5. Auswirkungen hat das uE aber nicht (s. Anm. 70).

3. Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

a) Darlehen, wirtschaftlich vergleichbare Rechtshandlung oder Sicherheit

aa) Gewährung eines Darlehens von einem Steuerpflichtigen an eine Körperschaft (Abs. 2 Satz 2 Alt. 1)

68

Darlehen iSd. Abs. 2 Satz 2 sind ausschließlich solche iSd. § 488 BGB, also die Hingabe eines Geldbetrags auf Zeit gegen Entgelt (Zins). Auch unverzinsliche Darlehen oder Darlehen, bei denen die Zinsen gestundet werden oder auf diese verzichtet wird, werden erfasst (ebenso PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 225 [6/2017]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 317, jeweils zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Forderungen, die auf einer Rechtshandlung beruhen, die mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar ist, werden von Abs. 2 Satz 4 erfasst (s. Anm. 69).

Gewährung des Darlehens durch einen Steuerpflichtigen: Anders als bei § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG ist es nicht erforderlich, dass das Darlehen durch einen Gesellschafter der Körperschaft selbst gewährt wird. Vielmehr reicht es nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 aus, dass „das Darlehen von einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft (...) beteiligt ist oder war“. Ein über eine oder mehrere KapGes. oder PersGes. ausschließlich mittelbar mit 25 % beteiligter Stpfl., der nicht unmittelbar Gesellschafter der darlehensnehmenden Körperschaft ist, reicht daher aus (s. auch Anm. 71). Im Einzelnen:

► *Natürliche Person als Darlehensgeber*: Steuerpflichtiger iSd. Abs. 2 Satz 2 kann jede nach § 1 unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Person sein. Steuerpflichtiger iSd. Abs. 2 Satz 2 ist aber immer nur derjenige, der Einkünfte im Zusammenhang mit der Darlehensforderung erzielt, also derjenige, dem die Einkünfte zuzurechnen sind. Der Begriff des Stpfl. in Abs. 2 Satz 2 entspricht daher dem Begriff des Stpfl. in § 2 Abs. 1 Satz 1. Weitere Voraussetzung ist, dass dieser Stpfl. im Zusammenhang mit der Darlehensforderung gerade Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 erzielen muss. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 („Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben“), der unweigerlich voraussetzt, dass die Darlehensforderung einem BV (oder SonderBV) zugeordnet sein muss, wobei die Art der Gewinnermittlung (BVV, § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, oder Einnahmenüberschussrechnung, § 4 Abs. 3) unerheblich ist. Lässt sich die Darlehensforderung hingegen keinem BV des Stpfl. zurechnen (etwa bei § 17-Beteiligungen), ist die Norm nicht einschlägig (LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [262]). In diesem Fall kann ein Substanzverlust am Darlehen aber zu nachträglichen AK führen, die nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Falle einer Realisierung dem Teilabzug unterliegen (s. Anm. 62). Auch bei beschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 4) setzt die Anwendung des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 die Zuordnung der Beteiligung zu einem inländ. BV (§ 49 Abs. 1 Nr. 1, 2 Buchst. a, Nr. 3) und eine Veranlagung mit der Folge der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens voraus (§ 50 Abs. 1 und 2 Satz 2 Nr. 1).

► *Körperschaften als Darlehensgeber*: Keine Stpfl. iSd. Abs. 2 Satz 2 sind Körperschaften, die unter das KStG fallen und für die vorrangig § 8b KStG und damit insbes. die Parallelnorm § 8b Abs. 4 Sätze 3 bis 7 KStG anzuwenden ist. Das gilt selbst dann, wenn die darlehensgebende Körperschaft von einer natürlichen Person beherrscht wird bzw. die Körperschaft eine dem Stpfl. nahestehende Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG ist. Anders als die KSt-Parallelnorm (vgl. § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG) wird das Teilabzugsverbot ausdrücklich nicht auf nahestehende Personen erstreckt. Daraus folgt zunächst, dass Upstream-Darlehen keine Rechtsfolgen nach Abs. 2 Sätze 2 bis 5 auslösen können, wohl aber nach § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG, so dass sich dort – aber nicht bei Abs. 2 Sätze 2 bis 5 – das Konkurrenzverhältnis zur vGA ergibt.

Beispiel 1 (Upstream-Darlehen – Enkel an Tochter mit natürlicher Person als Mutter): A hält im eigenen BV 100 % der Anteile an der T-GmbH, die wiederum 100 % der Anteile an der E-GmbH hält (Tochter- und Enkel-KapGes. des A). Die E-GmbH gewährt der T-GmbH ein Darlehen (Upstream). Ein etwaiger Substanzverlust am Darlehen kann sich allein im BV der E-GmbH stl. auswirken, für die nicht das Teilabzugsverbot aus Abs. 2 Sätze 2 bis 5 gilt, sondern höchstens das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG eingreifen könnte, was aber hier ebenfalls nicht der Fall wäre (Grund: E-GmbH ist selbst nicht Gesellschafterin von T-GmbH [kein § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG]. Kein § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, obwohl E-GmbH dem A nahesteht, weil A kein KSt-Subjekt ist und daher Gesellschafter iSd. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG sein kann [arg. e. „diesem Gesellschafter“ = Bezugnahme auf den Gesellschafter iSd. Satzes 3, der nur ein KSt-Subjekt sein kann; zutr. § 8b KStG Anm. 114]. – Gleichwohl dürfte hier aus vGA-Grundsätzen folgen, dass die Substanzminderung an der Darlehensforderung bei der E-GmbH den Gewinn nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht mindern darf und ein bilanzieller Gewinn aus der Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit bei der T-GmbH nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG außerbilanziell begünstigt ist (vgl. BFH v. 8.10.1985 – VIII R 284/83, BStBl. II 1986, 481; BFH v. 14.3.1990 – I R 6/89, BStBl. II 1990, 795; BFH v. 16.5.2015 – IX R 28/14, BFH/NV 2015, 1679). – Wäre dagegen A eine A-GmbH, wäre – neben der vGA – auch der Tatbestand von § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG erfüllt (E-GmbH ist nahestehende Person der A-GmbH und letztere als KSt-Subjekt auch Gesellschafterin im Sinne der Norm). Wäre in dieser Konkurrenzsituation das Abzugsverbot aus § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 68 § 3c

gegenüber der vGA vorrangig, wäre das Erg. zwar für die E-GmbH gleich, aber bei der T-GmbH wäre der Gewinn aus der Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit voll stpfl. Das spricht uE dafür, bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG vom Vorrang der vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) auszugehen (so HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 334; GÖCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [98]; EBERHARD, DSrR 2009, 2226 [2231]; aA GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279a; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8b KStG Rz. 300 ff., 304 [7/2015]).

Bei Sidestream-Darlehen zwischen Tochter-KapGes. des Stpfl. (natürliche Person) kann es hingegen mittelbar zur Anwendung der Abs. 2 Sätze 2 bis 5 beim Stpfl. kommen, soweit beim Stpfl. (natürliche Person) im Zusammenhang mit einer vGA fingierte BV-Minderungen oder BA durch ersparte Aufwendungen (s. Anm. 63) abziehbar sind.

Beispiel 2 (Sidestream-Darlehen mit natürlicher Person als Mutter): A hält im eigenen BV jeweils 100 % der Anteile an der T1-GmbH und der T2-GmbH (Schwester-gesellschaften). Die T1-GmbH gewährt der T2-GmbH ein Darlehen (Sidestream). Ein etwaiger Substanzverlust am Darlehen kann sich allein im BV der T1-GmbH stl. auswirken, für die nicht das Teilabzugsverbot aus Abs. 2 Sätze 2 bis 4, sondern § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG gilt, die aber – wie im Beispiel 1 – nicht einschlägig sind (s.o.), wohl aber § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (keine Gewinnminderung bei T1-GmbH wegen vGA an A). Bei A führt die entsprechende vGA (§ 3 Nr. 40) dazu, dass A die ersparten Aufwendungen als BV-Minderung oder BA abziehen kann (Vorteilsverbrauch iSv. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; s. DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; aA BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004, 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277, Rz. 31: verdeckte Einlage zum Nennwert). Hätte A das Darlehen der T2-GmbH direkt gewährt, wäre die Substanzminderung am Darlehen bei A selbst entstanden. Beim vGA-Empfänger ist uE auf abziehbare, fiktive BV-Minderungen oder BA, die auf einer fingierten Substanzminderung eines im Verhältnis von A zu T2-GmbH fingierten Darlehens beruhen, das Teilabzugsverbot nach Abs. 2 Sätze 2 bis 5 anzuwenden. Ebenso zur Parallelproblematik bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG s. § 8b KStG Anm. 113; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279j; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 340; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 229a [6/2017]; offenlassend DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; aA EBERHARD, DSrR 2009, 2226 [2229], der im Vorteilsverbrauch keine Substanzminderung aus der Darlehensforderung, sondern allgemein einen Beteiligungsaufwand sieht; bei Abs. 2 Satz 2 dürfte das indes keinen Unterschied machen, s. Anm. 72).

► *Mitunternehmerische Personengesellschaft als Darlehensgeberin:* Steuerpflichtiger iSd. Abs. 2 Satz 2 kann allein eine natürliche Person sein, der die Einkünfte im Zusammenhang mit der Darlehensforderung zugerechnet werden (arg. e § 2 Abs. 1 Satz 1). Das ist die mitunternehmerische PersGes. selbst nicht (nur sog. Gewinnermittlungssubjekt), sondern allein deren Mitunternehmer über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1. Auch insoweit besteht ein Unterschied zum Wortlaut des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, da die PersGes. dort durchaus als „Gesellschafter“ angesehen werden kann. Da der Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 auch nicht auf nahestehende Personen erstreckt wird, lautet die entscheidende Frage, ob die Hingabe eines Darlehens durch die mitunternehmerische PersGes. auch ihren Gesellschaftern zuzurechnen ist, also iSd. Abs. 2 Satz 1 „das Darlehen oder die Sicherheit von einem Steuerpflichtigen“ gewährt wird, der hier nur eine natürliche Person als Mitunternehmer sein kann.

Hier ließe sich die Ansicht vertreten, dass über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 allein der Gewinnanteil und die (gewerbliche) Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 als solche zugerechnet wird, nicht aber einzelne WG, die im Gesellschafts-BV der PersGes. aktiviert werden (hier die Darlehensforderung). Folgt man dem mit dem zusätzlichen Argument, dass Abs. 2 Satz 2 zwar mittelbare Beteiligungen ausreichen lässt, aber eben nicht mittelbare Darlehensüberlassungen, würde

der Tatbestand in allen Fällen leerlaufen, in denen das Darlehen unmittelbar von einer PersGes. gewährt wird.

Dem ist uE jedoch nicht zu folgen (ebenso BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, BB 2014, 2974 [2976]; OTT, DStZ 2016, 14 [24]). Wenn sich der Gesetzgeber in Abs. 2 Satz 2 bewusst – und abweichend von § 8b Abs. 3 Sätze 4 und 5 KStG – dazu entschließt, allein auf den Stpfl. abzustellen, begründet dies unter Berücksichtigung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 eine spezielle Zurechnungsnorm. Demnach ist es nicht erforderlich, dass der Stpfl. das Darlehen unmittelbar selbst gewährt, sondern lediglich, dass ihm die stl. Folgen aus der Gewährung des Darlehens zuzurechnen sind. Die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens durch eine unternehmerische PersGes. ist damit jedem Mitunternehmer so zuzurechnen, als hätte er das Darlehen anteilig selbst vergeben. Die stl. Rechtsfolgen ergeben sich dann aus der Zurechnung des Gewinnanteils am Gesellschafts-BV, so dass sich BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit im Gesellschafts-BV bilanzierten Darlehen (anteilig) allein bei den Mitunternehmern auswirken. Ob beim jeweiligen Mitunternehmer dann die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 eintreten, hängt davon ab, ob dem Mitunternehmer (als Stpfl.) auch eine qualifizierte Beteiligung (unmittelbar oder mittelbar 25 %) zuzurechnen ist (dazu s. Anm. 71).

Beispiel 3: A und B halten jeweils im eigenen BV 26 % an der X-GmbH. Zugleich sind beide Mitunternehmer der Y-KG, wobei der Gewinnanteil des A 80 % und der des B 20 % beträgt. Die Y-KG gibt der X-GmbH ein Darlehen und aktiviert die Darlehensforderung im Gesellschafts-BV.

Lösung: Die Gewährung des Darlehens an die X-GmbH durch die Y-KG wird sowohl dem A als auch dem B als Stpfl. zugerechnet, weil sich BV-Minderungen oder BA auf ihre Gewinnanteile (80 % bzw. 20 %) bei ihnen stl. auswirken. Der Umstand, dass der B nicht qualifiziert an der Y-KG beteiligt ist, ist unbeachtlich. Entscheidend ist vielmehr, dass sowohl A als auch B qualifiziert an der X-GmbH beteiligt sind (jeweils unmittelbar mit 26 %, s. Anm. 71). Werden dem A und dem B mit ihren Gewinnanteilen (80 % oder 20 %) daher BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 zugerechnet, sind die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 sowohl bei A als auch bei B erfüllt.

▶ *Vermögensverwaltende Personengesellschaft als Darlehensgeberin:* Wird das Darlehen von einer vermögensverwaltenden PersGes. gewährt, führen Substanzminderungen aus der Darlehensforderung auf Ebene der Gesellschaft nicht zu WK. Substanzminderungen aus dem Darlehen können auf Ebene der PersGes. dann höchstens zu nachträglichen AK an einer von der PersGes. selbst gehaltenen § 17-Beteiligung führen, die dann nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Falle einer Realisierung dem Teilabzug unterliegen (s. Anm. 62). Soweit Gesellschafter ihre PersGes.-Anteile im PV halten, schlägt dies über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig auch auf diese Gesellschafter durch.

Hält ein Gesellschafter (natürliche Person) die Anteile an der vermögensverwaltenden PersGes. dagegen in einem eigenen BV (sog. Zebragesellschaft), sind dessen Einkünfte aus der Beteiligung an der vermögensverwaltenden PersGes. bei ihm als Gewinneinkünfte umzuqualifizieren; uE ist ihm als Stpfl. die Darlehensgewährung durch die vermögensverwaltende PersGes. dann nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen. Sie ist dann bruchteilig Bestandteil des eigenen BV des Gesellschafters, so dass eine Substanzminderung an der Darlehensforderung bei ihm nicht zu nachträglichen AK, sondern zu einer BV-Minderung oder BA in seinem eigenen BV führt. Zur Zurechnung der (qualifizierten) Beteiligung an der Körperschaft bei einem unternehmerisch beteiligten Gesellschafter an einer vermögensverwaltenden PersGes. (Zebragesellschaft) über diese Gesellschaft s. Anm. 71.

Gewährung des Darlehens an die Körperschaft: Darlehensnehmer muss eine Körperschaft sein. Körperschaften iSd. Abs. 2 Satz 2 können im Erg. nur KapGes. sein, weil die Norm zugleich eine Mindestbeteiligung am Grund- oder Stammkapital verlangt, das lediglich die KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG – also die GmbH, AG, KGaA oder SE – aufweisen. Obwohl der Wortlaut der Norm daher eigentlich auf inländ. KapGes. beschränkt ist, fallen uE auch ausländ. KapGes. unter die Norm, soweit sie den inländ. KapGes. wesensgleich sind (ebenso zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG: HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 325; NEUMANN/WATERMEYER, Ubg 2008, 748 [753]; WINHARD, FR 2010, 686 [687]; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [926]; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 227a [3/2018]; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [126]; aA U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [474 f.]). Notwendige Voraussetzung ist aber, dass eine nominelle Beteiligung an den ausländ. KapGes. möglich ist, die Beteiligung also auch kapitalmäßig quantifizierbar ist (ebenso § 8b KStG Anm. 112 mwN zu § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG).

Nach dem klaren Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 muss das Darlehen der KapGes. selbst gewährt, also ihr der Geldbetrag unmittelbar überlassen werden. Folglich ist der Tatbestand nicht erfüllt, wenn der Geldbetrag unmittelbar einer PersGes. überlassen wird (GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [98 ff.]; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [471 ff.]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 329; wohl auch PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 223 [6/2017], jeweils zur Parallelnorm § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Das gilt uE etwa dann, wenn die KapGes. Mitunternehmerin dieser PersGes. ist und ein der Darlehensvaluta entsprechender Geldbetrag von der KapGes. entnommen wird (vgl. GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [100]).

Beispiel 4: A hält im BV 50 % an der X-GmbH, die wiederum Mitunternehmerin der Y-KG ist. A gewährt der Y-KG ein Darlehen. Die X-GmbH entnimmt – unterstellt in den Grenzen des § 4 Abs. 4a – einen Geldbetrag in Höhe des Darlehens. Im Falle einer Substanzminderung der Darlehensforderung greift Abs. 2 Sätze 2 bis 4 bei A nicht.

Ferner dürfte Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht zur Anwendung kommen, wenn das Darlehen einer PersGes. gewährt wird, die an der KapGes. beteiligt ist und die erhaltenen Mittel dann als Eigenkapital an die KapGes. weiterreicht (vgl. U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [472]; GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [99 f.]).

Beispiel 5: A hält im BV 50 % an der X-GmbH. Die weiteren 50 % an der X-GmbH werden von der Y-oHG gehalten, an der die A- und B-GmbH beteiligt sind, die wiederum zu 100 % von A gehalten werden. A gewährt der Y-oHG ein Darlehen. Die Y-oHG gibt die Darlehenssumme an die X-GmbH als Eigenkapital weiter (verdeckte Einlage). – Da nicht die X-GmbH, sondern die Y-oHG Darlehensnehmerin ist, ist Abs. 2 Sätze 2 bis 4 im Falle einer Substanzminderung auf die Darlehensforderung nicht anwendbar. Die Zwischenschaltung der A- und B-GmbH verhindert ein Abzugsverbot bei A nach den Grundsätzen der korrespondierenden Bilanzierung (Darlehensforderung kein SonderBV des A zur Y-oHG, weil A kein Mitunternehmer der Y-oHG).

In beiden Beispielen stellt sich die Frage, ob ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vorliegt. Sieht man in Abs. 2 Sätze 2 bis 4 eine besondere Missbrauchsbekämpfungsvorschrift gegen Umgehungsgestaltungen (s. Anm. 66), dürfte dies unter Berücksichtigung der Rspr. des BFH zur „Sperrwirkung“ bei § 42 AO führen (vgl. BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 [53]; BFH v. 20.11.2007 – I R 85/05, BStBl. II 2013, 287; BFH v. 18.12.2013 – I R 25/12, BFH/NV 2014, 904). Anderenfalls müsste der Stpfl. außersteuerliche Gründe (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO) für den besonderen Finanzierungsweg nachweisen. Gerade

im Beispiel 2 dürfte dies bei einer bloßen „Durchleitung“ des Darlehens durch die Y-oHG problematisch sein (Hinweis auch bei U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [472]). Da gilt uE insbes. im Zusammenhang mit Unternehmenskäufen (Hinweis auch bei GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [106]), also wenn die X-GmbH in den Beispielen als Erwerbsvehikel (NewCo) eingesetzt wird (s. Anm. 66).

69 **bb) Rechtshandlung des Steuerpflichtigen gegenüber der Körperschaft, die mit einem Darlehen wirtschaftlich vergleichbar ist (Abs. 2 Satz 4)**

Weder das Gesetz selbst noch die Gesetzesbegründung enthalten nähere Hinweise, ob und wann eine Rechtshandlung vorliegt, die wirtschaftlich mit einem Darlehen vergleichbar ist. Der Wortlaut in Abs. 2 Satz 4 entspricht dem Wortlaut in § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG. Dort werden in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/6290, 73) beispielhaft Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen genannt. Versteht man die Vergleichbarkeit so weit, dürften alle Forderungsstundungen und Fälligkeitsvereinbarungen, die über das übliche Zahlungsziel hinausgehen, sowie Forderungen aus dem Erwerb gestundeter Forderungen aus (Finanzierungs-)Leasinggeschäften und Finanzinstrumenten (zB stille Beteiligungen, partiarische Verhältnisse, Genussrechte mit Fremdkapitalcharakter, Wertpapierleih- oder Wertpapierpensionsgeschäfte) grds. unter die Norm fallen (vgl. SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl., 2018, § 8b KStG Rz. 509–511; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 234 [3/2018]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 355; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 278f; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [468], jeweils zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG). Bei Miet- und Pachtforderungen aus der Überlassung von WG ist uE die Vergleichbarkeit mit Blick auf die fehlende Funktions- und Zweckparallelität zu Gelddarlehen zu verneinen (§ 8b KStG Anm. 118; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 278f; GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [96]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8b KStG Rz. 350 ff. [7/2015]; HÄUSELMANN, BB 2007, 1533; WINHARD, FR 2010, 686 [688]; zweifelnd auch HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 353; aA NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [63], jeweils zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG). Im Übrigen kommt es uE im Einzelfall darauf an, ob die Stundung oder Fälligkeitsabrede einen Finanzierungscharakter hat, also tatsächlich darauf gerichtet war, dem Schuldner die Deckung seines Finanzbedarfs zu ermöglichen (vgl. auch § 8b KStG Anm. 118 mwN; idS auch WINHARD, FR 2010, 686 [687 f.]). Das kann im Einzelfall auch bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen anzunehmen sein (ebenso LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [262]; OTT, DStZ 2016, 14 [23]: „bei Kreditierung von mehr als drei Monaten“; aA DITZ/QUILITZSCH, DStR 2015, 545 [547 f.]). Als vergleichbare Forderungen sind jedenfalls solche aus Kontokorrent- oder Cash-Pool-Finanzierungen anzusehen, falls solche beständig dazu dienen, die Finanzbedarfe eines Vertragsbeteiligten zu sichern, als Dauerrechtsverhältnis ausgestaltet und deswegen auf eine gewisse Mindestlaufzeit angelegt sind (jeweils zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG: GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 278f; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b Rz. 354; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [928]; zu den Anforderungen an die gewisse Mindestlaufzeit s. § 8b KStG Anm. 118). Anhand dieses Maßstabes ist uE auch die Vergleichbarkeit anderer Rechtshandlungen (s.o.) zu bewerten. Rückgriffsforderungen, die nach Inanspruchnahme aus einer Sicherheit entstehen (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2, s. Anm. 70, 72), werden uE zumindest von Abs. 2 Satz 4 erfasst

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 69–71 § 3c

(ebenso zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 234 [3/2018]; einschränkend KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [929]).

cc) **Gewährung einer Sicherheit durch den Steuerpflichtigen zu einem Darlehen, das der Körperschaft (von einem Dritten) gewährt wird (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2)** 70

Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben werden: Sicherheit iSd. Abs. 2 Satz 2 meint dingliche oder schuldrechtl. Sicherheiten (Grundpfandrechte, Sicherungsübereignungen, Verpfändungen, Bürgschaften, Garantien, Patronatserklärungen uÄ). Ihr Rechtsgrund (Vertrag, AGB etc.) ist unerheblich. Selbst faktische Besicherungen reichen uE aus (ebenso zu § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 278g; aA FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 8b KStG Rz. 313 ff. [7/2015]). Aus diesem Grund ist es auch unschädlich, dass in Abs. 2 Sätze 2 bis 5 eine ausdrückliche Erfassung eines „Rückgriff(s) eines Dritten“ abweichend von § 8b Abs. 3 Satz 5 Alt. 2 KStG fehlt (nach hM auch dort deklaratorisch, § 8b KStG Anm. 114 mwN; s. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279a; aA DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 230 [6/2017], die „faktische“ Rückgriffsmöglichkeiten einbeziehen wollen). Es muss aber klar erkennbar sein, dass die Sicherheit zumindest auch zur Absicherung eines Darlehens gegeben wird, das der Sicherungsnehmer unmittelbar der Körperschaft gewährt. Insoweit setzt die Tatbestandsvariante aus Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 zumindest ein Drei-Personenverhältnis voraus. Dabei muss die Sicherheit auch nicht zwangsläufig das gesamte Darlehen abdecken. Der Tatbestand erfasst nach dem eindeutigen Wortlaut bereits die Inanspruchnahme aus der Sicherheit und nicht erst die Rückforderung aus der Inanspruchnahme des Gesellschafters. Ob der Stpfl. einen (adäquaten) Rückgriffsanspruch gegen die Körperschaft erwirbt, wird erst bei der Frage relevant, ob die Inanspruchnahme zu einer BV-Minderung oder BA beim Stpfl. führt (s. Anm. 72).

Sicherungsgeber iSd. Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 muss der Stpfl. iSd. Abs. 2 Satz 1 sein. Insoweit gelten dies Ausführungen zur Gewährung des Darlehens entsprechend (s. Anm. 68).

Sicherungsnehmer iSd. Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 kann jede natürliche oder juristische Person sein. Entscheidend ist allein, dass der Sicherungsnehmer der Körperschaft ein Darlehen gewährt. Als Sicherungsnehmer kommen daher sowohl fremde Dritte (etwa Banken etc.), als auch Stpfl. in Betracht, die selbst die übrigen Voraussetzungen des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 erfüllen (ebenso DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670], zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 KStG).

Beispiel: A und B sind jeweils zu 50 % an der X-GmbH beteiligt (Beteiligungen jeweils im BV). A gewährt der X-GmbH ein Darlehen iHv. 1000. B gewährt dem A eine Sicherheit für das Darlehen. Bei A unterliegen BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung dem Teilabzug nach Abs. 2 Satz 2 Alt. 1, wobei noch zu klären sein wird (s. Anm. 73), ob das Darlehen wirklich als fremdunüblich iSd. Abs. 2 Satz 3 (vgl. insbes. Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2) angesehen werden kann oder nicht. Jedenfalls unterliegt eine Inanspruchnahme aus der Sicherheit bei B dem Teilabzug nach Abs. 2 Satz 2 Alt. 2, wenn dieser keinen (adäquaten) Rückforderungsanspruch (s. Anm. 72) gegenüber der X-GmbH enthält.

b) **Qualifizierte Beteiligung**

Abs. 2 Satz 2 verlangt eine qualifizierte Beteiligung in dem Sinne, dass der Stpfl. unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der

71

Körperschaft beteiligt ist oder war. Die qualifizierte Beteiligung hat die Funktion, eine gesellschaftliche Veranlassung gesetzlich zu vermuten (s. zur Widerlegung Anm. 73).

Beteiligung von mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital: Bei der Bestimmung der Beteiligungsquote ist allein die nominelle Beteiligung am Kapital entscheidend. Auf eine (abweichende) Verteilung der Stimmrechte oder des Gewinns oder des Liquidationserlöses kommt es nicht an (vgl. BFH v. 25.11.1997 – VIII R 29/94, BStBl. II 1998, 257; BFH v. 25.11.1997 – VIII R 36/96, BFH/NV 1998, 694; LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [262]; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [467]).

Unmittelbare Beteiligung: Unproblematisch sind Konstellationen, in denen der Stpfl., der auch das Darlehen gewährt hat, selbst unmittelbar zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Beispiel 1: A hält im BV eine 26 %-Beteiligung an der X-GmbH und gewährt der X-GmbH ein Darlehen. – Allerdings entsteht schon in dieser Grundkonstellation eine anteilige Doppelbelastung, wenn A auf eine nicht mehr werthaltige Darlehensforderung verzichtet, da sich ein solcher Verzicht auf Ebene der X-GmbH voll gewinnerhöhend auswirkt, bei A aber dem Teilabzug nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 unterliegt (s. Anm. 72).

Beispiel 2: A ist mitunternehmerisch an der Y-KG beteiligt, die der X-GmbH ein Darlehen gewährt. A hält 26 % der Anteile an der Y-GmbH im eigenen BV oder in seinem SonderBV zur Y-KG. – A ist in beiden Fällen (Beteiligung im eigenen BV oder im eigenen SonderBV zur Y-KG) unmittelbar an der X-GmbH beteiligt. Die Gewährung des Darlehens durch die Y-KG wird dem A als Stpfl. zugerechnet, weil sich BV-Minderungen oder BA in seinem Gewinnanteil (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1) auswirken (s. Anm. 68). A erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2.

Mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften: Solche kommen neben einer unmittelbaren Beteiligung, aber auch ausschließlich in Betracht.

► *Mittelbare Beteiligungen neben einer unmittelbaren Beteiligung:* Ist ein Stpfl. zugleich unmittelbar und mittelbar über eine KapGes. beteiligt, ist die mittelbare Beteiligung jedenfalls bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zu berücksichtigen. Die erforderliche Beteiligungsquote von mehr als 25 % kann sich also auch durch Hinzurechnung der durchgerechneten Quote aus den mittelbaren Beteiligungen zu der unmittelbaren Beteiligung ergeben. Aus der Formulierung im Wortlaut („unmittelbar oder mittelbar“) lässt sich kein zwingendes Alternativverhältnis zu entnehmen. Bei der Ermittlung der konkreten Beteiligungsquote sind alle Beteiligungen innerhalb einer Beteiligungskette zu multiplizieren oder verschiedene Beteiligungsketten zu addieren. Dabei sind alle ein- oder mehrstufigen Beteiligungen über eine oder mehrere KapGes. zu berücksichtigen.

Beispiel 3: A hält im eigenen BV eine 6 %-Beteiligung an der X-GmbH. Zudem ist A zu 40 % an der Y-GmbH beteiligt, die zu 50 % an der X-GmbH beteiligt ist (mittelbare Beteiligung iHv. 20 %). Gibt A der X-GmbH ein Darlehen, ist Abs. 2 Satz 2 einschlägig, weil A unter Berücksichtigung seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung zu 26 % beteiligt ist.

► *Ausschließlich mittelbare Beteiligungen:* Selbst wenn der Stpfl. ausschließlich mittelbar ein- oder mehrstufig über eine KapGes. beteiligt ist, ist uE der Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 erfüllt (LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [263]).

Beispiel 4: A hält im eigenen BV 100 % der B-GmbH, die zu 6 % an der X-GmbH beteiligt ist (mittelbare Beteiligung iHv. 6 %). Zudem ist A zu 40 % an der Y-GmbH beteiligt, die zu 50 % an der X-GmbH beteiligt ist (mittelbare Beteiligung iHv. 20 %). Gibt A der X-GmbH ein Darlehen, ist Abs. 2 Satz 2 einschlägig.

Zwar lassen sich durchaus Argumente gegen diese – strikt am Wortlaut („unmittelbar oder mittelbar“) orientierte – Auslegung hervorbringen. Diese greifen uE

aber zumindest bei Abs. 2 Satz 2 im Wesentlichen aus drei Gründen nicht durch: Erstens verlangt Abs. 2 Satz 2 nicht, dass der Stpfl. als Darlehensgeber auch „Gesellschafter“ (und damit zumindest auch unmittelbar Beteiligter) der darlehensnehmenden Körperschaft sein muss (anders als § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG; vgl. auch § 8b KStG Anm. 112). Zweitens regelt Abs. 2 Satz 2 allein Rechtsfolgen für die Darlehensforderung und gerade keine Rechtsfolgen für die Beteiligung bzw. Kapitalanteile. Insoweit setzt die Norm nicht notwendigerweise eine unmittelbare Beteiligung voraus, wie dies beim Veräußerungstatbestand in § 17 Abs. 1 der Fall ist: Dort wird daher zu Recht zumindest eine auch unmittelbare Beteiligung vorausgesetzt, obwohl es nach dem Wortlaut dort ebenfalls ausreicht, dass der Veräußerer am Kapital der Gesellschaft „unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 Prozent beteiligt“ sein muss. Bei § 17 Abs. 1 können mittelbare Beteiligungen daher zwangsläufig nur bei der Ermittlung der Beteiligungsquote eine Rolle spielen (WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 17 Rz. 67). Drittens enthält der Wortlaut in Abs. 2 Satz 2 keine Anhaltspunkte dafür, dass die dort gesetzlich normierte, widerlegbare Vermutung einer gesellschaftlichen Veranlassung zwangsläufig eine unmittelbare Beteiligung verlangt. Es ist bereits eine gesetzgeberische Fiktion, eine gesellschaftliche Veranlassung allein anhand einer Mindestbeteiligungsquote zu vermuten. Wenn bei einer solchen Fiktion auch eine bloß mittelbare gesellschaftliche Veranlassung ausreichen soll, will der Gesetzgeber augenscheinlich potenzielle Umgehungsgestaltungen einbeziehen. Die weitreichende Typisierung durch die Einbeziehung von ausschließlich mittelbar Beteiligten ist daher aufgrund des klaren Wortlauts zu akzeptieren.

Beteiligungen über Personengesellschaften: Solche können über eine mitunternehmerische PersGes. eine (auch ausschließliche) mittelbare Beteiligung und über vermögensverwaltende PersGes. bereits eine unmittelbare Beteiligung begründen.

► *Mittelbare Beteiligung über mitunternehmerische Personengesellschaften:* Nicht ganz eindeutig ist bei Abs. 2 Satz 2, wie Beteiligungen über eine mitunternehmerische PersGes. zu beurteilen sind. Es gibt zwei Möglichkeiten: Einerseits könnte die Beteiligung dem Mitunternehmer nach den gleichen Grundsätzen wie die Darlehensgewährung zuzurechnen sein (s. bereits Anm. 68). Da bei § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aber keine Bruchteilsbetrachtung vorzunehmen ist, hätte dies zur Folge, dass die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 auch bei einem Mitunternehmer eintreten, der selbst (durchgerechnet) gar nicht qualifiziert beteiligt wäre. Andererseits könnte die Beteiligung des Stpfl. über eine zwischengeschaltete mitunternehmerische PersGes. als eine mittelbare Beteiligung des Stpfl. anzusehen sein.

► *Stellungnahme:* Unseres Erachtens ist die zweite Lösung vorzugswürdig, weil die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 dann allein bei dem Mitunternehmer eintreten können, der zumindest mittelbar qualifiziert beteiligt ist (ebenso OTT, DSStZ 2016, 14 [22]; LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [263]). Dem liegt zwar eine klar wirtschaftliche Betrachtung zugrunde. Jedoch setzt bereits die gesetzliche Anknüpfung an mittelbare Beteiligungen notwendig eine solche wirtschaftliche Betrachtung voraus.

Beispiel 5: A ist zu 52 % und B ist zu 40 % an der Y-KG beteiligt. Die Y-KG ist zu 50 % an der X-GmbH beteiligt. (1) A, (2) B und (3) die Y-KG geben der X-GmbH ein Darlehen (Darlehensforderung jeweils im BV bzw. SonderBV).

Lösung zu (1): A hat als Stpfl. das Darlehen gewährt. Er ist zwar nicht unmittelbar an der X-GmbH beteiligt, jedoch mittelbar über die Y-KG mit 26 %. Kommt es zur BV-Minderung oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung, sind bei A die

Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erfüllt. Bei B entstehen keine stl. Auswirkungen, weil BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung allein bei A eintreten.

Lösung zu (2): B hat als Stpfl. das Darlehen gewährt. Er ist zwar nicht unmittelbar an der X-GmbH beteiligt, jedoch mittelbar über die Y-KG – allerdings nur mit 20 %, so dass B keine qualifizierte Beteiligung zuzurechnen ist. Bei B sind daher BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung voll abziehbar. – Würde man hier hingegen nicht von einer bloß mittelbaren Beteiligung ausgehen und B die gesamte Beteiligung, die die Y-KG an der X-GmbH hält (50 %), für Zwecke des Abs. 2 Satz 2 zurechnen (so die Möglichkeit [1]), würde das Teilabzugsverbot nach Abs. 2 Satz 2 eingreifen. Bei A entstehen dagegen so oder so keine stl. Auswirkungen, weil BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung allein bei B eintreten.

Lösung zu (3): Die Gewährung des Darlehens durch die Y-KG ist A und B als Stpfl. nach Abs. 2 Satz 2 zuzurechnen, weil ihnen auch etwaige BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung im jeweiligen Gewinnanteil (52 % bzw. 40 %) zuzurechnen sind. Ob Abs. 2 Satz 2 bei A oder B anwendbar ist, entscheidet sich danach, ob diese zumindest mittelbar qualifiziert an der X-GmbH beteiligt sind. Das ist bei A (26 %) der Fall, aber nicht bei B (20 %). Abs. 2 Satz 1 ist demnach bei A, aber nicht bei B anzuwenden. Würde man dagegen bereits die qualifizierte Beteiligung auf Ebene der PersGes. ausreichen lassen (Möglichkeit [1]), wäre Abs. 2 Satz 2 auch bei B anwendbar.

► *Unmittelbare Beteiligung über vermögensverwaltende Personengesellschaften:* Wird eine Beteiligung von einer vermögensverwaltenden PersGes. gehalten, handelt es sich schon nicht um eine mittelbare Beteiligung ihrer Gesellschafter, sondern um eine unmittelbare Beteiligung der Gesellschafter anhand der Bruchteile gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Gesellschafter seine Anteile an der vermögensverwaltenden PersGes. im eigenen BV hält (Zebragesellschaft), denn die Zurechnung erfolgt auch in diesem Fall allein nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1. Die Gewerblichkeit des Gesellschafters ergibt sich allein aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (eigenes BV).

Beispiel 6: A ist zu 52 % und B ist zu 40 % an einer vermögensverwaltenden PersGes. beteiligt, die eine 50 %-Beteiligung an der X-GmbH hält. A und B halten ihre Gesellschaftsanteile an der PersGes. im BV (sog. Zebragesellschaft). (1) A, (2) B und (3) die vermögensverwaltende PersGes. geben der X-GmbH ein Darlehen.

Lösung zu (1): A ist als Stpfl. der Darlehensgeber. Er gilt bereits nach der Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit 26 % als unmittelbar an der X-GmbH beteiligt und erfüllt daher die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2. Bei B, der selbst kein Darlehen gewährt hat, ergeben sich keine stl. Auswirkungen.

Lösung zu (2): B ist als Stpfl. der Darlehensgeber und gilt nach der Bruchteilsbetrachtung gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO als lediglich mit 20 % an der X-GmbH beteiligt. B erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 nicht. Die B zugerechneten BV-Minderungen und BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung sind bei ihm voll abziehbar.

Lösung zu (3): Die Darlehensgewährung durch die vermögensverwaltende PersGes. ist A und B als Stpfl. nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen. Substanzminderungen aus den Darlehensforderungen führen bei A und B daher anteilig (52 % bzw. 40 %) auch nicht zu nachträglichen AK, sondern BV-Minderungen oder BA im eigenen BV (s. Anm. 68). A und B sind zudem über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bruchteilig Beteiligungen an der X-GmbH zuzurechnen. Bei A beträgt diese dann (für stl. Zwecke) unmittelbar 26 % und bei B 20 %, so dass die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 allein bei A erfüllt sind. Die BV-Minderungen oder BA in Zusammenhang mit der Darlehensforderung unterliegen bei A dem Teilabzug und sind bei B hingegen voll abziehbar.

Zeitpunkt der Beteiligung („beteiligt ist oder war“): Die Formulierung ist weit gefasst und wirft die Frage auf, zu welchem Zeitpunkt eine qualifizierte Betei-

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 71–72 § 3c

ligung vorliegen muss. Der Wortlaut selbst enthält keine Beschränkung. Betrachtet man nur den Wortlaut, wären sogar Konstellationen erfasst, in denen ein ehemals qualifizierter Beteiligter erst zu einem Zeitpunkt ein Darlehen gewährt oder eine Sicherheit stellt, an dem er gar nicht mehr beteiligt war. Die weite Fassung entspricht der insoweit identischen Formulierung in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG und hat dort zu einer Vielzahl von Vorschlägen geführt, wie der Zeitraum zu begrenzen ist (zum Meinungsspektrum s. § 8b KStG Anm. 112 mwN). Mittlerweile hat der BFH die Formulierung in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG dahingehend verstanden, dass die Quote zu irgendeinem Zeitpunkt während der Laufzeit des Darlehens bestanden haben muss (BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859). Die Entsch. ist – aufgrund der insoweit wortgleichen Formulierung – auch auf Abs. 2 Satz 2 übertragbar. Demnach reicht es also aus, wenn der Stpfl. bei der Gewährung des Darlehens oder der Hingabe der Sicherheit noch nicht mit mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, aber während der Laufzeit in eine solche Beteiligung hineinwächst. War der Stpfl. zu irgendeinem Zeitpunkt während der Laufzeit des Darlehens oder der Sicherheit qualifiziert beteiligt, ist es folglich auch unschädlich, wenn er zum Zeitpunkt der BV-Minderung oder BA nicht mehr mit mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

Es ist uE aber zumindest zu fordern, dass der Stpfl. zum Zeitpunkt der Gewährung oder des Stehenlassens des Darlehens (bzw. der Sicherheit) überhaupt unmittelbar oder mittelbar an der KapGes. beteiligt war, auch wenn er die Mindestquote noch nicht bzw. nicht mehr erfüllt (ebenso für den Zeitpunkt der Gewährung DÖRSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2670]; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 227 [3/2018], zur Parallelregelung in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Folgt man dem nicht, dürfte zumindest die Entlastung nach Abs. 2 Satz 3 (Fremdvergleich, s. Anm. 73) unproblematisch gelingen, denn der Stpfl. war dann zum Zeitpunkt der Gewährung oder des Stehenlassens des Darlehens selbst ein fremder Dritter iSd. Abs. 2 Satz 3. Soweit zu diesen Zeitpunkten die Mindestquote noch nicht erreicht oder bereits unterschritten wird, erhöht das zumindest die Chancen für einen erfolgreichen Fremdvergleich (so auch zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 331; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [126]; GÖCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [95]).

c) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten

72

Betriebsvermögensminderungen (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1): Der Begriff knüpft – wie der in Abs. 2 Satz 1 – an die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1) an. Abweichend von Abs. 2 Satz 1 ist uE unter einer BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 2 im Falle einer Veräußerung oder verdeckten Einlage keine Bruttogröße (s. Anm. 51), sondern eine Nettogröße zu verstehen. Das entspricht dem Begriffsverständnis einer „Gewinnminderung“ iSd. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG und ist – wie im Folgenden in den einschlägigen Fällen aufgezeigt wird – im Wege einer verfassungskonformen Auslegung zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung (s. Anm. 11) geboten.

Betriebsausgaben (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3): Der Begriff „Betriebsausgaben“ knüpft – wie in Abs. 2 Satz 1 – an die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 an. Abweichend von Abs. 2 Satz 1 ist uE auch der BA-Begriff iSd. Abs. 2 Satz 2 nicht als Bruttogröße

(Anm. 51), sondern im Wege einer verfassungskonformen Auslegung zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung (s. Anm. 11) als Nettogröße zu verstehen. Weitere Besonderheiten ergeben sich aus der Geltung des Zu- und Abflussprinzips (§ 11). Darüber hinaus ergibt sich insbes. bei Darlehensforderungen die Besonderheit, dass weder die Hingabe eines Darlehens als BA noch die Rückzahlung eines Darlehens als BE zu berücksichtigen ist. Der BFH begründet dies im Wesentlichen mit der fehlenden Endgültigkeit des Geldabgangs bei der Darlehensgewährung (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334). Trotz dieser grundsätzlichen Unbeachtlichkeit ist es aufgrund des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit geboten, – ungeachtet von (bloß) periodischen Verschiebungen – kein von einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich abweichendes Erg. eintreten zu lassen. Nach diesen Grundsätzen ist Abs. 2 Sätze 2 bis 4 auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 anzuwenden.

Im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung: Im Ausgangspunkt stellt sich die Frage, ob unter Abs. 2 Sätze 2 bis 4 allein BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Substanz einer Darlehensforderung fallen oder auch weitere BV-Minderungen oder BA, die durch die Darlehensforderung veranlasst sind, etwa laufende Refinanzierungskosten. Ein Blick in die Parallelnorm (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) hilft hier nicht weiter, weil dort an die Gewinnminderung iSd. § 8b Abs. 3 KStG angeknüpft wird, die dort selbst bei Beteiligungen von den (voll abziehbaren) laufenden BA (§ 8b Abs. 5 KStG) abzugrenzen ist. Zu Recht wird daher bei § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG die Einbeziehung laufender BA verneint (§ 8b KStG Anm. 113; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 228 [6/2017], jeweils mwN). Bei Abs. 2 Satz 2 spricht für diese Deutung die Entstehungsgeschichte (Nichtanwendungsgesetz gegen BFH-Rspr. zu den Substanzverlusten aus Darlehensforderung, s. Anm. 5, 66). Die nicht substanzbezogenen BV-Minderungen oder BA wären dann ggf. von Abs. 2 Satz 1 erfasst. Folgt man dem mit einem Hinweis auf den weit gefassten Wortlaut („im Zusammenhang“) nicht, würden auch die laufenden BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung unter Abs. 2 Sätze 2 bis 4 fallen.

► *Stellungnahme:* Es kommt uE bei Abs. 2 nicht direkt auf die Frage an, ob nicht substanzbezogene BV-Minderungen oder BA von Satz 1 oder den Sätzen 2 bis 4 erfasst sind. Entscheidend ist vielmehr, ob die gesellschaftliche Veranlassung nach den Kriterien des Abs. 2 Satz 1 (wirtschaftlicher Zusammenhang) zu bestimmen ist oder sich nach der gesetzlichen Vermutung nach Abs. 2 Satz 2 (qualifizierte Beteiligung, Anm. 71) und der Widerlegungsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 3 (Fremdvergleich, s. Anm. 73) bestimmt. Wenn letztere Regelung aber bereits für die Darlehensforderung selbst gilt, können uE keine anderen Grundsätze für die laufenden BA- oder BV-Minderungen gelten, die im Zusammenhang mit der Darlehensforderung stehen. Selbst wenn man Abs. 2 Satz 1 für anwendbar hielte, käme man nicht daran vorbei, den dort geforderten „wirtschaftlichen Zusammenhang“ anhand der ausdrücklichen gesetzgeberischen Wertung iSd. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 zu konkretisieren. Aus Gründen der Rechts- und Normenklarheit sollte man Abs. 2 Sätze 2 bis 4 daher – dem Wortlaut entsprechend – direkt heranziehen. Auch nicht substanzbezogene BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit Darlehensforderungen fallen daher ebenfalls unter Abs. 2 Sätze 2 bis 4. Die Folge ist, dass etwa Refinanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Darlehensforderung voll abziehbar sind, wenn die Anforderungen an die qualifizierte Beteiligung (s. Anm. 73) vom Stpfl. nicht erfüllt werden. Gibt jedoch eine PersGes. das Darlehen (s. Anm. 68) und refinanziert sie sich bei einem Gesellschafter, müssen die Refinanzierungskosten insgesamt

neutralisiert werden. Unterliegt der Refinanzierungszinsaufwand als BV-Minderung oder BA im Gesellschafts-BV dem Teilabzug nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4, bedingt die Neutralisation im SonderBV des Mitunternehmers auch nur eine anteilige Erfassung (60 %) der Zinseinnahmen. Anderenfalls käme es bei der Zwischenschaltung von PersGes. zu einer ungerechtfertigten Mehrfachanwendung des Abs. 2 Sätze 2 bis 4 (insoweit uE zu Recht krit. BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, BB 2014, 2974 [2976]). Muss der Gesellschafter das Darlehen selbst refinanzieren, unterliegen diese Zinsaufwendungen als SonderBA dem Teilabzug nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 (OTT, DStZ 2016, 14 [24]; aA wohl BOLIK/ZÖLLER/KINDLER, BB 2014, 2974 [2976]).

► *Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen* nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sind BV-Minderungen iSd. Abs. 2 Satz 1. Der Umstand, dass die Darlehensforderung unverzinslich oder niedrig verzinslich ist, führt nicht zu einer voraussichtlich dauernden Wertminderung und damit zu keiner Teilwertabschreibung (BFH v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162; BMF v. 2.9.2016 – IV C 6 - S 2171 - b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995, Rz. 15). Der Grund für die Teilwertabschreibung ist nach dem Wortlaut unerheblich, so dass etwa auch Wechselkursverluste bei Fremdwährungsdarlehen nach Abs. 2 Satz 2 nur anteilig berücksichtigt werden.

Ebenso zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG SCHNITGER in SCHNITGER/FEHRENBACHER, 2. Aufl. 2018, § 8b KStG Rz. 467; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279i; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 319; U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 (466); GOCKE/HÖTZEL, FS Herzog, 2010, 89 (102); aA § 8b KStG Anm. 111; WINHARD, IStR 2011, 237; ebenso zu wechselkursbedingten Teilwertabschreibungen auf ausländ. Investmentanteile (§ 8 Abs. 3 Satz 2 InvStG aF iVm. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG): BFH v. 21.9.2016 – I R 63/15, BStBl. II 2017, 357, Rz. 22 ff.

Da Teilwertabschreibungen bei § 4 Abs. 3 schon generell nicht möglich sind (vgl. § 6 Abs. 7), können sie dort auch keine BA sein. Insoweit läuft auch Abs. 2 Satz 5 (s. Anm. 75) bei § 4 Abs. 3 leer.

► *Endgültige Darlehensverluste als Betriebsausgaben bei § 4 Abs. 3*: Auch wenn keine Teilwertabschreibungen möglich sind, können Darlehensverluste bei § 4 Abs. 3 aufgrund des Grundsatzes der Gesamtgewinnlichkeit BA sein (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; BFH v. 11.3.1976 – IV R 185/71, BStBl. II 1976, 380). Zu berücksichtigen sind sie aber erst, wenn zweifelsfrei feststeht, dass das Darlehen weder ganz noch teilweise zurückgezahlt wird, weil der Geldabgang dann wie ein Zuschuss endgültig verausgabt wird (BFH v. 2.9.1971 – IV 342/65, BStBl. II 1972, 334).

► *Veräußerung und Abtretung der Darlehensforderung*: Veräußert der Stpfl. die Darlehensforderung unter dem Valutawert, entsteht zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung uE allein in Höhe der Differenz zum Valutawert (Veräußerungsverlust) eine BV-Minderung oder eine BA. Entsprechend liegt weder eine BV-Minderung noch eine BA iSd. Abs. 2 Satz 2 vor, wenn die Darlehensforderung zum Valutawert veräußert wird. Im Falle einer Veräußerung über dem Valutawert ist der Veräußerungsgewinn dagegen voll stpfl. und unterliegt nicht dem Teileinkünfteverfahren. Das folgt daraus, dass die Begriffe „Betriebsvermögensminderung“ oder „Betriebsausgabe“ im Falle einer Veräußerung der Darlehensforderung als Nettogröße (Verlust) zu verstehen sind (s.o.).

▷ *Begründung*: Würde man den Begriff der BV-Minderung wie in Abs. 2 Satz 1 als Bruttogröße verstehen (s. Anm. 51), läge mit der Ausbuchung der Darlehensforderung in Höhe ihrer AK bereits eine BV-Minderung vor. Die dann

spiegelbildliche BV-Mehrung wäre der Veräußerungspreis, der aber weder nach § 3 Nr. 40 (gilt nur für Beteiligungen) noch nach Abs. 2 Satz 5 (erfasst nur Teilwert-Zuschreibungen auf die Darlehensforderung) nur anteilig erfasst wird. Insoweit fehlt dem Begriff der BV-Minderung in Abs. 2 Satz 2 – anders als bei dem in Abs. 2 Satz 1 verwendeten Begriff – eine korrespondierende Norm für BV-Mehrungen. Daher rechtfertigt es bereits die Systematik, den in Abs. 2 Satz 2 verwendeten Begriff der BV-Minderung autonom und damit anders als in Abs. 2 Satz 1 zu interpretieren. Der Wortlaut lässt dies uE auch zu. Versteht man unter dem Begriff des BV das EK, ist eine BV-Minderung nichts anderes als eine Minderung des EK. Eine solche entsteht aber ausschließlich bei einem Veräußerungsverlust und nicht bei einem Veräußerungsgewinn (s. Anm. 51). Sind insoweit zwei Auslegungsvarianten beim Begriff der BV-Minderung möglich (Brutto- oder Nettogröße), reduziert sich diese Auswahl aufgrund einer verfassungskonformen Auslegung zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung (s. Anm. 11) auf die Nettobetrachtung (nur der Veräußerungsverlust ist eine BV-Minderung).

Beispiel 1: A hält 26 % der Anteile an der X-GmbH im BV und gewährt der X-GmbH ein Darlehen iHv. 1000. A veräußert die Darlehensforderung für 1000 (Abwandlung: nach Krise der Y-GmbH für 500). – Bei einer Bruttobetrachtung entstände bei Scheitern des Fremdvergleichs (Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 73) ein stpfl. Veräußerungsgewinn iHv. 400 (1000 Veräußerungspreis ./ 600 AK [60 % von 1000]) und bei der Abwandlung ein Verlust iHv. ./ 100 (500 Veräußerungspreis ./ 600 AK [60 % von 1000]). Bei einer Nettobetrachtung entstände im Ausgangsfall dagegen zu Recht kein stpfl. Veräußerungsgewinn (0 = 1000 Veräußerungspreis ./ 1000 AK) und in der Abwandlung ein Verlust iHv. ./ 500 (= 500 Veräußerungspreis ./ 1000 AK), der Abs. 2 Satz 2 unterliegt, also iHv. 300 (= 60 % von 500) abziehbar ist.

Gleiches gilt, wenn der Stpfl. seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt. Die BA iSd. Abs. 2 Satz 2 (= Veräußerungsverlust) entsteht dann aber erst in dem Zeitpunkt, in dem der Veräußerungserlös zugeflossen ist (arg. e § 4 Abs. 3 Satz 4).

Wird durch die Veräußerung bzw. Abtretung der Forderung wirtschaftlich eine vorherige, nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung aufgeholt, die beim Halten der Darlehensforderung zu einer Teilwertzuschreibung berechtigt hätte, die wiederum nach Abs. 2 Satz 5 nur anteilig steuerwirksam gewesen wäre, ist Abs. 2 Satz 5 uE insoweit analog anwendbar (s. Anm. 75).

Beispiel 2: A hält 26 % der Anteile an der X-GmbH im BV und gewährt der X-GmbH ein Darlehen iHv. 1000. Im VZ 1 gerät die X-GmbH in die Krise und A nimmt eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung auf 500 vor, die nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nur iHv. 300 steuerwirksam ist. Im VZ 2 verbessert sich die Situation bei der X-GmbH und A veräußert die Darlehensforderung für 1000 an B. – Wendet man Abs. 2 Satz 5 nicht analog an, entsteht im VZ 2 ein voll stpfl. Veräußerungsgewinn iHv. 500. Die Analogie bewirkt, dass der Veräußerungsgewinn nur anteilig (60 %) erfasst wird, soweit die BV-Minderung oder BA, die im Veräußerungsgewinn wirtschaftlich wieder rückgängig gemacht wird, nur anteilig abziehbar war.

► *Verzicht auf die Darlehensforderung:* Soweit die Darlehensforderung nicht mehr werthaltig war, führt der Verzicht auf die Darlehensforderung beim Stpfl. zur Ausbuchung der Darlehensforderung, die als BV-Minderung Abs. 2 Satz 2 unterliegt. Bei § 4 Abs. 3 ist der Verzicht auf die wertlose Darlehensforderung unbeachtlich, weil bereits der endgültige Verlust der Darlehensforderung zu einer BA iSd. Abs. 2 Satz 2 geführt hat. Auf Ebene der Körperschaft führt der Verzicht der nicht werthaltigen Forderung zu einem voll stpfl. Gewinn. Eine StFreistellung dieses Gewinns als Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 1 dürfte regelmäßig daran scheitern, dass der Schuldenerlass in diesem Fall gesellschaftsrechtl. veranlasst und daher nicht „betrieblich begründet“ war, was § 3a Abs. 2 für die

StFreistellung eines Sanierungsertrags nunmehr ausdrücklich voraussetzt (DESENS, FR 2017, 981 [983]; KANZLER, NWB 2017, 2260 [2266 f.]; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536; EKKENGA/SAFAEI, DStR 2018, 1993 [2000]). Soweit dagegen in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/6290, 74) zur KSt-Parallelnorm (§ 8b Abs. 3 Sätze 3 ff. KStG) darauf verwiesen wird, dass uU ein Billigkeitserlass nach dem sog. BMF-Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) in Betracht komme (ebenso BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859), ist dieser Lösungsweg durch die ausdrückliche gesetzliche Normierung in § 3a verbaut (krit. DESENS, FR 2017, 981 [983]: „doppeltes Unge-mach“). Hinzuweisen ist darauf, dass die FinVerw. auch unter Heranziehung des sog. BMF-Sanierungserlasses im Falle einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung die erforderliche Sanierungsabsicht verneint hatte (vgl. OFD Frankfurt v. 10.5.2017 – S 2140 A - 4-St 212, juris „Forderungsverzicht durch Gesellschafter“; krit. deswegen U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [470]: „systemwidrig“; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [127]; HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 334; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279h). Vor diesem Hintergrund lässt sich die daraus resultierende Schlechterstellung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital wohl nur vermeiden, indem der Gesellschafter der Gesellschaft einen Barzuschuss in die Kapitalrücklage gewährt, mit der die Gesellschaft – unter Beachtung der Grenzen insolvenzrechtl. Anfechtbarkeit (§ 135 InsO, außerhalb auch § 6 AnfG) – die Darlehensschuld tilgt (ebenso U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [470]; DÖTSCH/PUNG, DB 2007, 2669 [2671] mwN; allgemeiner auch GÖCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [108 f.], jeweils zum Parallelproblem bei § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG). Ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) dürfte durch den Barzuschuss in die Kapitalrücklage nicht vorliegen, weil es gerade den Wertungen des Gesellschaftsrechts (vgl. etwa zur Nachschusspflicht des GmbH-Gesellschafters nach §§ 26 ff. GmbHG) entspricht, wenn ein Gesellschafter durch Einzahlungen, die über die Stammeinlage hinausgehen, der Gesellschaft ermöglicht, wechselnde Kapitalbedürfnisse durch Eigen- statt durch Fremdkapital zu decken (so auch BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BFHE 262, 135, Rz. 29; BFH v. 20.7.2018 – IX R 6/15, BFH/NV 2019, 19, Rz. 27; BFH v. 20.7.2018 – IX R 7/15, BFH/NV 2019, 22, Rz. 27; jeweils zum Barzuschuss in die Kapitalrücklage zur Vermeidung einer Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft).

Soweit die Darlehensforderung jedoch noch werthaltig war, führt der Verzicht zu einer verdeckten Einlage der Darlehensforderung in die Körperschaft und beim Stpfl. zu nachträglichen AK auf die Beteiligung (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Versteht man die Begriffe BV-Minderung oder BA als Nettogrößen, liegt keine BV-Minderung oder BA vor. Zur Anwendung des Teilabzugs nach Abs. 2 Satz 1 (auch) auf die nachträglichen AK kommt es dann erst, wenn die Beteiligung im Rahmen eines Realisierungsvorgangs das BV verlässt.

Beispiel 3: A hält eine 26 %-Beteiligung an der X-GmbH im BV und gibt ihr ein Darlehen iHv. 1000. A verzichtet zu einem Zeitpunkt, als die Darlehensforderung noch werthaltig iHv. 200 ist, auf die Darlehensforderung. – Die Darlehensforderung ist auszubuchen. Es entsteht eine BV-Minderung, die Abs. 2 Satz 2 unterliegt, iHv. 800 (nicht werthaltiger Teil). In Höhe von 200 sind die AK an der Beteiligung steuerneutral zu erhöhen.

Erfolgt der Forderungsverzicht gegen Besserungsschein, ist uE im Zeitpunkt des Besserungsfalls Abs. 2 Satz 5 analog anwendbar (s. Anm. 75).

► *Rangrücktritt:* Ein Rangrücktritt kann auf Ebene der KapGes. bei entsprechender Ausgestaltung dazu führen, dass die Darlehensverbindlichkeit aufgrund des Passivierungsverbots nach § 5 Abs. 2a auszubuchen (vgl. BFH v. 30.11.2011 – I

R 100/10, BStBl. II 2012, 332; BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769) und im Falle einer gesellschaftlichen Veranlassung in Höhe des werthaltigen Teils steuerneutral als Einlage zu behandeln ist (BFH v. 15.4.2015 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; aA noch BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332). Auf Ebene des Gesellschafters stellt sich dann das Problem, ob und in welchem Umfang ebenfalls eine Einlage anzunehmen ist, die zu nachträglichen AK auf die Beteiligung führen müsste, obwohl die Darlehensforderung gleichermaßen unverändert aktiviert bleiben müsste (dazu ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 [1123 f.]). Das unveränderte Fortbestehen der Darlehensforderung auf Ebene des Gesellschafters führt uE dann nicht zu nachträglichen AK auf die Beteiligung, weil ansonsten durch eine Wertdoppelung (neben Darlehensforderung und nachträglichen AK auf Beteiligung) ein Gewinn ohne Steigerung der Leistungsfähigkeit entstehen würde, da die Forderung – auch wirtschaftlich betrachtet – aus Sicht des Gesellschafters nicht eingelegt wurde. Soweit man dieses Erg. durch eine Teilwertabschreibung auf die Forderung und entsprechende nachträgliche AK auf die Beteiligung (etwa in Höhe des Werts des Rangrücktritts) erzielt (vgl. zu alternativen Lösungen ALTRICHTER-HERZBERG, GmbHR 2015, 1121 [1124]), wäre in diesem „Aktivtausch“ uE schon keine BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 2 zu sehen („Nettogröße“, s.o.). Kommt es später bei der Rückzahlung des Darlehens – soweit diese Zahlung dann als eine solche Rückzahlung behandelt wird und nicht anteilig in Höhe des werthaltigen Teils als Gewinnausschüttung – zu einem Gewinn (Rückzahlung > aktivierter Wert der Darlehensforderung), ist auf diesen Gewinn uE Abs. 2 Satz 5 analog anwendbar (s. Anm. 75).

Aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten: Zu unterscheiden ist zwischen einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1) und Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3).

► *Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1:* Es stellt sich zunächst die Frage, ob Abs. 2 Satz 2 bereits auf die Bildung einer Rückstellung wegen der drohenden Inanspruchnahme oder erst im Falle einer tatsächlichen „Inanspruchnahme“ anzuwenden ist. Für die Anwendung des Abs. 2 Satz 2 bereits bei der Bildung der Rückstellung spricht, dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine BV-Minderung stattfindet (aA wohl HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 322 zur Parallelnorm § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Problematisch erweisen sich dann Konstellationen, in denen die Rückstellung später mangels oder aufgrund geringerer Inanspruchnahme erfolgswirksam aufzulösen ist, denn diese BV-Mehrung ist voll stpfl., da auf sie weder § 3 Nr. 40 noch – dem Wortlaut nach – Abs. 2 Satz 5 anzuwenden ist. Das Problem lässt sich nur vermeiden, wenn entweder Abs. 2 Satz 2 erst auf die tatsächliche Inanspruchnahme oder Abs. 2 Satz 5 auf eine BV-Mehrung durch eine erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung analog angewendet wird. Der zweite Lösungsweg (Abs. 2 Satz 5 analog) ist uE vorzuzugwürdig (s. Anm. 75). Anderenfalls würde der Begriff der BV-Minderungen in Abs. 2 Satz 2 uneinheitlich ausgelegt. Wie oben bereits ausgeführt wurde, ist der Begriff der BV-Minderung in Abs. 2 Satz 2 als Nettogröße zu verstehen und erfasst allein erfolgswirksame Vorgänge, die das BV im Sinne des Eigenkapitals mindern. Auch die Voraussetzungen für eine Analogie liegen vor: Die Regelungslücke ist planwidrig, weil es ansonsten zu einer Übermaßbesteuerung (s. Anm. 11) kommen würde. Die vergleichbare Interessenlage in Bezug auf Abs. 2 Satz 5 ergibt sich daraus, dass dort mit Teilwertzuschreibungen ebenfalls punktuelle BV-Mehrungen erfasst sind, denen gleichsam punktuelle BV-Minderungen (Teilwert-AfA, Bil-

dung einer Rückstellung) vorausgingen, die wieder korrigiert werden (idS zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG: § 8b KStG Anm. 120; PUNG in DPM, § 8b KStG Rz. 241 [3/2018] mwN; FUHRMANN/STRAHL, DSStR 2008, 125 [128]; dagegen die Analogiefähigkeit der Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG wegen ihres Ausnahmecharakters generell ablehnend: HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 357; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279i).

Ist die tatsächliche Inanspruchnahme dagegen höher als die zuvor gebildete Rückstellung, entstehen in Höhe der Differenz weitere BV-Minderungen idS. Abs. 2 Satz 2.

Beispiel 4: A hält im BV 26 % der Anteile an der Z-GmbH. Die Bank (B) gibt der Z-GmbH ein Darlehen (1 000), für das A eine Sicherheit (etwa Bürgschaft) gibt. Im VZ 1 gerät die Z-GmbH in die Krise und eine Inanspruchnahme des A aus der Bürgschaft droht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit. A bildet eine Rückstellung und bewertet diese mit 900. (1) Im VZ 2 wird A aus der vollen Bürgschaft in Anspruch genommen und zahlt 1 000 an B. (2) Im VZ 2 erholt sich die Z-GmbH überraschend wieder und eine Inanspruchnahme des A aus der Bürgerschaft ist nahezu unmöglich.

Im VZ 1 hat A eine Rückstellung (900) zu bilden (BV-Minderung), die auch Abs. 2 Satz 2 unterliegt und daher nur iHv. 540 (60 % von 900) berücksichtigt wird.

(1) Im VZ 2 führt die tatsächliche Inanspruchnahme iHv. 900 nur zu einer erfolgsneutralen Aktiv-/Passivminderung und damit nicht zu einer BV-Minderung idS. Abs. 2 Satz 2. Soweit die tatsächliche Inanspruchnahme (1 000) die aufgelöste Rückstellung (900) übersteigt (100), liegt eine BV-Minderung idS. Abs. 2 Satz 2 vor, die mit 60 stl. zu berücksichtigen ist.

(2) Im VZ 2 muss A die Rückstellung (900) vollständig auflösen, was zu einer entsprechenden BV-Mehrung (900) führt, auf die uE Abs. 2 Satz 5 analog anwendbar ist, so dass sich die BV-Mehrung allein iHv. 540 auswirkt.

Im Falle einer Inanspruchnahme aus einer Sicherheit erhält der Stpfl. regelmäßig einen Rückgriffsanspruch gegen die Körperschaft, wobei bisher nicht endgültig geklärt ist, ob dieser bereits die Höhe der Rückstellung mindert oder gesondert zu aktivieren ist. Da es sich unabhängig von der Werthaltigkeit des Rückgriffsanspruchs um einen aufschiebend bedingten Anspruch handelt (Bedingung: Inanspruchnahme), ist er uE erst im Falle einer tatsächlichen Inanspruchnahme selbständig aktivierbar (vgl. BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BStBl. II 2012, 188). Bei der Bewertung der Rückstellung ist aber nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c ein etwaiger Rückgriffsanspruch mindernd zu berücksichtigen (offen gelassen bei BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785). In welcher Höhe die Rückstellung durch den aufschiebend bedingten Rückgriffsanspruch zu mindern ist, richtet sich nach der Werthaltigkeit der Rückgriffsforderung. Fehlt die Werthaltigkeit, findet keine Minderung der Rückstellung statt (vgl. BFH v. 6.3.2003 – VIII R 52/91, BStBl. II 2003, 658).

Aus der tatsächlichen Inanspruchnahme entsteht dann nur eine BV-Minderung idS. Abs. 2 Satz 2, soweit die Rückgriffsforderung (teilweise) nicht werthaltig ist, was wohl regelmäßig der Fall sein wird (vgl. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [62]), und dies noch nicht bei der vorherigen Bildung der Rückstellung berücksichtigt wurde. Soweit die Rückgriffsforderung werthaltig und entsprechend zu aktivieren ist, führt die gegenläufige Ausbuchung der Rückstellung zu keiner BV-Minderung idS. Abs. 2 Satz 2. Diese Rückgriffsforderung ist regelmäßig bereits ein Darlehen idS. Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 (regelmäßig gesetzlicher Forderungsübergang, etwa nach § 774 BGB), zumindest aber eine „Forderung aus einer Rechtshandlung, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar ist“ idS. Abs. 2 Satz 4 (s. Anm. 69). Daher gelten für die Rückgriffsforderung die

Ausführungen zu den Darlehensforderungen entsprechend. Insbesondere führt daher auch erst der Verzicht auf eine werthaltige Rückgriffsforderung als verdeckte Einlage zu nachträglichen AK beim Stpfl. und damit nicht zu einer BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 2. Auf Ebene der Gesellschaft führt der Verzicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit aus der Rückgriffsforderung. Soweit diese nicht werthaltig war und daher nicht zu einer verdeckten Einlage führt, führt die Ausbuchung auf Ebene der Gesellschaft zu einem voll stpfl. Gewinn. Eine StFreistellung dieses Gewinns als Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 1 dürfte regelmäßig daran scheitern, dass der Schuldenerlass in diesem Fall gesellschaftsrechtl. veranlasst und daher nicht „betrieblich begründet“ war, was § 3a Abs. 2 für die StFreistellung eines Sanierungsertrags nunmehr ausdrücklich voraussetzt (s.o.). Dieses Erg. lässt sich dadurch vermeiden, dass der Gesellschafter (und Sicherungsgeber) einen Barzuschuss in die Kapitalrücklage leistet, mit der die Gesellschaft – unter Beachtung der Grenzen insolvenzrechtl. Anfechtbarkeit (§ 135 Abs. 2 InsO, außerhalb auch § 6a AnfG) – ihre Verbindlichkeit gegenüber ihrem Schuldner (und Sicherungsnehmer) selbst tilgt (vgl. dazu BFH v. 20.7.2018 – IX R 5/15, BFHE 262, 135, Rz. 29; BFH v. 20.7.2018 – IX R 6/15, BFH/NV 2019, 19, Rz. 27; BFH v. 20.7.2018 – IX R 7/15, BFH/NV 2019, 22, 27: kein Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO).

Beispiel 5: A hält im BV 26 % der Anteile an der Z-GmbH. Die Bank (B) gibt der Z-GmbH ein Darlehen (1000), für das A eine Sicherheit (etwa Bürgschaft) gibt. Im VZ 1 gerät die Z-GmbH in die Krise und eine Inanspruchnahme des A aus der Bürgschaft droht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit. Der Rückgriffsanspruch gegen die Z-GmbH ist iHv. 200 werthaltig. Im VZ 2 wird A aus der Bürgschaft in Anspruch genommen und zahlt 1000 an B. Im VZ 3 verzichtet A gegenüber der Z-GmbH auf seinen Rückgriffsanspruch.

Abwandlung 1: Im VZ 2 wird eine Inanspruchnahme des A verhindert, indem A einen Barzuschuss von 1000 in die Kapitalrücklage der Z-GmbH leistet, mit der die Z-GmbH ihre Darlehensverbindlichkeit gegenüber B tilgt.

Im VZ 1 hat A eine Rückstellung zu bilden und mit 800 zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c). Diese BV-Minderung unterliegt dem Abs. 2 Satz 2 und ist daher mit 480 (60 % von 800) stl. abzichbar.

Im VZ 2 führt die tatsächliche Inanspruchnahme (1000) durch die Auflösung der Rückstellung iHv. 800 zu einer erfolgsneutralen Aktiv-/Passivminderung sowie durch die Aktivierung des Rückgriffsanspruchs iHv. 200 zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch. Eine BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 2 findet nicht statt.

Im VZ 3 neutralisiert die verdeckte Einlage der Rückgriffsforderung (Verzicht) durch die nachträglichen AK die Ausbuchung des Rückgriffsanspruchs (erfolgsneutraler Aktivtausch), so dass keine BV-Minderung iSd. Abs. 2 Satz 2 entsteht. Erst wenn A die Beteiligung später realisiert, wirkt sich der Teilabzug – aber bereits nach Abs. 2 Satz 1 – auf die nachträglichen AK zur Z-GmbH aus.

Abwandlung 2: Im VZ 2 führt der Barzuschuss in die Kapitalrücklage zu nachträglichen AK (erfolgsneutraler Aktivtausch) bei A. Die Tilgung der Verbindlichkeit durch die Z-GmbH führt bei A zur Auflösung der Rückstellung (800) und damit zu einer BV-Mehrung, die sich uE nach Abs. 2 Satz 5 analog nur iHv. 480 (60 % von 800) auswirkt (Neutralisierung der BV-Minderung aus VZ 1). Auf Ebene der Z-GmbH führt der Barzuschuss zu einer erfolgsneutralen Aktiv-Passiv-Mehrung und die Tilgung der Verbindlichkeit zu einer ebenfalls erfolgsneutralen Aktiv-Passiv-Minderung. Jedoch kann die Verwendung des Barzuschusses zur Darlehenstilgung uU nach § 135 Abs. 2 InsO bzw. § 6a AnfG anfechtbar sein.

► *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 (Betriebsausgaben):* Die Inanspruchnahme ist erst im Zeitpunkt der Zahlung an den Sicherungsgläubiger (Abfluss) eine BA. Eine vorherige Bildung einer Rückstellung kommt bei § 4 Abs. 3 schon nach allgemeinen Regeln nicht in Betracht (vgl. § 6 Abs. 7). Auch im Abflusszeitpunkt ent-

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 72–73 § 3c

steht eine BA uE aber nur, soweit der Stpfl. keinen werthaltigen Rückgriffsanspruch gegen die Körperschaft erhält. Erhält der Stpfl. nämlich einen werthaltigen Rückgriffsanspruch, liegt insoweit – wie bei der Hingabe eines Darlehens – bei § 4 Abs. 3 noch kein endgültiger Geldabgang vor. Für den Rückgriffsanspruch gelten die Ausführungen zum Darlehen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entsprechend. Steht zu einem späteren Zeitpunkt zweifelsfrei fest, dass die Körperschaft auf den Rückgriffsanspruch nicht oder teilweise nicht zahlen wird, ist der Geldabgang endgültig und der Verlust des Rückgriffsanspruchs ist eine BA, die dem Teilabzug nach Abs. 2 Satz 2 unterliegt.

Weitere Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Sicherheiten: Abs. 2 Satz 2 erfasst ausdrücklich nur die BV-Minderungen und BA aus der Inanspruchnahme der Sicherheit selbst, nicht aber BV-Minderungen oder BA, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Sicherheit entstehen können. Diese fallen daher nicht unter Abs. 2 Satz 2, können aber von Abs. 2 Satz 1 erfasst sein, wenn sich ein „wirtschaftlicher Zusammenhang“ mit den Einkünften aus § 3 Nr. 40 begründen lässt (gesellschaftliche Veranlassung). Berücksichtigt man bei der Konkretisierung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“, dass bereits für die Sicherheit eine gesellschaftliche Veranlassung gesetzlich – hier sogar unwiderlegbar (s. Anm. 73) – vermutet wird, kann sich kein anderer Maßstab für die BV-Minderungen oder BA ergeben, die im Zusammenhang mit der Gewährung der Sicherheit stehen. In diesen Fällen ist also unter einem wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 nichts anderes zu verstehen, als in Abs. 2 Satz 2 vorgegeben wird. Gibt daher ein nicht qualifizierter beteiligter Stpfl. (s. Anm. 71) eine Sicherheit, fehlt auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 und auch die im Zusammenhang stehenden BV-Minderungen oder BA sind voll abziehbar.

d) Entlastung (Widerlegung der gesetzlichen Vermutung) durch Nachweis des Standhaltens eines Fremdvergleichs (Abs. 2 Satz 3)

73

Ist der Tatbestand des Abs. 2 Satz 2 erfüllt, entsteht eine gesetzliche Vermutung, dass die Gewährung oder das Stehenlassen des Darlehens gesellschaftlich veranlasst ist und daher die im Zusammenhang stehenden BV-Minderungen oder BA nur anteilig abziehbar sind. Die gesetzliche Vermutung lässt sich durch einen Fremdvergleich nach Abs. 2 Satz 3 widerlegen (Escape-Klausel). Insoweit obliegt es dem Stpfl., sich durch einen Fremdvergleich zu entlasten (Beweislastumkehr). Die objektive Feststellungslast liegt also beim Stpfl. (ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 66 [11/2017]; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2015, 545 [546]; LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [263]).

Sachlich knüpft der Fremdvergleich einerseits an die Gewährung des Darlehens (aktives Tun) und andererseits an das Stehenlassen des Darlehens trotz Rückforderungsmöglichkeit („nicht zurückfordern“) an. Zeitlich ist der Fremdvergleich in dem VZ zu führen, in dem eine BV-Minderung oder BA im Zusammenhang mit der Darlehensforderung (s. Anm. 72) geltend gemacht wird. Der Fremdvergleich muss folglich auch für Altdarlehen geführt werden, auch wenn der Stpfl. zum Zeitpunkt der damaligen Gewährung noch keine Kenntnis davon haben konnte, dass ein nicht fremdübliches Darlehen seit dem VZ 2015 das Teilabzugsverbot auslöst und er deshalb auch keine Beweismittel treffen konnte (unbeanstandet von BFH v. 12.3.2014 – I R 87/12, BStBl. II 2014, 859; s. auch § 8b KStG Anm. 116).

Fremdvergleich bei Gewährung des Darlehens: Das Gesetz enthält nur zwei Vorgaben, wie der Fremdvergleich zu führen ist. Zunächst muss der Fremdver-

gleich „bei sonst gleichen Umständen“ geführt werden. Es ist also allein die (qualifizierte) Beteiligung des Stpfl. als Darlehensgeber wegzudenken. Zudem gibt Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 vor, dass nur die eigenen Sicherungsmittel der Körperschaft zu berücksichtigen sind. Gerade bei Konzerngesellschaften sind konzerninterne Sicherungsmittel anderer Gesellschaften – also insbes. der Muttergesellschaft – nicht zu berücksichtigen. Insoweit enthält die Vorgabe eine von der Realität abweichende Fiktion zu Lasten des Stpfl., mit der die Durchführung des Fremdvergleichs weitere Komplexität gewinnt. Maßstab ist nicht allein eine realitätsgerechte Vergleichshypothese, sondern eine Vergleichshypothese anhand einer teilweise fingierten Realität. Die Folge ist, dass an Darlehen von qualifiziert beteiligten Stpfl. strengere Anforderungen als bei Darlehen von Dritten zu stellen sind. Zur klaren Handhabung muss der Fremdvergleich zweistufig durchgeführt werden:

- Erste Stufe: Zunächst ist zu fragen, ob ein fremder Dritter, der nicht an der Körperschaft beteiligt ist, das Darlehen ebenfalls gewährt hätte.
 - Zweite Stufe: Bejaht man dies, ist zu fragen, ob der Dritte das Darlehen abweichend vom real gewährten Darlehen des Stpfl. auch ohne die fremden Sicherungsmittel gewährt hätte.
- *Erste Stufe (realitätsgerechte Vergleichshypothese)*: Die FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) hat unter Nr. 2 Kriterien aufgestellt, nach denen die Gewährung eines Gesellschafter-Darlehens als nicht fremdüblich anzusehen sein soll:
- 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.

Auch wenn diese Kriterien keine Bindungswirkung für die Gerichte entfalten, sind sie dem Grunde nach zutr. und grds. als Orientierungspunkte heranzuziehen (krit. dagegen DRZ/QUILITZSCH, DStR 2015, 545 [547]). Das entbindet jedoch nicht von der Prüfung, ob im konkreten Einzelfall etwas anderes gilt. Abzustellen ist auf das „Gesamtbild der Finanzierungsumstände“, die sich aus der Interpendenz der Einzelumstände (Zinshöhe, Bonität, Solvenz Kriterien, Ratings, unausgeschöpfte Kreditvolumina uÄ) ergeben (dazu U. PRINZ, FS Schaumburg, 2009, 459 [468], zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG; LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [263]). Es kann uE bei einer solchen Gesamtschau uU auch ausreichen, wenn eine fehlende oder unzureichende Sicherheit durch einen Risikozuschlag im Zinssatz kompensiert wird, der einen – gleichwohl risikoaffinen – Darlehensgeber ebenfalls zur Gewährung des Darlehens veranlasst hätte (vgl. GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [101]; KOSNER/KAISER, DStR 2012, 925 [927]). Der Umstand, dass ein solcher „Risiko-Darlehensgeber“ sein eigenes Risiko durch eine Vielzahl von Darlehen an mehrere Darlehensnehmer streut, fällt uE nicht ins Gewicht, weil auch ein solcher „Risiko-Darlehensgeber“ bei jedem einzelnen Darlehen eine Rendite als wahrscheinlicher gegenüber einem Verlust bewertet.

► *Zweite Stufe (Vergleichshypothese anhand fingierter Realität)*: Konnte der Fremdvergleich (erste Stufe) nur bejaht werden, weil fremdübliche Sicherheiten gestellt wurden, ist auf der zweiten Stufe zu prüfen, wie diese Sicherheiten zustande gekommen sind. Bei der Prüfung der Kreditwürdigkeit der Gesellschaft dürfen

dann nur ihre eigenen Sicherungsmittel einbezogen werden. Dazu gehören alle Sicherungsmittel, über die die Körperschaft selbst verfügt, einschließlich solcher, die sie aus eigenen Mitteln von außen erhält, zB eine eigenfinanzierte Bankbürgschaft, nicht aber eine von einem Dritten finanzierten Bankbürgschaft, auch wenn der Dritte selbst Gesellschafter ist (vgl. NEUMANN/STIMPEL, GmbHR 2008, 57 [62]). Insbesondere scheitert der Fremdvergleich daher auch, wenn die Sicherheit von einer Mutter(-personen-)gesellschaft, einer anderen Konzerngesellschaft (Schwester- oder Tochtergesellschaft) oder einem anderen Gesellschafter gewährt wird und diese Stellung der Sicherheit ihrerseits nicht fremdüblich durch die darlehensnehmende Körperschaft selbst abgesichert wird. Auch bei Betriebsaufspaltungen, bei denen die Betriebs-GmbH kaum über ausreichendes Vermögen verfügen wird und daher keine eigenen Sicherungsmittel anbieten kann, wird der Fremdvergleich regelmäßig scheitern (LEVEDAG, GmbHR 2016, 261 [263]).

Zumindest in Konstellationen, in denen sowohl der Darlehensgeber als auch der Sicherungsgeber als Stpfl. (Abs. 2 Satz 2) dem Teilabzugsverbot bzw. als Gesellschafter (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG) dem Abzugsverbot unterliegen, muss der überschießende Tatbestand zur Vermeidung von Doppelberücksichtigungen teleologisch reduziert werden.

Beispiel 1: A und B halten im BV jeweils 50 % der Anteile an der X-GmbH. A gewährt der X-GmbH ein marktüblich verzinstes Darlehen iHv. 1000, das von B durch eine Bürgschaft abgesichert wird, die nicht fremdüblicherweise von der X-GmbH mit eigenen Mitteln unterlegt wird. – Bei A ist Abs. 2 Satz 1 Alt. 1 einschlägig. Auch ein Fremdvergleich nach Abs. 2 Satz 3 würde zumindest nach dem Wortlaut scheitern: Zwar hält die Darlehenshingabe auf der ersten Stufe einem Fremdvergleich statt (Vollverzinsung, Sicherheit). Jedoch darf die nicht fremdübliche Stellung der Sicherheit durch B wegen Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 nicht berücksichtigt werden. Im Falle eines Darlehensverlustes dürfte A die Ausbuchung des Darlehens (BV-Minderung: 1000) nur zu 60 % stl. abziehen (600). Die Inanspruchnahme des B aus der Bürgschaft führt dagegen zu einer voll stpfl. BV-Mehrung (1000). Im Erg. würde der wirtschaftlich neutrale Vorgang in einer Gesamtbetrachtung bei A zu einem Gewinn von 400 (./ 600 + 1000) führen. Bei B unterliegt die Inanspruchnahme aus der Sicherheit dagegen dem Abs. 2 Satz 2 Alt. 2. Einen Fremdvergleich hinsichtlich der Stellung der Sicherheit sieht Abs. 2 Satz 3 nicht ausdrücklich vor (dazu noch unten). Diesen könnte B aber mangels Rückabsicherung durch die X-GmbH auch nicht erfolgreich führen. Seine BV-Minderung iHv. 1000 aus der Inanspruchnahme der Sicherheit ist ebenfalls nur mit 600 stl. abzichbar.

Zur Vermeidung eines doppelten Teilabzugs ist uE der Teilabzug beim Darlehensgeber zumindest in den Fällen nicht vorzunehmen, in denen – wie im Beispiel 1 – auch der Sicherungsgeber dem Teilabzug unterliegt. Dies kann durch eine entsprechende Auslegung des Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 geschehen, indem als „eigene Sicherungsmittel der Körperschaft“ auch solche angesehen werden, die ein an ihr qualifiziert beteiligter Gesellschafter hingibt, bei dem eine Inanspruchnahme aus der Sicherheit entweder dem Teilabzug nach Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 (im Beispiel 1 der B) oder dem Abzugsverbot aus § 8b Abs. 3 Satz 4 Alt. 2 KStG (statt B eine B-GmbH) unterliegt. Aufgrund des Näheverhältnisses des B zur X-GmbH (qualifizierte Beteiligung) und der daraus bereits erfolgten Einbeziehung in die nachteiligen Rechtsfolgen ist es uE berechtigt, hier zugunsten des A bei dessen Fremdvergleich wirtschaftlich von „eigenen Sicherungsmitteln“ der Körperschaft auszugehen.

Soweit dagegen ein (anderweitiges) Näheverhältnis besteht, das nicht zur Einbeziehung des Sicherungsgebers in den Teilabzug führt (voller Abzug aus der Inanspruchnahme), ist die Einschränkung des Fremdvergleichs durch Abs. 2

Satz 3 Halbs. 2 beim Darlehensgeber noch zur Vermeidung von Umgehungs-gestaltungen gerechtfertigt.

Beispiel 2: Wie oben, allerdings mit dem Unterschied, dass B nur zu 24 % an der X-GmbH beteiligt ist. – B fällt im Falle einer Inanspruchnahme aus der Bürgschaft mangels qualifizierter Beteiligung nicht unter Abs. 2 Satz 2 und kann daher die BV-Minderung (1000) voll abziehen. Lediglich bei A kommt es zum Teilabzug (600) der BV-Minderung (1000) aus dem Darlehensverlust, obwohl es durch die Inanspruchnahme des B aus der Bürgschaft zu einer voll stpfl. BV-Mehrung (1000) kommt.

Fremdvergleich bei Stehenlassen eines Darlehens: Mit dem zweiten Anknüpfungspunkt hat der Gesetzgeber die vorherige Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) umgesetzt, nach der bereits eine Darlehensüberlassung auch dann einem Fremdvergleich nicht standgehalten hat, wenn das Darlehen zwar verzinslich war und auch Sicherheiten gestellt wurden, aber das Darlehen bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert wurde. Durch die gesetzliche Normierung wird man nun davon ausgehen müssen, dass erst durch das Stehenlassen eine gesellschaftliche Veranlassung über die Vermutung nach Abs. 2 Satz 2 hinaus begründet wird, sie vorher also nicht vorlag.

Beim Drittvergleich 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. Vom Stpfl. wird dann verlangt, sich wie ein externer Kreditgeber zu verhalten. Hätte dieser das Darlehen zurückgefordert, was man regelmäßig annehmen wird, scheidet der Fremdvergleich.

Die Wahrung des Fremdvergleichs führt regelmäßig zu einem Konflikt mit dem Insolvenzrecht. Wird der Gesellschaft aufgrund ihrer Forderung auf Rückgewähr der Darlehensforderung eine Sicherheit oder Befriedigung gewährt, führt dies nach Maßgabe der § 135 Abs. 1 iVm. § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO zur insolvenzrechtl. Anfechtbarkeit. Dieser Konflikt wird nur so zu lösen sein, dass der Gesellschafter zwar – wie ein externer Darlehensgeber – das Darlehen zurückfordert, die Gesellschaft (ggf. handelnd durch den nämlichen Gesellschafter als Geschäftsführer) die Rückforderung aber mit Hinweis auf die insolvenzrechtl. Anfechtbarkeit verweigert. Da es bei Abs. 2 Satz 2 lediglich auf die Zurückforderung und nicht auf eine erfolgreiche Zurückgewähr ankommt, genügt der Stpfl. so uE den Anforderungen des Fremdvergleichs. Insoweit wird die vielfach kritisierte Tatbestandsalternative faktisch leerlaufen.

Fremdvergleich bei Hingabe einer Sicherheit (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2): Der Fremdvergleich bezieht sich ausdrücklich auf das Darlehen (Gewährung oder Stehenlassen), nicht aber auf eine Sicherheit, die für das Darlehen hingegeben wurde (Abs. 2 Satz 2 Alt. 2). Die gesetzliche Vermutung einer gesellschaftlichen Veranlassung kann bei Hingabe einer Sicherheit also nicht mit dem Nachweis widerlegt werden, es handele sich um eine fremdübliche Sicherheit, die ebenso ein Dritter gewährt hätte. Nach dem Wortlaut gilt das selbst dann, wenn es sich um eine von der Körperschaft aus eigenen Mitteln finanzierte Sicherheit handelt (etwa Bürgschaft). Das ist schwer nachvollziehbar, weil selbst ein Darlehen des Gesellschafters, das durch eine Bankbürgschaft gesichert wird, die von der Körperschaft mit eigenen Mitteln finanziert wurde, dem Fremdvergleich standhalten kann. Gleichwohl ist der Wortlaut hier eindeutig, weil Abs. 2 Satz 3 hier allein bei einem Darlehen eine Widerlegungsmöglichkeit einräumt (im Erg. jeweils zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG auch Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279g; Dötsch/Pung, DB 2007, 2669 [2671]; aA Kosner/Kaiser,

II. Anwendung für BV-Minderungen (Sätze 2 bis 5) Anm. 73–75 § 3c

DStR 2012, 925 [926], die insoweit einen hypothetischen Drittvergleich vornehmen wollen).

Soweit der Stpfl. durch die Inanspruchnahme aus der Sicherheit eine werthaltige Darlehensforderung (Rückgriffsanspruch gegenüber der Körperschaft) erhält, fallen noch keine BV-Minderungen oder BA an (s. Anm. 72). Kommt es hinsichtlich des Rückgriffsanspruchs dann zu einer BV-Minderung oder BA, ist ein Fremdvergleich allein zum Zeitpunkt des Stehenlassens des Darlehens zu führen. Für die Gewährung des Darlehens ist der Fremdvergleich bereits erbracht, weil dieser bereits von einem Dritten erbracht wurde.

4. Rechtsfolge zu Abs. 2 Sätze 2 bis 4

74

Liegen die Voraussetzungen vor, sind die BV-Minderungen oder BA nur anteilig zu 60 % zu berücksichtigen. Bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1) erfolgt diese Korrektur außerbilanziell (s. Anm. 65).

5. Wertaufholungen durch Teilwertzuschreibungen (Abs. 2 Satz 5)

75

Abs. 2 Satz 5 enthält eine Korrespondenzregel für Teilwertzuschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) auf Darlehen: Diese Wertaufholungen bleiben zu 40 % stfrei, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) das Teilabzugsverbot nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 angewendet worden ist.

Anteilig berücksichtigte Teilwertabschreibung vor Geltung des Abs. 2 Sätze 2 bis 4: Die anteilige Freistellung der Wertaufholung gilt nach dem Wortlaut nur dann, wenn die anteilige Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung auf der Anwendung von Abs. 2 Satz 2 beruht. Somit erfasst die Regelung ihrem Wortlaut nach nicht solche Fälle, in denen es aufgrund der vorherigen Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292) zu einer nur anteiligen Berücksichtigung kam. Soweit solche StBescheide noch nicht bestandskräftig und änderbar sind, sind sie zu korrigieren. Ist der Bescheid dagegen nicht korrigierbar und tritt in solchen Fällen ab dem VZ 2015 eine Wertaufholung ein, ist uE zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung eine anteilige StFreistellung der Wertaufholung geboten (s. Anm. 11). Auch wenn als Rechtsgrundlage hierfür §§ 163, 227 AO herangezogen werden können (BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 20: „aus Gründen der sachlichen Billigkeit“), liegt die anteilige StFreistellung nicht im Ermessen der FinVerw., sondern ist zwingend geboten. Im Übrigen wäre es seitens der FinVerw. eine Zuwiderhandlung gegen das eigene frühere Verhalten (*venire contra factum proprium*), wenn die Wertaufholungen nunmehr voll besteuert werden müssten.

Unabhängig von den Altfällen sind zahlreiche Möglichkeiten von Wertsteigerungen denkbar, in denen eine zuvor vorgenommene Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nur anteilig berücksichtigt wurde, eine spätere Wertaufholung aber gerade nicht durch § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) erfolgt und damit nicht ausdrücklich nach Abs. 2 Satz 5 nur anteilig berücksichtigt wird. In all diesen Fällen ist uE zwingend Abs. 2 Satz 5 analog anzuwenden, soweit die Voraussetzungen für eine Teilwertzuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 iVm. Nr. 1 Satz 4 vorgelegen hätten, wenn die Darlehensforderung im BV fortbestanden hätte. Die Planwid-

rigkeit der Regelungslücke bei vergleichbarer Interessenlage ergibt sich uE schon dadurch, dass ansonsten eine verfassungsrechtl. nicht zu rechtfertigende Übermaßbesteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Übermaßverbot, s. Anm. 11) entstehen würde (Anm. 72; ebenso [auch] zur Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG: § 8b KStG Anm. 120; FUHRMANN/STRAHL, DStR 2008, 125 [128]; GOCKE/HÖTZEL, FS Herzig, 2010, 89 [102]; dagegen die Analogiefähigkeit der Parallelnorm in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG wegen ihres Ausnahmecharakters generell abl. HERLINGHAUS in RÖDDER/HERLINGHAUS/NEUMANN, 2015, § 8b KStG Rz. 357; GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 8b KStG Rz. 279i). Das gilt insbes. in folgenden Konstellationen:

▶ *Analoge Anwendung bei Rückzahlung des Darlehens:* Wird das Darlehen zurückgezahlt und hat eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) stattgefunden, die nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nur anteilig berücksichtigt wurde, hat aber vor Rückzahlung keine nach Abs. 2 Satz 5 nur anteilig berücksichtigte Teilwertzuschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4) stattgefunden (etwa bei Unterjährigkeit), ist der daraus entstehende Gewinn uE nach Abs. 2 Satz 5 analog nur anteilig zu berücksichtigen.

▶ *Analoge Anwendung im Besserungsfall beim Forderungsverzicht mit Besserungsschein:* Eine vergleichbare Situation ergibt sich im Zeitpunkt des Besserungsfalls, wenn zuvor ein Forderungsverzicht mit Besserungsschein gewährt wurde, der zu BV-Minderungen oder BA geführt hat, die nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nur anteilig stl. berücksichtigt wurden (s. Anm. 72).

▶ *Analoge Anwendung bei Wertaufholung durch eine Veräußerung oder Abtretung der Forderung:* Wird durch die Veräußerung bzw. Abtretung der Forderung wirtschaftlich eine vorherige, nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) aufgeholt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4), ist uE Abs. 2 Satz 5 analog anwendbar (s. Anm. 72).

▶ *Analoge Anwendung bei der erfolgswirksamen Auflösung von Rückstellungen:* Bildet ein Stpfl. eine Rückstellung wegen der drohenden Inanspruchnahme aus einer Sicherheit, die nach Abs. 2 Satz 2 stl. nur anteilig berücksichtigt wird, ist zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung Abs. 2 Satz 5 analog anzuwenden, soweit eine spätere Auflösung der Rückstellung erfolgswirksam ist und daher zu einer BV-Mehrung führt (s. Anm. 72).

Aus Gründen der Rechtsklarheit wäre es uE geboten, Abs. 2 Satz 5 bereits im Wortlaut auf eine Weise weiter zu fassen, dass die aufgezeigten Analogien entbehrlich wären.

III. Anwendung im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 6)

76 1. Hintergrund, Verhältnis zu Abs. 2 Satz 1

Abs. 2 Satz 6 ersetzt bei Vorliegen von besonderen Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 das dortige Erfordernis eines „wirtschaftlichen Zusammenhangs“. Im Anwendungsbereich (Überlassung von WG) wird Abs. 2 Satz 1 daher nicht verdrängt, so dass uE ein Rückgriff auf Abs. 2 Satz 1 möglich ist, wenn etwa keine qualifizierte Beteiligung iSd. Abs. 2 Satz 6 (s. Anm. 82) vorliegt („ungeachtet ...“), aber gleichwohl ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 bejaht werden kann. Nach hier vertretener Auffassung erweitert

III. Anwendung bei Überlassung von WG (Satz 6) Anm. 76–77 § 3c

Abs. 2 Satz 6 den Anwendungsbereich iSd. Abs. 2 Satz 1 auch nicht, weil sich das dortige Erfordernis eines „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ nach der uE zutreffenden Rspr. des BFH anhand der gesellschaftlichen Veranlassung bestimmt (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21) und eine solche gesellschaftliche Veranlassung auch Tatbestandsvoraussetzung in Abs. 2 Satz 6 ist (s. Anm. 79).

Vor allem werden von Abs. 2 Satz 6 uE auch keine substanzbezogenen Wertminderungen oder Aufwendungen in Bezug auf das überlassene WG erfasst (s. Anm. 81). Die Regelung hat daher gegenwärtig lediglich einen deklaratorischen Charakter. Sie sichert die Rechtslage gesetzlich ab (so auch BTDrucks. 18/3017, 38), wie sie in der BFH-Rspr. (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21) und der bisherigen Verwaltungsauffassung (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292, Nr. 1; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 2–9, 14–16) zum Ausdruck gekommen ist. Daran ändert auch die Formulierung „Satz 1 ist außerdem (...) anzuwenden“ nichts, denn zumindest schreibt die Neuregelung ab dem VZ 2015 die bis zum VZ 2014 geltende Rechtslage gesetzlich fest, die sich zuvor nur aus der BFH-Rspr. und der Verwaltungsauffassung ergab. Ein Abrücken von den bisherigen Positionen ist daher nur noch im Rahmen der gesetzlichen Grenzen des Abs. 2 Satz 6 möglich. Insoweit wirkt Abs. 2 Satz 6 konstitutiv. Das ist insbes. bedeutsam, weil gerade die anteilige Anwendung des Teilabzugsverbots bei teilentgeltlichen Überlassungen zuvor in der finanzgerichtlichen Rspr. (FG Münster v. 14.4.2011 – 6 K 2973/09 E, F, EFG 2011, 1860, rkr.; FG Düss. v. 19.4.2006 – 15 V 346/06 A (F), juris, rkr., AdV; FG Rhld.-Pf. v. 23.9.2009 – 2 K 1486/08, EFG 2011, 861, nrkr.) und von Teilen der Literatur krit. gesehen und abgelehnt wurde (vgl. NACKE, FR 2011, 699 [705]; BINNEWIES, AG 2015, 157).

Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/3017, 38) nennt Betriebsaufspaltungen als typische Anwendungsfälle („insbesondere“); der Wortlaut ist aber nicht auf solche beschränkt. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in den BFH-Anlassfällen (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21), die den Gesetzgeber augenscheinlich zur Regelung in Abs. 2 Satz 6 bewegt haben (s. Anm. 76), allesamt Betriebsaufspaltungen vorlagen.

Die gesellschaftliche Veranlassung wird bei Abs. 2 Satz 6 – anders als bei Abs. 2 Sätze 2 bis 4 – nicht durch qualifizierte Beteiligung (s. Anm. 71, 82) vermutet und muss daher auch nicht erst durch einen Fremdvergleich, für den der Stpfl. die Darlegungslast trägt, widerlegt werden (s. Anm. 73). Vielmehr bildet der Fremdvergleich bei Abs. 2 Satz 6 das maßgebliche Abgrenzungskriterium zur Bestimmung der gesellschaftlichen Veranlassung (s. Anm. 79).

Überblick über die Tatbestandsvoraussetzungen:

- (1) Überlassung eines WG eines Gesellschafters an eine Körperschaft,
- (2) gesellschaftliche Veranlassung der Überlassung,
- (3) unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung,
- (4) BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Überlassung,
- (5) Qualifizierte Beteiligung.

Einstweilen frei.

77

2. Die Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen

78 a) Überlassung eines Wirtschaftsguts vom Gesellschafter an eine Körperschaft

Nach dem Wortlaut müssen BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Überlassung von WG beim Gesellschafter der Körperschaft entstehen. Das setzt uE zumindest eine unmittelbare Beteiligung des Überlassenen an der Körperschaft voraus. Eine ausschließlich mittelbare Beteiligung des Überlassenen – sei es über eine KapGes. oder PersGes. – ist daher bei Abs. 2 Satz 6 (anders als bei Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 71) nicht ausreichend (s. Anm. 82). Ein „Überlassungsverhältnis“ muss daher zwingend zwischen dem Gesellschafter und der Körperschaft bestehen. Der Rechtsgrund dieses „Überlassungsverhältnisses“ (Miet- oder Pachtvertrag, bloß faktische Einräumung der Nutzungsmöglichkeit) ist dabei unerheblich.

Natürliche Person als überlassender Gesellschafter: Abs. 2 Satz 6 ist grds. einschlägig, wenn eine natürliche Person die WG in ihrem eigenen BV hält und diese einer KapGes. überlässt, an deren Grund- oder Stammkapital sie selbst als Gesellschafterin beteiligt ist. Zum weiteren Erfordernis einer qualifizierten Beteiligung s. Anm. 82.

Personengesellschaft als überlassender Gesellschafter: Ebenso ist Abs. 2 Satz 6 grds. einschlägig, wenn eine PersGes. die WG in ihrem eigenen Gesellschafts-BV hält und diese einer KapGes. überlässt, an deren Grund- und Stammkapital sie selbst als Gesellschafterin beteiligt ist. Ob die Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 6 eintreten, hängt dann weiter davon ab, ob eine natürliche Person (als Mitunternehmer der PersGes.), der letztlich die BV-Minderungen oder BA über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 als Stpfl. zugerechnet werden, die Anforderungen an einer qualifizierten Beteiligung (s. Anm. 82) erfüllt.

79 b) Gesellschaftliche Veranlassung der Überlassung (zugleich Fremdvergleich)

Das Tatbestandsmerkmal erfüllt eine doppelte Funktion: Es grenzt einerseits von der nicht stbaren Sphäre und andererseits von einer betrieblichen Veranlassung unabhängig vom Gesellschaftsverhältnis ab. Das ausdrückliche Erfordernis einer gesellschaftlichen Veranlassung trägt maßgeblich dazu bei, dass die Regelung in Abs. 2 Satz 6 einen deklaratorischen Charakter hat (s. Anm. 76). Aus dem ausdrücklichen Erfordernis folgt insbes., dass eine gesellschaftliche Veranlassung bei Abs. 2 Satz 6 nicht bereits durch die Un- oder Teilentgeltlichkeit der Überlassung der WG (Anm. 80) und der qualifizierten Beteiligung (Anm. 82) – unwiderlegbar oder widerlegbar – vermutet wird.

Steuerbarkeit der Überlassung: Bei der unentgeltlichen Überlassung von WG stellt sich zunächst die Frage, ob insoweit eine Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der Überlassung besteht, also die Überlassung und die mit ihr im Zusammenhang stehenden Aufwendungen überhaupt stbar sind. Das ist im Falle einer gesellschaftlichen Veranlassung grds. zu bejahen. Dies beruht auf der Erwägung, dass der vom Gesellschafter gewährte Nutzungsvorteil idR den Gewinn der KapGes. erhöht, an dem der Gesellschafter teilhaben wird und entsprechende Beteiligungserträge erzielen kann (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081, jeweils mwN). Die Einkünfteerzielungsabsicht ergibt sich in diesem Fall aus dem Streben, Erträge aus der Beteiligung der KapGes. oder Gewinne aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahmen der Beteiligung zu erzielen (BFH v. 28.2.2013 – IV

R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081, jeweils mwN). Sind jedoch an der Körperschaft im Übrigen ausschließlich nahe Angehörige des Stpfl. beteiligt und geht der Beitrag, den der Stpfl. durch seine unentgeltliche Nutzungsüberlassung an die Körperschaft leistet, über seine Beteiligungsquote hinaus, ist der überschießende Teil nur dann betrieblich veranlasst, wenn auch ein fremder Dritte eine überquotale Nutzungsüberlassung geleistet hätte. Scheitert dieser Fremdvergleich, ist der die Beteiligungsquote übersteigende Anteil der Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 oder 2 nicht abziehbar (vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFHE 191, 506). Da § 12 gegenüber § 3c vorrangig ist (s. Anm. 21), ist dieser Fremdvergleich vorrangig zu prüfen.

Keine vom Gesellschaftsverhältnis unabhängige betriebliche Veranlassung: Die Überlassung der WG darf auch nicht (mehr) durch ein Miet- oder Pachtverhältnis, sondern muss durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Entscheidend ist uE auch bei Abs. 2 Satz 6 das auslösende Moment, also die engere Beziehung, die im Vordergrund steht und die andere verdrängt.

BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21, jeweils zu Abs. 2 Satz 1.

Maßgeblich sind insoweit die Gesamtumstände des jeweiligen Einzelfalls (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081). Dabei erfolgt die Abgrenzung durch einen Fremdvergleich: Erfolgt die Überlassung zu fremdüblichen Konditionen, ist sie durch das Miet- oder Pachtverhältnis veranlasst (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081). Hätte ein fremder Dritter in der konkreten Situation das WG nicht bzw. nicht mehr zu den zugrunde liegenden Konditionen (Höhe der Gegenleistung, Laufzeit) überlassen, liegt eine gesellschaftliche Veranlassung vor (BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21).

Wechsel des Veranlassungszusammenhangs: Dieser Veranlassungszusammenhang kann sich im Laufe der Zeit ändern (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21). Bei Veränderungen sind die Gründe des verpachtenden Gesellschafters anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln und unter dem Gesichtspunkt eines Fremdvergleichs zu würdigen (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802). Soweit etwa der ursprünglich fremdübliche Miet- oder Pachtzins (teilweise) gestundet oder erlassen wird, ist entscheidend, ob ein fremder Dritter sich ebenso verhalten hätte. Keine gesellschaftliche Veranlassung liegt daher vor, wenn die marktüblichen Entgelte generell gesunken sind und auch ein Dritter einer Preis-anpassung (etwa aus langfristig strategischem Interesse) zugestimmt hätte. Gleiches gilt, wenn etwa eine Stundung oder ein (teilweiser) Verzicht im Rahmen einer fremdüblichen Sanierung erfolgt und auch von einem fremden Dritten getragen worden wäre bzw. getragen worden ist.

BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21; BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292, Nr. 3; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 16; FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 (400).

Hätte der fremde Dritte einer Stundung, einem Verzicht oder einer Anpassung des Entgelts nicht zugestimmt und den Miet- oder Pachtvertrag (außerordent-

lich) gekündigt, liegt dagegen eine gesellschaftliche Veranlassung vor (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292, Nr. 3; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 16).

Für sich genommen nicht ausreichend zum Bestehen des Fremdvergleichs ist dagegen das Motiv, durch einen Verzicht oder eine Stundung des Entgelts dem Bestand und der Erhaltung des Miet- oder Pachtverhältnisses zu dienen (BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21). Wird ein Entgelt, das zuvor über bzw. im oberen Bereich der Marktüblichkeit lag, auf ein noch marktübliches Entgelt angepasst, kann das im konkreten Einzelfall noch für eine Fremdüblichkeit sprechen (BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21). Gleiches gilt, wenn ein Verzicht oder eine Stundung rechtl. und tatsächlich auf einen kurzen Zeitraum begrenzt wird und anschließend wieder die vollen Beträge gezahlt werden (BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21).

Feststellungslast für den Fremdvergleich: Diese trägt – anders als bei der Gewährung von Darlehen (Abs. 2 Sätze 2 bis 4, s. Anm. 73) – das FA (BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081), wobei dem Stpfl. eine Mitwirkungspflicht zukommt, die ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen für eine Veranlassung im Miet- oder Pachtverhältnis erfordert. Insoweit gilt nach Abs. 2 Satz 6 nichts anderes als bei Abs. 2 Satz 1 (dazu ebenso BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817, zur Rechtslage bis zum VZ 2014).

80 c) Unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung

Ob eine Unentgeltlichkeit oder eine Teilentgeltlichkeit vorliegt, ergibt sich dem Grunde und der Höhe nach aus einem Vergleich mit dem marktüblichen Entgelt. Soweit die Marktüblichkeit insoweit eine Bewertungsspanne eröffnet, ist uE der unterste Wert innerhalb der Spanne anzusetzen.

Von einer Teilunentgeltlichkeit ist uE auch auszugehen, wenn der Miet- oder Pachtvertrag nicht gekündigt wird, obwohl ihn ein fremder Dritter gekündigt hätte, aber gleichwohl der volle (marktübliche) Miet- oder Pachtzins eingefordert (kein Verzicht, keine Stundung, keine Preisanpassung), aber tatsächlich nicht (mehr) gezahlt wird (insoweit ebenfalls auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellend BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802, zur Rechtslage bis zum VZ 2014). Der entgeltliche Teil einer solchen „faktischen“ Teilentgeltlichkeit dürfte sich – ohne Verzicht oder Stundung – dann letztlich anhand der zu erwartenden Quote hinsichtlich des Entgelts im Falle einer Insolvenz orientieren.

81 d) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern

Nicht substanzbezogene Aufwendungen: BV-Minderungen oder BA iSd. Abs. 2 Satz 6 sind jedenfalls nicht substanzbezogene Aufwendungen im Zusammenhang mit den überlassenen WG. Dazu zählen ua. Finanzierungsaufwendungen, Betriebskosten (etwa Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten), Versicherungsbeiträge oder andere Unterhaltungsaufwendungen.

Keine Anwendung auf substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen: Überwiegend wird vertreten, dass von Abs. 2 Satz 6 nunmehr auch substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen erfasst sind

(OFD Frankfurt v. 27.9.2018 – S 2128 A - 007-St 213, juris; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 18; OTT, DStZ 2016, 14 [16, 19]; VON BECKERATH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3c Rz. 30g; VON BECKERATH in KSM, § 3c Rz. C 71 [5/2017]; wohl auch ERHARD in BLÜMICH, § 3c Rz. 69 [11/2017]; BINNEWIES, AG 2015, 157). Nach dieser Auffassung ist Abs. 2 Satz 6 etwa auch auf die lineare AfA, Teilwertabschreibungen oder Erhaltungsaufwand anwendbar (zur Qualifikation als substanzbezogene Aufwendungen s. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 2, 8; krit. dagegen GRAGERT/WIBBORN, NWB 2013, 3936 [3940]). Dem ist uE nicht zu folgen:

► *Wortlaut:* Der Wortlaut ist weit gefasst. Im Zusammenhang mit der Überlassung von WG stehen grds. auch substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen. Das heißt aber nicht, dass der Wortlaut nicht einer einschränkenden Auslegung zugänglich ist. Insoweit gilt nichts anderes als bei Abs. 2 Satz 1. Dort hat der BFH für die bis zum VZ 2014 geltende Rechtslage aber gerade substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen im Zusammenhang mit der Überlassung von WG vom Anwendungsbereich ausgeschlossen (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21). Dem widerspricht auch nicht, dass der Wortlaut von Abs. 2 Satz 6 auch Veräußerungskosten erfasst (dazu noch unten). Diese können zwar ausschließlich bei Substanzrealisierungen (= Veräußerungen) entstehen, erfassen aber selbst keine substanzbezogenen Aufwendungen.

► *Genese:* Auch die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/3017, 38) ist ambivalent. Beispielhaft werden dort lediglich Refinanzierungsaufwendungen oder Unterhaltungsaufwendungen genannt, also lediglich laufende, nicht substanzbezogene Aufwendungen. Im Übrigen wird aber darauf abgestellt, dass die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich abgesichert werden soll. Nach BMF (BMF v. 23.10.2013 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2013, 1269, Rz. 2, 8) – der zuletzt geltenden Verwaltungsauffassung – waren substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen gerade ausdrücklich vom Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 1 ausgeschlossen. In einem weiteren Absatz verweist die Gesetzesbegründung jedoch ausdrücklich auf die Nr. 1 in BMF v. 8.11.2010 (BMF v. 8.11.2010 – IV C 6 - S 2128/07/10001, BStBl. I 2010, 1292). Dort geht es aber nur um die Abgrenzung anhand des Veranlassungszusammenhangs und die Abgrenzung bei Teilentgeltlichkeit. Die ausdrückliche Erstreckung des Teilabzugsverbots auf substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen ergibt sich dort – auch anhand der dort genannten Beispielfälle – gerade nicht. Das gesetzgeberische Ziel, die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich abzusichern (BTDrucks. 18/3017, 38), wird demnach auch erreicht, wenn sich der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 6 auf nicht substanzbezogene Aufwendungen beschränkt.

► *Systematik:* Der BFH hat auch hinsichtlich der Überlassung von WG bei Abs. 2 Satz 1 (Rechtslage bis zum VZ 2014) zwischen nicht substanzbezogenen Aufwendungen einerseits und substanzbezogenen Wertminderungen und Aufwendungen andererseits differenziert (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21). Das entscheidungserhebliche Argument für den BFH war insoweit, dass es sich um selbständige WG handelt und Substanzgewinne durch Veräußerungen oder Entnahmen voll stpfl. sind

und dementsprechend auch substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen nicht dem Teilabzugsverbot nach Abs. 2 unterfallen. Diese Begründung trifft ebenso auf Abs. 2 Satz 6 zu und wird nicht durch die Formulierung „ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs (...)“ überschrieben. Entscheidend ist uE daher, dass bei der Überlassung von WG eine Sonderregelung fehlt, die spiegelbildlich Substanzgewinne dem Teileinkünfteverfahren unterwirft, wie sie etwa in Abs. 2 Satz 5 für Darlehensgewährungen uÄ normiert ist (s. Anm. 75). Ohne eine Andeutung des gesetzgeberischen Willens, solche Substanzgewinne spiegelbildlich nur anteilig zu erfassen, lässt sich Abs. 2 weder „umgekehrt“ anwenden (s. Anm. 9) noch eine entsprechende Analogie bilden (s. Anm. 75). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der BFH bei den Substanzverlusten an Darlehensforderungen, die nunmehr in Abs. 2 Sätze 2 bis 5 geregelt sind, gerade darauf abgestellt hat, dass insoweit ein „wirtschaftlicher Zusammenhang“ iSd. Abs. 2 Satz 1 fehle (vgl. BFH v. 18.4.2012 – X R 7/10, BStBl. II 2013, 791; BFH v. 18.4.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785; BFH v. 11.10.2012 – IV R 45/10, BFH/NV 2013, 518), und Abs. 2 Satz 6 nach seiner Eingangsformulierung „ungeachtet“ eines solchen „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ zum Teilabzugsverbot führe, denn dieses Merkmal war bei Abs. 2 Satz 1 der einzige (und zutreffende) normative Bezugspunkt für die einschränkende Auslegung, der sich bei Abs. 2 Satz 6 ebenso durch eine einschränkende Auslegung der dort erforderlichen „gesellschaftlichen Veranlassung“ herstellen lässt. Entsprechend hat der BFH bei der Übertragung dieser Grundsätze auf die Überlassung von WG gar nicht mehr ausdrücklich auf den „wirtschaftlichen Zusammenhang“, sondern direkt auf die „gesellschaftliche Veranlassung“ abgestellt (vgl. BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 28.2.2013 – IV R 4/11, BFH/NV 2013, 1081; BFH v. 17.3.2013 – X R 17/11, BStBl. II 2013, 817; BFH v. 17.3.2013 – X R 6/12, BFH/NV 2014, 21).

▶ *Sinn und Zweck:* Für eine Anwendung des Abs. 2 Satz 6 auf substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen spricht zunächst, dass sich ein solcher Aufwand letztlich im Nutzungsvorteil spiegelt, den die Körperschaft durch die un- oder teilentgeltliche Überlassung der WG hat und der damit den potenziellen Beteiligungsertrag und Veräußerungserlös erhöht. Insoweit lässt sich in der Tat eine gesellschaftliche Veranlassung auch von substanzbezogenen Wertminderungen oder Aufwendungen begründen. Vergegenwärtigt man sich dagegen, dass § 3c generell den Zweck hat, einen doppelten Steuervorteil zu vermeiden (s. Anm. 9), verfängt dieses Argument aber nicht. Werden Substanzgewinne beim Gesellschafter voll besteuert, während substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen nur anteilig abziehbar sind, entsteht spätestens bei der Gewinnrealisierung durch Veräußerung oder Entnahme der bisher überlassenen WG eine Übermaßbesteuerung (s. Anm. 9), die über die Vermeidung eines doppelten Steuervorteils hinausgeht und daher nicht mehr gerechtfertigt werden kann.

▶ *Gesamtergebnis:* Es ergibt sich uE bereits im Wege der Auslegung, dass Abs. 2 Satz 6 nicht auf substanzbezogene Wertminderungen oder Aufwendungen anzuwenden ist. Hätte der Gesetzgeber das erreichen wollen, hätte er durch einen gesetzlichen Verweis die Wertaufholungsregel aus Abs. 2 Satz 5 (s. Anm. 75) entsprechend auch in den Fällen des Abs. 2 Satz 6 zur Anwendung bringen müssen. Will man diesen Schritt de lege ferenda gehen, sollte zugleich die Wertaufholungsregel aus Abs. 2 Satz 5 zur Vermeidung von Analogien entsprechend erweitert werden (s. Anm. 75).

Veräußerungskosten: Ausdrücklich ist Abs. 2 Satz 6 auch auf Veräußerungskosten anzuwenden, soweit diese mit der Überlassung von WG in Zusammen-

hang stehen. Ob hier ein solcher Zusammenhang überhaupt bestehen kann, ist aber äußerst fraglich. Veräußerungskosten werden gerade durch eine Veräußerung selbst veranlasst und stehen mit dem Veräußerungsvorgang im Zusammenhang. Wird das WG veräußert, kann es vom Veräußerer nicht mehr überlassen werden. Irgendein „Zusammenhang“ zwischen Veräußerungskosten und der (vorherigen) Überlassung von WG lässt sich daher nicht begründen (ebenso LEVEDAG, GmbH 2016, 261 [265]; krit. auch OTT, DStZ 2016, 14 [19]). Insoweit läuft das Tatbestandsmerkmal leer. Nur wenn Veräußerungen der überlassenen WG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen würden (was aber nicht der Fall ist, s.o.), würde die Nennung der Veräußerungskosten überhaupt einen Sinn ergeben.

e) Qualifizierte Beteiligung

82

Während die WG unmittelbar vom Gesellschafter selbst überlassen werden müssen (s. Anm. 78), stellt Abs. 2 Satz 6 hinsichtlich der qualifizierten Beteiligung auf den Stpfl. ab. Steuerpflichtiger iSd. Abs. 2 Satz 6 kann nur eine natürliche Person sein, die die Einkünfte erzielt (arg. e § 2 Abs. 1 Satz 1). Die Anforderungen an die Art der Beteiligung (Grund- oder Stammkapital) oder ihren Zeitpunkt (gegenwärtig [„ist“] oder in der Vergangenheit [„war“]) entsprechen den Anforderungen der parallel in Abs. 2 Satz 2 verwendeten Begriffe. Insoweit kann auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden (s. Anm. 71). Unterschiede ergeben sich jedoch beim Erfordernis einer „unmittelbaren oder mittelbaren“ Beteiligung. Das hat seine Ursache in dem Umstand, dass bei Abs. 2 Satz 6 die WG einerseits unmittelbar durch den Gesellschafter selbst überlassen werden müssen und andererseits die Rechtsfolgen nur bei einem Stpfl. iSd. EStG eintreten können, der selbst zumindest mittelbar an der Körperschaft qualifiziert beteiligt sein muss.

Mittelbare Beteiligungen über Kapitalgesellschaften: Solche kommen bei Abs. 2 Satz 6 nur neben einer unmittelbaren Beteiligung, aber nicht auch ausschließlich in Betracht.

► *Mittelbare Beteiligungen neben einer unmittelbaren Beteiligung:* Ist ein Stpfl. zugleich unmittelbar und mittelbar über eine KapGes. beteiligt, ist die mittelbare Beteiligung jedenfalls bei der Ermittlung der Beteiligungsquote zu berücksichtigen. Die erforderliche Beteiligungsquote von mehr als 25 % kann sich also auch durch Hinzurechnung der durchgerechneten Quote aus den mittelbaren Beteiligungen zur unmittelbaren Beteiligung ergeben (zur Begründung s. Anm. 71).

Beispiel 1: A hält im eigenen BV eine 6 %-ige Beteiligung an der X-GmbH. Zudem ist A zu 40 % an der Y-GmbH beteiligt, die zu 50 % an der X-GmbH beteiligt ist. Überlässt A als Gesellschafter der X-GmbH dieser un- oder teilentgeltlich ein WG, ist Abs. 2 Satz 6 einschlägig, weil A unter Berücksichtigung seiner unmittelbaren (6 %) und mittelbaren (20 %) Beteiligung zu 26 % beteiligt ist.

► *Ausschließlich mittelbare Beteiligungen:* Ist der Stpfl. ausschließlich mittelbar ein- oder mehrstufig über eine KapGes. beteiligt, kann Abs. 2 Satz 6 nicht erfüllt sein, weil der Stpfl. dann kein Gesellschafter sein kann, dem BV-Minderungen oder BA im Zusammenhang mit der Überlassung von WG zugerechnet werden können.

Beispiel 2: A hält im eigenen BV 100 % der B-GmbH, die zu 50 % an der C-GmbH beteiligt ist (mittelbare Beteiligung iHv. 50 %). – Überlässt die B-GmbH die WG an die C-GmbH, sind etwaige BV-Minderungen im Zusammenhang mit der Überlassung allein bei der B-GmbH zu berücksichtigen und werden nicht dem A zugerechnet. Würde A eigene WG an die C-GmbH überlassen, entstünden im BV des A zwar etwaige BV-Minderungen oder BA; A wäre jedoch selbst kein – wie von Abs. 2 Satz 6 gefordert – Gesellschafter der C-GmbH.

Mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften: Bei solchen kann Abs. 2 Satz 6 einschlägig sein, wenn die PersGes. selbst die WG an die KapGes. (WG im Gesellschafts-BV) überlässt und der Stpfl. durchgerechnet eine qualifizierte Beteiligung an der KapGes. hält. Überlässt der Stpfl. dagegen eigene WG, ist Abs. 2 Satz 6 uE mangels eigener Gesellschafterstellung des Stpfl. nicht einschlägig.

Beispiel 3: An der C-KG sind A (80 %) und B (20 %) als Mitunternehmer beteiligt. Die C-KG hält 100 % der Anteile an der D-GmbH und überlässt ihr unentgeltlich WG. – Die C-KG hat der D-GmbH als deren Gesellschafterin die WG überlassen. BV-Minderungen im Zusammenhang mit der Überlassung werden A und B stl. zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Da A als Stpfl. mittelbar mit 80 % an der D-GmbH beteiligt ist, greift Abs. 2 Satz 6. Bei B (mittelbare Beteiligung nur 20 %) ist Abs. 2 Satz 6 nicht einschlägig, uU aber Abs. 2 Satz 1. – Hätte A eigene WG an die D-GmbH überlassen (Anteile im eigenen BV), wäre Abs. 2 Satz 6 dagegen nicht einschlägig, weil A selbst kein – wie von Abs. 2 Satz 6 gefordert – Gesellschafter der D-GmbH ist. Einschlägig wäre Abs. 2 Satz 6 uU nur, wenn A die WG an die C-KG überlässt (= WG im SonderBV des A zur C-KG) und die C-KG die WG an die D-GmbH weiterüberlässt, soweit dann BV-Minderungen im Zusammenhang mit der Überlassung an die D-GmbH im Gesellschafts-BV der C-KG als deren Gesellschafterin entstehen.

83 3. Rechtsfolge zu Abs. 2 Satz 6

In der Rechtsfolge differenziert Abs. 2 Satz 6 danach, ob die Nutzungsüberlassung der WG unentgeltlich oder teilentgeltlich erfolgt.

Unentgeltliche Nutzungsüberlassung: Die von der Norm erfassten BV-Minderungen oder BA (s. Anm. 81) sind zur Gänze nur zu 60 % zu berücksichtigen.

Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung: Die von der Norm erfassten BV-Minderungen oder BA (s. Anm. 81) sind anteilig zu 60 % und anteilig voll zu berücksichtigen. Der nur zu 60 % zu berücksichtigende Teil bestimmt sich nach dem Gesetz anhand des „unentgeltlichen Teils“. Entscheidend ist demnach das Verhältnis des tatsächlich gezahlten zum fremdüblichen Entgelt (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802). Nur in dem prozentualen Umfang, in dem das tatsächlich gezahlte hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt, unterfallen die Aufwendungen dem Teilabzugsverbot; im Übrigen sind sie in vollem Umfang abziehbar (BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802).

Bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1) erfolgt diese Korrektur außerbilanziell (s. Anm. 65).

84–89 Einstweilen frei.

90 IV. Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen für die Anwendung des Teilabzugsverbots nach Abs. 2 Satz 1 ausreichend (Abs. 2 Satz 7)

Abs. 2 Satz 7 konkretisiert den Anwendungsbereich des Teilabzugsverbots nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 50). Durch die gewählte Formulierung kommt es für die Anwendung des Teilabzugsverbots ab dem VZ 2011 (s. zum zeitlichen Anwendungsbereich Anm. 5) jedenfalls nicht mehr darauf an, ob überhaupt Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 anfallen (BFH v. 2.9.2014 – IX R 43/13, BStBl. II 2015, 257, Rz. 16; BFH v. 29.5.2018 – IX R 40/17, BFH/NV 2018, 944, Rz. 12). Diese Wirkung war vom Gesetzgeber auch ausdrücklich beabsichtigt (BTDrucks.

17/2249, 74, s. zur Bedeutung des Abs. 2 Satz 7 Anm. 13). Die stattdessen geforderte Absicht zur Erzielung von BV-Mehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a liegt bereits vor, wenn die Möglichkeit, solche zukünftig zu erzielen, nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann.

Genossenschaftsanteile: Ausreichend ist, wenn ein Mitglied nach der Satzung einen Anspruch auf Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthabens und des (anteiligen) Jahresüberschusses hat oder durch Übertragung des Geschäftsguthabens Einnahmen erzielen kann (FG Ba.-Württ. v. 27.4.2016 – 7 K 1221/14, juris, Rz. 17, rkr.).

Erneute Einschränkung des Teilabzugsverbots durch wortlautgetreue Auslegung möglich: Versteht man Abs. 2 Satz 7 jedoch – entgegen dem gesetzgeberischen Willen – wörtlich, kann das Teilabzugsverfahren bei § 17-Beteiligungen ausgeschlossen sein, wenn etwaige Gewinnausschüttungen der Abgeltungsteuer unterliegen (keine Option nach § 32d Abs. 2 Buchst. b). In diesem Fall wird der Abzug der „getätigten“ Aufwendungen (Verwaltungs- oder Finanzierungskosten) idR zwar wegen § 20 Abs. 9 Satz 1 nicht möglich sein. Entsteht jedoch ein Veräußerungs- (§ 17 Abs. 1) oder Auflösungsverlust (§ 17 Abs. 4), ist dieser grds. abziehbar, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bei § 17 bejaht wird, wobei im Rahmen der erforderlichen Renditebetrachtung auch die Gewinnausschüttungen berücksichtigt werden müssten, die der Abgeltungsteuer unterlegen haben (zur Gesamtbetrachtung von Ertrags- und Vermögenssteigerungen bei Beteiligungen hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht [BFH v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668] s. auch Anm. 57). Kommt man also zu dem Erg., dass der Veräußerungs- oder Auflösungsverlust grds. stbar ist, sind die Einnahmen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c zu 40 % stfrei. Die Aufwendungen (AK, auch nachträgliche AK oder Veräußerungskosten) unterliegen dem Teilabzugsverbot in diesem Fall nach Abs. 2 Satz 7 aber nur, wenn die Absicht bestand, mit der Beteiligung einen „Veräußerungspreis“ (= Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40) zu erzielen. Soweit die Gewinnausschüttungen der Abgeltungsteuer unterliegen (s.o.), können sie – anders als bei der Einkünfteerzielungsabsicht – nicht im Rahmen einer Gesamtrenditebetrachtung bei Abs. 2 Satz 7 berücksichtigt werden (= keine Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40). Verneint man demnach die besondere „Einnahmenerzielungsabsicht“ aus Abs. 2 Satz 7, sind die bei § 17 zu berücksichtigenden Aufwendungen voll abziehbar (vgl. FÖRSTER, GmbHR 2011, 393 [397]; NACKE, FR 2011, 699 [705]). Bei wortlautgetreuer Auslegung dürfte das nicht nur bei einem Totalverlust gelten, sondern auch, wenn absichtslos Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 anfallen. Abs. 2 Satz 7 schränkt insoweit das Abzugsverbot nach Abs. 2 Satz 1 ein, denn allein aus Abs. 2 Satz 1 lässt sich das Erfordernis einer „Einnahmenerzielungsabsicht“ nicht entnehmen (s. Anm. 55). Wird die Beteiligung hingegen im BV gehalten oder zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Gewinnausschüttungen optiert (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b), entspricht das allgemeine Erfordernis der Einkünfteerzielungsabsicht der besonderen „Einnahmenerzielungsabsicht“ aus Abs. 2 Satz 7, weil alle Beteiligungseinkünfte dem Teileinkünfteverfahren unterliegen (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b sowie c iVm. Satz 2). Liegt Einkünfteerzielungsabsicht vor, unterliegt der stbare Verlust daher stets dem Teilabzug nach Abs. 2 Sätze 1 und 2.

Stellungnahme: Unseres Erachtens ist die aufgezeigte, stark am Wortlaut orientierte Auslegung des Abs. 2 Satz 7 nicht zutr. Sie entspricht nicht dem gesetzgeberischen Willen (BTD Drucks. 17/2249, 74) und führt zu schwer nachvollziehbaren Differenzierungen (Beteiligung iSd. § 17 oder im BV). Der insoweit missglückte Wortlaut basiert (wohl) auf dem Umstand, dass der Gesetzgeber

sich nicht offensichtlich mit einer präzisen Formulierung (wie zB „Satz 1 ist auch anzuwenden, wenn überhaupt keine Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 oder Vergütungen iSd. § 3 Nr. 40a anfallen“) gegen die BFH-Rspr. (s. Anm. 13) stellen wollte.

Gleichwohl ist es nicht unwahrscheinlich, dass der BFH Abs. 2 Satz 7 ebenso wörtlich auslegen wird, wie er zuvor Abs. 1 Satz 1 ausgelegt hat (s. Anm. 5 und 12). Geschieht dies, ist es aber ebenso wahrscheinlich, dass sich der Gesetzgeber erneut mit einem Nichtanwendungsgesetz gegen eine solche BFH-Rspr. stellen wird.

V. Wertminderungen eines Organgesellschaftsanteils (Abs. 2 Satz 8)

Schrifttum: BEINERT/VAN LISHAUT, Steuerfragen bei Anteilskäufen und Sperrfristen, FR 2001, 1137; BLUMERS/BEINERT/WITT, Das Organschaftsmodell nach dem Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, DStR 2001, 1741; KREBÜHL, Besteuerung der Organschaft im neuen Unternehmenssteuerrecht, DStR 2002, 1241; MAIERTH/MÜLLER, Anmerkungen zu den Auswirkungen des neuen Steuerrechts auf Unternehmenskaufmodelle aus steuersystematischer Sicht, BB 2002, 598; U. PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004.

Nach Abs. 2 Satz 8 gilt Satz 1 auch für Wertminderungen des Anteils an einer OG, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind.

Inhalt und Zweck: Die Regelung in Abs. 2 Satz 8 steht im engen Zusammenhang mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b. Dort wird klargestellt, dass auch Entnahmen aus der Veräußerung oder Entnahme bzw. der Veräußerungspreis bei der Mitveräußerung einer OG iSd. §§ 14, 17, 18 KStG anteilig stfrei sind, wenn der OT eine natürliche Person ist (uU mittelbar über PersGes.). Vor der Änderung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b durch das UntStFG (s. Anm. 5) war diese Frage umstritten (vgl. DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 159 Fn. 469 mwN). Bereits durch die Änderung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b war klar, dass alle Ausgaben, die bei der Veräußerung oder Entnahme der OG stmindernd anzusetzen sind (Buchwert der OG, Veräußerungskosten), nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar sind (s. Anm. 24). Durch die gleichzeitige Einf. des Abs. 2 Satz 8 sind zudem auch Wertminderungen einer OG, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind, nur anteilig abziehbar. Erfasst werden im Wesentlichen abführungsbedingte Teilwertabschreibungen, also solche Teilwertabschreibungen, die der OT vornimmt, weil sich der Wert der OG mindert, da die OG aufgrund des Abführungsvertrags eine Gewinnabführung an den OT vorgenommen hat (vgl. § 14 Abs. 1 KStG). Dass abführungsbedingte Teilwertabschreibungen ohne die nunmehr ausdrückliche Regelung unter Abs. 2 Satz 1 fallen, wurde zuvor zu Recht bestritten (vgl. BLUMERS/BEINERT/WITT, DStR 2001, 1741 [1742] mwN; BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1148]) und in einem vergleichbaren Fall zu § 8b KStG aF auch von der Rspr. abgelehnt (BFH v. 13.11.2002 – I R 9/02, BStBl. II 2003, 489 [491]; ausdrücklich offengelassen für die Rechtslage ab 2001). Berücksichtigt man, dass der Gewinn der OG dem OT zugerechnet und bei diesem voll und nicht nur anteilig besteuert wird, war es gut vertretbar, korrespondierend von der vollen Abziehbarkeit einer gewinnabführungsbedingten Teilwertabschreibung auszugehen (zu § 3c im Organkreis s. zudem Anm. 24).

Verhinderung eines Steuervorteils durch das sog. Organschaftsmodell:

Mit der Einführung des Abs. 2 Satz 8 wollte der Gesetzgeber insbes. eine Gestaltung verhindern, mit der es möglich gewesen wäre, einen Betrieb unter Aufdeckung der stillen Reserven zu veräußern, ohne dass die stillen Reserven besteuert worden wären bzw. in irgendeiner Weise stl. verhaftet geblieben wären (vgl. BTDrucks. 14/7344, 7; krit. dagegen MAITERH/MÜLLER, BB 2002, 598 [602]). Das Modell basierte im Wesentlichen auf der Annahme, dass Abs. 2 bei abführungsbedingten Teilwertabschreibungen keine Anwendung findet (vgl. BLUMERS/BEINERT/WITT, DStR 2001, 1741 [1742]; KREBÜHL, DStR 2002, 1241 [1248]; MAITERH/MÜLLER, BB 2002, 598).

Beispiel (sog. Organschaftsmodell): Zur Vorbereitung der Veräußerung des Betriebs ihrer KapGes. (Ziel-GmbH) gründen die Anteilseigner A und B eine Mitunternehmerschaft, die die Ziel-GmbH erwirbt und eine kstl. Organschaft begründet. Anschließend veräußert die Ziel-GmbH ihren Betrieb an die Mitunternehmerschaft (interner *asset deal*). Das führt zwar zur Aufdeckung der im Betrieb verhafteten stillen Reserven, die aufgrund der organschaftlichen Zurechnung beim OT (Mitunternehmerschaft) voll stpfl. sind. Der OT (Mitunternehmerschaft) nimmt zugleich eine abführungsbedingte Teilwertabschreibung auf seine OG (Ziel-GmbH) vor, die den Gewinn gänzlich neutralisieren würde, wenn die Teilwertabschreibung voll abziehbar wäre, also Abs. 2 nicht anwendbar wäre. Anschließend kann die Mitunternehmerschaft samt Betrieb an den eigentlichen Käufer steuerneutral veräußert werden, weil die stillen Reserven bereits aufgedeckt sind.

Das Organschaftsmodell kann nach Einführung des heutigen Abs. 2 Satz 8 in seiner bisherigen Form nicht beibehalten werden (U. PRINZ, FR 2002, 66 [70]), weil nun klar ist, dass die abführungsbedingte Teilwertabschreibung nur anteilig stl. abziehbar ist, so dass stille Reserven zumindest anteilig besteuert werden (VON BECKERATH IN KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3c Rz. 31; krit. MAITERH/MÜLLER, BB 2002, 598). Da nur ein Teil der stillen Reserven besteuert wird, kann das Organschaftsmodell aber nach wie vor vorteilhaft sein (vgl. auch BEINERT/VAN LISHAUT, FR 2001, 1137 [1149]). Zwar wäre es im Beispiel auch nur zu einer anteiligen Besteuerung der stillen Reserven gekommen, wenn die Ziel-GmbH direkt veräußert worden wäre (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2). Anders als beim Organschaftsmodell blieben dann aber beim Erwerber stille Reserven im Betrieb der GmbH verhaftet und lediglich die stillen Reserven an den Anteilen der GmbH wären anteilig aufgedeckt worden.

VI. Sinngemäße Geltung des § 8b Abs. 10 KStG (Abs. 2 Satz 9)

92

Schrifttum: HAHNE, Unternehmenssteuerreform 2008: Neuregelungen für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HÄUSELMANN, Das Ende des „Steuerschlupflochs“ Wertpapierleihe, DStR 2007, 1379; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStReformG 2008, BB 2007, 1647; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007.

§ 8b Abs. 10 KStG soll Gestaltungen bei einer sog. Wertpapierleihe (idR Sachdarlehen iSd. § 607 BGB; vgl. HAHNE, FR 2007, 820 [821 ff.]) verhindern, bei denen Kreditinstitute oder Versicherungen ihre Anteile, bei denen Gewinnausschüttungen voll stpfl. sind (§ 8b Abs. 7 oder 8 KStG), an eine andere KapGes. verleihen, bei der Ausschüttungen stfrei (§ 8b Abs. 1 KStG) und BA gegen die 5 %-Pauschalbesteuerung voll abziehbar sind (§ 8b Abs. 5 KStG). Eine solche Gestaltung kann beim Entleiher zu stl. Verlusten führen, obwohl ein solcher Verlust wirtschaftlich nicht eingetreten ist. Das soll § 8b Abs. 10 KStG verhindern (BTDrucks. 16/4841, 75).

Beispiel 1: Die A-GmbH entleiht sich von der B-Bank 100 Aktien der X-AG. Die X-AG zahlt eine Dividende iHv. 10 je Aktie. Der Vertrag zwischen A-GmbH und B-Bank sieht vor, dass die A-GmbH neben einer Gebühr iHv. 20 eine Ausgleichs- bzw. Kompensationszahlung (*manufactured dividend*) iHv. 10 je Aktie an die B-Bank leistet.

Bei der B-Bank kompensiert die voll stpfl. Ausgleichszahlung (1000) die Ausschüttung. Die Gebühr (20) ist ebenfalls voll stpfl.

Bei der A-GmbH ist die Dividende (1000) nach § 8b Abs. 1, Abs. 5 KStG lediglich iHv. 5 % (50) stpfl. Die Ausgleichszahlung (1000) sowie die Gebühr (20) wären ohne § 8b Abs. 10 KStG voll abziehbar (1020), so dass bei der A-GmbH ein kstl. Verlust iHv. 970 (50 ./ 1000 ./ 20) entstünde, obwohl die Ausgleichszahlung (./ 1000) die Gewinnausschüttung (1000) wirtschaftlich kompensiert hat und ein wirtschaftlicher Verlust nur in Höhe der Gebühr (20) eingetreten ist. Rechtsfolge nach § 8b Abs. 10 KStG: Die Ausschüttung (1000) ist gänzlich stfrei (Satz 4; kein § 8b Abs. 5 KStG, glA OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647 [1649 f.]). Ausgleichszahlung (1000) sowie Gebühr (20) sind nicht als BA abziehbar (Satz 1). Allein die Nichtabziehbarkeit der Ausgleichszahlung (1000) ist durch den Normzweck gerechtfertigt, nicht aber die Nichtabziehbarkeit der Gebühr (20), weil diese bei der B-Bank voll stpfl. ist und anders als die Ausschüttung nicht durch die Ausgleichszahlung kompensiert wurde.

Sinngemäße Geltung nach Abs. 2 Satz 9 heißt, dass die Wertpapierleihe auch bei einem estpfl. Entleiher nicht zu einem stl. Verlust führen darf, der wirtschaftlich nicht entstanden ist. Bei ihm sind die Gewinnausschüttungen aus den entliehenen Anteilen anteilig stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2). Sinn- gemäße Geltung bedeutet daher nicht, dass die BA – wie bei § 8b Abs. 10 KStG in unmittelbarer Anwendung – beim Entleiher nicht als BA abgezogen werden dürfen. Das widerspräche nicht nur dem gesetzgeberischen Willen (BTDrucks. 16/4841, 47), sondern würde über das Ziel des § 8b Abs. 10 KStG hinausschießen, die Geltendmachung von Verlusten durch den Entleiher zu verhindern, die wirtschaftlich nicht entstanden sind. Dieser Zweck wird nämlich bereits erreicht, wenn durch Abs. 2 Satz 9 sichergestellt wird, dass der BA-Abzug vor allem für die Kompensationszahlung teilweise ausgeschlossen ist. Das gilt auch, wenn der Entleiher keine Kompensationsleistung im eigentlichen Sinne leisten muss, sondern im Gegenzug eine Einkommensquelle (zB Schuldverschreibungen oder andere WG) überlässt (§ 8b Abs. 10 Satz 2 KStG iVm. Abs. 2 Satz 9; BTDrucks. 16/4841, 47).

Deklaratorische Bedeutung: Da bereits ein wirtschaftlicher Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 zwischen der Gewinnausschüttung und den BA (Gebühr und Kompensationszahlung) besteht, ist Satz 9 deklaratorisch (glA SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 603 f.).

Beispiel 2: A entleiht sich von der B-Bank 100 Aktien der X-AG. Die X-AG zahlt eine Dividende iHv. 10 je Aktie. Der Vertrag zwischen A und der B-Bank sieht vor, dass die A-GmbH neben einer Gebühr iHv. 20 eine Ausgleichszahlung iHv. 10 je Aktie an die B-Bank leistet.

Bei der B-Bank kompensiert die voll stpfl. Ausgleichszahlung (1000) die Ausschüttung. Die Gebühr (20) ist ebenfalls voll stpfl.

Bei A ist die Dividende (1000) nach § 3 Nr. 40 anteilig (60 %) stpfl. (600). Die Ausgleichszahlung (1000) und die Gebühr (20) stehen mit der Ausschüttung bereits im wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 und wären daher nur anteilig (612) als BA abziehbar, so dass auch ohne eine sinn- gemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG ein stl. neutrales Erg. eintritt. Satz 4 ist insoweit deklaratorisch. Allein der Teilabzug der Ausgleichszahlung (600) ist durch den Normzweck gerechtfertigt, nicht aber der Teilabzug der Gebühr (12), weil diese bei der B-Bank voll stpfl. ist und anders als die Ausschüttung nicht durch die Ausgleichszahlung kompensiert wurde.

Die deklaratorische Bedeutung erklärt sich daraus, dass die Möglichkeit der übermäßigen Verlustgenerierung durch die Ausgleichszahlung bei der Wert-

papierleihe ihre Ursache nicht allein in der unterschiedlichen Besteuerung von Kreditinstituten bzw. VU (keine [anteilige] StFreistellung [§ 8b Abs. 7 und 8 KStG, § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4]) gegenüber übrigen KapGes. (Freistellung durch § 8b Abs. 1 KStG) bzw. natürlichen Personen (anteilige Freistellung durch § 3 Nr. 40) hat (so HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379 [1380]). Vielmehr tritt als zweite Ursache die Asymmetrie der kstl. Behandlung von Gewinnausschüttungen (stfrei nach § 8b Abs. 1 KStG) und dazugehörigen BA (voll abziehbar nach § 8b Abs. 5 KStG) bei KapGes. hinzu, die bei estpfl. Personen nicht besteht (Einnahmen sowie Ausgaben anteilig zu berücksichtigen).

Ausnahme: Bezieht der Entleiher keine anteilig stfreien Einnahmen (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2), etwa weil die Wertpapierleihe schon vor der Gewinnausschüttung wieder beendet wurde, müssen dennoch (dividendenunabhängig) geleistete Entgelte ausnahmsweise voll abziehbar bleiben. Generell ist die Anwendung des anteiligen Abzugsverbots (Abs. 2 Satz 1) verfassungsrechtl. bedenklich, wenn ein Verlust entsteht, der nicht in der Substanz des Kapitalanteils entstanden ist und daher nicht mit dem Ziel einer Sicherung der stillen Reserven gerechtfertigt werden kann (s. Anm. 10). Genau dieser Fall tritt ein, wenn das (dividendenunabhängige) Entgelt nur anteilig abziehbar ist, obwohl keine anteilig stfreien Einnahmen zugeflossen sind. In diesem Fall sollte die „sinngemäße Geltung des § 8b Abs. 10 KStG“ verfassungskonform dahingehend auszulegen sein, dass § 8b Abs. 10 Satz 5 KStG „sinngemäß“ als konstitutiver Ausschluss des anteiligen Abzugsverbots zu verstehen ist. Steuersubstrat geht dabei nicht verloren, denn das (dividendenunabhängige) Entgelt wird in gleicher Höhe beim Verleiher als Einnahme versteuert, der daneben auch noch die Gewinnausschüttungen aus den zurückgegebenen Anteilen voll besteuern muss. Man müsste uE hier noch weitergehen: Jedes Entgelt, das höhenmäßig die Gewinnausschüttung übersteigt, also nicht der Kompensation dient, müsste beim Entleiher voll abziehbar sein, denn der beim Entleiher insoweit entstehende Verlust basiert nicht auf einer Substanzminderung der Kapitalanteile (keine Rechtfertigung zur Sicherung der stillen Reserven), so dass die allgemeine Kritik am Teilabzug (s. Anm. 10) auch hier greift. Da das Entgelt beim Verleiher voll stpfl. ist, kommt es auch nicht zu Steuerausfällen.

Einkommensteuerpflichtige Kreditinstitute als Verleiher, die keine Körperschaften iSd. § 8b Abs. 10 KStG sind und bei denen Ausschüttungen nicht nach § 8b Abs. 7 KStG, sondern nach § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 voll stpfl. sind, werden vom Wortlaut des § 8b Abs. 10 KStG nicht erfasst. Sie werden uE auch nicht durch Abs. 2 Satz 9 einbezogen, weil die Norm systematisch allein einen BA-Abzug für den Entleiher regelt. Wie bei § 4 Abs. 6 Sätze 2 und 3 UmwStG idF des SEStEG scheint der Gesetzgeber das übersehen zu haben. Mangels ausdrücklicher Einbeziehung der estpfl. Institute in das Sonderregime (§ 8b Abs. 10 KStG) werden diese daher nicht erfasst.

VII. Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006 (Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006)

Schrifttum: DESENS, Die systemwidrige Anwendung des Halbabzugsverfahrens beim Wertansatz von Kapitalanteilen (§ 3c Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG) und des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2002, 247; INTEMANN, (Sonder-)Behandlung einbringungsgeborener Anteile im Halbkünfteverfahren aus steuersystematischer Sicht, StB 2004, 49.

92a **1. Wortlaut der alten Fassung des § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4**

Die am 12.12.2006 geltende Fassung des § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4 lautete wie folgt:

³Satz 1 gilt auch in den Fällen des § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4. ⁴Soweit § 3 Nr. 40 Satz 3 anzuwenden ist, sind die Sätze 1 und 3 nur auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten anzuwenden, soweit sie die Betriebsvermögensmehrungen, Einnahmen oder Werte im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a oder den Veräußerungspreis im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b übersteigen und mit diesen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des Satzes 1 stehen; Entsprechendes gilt in den Fällen des Satzes 1 Halbs. 2.

93 **2. Zeitlicher Anwendungsbereich**

Nach der Reform des UmwStG durch das SEStEG (vgl. Anm. 5) können seit dem 13.12.2006 keine neuen einbringungsgeborenen Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006 mehr entstehen, auf die Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 anwendbar wären. Allerdings bleiben Abs. 2 Sätze 3 und 4 iVm. § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 anwendbar auf einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006, die bis zum 12.12.2006 entstanden sind (§ 27 Abs. 4 UmwStG; § 52 Abs. 5a Satz 1). Da Abs. 2 Sätze 3 und 4 iVm. § 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 tatbestandlich sieben Jahre ab dem Zeitpunkt der Einbringung eingreifen können, können im äußersten Fall Veräußerungen von einbringungsgeborenen Anteilen iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006 erfasst werden, die bis zum 12.12.2013 erfolgen.

94 **3. Regelungsgegenstand**

§ 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 sollen verhindern, dass durch eine steuerneutrale Einbringung eines Betriebs in eine KapGes. (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG idF v. 12.12.2006) und Veräußerung der gewährten Anteile innerhalb einer 7-Jahresfrist eine nur anteilige Besteuerung des Veräußerungsgewinns erreicht wird, obwohl eine direkte Veräußerung des Betriebs grds. voll stpfl. gewesen wäre (DESSENS, FR 2002, 247 mwN; INTEMANN, StB 2004, 49 [51]). In diesen Fällen regelt Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006, ob Aufwendungen voll oder nur hälftig abziehbar sind. § 3c Abs. 2 Satz 3 Alt. 2 idF v. 12.12.2006 erfasst durch Verweis auf § 3 Nr. 40 Satz 4 idF v. 12.12.2006 die Fälle, in denen es zur anteiligen StFreistellung der Einnahmen kommt. Sind die Einnahmen dagegen wegen § 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006 nicht anteilig stfrei, ergibt sich die weitere stl. Behandlung aus Abs. 2 Satz 3 Alt. 1 und Satz 4. Im Erg. ist die stl. Behandlung davon abhängig, ob der Ausschluss des Teileinkünfteverfahrens wieder rückgängig gemacht wird oder nicht. Im letzteren Fall ist weiter danach zu differenzieren, ob ein Veräußerungsgewinn oder -verlust erzielt wird. Im Einzelnen:

Rückausnahme vom Ausschluss des Teileinkünfteverfahrens: Sind die Einnahmen wegen der Rückausnahme in § 3 Nr. 40 Satz 4 doch anteilig stfrei (etwa nach Ablauf der 7-Jahresfrist), greift wegen Abs. 2 Satz 3 Alt. 2 idF v. 12.12.2006 auch das Teilabzugsverbot ein. Abs. 2 Satz 1 korrespondiert dann mit der anteiligen Freistellung der Einnahmen (§ 3 Nr. 40 Satz 1).

Veräußerungsgewinn (volle Berücksichtigung der Ausgaben): Sind die Einnahmen voll stpfl. (§ 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006), sind § 3c Abs. 2

VII. Einbringungsgeborene Anteile (S. 3 und 4 aF) Anm. 94–96 § 3c

Satz 3 Alt. 1 und auch Satz 4 idF v. 12.12.2006 anzuwenden. Da im Gewinnfall die Ausgaben die Einnahmen nicht übersteigen, schließt Abs. 2 Satz 9 die Anwendung des Teilabzugsverbots auf die Ausgaben aus. Der Veräußerungsgewinn (positiver Saldo aus Einnahmen und Ausgaben) ist daher voll stpfl. (weder § 3 Nr. 40 Satz 1 noch § 3c Abs. 2 Satz 1 anwendbar).

Veräußerungsverlust (anteilige Berücksichtigung des Verlusts): Sind die Einnahmen voll stpfl. (§ 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006), sind die Ausgaben nur anteilig abziehbar, soweit sie die Einnahmen übersteigen (§ 3c Abs. 2 Satz 4 idF v. 12.12.2006). Der anteilige Abzug wird also auf den Verlust als Nettogröße (negativer Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben) beschränkt. Die Belastung entspricht der Belastung, die entsteht, wenn das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 und § 3c Abs. 2 Satz 1) auf Verlustfälle angewendet wird. Faktisch bewirkt Abs. 2 Satz 4 idF v. 12.12.2006 daher eine weitere Rückausnahme (vgl. im Übrigen § 3 Nr. 40 Satz 4 idF v. 12.12.2006) von der Nichtanwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006). Folglich tritt die gleiche Belastung ein, die bei einer Veräußerung erst nach Ablauf der 7-Jahresfrist (Rückausnahme nach § 3 Nr. 40 Satz 4 Buchst. a idF v. 12.12.2006) entstehen würde.

4. Kritik und Rechtfertigung

95

Zwar sind Abs. 2 Sätze 3 und 4 sprachlich missglückt, führen aber grds. zu einer zweckgerechten Belastung: Es kommt zum Teilabzug (Abs. 2 Satz 1), wenn die Einnahmen anteilig stfrei sind. Sind die Einnahmen hingegen voll stpfl., sind zumindest im Gewinnfall auch die Ausgaben voll abziehbar. Insoweit bleibt der Korrespondenzgedanke gewahrt. Gerechtfertigt werden muss allein, warum im Verlustfall im Erg. das Teileinkünfteverfahren angewendet wird (s. Anm. 94), also der Verlust nur anteilig abziehbar ist. Hintergrund ist hier, dass durch den Ausschluss des Teileinkünfteverfahrens keine günstigere Belastungswirkung entstehen soll, als sie unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens entstehen würde (DESENS, FR 2002, 247 [249]). Wäre der Verlust innerhalb der 7-Jahresfrist voll abziehbar (was nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG idF v. 12.12.2006 auch auf Antrag möglich ist), würde die Veräußerung stl. besser gestellt als eine Veräußerung (oder ein Antrag) nach Ablauf der 7-Jahresfrist.

5. Ausgewählte Probleme

96

Erforderlichkeit einer Prognoseentscheidung: Abs. 2 Satz 4 stellt den Rechtsanwender vor ein schwieriges Prognoseproblem für Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und innerhalb der 7-Jahresfrist vorgenommen werden, aber nicht zeitgleich mit der Veräußerung, sondern schon vorher angefallen sind, denn erst zum Zeitpunkt der Veräußerung wird feststehen, ob die Ausgaben voll oder nur anteilig abziehbar sind (s. Anm. 94). Das Problem lässt sich nur durch eine Prognoseentscheidung lösen: Dabei ist grds. offen, ob zunächst nur ein anteiligen Abzug (vgl. BTDrucks. 14/7344, 7; STRUNK in KORN, § 3c Rz. 24 [7/2012]) oder ein voller Abzug zugelassen wird.

Das Verhältnis zwischen Regel (anteilig stpfl.) und Ausnahme (voll stpfl.) rechtfertigt es uE aber, zunächst von einem anteiligen Abzug auszugehen. Regelmäßig wird ein Stpfl. ein Interesse daran haben, die Anteile erst nach Ablauf der 7-Jahresfrist unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu veräußern (vgl.

BTDrucks. 14/7344, 7). Es ist auch praktikabler, im Fall einer Fehlprognose nur die StFestsetzungen zu korrigieren, bei denen ein Veräußerungsgewinn innerhalb der 7-Jahresfrist voll stpfl. war. Veranlagungen sollten daher stets vorläufig erfolgen (§ 165 AO). Anderenfalls kommt eine rückwirkende Korrektur in Betracht (rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, s. auch Anm. 43). Ließe man hingegen von Beginn an den vollen Abzug zu, müssten nach Fristablauf alle StFestsetzungen korrigiert werden, in denen innerhalb der Frist kein voll stpfl. Gewinn realisiert wurde.

Teilwertabschreibungen innerhalb der Sieben-Jahresfrist sind zunächst nur anteilig abziehbar. Soweit eine (nicht ausschüttungsbedingte) Teilwertabschreibung innerhalb der Sieben-Jahresfrist durch eine Veräußerung oder Teilwertzuschreibung voll stpfl. aufgeholt wird, muss die Teilwertabschreibung durch eine rückwirkende Korrektur voll abziehbar sein (Gewinnfall in der Gesamtbetrachtung). Soweit die Teilwertabschreibung nicht oder nicht gänzlich durch eine voll stpfl. Wertrealisierung aufgeholt wird, bleibt sie nur anteilig abziehbar (Verlustfall in der Gesamtbetrachtung).

Beispiele: A bringt im Jahr 01 einen Betrieb (Buchwert: 200) steuerneutral in die B-GmbH ein und erhält dafür sog. einbringungsgeborene Anteile iHv. 200. Im Jahr 03 muss er eine Teilwertabschreibung an den Anteilen iHv. 100 vornehmen. Die Teilwertabschreibung (./. 100) ist zunächst nur hälftig (./. 50) stl. zu berücksichtigen (Prognoseentscheidung).

(1) A veräußert die Anteile im Jahr 08 für 200. Der Gewinn von 100 (200 ./. 100) ist hälftig stpfl. (50). Korrekturen sind nicht erforderlich.

(2) A veräußert die Anteile im Jahr 06 für 200. Der Gewinn von 100 (200 ./. 100) ist voll stpfl. (100). In einer Gesamtbetrachtung von Veräußerung (100) und Teilwertabschreibung (./. 100) ergibt sich kein Gesamtverlust, so dass die Teilwertabschreibung stl. voll hätte berücksichtigt werden müssen. Da sie nur hälftig (./. 50) berücksichtigt wurde, bedarf es einer Korrektur.

(3) A veräußert die Anteile im Jahr 06 für 50. Der Verlust von ./. 50 (50 ./. 100) ist nur hälftig abziehbar (./. 25). In einer Gesamtbetrachtung von Veräußerung (./. 50) und Teilwertabschreibung (./. 100) ergibt sich ein Gesamtverlust (./. 150), der nur hälftig abziehbar ist (./. 75), so dass die Teilwertabschreibung zutr. nur hälftig (./. 50) berücksichtigt worden ist. Korrekturen sind nicht erforderlich.

(4) A veräußert die Anteile im Jahr 06 für 150. Der Gewinn von 50 (150 ./. 100) ist voll stpfl. (50). In einer Gesamtbetrachtung von Veräußerung (50) und Teilwertabschreibung (./. 100) ergibt sich ein Gesamtverlust (./. 50). Im Erg. müsste dieser Gesamtverlust (./. 50) hälftig berücksichtigt werden (./. 25), ist aber bisher gar nicht stl. berücksichtigt worden (0 = ./. 50 [hälftig abziehbare Teilwertabschreibung] ./. + 50 [voll stpfl.] Veräußerungsgewinn). Sachgerecht wäre daher, den Veräußerungsgewinn (50) hälftig stfrei zu stellen. Das Erg. wäre nämlich auch eingetreten, wenn im Jahr 03 keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden wäre: 150 ./. 200 = ./. 50 (Verlust hälftig abziehbar: ./. 25).

(5) A veräußert die Anteile im Jahr 09 für 200. Der Gewinn von 100 (200 ./. 100) ist zu 60 % stpfl. (60), weil ab dem VZ 2009 das Teileinkünfteverfahren gilt (§ 52a Abs. 3 und 4 aF). Obwohl sich Teilwertabschreibung (./. 100) und Veräußerungsgewinn (100) wirtschaftlich neutralisieren, entsteht stl. ein Gesamtgewinn von 10 (./. 50 [Teilwertabschreibung] + 60 [Veräußerungsgewinn]). Sachgerecht wäre es daher, den Veräußerungsgewinn nur hälftig zu besteuern, soweit dieser lediglich eine Teilwertabschreibung kompensiert, die stl. hälftig unberücksichtigt geblieben ist (2001 bis 2008). Die Übergangsregelungen (§ 52a Abs. 3 und 4 aF) sehen dies – auch im Falle späterer Teilwertzuschreibungen (ab 2009) – aber nicht vor.

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Halbabszug bei häufig steuerfreien Immobilienver-
äußerungen auf eine REIT-AG oder beim Status-
wechsel einer AG in eine REIT-AG (Exit Tax)**

Schrifttum: KOREZKIJ, REITG: Exit-Tax bei der Übertragung von Immobilien auf eine REIT-AG und beim steuerlichen Statuswechsel, BB 2007, 1698; STRIEGEL, REITG Kommentar, Berlin 2007; HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REIT-Gesetz Kommentar, München 2008.

I. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten

100

Abs. 3 steht im Zusammenhang mit § 3 Nr. 70 und erfasst nur BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten. WK werden nicht genannt, weil § 3 Nr. 70 allein betriebliche Veräußerungen (§ 3 Nr. 70 Buchst. a) oder Ersatzrealisierungen von kstpfl. AG beim Statuswechsel in eine kstbefreite REIT-AG (§ 3 Nr. 70 Buchst. b) erfasst. Gemeint sind die Gegenposten, die einen stl. Gewinn mindern, soweit Grund und Boden und Gebäude durch Veräußerung auf eine REIT-AG oder einen Vor-REIT übertragen werden (§ 3 Nr. 70 Buchst. a), oder wenn der Ersatztatbestand in § 13 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 KStG realisiert wird, weil eine AG in den Status einer kstbefreiten REIT-AG wechselt (§ 3 Nr. 70 Buchst. b).

Betriebsvermögensminderungen (s. Anm. 51) erfassen die steuerbilanziellen Buchwerte von Grund und Boden und Gebäuden zum Zeitpunkt der Veräußerung (§ 3 Nr. 70 Buchst. a), wenn der Gewinn durch GuV (§ 4 Abs. 1) ermittelt wird, oder die Buchwerte vor dem Teilwertansatz durch die Ersatzrealisierung nach § 13 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 KStG in der Schlussbilanz der statuswechselnden AG (§ 3 Nr. 70 Buchst. b).

Betriebsausgaben (s. Anm. 51) meint die fortgeführten AHK von Grund und Boden und Gebäuden zum Zeitpunkt der Veräußerung an die REIT-AG oder den Vor-REIT, wenn der Gewinn durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt wird.

Veräußerungskosten (s. Anm. 51) sind auch Grundbuch-, Notar- und Maklergebühren sowie Verkehrsteuern (vgl. BFH v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628).

II. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen

101

Betriebsvermögensmehrungen sind Erlöse aus einer Immobilienveräußerung an eine REIT-AG oder einen Vor-REIT, wenn der Gewinn durch GuV (§ 4 Abs. 1) ermittelt wird (§ 3 Nr. 70 Buchst. a), oder die Teilwerte, die in der Schlussbilanz der statuswechselnden AG angesetzt werden müssen (§ 3 Nr. 70 Buchst. b).

Einnahmen sind als BE erfasste Veräußerungserlöse, die bei Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) durch die Übertragung von Grund und Boden und Gebäuden auf eine REIT-AG oder einen Vor-REIT entstehen (§ 3 Nr. 70 Buchst. a).

III. Wirtschaftlicher Zusammenhang

Veranlassungszusammenhang: Beim Veräußerungstatbestand (§ 3 Nr. 70 Buchst. a) müssen BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten zunächst durch die Veräußerung von Immobilien an die REIT-AG oder den Vor-REIT veranlasst sein. Bei der Ersatzrealisation (§ 3 Nr. 70 Buchst. b) müssen die BV-Minderungen durch den Statuswechsel veranlasst sein. Das ist unproblematisch bei den Buchwerten bzw. fortgeführten AHK für den Grund und Boden und die Gebäude (s. Anm. 100).

► *Veräußerungskosten* werden schwer und nur streitanfällig eingrenzbar sein, wenn nicht nur Kosten erfasst werden, bei denen sich eine „unmittelbare sachliche Beziehung“ zur Veräußerung feststellen lässt, sondern alle durch die Veräußerung veranlassten Kosten (s. Anm. 51). Das Problem wird sich vor allem für sofort abzichbare immobilienbezogene Aufwendungen (etwa Instandhaltungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen) stellen, die in zeitlicher Nähe zur Veräußerung vorgenommen werden (vgl. KOREZKIJ, BB 2007, 1698 [1701]). Diese sind umso klarer durch die Veräußerung veranlasst, je deutlicher sich ihre Berücksichtigung bei der Kaufpreisfindung erkennen lässt. Selbst wenn man den Veräußerungskostenbegriff enger auslegen würde, wären die durch die Veräußerung veranlassten Kosten zwar BV-Minderungen oder BA, da sie aber gerade durch die Veräußerung veranlasst sind, würden sie ebenfalls unter Abs. 3 fallen.

► *Statuswechselkosten:* Mit der Ersatzrealisation (§ 17 Abs. 2 REITG und § 13 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 KStG) sind uE auch BV-Minderungen veranlasst, die aus dem Statuswechsel von einer kstpf. AG in eine kstbefreite REIT-AG resultieren, wie etwa die Handelsregistergebühr (vgl. § 8 REITG iVm. § 17 Abs. 1 REITG; vergleichbar BFH v. 22.4.1998 – I R 83/96, BStBl. II 1998, 698, zu Verschmelzungskosten nach UmwStG 1995). Auch insoweit können immobilienbezogene Aufwendungen, die von der AG in zeitlicher Nähe vor dem Statuswechsel vorgenommen werden, gerade durch den Wechsel in das kstbefreite REIT-Regime veranlasst worden sein.

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Es muss zudem ein objektiver Zusammenhang gerade zwischen den Ausgaben iSd. Abs. 3 und den nach § 3 Nr. 70 Buchst. a oder b hälftig stfreien Einnahmen bestehen.

► *Immobilien, bei denen der (anteilige) Veräußerungspreis oder der Teilwert nicht nach § 3 Nr. 70 hälftig steuerfrei ist,* etwa weil die Vorbesitzzeiten (§ 3 Nr. 70 Buchst. a oder b) nicht erfüllt werden oder ein anteiliger Ausschluss der hälftigen StFreistellung erfolgt (§ 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. b, c oder e), stehen nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit nur hälftig zuzurechnenden BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten. Veräußerungskosten, die als Allgemeinkosten zugleich mit nach § 3 Nr. 70 hälftig stfreien und nicht stfreien Immobilien im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind aufzuteilen und nur anteilig hälftig abzichbar (Quote anhand der hälftig stfreien Immobilien im Veräußerungserlös). Entsprechendes gilt uE für die Statuswechselkosten.

► *Veräußerungskosten bei gescheitertem Verkauf* und auch sonstige vergebliche BA bleiben voll abzichbar. § 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. b schließt in Verlustfällen mittelbar auch eine Anwendung des Abs. 3 aus (s. Anm. 15). Sieht man vergebliche Veräußerungskosten oder BA ohne Einnahmen nicht schon als einen solchen Verlustfall an, fehlt zumindest ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit BV-Mehrungen oder Einnahmen, weil solche nicht entstanden sind und auch nicht mehr entstehen können (glA STRIEGEL, REITG, 2007, § 3c Abs. 3 Rz. 5).

IV. Rechtsfolge: Halbabzugsverbot

103

Die Rechtsfolge entspricht Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 (s. Anm. 65): Die BV-Minderungen, BA oder Veräußerungskosten dürfen nur zur Hälfte abgezogen werden. Auch ohne Hinweise auf eine konkrete Einordnung des Halbabzugs („bei der Ermittlung der Einkünfte“ – wie in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1, s. Anm. 65) ergibt sich aus dem Verhältnis zu § 3 Nr. 70, dass der Halbabzug bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns (§ 3 Nr. 70 Buchst. a) oder des Gewinns aus dem Ersatzrealisierungstatbestand (§ 13 Abs. 1 und Abs. 3 KStG iVm. § 17 Abs. 2 REITG) außerbilanziell bei der stl. Gewinnermittlung vorzunehmen ist (glA HELIOS/TRACHTE in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REITG, 2008, § 17 Rz. 13).

Einstweilen frei.

104–109

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Abzugsverbot bei steuerfreien Sanierungserträgen im
Sinne des § 3a**

Schrifttum: DESENS, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; FÖRSTER/HECHTNER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; KANZLER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; MÖHLENBROCK/GRAGERT, Reform der Besteuerung von Sanierungsgewinnen/-erträgen, FR 2017, 994; SISTERMANN/BEUTEL, Unternehmenssanierungen nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH, Erste Gedanken zur gesetzlichen Neuregelung und zur Übergangsregelung des BMF v. 27.4.2017, DStR 2017, 1065; WEISS, Die gesetzliche Neuregelung des Sanierungssteuerrechts, StuB 2017, 581.

**I. Abzugsverbot von Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Sanierungserträgen
(Abs. 4 Satz 1)**

1. Steuerfreie Sanierungserträge iSd. § 3a

110

Gemeint sind zunächst die in § 3a Abs. 1 Satz 1 stfrei gestellten Sanierungserträge, namentlich die „Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung“ iSd. § 3a Abs. 2. Diesen gleichgestellt werden die Erträge aus einer in § 3c Abs. 5 Satz 1 genannten unternehmerbezogenen Sanierung. Dort erfasst sind Restschuldbefreiungen (§§ 286 ff. InsO), Schuldenerlasse aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde. Liegen überhaupt keine Sanierungserträge vor, die nach § 3a stfrei gestellt werden, kommt das Abzugsverbot aus § 3c Abs. 4 Satz 1 auf die vergeblichen (fruchtlosen) Sanierungsaufwendungen nicht zur Anwendung (Anm. 19a).

§ 3c Anm. 111–113 E. Abs. 4: Abzugsverbot bei Sanierungserträgen

111 2. Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben

Die Begriffe sind gleichbedeutend mit den in § 3c Abs. 2 Satz 1 ebenso verwendeten Begriffen (Anm. 51); BV-Minderungen knüpfen an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 und BA an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 an. Beide Begriffe sind als Bruttogrößen zu verstehen, die einen Aufwand beschreiben, der bilanziell zu einer EK-Minderung führt. Insoweit sind nur betrieblich veranlasste Aufwendungen erfasst, die im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlung – ohne Berücksichtigung des § 3c Abs. 4 Satz 1 – zu einer Gewinnminderung führen würden.

112 3. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

Die Begriffe entsprechen den in § 3c Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 verwendeten Begriffen (Anm. 36 ff.) und sind auch entsprechend so zu verstehen. Die BV-Minderungen oder BA müssen also nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung durch dasselbe Ereignis veranlasst sein wie die Sanierungserträge, also letztlich durch den Schuldenerlass, der zu stfreien Sanierungserträgen geführt hat.

Arten von Sanierungsaufwendungen: Nach der insoweit zutreffenden Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/12128, 33) gehören dazu zunächst alle Aufwendungen, die unmittelbar der Erlangung von Sanierungsbeiträgen der Gläubiger dienen, etwa Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung. Sanierungskosten, die zur Erlangung des Schuldenerlasses anfallen, können zudem Ausgaben für ein Vergleichsverfahren (insbes. für den Vergleichsverwalter), Treuhänder oder Sachverständige sein (DESENS, FR 2017, 981 [984]; KANZLER, NWB 2017, 2260 [2273]; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3c Rz. 26).

Möglichkeit einer verhältnismäßigen Aufteilung: Stehen Sanierungskosten sowohl mit nach § 3a stfreien Sanierungserträgen als auch mit stpfl. Sanierungsbeiträgen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, ist nach denselben Grundsätzen wie bei § 3c Abs. 1 Halbs. 1 eine verhältnismäßige Aufteilung (Anm. 40) möglich (KANZLER, NWB 2017, 2260 [2273]). Das kann zB bei den Kosten für einen Sanierungsplan der Fall sein, wenn dieser neben den Schuldenerlassen andere Sanierungsbeiträge für die Gläubiger vorsieht, etwa verringerte Einkaufspreise, Mieten oder erhöhte Absatzpreise (FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536 [1543]).

113 4. Unabhängigkeit vom Veranlagungszeitraum, in welchem der Sanierungsertrag entsteht

Die Ergänzung stellt klar, dass ein „unmittelbarer, wirtschaftlicher Zusammenhang“ keinen zeitlichen Zusammenhang voraussetzt. Da sich ohne ausdrückliche Erwähnung nichts anderes aus der Grundregel (§ 3c Abs. 1 Halbs. 1) ergibt (Anm. 41), hat die Ergänzung allein einen klarstellenden (deklaratorischen) Charakter (Anm. 15a). Nicht anders zu beurteilen war dies unter Geltung des § 3 Nr. 66 aF auch bei § 3c aF (FG Nürnberg, v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Im Übrigen entspricht dies der Auffassung, die von der Verwaltung bei der Anwendung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) bei der Ermittlung des Sanierungsgewinns zugrunde gelegt wurde (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8St 244, Rz. II.3.1, juris). Die Unabhän-

gigkeit des Abzugsverbots vom VZ des Sanierungsertrags führt zu Folgewirkungen, denen in § 3c Abs. 4 Satz 2 (Anm. 115), Satz 4 (dazu Anm. 120) und verfahrensrechtl. in den Sätzen 5 und 6 (dazu Anm. 122) Rechnung getragen wird.

5. Rechtsfolgen

114

Abzugsverbot: Diese wesentliche Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus § 3c Abs. 4 Satz 1. Danach dürfen vom Abzugsverbot erfasste Aufwendungen „nicht abgezogen werden“. Die Korrektur erfolgt dabei im Rahmen der stl. Gewinnermittlung, aber beim BV-Vergleich erst außerbilanziell (Anm. 65).

Minderung der Höchstgrenze beim Verlustuntergang: Soweit im Sanierungsjahr und in den VZ vor dem Sanierungsjahr Aufwendungen vom Abzugsverbot in § 3c Abs. 4 Satz 1 erfasst wurden, normiert § 3a Abs. 3 Satz 1 eine weitere Rechtsfolge: Diese nach § 3c Abs. 4 Satz 1 nicht abziehbaren Aufwendungen mindern den Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1, um den sog. geminderten Sanierungsertrag zu ermitteln (§ 3a Abs. 3 Satz 1). Dieser sog. geminderte Sanierungsertrag bildet die Höchstgrenze für den Umfang des Untergangs von Verlusten, Verlustvorträgen und anderen Steuerminderungspositionen beim Stpfl. (§ 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13) oder eventuell bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 3).

II. Ausnahme vom Abzugsverbot für bestimmte vorweggenommene Sanierungsaufwendungen (Abs. 4 Satz 2)

1. Zweck

115

Nach Abs. 4 Satz 2 wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen aus vorangegangenen VZ ausgeschlossen, wenn der damalige Abzug zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt hat, die nach Maßgabe der nach § 3a Abs. 3 getroffenen Regelungen entfallen. Die Regelung dient der Verfahrensvereinfachung (MÖHLENBROCK/GRAGERT, FR 2017, 994 [997]) und ist vorrangig vor der Korrekturnorm in Satz 5 anzuwenden (SISTERMANN/BEUTEL, DStR 2017, 1065 [1069]). Würde es Satz 2 nicht geben, müsste grds. auch in den tatbestandlich erfassten Fällen eine Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids nach Satz 5 für den vergangenen VZ vorgenommen werden. Hat die betreffende Gewinnminderung damals aber allein zu einer Erhöhung des Verlustvortrags geführt, ändert sich der Steuer- oder Feststellungsbescheid im Erg. nicht. Jedoch wäre in der Folge auch der Verlustfeststellungsbescheid zu ändern und entsprechend ein geringerer Verlustvortrag festzustellen (§ 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5). Dies hätte wiederum zur Folge, dass im späteren Sanierungsjahr ein entsprechend niedriger Verlustvortrag fortbesteht. § 3a Abs. 3 Satz 2 sieht aber sowieso eine Minderung solcher Verlustvorträge vor, so dass aus Gründen der Vereinfachung von einer vorherigen Minderung des Verlustvortrags abgesehen werden kann, wenn (1) der Sanierungsaufwand in der Vergangenheit zu einer Erhöhung des Verlustvortrags geführt hat und (2) gerade dieser erhöhte Verlustvortrag nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 Satz 2 (sowieso) gemindert wird. Im Erg. ist die FinVerw. so bereits unter Heranziehung des sog. BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) verfahren (vgl. OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8St 244, Rz. II.3.1, juris; MÖHLENBROCK/GRAGERT, FR 2017, 994 [997]).

116 **2. Sanierungsaufwendungen, die zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben**

Allgemeiner Verlustvortrag und Verlustvorträge aus besonderen Verlustverrechnungskreisen: Unter Verlustvorträgen ist nicht nur der allgemeine Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 und 4), sondern sind auch Verlustvorträge aus besonderen Verlustverrechnungskreisen des Unternehmers bzw. Mitunternehmers des zu sanierenden Unternehmens (§§ 15a, 15b, 15 Abs. 4) zu verstehen. Das folgt bereits aus dem Vereinfachungszweck, soweit es im Falle einer rückwirkenden Korrektur nach Satz 5 zugleich zu einer Minderung des jeweils angesprochenen Verlustvortrags gekommen wäre (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 7 Halbs. 2 iVm. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5). Selbst wenn diese Minderung der Verlustvorträge in der Folge einer Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids nicht vorgenommen wurde, rechtfertigt sich diese Ausnahme vom Abzugsverbot erst Recht zur Vermeidung einer doppelten Nichtberücksichtigung der Verluste. Insoweit bezweckt Satz 2 auch die Vermeidung einer Doppelbelastung (WEISS, StuB 2017, 581 [585]; DESENS, FR 2017, 981 [985]).

Auch erstmalige Verlustvorträge: Nach dem Normzweck (Vereinfachung) sind auch Sanierungsaufwendungen, die erstmalig zu einem Verlustvortrag führen, erfasst, auch wenn der Wortlaut verlangt, dass die Aufwendungen den Verlustvortrag „erhöhen“ müssen.

Ermittlung durch Vergleichsrechnung: Im Übrigen setzt die Identifizierung einer Gewinnminderung durch Sanierungsaufwendungen, die zu einer Erhöhung eines Verlustvortrags führt, eine Vergleichsrechnung voraus. Dabei muss der Gewinn bzw. Verlust einmal mit und einmal ohne die Sanierungsaufwendungen berechnet werden. Ergibt sich ohne Berücksichtigung des Sanierungsaufwandes noch ein Gewinn, aber unter Berücksichtigung des Sanierungsaufwandes ein Verlust, fällt allein der zum Verlust führende Teil unter die Norm. Hinsichtlich des Teils der Sanierungsaufwendungen, der lediglich den Gewinn mindert, ist der Steuer- oder Feststellungsbescheid im entsprechenden Vorjahr nach § 3c Abs. 4 Satz 5 zu ändern.

III. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein oder vergleichbare Aufwendungen (Abs. 4 Satz 3)

117 **1. Zweck**

Nach Abs. 4 Satz 3 gehören zu den BV-Minderungen oder BA iSd. Abs. 4 Satz 1 auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen. Satz 3 dient demnach lediglich der Klarstellung. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein entstehen typischerweise nicht schon im Sanierungsjahr, sondern erst in Folgejahren, nämlich dann, wenn der Besserungsfall eingetreten ist und daher die ursprüngliche Verbindlichkeit wieder auflebt und wieder eingebucht wird bzw. auf die Verbindlichkeit gezahlt wird. Der dadurch entstehende Aufwand ist tatbestandlich bereits von Satz 1 erfasst, da insoweit bereits ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ungeachtet der unterschiedlichen VZ mit dem stfreien Sanierungsertrag besteht, der im Sanierungsjahr aus dem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein entstanden ist. Die Klarstellung erfolgte augenscheinlich nur, weil Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein bereits un-

ter Heranziehung des sog. BMF-Sanierungserlasses nach dem „Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein sollten (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, Rz. 5) und diese „Rechtsslage“ beibehalten werden sollte.

2. Forderungsverzicht gegen Besserungsschein

118

Bei einem solchen verzichtet der Gläubiger zwar auf seine Forderung, jedoch unter der auflösenden Bedingung, dass die Forderung wieder auflebt, wenn sich die wirtschaftliche Situation in der Zukunft bessert. Ein Forderungsverzicht unter einer auflösenden Bedingung ist zum Zeitpunkt der Verzichtserklärung mit einem unbedingten Forderungsverzicht gleichzusetzen, führt also beim Schuldner zum Erlöschen der Verbindlichkeit (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl II 1991, 588; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648) und damit zu einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1. Handelt es sich um eine Gesellschafter-Forderung, gilt dies nur, soweit die Forderung nicht werthaltig war (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Soweit bei § 3a Abs. 1 Satz 1 streitig sein sollte, ob auch ein Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ein Schuldenerlass im Sinne der Norm ist, dürfte dies nun gerade wegen der ausdrücklichen Erwähnung in Satz 3 zu bejahen sein.

3. Vergleichbare Aufwendungen

119

Vergleichbar dürften alle Aufwendungen sein, bei denen eine Forderung so umgestaltet wird, dass dies zum Zeitpunkt der Sanierungshandlung zu einem Sanierungsertrag führt, es aber später zu einer Zahlung auf die Verbindlichkeit und damit zu einem spiegelbildlichen Aufwand kommt. Denkbar wäre dies etwa bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der so ausgestaltet ist, dass er das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a erfüllt (vgl. BFH v. 15.4.2005 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670) und beim Schuldner damit zu einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 führt (so im Falle eines qualifizierten Rangrücktritts etwa DESENS, FR 2017, 981 [983]; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536). Eine (spätere) Zahlung auf die nachrangige Verbindlichkeit wäre dann ein nicht abziehbarer Sanierungsaufwand iSd. Satzes 3.

IV. Beschränkung des Abzugsverbots in Folgejahren der Sanierung (Abs. 4 Satz 4)

1. Zweck

120

Nach Abs. 4 Satz 4 gilt das Abzugsverbot nach Satz 1 für BV-Minderungen oder BA, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 vorhanden ist. Die Norm enthält insoweit eine Ausnahme vom Grundsatz aus Satz 1, nach dem auch ein „Sanierungsverlust“ entstehen kann, also Sanierungsaufwendungen auch abziehbar bleiben, wenn diese den stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 übersteigen (s. Anm. 15a). Ist ein solcher „Sanierungsverlust“ mit Abschluss des Sanierungsjahres nicht entstanden, verhindert Satz 4, dass ein solcher „Sanierungsverlust“ nachträglich entstehen kann und zwar auch unter Einbeziehung der bereits im Sanierungsjahr nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 3 geminderten Verluste,

§ 3c Anm. 120–122 E. Abs. 4: Abzugsverbot bei Sanierungserträgen

Verlustvorträge oder sonstiger Steuererminderungspotenziale. In einer Gesamtbetrachtung kann sich die Anwendung der § 3a, § 3c Abs. 4 nach Abschluss des Sanierungsjahres durch nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht mehr nachteilig für den Stpfl. auswirken, sondern höchstens bis dahin entstandene Vorteile wieder neutralisieren.

121 2. Verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4

Bedeutung des verbleibenden Sanierungsertrags: In 3a Abs. 3 Satz 4 wird der verbleibende Sanierungsertrag lediglich definiert und ist dort nur informativische Größe, die anzeigt, in welcher Höhe der Sanierungsertrag unter Gegenrechnung der geminderten Verluste, Verlustvorträge und sonstigen Steuererminderungspotenziale zu einer endgültigen StFreistellung geführt hat. Rechtsfolgen aus dem verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 ergeben sich demnach allein aus Satz 4.

Ermittlung des verbleibenden Sanierungsertrags: § 3a Abs. 4 Satz 4 definiert den verbleibenden Sanierungsertrag als den Betrag, der sich nach den Sätzen 2 und 3 in § 3a Abs. 3 ergibt, die aber ihrerseits bereits an den geminderten Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 1 anknüpfen. Demnach ist der verbleibende Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 der Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 abzüglich der nicht abziehbaren Sanierungsaufwendungen (§ 3c Abs. 4) aus dem Sanierungsjahr und den VZ vor dem Sanierungsjahr (§ 3a Abs. 3 Satz 1) sowie abzüglich der Minderungen der Verluste, Verlustvorträge und Steuererminderungspotenziale beim Stpfl. (§ 3a Abs. 3 Satz 3) und eventuell bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 4).

Nachträgliche Sanierungsaufwendungen aus Vor-Folgejahren: Nicht berücksichtigt im verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 sind demnach nachträgliche Sanierungsaufwendungen aus Vor-Folgejahren. Bei wortlautgetreuer Anwendung kann dies zweckwidrig dazu führen, dass nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht nur den bisherigen Vorteil neutralisieren, sondern zu einem nicht abziehbaren „Sanierungsverlust“ führen. Das gilt etwa dann, wenn im Folgejahr 1 ein nachträglicher Sanierungsaufwand entsteht, der wegen Satz 4 (anteilig) abziehbar bleibt und im Folgejahr 2 ein erneuter nachträglicher Sanierungsaufwand entsteht. Streng genommen ist nämlich im Folgejahr 2 derselbe verbleibende Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 vorhanden wie im Folgejahr 1, weil der nachträgliche Sanierungsaufwand aus dem Folgejahr 1 den verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 nicht mindert. Der eindeutige Zweck der Regelung gebietet uE in solchen Fällen, den verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 um solche nachträglichen Sanierungsaufwendungen zu mindern, die nicht abziehbar waren, weil sie die Höchstgrenze aus Satz 4 nicht erreicht haben. Mehr ist nicht erforderlich, um den in der Vergangenheit entstandenen Vorteil (StFreiheit des Sanierungsertrags nach § 3a Abs. 1 Satz 1) zu neutralisieren.

V. Verfahrensrechtliche Sonderregelungen (Abs. 4 Sätze 5 und 6)

122 1. Besondere Korrekturvorschrift (Abs. 4 Satz 5)

Steuer- oder Feststellungsbescheide aus Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr: Nach Abs. 4 Satz 5 ist ein Steuer- oder Feststellungs-

bescheid zu ändern, soweit BV-Minderungen oder BA, die dem Abzugsverbot nach Satz 1 unterliegen, bereits bei einer StFestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 AO gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Die besondere Korrektornorm ermöglicht die Änderung von Steuer- oder Feststellungsbescheiden, wenn in vergangenen VZ Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt werden, bei denen sich im Sanierungsjahr herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a stehen. Vorrangig vor der Korrektornorm ist jedoch der Ausschluss des Abzugsverbots nach Satz 2 anzuwenden (s. Anm. 115).

Steuer- oder Feststellungsbescheide aus dem Sanierungsjahr oder Folgejahren: Nach dem Wortlaut scheint die Korrektornorm auch einschlägig zu sein, wenn ein Sanierungsaufwand im Sanierungsjahr oder in einem Folgejahr gewinnmindernd berücksichtigt wurde, obwohl der Aufwand nach Satz 1 materiell hätte nicht berücksichtigt werden dürfen. Dennoch ist sie uE nur auf Steuer- oder Feststellungsbescheide aus VZ vor dem Sanierungsjahr anzuwenden, denn nach ihrem Sinn und Zweck zielt die Norm genau auf diese Fälle ab. Auch die Systematik spricht dafür, da ergänzend in Satz 6 Halbs. 1 die Festsetzungsfrist mit der aus dem Sanierungsjahr verknüpft wird. Insoweit kann daher nur auf die allgemeinen Korrektornormen (§§ 172 ff. AO) zurückgegriffen werden.

2. Korrektur unabhängig von der Bestandskraft (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1) 123

Nach Satz 6 Halbs. 1 gilt die besondere Korrekturvorschrift auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Die Regelung hat lediglich klarstellenden Charakter. Auch ohne diese Ergänzung ist nicht ersichtlich, warum die besondere Korrekturvorschrift aus Satz 5 nur auf nicht bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide beschränkt wäre.

3. Besondere Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2) 124

Nach Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist. Die Norm verknüpft die Festsetzungs- und damit die Änderungsfrist (vgl. § 169 Abs. 1 AO) für Steuer- und Festsetzungsbescheide aus vergangenen VZ mit der Festsetzungsfrist des Steuer- oder Festsetzungsbescheids aus dem Sanierungsjahr. Insoweit wird abgesichert, dass eine Korrektur nach Satz 5 nicht daran scheitert, dass die Steuer- oder Festsetzungsbescheide aus den vorherigen VZ bereits festsetzungsverjährt sind (zum Problem bei § 3c Abs. 1 Halbs. 1 s. Anm. 43).

Einstweilen frei.

125–129

F. ABC zu § 3c

130

Abfindung (§ 3 Nr. 3 und 9): Siehe Anm. 30.

Abgeordnete (Bundestag, Landtag, EU-Parlament): Siehe Anm. 22 und 39.

Absetzungen für Abnutzung: Siehe Anm. 30 und 62.

Annuitätshilfe: Siehe Anm. 39.

Anrechnung ausländischer Quellensteuer (§ 34c): Siehe Anm. 16 f.

Anschaffungskosten: Siehe Anm. 64.

Arbeitsförderung:

- ▶ *Berufsausbildung* (§§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]): Siehe Anm. 39.
- ▶ *Mobilitätshilfen* (§ 53 SGB III): Siehe Anm. 39.
- ▶ *Unterhaltsgeld* (§§ 77, 153 SGB III [§ 44 AFG aF]): Siehe Anm. 38.

Arbeitslosengeld (§ 3 Nr. 2): Siehe Anm. 38.

Arbeitszeitkonten: Siehe Anm. 38.

Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b): Siehe Anm. 40.

Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12):

- ▶ *Aufbaubehelfer im Beitrittsgebiet (neue Bundesländer)*: Siehe Anm. 39 und 40.
- ▶ *Bürgermeister*: Siehe Anm. 39, 42.
- ▶ *Gemeinderats- oder Kreistagsmitglied*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Gerichtsvollzieher*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Städtische Beamte (Dienstaufwandsentschädigung)*: Siehe Anm. 39.

Aufwendungsersatz: Siehe Anm. 39.

Ausbildungsförderungsbeträge (§ 3 Nr. 11): Siehe „BAföG“.

Ausland:

- ▶ *Anrechnung ausländischer Quellensteuer* (§ 34c): Siehe Anm. 16 f.
- ▶ *Arbeitslohn aus Auslandstätigkeit*: Siehe Anm. 32 und 35.
- ▶ *Ausgleichszulage*: Siehe Anm. 40.
- ▶ *Auslandsbeschäftigungsvergütung*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Auslandsstipendium*: Siehe Anm. 32, 39 und 41.
- ▶ *Auslandstrennungsgeld*: Siehe Anm. 31 und 39.
- ▶ *Auslandszuschläge* (§§ 55–58a BBesG): Siehe Anm. 40.
- ▶ *Betriebstätte*: Siehe Anm. 33.
- ▶ *cost of living allowance*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Ferienwohnung im Ausland (gewerbliche Vermietung)*: Siehe Anm. 33.
- ▶ *Fremdsprachenunterricht*: Siehe Anm. 38.
- ▶ *Geplante Auslandstätigkeit*: Siehe Anm. 32 und 38.
- ▶ *Rückumzug ins Ausland*: Siehe Anm. 32.
- ▶ *Wahlstation (Rechtsreferendar)*: Siehe Anm. 33 und 39.
- ▶ *Währungskursverluste*: Siehe Anm. 33 und 38.

BAföG:

- ▶ *Auszahlungen der Ausbildungsförderungsbeträge*: Siehe Anm. 40.
- ▶ *Rückzahlung*: Siehe Anm. 30.

Bahn-Jahreskarte: Siehe Anm. 22.

Ballooning-Modell: Siehe Anm. 41 und 54.

Berlinförderung (§ 17 Abs. 2 BerlinFG): Siehe Anm. 35.

Berufsausbildung (§§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]): Siehe Anm. 39.

Betriebsaufspaltung: Siehe Anm. 77.

Betriebsmittelkredit: Siehe Anm. 58.

- Bürgermeister:** Siehe Anm. 39, 42.
Carried Interest: Siehe Anm. 5 und 52.
Cash-Pool: Siehe Anm. 56.
Dienstaufwandsentschädigung: Siehe Anm. 39.
Doppelbesteuerungsabkommen: Siehe Anm. 33.
Eigenkapitalersetzende Darlehen: Siehe Anm. 62.
Einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006: Siehe Anm. 93.
Eingliederungszuschüsse: Siehe Anm. 39.
Einlagen: Siehe Anm. 31.
Ersparte Aufwendungen: Siehe Anm. 63.
EU-Zulage: Siehe Anm. 40.
Fahrtkosten zu Lehrgängen: Siehe Anm. 38.
Familienheimfahrten: Siehe Anm. 39.
Finanzierungsaufwendungen: Siehe Anm. 24, 41, 43, 53, 56, 58 f.
Forschungszuschüsse: Siehe Anm. 39.
Freibeträge/Freigrenzen: Siehe Anm. 18.
Fremdsprachenunterricht: Siehe Anm. 38.
Gemeinderatsmitglied: Siehe Anm. 39.
Gemeinnützigkeit: Siehe Anm. 35.
Genossenschaften:
▶ *Anteile:* Siehe Anm. 90.
▶ *Mitgliedsbeiträge:* Siehe Anm. 31 und 38.
Gewerkschaftsbeiträge: Siehe Anm. 32.
Herstellungskosten: Siehe Anm. 64.
Hinzurechnungsbesteuerung: Siehe Anm. 19 und 25.
Insolvenzgeld (früher Konkursausfallgeld): Siehe Anm. 38.
Investitionszulage: Siehe Anm. 32.
IT-Kosten (Computer, Internet): Siehe Anm. 39.
Kartellrechtsverfahren: Siehe Anm. 54.
Kleidergeld: Siehe Anm. 39.
Kraftfahrzeugbeihilfe (§ 17 VO zur Kriegsopferfürsorge): Siehe Anm. 38.
Krankheit:
▶ *Krankentagegeld:* Siehe Anm. 39.
▶ *Private Krankenversicherung:* Siehe Anm. 39.
Kreistagsmitglied: Siehe Anm. 39.
Kriegsopferfürsorge (§ 3 Nr. 6): Siehe Anm. 38.
Künstler (erhöhte WK-Pauschale): Siehe Anm. 30.
Kunstverein: Siehe Anm. 35.
Kurssicherungsprämien: Siehe Anm. 30.
Kurzarbeitergeld: wie Insolvenzgeld (s. Anm. 38).
Lebensversicherung (§ 20 Abs. 1 Nr. 6): Siehe Anm. 19.
Meisterbonus: Siehe Anm. 32.

Mobilitätshilfen (§ 53 SGB III): Siehe Anm. 39.

Öffentliche Zuschüsse:

- ▶ *Ausgleichszulagen*: Siehe Anm. 40.
- ▶ *Auslandstrennungsgeld*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Auslandszuschläge* (§§ 55–58a BesG): Siehe Anm. 40.
- ▶ *BAföG*: Siehe „BAföG“.
- ▶ *Forschungszuschüsse*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Privatschulen* (Zuschuss zum Personalaufwand): Siehe Anm. 39.
- ▶ *Reisekostenvergütungen*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Wissenschaftsförderung*: Siehe Anm. 39.

Organschaft: Siehe Anm. 24 und 68.

Parlamentsjournalisten (erhöhte WK-Pauschale): Siehe Anm. 30.

Pauschalierung der Lohnsteuer (§ 40): Siehe Anm. 31.

Pensionszusagen: Siehe Anm. 38.

Pfandbriefe: Siehe Anm. 40.

Privatschulen (Zuschuss zum Personalaufwand): Siehe Anm. 39.

Progressionsvorbehalt (§ 32b): Siehe Anm. 16.

Provisionen auf erstattete Betriebsausgaben (*on a cost plus basis*): Siehe Anm. 34.

Rechnungsabgrenzungsposten: Siehe Anm. 30.

Reisekostenvergütungen: Siehe Anm. 31 und 39.

REIT (Real Estate Investment Trust): Siehe Anm. 100 ff.

Rente:

- ▶ *Vorzeitige Auszahlung der Rentenbezüge*: Siehe Anm. 39.
- ▶ *Finanzierung der Beiträge*: Siehe Anm. 38.

Reservisten (Bundeswehr): Siehe Anm. 39.

Rückstellungen: Siehe Anm. 30.

Rückzahlung: Siehe Anm. 30 und 34.

Sanierungsertrag: Siehe Anm. 110 ff.

Schadensersatzforderungen gegen Steuerberater wegen zu hoher StFestsetzungen: Siehe Anm. 7.

Schmiergelder: Siehe Anm. 34.

Schuldzinsen: Siehe Anm. 24, 41, 43, 53, 56, 58 f.

Sonderausgaben: Siehe Anm. 21.

Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4 idF bis zum 31.12.2008): Siehe Anm. 35.

Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 ab 1.1.2009): Siehe Anm. 18, 57 und 59.

Speditionskosten: Siehe Anm. 39.

Sportverein: Siehe Anm. 35.

Sprachkurs: Siehe Anm. 38.

Stellenzulage Ost: Siehe Anm. 39 f.

Stipendium: Siehe Anm. 39.

Streikunterstützungen: Siehe Anm. 32.

Symbolischer Kaufpreis: Siehe Anm. 5.

- Tarifiermäßigung:** Siehe Anm. 35.
- Teilwertabschreibung:** Siehe Anm. 25, 30, 33, 51, 56, 58, 61–63, 68 und 73.
- Übungsleiterpauschale** (§ 3 Nr. 26): Siehe Anm. 22.
- Umzugskosten:** Siehe Anm. 38–41.
- Unfallversicherung:** Siehe Anm. 41.
- Unterhaltsgeld** (§§ 77, 153 SGB III, § 44 AFG aF): Siehe Anm. 38.
- Unterstützungskasse:** Siehe Anm. 38.
- Veräußerungskosten:** Siehe Anm. 51 und 75.
- Verbindlichkeiten:** Siehe Anm. 30.
- Verdeckte Einlage:** Siehe Anm. 62.
- Verdeckte Gewinnausschüttung:** Siehe Anm. 63.
- Verpflegungsmehraufwendungen:** Siehe Anm. 31, 39 und 34.
- Versorgungsfreibetrag** (§ 19 Abs. 2): Siehe Anm. 35.
- Vertragsstrafe:** Siehe Anm. 38.
- Verwaltungsaufwendungen:** Siehe Anm. 59.
- Vorfälligkeitsentschädigung:** Siehe Anm. 51.
- Vorteilsgewährungen:** Siehe Anm. 62.
- Währungs(-kurs-)verluste:** Anm. 33 und 38.
- Wahlkampfkosten** (ehrenamtliches Stadtratsmandat): Siehe Anm. 39.
- Wahlprüfungsverfahren:** Siehe Anm. 39.
- Wehrsold** (Wehrdienst): Siehe Anm. 39.
- Werbungskosten-Pauschbeträge** (§ 9a): Siehe Anm. 30.
- Wertpapierleihe:** Siehe Anm. 92.
- Wissenschaftsförderung:** Siehe Anm. 39.

§ 3c