

b) DBA-Freistellung. – (1) Einkünfte. Bei Freistellung ausl „Einkünfte“ durch ein DBA bleiben diese als Nettogröße bei der inl Besteuerung außer Ansatz (BFH I R 32/93 BStBl II 94, 113). Der Anwendung des § 3c I bedarf es nicht. Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung von BA/WK zu den nach DBA freigestellten Einkünften ist ein wirtschaftl Veranlassungszusammenhang mit den im Inl freigestellten ausl Einkünften (*Wacker* BB 18, 2519, 2526). Diesen bejaht die Rspr zB bei zielgerichteten Aufwendungen (vorab entstandenen inl Bewerbungs-, Ausbildungs-, Umzugskosten, s BFH I R 32/93 BStBl II 94, 113; BFH I R 59/05 BStBl II 07, 756) oder vergebll Gründungskosten für eine ausl Betriebsstätte (BFH I R 56/12 BStBl II 14, 703); zur Anwendung des § 3c I bei einer mögl künftigen nach DBA stfreien „Einkünfte“erzielung s auch BFH VI R 5/10 BStBl II 12, 553. Zudem wendet die Rspr Aufteilungsgrundsätze iSd § 3c I (§ Rz 7, nicht aber die Norm selbst) für die Zuordnung von WK zw DBA-freigestellten und inl Einkünften entspr an (BFH I R 25/08 BStBl II 10, 536; iErg zutr FG Köln EFG 15, 573, rkr). – **(2) Einnahmen.** § 3c I ist anwendbar, wenn das DBA die ausl *Einnahmen* (nicht die „Einkünfte“) im Inl freistellt (ausführl *HHR/Desens* § 3c Rz 33).

4. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen. – a) Grundsätze. § 3c I verlangt die Prüfung, inwieweit sich Ausgaben stfreien/stpfl Bezügen des StPfl zuordnen lassen. Stehen Ausgaben in einem unmittelbaren wirtschaftl Zusammenhang mit stfreien Einnahmen, sind sie nicht abzugsfähig. Der unmittelbare wirtschaftl Zusammenhang besteht, wenn die Ausgaben *nach ihrer Entstehung/ Zweckbestimmung* mit stfreien Einnahmen *in einem unlösaren Zusammenhang* stehen, dh ohne diese nicht angefallen wären. Dies ist der Fall, wenn die stfreien Einnahmen /Aufwendungen klar abgrenz- und feststellbar *durch dasselbe Ereignis* oder *dieselbe Tätigkeit* verursacht werden. Der Zusammenhang kann VZ-übergreifend sein, dh er kann zw Ausgaben und noch nicht erzielten stfreien Einnahmen bestehen und Ausgaben erfassen, die stfreien Einnahmen nachlaufen. Ferner kann der Zusammenhang bestehen, wenn stfreie Einnahmen der einen Einkunftsart BA/WK einer anderen Einkunftsart ersetzen (s zum Ganzen BFH VI R 66/91 BStBl II 93, 450; BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH I R 11/03 BStBl II 05, 581; BFH X R 62/09 BStBl II 12, 721, BFH I R 32/10 BStBl II 14, 513 und *HHR/Desens* § 3c Rz 37 ff).

b) Konkretisierung. – (1) Eindeutige Zuordnung von Ausgaben zu steuerpflichtigen Bezügen. Kein unlösbarer Zusammenhang iSd § 3c I besteht, wenn vom StPfl stfreie und stpfl Einnahmen erzielt werden, die Ausgaben aber *ausschließl* der Tätigkeit zuzuordnen sind, die durch stpfl Bezüge vergütet wird (BFH VI R 93/98 BStBl II 01, 199 [WK/ArbLohn/Insolvenzgeld]; BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823). Gleiches gilt, wenn die stfreien Einnahmen dem StPfl unabhängig von der Tätigkeit zufließen, für die die Ausgaben anfallen (BFH I R 208/85 BStBl II 90, 88; BFH X R 62/09 BStBl II 12, 721). – **(2) Keine eindeutige Zuordenbarkeit der Ausgaben bei derselben Tätigkeit.** Werden durch *dieselbe Tätigkeit* stfreie/stpfl Einnahmen und Ausgaben (idR innerhalb einer Einkunftsart) erzielt und kann eine abgrenzbare Beziehung der Ausgaben nur zu den stfreien oder stpfl Einnahmen nicht festgestellt werden, besteht der Zusammenhang nur mit den anteiligen stfreien Einnahmen; die Ausgaben sind im Verhältnis der stfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen *aufzuteilen* und iHd Anteils nicht abzugsfähig (BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH I R 59/05 BStBl II 07, 756; BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469). – **(3) Zuordnung der Ausgaben ausschließlich zu steuerfreien Einnahmen.** Liegt eine einheitl Tätigkeit mit stfreien/stpfl Einnahmen und Ausgaben vor, kann ein unlösbarer Zusammenhang der Ausgaben nur mit den stfreien Einnahmen bestehen. Dies ist der Fall, soweit bestimmte oder sämmtl berufl veranlasste Aufwendungen durch stfreie Einnahmen erstattet werden (BFH IV R 41/04 BStBl II 06, 755). Die Erstattung lässt nicht schon die wirtschaftl Belastung des StPfl und damit die BA/WK-Eigenschaft der Ausgaben entfallen (§ 3

Rz 3). Soweit die BA/WK die stfreien Einnahmen übersteigen, können sie abgezogen werden, da § 3c I für die iZm stfreien Einnahmen stehenden Aufwendungen kein Abzugsverbot dem Grunde, sondern der Höhe nach enthält (BFH VI R 23/15 BStBl II 17, 345; BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469). – **(4) Verschiedene Tätigkeiten; verschiedene steuerfreie Einnahmen.** Bei stfreien/stpfl Einnahmen aus verschiedenen Tätigkeiten ist eine Einzelzuordnung der Ausgaben zu den Einnahmen zu prüfen und bei Zusammenhang der Ausgaben mit sämtl stfreien/stpfl Einnahmen aufzuteilen (BFH IV R 41/04 BStBl II 06, 755 mit Beispiel). Werden iRe Tätigkeit nebeneinander verschiedene stfreie Einnahmen erzielt, die auf unterschiedl Zwecken beruhen, ist ebenfalls eine Einzelzuordnung der Ausgaben erforderl und erst bei fehlender Abgrenzbarkeit aufzuteilen (BFH VI R 71/02 BStBl II 04, 890). – **(5) Nebenberufliche (ehrenamtliche) Tätigkeit.** Sind bei einer nebenberufl Tätigkeit die stfreien Einnahmen niedriger als die Aufwendungen, ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen (s § 3 Rz 94). Ist sie vorhanden, sind die die stfreien Einnahmen übersteigenden Aufwendungen abzugsfähig (BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469; § 3 Rz 94). – **(6) Vergebliche Aufwendungen.** Entfallen beabsichtigte (zB gem § 3 Nr 26 stfreie) Einnahmen, steht § 3c I dem Abzug der BA/WK grds nicht entgegen (BFH XI R 61/04 BStBl II 06, 163).

8 c) Einzelfälle

Aufwendersatz/Ausbildungsförderung. Werden einzelne berufl veranlasste Ausgaben (zB WK dem ArbN) stfrei erstattet (zB § 3 Nr 13, Nr 16), sind die Ausgaben bis zur Höhe der stfreien Erstattung gem § 3c I nicht abzugsfähig (S § 3 Rz 3, § 9 Rz 14, 15, 112; § 19 Rz 66f mwN). § 3c I greift somit auch für BA/WK, die der StPfl aus stfreien Ausbildungsförderungsleistungen (Stipendien gem § 3 Nr 11, § 3 Nr 44) finanziert (§ 3 Rz 156 mwN); hier fehlt es nicht an der für BA/WK erforderl wirtschaftl Belastung (§ 3 Rz 3 mwN). Eine stfreie Unterstützung zum Lebensunterhalt/Zulage kann aber uU nur mit (künftigen) stpfl Einnahmen im Zusammenhang stehen (s § 3c Rz 7 unter (1)).

Aufwandsentschädigungen. Es ist *anhand der Zweckbestimmung* der Entschädigung (Auslegung der Rechtsgrundlage) zu ermitteln, ob die stfreien Einnahmen gezielt bestimmte Ausgaben erstatten (dann gelten die vorstehenden Grundsätze zum Aufwendersatz, *Fallgruppe 1*; s auch *HHR/Desens* § 3c Rz 39), ob sie pauschal alle Ausgaben der berufl Tätigkeit abgelten sollen (*Fallgruppe 2*) oder ob die stfreien Einnahmen einen gesonderten Vergütungsbestandteil neben der iU stpfl Vergütung bilden (*Fallgruppe 3*). Stfreie Aufwandsentschädigungen der *Fallgruppe 2*, die *pauschal alle Ausgaben* abgelten sollen, stehen in unmittelbarem wirtschaftl Zusammenhang mit allen BA/WK. Es dürfen gem § 3c I nur die den Entschädigungsbetrag übersteigenden BA/WK abgezogen werden (BFH VI R 33/86 BStBl II 90, 119, BFH VI R 23/15 BStBl II 17, 345, jeweils zu § 3 Nr 12 S 2). Bei stfreien Aufwandsentschädigungen der *Fallgruppe 3* (zB Auslandszuschlägen gem § 3 Nr 64), die nicht bestimmten Ausgaben zuzuordnen sind und iErg wie stfreie Zulagen innerhalb des ArbLohns wirken (BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH VI R 66/91 BStBl II 1993, 450), ist der gem § 3c I nicht abziehbare Teil der Ausgaben durch Aufteilung [stfreie Einnahmen/Gesamteinnahmen] zu ermitteln.

- 9 **5. Rechtsfolgen.** – **(1) Technik.** § 3c I enthält ein Abzugsverbot für Ausgaben. Haben gem § 3c I nicht abzugsfähige Ausgaben beim BV-Vergleich den Gewinn gemindert, sind sie *außerhalb der Bilanz* hinzuzurechnen. Bei der Gewinn-/Einkünfteermittlung gem § 4 III, § 8/9 sind sie erst gar nicht abzuziehen. Fallen Ausgaben und stfreie Einnahmen nicht innerhalb eines VZ an, ist bei Abfluss der Ausgaben vor Zufluss der stfreien Einnahmen § 3c I im Abflussjahr anzuwenden und die Veranlagung ggf gem § 175 I 1 Nr 2 AO zu korrigieren (*HHR/Desens* § 3c Rz 43). – **(2) Umfang des Abzugsverbots.** Der Umfang des Abzugsverbotes gem § 3c I beschränkt sich auch bei periodenübergreifender Anwendung auf den Betrag der *tatsächl* erzielten stfreien Einnahmen („soweit“). – **(3) WK-Pauschbeträge** sind nicht gem § 3c I zu kürzen.

II. Abzugsbeschränkungen im Teileinkünfteverfahren, § 3c II

- 11 **1. Allgemeines.** – **a) Normzweck.** – **(1) Komplementärfunktion.** § 3c II 1 statuiert ein besonderes Abzugsverbot iRd Teileinkünfteverfahrens für Aufwendun-

gen, die iZm mit stfreien Einnahmen iSd § 3 Nr 40 stehen. Korrespondierend zur 60%-StPfl der Einnahmen sind nur 60% der BA/WK/AK abzugsfähig (§ 3 Rz 135). BFH XI R 61/04 BStBl II 06, 163 und BFH VIII R 69/05 BStBl II 08, 551 sehen wie bei § 3c I (s Rz 1) den Zweck des Abzugsverbots darin, doppelte Vorteile des StPfl durch den Abzug der Ausgaben von anderen stpfl Einkünften auszuschließen. Diese Rechtfertigung des Abzugsverbots für Beteiligungsaufwendungen und AK ist vor dem Hintergrund des *obj Nettoprinzips* str. Während § 3 Nr 40 der Vorbelastung der Einnahmen des Ges'ters auf Ebene der KapGes Rechnung trägt, greift § 3c II auch, wenn auf Ebene des Ges'ters Verluste entstehen, die nur auf Einlagen/nachträgl AK und nicht auf stfreien Einnahmen aus der Beteiligung beruhen (s BFH IX R 19/13 BStBl II 14, 682; § 3 Rz 135, 141; zutr krit *Bareis* FR 15, 1 zu Liquidationsverlusten). Systemgerecht wäre es, den Abzug der Erwerbsaufwendungen (BA, AK und Veräußerungskosten) vollständig zuzulassen, wenn der StPfl keine anteilig stfreien Einnahmen aus der Beteiligung erzielt (BFH IX R 42/08 BStBl II 10, 220; BFH IX R 8/09 BFH/NV 10, 399; BFH IX B 227/09 BStBl II 10, 627). Dies verhindert jedoch § 3c II 7 (s Rz 13). – **(2) Verfassungsmäßigkeit des § 3c II.** Der BFH beurteilt § 3c II 7 als verfassungsmäßig (BFH IX R 43/13 BStBl II 15, 257; BFH IX R 40/17 BFH/NV 18, 944). ME ist zweifelhaft, ob die vom BFH angeführten Vereinfachungsgründe die Anwendung des Teilabzugsverbots bei obj einnahmefreien Beteiligungen rechtfertigen. – **(3) Verhältnis zu anderen Vorschriften.** S iEinz § 3 Rz 136 zur Anwendung des § 3 Nr 40 (dort auch zu § 7 S 4 GewSt, § 7a GewStG b), § 3c II ist auch anwendbar bei Einkünften aus § 18 I Nr 4 iVm § 3 Nr 40a; zu § 3 Nr 41 Buchst a HS 2 s § 3 Rz 147. – **(4) Verfahrensrecht.** S § 3 Rz 135 zur gesonderten und einheitl Feststellung.

b) Persönlicher Anwendungsbereich. § 3c II gilt wie § 3 Nr 40 für alle natürl Personen und PersGes (bzw deren MU'er) mit *Anteilen an KapGes im BV* (ausführl § 3 Rz 135 ff); *Beispiele:* Besitzunternehmen in der BetrAufsp und Holding-PersGes (zur Vertiefung bei MUerschaften *Bernhagen/Nöthen* Ubg 20, 573). Seit 2009 gilt gem § 32d II Nr 3 S 2 *bei Anteilen im PV* für *lfd Beteiligungsaufwendungen* (WK) § 3c II 1 statt § 20 IX, wenn *rechtzeitig* ein Antrag gem § 32d II Nr 3 gestellt wird (§ 32d Rz 19; § 3 Rz 143). Zudem gilt § 3c II 1 iRd § 17 II, IV (Rz 14). Zur Anwendung auf *KapGes* s Rz 1.

2. Abzugsverbot gem § 3c II 1, 7. – (1) Ausgabenkategorien, § 3c II 1 HS 1 und 2. § 3c II 1 erfasst mit den Merkmalen *BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten, WK, AK und HK* sämtl den Einnahmen/Vermögensmehrungen iSv § 3 Nr 40 korrespondierenden „Ausgaben“ im BV und im PV (für letztere nur bei Antragstellung gem § 32d II Nr 3); – **(a) bei lfd Vergütungen** iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst d (§ 3 Rz 143), § 3 Nr 40a, gilt **§ 3c II 1 HS 1** für damit wirtschaftl zusammenhängende BA/WK (insb Fremdfinanzierungszinsen für den Beteiligungserwerb; zu Konzernabschlusskosten einer Holding s FG Mster EFG 19, 1072, rkr). – **(b) bei Einkünften iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst a** (Veräußerung, Entnahme von Kapitalbeteiligungen, iZm Liquidationserträgen, Erträgen aus der Kapital- und stbaren Einlagenrückgewähr (s § 3 Rz 139 und unten (3)) und bei Zuschreibungen sowie bei *Einkünften iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst b* (§ 3 Rz 140) greift **§ 3c II 1 HS 2** für die *anzusetzenden BV-Minderungen* (zB Veräußerungskosten, AK; zu § 3 Nr 40 S 1 Buchst a S 2 s § 3 Rz 139, 140); s auch § 3c II 5. – **(c) bei Veräußerungsentgelten** im PV gem § 3 Nr 40 S 1 Buchst c iVm § 17 (s § 3 Rz 141) erfasst § 3c II S 1, HS 2 die Veräußerungskosten sowie die ursprüngl und nachträgl AK der Beteiligung (s zu § 17 IIa § 17 Rz 171 ff). – **(2) Wirtschaftlicher Zusammenhang.** Abw von § 3c I (Rz 6, 7) genügt iRd § 3c II 1 ein *wirtschaftl Zusammenhang* der Ausgaben mit den gem § 3 Nr 40 anteilig stfreien Einnahmen; hierfür reicht jede obj kausale oder finale Beziehung zw den Ausgaben und den anteilig stfreien Einnahmen aus (BFH IV R 4/11 BFH/NV 13, 1081; BFH X R 5/10 BStBl II 13, 785; BFH IV R 49/11 BStBl II 13, 802; zutr FG Hess EFG 19, 599, rkr; kein Zu-

sammenhang zw BA aus der TW-AfA einer zum UV gehörenden Aktienanleihe und Bezügen gem § 3 Nr 40, auch wenn wahrscheinl ist, dass der Emittent die Anleihe durch Lieferung von Aktien erfüllen wird). – **(3) Zeitlicher Zusammenhang.** Gem § 3c II 1 HS 1 unterliegen Ausgaben (Rz 13 unter (1)) bei Verausgabung, unabhängig vom Zeitpunkt der Erzielung der stfreien Einnahmen gem § 3 Nr 40 dem Abzugsverbot. – **(4) Absicht der Einnahmenerzielung, § 3c II 7.** Bereits die *Absicht*, teilbefreite Einnahmen iSd § 3 Nr 40, § 3 Nr 40a zu erzielen, führt zur Anwendung der Abzugsbeschränkung. Es spielt keine Rolle, ob Einnahmen iSv § 3 Nr 40 tatsächl anfallen oder nicht (BFH IX R 43/13 BStBl II 15, 257; BFH IX R 40/17 BFH/NV 18, 944). Bei Antragstellung gem § 32d II Nr 3 reicht für die Anwendung des § 3c II 1 (statt des § 20 IX) die abstrakte Absicht aus, Beteiligungserträge, die dann unter § 3 Nr 40 fallen, erzielen zu wollen (§ 32d Rz 20). Zur Klärung letzter Zweifelsfragen unter der früheren Rechtslage s BFH IV R 47/16 BFH/NV 19, 1367; BFH IV R 51/16 DStR 19, 2677. – **(5) Rechtsfolgen.** Die BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten, WK, AK und HK iSd § 3c II 1 sind nur zu 60% abzugsfähig. Bei zunächst vollständig gewinnminderndem Abzug sind im BV die nicht abzugsfähigen BA/AK *außerbilanziell* hinzurechnen (s § 3 Rz 135 unter (3)). Nicht gekürzt werden bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigende **WK-Pauschbeträge** (§ 9a), zu den **Freibeträgen** s § 3 Rz 136 zu § 16 IV und § 3 Rz 141 zu § 17 III.

14 **3. Abzugsverbot bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen/vergleichbaren Forderungen, § 3c II 2–5. – a) Normzweck.** § 3c II 2–5 fingieren einen wirtschaftl Zusammenhang zw bestimmten BV-Minderungen/BA und stfreien Beteiligungserträgen iSd § 3 Nr 40. Sie schreiben (wie § 8b III S 3–8 KStG) die in *BMF BStBl I 10, 1292* vertretene – von der BFH-Rspr aber abw (BFH X R 5/10 BStBl II 13, 785; BFH X R 7/10 BStBl II 13, 791; BFH IV R 45/10 BFH/NV 13, 518) – Auffassung der *FinVenn* (*BMF BStBl I 13, 1269*) für ab 2015 beginnende Wj (§ 52V S 2) gesetzl fest.

15 **b) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich, § 3c II 2, 4. – (1) Persönlicher Anwendungsbereich.** *Hauptanwendungsfälle* der Regelung dürften StPfl mit einem Besitzunternehmen iRe BetrAufsp (auch MÜer) und MÜer betriebl Holding-PersGes sein. § 3c II 2 ff gilt auch bei Ges'tern mit Anteilen an der KapGes im PV, die gem § 32d II Nr 3 für lfd Erträge/WK zum Teileinkünfteverfahren optieren. Die Regelungen sind aber nicht anzuwenden, wenn ein Ges'terdarlehen ausfällt oder der Ges'ter auf ein solches verzichtet, da es sich bei diesen Verlusten nicht um WK iSd § 20 IX handelt; § 32d II Nr 3 S 2 sperrt aber nur § 20 IX. – **(2) Sachlicher Anwendungsbereich.** BV-Minderungen/BA, die aus Substanzverlusten aufgrund des *Verzichts (auf den nicht werthaltigen Teil)*, eines *Ausfalls* oder einer *TW-AfA* auf ein Ges'terdarlehen (Satz 2) oder auf eine vergleichbare Forderung (zB Rückgriffsforderungen aus Bürgschaften uA, Satz 4) gegen eine KapGes resultieren, an der der StPfl zu mehr als einem Viertel (qualifiziert) beteiligt ist, sind nur zu 60% abziehbar, wenn der StPfl nicht die Fremdüblichkeit der Forderung nachweist (Satz 3). – **(3) Einzelfälle.** § 5 Rz 550 „Gesellschafterfinanzierung“; *Levedag*, SteuerStud 17, 287, 288f.; § 6 Rz 879f. – Beim *Forderungsverzicht* (auch gegen Besserungsschein) entsteht beim Ges'ter in Höhe des wertlosen Teils Aufwand (BFH GrS 1/94 BStBl II 98, 307), für den die Abzugsbeschränkung gem § 3c II 2 greift; diese steht neben der Gewinnauswirkung aus dem Wegfall der Verbindlichkeit bei der KapGes (s BFH I R 87/12 BStBl II 14, 859). – Bei Eintritt des *Besserungsfalls* entsteht durch die Wiedereinbuchung der Schuld iHd zuvor wertlosen Teils beim Ges'ter ein Ertrag (s auch Abs 4 S 3 zum Schuldner), der ggf analog § 3c II 5 nur zu 60% stpfl ist (*HHR/Desens* § 3c Rz 72, 75). – Beim *Rangrücktritt* ist zu unterscheiden: Ein unter § 19 II 2 InsO fallender Rangrücktritt ist ein Schuldänderungsvertrag, kein Forderungsverzicht (BGH IX ZR 133/14 DStR 15, 767). Er führt idR nicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit bei der

KapGes (BFH XI R 32/18 DStR 20, 2716), beim Ges'ter ggf zur TW-AfA. Ein spezifizierter Rangrücktritt führt zur ertragswirksamen Ausbuchung gem § 5 I, IIa in HB und StBil der KapGes (s dazu BFH XI R 32/18 DStR 20, 2716); iHd werthaltigen Teils der Schuld liegt eine Einlage vor (BFH I R 44/14 BStBl II 15, 769; BFH I R 25/15 BStBl II 17, 670). Beim Ges'ter bleibt die Forderung bestehen und berechtigt idR zur TW-AfA (Wacker DB 17, 26, 30). S auch § 3a Rz 13–15, 26. – (4) **Nichteingreifen.** BFH und BMF BStBl I 13, 1269 nehmen bei Nichteingreifen der Regelung (Beteiligung bis 25% oder fremdübl Forderung) keinen Zusammenhang zw der BV-Minderung und den gem § 3 Nr 40 teilbefreiten (künftigen) Beteiligungseinnahmen an. § 3c II 1 kommt nicht zur Anwendung, da die BA durch Untergang oder Wertminderung der betriebl Forderung veranlasst sind.

c) **Wertaufholung, § 3c II 5.** Wertaufholungen nach vorausgegangener TW-AfA unterliegen nicht der vollen Besteuerung. Satz 5 soll eine Übermaßbesteuerung vermeiden. 16

d) **Beteiligungserfordernis; Gegenbeweis, § 3c II 3.** Das mittelbare/unmittelbare Beteiligungserfordernis knüpft an den „StPfl“ an. Dies führt zB bei Besitz-PersGes (Beteiligung/Forderung im Sonder-BV) zur *gesellschaftsbezogenen* Kürzung der BA, denn die PersGes ist nicht der „StPfl“. Bei Holding-PersGes (Beteiligung/Forderung in der Gesamthand) ist durchzurechnen. Schwierig ist der *Gegenbeweis* zu führen (§ 3c II 3). Die Fremdüblichkeit muss sowohl im Hinblick auf die Verzinsung als auch auf die Besicherung gegeben sein. Das Gesetz und BMF BStBl I 10, 1292 sehen mE überschießend auch fremdübl hingegebene Darlehen, die in der Krise stehen gelassen werden, ohne Abstimmung mit § 39, § 130 ff InsO als nicht fremdübl an (glA Ott DStZ 16, 14, 23). Krit ist zudem, dass nur die eigenen Sicherungsmittel der KapGes iRd Fremdvergleichs zur Besicherung herangezogen werden sollen. 17

4. **Verluste aus der verbilligten Wirtschaftsgutüberlassung an Kapitalgesellschaft, § 3c II 6.** – (1) **Voraussetzungen wie bei § 3c II, 2–5.** Zum zeitl, persönl Anwendungsbereich und zum qualifizierten Beteiligungserfordernis s Rz 14, 15, 17. § 12 ist bei verbilligter Nutzungsüberlassung an Angehörigen-KapGes vorrangig (s BFH VIII R 68/96 BFH/NV 00, 1278; Levedag SteuerStud 17, 287, 294 mit Beispiel). – (2) **Nutzungsüberlassung.** § 3c II 6 setzt die *verbilligte/unentgeltl Nutzungsüberlassung* eines WG durch einen qualifiziert beteiligten Ges'ter an eine KapGes und BV-Minderungen/BA iZm dieser voraus. Diese muss durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst sein. Str ist, ob schon eine nicht ausschließl betriebl veranlasste Minderung der Pacht ggü einer Betriebs-GmbH zu Sanierungszwecken schädli ist (vern BMF BStBl I 10, 1292; dazu Ott DStZ 16, 14). – (3) **Fiktiver Zusammenhang.** Die BFH-Rspr nimmt bei unentgeltl/verbilligter Nutzungsüberlassung für *substanzbezogene BV-Minderungen/BA* des Ges'ters (AfA/Erhaltungsaufwand) keinen wirtschaftl Zusammenhang mit gem § 3 Nr 40 anteilig stfreien Beteiligungserträgen an. Für *andere BV-Minderungen/BA* (zB Finanzierungsaufwendungen) des Ges'ters kann sich aber nach der Rspr aufgrund der nicht fremdübl Nutzungsüberlassung der Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen von den Pachteinnahmen hin zu Beteiligungserträgen verlagern (BFH IV R 49/11 BStBl II 13, 802; BFH X R 17/11 BStBl II 13, 817; BFH X R 6/12 BFH/NV 14, 21; zustimmend BMF BStBl I 13, 1269). § 3c II 6 fingiert ohne diese Unterscheidung („ungeachtet eines tatsächl wirtschaftl Zusammenhangs“) für *sämtl Aufwendungen* des Ges'ters einen Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen. Die Regelung ist überschießend, soweit auch BA aus einer TW-AfA auf das zur Nutzung überlassene WG und bei Veräußerung oder Entnahme auch *Buchwerte/Veräußerungskosten* unter § 3c II 6 fallen sollen (s Levedag GmbHR 16, 261, 265). – (4) **Rechtsfolgen.** Die BV-Minderung/BA ist (ggf außerbilanziell) auf 60% der Ausgabe zu berichtigen (s auch BMF BStBl I 10, 1292 zur Aufteilung bei teilentgeltl Überlassung). Zur SchenkungSt s § 7 VIII ErbStG. 18

- 19 **5. Wertminderungen bei Organshaft, § 3c II 8. – (1) Anwendung des § 3c II bei Organshaft.** Bei der Einkünfteermittlung eines Organträgers, der Einzelunternehmer/MUerschaft ist, sind BA abzugsfähig, die iZm mit Gewinnabführungen der OrganGes (§ 14, § 15 KStG) stehen, da dies keine gem § 3 Nr 40 S 1 Buchst d stfreien Einnahmen sind (§ 3 Rz 143; *Rödler/Herlinghaus/Neumann* KStG § 15 Rz 71). § 3c II 1 ist aber quotal auf BA des Organträgers anzuwenden, wenn gleichzeitig Gewinnabführungen und vororganschaftl Ausschüttungen bezogen werden (BFH IV R 61/16 DStR 19, 2131). Für Bezüge iSd § 20 I Nr 1, Nr 2, die von einer EnkelGes über die OrganGes als Teil der Gewinnabführung zum Organträger gelangen, gilt die Bruttomethode gem § 15 S 1 Nr 2 KStG, dh insoweit nur Anwendung der § 3 Nr 40, § 3c II auf Ebene des Organträgers (nicht der § 8b I, V KStG bei der OrganGes). – **(2) Teilwertabschreibung, § 3c II 8.** BA aus Wertminderungen an OrganGes-Anteilen, die auf abführungsbedingten Gewinnminderungen und nicht auf Ausschüttungen beruhen, sind beim Organträger (natürl Person/MUerschaft) gem Abs 2 S 1 nur zu 60% abzugsfähig.
- 20 **6. Wertpapierleihe, § 3c II 9.** § 8b X KStG gilt sinngemäß. Die Regelung gilt für einen Entleiher, der der ESt unterfällt. Die Gewinnausschüttungen aus den entliehenen Anteilen sind bei ihm ggf anteilig stfrei (s aber § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2). § 3c II erfasst die vom Entleiher an den Wertpapierverleiher gezahlten Entgelte. Diese umfassen Gebühren und eine Kompensation, mit denen der Entleiher dem Verleiher die während der Anteilsleihe empfangenen Ausschüttungen erstattet (s BFH I R 88/13 BStBl II 16, 961).

III. Abzugsbeschränkungen bei § 3 Nr 70, § 3c III

- 21 Zu den ausgelaufenen hälftigen StBefreiungen gem § 3 Nr 70 s § 3 Rz 230. Die mit diesen wirtschaftl zusammenhängende BV-Minderungen, BA und Veräußerungskosten waren gem § 3c III nur anteilig abziehbar, soweit stille Reserven mit Gewinn aufgedeckt wurden. Verlustgeschäfte fallen nicht unter § 3 Nr 70 (s § 3 Nr 70 S 2 Buchst d).

IV. Abzugsbeschränkung für Sanierungsaufwendungen, § 3c IV

- 24 **1. Allgemeines. – a) Normzweck.** Abs 4 regelt iZm § 3a klarstellend, dass Sanierungsaufwendungen ähnl § 3c IVZ-übergreifend nicht abzugsfähig sind.
- 25 **b) Zeitlicher Anwendungsbereich. – (1) Neufälle.** § 52 Abs 5 S 3 verknüpft die zeitl Anwendung der § 3c IV und § 3a. Abs 4 gilt danach für BV-Minderungen/BA, die iZm Sanierungserträgen aus Schuldenerlassen *nach dem 8.2.17* stehen und gem § 3a iVm § 52 Abs 4a S 1 stfrei sind. Auch *vor dem 9.2.17* entstandene Aufwendungen, die durch den gem § 3a I 1 stfreien Sanierungsertrag veranlasst sind, fallen unter § 3c IV (*Desens* FR 17, 981, 985). Bei StBefreiung iRe Billigkeitsmaßnahme (§ 52 Abs 4a S 2, s § 3a Rz 2) gilt nicht § 3c IV, sondern der *Sanierungserlass*, dh die Sanierungsaufwendungen mindern den stfreien Sanierungsertrag (*Schwahn* FR 15, 453; *Desens* FR 17, 981, 984 mwN). – **(2) Altfälle.** § 3c IV gilt gem § 52 Abs 4 auch, wenn § 3a gem § 52a Abs 4a S 3 auf Antrag rückwirkend angewendet wird (s § 3a Rz 3).
- 26 **c) Persönlicher Anwendungsbereich und Verhältnis zu anderen Vorschriften.** S § 3a Rz 7. IRd GewSt gilt § 3c IV gem § 7b I GewStG entspr. § 8 IX, § 15 S 1 Nr 1 KStG enthalten Sonderregelungen.
- 27 **2. Abzugsverbot, § 3c IV 1 bis 3. – a) Betriebsvermögensminderungen/Betriebsausgaben.** Sanierungsaufwendungen sind unabhängig von der Gewinnermittlungsart iRd Einkünfteermittlung gem Abs 4 nicht abzugsfähig. Sie mindern anders als früher (Rz 25) *nicht* den stfreien Sanierungsertrag gem § 3a I, sondern den *geminderten Sanierungsertrag* als Rechengröße, der anschließend gem § 3a III 1, 2 mit den Verlustposten des StPfl zu verrechnen ist (§ 3a Rz 36).

b) Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Sanierungserträgen. – (1) **Sanierungskosten.** S oben Rz 6. Regelfall des Abs 4 S 1 sind *Sanierungskosten*. Zu diesen zählen alle Aufwendungen, die unmittelbar der Erlangung von Sanierungsbeiträgen der Gläubiger dienen (zB Kosten für den Sanierungsplan und die -beratung) und Ausgaben für Vergleichsverfahren, Treuhänder und Sachverständige (BT-Drs 18/12128, 33; *Desens* FR 17, 981, 984). Die Gesetzesbegründung fasst auch *fruchtlose Sanierungskosten* unter Abs 4 S 1 (BT-Drs 18/12128, 33). Dem ist nicht zuzustimmen, da Abs 2 S 7 iRd Abs 4 nicht gilt (glA *Desens* FR 17, 981, 985; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1543). – (2) **Veranlagungszeitraumübergreifend.** Vor und nach dem Entstehen des Sanierungsertrags entstehende Sanierungskosten sind VZ-übergreifend nicht abzugsfähig (BT-Drs 18/12128, 33); s aber Rz 28. – (3) **Höhe.** Anders als in § 3c I („soweit“, s Rz 9) ist das Abzugsverbot in § 3c IV nicht auf die Höhe des streifen Sanierungsertrags begrenzt. Entsteht ein *negativer geminderter Sanierungsertrag* iSd § 3a III 1 (§ 3a Rz 36), ist der Sanierungsertrag gem § 3a I 1 stfrei. Verlustpositionen können dann nicht gem § 3a III 2 verrechnet werden.

c) Erweiterung, § 3c IV 3. BA aus der Wiedereinbuchung einer Verbindlichkeit nach Verzicht gegen Besserungsschein oder bei deren Tilgung aus künftigen Gewinnen iSd § 5 IIa (s Rz 14; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1543) fallen ebenfalls unter das Abzugsverbot.

d) Rückausnahmen, § 3c IV 2, 4. – (1) **Sanierungskosten aus Vorjahren, § 3c IV S 2.** Sind Sanierungskosten in Vorjahren der Entstehung eines stfreien Sanierungsertrags als BA in einen Verlustvortrag eingegangen, der iRd § 3a III 2 (s § 3a Rz 39) erlischt, greift das Abzugsverbot nicht. – (2) **Nachträgliche Sanierungskosten, § 3c IV S 4.** Sie fallen nur unter das Abzugsverbot, wenn nach Verrechnung eines geminderten Sanierungsertrags (§ 3a III 1) und Verbrauchs sämtl Verlustpotenziale (§ 3a III 2 Nr 1–13, IIIa) noch ein *verbleibender Sanierungsertrag* (§ 3a III S 4, s § 3a Rz 37) vorhanden ist.

e) Rechtsfolgen. Gem Abs 4 S 1 sind die als BV-Minderungen/BA abgezogenen Sanierungsaufwendungen dem Gewinn des Entstehungsjahres außerbilanziell hinzuzurechnen (zur Rückausnahme gem IV 2 s Rz 30). Ähnl der Technik bei § 3c I (s Rz 7 (2)) sind Sanierungsaufwendungen / Besserungszahlungen im Verhältnis der unterschiedl Sanierungsbeiträge aufzuteilen und nur anteilig abzugsfähig, wenn sie iZm stfreien und anderen Sanierungsmaßnahmen stehen (*Kanzler* NWB 17, 2260, 2263; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1543).

3. Korrekturvorschriften. § 3c IV 5, 6, HS 1 ermöglichen die Änderung von (bestandskräftigen) Feststellungs- und StBescheiden für *Vorjahre* des Sanierungsjahres, wenn sich Sanierungsaufwendungen einkünftemindernd ausgewirkt haben und § 3c IV 2 (s Rz 30 (1)) nicht greift. **§ 3c IV 6, HS 2** setzt eine Ablaufhemmung für den Bescheid des Vorjahres bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist des Sanierungsjahres.

3. Gewinn

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ¹ Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ² Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ³ Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschrän-

kung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich*.

⁴Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

⁵Satz 3 gilt nicht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft in den Fällen

1. einer Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft nach Artikel 8 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) (ABl. EG Nr. L 294 S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 885/2004 des Rates vom 26. April 2004 (ABl. EU Nr. L 168 S. 1), und
2. einer Sitzverlegung der Europäischen Genossenschaft nach Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 des Rates vom 22. Juli 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE) (ABl. EU Nr. L 207 S. 1).

⁶Ein Wirtschaftsgut wird nicht dadurch entnommen, dass der Steuerpflichtige zur Gewinnermittlung nach § 13a übergeht. ⁷Eine Änderung der Nutzung eines Wirtschaftsguts, die bei Gewinnermittlung nach Satz 1 keine Entnahme ist, ist auch bei Gewinnermittlung nach § 13a keine Entnahme. ⁸Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat; einer Einlage steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts gleich**. ⁹Bei der Ermittlung des Gewinns sind die Vorschriften über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige darf die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. ²Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. ²Hierbei scheiden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aus, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden (durchlaufende Posten). ³Die Vorschriften über die Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Absatz 2), die Bildung eines Sammelpostens (§ 6 Absatz 2a)

* Nach dem Entwurf zu einem *ATAD-UmsG* (§ Rz 246a) soll § 4 I 3 folgender Halbsatz angefügt werden: „dies gilt auf Antrag auch in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt“.

** Nach dem Entwurf zu einem *ATAD-UmsG* (§ Rz 246a) soll nach § 4 I 8 folgender Satz 9 eingefügt werden: „⁹In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt.“