

Einkommensteuergesetz: EStG

Schmidt

41. Auflage 2022
ISBN 978-3-406-77895-7
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

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

(3) 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.

Einkommensteuer-Richtlinien: EStH 3c

Übersicht

	Rz
I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I	
1. Allgemeines	1, 2
2. Ausgaben	3
3. Steuerfreie Einnahmen	4, 5

	Rz
4. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen	6–8
5. Rechtsfolgen	9
II. Abzugsbeschränkungen im Teileinkünfteverfahren, § 3c II	
1. Allgemeines	11, 12
2. Abzugsverbot gem § 3c II 1, 7	13
3. Abzugsverbot bei Substanzverlusten von Darlehens- und vergleichbaren Forderungen, § 3c II 2–5	14–17
4. Verluste aus verbilligter Wirtschaftsgutüberlassung an Kapitalgesellschaft, § 3c II 6	18
5. Wertminderungen bei Organgesellschaftsanteilen, § 3c II 8 ..	19
6. Wertpapierleihe, § 3c II 9	20
III. Abzugsbeschränkungen bei § 3 Nr 70, § 3c III	21
IV. Abzugsbeschränkungen für Sanierungsaufwendungen, § 3c IV	
1. Allgemeines	24–26
2. Abzugsverbot, § 3c IV 1–3	27–31
3. Korrekturvorschriften, 3c IV 5, 6, HS 1	32

I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I

- 1 **1. Allgemeines.** – **a) Normzweck.** Das Abzugsverbot des § 3c I soll bei StBefreiung einer Einnahme den Abzug von iZm dieser stehenden BA/WK von anderen stpfl Einkünften verhindern (BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH XI R 61/04 BStBl II 06, 163).
- 2 **b) Verhältnis zu anderen Vorschriften.** – **(1) Einkünfteermittlung.** § 3c I gilt nur iRd Einkünfteermittlung (BA/WK). Gem § 12 nicht stbare Aufwendungen und nicht durch stbare Einnahmen veranlasste Aufwendungen sind weder WK/BA noch Ausgaben iSd § 3c I (BFH I R 34/05 BFH/NV 06, 1068; s Rz 5 zu DBA). – **(2) Speziellere Abzugsverbote.** § 3c II ist ggü § 3c I spezieller (§ 3c I HS 1). Speziellere Abzugsverbote für BA/WK enthalten § 3 Nr 10 S 3 (§ 3 Rz 38), Nr 26 S 2 (§ 3 Rz 95), Nr 26a S 3 (§ 3 Rz 96), Nr 26b S 2 (§ 3 Rz 98), § 22 Nr 4 S 2 (Abgeordnete), § 109. WK iZm KapErträgen iSd § 32d I sind nicht abzugsfähig (§ 2 Vb, § 20 IX); dies gilt auch für gem § 20 I Nr 6 S 2 hälftig stbefreite LV-Leistungen (§ 32d Rz 16). § 3c I gilt auch für beschr StPfl (§ 50 Rz 8, 9). Für die SA enthalten § 10 II Nr 1 (§ 10 Rz 138) und § 10 I Nr 5 (s BFH III R 30/20 BStBl II 21, 772) speziellere Regelungen. – **(3) Sonstiges.** Zum Progressionsvorbehalt s § 32b Rz 41. Zu ausl Einkünften gem § 34c, § 34d s § 34c Rz 11. – **(4) KStG.** § 3c I ist zwar grds auch iRd KSt (§ 8 I KStG, s KStR 8.1) anzuwenden, hat dort aber nur noch geringe Bedeutung. Für BA/AK iZm Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen gem § 8b I, III KStG sind § 8b III 2, § 8b V 2 KStG vorrangig (RHN § 8b KStG Rz 483; Gosch § 8b KStG Rz 280, 285, 484). § 8b I, V KStG werden ihrerseits nicht von einem DBA-Schachtelprivileg iVm § 3c I verdrängt (BFH I R 29/15 BFH/NV 17, 324; s auch BFH I R 84/15 BStBl II 18, 492 zum aufgehobenen § 3 Nr 41). Bei gem § 5 KStG persönl stbefreiten KSt-Subjekten sind Ausgaben, die iZm dem ideellen Bereich stehen, auch ohne Rückgriff auf § 3c I nicht von den stpfl Einkünften iRe wirtschaftl Geschäftsbetriebs (§ 5 I Nr 9 S 2 KStG) abzugsfähig (BFH I R 31/89 BStBl II 92, 103; BFH I R 48/13 BStBl II 15, 713). Zur Organschaft s § 3c Rz 19.
- 3 **2. Ausgaben.** – **(1) Begriff.** Ausgaben iSd § 3c I sind WK/BA (§ 4 IV/§ 9 I), die in Geld abfließen, Aufwendungen in Geldeswert sowie sämtl einkünfte mindernden (auch buchmäßige) Aufwendungen wie Rückstellungen, RA, AfA, TW-AfA, Gemeinkosten uÄ (vgl BFH IV R 122/79 BStBl II 83, 566; BFH I R 11/03 BStBl II 05, 581; s auch BFH I R 32/12 BFH/NV 14, 1090 zum Vorteilsverbrauch

bei der vGA). – **(2) Rückzahlung steuerfreier Einnahmen.** Es handelt sich beim Zahlenden um Ausgaben oder negative Einnahmen, die iErg keine StMinderung bewirken (§ 3 Rz 3, § 8 Rz 9, § 9 Rz 108, 110).

3. Steuerfreie Einnahmen. – a) Allgemeines. Hierzu gehören Einnahmen iSv § 2 I Nr 4–7, § 8, § 4 III, § 11 I sowie künftige stbare Vermögensmehrungen (*Bruttoeinnahmen*), die von der Besteuerung freigestellt sind. Die StBefreiung kann auf gesetzl Vorschriften (zB § 3, § 3b), DBA (§ 3 Rz 3), Unionsrecht/Völkerrecht (§ 3 Rz 3), Billigkeitsregelungen der Verwaltung (BFH VI R 209/82 BStBl II 89, 351) oder sog *technischen StBefreiungen* beruhen (§ 40–§ 40b; zu § 3 Nr 40 s aber § 3c II 1). – **(2) Abgrenzung.** Aufwendungen iZm Einlagen gem § 4 I fallen nicht unter § 3c I, da Einlagen keine stfreien Einnahmen sind (BFH I R 20/76, BStBl II 78, 346). Einnahmen, die iZm gem § 4 V nicht abzugsfähigen Ausgaben erzielt werden, sind *stpf* („keine Umkehrung des § 3c I“, s § 4 Rz 460 „Abfindungen“). Hinzurechnungsbeträge gem § 10 AStG sind keine stfreien Einnahmen iSd § 3c I (BFH I R 118/04 BStBl II 06, 537; s auch *HHR/Desens* § 3c Rz 35).

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 grds nicht (s aber zur mögl künftigen DBA-stfreien „Einkünfte“erzielung BFH VI R 5/10 BStBl II 12, 553). Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung von BA/WK zu den nach DBA freigestellten Einkünften ist ein unmittelbarer 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) und vergebl Gründungskosten für eine ausl Betriebsstätte (BFH I R 56/12 BStBl II 14, 703). FG Nbg EFG 21, 1396, Rev XI R 39/20 verneint einen unmittelbaren Zusammenhang zw stfreien Erträgen (§ 4 InvStG aF) und Zinsaufwand aus einer Banken-Poolfinanzierung. Die Rspr wendet die Aufteilungsgrundsätze (§ Rz 7, nicht aber § 3c I) 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 zunächst die Prüfung, ob sich Ausgaben stfreien/stpf 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 unlösbaren 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 stpf Einnahmen erzielt werden, die Ausgaben aber *ausschließl* der Tätigkeit zuzuordnen sind, die durch stpf 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 nur zu den 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 sämtl 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

Aufwendersersatz/Ausbildungsförderung. Werden einzelne berufl veranlasste Ausgaben (zB WK dem ArbN) stfrei erstattet (zB § 3 Nr 13, § 3 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 154 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 Aufwendersersatz, *Fallgruppe 1*; s auch *HHR* § 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 iÜ 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 Entschädigungsbeitrag 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.

5. Rechtsfolgen. – (1) **Technik.** § 3c I enthält ein Abzugsverbot für Ausgaben. 9
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 dessen Veranlagung ggf gem § 175 I 1 Nr 2 AO zu korrigieren (*HHR* § 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

1. Allgemeines. – a) **Normzweck.** – (1) **Komplementärfunktion.** § 3c II 1 11
statuiert ein besonderes Abzugsverbot iRd Teileinkünfteverfahrens für Aufwendungen, 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 143). – (2) **Verfassungsmäßigkeit des § 3c II.** Der BFH beurteilt § 3c II 7 als verfgemäß (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 einnahmelosen 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 12
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 13**
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 Zusammenhang 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). 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. 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). – **(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 Einkünftermittlung 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 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 *FinVerw* (*BMF BStBl I 13, 1269*) für ab 2015 beginnende Wj (§ 52 V 2) gesetzl fest.

- 15 **b) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich, § 3c II 2, 4.** – **(1) Persönlicher Anwendungsbereich.** *Hauptanwendungsfälle* der Regelung dürfen StPfl mit einem Besitzunternehmen iRe BetrAufsp (auch MUer) und MUer 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 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, 288 f.; § 6 Rz 879 f. – 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* § 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 BStBl II 21, 279), 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 BFH XI R 32/18 BStBl II 21, 279; § 3a Rz 13, 26); 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). – **(4) Nichteingreifen.** BFH und *BMF* BStBl I 13, 1269 nehmen bei Nichteingreifen der Regelung (Beteiligung bis 25% oder fremdüb Forderung) keinen Zusammenhang zw der BV-Minderung und den gem § 3 Nr 40 teilbefreiten (künftigen) Beteiligungseinnahmen an. § 3c II 1 kommt auch 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 an der KapGes beteiligten „StPfl“ an. Bei Besitz-PersGes (Beteiligung an KapGes und Darlehen im Sonder-BV) ist die Beteiligungsvoraussetzung *gesellschafterbezogen* zu prüfen, mit entspr Folgen auch für die Kürzung der BA. Bei Holding-PersGes (Beteiligung und Darlehen in der Gesamthand) ist nicht die PersGes der StPfl, sondern für die Beteiligungsvoraussetzung auf die MÜer durchzurechnen (glA *HHR* § 3c Rz 71). – Schwierig ist der *Gegenbeweis* zu führen (§ 3c II 3). Die Fremdüblichkeit muss für die Verzinsung und Besicherung erfüllt sein. § 3c II erfasst mE überschießend auch fremdüb hingebene Darlehen, die in der Krise stehen gelassen werden (*BMF* BStBl I 10, 1292), eine Abstimmung mit § 39, § 130 ff InsO fehlt (glA *Ott* DStZ 16, 14, 23). Krit ist, 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 **18**

nicht ausschließt betriebl. veranlasste Minderung der Pacht ggü. einer Betriebs-GmbH zu Sanierungszwecken schädlich ist (vern. *BMF* BStBl I 10, 1292; dazu *Ott* DStZ 16, 14). – (3) **Fiktiver Zusammenhang.** Die BFH-Rspr. nimmt bei unentgeltl. und 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 nach der Rspr. aufgrund der nicht fremdüb. 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 jedoch „ungeachtet eines tatsächl. wirtschaftl. Zusammenhangs“ für *sämtl. Aufwendungen* des Ges'ters einen Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen. S. 6 soll auch *BA aus einer TW-AfA* auf das zur Nutzung überlassene WG und bei dessen Veräußerung/Entnahme auch *Buchwerte/Veräußerungskosten* kürzen. Dies ist abzulehnen (str., s. *Einz. Levedag* GmbH R. 16, 261, 265). – (4) **Rechtsfolgen.** Die *BV-Minderung/BA* ist (ggf. außerbilanziell) auf 60% der *BA* zu berichtigen (s. auch *BMF* BStBl I 10, 1292 zur Aufteilung bei teilentgeltl. Überlassung). Zur SchenkungSt s. § 7 VIII ErbStG (ErbStR E 7.5 XI).

- 19 **5. Wertminderungen bei Organgesellschaftsanteilen, § 3c II 8.** – (1) **Anwendung des § 3c II beim Organträger.** Bei der Einkünfteermittlung eines Organträgers, der Einzelunternehmer/MÜerschaft ist, sind *BA* (idR. Refinanzierungszinsen für den Anteil) abzugsfähig, die iZm. mit Gewinnabführungen der OrganGes. stehen, da dies keine stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d sind (§ 3 Rz 143; *Gosch* § 15 KStG Rz 438). § 3c II 1 ist aber anzuwenden, wenn der Organträger vor- oder nachorganschaftl. Ausschüttungen iSd. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d bezieht (s. BFH IV R. 61/16 DStR 19, 2131: *quotale Anwendung bei gleichzeitigem Bezug von Gewinnabführung und Ausschüttung; Gosch* § 15 Rz 438). Für Bezüge iSd. § 20 I Nr. 1, Nr. 2, die von einer EnkelGes. über die OrganGes. als Teil der Gewinnabführung zum Organträger gelangen, sind gem. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG nur § 3 Nr. 40, § 3c II bei der Einkommensermittlung des Organträgers (nicht § 8b I, V KStG bei der OrganGes.) anzuwenden (*Gosch* § 15 KStG Rz 16, 19, 24a). § 3c II kürzt beim Organträger die *AK* des Anteils an der OrganGes., wenn dieser veräußert wird (*Gosch* § 15 KStG Rz 438). Ab VZ 22 gilt dies auch, wenn eine organschaftl. Mehrabführung eine Einlagenrückgewähr (§ 14 IV 2 KStG) auslöst, die den Betrag der *AK* übersteigt (s. Rz 13 (1) (b)). – (2) **Teilwertabschreibung, § 3c II 8.** *BA* aus einer *TW-AfA* auf die OrganGes.-Anteile, welche auf abführungsbedingten Gewinnminderungen beruht, sind gem. § 3c II 8 beim Organträger nur zu 60% abzugsfähig (s. KStR 14.7 III 2; *Gosch* § 15 KStG Rz 429 ff); für eine *TW-AfA*, die auf Ausschüttungen beruht, gilt dies gem. § 3c II 1 (s. unter (1)).

- 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, wenn er wirtschaftl. Eigentümer der Anteile ist (BFH I R. 88/13 BStBl II 16, 961; § 20 Rz 231 mwN). § 3c II 9 beschr. den *BA*-Abzug für die vom Entleiher an den Verleiher entrichteten Entgelte für die Dividendenkompensationszahlung und die Leihgebühr.

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).