

§ 3c

Anteilige Abzüge

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch MoRaKG v. 12.8.2008
(BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854)

(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 Nr. 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nr. 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte¹ 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 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ³§ 8b Abs. 10 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.

Am 12.12.2006 geltende Fassung: 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 Buchstabe a oder den Veräußerungspreis im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe b übersteigen und mit diesen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang im Sinne des Satzes 1 stehen; Entsprechendes gilt in den Fällen des Satzes 1 Halbsatz 2.

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

Autor: Dr. Marc **Desens**, Akademischer Rat, Münster
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

¹ Ab VZ 2009: zu 60 Prozent.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 3c

	Anm.
A. Grundinformation zu § 3c	1
B. Rechtsentwicklung des § 3c	
I. Rechtsentwicklung vor der Einführung des § 3c	2
II. Einführung des heutigen § 3c Abs. 1 Halbs. 1	3
III. Reformvorschläge bis zum Jahr 2000	4
IV. Änderungen des § 3c (2000 bis heute)	5
C. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 3c mit höherrangigem Recht	
I. Abs. 1	
1. Abzugsverbot als Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips	6
2. Keine Umkehrung des Abs. 1: Abzugsverbot von Aufwendungen führt nicht zur Steuerfreiheit von Einnahmen	7
3. Vereinbarkeit mit Europarecht?	8
II. Abs. 2	
1. Überblick	9
2. Kritik am anteiligen Abzugsverbot: keine Finanzierungsneutralität, System- und Verfassungswidrigkeit?	10
3. Vereinbarkeit mit Europarecht	11

	Anm.
III. Abs. 3	12
D. Geltungsbereich	
I. Persönlicher Geltungsbereich	13
II. Sachlicher Geltungsbereich	
1. Abs. 1	14
2. Abs. 2	
a) Anwendung nur bei der Ermittlung der Einkünfte	15
b) Keine Anwendung ohne ausdrückliche Bestimmung im Gesetz	16
3. Abs. 3	17
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
I. Verhältnis zu anderen Abzugsverboten im EStG	
1. Sonderausgaben	18
2. Spezielle Abzugsverbote bei Korrespondenz mit steuerfreien Einnahmen	19
3. Abzugsverbote im Grenzbereich zur privaten Lebensführung	20
II. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	
1. Körperschaftsteuerrecht	21
2. Investmentsteuerrecht	22
3. Gewerbesteuerrecht	23
4. Außensteuerrecht	24

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

	Anm.
A. Ausgaben	30
B. Steuerfreie Einnahmen	
I. Einnahmen	
1. Begriff	31

	Anm.
2. Abgrenzung von nicht steuerbaren Einnahmen	32
3. Abgrenzung von steuerfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen	33

	Anm.		Anm.
4. Erstattung nicht abziehbarer oder nicht abgezogener Ausgaben	34	IV. Ausgaben ausschließlich steuerfreien Einnahmen zuzuordnen	39
II. Steuerfreiheit der Einnahmen	35	V. Verhältnismäßige Aufteilung	40
C. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang		VI. Kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich	41
I. Überblick	36	D. Rechtsfolge: „dürfen ... soweit ... nicht ... abgezogen werden“	
II. Allgemeine Konkretisierungsmaßstäbe des BFH	37	I. Beschränkung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen	42
III. Ausgaben klar abgrenzbar steuerpflichtigen Einnahmen zuzuordnen	38	II. Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen	43

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Anteiliger Abzug im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren**

	Anm.		Anm.
A. Abs. 2 Satz 1		5. Wirtschaftlicher Zusammenhang	
I. Überblick	50	a) Kapitalanteile im Betriebsvermögen	58
II. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten	51	b) Kapitalanteile im Privatvermögen	59
III. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen, die dem § 3 Nr. 40 zugrunde liegen, oder Vergütungen nach § 3 Nr. 40a	52	6. Wirtschaftlicher Zusammenhang beim Hinzutreten außergesellschaftlicher Verhältnisse	
IV. Wirtschaftlicher Zusammenhang unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen		a) Hinzutreten außergesellschaftlicher Rechtsverhältnisse	60
1. Keine Unmittelbarkeit und kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich	53	b) Drittvergleich	61
2. Überhaupt Zufluss von anteilig steuerfreien Einnahmen erforderlich?	54	c) Vorteilsgewährungen	62
3. Abgrenzung: Veranlassungs- und wirtschaftlicher Zusammenhang	55	d) Verdeckte Gewinnausschüttungen	63
4. Veranlassungszusammenhang		e) Betriebsaufspaltung	64
a) Kapitalanteile im Betriebsvermögen	56	V. Entsprechende Geltung in Fällen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2	65
b) Kapitalanteile im Privatvermögen	57	VI. Rechtsfolge: „bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte [ab VZ 2009: zu 60 %] abgezogen werden“	66
		B. Abs. 2 Satz 2: Wertminderungen eines Organgesellschafters	67
		C. Abs. 2 Satz 3: Sinngemäße Geltung des § 8b Abs. 10 KStG	68

**Erläuterungen zu Abs. 2 Sätzen 3 und 4
idF v. 12.12.2006:
Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile
iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006**

	Anm.		Anm.
I. Zeitlicher Anwendungsbereich	69	III. Kritik und Rechtfertigung . . .	71
II. Regelungsgegenstand	70	IV. Ausgewählte Probleme	72

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Halbabzug bei häufig steuerfreien Immobilien-
veräußerungen auf eine REIT-AG oder beim
Statuswechsel einer AG in eine REIT-AG (Exit Tax)**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	75	III. Betriebsvermögens- mehrerungen oder Einnahmen	77
II. Betriebsvermögens- minderungen, Betriebsausga- ben, Veräußerungskosten . . .	76	IV. Wirtschaftlicher Zusammen- hang	78

ABC zu § 3c 85

Allgemeine Erläuterungen zu § 3c

Schrifttum:DIETZEL, Die Besteuerung der Actien-Gesellschaften in Verbindung mit der Gemeinde-Besteuerung, Köln 1859; v. 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, DStJG 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 Festschr. 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; Srgloch, 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; HUNDSDOERFER, Beteiligungsaufwendungen im Halbeinkünfteverfahren, BB 2001, 2242; ROGALL, Zur Systematik des Abzugs von Refinanzierungsentgelten im Zusam-

menhang mit Dividenden unter Berücksichtigung der Steuerreform, DB 2001, 1903; SCHÖN, Die Abzugsschranken des § 3c EStG zwischen Verfassungs- 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 Hs. 2 EStG) und des Abzugsverbotes in § 8b Abs. 3 KStG bei Veräußerungen innerhalb der 7-Jahres-Missbrauchsfristen, FR 2002, 247; HAHN, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten?, IStR 2002, 681; P. KIRCHHOF, Maßstäbe für die Ertragsbesteuerung von Unternehmen, DStJG 25 (2002), 1; PEZZER, Die Besteuerung des Anteilseigners, DStJG 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; K. VOGEL, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; BONIN, Der Aktiengewinn im Entwurf des Investmentsteuergesetzes, BB 2003, 2545; 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; LINDEMANN, Anmerkungen zum Diskussionsentwurf eines modernen Investmentsteuergesetzes, FR 2003, 890; MICKER, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht?, DB 2003, 2734; 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; W. WASSERMAYER, Der zweite Entwurf des Investmentsteuergesetzes vom 20.8.2003, DB 2003, 2085; BACMEISTER, Komplexität der Ertragsrechnung – Simplizität des Aktiengewinns, IStR 2004, 176; BECK, Die Besteuerung von Beteiligungen an körperschaftsteuerpflichtigen Steuersubjekten im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Berlin 2004; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004; GRABBE/LÜBBEHÜSEN, Halbeinkünfteverfahren im Investmentsteuerrecht – Korrektur tut not!, DStR 2004, 981; KAYSER/STEINMÜLLER, Die Besteuerung von Investmentfonds ab 2004, FR 2004, 137; SRADJ/MERTES, Neuregelungen bei der Besteuerung von Investmentvermögen, DStR 2004, 201; DESENS/KATHSTEDE, 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; SCHAUMBURG/SCHAUMBURG, Steuerliche Leistungsfähigkeit und europäische Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht, StuW 2005, 306; THÖMMES, Abzugsbeschränkungen nach § 8b KStG und dem Halbeinkünfteverfahren, IStR 2005, 685; K. VOGEL, Der EuGH und die direkten Steuern, StuW 2005, 373; ZELLER, Einkünfteermittlung bei Investmentfonds, DStR 2005, 899; KAYSER/BUJOTZEK, Die steuerliche Behandlung offener Immobilienfonds und ihrer Anleger, FR 2006, 49; WAGNER, Die Teilnahme von Investorsträgern am Halbeinkünfteverfahren, DStZ 2006, 257; HAMDAN/HAMDAN, Die Verfassungswidrigkeit des begrenzten Werbungskostenabzugs im Halbeinkünfteverfahren, DStZ 2007, 730; LIEBER, Ist die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste gemeinschaftswidrig?, WPg. 2007, 118; INTEMANN, Zur Verfassungsmäßigkeit des Halbabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG, DB 2007, 2797; KUBE, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305; OTTO, Vereinbarkeit des Halbabzugsverbots gemäß § 3c Abs. 2 EStG mit dem Grundgesetz, DStR 2008, 228.

A. 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 erwerbs-

bezogene Aufwendungen geminderte Leistungsfähigkeit durch Zufluss stfreier Einnahmen ausgeglichen, fehlt es an einer auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gegründeten Rechtfertigung, die im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zum Abzug zu zulassen.

Abs. 2 ist Teil des Halb- bzw. des ab VZ 2009 geltenden 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 auch nicht auf die Höhe der anteilig stfreien Einnahmen begrenzt. Neben dem Grundtatbestand (Satz 1) enthält die Norm Sonderregelungen für sog. abführungsbedingte Teilwertabschreibungen an einer Organgesellschaft (Satz 2) und eine sinngemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG (Satz 3).

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 (stvergünstigte Exit-Tax).

B. Rechtsentwicklung des § 3c

2 I. 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 WK Begriff (§ 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; 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 II. Einführung des heutigen § 3c Abs. 1 Halbs. 1

Ges. 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 (Alterativkonzept).
- ▶ *KStRecht*: 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.

III. Reformvorschläge bis zum Jahr 2000

4

§ 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).

IV. 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 heutigen, bis zum 31.12.2008 geltenden Wortlaut (dazu DESSENS, 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. 14/2683, 113);
 - Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses (BTDrucks. 14/3760, 2);
- ▶ *Zeitlicher Anwendungsbereich des neu eingefügten Abs. 2 Satz 1*: Das hälftige Abzugsverbot ist gem. § 52 Abs. 8a 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; v. 27.3.2007 – VIII R 23/06, BFH/NV 2007, 1842; FG Köln v. 20.7.2005, EFG 2005, 1595 (1596), rkr.; PRINZ/OTTO, DStR 2003, 2099 (2101); aA (Anwendung im VZ 2001 bei wirtschaftlichem Zusammenhang mit Ausschüttung im VZ 2002) FG Münster v. 28.5.2004, EFG 2004, 1507, rkr.; FG Düss. v. 10.3.2003, EFG 2003, 1070, rkr.; v. 20.10.2005, EFG 2006, 92 (94), rkr.; OFD Frankfurt v. 2.5.2003, DB 2003, 1412; OFD Koblenz v. 19.3.2004, DStR 2004, 771.

Auf Teilwertabschreibungen ist Abs. 2 erst ab dem VZ anwendbar, ab dem auch eine Veräußerung des Kapitalanteils hälftig stfrei ist; also bei Veräußerung ausländ. Anteile ab VZ 2001 und inländ. Anteile ab VZ 2002 (OFD Chemnitz v. 26.7.2005, DStZ 2005, 762; Bay. Landesamt für Steuern v. 3.8.2005, FR 2005, 904).

- ▶ *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 für nur Auslandsdividenden galt, war § 3c Abs. 1 für BA von KapGes. zu Inlandsdividenden anwendbar (zu europarechtl. 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. 21).

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 2 wurde versucht, das Halbeinkünfteverfahren mit der Organschaft (§§ 14–19 KStG) abzustimmen (s. Anm. 21 und 67; krit. HEINZ/WESSINGER, GmbHR 2005, 1390). Im Übrigen blieb – trotz heftiger Diskussionen – § 3c Abs. 1 in Fällen des § 8b KStG anwendbar (dazu BMF, Bericht 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 eingefügt (dazu Anm. 69). 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.

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 die § 3c Abs. 2 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 fort (Anm. 69). 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 3 ist § 8b Abs. 10 KStG sinngemäß anzuwenden (s. Anm. 68). 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 3, so dass die Norm nach § 52 Abs. 1 Satz 1 erst ab VZ 2008 anzuwenden ist (s. § 3c Anm. J 07-1).

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) 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) 60 % der Ausgaben abziehbar bleiben (vgl. BTDrucks. 16/4841, 4f., 47). Eine Ausnahme gilt für Veräußerungsgeschäfte, bei denen § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aF über den 31.12.2008 hinaus anwendbar bleibt (§ 52a Abs. 11 Satz 3). 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. e und § 3c Abs. 2 Satz 1 aF (vgl. § 52a Abs. 3 Satz 2, Abs. 4 Satz 2).

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. 4c Satz 1). 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 (§ 52 Abs. 4c Satz 1), ist für im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehende BA nicht § 3c Abs. 2 (auch nicht analog), sondern § 3c Abs. 1 anzuwenden (DESENS/KATHSTEDTE, FR 2005, 80 [867 ff.]). Da das Carried Interest häufig 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/KATHSTEDTE aaO, 870 f.).

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

I. Abs. 1

1. 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 „Sys-

6

tematik des EStG“; v. 12.2.1941, RStBl. 1941, 284 [285] – aus dem „Sinn des Gesetzes“; 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; KENNERKNECHT, KStG [1925], 1926, § 13 Anm. 1; MROZEK, EStG [1925], 1926, § 16 Anm. 2c; PISSEL/KOPPE, EStG [1925], 3. Aufl. 1932, § 15 Anm. 15). Insbes. BÜHLER 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 (BÜHLER, Lehrbuch des Steuerrechts II, 1938, 45, 49).

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); v. 8.6.1966 – VI 3/65, BStBl. III 1966, 537 (538); v. 7.12.1967 – IV R 33/67, BStBl. II 1968, 149; v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 (508); 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, 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); v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207; v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 (508); v. 18.7.1980 – VI R 97/77, BStBl. II 1981, 16 (17); v. 30.1.1986 – IV R 247/84, BStBl. II 1986, 401 (402); v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 (386); v. 14.11.1986 – VI R 209/82, BStBl. II 1989, 351 (353); v. 9.6.1989 – VI R 33/86 BStBl. II 1990, 121; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 (451); v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 (824); v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163 (164).

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 (WÜLENKEMPER, 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 (KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. A 4; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 1), 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, Steuerrecht, 11. Aufl. 2008,

Rn. 189). 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, DStJG 3 [1980], 103 [128]). Diese Grundaussage ist heute nahezu unbestritten. 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 zuzu-

[Anschluss S. E 11]

rechnenden 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 gegebenenfalls 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 KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. A 8; KRAFT/KRAFT, Festschr. Debatin, 1997, 235 [252]). Anderenfalls dürfte der Gesetzgeber bei der Gewährung von StBefreiungen, die als solche gerechtfertigt werden 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 Nettoprinzips bei der Ausgestaltung des Abs. 1:* Der Normtext des Abs. 1 wird den zwingenden Anforderungen des objektiven Nettoprinzips 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 „Stfreiheit“ der Einnahmen muss im Licht des objektiven Nettoprinzips ausgelegt werden (s. Anm. 35). Die Entscheidung 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 Nettoprinzips eine zwingende Wortlautgrenze (s. Anm. 42).

2. Keine Umkehrung des Abs. 1: Abzugsverbot von Aufwendungen führt nicht zur Steuerfreiheit von Einnahmen 7

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; v. 15.12.1976 – I R 4/75, BStBl. II 1977, 220 (221); v. 4.12.1991 – I R 26/91, BStBl. II 1992, 686 (688); v. 29.8.1996 – VIII R 24/95, BFHE 182, 307; 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 (Be-

triebsaufspaltung) eine verzinste Darlehensvaluta verzinst weitergegeben wird: BFH v. 7.7.2004 – XI R 65/03, BStBl. II 2005, 102 (104): kein § 3c (entsprechend); aA LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 9.

Ob Einnahmen stpfl. sind, richtet sich nicht nach der Abziehbarkeit der Ausgaben, sondern danach, ob ein Steuertatbestand (§ 2 Abs. 1, §§ 13 ff.) verwirklicht wird und keine StBefreiung eingreift. Ein Abzugsverbot allein (zB § 4 Abs. 5) begründet dazu keine Ausnahme. 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.

8 3. Vereinbarkeit mit Europarecht?

Gewinnausschüttungen von EG-ausländischen Kapitalgesellschaften:

Unter Geltung des Anrechnungsverfahrens hat es gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) verstoßen, das Abzugsverbot aus § 3c aF (= § 3c Abs. 1) auf Aufwendungen anzuwenden, die im Zusammenhang mit Ausschüttungen standen, die nach § 8b Abs. 1 aF stfrei gestellt wurden, weil es sich um weitergeleitete, stfreie Gewinnausschüttungen von EG-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 – Rs. C-471/04 [Keller-Holding], EuGHE 2006, I-2107 Rn. 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 gegen Art. 43 EGV (BFH v. 13.6.2006 – I R 78/04, BFH/NV 2007, 622 mwN). Die Ungleichbehandlung bestand bis einschließlich zum VZ 2003 fort, weil bis dahin auch unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens (ab VZ 2001) 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 EG-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. 43, 56 EGV (BFH v. 9.8.2006 – I R 50/05, BFH/NV 2007, 624; v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; Nds. FG v. 18.7.2005, EFG 2006, 135, rkr.; FG Münster v. 9.11.2007, EFG 2008, 406, nrkr.; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 282 ff. mwN; HEY, StuW 2005, 317 [322]).

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

Ausländische Betriebsstättenverluste: Weist ein DBA das Besteuerungsrecht für eine im Ausland belegene Betriebsstätte (Art. 7 OECD-MA), feste Einrichtung (Art. 14 OECD-MA) oder unbewegliches Vermögen (Art. 6 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). Hätte die Betriebsstätte oder das Grundstück hingegen im Inland gelegen, wäre eine Verlustverrechnung möglich. Nach Auffassung des EuGH (Urt. v. 15.5.2008 – Rs. C 414/06 [Lidl Belgium], nv.) führt das zwar zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV), die sich aber aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls rechtfertigen lässt und noch verhältnismäßig ist (aA noch die Schlussanträge der Generalanwältin v. 14.2.2008 – Rs. C 414/06 [Lidl Belgium], nv.). Dabei erkennt der EuGH grundsätzlich drei Rechtfertigungsgründe an (vgl. bereits EuGH v. 13.12.2008 – Rs. C-446/03 [Marks & Spencer], EuGHE 2005, I-10837 Rn. 51 ff.), von denen mindestens zwei einschlägig sein müssen (EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C 231/05 [Oy AA], EuGHE 2007, I-6373 Rn. 60; v. 15.5.2008 – Rs. C 414/06 [Lidl Belgium], nv., Rn. 40 ff.), nämlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den Mitgliedstaaten, die Notwendigkeit der Verhinderung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten oder die Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung.

UE ist dem EuGH schon deshalb zuzustimmen, weil es zur Steuerhoheit jedes Staates gehört, keine Verluste aus Quellen zu berücksichtigen, auf die im Gewinnfall stl. nicht zugegriffen kann (vgl. bereits KUBE, IStR 2008, 305; HAHN, IStR 2002, 681 [685 f.]; aA SCHAUMBURG/SCHAUMBURG, StuW 2005, 306 [309]; K. VOGEL, IStR 2002, 91 [93]; vgl. auch Österr. VwGH v. 25.9.2001, IStR 2001, 754, mit zust. Anm. WASSERMEYER). Anderenfalls wäre es faktisch unmöglich, die direkte Unternehmensbesteuerung in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zu belassen. Diese Konsequenz erfordert der EG-Vertrag aber nicht: Auch wenn Mitgliedstaaten ihre Befugnisse im Bereich der direkten Steuern unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts auszuüben haben (EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93 [Schumacker], EuGHE 1995, I-225 Rn. 21, stRspr.; K. VOGEL, StuW 2005, 373 [374]), enthält Art. 93 EGV einen solchen Harmonisierungsauftrag allein für indirekte Steuern, nicht aber für die Unternehmensbesteuerung. Legt man indes die derzeitigen Maßstäbe des EuGH zugrunde, wird man differenzieren müssen: Zwar verstößt es grds. nicht gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV), ausländ. Betriebsstättenverluste nicht zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt nur, wenn die Möglichkeiten der Berücksichtigung im ausländ. Quellenstaat voll ausgenutzt wurden und keine Möglichkeit mehr besteht, dort Verluste geltend zu machen, also keine Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung bestehen kann.

II. Abs. 2

1. Überblick

9

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.

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).

10 2. Kritik am anteiligen Abzugsverbot: keine Finanzierungsneutralität, System- und Verfassungswidrigkeit?

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 vollabziehbar seien.

SCHÖN, StW 2000, 151 (154); HUNSDOERFER, BB 2001, 2242 (2246); BOLIK, BB 2001, 811 (812); ROGALL, DB 2001, 1903 (1906).

Zudem wird das anteilige Abzugsverbot als systemwidrig angesehen. Die anteilige StFreistellung der Einnahmen bestehe nur, um die Vorbelastung mit der KSt. zu berücksichtigen. Es handele 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, DStJG 25 (2002), 37 (55); SCHÖN, StW 2000, 151 (154); SCHÖN, FR 2001, 381 (385 ff.); SIGLOCH, StW 2000, 160 (166).

Daraus wird zum Teil 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 („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, DStJG 25 (2002), 37 (55); THÖMMES, IStR 2005, 685 (688); HAMDAN/HAMDAN, DSz 2007, 730; INTEMANN, DB 2007, 2797 (2799 f.); OTTO, DStR 2008, 228; ENGLISCH, FR 2008, 230, jeweils mwN; aA BFH v. 19.6.2007 – VIII R 69/05, BFH/NV 2007, 2173; v. 16.10.2007 – VIII R 51/05, Juris: zwar system-, aber nicht verfassungswidrig.

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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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 rechtliche, formelle bzw. trennende Betrachtungsweise (Inkongruenztheorie) zu Grunde zu legen ist.

Vgl. bereits v. 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 rechtlichen (zB KStG 1920, 1925, 1934) und zeitweise mehr zu einer wirtschaftlichen (zB Anrechnungsverfahren 1977–2000) 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 aaO, 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 (rechtliche 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. 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 rechtlichen Betrachtung folgt (vgl. BTDrucks. 14/7084, 3 [Stellungnahme BRat]; vgl. aber auch BTDrucks. 14/7084, 8 [Gegenäußerung BRReg.]; ausführlich DESENS aaO, 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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 aaO, 396 ff.).

Stellt § 3 Nr. 40 dennoch die Einnahmen anteilig stfrei, 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. KIRCHHOF, DStJG 25 [2002], 1 [7]), Art. 12 GG (DESENS aaO, 402 ff.) oder zumindest von Art. 2 Abs. 1 GG geschützt ist. Stellt die Rechtsordnung die Betätigungsform der KapGes. zur Verfügung, dann dürfen vom Steuerrecht 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 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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 aaO, 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 Teileinkünfteverfahrens eine anteilige Besteuerung der stillen Reserven zu sichern (DESENS aaO, 287 ff., 409 ff.). Das ist aber nur bei Wertverlusten an der Kapitalbeteiligung (etwa Teilwertabschreibungen oder Verlust aufgrund eines negativen Saldos aus dem Veräußerungspreis und dem Buchwert) der Fall (so auch SCHÖN, FR 2001, 381 [387 f.]; vgl. BFH v. 27.10.2005 – IX R 15/05, BStBl. II 2006, 171 [172], aA FG Düss. v. 10.5.2007, EFG 2007, 1239, nrkr., Rev. Az. BFH IX R 98/07: kein § 3c Abs. 2 im Verlustfall [daher verfassungskonforme Auslegung]), nicht aber bei „getätigten“ Aufwendungen (etwa bei Finanzierungs- und Verwaltungsaufwendungen). Nur insoweit sind uE die verfassungsrechtl. Bedenken berechtigt.

11 3. Vereinbarkeit mit Europarecht

§ 3c Abs. 2 ist mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrags (insb. Art. 43, Art. 56 EGV) vereinbar. Bereits § 3 Nr. 40 stellt gleichermaßen Gewinnausschüttungen von und Veräußerungserlöse an in- und ausländ. KapGes. anteilig 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. 21), 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 Teileinkünfteverfahren fallen (also auch Abs. 2 nicht anwendbar ist), sondern dem Quellenabzug iHv. 25 % der Bruttodividende 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 aaO, 205 ff.). Kommt es zur Veranlagung (§ 50 Abs. 5 Satz 2), findet wie bei Inlandsachverhalten neben § 3 Nr. 40 auch § 3c Abs. 2 Anwendung.

III. Abs. 3

12

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

D. Geltungsbereich

I. Persönlicher Geltungsbereich

13

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. 21; 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. Betriebsstätte vereinnahmt werden (§ 50 Abs. 5). Für KapGes. gilt § 3c Abs. 2 nicht, weil § 8b KStG vorgeht.

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.

II. Sachlicher Geltungsbereich

1. Abs. 1

14

§ 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 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. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113).

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]; v. 29.3.2000 – I R 15/99, BStBl. II 2000, 577 [579]).

2. Abs. 2

15 a) 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 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).

16 b) Keine Anwendung ohne ausdrückliche Bestimmung im Gesetz

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 €/1602 € (§ 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 *Lebensversicherung* (Beratungshonore, Maklergebühren), bei der die Differenz aus Versicherungsleistung und eige-

nen 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 aaO, 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).

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 (kritisch zur Frist DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, 202 f. mwN). Die Hinzurechnungsbesteuerung bildet ein vom Halb- bzw. ab VZ 2009 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 Nettoprinzips gebietet eine volle Abziehbarkeit der Ausgaben, die mit voll stpfl. Einnahmen (Hinzurechnungsbetrag) in wirtschaftlichem 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 Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren, muss er es auch auf der Ausgabenseite folgerichtig umsetzen, mit der Konsequenz, dass auch § 3c Abs. 2 nicht anwendbar sein darf. 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.

3. 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. 12). 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

17

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.

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Abzugsverboten im EStG

18 1. Sonderausgaben

§ 3c gilt weder unmittelbar noch entsprechend für den SA-Abzug (BFH v. 4.3.1977 – VI R 168/75, BStBl. II 1977, 503; v. 4.3.1977 – VI R 213/75, BStBl. II 1977, 507 [509]; v. 8.12.1978 – VI R 26/76, BStBl. II 1979, 212; v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 [891]). Ausnahmsweise erfasst § 3c Abs. 1 aber Ausgaben im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen, die nach dem EStG *wie Sonderausgaben* 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, EFG 2002, 530, rkr., jeweils zu § 10e Abs. 6 iVm. § 52 Abs. 26 [Vorkosten hypothetisch WK zur VuV]; § 3c Abs. 1, soweit ArbG einen gem. § 3 Nr. 68 aF stfreien Zuschuss gewährt).

19 2. Spezielle Abzugsverbote bei Korrespondenz mit steuerfreien Einnahmen

Abzugsverbote für Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen 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]; v. 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl. II 2006, 163 [164]). Das Gleiche gilt bei § 3 Nr. 26a Satz 2.

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

[Anschluss S. E 21]

Aufwendungen bis zur Höhe der stfreien Einnahmen als abgegolten gelten (Hess. FG v. 16.2.1983, 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]; 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]).

3. Abzugsverbote im Grenzbereich zur privaten Lebensführung

20

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.

II. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

1. Körperschaftsteuerrecht

21

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. 20) werden BA erfasst, so dass § 10 KStG neben § 3c Abs. 1 anwendbar ist.

Organschaft (§§ 14–19 KStG): § 3c Abs. 1 findet keine Anwendung auf Aufwendungen des Organträgers – OT – für seine Organgesellschaft – OG – (BMF v. 26.8.2003, BStBl. I 2003, 437 Tz. 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, BStBl. I 2003, 437 Tz. 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 (KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3c Rn. 83).

Zum anteiligen Abzug abführungsbedingter Teilwertabschreibungen (§ 3c Abs. 2 Satz 2) s. Anm. 67.

22 2. Investmentsteuerrecht

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben der Anleger bei Einnahmen aus Erträgen des Investmentvermögens: Erträge des Investmentvermögens, die beim Anleger steuerfrei gestellt werden (vgl. § 2 Abs. 3 InvStG), sind steuerfreie Einnahmen, so dass für im Zusammenhang stehende WK § 3c Abs. 1 anzuwenden ist (W. WASSERMAYER, DB 2003, 2085 [2088]). Nach § 3c Abs. 2 nur anteilig abziehbar sind die eigenen Aufwendungen der Anleger (natürliche Personen), die im Zusammenhang mit den zugerechneten Erträgen stehen, die nach § 3 Nr. 40 anteilig steuerfrei gestellt werden (vgl. § 2 Abs. 2 InvStG). Die Aufteilung erfolgt bei stpfl. und anteilig steuerfreien Einnahmen im Verhältnis des Kurswerts der Kapitalanlagen, die § 3 Nr. 40 unterliegen, zum Gesamtwert des Depots (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 647 [648]). Das gilt nicht, soweit § 20 Abs. 9 ab VZ 2009 den WKAbzug ausschließt und lediglich den Sparer-Pauschbetrag (801 €/1602 €) gewährt.

Werbungskosten des Investmentvermögens werden bereits bei der Ermittlung der Erträge beim Fonds berücksichtigt (§ 3 Abs. 1 InvStG), bei der uU § 3c anzuwenden ist (BMF v. 2.6.2005, BStBl. I 2005, 728 Tz. 45). Allgemeinkosten des Investmentvermögens (etwa Verwaltungskosten), die zugleich stpfl. und (anteilig) steuerfreien Einnahmen (§ 3 Nr. 40, § 8b Abs. 1 KStG) zugeordnet werden können, sind nicht am Maßstab der Gesamteinnahmen, sondern im Verhältnis der durchschnittlichen Vermögenswerte des Vorjahres, das den durch § 3 Nr. 40 bzw. § 8b Abs. 1 KStG begünstigten Einnahmen zu Grunde liegt, zum durchschnittlichen Gesamtvermögen des Vorjahres aufzuteilen (§ 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 und 4 InvStG; krit. SRADJ/MERTES, DStR 2004, 201 [203]).

Ist der Anleger eine KapGes., sind die anteilig dem § 8b Abs. 1 KStG zuzuordnenden Allgemeinkosten nicht abziehbar, wie § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 InvStG durch eine Rechtsfolgenverweisung (LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 16) auf § 3c Abs. 1 zum Ausdruck bringt. Bei natürlichen Personen als Anleger sind die anteiligen Allgemeinkosten hingegen nur nach § 3c Abs. 2 zu berücksichtigen (WAGNER, DStZ 2006, 257 [260]). Zwar wird § 3c Abs. 2 nicht ausdrücklich in § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 InvStG erwähnt, die Anwendung ergibt sich aber bereits aus der anteiligen Zuordnungen von WK zu Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 (bestätigt durch BTDrucks. 15/3677, 48).

Einzelkosten des Fonds, die nicht erst nach Aufteilung den (anteilig) steuerfreien Einnahmen (§ 3 Nr. 40; § 8b Abs. 1 KStG) zugeordnet werden können, sind wie die anteilig ermittelten Allgemeinkosten nach deren Aufteilung zu behandeln, also anteilig abziehbar nach § 3c Abs. 2 bei natürlichen Personen und nach § 3c Abs. 1 nicht abziehbar bei KapGes. (KAYSER/BUJOTZEK, FR 2006, 49 [60]; aA LINDEMANN, FR 2003, 890 [893]: stets § 3c Abs. 1; ZELLER, DStR 2005, 899 [900]: stets voll abziehbar).

§ 3c bei der Veräußerung oder Rückgabe von Investmentanteilen: § 3c Abs. 2 ist nur heranzuziehen, wenn eine natürliche Person Investmentanteile aus ihrem BV verkauft: Soweit bei Ermittlung des Veräußerungsergebnisses anteilig sog. negative Aktiengewinne (§ 8 Abs. 2 InvStG) einfließen, wird dieser Verlustsaldo nach § 3c Abs. 2 nur anteilig berücksichtigt. Das Gleiche gilt bei Teilwertabschreibungen am Fondsanteil (§ 8 Abs. 3 Satz 2 InvStG; OFD Han-

nover v. 25.4.2005, DStR 2005, 829 [831]). Auch die eigenen WK, die dem Anleger durch die Veräußerung entstehen, sind anteilig im Verhältnis eines etwaigen positiven oder negativen Aktiengewinns (§ 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 InvStG) zum Gesamtergebnis nach § 3c Abs. 2 nur anteilig abziehbar (KAYSER/STEINMÜLLER, FR 2004, 137 [141]). Sehr umstritten ist die Frage, ob bereits bei der Ermittlung des Aktiengewinns § 3c Abs. 2 anzuwenden ist, was für die Stpfl. ungünstig wäre (dazu GRABBE/LÜBBEHÜSEN, DStR 2004, 981 [983 f.]; BACMEISTER, IStR 2004, 176 [180]; BONIN, BB 2003, 2545 [2546 ff.]).

3. Gewerbesteuerrecht

23

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 beteiligt sind. Ebenso für die VZ 2001–2003: 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, BStBl. I 2007, 302; aA noch BMF v. 28.4.2003, BStBl. I 2003, 292 (298 Tz. 57 f.). Soweit sich eine Nichtanwendung in den VZ 2001–2003 günstiger auswirkt (Verlustfall), kann es aus Gründen des Vertrauensschutzes auf Antrag bei einer Nichtanwendung bleiben (BMF v. 21.3.2007, 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 (insbes. § 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 hinzurechnen (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; v. 12.2.1941, RStBl. 1941, 284 f.).

► *Hinzurechnung aufgrund von Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG):* Das Halb- bzw. ab VZ 2009 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]; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 5.4).

► *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 Abs. 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 3 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.

24 4. 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 aaO).

25–29 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Abzugsverbot für Ausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen 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, Festschr. Debatin, München 1997, 235; WASSERMEYER, Will Baden-Württemberg 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 Auslandsentwendungen, 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.

A. Ausgaben

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. 571 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. 18).

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, 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]; v. 2.2.1972 – I R 54–55/70, BStBl. II 1972, 397 [398], 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 (BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 27; LUCAS in B/B, § 3c Rn. 9; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 10);

Passiver RAP (LADEMANN/ALTEHOEFER, § 3c Rn. 12).

Rückzahlung steuerfreier Einnahmen: UE ist auch die Rückzahlung stfreier Einnahmen 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 grds. Anwendung des Abs. 1 auf die Rückzahlung von stfreien Einnahmen aus (BFH v. 27.5.1983 – VI R 2/80,

Juris.; vgl. FG Brandenburg v. 23.1.1996 – 3 K 179/45 E, Juris, rkr.: Abs. 1 bei Rückzahlung einer Abfindung [nach § 3 Nr. 9 stfref]; FG Rhld.-Pf. v. 8.3.1979, EFG 1979, 493, rkr.: Abs. 1 bei Rückzahlung von BAföG [nach § 3 Nr. 11 stfref]; 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 stfref]). 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 stfref 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; LADEMANN/ALTEHOEFER, § 3c Rn. 14; LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 40; LUDS in B/B, § 3c Rn. 24; KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3c Rn. 9; FinMin. Nds. v. 12.3.1986, FR 1986, 234 Tz. 1.1. und 1.2.; OFD Erfurt v. 19.12.1996, FR 1997, 240 Tz. 1.1. und 1.2.; aA KOTTKE, BB 1981, 965 (968).

Werbungskosten-Pauschbeträge (§ 9a) werden zwar bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen, sind aber keine Ausgaben iSd. Abs. 1, die mit stfrefen 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 stfrefen Einnahmen mindert der Pauschbetrag allein die stpfl. Einnahmen. Er ist also nicht aufzuteilen und anteilig zu kürzen.

Sächs. FG v. 27.2.1997, EFG 1997, 795, rkr. – neben Lohn gezahlte Abfindungen [§ 3 Nr. 9]; FG Düss. v. 12.12.2002, EFG 2003, 630, rkr.; BIRKENFELD, FR 1981, 601 (606); SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 3; 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 stfref), 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; v. 25.10.1996 – VI B 83/96, BFH/NV 1997, 287 – Parlamentsjournalisten).

B. Steuerfreie Einnahmen

I. Einnahmen

31 1. Begriff

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]; v. 13.12.2007 – VI R 73/06, nv.).

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. 4). Nur wenn stfrefe Einnahmen die Leistungsfähigkeit tatsächlich erhöht haben, rechtfertigt sich aus dem objektiven Nettoprinzip, BA oder WK vom Abzug auszuschließen (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*: s. Anm. 24.

► *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]; v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 [100]; s. aber Anm. 33 und 43; FROTSCHER/HERRMANN, § 3c Rn. 17), 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).

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

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, EFG 1989, 117 [118], rkr. – Verpflegungsmehraufwand eines Urlaubspfarrers).

2. Abgrenzung von nicht steuerbaren Einnahmen

32

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); v. 23.11.2000 – VI R 93/98, BStBl. II 2001, 199 (200); v. 7.9.2005 – I R 118/04, BStBl. II 2006, 537; v. 7.12.2005 – I R 34/05, BFH/NV 2006, 1068; KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3c Rn. 21; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 10; LADEMANN/ALTHEOFER, § 3c Rn. 6; aA BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 22.

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 hingegen (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 Ergebnis besteht (kein Abzug).

BFH v. 20.7.1973 – VI R 198/69, BStBl. II 1973, 732 (733); FG München v. 26.11.1993, 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. zutreffend 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.

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; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 15; aA KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. B 210 „Investitionszulage“). 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 Rn. 15 u. 42 „Investitionszulage“; 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 Ergebnis 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.

► *Konkursausfallgeld*: s. 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]).

► *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).

33 3. Abgrenzung von steuerfreien Einkünften bzw. Einkunftsteilen

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 (§ 2 Anm. 53). 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 Rn. 12;

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 Entscheidung getroffen, ob Erwerbсаufwendungen 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 (zur europarechtl. 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, 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. 21).
- ▶ *Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG*: s. Anm. 24.
- ▶ *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. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Vor Art. 6–22 Rn. 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); v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (61); v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 – DBA USA; v. 29.5.1996 – I R 21/95, BStBl. II 1997, 63 (65) – DBA Frankreich; v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865 – DBA Indien.
- ▷ *Einkünfte aus unselbständiger Arbeit* iSd. DBA (vgl. Art. 15 OECD-MA) sind nach inländ. Qualifikation *Einkünfte*. WK 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. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756 zum DBA Australien; v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113 zum DBA Südafrika; krit. ANDRESEN, IStR 2001, 497 [498 ff.]). Werden bereits Einkünfte stfrei gestellt, sind die vorweggenommenen 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, EFG 1995, 247 [248], rkr.; FG Hamb. v. 29.6.2001, EFG 2001, 1423, rkr. – volles Abzugsverbot aus Abs. 1).
- ▷ *Betriebstätte im Ausland (Einkünfte aus Gewerbebetrieb)*: Werden „Gewinne“ einer ausländ. Betriebstätte eines unbeschränkt Stpfl. in Deutschland durch DBA stfrei gestellt (Art. 7 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. 43 EGV 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. Betriebsstätte erleidet, sind in Deutschland nicht abziehbar, weil bereits die Einkünfte in Deutschland stfrei gestellt sind

(Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, s. EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06 [Deutsche Shell], IStR 2008, 224 Rn. 23 ff. mit zust. Anm. DE WEERTH); Abs. 1 greift nicht ein (vgl. BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588 zu laufenden Verlusten; v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 [129 f.] zu Veräußerungsverlusten). UE nur im Erg. richtig hat der BFH (Urt. v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 [569 f.] – Hotel als Betrieb in Spanien; 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 entstandende*, aber *vergebliche* BA ging. Hintergrund für den uE unzutreffenden Rückgriff auf Abs. 1 war, dass im konkreten Fall objektiv keine ausländ. Betriebsstätte 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 entstandenden BA vor Gründung der ausländ. Betriebsstätten wegen ihrer Zweckrichtung als ausländ. Betriebsstättenverluste zu qualifizieren.

- ▷ *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), 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, EFG 2005, 928, rkr. – Art. 14 DBA Belgien). Das FG München (v. 14.2.2005 aaO) hält das sich aus dieser Systematik ergebende Verbot, ausländ. Verluste mit inländ. Gewinnen zu verrechnen, wegen eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) für europarechtswidrig 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).
- ▷ „*Gewinne aus Verkauf, Tausch oder Übertragung beweglicher oder unbeweglicher Vermögenswerte*“ (Art. X DBA Indien) meint nach Auffassung des BFH (Urt. 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 WASSERMAYER, FR 1989, 518; aA MANKE, DStZ 1990, 4).

4. Erstattung nicht abziehbarer oder nicht abzogener Ausgaben

34

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 StPflicht, 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, DStRE 2003, 449 [450]; bestätigt 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 Verausgabung in Kenntnis ihrer späteren Erstattung nicht als WK geltend gemacht wurden (FG Nürnberg. v. 13.9.1968, 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 Ergebnis 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 vermeiden. 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).

II. 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) 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 ins deutsche Recht umgesetzte 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, 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]; v. 10.7.1970 – VI R 48/67, BStBl. II 1970, 728 f.). Stfreie Einnahmen iSd. Erlasses fallen unter Abs. 1. Ein WKAbzug kommt auch nicht in Betracht, wenn der ArbG den Lohn im Ausland in einem lständlichen Verfahren versteuert (FG Rhld.-Pf. v. 19.9.1985, 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 (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 KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3c Rn. 22).

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).

Steuerfreistellung von Einnahmen entscheidend: *Freibeträge* (zB § 13 Abs. 3, § 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3) und *Freigrenzen* (zB § 23 Abs. 3 Satz 5) sind keine StFreistellung von Einnahmen, da sie erst auf den Saldo aus Einnahmen und WK bzw. BA anzuwenden sind, so dass Abs. 1 nicht eingreift (glA SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 13; FG München v. 27.6.2007, EFG 2007, 1923, rkr., zum Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 idF bis zum 31.12.2008). Das Gleiche gilt für *Steuertarifiermäßigungen* (§§ 34, 34a, 34b) und *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). 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 KSt-Befreiung 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, und v. 5.2.1992 – I R 59/91, BFH/NV 1993, 341 – Sportvereine mit Geschäftsbetrieb „Werbung“; 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):* s. Anm. 21.
- ▶ *Steuerfreistellung der tatsächlichen Gewinnausschüttungen bei einer Hinzurechnungsbesteuerung (§ 3 Nr. 41 Buchst. a):* s. Anm. 16.
- ▶ *Steuerfreistellung eines Hinzurechnungsbetrags nach einem DBA (§ 10 Abs. 5 AStG aF):* s. Anm. 24.

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). 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 europarechtl. Problematik Anm. 8).

C. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang

I. Überblick

36

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 KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. B 44; LANG/SEER, FR 1994, 521 [531]; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 1; KRAFT/KRAFT, Festschr. 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.]; 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).

II. Allgemeine Konkretisierungsmaßstäbe des BFH

37

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]; v. 18.7.1990 – I R 72/86, BStBl. II 1990, 926 [928]; v. 29.4.1992 – I R 102/91, BStBl. II 1993, 149 [150]; v. 27.4.1993 – IX R 26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [584]; v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755).

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]; 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 unlöslichen Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären.“ (BFH v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479 [481]; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; v. 6.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [826]).

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]; v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl. II 1995, 895 [896]; 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 WK ausgeschlossen sind, bei denen sich eine klar abgrenzbare Beziehung zu den stfreien Einnahmen eindeutig feststellen lässt.“ (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 [208]; 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]; v. 21.7.1981 – VIII R 32/80, BStBl. II 1982, 41 [43]; v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479 [481]; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; v. 6.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 [827]; v. 20.10.2004 – I R 11/03, BStBl. II 2005, 581 [584]).

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]). 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]).

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, 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).

III. 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 im Sinne 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 [584 f.]).

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 doppelten Haushaltsführung eines derzeit arbeitslosen Gastarbeiters (BMF v. 10.8.1992, BStBl. I 1992, 448 [449]).
- ▶ *Fahrtkosten zu Lehrgängen* 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 Kriegsofferfürsorge, 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]).
- ▶ *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 f.). Treten die Währungsungsverluste hingegen schon *vor* dem stl. relevanten Realisierungszeitpunkt ein, sind sie den ausländ. Einkünften zuzurechnen (BFH v. 7.11.2001 – I R 3/01 aaO).

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:

► *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 Konkursausfallgeld 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 Konkursausfallgeld 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 Konkursausfallgelds.

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]; 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. 24.4.1992 – VI R 141/89 aaO; zur Abgrenzung von Sprachunterricht als Fort- oder Ausbildung: BFH v. 8.10.1993 – VI R 10/90, BStBl. II 1994, 114 [115]; v. 20.10.1978 – VI R 132/76, BStBl. II 1979, 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 stfreier 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]; 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]; v. 22.1.1993 – VI R 95/89, BFH/NV 1993, 414 [415]: Ärzte im öffentlichen Gesundheitsdienst).

IV. Ausgaben ausschließlich steuerfreien Einnahmen zuzuordnen

39

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 Veranlassungszusammenhang 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 immer dann, wenn die Einnahmen dazu dienen, beruflich veranlasste Aufwendungen *auszugleichen* bzw. zu *erstaten*:

„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 Rspr. 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]; v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755).

Ausgleich oder Erstattung beruflich 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 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]; v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 [829]; v. 28.8.2002 – VI R 40/02, Juris).

▶ *Erstattungen von Reisekosten, Umzugskosten oder Mebraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung vom privaten ArbG*, 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).

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]; 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, EFG 1980, 435, rkr.).
- ▶ *Aufwandsentschädigungen für Gerichtsvollzieher* (nach § 3 Nr. 12 stfrei): Die Reichweite des Ausgleichscharakters richtet sich nach den jeweiligen LandesVO. Erfaßt werden idR die Kosten für Unterhaltung *und* Errichtung des Büros.

FG München v. 19.5.1992, EFG 1992, 720, rkr., zu § 5 Abs. 1 BayGvzollBKostV; 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, DGVZ 1989, 126, rkr.; FG Schl.-Holst. v. 15.3.1990, DGVZ 1990, 126, rkr.; FG Rhld.-Pfl. v. 19.6.1990, 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.]; v. 9.6.1989 – VI R 154/86, BStBl. II 1990, 121 [123]: hauptamtlicher Bürgermeister [Hess.]). 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, 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, BWGZ 2002, 390).

- ▶ *Auslandstrennungsgeld*, das nach der gesetzlichen Grundlage (etwa § 3 AGTV) zum Ausgleich der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung 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 doppelten Haushaltsführung (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]; 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 Pauschbeträge für die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe der stfrei gewährten Zulage zu kürzen (Nds. FG v. 9.3.2005, 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, EFG 2001, 81; bestätigt 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, EFG 1990, 290, rkr.).
- ▶ *Verpflegungsmehraufwendungen* stehen mit den Ausgleichszahlungen in unmittelbarem Zusammenhang, die aufgrund von Bundes- oder Landesgesetzen stfrei gem. § 3 Nr. 12 Satz 1 ausbezahlt werden (BFH v. 28.1.1988 – IV R 186/85, BStBl. II 1988, 635 – pauschale Entschädigung für Dienstgänge; FG Berlin v. 10.3.1978, EFG 1978, 478, rkr. – Bewegungsgeld für Polizisten; FG Ba.-Württ. v. 28.11.1985, 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, EFG 1993, 68, rkr.). UE wäre hier eine Aufteilung der Aufwendungen (1190 DM) im Verhältnis der stfreien Einnahmen (2880 DM) zu den Gesamteinnahmen (3024 DM) sachgerechter (s. Anm. 40).
- ▶ *Wehrsold (Wehrpflichtige)*: 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. 18) abziehbaren Schuldzinsen (BFH v. 27.4.1993 – IX R

26/92, BStBl. II 1993, 784 [785]; 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 im Ausland (zB vom DAAD) dienen zur Abgeltung der Mehraufwendungen des Auslandsaufenthalts, so dass die getätigten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (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]; v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928).

► *Habilitationsstipendien* (nach § 3 Nr. 44 stfrei) stehen in keinem unmittelbarem 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. 56 „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, 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).

V. Verhältnismäßige Aufteilung

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, 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 Verhältnis der stfreien Einnahmen zu den gesamten Einnahmen nicht abziehbar (aA noch FG Berlin v. 21.6.1985 aaO).
- ▶ *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 stfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen aus der Auslandstätigkeit nicht abziehbar (BFH v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450 [451]; v. 28.4.2005 – VI B 179/04, BFH/NV 2005, 1303 [1304]; v. 31.5.2005 – VI B 93/04, BFH/NV 2005, 1555; FG München v. 30.1.1986, EFG 1986, 341, rkr. – Berufssoldaten; BFH v. 19.1.1996 – VI R 77/94, BFH/NV 1996, 541 [542] – Beamte im Auswärtigen Dienst). Eine Ausnahme gilt nach FG München v. 30.1.1986 (aaO) für Heimfahrtkosten (bleiben voll abziehbar).
- ▶ *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 stfreien Einnahmen zu den gesamten Einnahmen aus der Lehrtätigkeit nicht abziehbar (FG Rhl.-Pf. v. 14.6.1999, 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 stfreien 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 Haushaltsges. 1993 beruhen (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 ff.). Die Entscheidung wirkt aus Vertrauensschutzgründen nicht zurück (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 aaO [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 erstattet 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; v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 [829]; v. 26.3.2002 – VI R 25/00, BFH/NV 2002, 1290; v. 26.3.2002 – VI R 161/99, HFR 2002, 1073; v. 9.8.2002 – VI R 34/02, BFH/NV 2003, 28 [29]; v. 28.8.2002 – VI R 40/02, Juris; v. 26.3.2002 – VI R 103/00, 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).

VI. Kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich

Anders als Abs. 2 (s. Anm. 53) 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:

► *Auslandsstipendien,* die nach § 3 Nr. 44 stfrei sind und die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung 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, 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, 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, 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).
- ▶ *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).
- ▶ *Umzugskostenersatzungen* stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit Umzugskosten aus dem vorangegangenen VZ (BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756).
- ▶ *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, 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“; 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 Brandenb. 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); v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 – geplante Betriebsstätte im Ausland; 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; v. 21.4.1971 – I R 97/68, BStBl. II 1971, 694 (696); v. 21.2.1973 – I R 26/72, BStBl. II 1973, 508 (509); v. 21.2.1973 – I R 148/71, BStBl. II 1973, 509 (510); 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); v. 29.5.1996 – I R 15/94, BStBl. II 1997, 57; v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60; v. 29.5.1996 – I R 21/95, BStBl. II 1997, 63; v. 7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865 (866); v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 – Abs. 1

bei Auslandsdividenden (DBA stfrei); 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 Schachteinnahmen in einem (unmittelbaren) Zusammenhang stehen. Insoweit sind die Schuldzinsen nicht abzugsfähig. Stehen den Schuldzinsen in den Jahren ihrer Verausgabung keine Erträge aus steuerfreien Schachteinnahmen gegenüber, so dürfen die gesamten Schuldzinsen abgezogen werden“ (BFH v. 5.12.1984 – I R 62/80, BStBl. II 1985, 311 [312]).

In den jüngeren 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:* UE ist dem I. Senat in der Begründung nicht, 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 stpfl. 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 – dahin gehend 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 Finanzierungsaufwendungen 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).

D. Rechtsfolge: „dürfen ... soweit ... nicht ... abgezogen werden“

I. Beschränkung auf die Höhe der steuerfreien Einnahmen

42

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 (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 19). 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 BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 37). 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.

Im Erg. auch BFH v. 26.3.2002 – VI R 26/00, BStBl. II 2002, 823 (825); v. 26.3.2002 – VI R 45/00, BStBl. II 2002, 827 (829); 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. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207 (208); v. 4.11.2003 – VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928 – stfreie Auslandsstipendien (s. Anm. 39); v. 4.3.1977 – VI R 213/75 BStBl. II 1977, 507 (508); v. 13.10.2003 – VI R 71/02, BStBl. II 2004, 890 (891) – Ersatz nach §§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]; v. 14.11.1986 – VI R 226/80, BStBl. II 1987, 385 (386) – Auslandstrennungsgeld; 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.

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).

II. Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen

Begrenzt die Rechtsfolge des Abs. 1 („soweit“) das Abzugsverbot der Höhe nach (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 (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 in Höhe von 100, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit zukünftigen stfreien Einnahmen stehen. Stfreie Einnahmen fallen im VZ 01 nicht, in den VZ 02 und 03 jeweils in Höhe von 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 *Abschnittsbesteuerung*. Dass Abs. 1 für Zwecke des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs auch periodenübergreifende stfreie Einnahmen einbezieht, bedeutet nicht, dass Abs. 1 eine Abweichung von der Abschnittsbesteuerung 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 in Höhe von 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 Abschnittsbesteuerung 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 in Höhe von 50 reduziert werden. Dasselbe gilt für die stfreien Einnahmen in Höhe von 50, die im VZ 03 zufließen.

Verfahrensrechtliche Behandlung: Verfahrensrechtlich ist in dem 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 aaO). 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 AO) erreicht. Zwar betont der BFH, dass ein rückwirkendes Ereignis regelmäßig ein *einmaliges* bzw. *punktuell* Ereignis verlangt (BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92 aaO; 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 Einkunftsteilen 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 einperiodischer 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 *Ergebnis* der Rspr. aller Senate des BFH. Kritikwürdig ist die Rspr. nur, soweit das zutreffende Ergebnis (kein Abzug) mit Abs. 1 begründet wird:

So bei BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566 (569); v. 1.12.1987 – IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99 (100); v. 24.4.1992 – VI R 141/89, BStBl. II 1992, 666 (667); v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; v. 29.3.1994 – VIII R 62/92, BFH/NV 1995, 190 (191); 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, EFG 2005, 928, rkr.

Ebenso kommt die Rspr. des I. Senats zu den Finanzierungsaufwendungen bei stfreien Dividenden (s. Anm. 41) zum richtigen Ergebnis, 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).

Einstweilen frei.

44–49

Erläuterungen zu Abs. 2: Anteiliger Abzug im Halb- bzw. 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 Gewinnausschüttungen 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; DAUDEL, 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/INTEMAN, 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; LANGE/JANSSEN, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 9. Aufl., Herne 2007; 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; STAMM/LICHTINGHAGEN, Der Nutzungsvorteil im Rahmen der Betriebsaufspaltung, StuB 2007, 857; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ertragsteuerliche Behandlung notleidender Darlehen an Tochtergesellschaften, GmbHR 2007, 847.

A. Abs. 2 Satz 1

50

I. Überblick

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 nur zur Hälfte bzw. ab VZ 2009 zu 60 % abgezogen werden. Entsprechendes gilt nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des BV oder des An-

teils am BV oder die AHK oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen ist (s. Anm. 65).

II. 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 an und umfassen als Bruttogröße solche Positionen, die bei einem BV-Vergleich (Nettogröße) den Gewinn mindern bzw. einen Verlust erhöhen. Auch *Teilwertabschreibungen* an einem Kapitalanteil (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2) sind solche BV-Minderungen (Umkehrschluss aus § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2; zeitliche Anwendung s. Anm. 5; zu abführungsbedingten Teilwertabschreibungen im Organkreis [Abs. 2 Satz 3] s. Anm. 67).

► *Betriebsausgaben* sind in § 4 Abs. 4 definiert und mindern den Gewinn, der durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt wird (s. § 4 Anm. 571).

► *Werbungskosten* sind unter § 9 Abs. 1 fallende Aufwendungen (s. § 9 Anm. 60 ff.).

► *Veräußerungskosten* (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 1, § 17 Abs. 2 Satz 1) sind durch eine Veräußerung der Anteile veranlasste Kosten (BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97, BStBl. II 2000, 458 [459]). Das sind etwa Beratungs-, Notar-, Registergerichts-, Reise-, Inserat-, Gutachter-, Makler- oder Vermittlungskosten, die bei Abschluss oder Durchführung der Veräußerung anfallen. Aufwendungen zur Beendigung von Schuldverhältnissen, die bisher durch das Halten der Anteile veranlasst waren, können Veräußerungskosten sein; eine „unmittelbare sachliche Beziehung“ zur Veräußerung ist nicht (mehr) erforderlich.

BFH v. 25.1.2000 – VIII R 55/97 aaO (Vorfalligkeitsentschädigung, weil durch Veräußerung ein Kredit vorzeitig abgelöst wird); v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559 – Abfindungsanspruch (jeweils zu § 16 Abs. 2, uE aber übertragbar); aA noch (mittlerweile überholt) BFH v. 6.5.1982 – IV R 56/79, BStBl. II 1982, 691; v. 18.12.1984 – VIII R 95/84, BStBl. II 1985, 327; v. 27.2.1991 – XI R 14/87, BStBl. II 1991, 628 mwN.

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

Werbungskosten-Pauscheträge (§ 9a Nr. 2 und 3) werden nicht anteilig gekürzt (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 31; LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 87), weil sie weder einen konkreten Bezug zu voll noch zu anteilig stpfl. Einnahmen haben (s. Anm. 30).

III. 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). Auch *BV-Mehrungen* sind an die Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1) angelehnt und bezeichnen Brutto-Positionen, die beim BV-Vergleich (Nettogröße) den Gewinn erhöhen bzw. den Verlust mindern.

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 Sätze 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).

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/KATHSTEDTE, FR 2005, 863).

IV. Wirtschaftlicher Zusammenhang unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögens- mehrungen oder Einnahmen anfallen

53 1. Keine Unmittelbarkeit und kein zeitlicher Zusammenhang erforderlich

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, 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.

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 (FG Düss. v. 20.10.2005, EFG 2006, 92 [94], rkr.; SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 3c Rn. 37). Auch das zu Abs. 1 entwickelte „Ballooning-Modell“ (s. Anm. 41) kann das anteilige Abzugsverbot nicht vermeiden (KRAWITZ, DB 2000, 1721 [1723]).

54 2. Überhaupt Zufluss von anteilig steuerfreien Einnahmen erforderlich?

Teilweise wird vertreten, aus der in Abs. 2 Satz 1 gewählten Formulierung („unabhängig davon, in welchem VZ die BV-Mehrungen oder Einnahmen *anfallen*“) ergebe sich, dass das anteilige Abzugsverbot nicht eingreife, wenn überhaupt keine anteilig stfreien Einnahmen anfallen würden (FÖRSTER, Stbg. 2001, 657 [663]; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 25). Bei einer verständigen Auslegung findet ein solches Ergebnis aber keine Stütze: Die Formulierung will allein klarstellen, dass es bei der Anwendung des Abs. 2 Satz 1 abweichend von Abs. 1 *nicht* auf einen zeitlichen Zusammenhang ankommt (NACKE/INTEMANN, DB 2002, 756 [761]; KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. C 22; LADEMANN/ALTEHOEFER, § 3c Rn. 23; LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 95). Sie bezweckt aber nicht den Ausschluss *vergeblicher* BA/WK vom anteiligen Abzug. Überdies ist kaum ein Fall denkbar, in denen überhaupt keine anteilig stfreien Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 (*Bruttogröße*) anfallen. Selbst wenn es nie zu einer Gewinnausschüttung kommt und der Wert der Anteile sinkt, fallen regelmäßig bei der stl. Ermittlung eines Veräußerungs- oder Liquidationsverlusts in der Saldorechnung anteilig stfreie Einnahmen an (s. aber Anm. 10 zur Kritik einer Anwendung auf Verlustfälle).

3. Abgrenzung: Veranlassungs- und wirtschaftlicher Zusammenhang

55

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 andere Funktion: Der *Veranlassungszusammenhang* dient der Zuordnung von Ausgaben zu stpfl. Einkünften auch in Abgrenzung zur grds. nicht stbaren privaten Vermögenssphäre. Durch Abs. 2 haben sich die Auswirkungen dieser Abgrenzungsproblematik 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 einer solchen Subjektivierung beim wirtschaftlichen Zusammenhang iSd. Abs. 2 Satz 1 nicht. Es geht nicht darum, ob (subjektiv) die Absicht besteht, „Halb-“ bzw. ab VZ 2009 „Teileinkünfte“ zu erzielen. Vielmehr müssen die getätigten BA/WK *objektiv* im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen iSd. § 3 Nr. 40 stehen. Es reicht jede objektiv kausale oder objektivierbar finale Verknüpfung aus.

4. Veranlassungszusammenhang**a) 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]; v. 8.12.1997 – GrS 1–2/95, BStBl. II 1998, 193 [197]; v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698 [700]; v. 29.3.2007 – IX R 10/06, BFH/NV 2007, 645 zur Cash-Poolfinanzierung). Es genügt nicht, durch Passivierung der Darlehensverbindlichkeit seinen Willen zu dokumentieren, es handele 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–/88, BStBl. II 1990, 817 [825]; 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 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]).

57 b) Kapitalanteile im Privatvermögen

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 €/1602 € geltend gemacht werden.

Schuldzinsen, mit denen Kapitalanteile finanziert werden (tatsächliche Verwendung des Kredits maßgeblich; BFH v. 23.3.2007 – IX R 10/06, BStBl. II 2007, 645; v. 23.1.1990 – IX R 8/85, BStBl. II 1990, 464 [465]), 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; 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]; v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 [833]; 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); v. 8.11.1985 – VIII R 234/84, BStBl. II 1986, 596 (598); v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16 (18); v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18 (20); v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832 (834); v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323; v. 7.12.1999 – VIII R 8/98, BFH/NV 2000, 825; 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); v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698 (702); v. 2.5.2001 – VIII R 32/00, BStBl. II 2001, 668 (669); v. 21.1.2004 – VIII R 2/02, BStBl. II 2004, 551 (553); 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); v. 23.3.1982 – VIII R 132/80, BStBl. II 1982, 463 (464); v. 8.7.2003 – VIII R 43/01, BStBl. II 2003, 937 (939); v. 30.3.1999 – VIII R 70/96, BFH/NV 1999, 1323.

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]; 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); v. 15.12.1987 – VIII R 281/83, BStBl. II 1989, 16 (18); v. 24.3.1992 – VIII R 12/89, BStBl. II 1993, 18; v. 4.5.1993 – VIII R 7/91, BStBl. II 1993, 832.

Für jede dieser Quellen ist das Ergebnis getrennt von den anderen Quellen zu ermitteln (BFH v. 26.11.1974 – VIII R 266/72, BStBl. II 1975, 331 [332]; 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]; 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).

5. Wirtschaftlicher Zusammenhang

a) Kapitalanteile im Betriebsvermögen

58

Stehen Veräußerungskosten auch mit WG im wirtschaftlichen Zusammenhang, deren Mitveräußerung nicht nach § 3 Nr. 40 anteilig steuerfrei 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, 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 er-

zielt 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 ursprüngliche Darlehen durch BE abgetragen wird, 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: 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 anteilig (15, ab 2009: 18) abziehbar. Insgesamt mindert Zinsaufwand iHv. 85 (ab 2009: 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 BLÜMICH/ERHARD, § 3c Rn. 42). 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: 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 nur hälftig (30) bzw. ab VZ 2009 zu 60 % (36) abziehbar und im Übrigen (40) bleiben sie voll abziehbar. Insgesamt mindert daher ein Zinsaufwand iHv. 70 bzw. ab VZ 2009 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 gewähr-

leisten kann. Andernfalls 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 PersGes.-Holding, soweit die Tätigkeit darin besteht, Beteiligungen zu verwalten, deren Erträge und Veräußerungserlöse nach § 3 Nr. 40 anteilig stfrei sind (LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 100; aA HERZIG, DB 2003, 1459 [1466]).

Teilwertabschreibungen 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 2 in das anteilige Abzugsverbot einbezogen (s. Anm. 67).

Gewerbesteuer, die rechnerisch auf Streubesitzdividenden anfällt (§ 8 Nr. 5 GewStG, s. Anm. 23), ist 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 aaO; KESSLER/KAHL, DB 2002, 1017 [1020]; aA E. FISCHER, DStR 2002, 610 [613]). Ab VZ 2008 gilt das Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5b.

b) Kapitalanteile im Privatvermögen

59

Soweit die Ausgaben den Kapitaleinkünften (§ 20) zuzuordnen sind, sind sie ab VZ 2009 vorbehaltlich des § 32d Abs. 2 nicht mehr abziehbar. Es kann nur der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9) iHv. 801 €/1602 € geltend gemacht werden. Im Übrigen 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).

Finanzierungsaufwendungen zum Erwerb oder Halten von Kapitalanteilen, um laufende Erträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 (Regelfall) oder stpfl. Veräußerungsgewinne nach §§ 17, 23 (Erwerb vor dem 1.1.2009) oder § 20 Abs. 2 (Erwerb nach dem 31.12.2008) zu erzielen, sind ab VZ 2009 nicht mehr abziehbar, wenn es sich um Kapitaleinkünfte (§ 20) handelt (§ 20 Abs. 9). Im Übrigen (vgl. § 20 Abs. 8) sind sie nur anteilig nach Abs. 2 Satz 1 abziehbar. Die Abgrenzung zu nicht stbaren 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, müssen die Schuldzinsen in einen anteilig und einen voll 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 (Rechtslage vor 2009): A nimmt zum Erwerb von Kapitalanlagen ein Darlehen iHv. 1 000 auf (jährliche Zinsbelastung 100) und erwirbt für 700 Aktien (Halbeinkünfteverfahren) und für 300 andere Wertpapiere, deren Erträge voll stpfl. sind. Die jährlichen Finanzierungsaufwendungen (100) sind im entsprechenden Wertverhältnis aufzuteilen: 30 sind voll abziehbar und 70 nur anteilig (35). Insgesamt mindert ein Zinsaufwand iHv. 65 die stl. Bemessungsgrundlage.

Verwaltungsaufwendungen: Das BMF (v. 12.6.2002, 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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. 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 Halb- bzw. 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 Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren unterliegen, im Verhältnis zu den Depoterträgen 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]).

6. Wirtschaftlicher Zusammenhang beim Hinzutreten außergesellschaftlicher Verhältnisse

60 a) 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 [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).

b) Drittvergleich

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 Einkünfteerwerb erfüllt (FG Münster v. 22.8.2001, EFG 2001, 1552, rkr.). Bei einem Gesellschafterdarlehen sind etwaige Refinanzierungskosten des Gesellschafters voll abziehbar, wenn der Darlehensvertrag zu nämlichen Konditionen auch zwischen der Gesellschaft und einem fremden Dritten geschlossen worden wäre. Kommt es in diesem Fall zu einem Verlust des Darlehens und wäre es auch bei einem fremden Dritten zu einem Verlust des Darlehens gekommen, ist eine Teilwertabschreibung des Gesellschafters auf die bilanzierte Darlehensforderung voll abziehbar (glA STRAHL, KÖSDI 2002, 13346 [13354]; vgl. auch die Parallelwertung in § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG idF des JStG 2008 – mit ausdrücklicher Nachweispflicht). 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]; LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 102).

c) Vorteilsgewährungen

62

Gesellschaftlich veranlasst sind unentgeltliche oder verbilligte Leistungen des Gesellschafters an die KapGes., da ein fremder Dritter keine Veranlassung gehabt 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 einlagefähiges WG oder um nicht einlagefähige Vorteilsgewährungen 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 steuerneutral, 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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 steuerneutral. Kommt es (zukünftig) aber zu einem dauerhaften Wertverlust der Beteiligung, wäre eine Teilwertabschreibung nach Abs. 2 Satz 1 stl. nur anteilig zu berücksichtigen.

Hat der Gesellschafter das verdeckt eingelegte WG fremdfinanziert, führt das uE dazu, dass die Aufwendungen ab dem Zeitpunkt, ab dem die verdeckte Ein-

lage 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 (zinslose Darlehen, unentgeltliche Dienstleistungen, unentgeltliche Nutzungsüberlassungen): Gewährt ein Gesellschafter einer KapGes. einen nicht einlagefähigen Vorteil, wirkt sich dieser Vorteil mangels Einlagefähigkeit 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 (Refinanzierungskosten bei der Überlassung des zinslosen Darlehens, Personalkosten bei unentgeltlichen Dienstleistungen; AfA bei unentgeltlicher Überlassung von Gebäuden) sind nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig 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 behandelnd: BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348 (349); v. 24.5.1989 – I R 45/85, BFH/NV 1989, 697; v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278; v. 25.7.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; 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 stfrei sind.

GlA BEINERT/MIKUS, DB 2002, 1467 (1471); HERZIG, DB 2003, 1459 (1464, 1466); LBP/LINDEMANN, § 3c Rn. 101; STRAHL, KÖSDI 2002, 13346 (13355); 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 zu verbilligten Darlehen; vgl. FinSen. Bremen v. 23.7.2004, StuB 2005, 416 [417 zu Vorteilsgewährungen bei einer Betriebsaufspaltung]; s. Anm. 64). Soweit danach die Aufwendungen anteilig dem unentgeltlichen Teil der Vorteilsgewährung zugeordnet werden, sind sie nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar. Nach der Gegenauffassung (HERZIG aaO, 1465, 1466) soll das anteilige Abzugsverbot nur anzuwenden sein, soweit das Teilentgelt die Aufwendungen des Gesellschafters nicht abdeckt, weil sich der teilenentgeltliche Vorgang gerade nicht aufteilen lasse (mit Hinweis auf die sog. *Einheitsstheorie* bei der teilentgeltlichen Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen; vgl. BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 262 mwN). UE führt die Trennung durch Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil 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 Ergebnis.

Wertminderungen oder Verlust eigenkapitalersetzender Darlehen oder Bürgschaften: Gewährt der Gesellschafter der KapGes. in der Krise ein eigenkapitalersetzendes Darlehen oder lässt der Gesellschafter das Darlehen in einer Krise stehen, obwohl er es abziehen konnte (stehengelassenes Darlehen), oder verpflichtet er sich schon vor einer Krise, das Darlehen im Fall einer Krise stehen zu lassen (krisenbestimmtes Darlehen), ist das Verhalten des Gesellschafters durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. BFH v. 10.11.1998 – VIII R 6/96, BStBl. II 1999, 348 [350]). Der Verlust des Darlehens führt bei einem Gesellschafter, der eine Beteiligung iSd. § 17 hält, zu *nachträglichen AK*, die im Fall der Veräußerung oder Liquidation steuermindernd gegenzurechnen sind. Dadurch soll erreicht werden, dass sich der Verlust des Darlehens im Veräußerungs- und Liquidationsfall stl. in demselben Umfang auswirkt wie der Verlust der Beteiligung selbst (BFH v. 16.5.2001 – I B 143/00, BStBl. II 2002, 436 [437]). Folglich sind die nachträglichen AK nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig zu berücksichtigen.

Hält der Gesellschafter die Beteiligung hingegen im BV, führt der Verlust des Darlehens nicht zu nachträglichen AK (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733); vielmehr ist steuermindernd eine Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vorzunehmen (vgl. RÖDDER/STANGL, DStR 2005, 354 [355 ff.]; SCHMIDT/HAGEBÖKE, DStR 2002, 1202 [1203 ff.]). Die Teilwertabschreibung ist nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar (BUCHNA/SOMBROWSKI, DB 2004, 1956 [1958]; HERZIG, DB 2003, 1459 [1465]; LÖHR, BB 2002, 2361 [2363] zur kapitalersetzenden Bürgschaft; aA SCHMIDT/HAGEBÖKE aaO, 1205; SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 2007, 847 [851]), weil bereits die Vergabe des Darlehens in der Krise bzw. dessen Stehenlassen allein gesellschaftlich veranlasst war. Zudem gibt es keinen Grund, warum der Anwendungsbereichs Abs. 2 Satz 1 enger sein soll, wenn die Beteiligung im BV gehalten wird.

d) 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 vGA*: Soweit eine Vermögensmehrung durch eine angemessene Erhöhung der Einnahmen einen Einkünftebestand beim Gesellschafter erfüllt (etwa § 19 EStG beim angemessenen Geschäftsführeranteil), bleiben die durch diese Tätigkeit verursachten BA/WK voll abziehbar. Das anteilige Abzugsverbot (Abs. 2 Satz 1) ist nicht – auch nicht teilweise – anwendbar. Die Aufwendungen sind allein durch diese Tätigkeit verursacht 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 vGA*: 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); v. 9.3.1962 – I 203/61 S, BStBl. III 1962, 338; v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 (410); v. 19.3.1975 – I R 137/73, BStBl. II 1975, 722 (723); v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88; 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]; 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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 verursacht 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]; KSM/v. BECKERATH, § 3c Rn. C 149).

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 Vermietung und Verpachtung (§ 21) erzielt, sind die fingierten Aufwendungen bei dieser Einkunftsart voll abziehbar (im Erg. auch LANGE/JANSSEN, vGA, 9. Aufl. 2007, Rn. 349). 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 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 zutreffend 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: 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 hälftig bzw. ab VZ 2009 zu anteilig (40 %) stfreien Einnahmen (500/600 stpfl.). Die ersparten Aufwendungen mindern als fingierte BA den Gewinn des Gewerbebetriebs von A (1000). Gesamtergebnis A und B-GmbH: 500/600. 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 (500/400) stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 1) gewesen wäre (Gesamtergebnis A und B-GmbH: 500/600). 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 (T_1) ihrer Schwestergesellschaft (T_2) einen nicht einlagefähigen bzw. nicht bilanzierbaren Vorteil zu, führt das zu einer gewinnerhöhenden vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) bei der zuwendenden Gesellschaft (T_1) gegenüber dem gemeinsamen Gesellschafter (M)

(BFH v. 3.2.1971 – I R 51/66, BStBl. II 1971, 408 [410]; v. 28.1.1981 – I R 10/77, BStBl. II 1981, 612 [614]; v. 19.5.1982 – I R 102/79, BStBl. II 1982, 631 [632]; v. 23.10.1985 – I R 247/81, BStBl. II 1986, 195 [200]), die beim Gesellschafter (M) unter Geltung des Halb- bzw. ab VZ 2009 Teileinkünfteverfahrens anteilig 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 zutreffend 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 aaO; STARKE aaO; aA SCHULTE/BEHNES aaO).

Beispiel: M ist alleiniger Gesellschafter zweier GmbH (T₁ und T₂). T₁ gewährt T₂ ein zinsloses Darlehen (marktübliche Zinsen 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 stfrei (500, ab VZ 2009: 400). Die ersparten Aufwendungen wären für nicht einlagefähige Vorteilsgewährungen an T₂ verwendet worden. Da diese nur anteilig abziehbar sind (s. Anm. 62), unterliegen auch die fingierten Aufwendungen Abs. 2 Satz 1.

64 e) Betriebsaufspaltung

Besteht zwischen einem Betriebsunternehmen (KapGes.) und einem Besitzunternehmen (natürliche Person als Gesellschafter der KapGes.) eine Betriebsaufspaltung, gelten für Vorteilsgewährungen und vGA bei Abs. 2 Satz 1 die gleichen Grundsätze (s. Anm. 61–63) für die Aufwendungen des Besitzunternehmens.

Kein anteiliges Abzugsverbot bei Drittvergleich: Hält das Pachtverhältnis einem Drittvergleich stand, sind die durch das Pachtverhältnis veranlassten Aufwendungen (insbes. Abschreibungen, Finanzierungskosten) als BA des Besitzunternehmens voll abziehbar – kein Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 61).

Vorteilsgewährung des Besitzunternehmens an das Betriebsunternehmen: Wird ein im Drittvergleich zu niedriger Pachtzins gewährt, besteht insoweit eine gesellschaftlich veranlasste Vorteilsgewährung seitens des Besitzunternehmens (natürliche Person) gegenüber dem Betriebsunternehmen (KapGes.). Das hat zur Folge, dass die BA des Besitzunternehmens nur im Verhältnis des tatsächlichen Pachtzinses zum im Drittvergleich angemessenen Pachtzins *voll* abziehbar und im Verhältnis der Vorteilsgewährung zum im Drittvergleich angemessenen Pachtzins wegen Abs. 2 Satz 1 nur *anteilig* abziehbar sind (s. Anm. 62; glA FG Ba.-Württ. v. 12.10.2006, EFG 2007, 568, rkr.; FG Bremen v. 27.4.2007, EFG 2006, 1234, rkr.; HERZIG, DB 2003, 1459 [1466]; STAMM/LICHTINGHAGEN,

StuB 2007, 857 [861]; aA CREZELIUS, DB 2002, 1124 [1126]; GRÜTZNER, StuB 2005, 105 [108 f.: voll abziehbar]).

Verdeckte Gewinnausschüttung des Betriebsunternehmens an das Besitzunternehmen: Wird ein im Drittvergleich zu hoher Pachtzins gewährt, kommt es beim Betriebsunternehmen zu einer gewinnerhöhenden vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), die sich aus der Differenz des tatsächlich gewährten und des im Drittvergleich angemessenen Pachtzins ergibt. Diese vGA ist beim Besitzunternehmen anteilig stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2). Die beim Besitzunternehmen ersparten Aufwendungen, die als fingierte BA abziehbar sind, unterliegen nur dann dem anteiligen Abzugsverbot (Abs. 2 Satz 1), wenn die Aufwendungen, wären sie nicht erspart worden, zum Erwerb oder Halten einer Kapitalbeteiligung verwendet worden wären (s. Anm. 63). Da das Besitzunternehmen mit seinem fingierten Gewerbebetrieb „Verpachtung eines Betriebs“ regelmäßig in den verpachteten Betrieb, nicht aber in seine Beteiligung am Betriebsunternehmen investiert, wird das idR nicht der Fall sein, so dass die fingierten BA beim Besitzunternehmen uE voll abziehbar sind.

V. Entsprechende Geltung in Fällen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2

65

Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ergänzt den Tatbestand des Halb- bzw. ab VZ 2009 Teilabzugsverfahrens 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). 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 oder Anteils am Betriebsvermögen* ist mindernd anzusetzen bei § 16 Abs. 2, wobei allein der Buchwert der mitveräußerten Kapitalanteile anteilig anzusetzen ist (Komplementärnorm zu § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b).
- ▷ *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* sind mindernd anzusetzen bei § 17 Abs. 2 und § 23 Abs. 3.
- ▷ *Der an deren Stelle tretende Wert* ist in § 23 Abs. 3 Satz 2 erwähnt und meint dort nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 oder § 16 Abs. 3 angesetzte Werte.

VI. Rechtsfolge: „bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte [ab VZ 2009: zu 60 %] abgezogen werden“

66

Abs. 2 Satz 1 statuiert als Rechtsfolge ein anteiliges Abzugsverbot. Die erfassten BA/WK werden bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur 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 Minderungs-
posten.

Nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ist das anteilige Abzugsverbot auch bei einer überperiodischen Betrachtung *nicht* auf die Höhe der insgesamt vereinnahmten BV-Mehrungen oder Einnahmen begrenzt (anders bei Abs. 1, s. Anm. 42).

Das kann dazu führen, dass sich die anteilige StFreistellung durch das Halb- bzw. ab VZ 2009 Teileinkünfteverfahren auch im *Verlustfall* belastend auswirkt, also Stpfl. schlechter stehen, als sie stehen würden, wenn es die anteilige StBe- freihung in § 3 Nr. 40 nicht gäbe (zur Kritik s. Anm. 10).

67

B. Abs. 2 Satz 2: Wertminderungen eines Organgesellschaftsanteils

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; KRE- BÜHL, Besteuerung der Organschaft im neuen Unternehmenssteuerrecht, DStR 2002, 1241; MAITERH/MÜLLER, Anmerkungen zu den Auswirkungen des neuen Steuerrechts auf Unternehmenskaufmodelle aus steuersystematischer Sicht, BB 2002, 598; PRINZ, „Fortentwicklung“ des Organschaftsrechts: Neue Irrungen und Wirrungen, FR 2002, 66; DESENS, Das Halbeinkünfteverfahren, Köln 2004.

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

Inhalt und Zweck: Die Regelung in Abs. 2 Satz 2 steht im engen Zusammen- hang mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b. Dort wird klargestellt, dass auch Einnahmen aus der Veräußerung oder Entnahme bzw. der Veräußerungspreis bei der Mitveräußerung einer OG iSd. §§ 14, 17, 18 KStG anteilig stfrei sind, wenn der Organträger (OT) eine *natürliche Person* ist (uU mittelbar über Pers- Ges.). 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, Halbeinkünfte- verfahren, 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 steuermindernd anzusetzen sind (Buchwert der OG, Veräußerungskosten), nach Abs. 2 Satz 1 nur anteilig abziehbar sind (s. Anm. 21). Durch die gleichzeitige Einführung des Abs. 2 Satz 2 sind zudem auch Wert- minderungen einer OG, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind, nur anteilig abziehbar. Erfasst werden im Wesentlichen abführungsbeding- te Teilwertabschreibungen, also solche Teilwertbeschreibungen, die der OT vor- nimmt, weil sich der Wert der OG mindert, da die OG aufgrund des Abfüh- rungsvertrags eine Gewinnabführung an den OT vorgenommen hat (vgl. § 14 Abs. 1 KStG). Dass abführungsbedingte Teilwertabschreibungen ohne die nun- mehr ausdrückliche Regelung unter Abs. 2 Satz 1 fallen, wurde zuvor zu Recht bestritten (vgl. BLUMERS/BEINERT/WITT, DStR 2001, 1741 [1742 mwN]; BEI- NERT/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 wird und bei diesem voll und nicht nur anteilig besteuert wird, war es gut vertret- bar, korrespondierend von der vollen Abziehbarkeit einer gewinnabführungs- bedingten Teilwertabschreibung auszugehen (zu § 3c im Organkreis s. zudem Anm. 21).

Verhinderung eines Steuervorteils durch das sog. „Organschaftsmodell“: Mit der Einführung des Abs. 2 Satz 2 wollte der Gesetzgeber insbes. eine Gestalt- ung verhindern, mit der es möglich gewesen wäre, einen Betrieb unter Auf- deckung der stillen Reserven zu veräußern, ohne dass die stille Reserven besteu-

ert worden wären bzw. sonstwie stl. verhaftet geblieben wären (vgl. BTDrucks. 14/7344, 7; kritisch dagegen MAITERTH/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]; MAITERTH/MÜLLER aaO).

Beispiel („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. und gewstl. 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 Abs. 2 Satz 2 in seiner bisherigen Form nicht beibehalten werden (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 (KIRCHHOF/v. BECKERATH VIII. § 3c Rn. 57; krit. MAITERTH/MÜLLER aaO). Da nur ein Teil der stillen Reserven besteuert werden, kann das Organschaftsmodell aber nach wie vor vorteilhaft sein (vgl. auch BEINERT/VAN LISHAUT aaO, 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.

C. Abs. 2 Satz 3: Sinngemäße Geltung des § 8b Abs. 10 KStG

68

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, 1657; SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, München 2007.

§ 8b Abs. 10 KStG soll Gestaltungen bei einer „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: 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 3: 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 bei Abs. 2 Satz 3 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 entliehenden Anteilen anteilig stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, Satz 2). Sinngemäße 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 hinauschießen, 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 3 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 iVm. § 3c Abs. 2 Satz 3; 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 3 deklaratorisch (glA SCHLOTTER in SCHAUMBURG/RÖDDER, Unternehmensteuerreform 2008, 2007, 603 f.).

Beispiel: 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 stpfl. (500, ab VZ 2009: 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 (510, ab VZ 2009: 612) als BA abziehbar, so dass auch ohne eine sinngemäße Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG ein stl. neutrales Ergebnis eintritt. Satz 3 ist insoweit deklaratorisch. Allein der Halb- bzw. ab VZ 2009 der Teilabzug der Ausgleichszahlung (500/600) ist durch den Normzweck gerechtfertigt, nicht aber der Halb- bzw. Teilabzug der Gebühr (10/12), 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 Wertpapierleihe ihre Ursache nicht allein in der unterschiedlichen Besteuerung von Kreditinstituten bzw. Versicherungsunternehmen (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, DSrR 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. UE müsste man 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 Halb- bzw. ab VZ 2009 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. des § 8b Abs. 10 KStG sind und bei denen Ausschüttungen nicht nach § 8b Abs. 7 KStG, sondern nach § 3 Nr. 40 Sätzen 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 3 einbezogen, weil die Norm systematisch allein einen BA-Abzug für den Entleiher regelt. Wie bei § 4 Abs. 6 Sätzen 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.

Erläuterungen zu Abs. 2 Sätzen 3 und 4 idF v. 12.12.2006: Sonderegeling für einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG 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 Abzugsverbotes 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.

I. Zeitlicher Anwendungsbereich

Nach der Reform des UmwStG durch das SEStEG (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 Satz 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. 8a Satz 2). Da Abs. 2 Sätze 3 und 4 iVm. § 3 Nr. 40 Sätzen 3 und 4 tatbestandlich 7 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.

II. Regelungsgegenstand

§ 3 Nr. 40 Sätze 3 und 4 idF v. 12.12.2006 sollen verhindern, dass durch eine stneutrale 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 hälftige Besteuerung des Veräußerungsgewinns erreicht wird, obwohl eine direkte Veräußerung des Betriebs grds. voll stpfl. gewesen wäre (DESENS, FR 2002, 247 f. 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 hälftigen StFreistellung der Einnahmen kommt. Sind die Einnahmen dagegen wegen § 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006 nicht hälftig stfrei, ergibt sich die weitere stl. Behandlung aus Abs. 2 Satz 3 Alt. 1 und Satz 4. Im Ergebnis ist die stl. Behandlung davon abhängig, ob der Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens 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 Halbeinkünfteverfahrens: Sind die Einnahmen wegen der Rückausnahme in § 3 Nr. 40 Satz 4 doch hälftig stfrei (etwa nach Ablauf der 7-Jahresfrist), greift wegen Abs. 2 Satz 3 Alt. 2 idF v. 12.12.2006 auch das Halbabzugsverbot ein. Abs. 2 Satz 1 korrespondiert dann mit der hälftigen 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 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 4 die Anwendung des Halbabzugsverfahrens 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 (hälftige Berücksichtigung des Verlusts): Sind die Einnahmen voll stpfl. (§ 3 Nr. 40 Satz 3 idF v. 12.12.2006), sind die Ausgaben nur hälftig abziehbar, soweit sie die Einnahmen übersteigen (§ 3c Abs. 2 Satz 4 idF v. 12.12.2006). Der hälftige Abzug wird also auf den Verlust als Nettogröße (negativer Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben) beschränkt. Die Belastung entspricht der Belastung, die entsteht, wenn das Halbeinkünfteverfahren

(§ 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 Halbeinkünfteverfahrens (§ 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.

III. Kritik und Rechtfertigung

71

Zwar sind die Sätze 3 und 4 in Abs. 2 sprachlich missglückt, führen aber grds. zu einer zweckgerechten Belastung: Es kommt zum Halbabzug (Abs. 2 Satz 1), wenn die Einnahmen hälftig 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 Ergebnis das Halbeinkünfteverfahren angewendet wird (s. Anm. 70), also der Verlust nur hälftig abziehbar ist. Hintergrund ist hier, dass durch den Ausschluss des Halbeinkünfteverfahrens keine günstigere Belastungswirkung entstehen soll, als sie unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens entstehen würde (DESSENS, 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.

IV. Ausgewählte Probleme

72

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 hälftig abziehbar sind (s. Anm. 70). Das Problem lässt sich nur durch eine Prognoseentscheidung lösen: Dabei ist grds. offen, ob zunächst nur ein hälftiger Abzug (vgl. BTDrucks. 14/7344, 7; KORN/STRUNK, § 3c Rn. 24) oder ein voller Abzug zugelassen wird.

Das Verhältnis zwischen Regel (hälftig stpfl.) und Ausnahme (voll stpfl.) rechtfertigt es uE aber, zunächst von einem hälftigen Abzug auszugehen. Regelmäßig wird ein Stpfl. ein Interesse daran haben, die Anteile erst nach Ablauf der 7-Jahresfrist unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens 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). Andernfalls 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 7-Jahresfrist sind zunächst nur hälftig abziehbar. Soweit eine (nicht ausschüttungsbedingte) Teilwertabschreibung

innerhalb der 7-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 hälftig 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 zutreffend 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 Ergebnis müsste dieser Gesamtverlust (./. 50) hälftig berücksichtigt werden (./. 25), ist aber bisher gar nicht stl. berücksichtigt werden (0 = ./. 50 [hälftig abziehbare Teilwertabschreibung] ./. + 50 [voll stpfl.] Veräußerungsgewinn). Sachgerecht wäre daher, den Veräußerungsgewinn (50) hälftig stfrei zu stellen. Das Ergebnis wäre nämlich auch eingetreten, wenn im Jahr 03 keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden wäre: 150 ./. 200 = ./. 50 (Verlust hälftig abziehbar: ./. 25).

73–74 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Halbabzug bei hälftig steuerfreien Immobilien- veräußerungen 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.

75

I. Überblick

Abs. 3 orientiert sich an Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1. Der Tatbestand, aus dem sich die für eine Anwendung *notwendig* hälftig stfreien BV-Mehrungen oder Einnahmen (s. Anm. 17) ergeben, ist § 3 Nr. 70. 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.

Die Rechtsfolge entspricht Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 (s. Anm. 66): 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. 66) 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 HWW/HELIOS/TRACHTe in HELIOS/WEWEL/WIESBROCK, REITG, 2008, § 17 Rn. 13).

II. Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten

76

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 stbilanziellen 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).

III. Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen

77

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).

IV. Wirtschaftlicher Zusammenhang

78

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. 76).

► *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 abziehbare 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 kstpfl. 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 ein (anteiliger) Veräußerungspreis oder der Teilwert nicht nach § 3 Nr. 70 hälftig stfrei 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 abziehbar (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 abziehbar. § 3 Nr. 70 Satz 2 Buchst. b schließt in Verlustfällen mittelbar auch eine Anwendung des Abs. 3 aus (s. Anm. 12). 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 EStG Rn. 5).

ABC zu § 3c

Abfindung (§ 3 Nr. 3 und 9): s. Anm. 30.

Abgeordnete (Bundestag, Landtag, Europaparlament): s. Anm. 19 und 39.

Absetzungen für Abnutzung: s. Anm. 35.

Annuitätshilfe: s. Anm. 39.

Anrechnung ausländischer Quellensteuer (§ 34c): s. Anm. 14 f.

Anschaffungskosten: s. Anm. 65.

Arbeitsförderung:

▶ *Berufsausbildung* (§§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]): s. Anm. 39.

▶ *Mobilitätshilfen* (§ 53 SGB III): s. Anm. 39.

▶ *Unterhaltsgeld* (§§ 77, 153 SGB III [§ 44 AFG aF]): s. Anm. 38.

Arbeitslosengeld (§ 3 Nr. 2): s. Anm. 38.

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. auch Anm. 37).

Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b): s. Anm. 40.

Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12):

▶ *Aufbaubelfer im Beitrittsgebiet (neue Bundesländer)*: s. Anm. 39 und 40.

▶ *Bürgermeister*: s. Anm. 39.

▶ *Gemeinderats- oder Kreistagsmitglied*: s. Anm. 39.

▶ *Gerichtsvollzieher*: s. Anm. 39.

▶ *Städtische Beamte (Dienstaufwandsentschädigung)*: s. Anm. 39.

Ausbildungsförderungsbeträge (§ 3 Nr. 11): s. „BAföG“.

Ausland:

▶ *Anrechnung ausländischer Quellensteuer* (§ 34c): s. Anm. 14 f.

▶ *Arbeitslohn aus Auslandstätigkeit*: s. Anm. 32 und 35.

▶ *Ausgleichszulage*: s. Anm. 40.

▶ *Auslandsbeschäftigungsvergütung*: s. Anm. 39.

▶ *Auslandsstipendium*: s. Anm. 39 und 41.

▶ *Auslandstrennungsgeld*: s. Anm. 39.

▶ *Auslandszuschläge* (§§ 55–58a BBesG): s. Anm. 40.

▶ *Betriebstätte*: s. Anm. 33.

▶ *cost of living allowance*: s. Anm. 39.

▶ *Ferienwohnung im Ausland* (gewerbliche Vermietung): s. Anm. 33.

▶ *Fremdsprachenunterricht*: s. Anm. 38.

▶ *geplante Auslandstätigkeit*: s. Anm. 32 und 38.

▶ *Rückumzug ins Ausland*: s. Anm. 32.

▶ *Wahlstation (Rechtsreferendar)*: s. Anm. 39.

▶ *Währungskursverluste*: s. Anm. 33 und 38.

BAföG:

► *Auszahlungen der Ausbildungsförderungsbeträge* (nach § 3 Nr. 11 stfrei) führen nicht zur Kürzung der Aufwendungen für die Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7), soweit durch die Förderung die pauschal abgeholzten allgemeinen Lebensunterhaltskosten nicht überschritten werden (BFH v. 8.12.1978 – VI R 26/76, BStBl. II 1979, 212 [213]).

► *Rückzahlung* (s. auch Anm. 30): Da die Förderungsbeträge nach dem BAföG gem. § 3 Nr. 11 stfrei gewährt werden, sind die Darlehensrückzahlungen nach § 3c Abs. 1 vom WKAbzug ausgeschlossen (FG Rhld.-Pf. v. 8.3.1978, EFG 1979, 493, rkr.).

Ballooning-Modell: s. Anm. 41 und 53.

Berlinförderung (§ 17 Abs. 2 BerlinFG): s. Anm. 35.

Berufsausbildung (§§ 79, 81 SGB III [§ 45 AFG aF]): s. Anm. 39.

Betriebsaufspaltung: s. Anm. 64.

Betriebsmittelkredit: s. Anm. 58.

Bürgermeister: s. Anm. 39.

Carried Interest: s. Anm. 5 und 52.

Cash-Pool: s. Anm. 56.

Dienstaufwandsentschädigung: s. Anm. 39.

Doppelbesteuerungsabkommen: s. Anm. 33.

Eigenkapitalersetzende Darlehen: s. Anm. 62.

Einbringungsgeborene Anteile iSd. § 21 UmwStG idF v. 12.12.2006: s. Anm. 69.

Einlagen: s. Anm. 31.

Ersparte Aufwendungen: s. Anm. 63.

EU-Zulage: s. Anm. 40.

Fahrtkosten zu Lehrgängen: s. Anm. 38.

Familienheimfahrten: s. Anm. 39.

Finanzierungsaufwendungen: s. Anm. 21, 41, 43, 53, 56, 58 f.

Forschungszuschüsse: s. Anm. 39.

Freibeträge/Freigrenzen: s. Anm. 15.

Fremdsprachenunterricht: s. Anm. 38.

Gemeinderatsmitglied: s. Anm. 39.

Gemeinnützigkeit: s. Anm. 35.

Genossenschaftsbeiträge: s. Anm. 31 und 38.

Gewerkschaftsbeiträge: s. Anm. 32.

Herstellungskosten: s. Anm. 65.

Hinzurechnungsbesteuerung: s. Anm. 16 und 24.

Investitionszulage: s. Anm. 32.

Kleidergeld: s. Anm. 39.

Konkursausfallgeld: s. Anm. 38.

Kraftfahrzeugbeihilfe (§ 17 VO zur Kriegsopferfürsorge): s. Anm. 38.

Krankheit:

► *Krankentagegeld:* Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung können nur dann beruflich veranlasste BA sein, wenn die Versicherung allein typische Be-

rufskrankheiten 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]). IdR 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]; 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, EFG 1980, 65, rkr. – Hepatitisserkrankung während zahnärztlicher Tätigkeit).

Kreistagsmitglied: s. Anm. 39.

Kriegsopferfürsorge (§ 3 Nr. 6): s. Anm. 38.

Künstler (erhöhte WK-Pauschale): s. Anm. 30.

Kunstverein: s. Anm. 35.

Kurrsicherungsprämien 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, EFG 1995, 986, rkr.).

Kurzarbeitergeld: wie Konkursausfallgeld (s. Anm. 38).

Lebensversicherung (§ 20 Abs. 1 Nr. 6): s. Anm. 16.

Mitgliedsbeiträge einer Genossenschaft: s. Anm. 31 und 38.

Mobilitätshilfen (§ 53 SGB III): s. Anm. 39.

Öffentliche Zuschüsse:

- *Ausgleichszulagen*: s. Anm. 40.
- *Auslandstrennungsgeld*: s. Anm. 39.
- *Auslandszuschläge* (§§ 55–58a BesG): s. Anm. 40.
- *BAföG*: s. „BAföG“.
- *Forschungszuschüsse*: s. Anm. 39.
- *Privatschulen* (Zuschuss zum Personalaufwand): s. Anm. 39.
- *Reisekostenvergütungen*: s. Anm. 39.
- *Wissenschaftsförderung*: s. Anm. 39.

Organschaft: s. Anm. 21 und 67.

Parlamentsjournalisten (erhöhte WK-Pauschale): s. Anm. 30.

Pauschalierung der Lohnsteuer (§ 40): s. Anm. 31.

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; s. Anm. 37).

Pfandbriefe: s. Anm. 40.

Privatschulen (Zuschuss zum Personalaufwand): s. Anm. 39.

Progressionsvorbehalt (§ 32b): s. Anm. 14.

Provisionen auf erstattete Betriebsausgaben („on a cost plus basis“): s. Anm. 34.

Prozesskosten, die im Zusammenhang mit einer begehrten 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).

Rechnungsabgrenzungsposten: s. Anm. 30.

Reisekostenvergütungen: s. Anm. 39.

REIT (Real Estate Investment Trust): s. Anm. 75 ff..

Rente:

► *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).

► *Finanzierung der Beiträge*: s. Anm. 38.

Rückstellungen: s. Anm. 30.

Rückzahlung: s. Anm. 30 und 34.

Sanierungsgewinn (§ 3 Nr. 66 aF): Verzichtet ein Gläubiger in einem Vergleich auf eine Forderung und ist der Verzicht nach § 3 Nr. 66 aF beim Schuldner stfrei, stehen aufgrund des Vergleichs später geleistete Ausgleichszahlungen des Schuldners mit der StFreistellung im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang und sind nach Abs. 1 nicht als BA abziehbar (FG Nürnberg v. 26.3.2002 – I 197/98, Juris). Auch nach Abschaffung des § 3 Nr. 66 aF (seit 1998) soll Abs. 1 bei Ausgleichszahlungen gelten, soweit der Sanierungsgewinn aufgrund eines Forderungsverzichts aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) erlassen worden ist (BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2005, 240 Tz. 5).

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]; s. auch Anm. 7).

Schmiergelder: s. Anm. 34.

Schuldzinsen: s. „Finanzierungsaufwendungen“.

Sonderausgaben: s. Anm. 18.

Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4 idF bis zum 31.12.2008): s. Anm. 35.

Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9 ab 1.1.2009): s. Anm. 16, 57 und 59.

Speditionskosten: s. Anm. 39.

Sportverein: s. Anm. 35.

Sprachkurs: s. Anm. 38.

Stellenzulage Ost: s. Anm. 39 f.

Stipendium: s. Anm. 39.

Streikunterstützungen: s. Anm. 32.

Tarifermäßigung: s. Anm. 35.

Teilwertabschreibung: s. Anm. 22, 30, 33, 51, 56, 58, 61–63, 67 und 72.

Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26): s. Anm. 19.

Umzugskosten: s. Anm. 38–41.

Unfallversicherung: s. Anm. 41.

Unterhaltsgeld (§§ 77, 153 SGB III, § 44 AFG aF): s. Anm. 38.

Veräußerungskosten: s. Anm. 51 und 76.

Verbindlichkeiten: s. Anm. 30.

Verdeckte Einlage: s. Anm. 62.

Verdeckte Gewinnausschüttung: s. Anm. 63.

Verpflegungsmehraufwendungen: s. Anm. 39 und 34.

Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2): s. Anm. 35.

Vertragsstrafe: s. Anm. 38.

Verwaltungsaufwendungen: s. Anm. 59.

Vorfälligkeitsentschädigung: s. Anm. 51.

Vorteilsgewährungen: s. Anm. 62.

Währungs(kurs)verluste: Anm. 33 und 38.

Wahlkampfkosten (ehrenamtliches Stadtratsmandat): s. Anm. 39.

Wehrsold (Wehrpflichtige): s. Anm. 39.

Werbungskosten-Pauschbeträge (§ 9a): s. Anm. 30.

Wertpapierleihe: s. Anm. 68.

Wissenschaftsförderung: s. Anm. 39.

