

Einkommensteuergesetz: EStG

Schmidt

43. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-81188-3
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

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

b) Technik. Im ersten Schritt ist für die Verrechnung der Verlustpositionen der stfreie Sanierungsertrag um die gem § 3c IV nichtabzugsfähigen BA zu kürzen (§ 3a III 1). Ergebnis der Kürzung ist der sog. *geminderte Sanierungsertrag* als Nettogröße (*Desens* FR 17, 981 (1986)). Anschließend sind die in § 3a III 2 Nr 1–13 enthaltenen Posten mit dem geminderten Sanierungsertrag zu verrechnen und werden hierdurch verbraucht. Technisch setzt das Gesetz dies um, indem die Posten gem § 3a III 2 Nr 1–13 nacheinander vom geminderten Sanierungsertrag abzuziehen sind (BT-Drs 18/12128, 32). Posten aus dem Katalog, die von dem geminderten Sanierungsertrag vollständig abzuziehen sind, gehen unter (§ 3a III 5). Verbleibt nach der Verrechnung des geminderten Sanierungsertrags mit allen Posten des Katalogs gem Abs 3 S 2 Nr 1–13 (und ggf den Posten eines Dritten, § 3a III 3, § 3a IIIa) ein positiver Restbetrag, ist dies der *verbleibende Sanierungsertrag* (§ 3a III 4). Sind keine verrechenbaren Posten iSd § 3a III 2 Nr 1–13 vorhanden, ist der Sanierungsertrag iSd Abs 1 S 1 gleichwohl stfrei; die gem § 3c IV nicht abzugsfähigen BA sind aber anzusetzen. Die Verrechnung gem Abs 3 S 2 ist nur Rechtsfolge eines positiven geminderten Sanierungsertrags, nicht aber Voraussetzung der StBefreiung des Sanierungsertrags iSd Abs 1 S 1 (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897 (1903)).

c) Fallgruppen. – aa) Zeitliche Anknüpfung. Die im Katalog des § 3a III 2 enthaltenen Posten knüpfen zT an festgestellte Beträge (Nr 1) oder festgestellte Verluste zum Ende des *Vorjahres* des Sanierungsjahres (Nr 3, 5, 7, 11, 13) an. Der geminderte Sanierungsgewinn verringert diese Posten der gesetzl Reihenfolge, sodass sie sich im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses für andere BV-Mehrungen/BE (außerhalb des stfreien Sanierungsertrags) nicht mindernd auswirken können. Knüpft das Gesetz an Posten des *Sanierungsjahrs/Folgejahrs* an, mindert der geminderte Sanierungsertrag die im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (→ Rn. 18) erst entstehenden Verlustpotenziale (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536 (1541)). Auch ein Verlustrücktrag ins Sanierungsjahr ist zu verrechnen (Nr 12).

bb) Anknüpfung an Unternehmen und Steuerpflichtigen. – (1) § 3a III 2 Nr. 1–8. Diese Posten erfassen Verluste des zu sanierenden Unternehmens und der MÜer aus den Vorjahren oder aus dem Sanierungsjahr. – **(2) § 3a III Nr 9–11, 12.** Diese Posten erfassen Verluste, die nicht zwingend auf der unternehmerischen Tätigkeit beruhen. Dies ist iErg gerechtfertigt (*Desens* FR 17, 981 (1986)); krit *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065 (1068)). **Nr 9** ordnet nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs (BT-Drs 18/12128, 32) und nach hM auch eines vertikalen Verlustausgleichs an, dass der ausgleichsfähige „Verlust“ aus den „anderen“ Einkunftsarten des StPfl im Sanierungsjahr zu verrechnen ist (str, glA *Desens* FR 17, 981 (1987)); *Kanzler* NWB 17, 2260 (2270)); **aA** *Förster/Hechtner* DB 17, 1536 (1541)). **Nr 10** verlangt die Verrechnung eines Verlustvortrags gem § 10d zum Ende des Vorjahres des Sanierungsjahrs mit dem geminderten Sanierungsertrag (Verhinderung des Verlustabzugs) und **Nr 11 Buchst a–g** mit den dort genannten Verlusten des StPfl an besonderen Verrechnungskreisen in der vorgegebenen Reihenfolge. „Sonstige Verluste“ (Nr 11 Buchst g) sind nach hM festgestellte Verluste gem § 20 VI und § 22 Nr 3 S 4 (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536 (1541); *Kanzler* NWB 17, 2260 (2270)). Ein im sog Verlustverrechnungstopf gem § 43a III 2ff (→ § 43a Rn. 3) erfasster Verlust aus § 20 kann mE nicht verrechnet werden. – **Nr 12** idF *CoronaStHG* IV (BGBl I 22, 911) soll ab 1.1.24 [*Entwurf WachstChG BR-Drs 588/23*] erneut geändert werden. Der geminderte Sanierungsertrag ist ab VZ 24 mit den Verlusten der beiden Folgejahre des Sanierungsjahrs zu verrechnen; der Verlustrücktrag wird erweitert. – **(3) § 3a III 2 Nr 13.** Auch Zins- und EBITDA-Vorträge sind zu mindern (krit *Desens* FR 17, 981 (1988)); zur Organschaft s BT-Drs 18/12128, 32).

cc) Untergang von Verlusten bei einer nahestehenden Person, § 3a III 3. Ist nach der Minderung des geminderten Sanierungsertrags um die Posten gem § 3a III 2 Nr 1–13 beim zu sanierenden Unternehmer/MÜer noch ein Restbetrag vorhanden,

kann dieser bei einer nahestehenden Person Posten iSd § 3a III 2 Nr 1–13 mindern und zum Untergang bringen. Dies gilt auch für die GewSt (§ 7b II 2 GewStG). § 3a III 3 enthält eine Missbrauchsvorschrift für den Fall, dass Schulden von einer nahestehenden Person innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen (zB gem § 6 III EStG, 20, 24 UmwStG) übergegangen sind. Das Gesetz will Übertragungen treffen, durch die streifer Sanierungsertrag und die Verlustpotenziale gem § 3a III 2 Nr 1–13 getrennt werden (s *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065 (1068): Betriebseinbringung samt Schulden in eine Tochter-KapGes unter Verbleib von Verlustvorträgen bei der Mutter-KapGes; anschließender Schuldenerlass durch die Gläubiger der Tochter-KapGes). Beziehungen, die ein Nahestehen zw übertragendem und übernehmendem Rechtsträger begründen, können familien-, gesellschafts- und schuldrechtl oder auch rein tatsächl Art sein (BT-Drs 18/12128, 32; s vertiefend *Desens* FR 17, 981 (989ff) mit Beispielen).

- 40 **d) Ehegatten, § 3a IIIa.** Bei *zusammenveranlagten* Ehegatten sind in die Verrechnung gem Abs 3 die lfd negativen Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen. Es handelt sich um eine personenübergreifende Verrechnung iRd § 3a III 2, nicht um eine nachrangige iSd § 3a III 3. § 3a IIIa gilt immer, wenn § 3a zur Anwendung kommt (auch iRd Antrags, → Rn. 2, 3; BT-Drs 19/1409, 40). Er widerspricht der individuellen Einkünfteermittlung der Ehegatten iRd Zusammenveranlagung. Bei getrennter Veranlagung für das Sanierungsjahr findet keine Verrechnung statt.

V. Verfahrensrechtliche Regelungen, § 3a IV

- 41 **1. Besondere Feststellungen, § 3a IV 1, 2.** § 3a IV enthält verfahrensrechtl Regelungen für die Fälle, in denen iRe Betriebs iSd oder auf Ebene einer MUerschaft der Sanierungsertrag erzielt und die Einkünfte gesondert (und ggf einheitl) festgestellt werden müssen (§ 180 I Nr 2 Buchst a und Buchst b AO). Das zuständige Feststellungs-FA hat den *Sanierungsertrag* (Abs 1 S 1) **und** die *nach § 3a III 2 Nr 1–6, 13 verrechneten Beträge* festzustellen (BT-Drs 18/12128, 32). Zu § 3c IV → § 3c Rn. 24ff. IRd Folgebescheids des MUers ist dann der geminderte Sanierungsbetrag (Abs 3 S 1) zu bestimmen und ggf die Verrechnung gem § 3a III 2 iVm § 3a III 2 Nr 9–Nr 12 durchzuführen. Die Feststellungen gem Abs 4 können mit den Feststellungen gem § 180 I Nr 2 Buchst a AO verbunden werden. Einspruchs- und klagebefugt ist dann die MUerschaft als Prozessstandschafterin (§ 352 I Nr 1 AO/§ 48 I Nr 1 FGO, s *Kanzler* NWB 17, 2260 (2272)). Erlass, Änderung einer gesonderten (und ggf einheitl) Feststellung iSd § 3a IV 1 sind nur nach den allg AO-Regeln mögl; § 3a IV 3, 4 einschließl der Regelung zur Festsetzungsverjährung gelten hierfür nicht (zutr FG BW EFG 22, 1180, Rev IV R 2/22).
- 42 **2. Korrekturvorschriften, § 3a III 3, 4.** Die Regelungen enthalten eigene Korrekturvorschriften, um Verlust- und sonstige Feststellungen zu iSd § 3a IV 1 zu ändern, falls in den festgestellten Beträgen gem § 3a III 5 untergegangene Beträge enthalten sind oder sich diese Beträge (etwa nach einer BP) ändern. § 3a IV 4 Hs 2 enthält hierfür eine besondere Ablaufhemmung.

VI. Unternehmerbezogene Sanierung, § 3a V

- 45 **1. Erweiterung gegenüber Sanierungserlass.** § 3a V 1 regelt sog *unternehmerbezogene* Sanierungen, die unter dem Sanierungserlass (s *BMF* BStBl I 10, 18) zT nicht erfasst waren. Er normiert Fälle der persönl Billigkeit (*Kanzler* NWB 21, 1311 (1324)). Die Voraussetzungen des Abs 2 zur unternehmensbezogenen Sanierung, insb die Sanierungsbedürftigkeit/-eignung/-absicht des Unternehmens, müssen nicht erfüllt sein (BFH X B 63/20, BFH/NV 21, 531). Eine Nachweispflicht wie bei Abs 2 (→ Rn. 29) besteht nicht (*Desens* FR 17, 981 (984)).

2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen. – a) Erfasste Maßnahmen. § 3a V 1 46
 nennt als begünstigte Fälle den Schuldenerlass aufgrund der Restschuldbefreiung (§ 286 InsO), iRe außergerichtl Schuldenbereinigungsplans gem §§ 304ff InsO, auf Grund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren durch die Gläubiger zugestimmt oder wenn diese Zustimmung durch das Insolvenzgericht ersetzt wurde. Der gesetzl Katalog ist abschließend (BT-Drs 18/12128, 31). § 3a V erfasst nicht rein unternehmerbezogen wirkende Schuldenerlässe iRe Insolvenzplans (Uhländer DB 21, 16 (19); Desens BB 23, 2326 (2338); BeckOK EStG § 3a Rn. 20, 600; aA BH/Krumm § 3a Rn. 29b: Analogie) und nicht Zahlungen iRe Vergleichs zur Insolvenzanfechtung (FG Mster EFG 22, 31, rkr).

b) Betriebsvermögensmehrungen; Betriebseinnahmen. Der Sanierungsertrag muss wie bei § 3a I 1 (→ Rn. 8) zu BV-Mehrungen/BE führen. Abs 5 erfasst daher iErg hauptsächlich Einzelunternehmer. Gewinne aus dem Schuldenerlass iRe einer Restschuldbefreiung sind erst im Jahr der Restschuldbefreiung zu berücksichtigen. Der Untergang einer Verbindlichkeit, die in einer Aufgabebilanz gem § 16 III erfasst war, iRe Restschuldbefreiung, wirkt auf den VZ der Aufgabe zurück (§ 175 I 1 Nr 2 AO) und betrifft damit einen VZ, in dem § 3a V nicht greift (BFH X R 4/15, BStBl II 17, 786; ebenso bei Betriebsaufgabe im Insolvenzverfahren, s BFH X R 28/19, BStBl II 23, 341; glA BMF BStBl I 22, 632 Rückwirkung bei Aufgabe vor und während des Verfahrens; Übergangsregelung für Aufgaben vor dem 8.8.17).

c) Keine Geltung von § 3a I 2. Steuerl Wahlrechte sind iRd § 3a V nicht gewinnmindernd auszuüben (Kanzler NWB 21, 1311 (1324)). 48

d) Rechtsfolgen. Der geminderte Sanierungsertrag gem § 3a I 1 ist stfrei. § 3a III 49 gilt gem § 3a V 2 entsprechend.

§ 3b Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

(1) Steuerfrei sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, soweit sie

1. für Nachtarbeit 25 Prozent,
2. vorbehaltlich der Nummern 3 und 4 für Sonntagsarbeit 50 Prozent,
3. vorbehaltlich der Nummer 4 für Arbeit am 31. Dezember ab 14 Uhr und an den gesetzlichen Feiertagen 125 Prozent,
4. für Arbeit am 24. Dezember ab 14 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 Prozent

des Grundlohns nicht übersteigen.

(2) ¹Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 Euro anzusetzen. ²Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. ³Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. ⁴Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

(3) Wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wird, gilt abweichend von den Absätzen 1 und 2 Folgendes:

1. Für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr erhöht sich der Zuschlagssatz auf 40 Prozent,
2. als Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit gilt auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages.

Lohnsteuer-Richtlinien: LStR 3b/LStH 3b

- 1 **1. Allgemeines. – (1) Inhalt und Zweck.** § 3b enthält eine StBefreiung ausschließl für Arbeitszeitzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei § 19-Einkünften (krit wegen des Subventionscharakters BFH VI R 50/09, BStBl II 11, 43; BFH VI B 69/08, BStBl II 09, 730). – **(2) Restriktive Auslegung.** Der BFH hat zutr eine über den Wortlaut hinausgehende Ausweitung des § 3b auf andere Erschwernisgründe stets abgelehnt (BFH VI R 6/09, BStBl II 12, 144; BFH VI R 30/16, BStBl II 17, 644.). – **(3) Persönlicher Geltungsbereich.** § 3b gilt für unbeschr/beschr stpfl ArbN, auch bei Pauschalierung gem § 40a (LStR 3b I 7). Zum unbeschr stpfl Grenzgänger s BFH VI R 48/12, BFH/NV 14, 341. – **(4) Verdeckte Gewinnausschüttungen.** Zuschläge iSd § 3b sind bei Ges'ter-Geschäftsführern und Ges'terAngestellten von KapGes idR vGA, da die Arbeit zu den ungünstigsten Zeiten als Ges'terBeitrag verlangt werden kann. Durch einen betriebsinternen Fremdvergleich kann die Veranlassung durch das GesVerhältnis widerlegt werden (BFH I R 111/03, BStBl II 05, 307; BFH VIII R 27/09, BFH/NV 12, 1127; zutr auch FG Mster EFG 16, 671).
- 2 **2. Voraussetzungen, § 3b I, § 3b II. – a) Grundlohn.** Grundlohn ist der arbeitsvertragl regelmäÙig gewährte *laufende ArbLohn* iSd § 39b II für die *regelmäÙige Arbeitszeit* einschließl sog Grundlohnzusätze, ohne sonstige Bezüge (iEinz BFH VI R 28/19, BStBl II 22, 209). Der Grundlohn umfasst auch regelmäÙige Lohnbestandteile, die nicht zufließen (BFH VI R 11/21 DStR 23, 2398 zu ArbG-Beitrag an Unterstützungskasse). Der Grundlohn ist in einen *Stundengrundlohn* umzurechnen (§ 3b II 1 Hs 1; s LStR 3b II Nr 1a, b iVm 39b.2, 3b II Nr 2; LStR 3b II Nr 1c; BFH VI R 61/14, BStBl II 17, 718; BFH VI R 16/19, BStBl II 21, 936). Zur Ermittlung der regelmäÙigen Stundenzahl s LStR 3b II Nr 2a S 5, Nr 3 S 2 (bei monat Lohnzahlung: das 4,35-fache der wöchentl Arbeitszeit; str zu Bereitschaftsdienstzeiten, → Rn. 3 (3) mwN). Der Stundengrundlohn ist Bemessungsgrundlage für die höchstens stfreien Prozentzuschläge iSd § 3b I 1 Nr 1–4, III Nr 1 (→ Rn. 7).
- 3 **b) Zuschlag „für“ Arbeit zu den ungünstigen Zeiten. – (1) Zuschlag.** Für die Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit muss nach der maßgeblichen Anspruchsgrundlage Grundlohn geschuldet und („neben“) ein besonderes Entgelt (Zuschlag) vereinbart sein, das zweckbestimmt gezahlt wird; die Bezeichnung des Zuschlags ist unerhebl (BFH VI R 28/19, BStBl II 22, 209; BFH VI R 30/16, BStBl II 17, 644). Bei einheitl Vergütung der gesamten zu günstigen und ungünstigen Zeiten geleisteten Arbeit fehlt es am Zuschlag (BFH VI R 50/09, BStBl II 11, 43). Der Anspruch auf den Zuschlag kann auf Gesetz (§ 6 V ArbZG, s *Küttner*, „Sonn- und Feiertagsarbeit“, Rn. 15; „Nachtarbeit“, Rn. 5), Tarifvertrag, Betriebs- oder Einzelvereinbarung beruhen (LStR 3b I S 2, 3). – **(2) Ausgestaltung.** § 3b I verlangt nicht, dass der ArbG einen unveränderl Bruttogrundlohn schuldet, der um einen festen stfreien Zuschlag erhöht wird. Mögl ist auch die Vereinbarung eines festen Brutto(gesamt)lohns, der sich aus den stfreien Zuschlägen und einem stpfl Restbetrag zusammensetzt, also zu einem variablen Nettolohn führt (s BFH VI R 50/09, BStBl II 11, 43; zur *Theaterbetriebszulage* BFH VI R 16/19, BStBl II 21, 936). – **(3) Einzelfälle.** S zu stpfl *Wechselschichtzulagen* BFH IX R 81/98, BStBl II 05, 888; zu stpfl Zuschlägen gem § 17a, § 17b EZuIV BFH VI R 30/16, BStBl II 17, 644; zur *Offshorezulage* NdsFG EFG 15, 2165 rkr; zu *Bereitschaftsdienstzulagen* BFH VI R 61/14, BStBl II 17, 718; BFH VI R 64/96, BStBl II 02, 883; zutr NdsFG EFG 22, 742, Rev VI R 1/22. Ein *Mischzuschlag* ist ein auf Zuschlägen für verschiedene Erschwernisgründe beruhender einheitl Betrag. Er ist in einen stfreien, stpfl Teil aufteilbar, wenn der ArbG auf unterschiedl Ansprüche des ArbN zahlt (BFH VI R 79/86, BStBl II 91, 8). Zu Mischzuschlägen, die Mehrarbeit und Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit vergüten, s iEinz LStR 3b V.
- 4 **c) Tatsächliche Arbeitsleistung. – (1) Ausübung.** Der ArbN muss während der Zeiten iSd Abs 1, 2 tätig sein. Hierzu zählen unabhängig von der arbeitsrechtl Einordnung auch Zeiten für Ruf- und Anwesenheitsbereitschaft (iEinz str, → Rn. 3

(3)), Schichtübergaben, Pausen, Reisezeiten (BFH VI R 28/19, BStBl II 22, 209; LStR 3b VI S 2). Die tatsächl Arbeitsleistung kann durch jedes Beweismittel nachgewiesen werden (BFH VI R 56/90, BStBl II 91, 298; LStR 3b VI 6 und → Rn. 5; FG BW EFG 17, 1076, rkr zum Nachweis iRd ESt-Veranlagung). Stfreie Zuschläge dürfen nicht nach Erfahrungswerten/Modellen aus dem gezahlten Lohn herausgerechnet werden (BFH VI R 27/10, BStBl II 12, 288; BFH IX R 72/02, BStBl II 05, 725). Nicht stfrei sind mangels tatsächl Arbeitsleistung Zuschläge, die iRd Entgeltfortzahlung gezahlt werden (BFH VI B 69/08, BStBl II 09, 730). Erwirbt der ArbN durch Sonn-, Feiertags-, Nachtarbeit einen Anspruch auf vergüteten Freizeit-ausgleich, der durch eine Barablösung abgegolten wird, ist die Ablöse stpfl (BFH IX R 55/04, BFH/NV 06, 712; BFH IX R 27/05, BFH/NV 06, 1274). – (2) **Nachweis.** S LStR 3b VI/LStH 3b. Es ist eine Einzelaufstellung erforderl (BFH VI R 18/11, BStBl II 12, 291). Sie ist grds unverzichtbar und nicht nachholbar (BFH VI R 18/11, BStBl II 12, 291; BFH VI R 48/12, BFH/NV 14, 341), kann aber bei *ausschließl Nachtarbeit* entbehrl sein (BFH VI R 16/08, BFH/NV 10, 201; auch SchlHFG BeckRS 2022, 48091).

d) Begünstigte Tätigkeiten und Höhe, § 3b I Nr 1-4. – (1) Nachtarbeit, § 3b I Nr 1. Zum Begriff → Rn. 8. Stfrei sind bis 25% Zuschlag zum Stundengrundlohn; zur Erhöhung gem Abs 3 Nr 1 → Rn. 9. – (2) **Sonntagsarbeit, § 3b I Nr 2.** Auch → Rn. 8. Stfrei ist ein Zuschlag bis 50 vH; zur Ausweitung gem Abs 3 Nr 2 → Rn. 9. – (3) **Feiertagsarbeit, § 3b I Nr 3, Nr 4.** → Rn. 8. Stfrei sind Zuschläge bis 125% (§ 3b I Nr 3) für Arbeit an sonstigen gesetzl Feiertagen; am 31.12. ab 14 Uhr; Zuschläge bis 150% (§ 3b I Nr 4) für Arbeit am 1.5., 25. und 26.12. ganztags sowie am 24.12. ab 14 Uhr. Zur Ausweitung gem Abs 3 Nr 2 → Rn. 9. – (4) **Kollisionsregeln („vorbehaltlich“).** Für Arbeit an Feiertags- und Sonntagen, die auf den 31.12. fallen, gilt Nr 3; für Sonntagsarbeit an den in Nr 4 genannten Tagen hat Nr 4 Vorrang vor Nr 2. Zur Nachtarbeit gem Abs 3 → Rn. 9.

e) Auszahlung. Abschlagszahlungen dürfen als lfd Pauschale im Vorgriff auf eine Einzelabrechnung stfrei gezahlt werden (LStR 3b VII; zur Abgrenzung stpfl Pauschalzuschläge von stfreien Vorschüssen FG Ddorf EFG 21, 381, rkr). Die Stfreiheit bleibt auch bei *zeitversetzter Auszahlung* der Zuschläge im Blockmodell oder bei Gutschrift als *Geldanspruch* auf einem Wertguthabenkonto erhalten; dies gilt nicht für Zinsen und Wertsteigerungen (s LStR 3b VIII).

f) Rechtsfolgen, § 3b I. – (1) Steuerbefreiung. Der stfreie Stundengrundlohn 7 als Berechnungsgrundlage ist auf 50 € gedeckelt. Zuschläge sind bis zur gesetzl zulässigen Höhe stfrei („soweit“, BFH VI R 28/19, DStR 22, 187). § 3b ist iRd LStAbzugs (§ 4 LStDV) und in der Veranlagung anwendbar (BFH VI B 45/17, BFH/NV 18, 333). – (2) **Beitragsfreiheit** besteht, wenn der Stundengrundlohn nicht mehr als 25 € (steuerl 50 €!) beträgt und § 3b iÜ erfüllt ist (§ 1 I 1 Nr 1 SvEV).

3. Begünstigte Zeiten, § 3b II 2-4. – (1) Nachtarbeit, § 3b II 2. 20 bis 6 Uhr des Folgetags. – (2) **Sonn- und Feiertagsarbeit, § 3b II 3.** 0 bis 24 Uhr. – (3) **Feiertagsbegriff, § 3b II 4.** Maßgeb sind die Landesfeiertagsgesetze.

4. Nachtarbeitsaufnahme vor 0 Uhr, § 3b III. – (1) Erhöhung des Prozentsatzes auf 40%, § 3b III Nr 1. Der stfreie Prozentsatz erhöht sich bei Arbeitsaufnahme zw 20 und 24 Uhr für Nachtarbeit, die zw 0 und 4 Uhr geleistet wird, auf 40%; für die Nachtarbeit zw 20-24 Uhr und von 4 bis 6 Uhr bleibt es bei 25% (§ 3b I Nr 1). – (2) **Erhöhung bei Sonn- und Feiertagsarbeit, § 3b III Nr 2.** Wird mit der Nachtarbeit an einem Sonn- oder Feiertag zw 20 und 24 Uhr begonnen, ist die fortgeführte Nachtarbeit zw 0 bis 4 Uhr des Folgetags noch Sonn- oder Feiertagsnachtarbeit. Bei Sonntagsnachtarbeit sind zw 0 und 4 Uhr Zuschläge iHv 50% + 40% und bei Feiertagsnachtarbeit (§ 3b I Nr 3, 4) iHv 125%/150% + 40% zum Grundlohn stfrei (s LStR 3b III).

§ 3c Anteilige Abzüge

(1) Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden; Absatz 2 bleibt unberührt.

(2) ¹Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nummer 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zu 60 Prozent abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert minderdend zu berücksichtigen sind. ²Satz 1 ist auch für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten anzuwenden, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. ³Satz 2 ist insoweit nicht anzuwenden, als nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte; dabei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Körperschaft zu berücksichtigen. ⁴Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. ⁵Gewinne aus dem Ansatz des nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 maßgeblichen Werts bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz, soweit auf die vorangegangene Teilwertabschreibung Satz 2 angewendet worden ist. ⁶Satz 1 ist außerdem ungeachtet eines wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den dem § 3 Nummer 40 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a auch auf Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten eines Gesellschafters einer Körperschaft anzuwenden, soweit diese mit einer im Gesellschaftsverhältnis veranlassten unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern an diese Körperschaft oder bei einer teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern mit dem unentgeltlichen Teil in Zusammenhang stehen und der Steuerpflichtige zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital dieser Körperschaft beteiligt ist oder war. ⁷Für die Anwendung des Satzes 1 ist die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nummer 40 oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nummer 40a ausreichend. ⁸Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. ⁹§ 8b Absatz 10 des Körperschaftsteuergesetzes gilt sinngemäß.

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

(4) ¹Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. ²Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben

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

Einkommensteuer-Richtlinien: EStH 3c

Übersicht	Rn.
I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I	1–9
1. Allgemeines	1, 2
2. Ausgaben	3
3. Steuerfreie Einnahmen	4, 5
4. Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen	6–8
5. Rechtsfolgen	9
II. Abzugsbeschränkungen im Teileinkünfteverfahren, § 3c II	11–20
1. Allgemeines	11, 12
2. Abzugsverbot gem § 3c II 1, 7	13
3. Abzugsverbot bei Substanzverlusten von Darlehensfor- derungen/vergleichbaren Forderungen, § 3c II 2–5	14–17
4. Verluste aus der verbilligten Wirtschaftsgüterüberlassung an Kapitalgesellschaft, § 3c II 6	18
5. Wertminderungen bei Organgesellschaftsanteilen, § 3c II 8	19
6. Wertpapierleihe, § 3c II 9	20
III. Abzugsbeschränkungen bei § 3 Nr 70, § 3c III	21
IV. Abzugsbeschränkung für Sanierungsaufwendungen, § 3c IV	24–32
1. Allgemeines	24–26
2. Abzugsverbot, § 3c IV 1–3	27–31
3. Korrekturvorschriften	32

I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I

1. Allgemeines. – a) Anwendungsbereich; Normzweck. Das Abzugsverbot des § 3c I soll bei unbeschr und beschr StPfl (→ § 50 Rn. 8, 9) bei Stbefreiung einer Einnahme den Abzug von iZm dieser stehenden BA/WK von anderen stpfl Einkünften verhindern (BFH VI R 26/00, BStBl II 02, 823; BFH XI R 61/04, BStBl II 06, 163). Zu KapGes → Rn. 2.

b) Verhältnis zu anderen Vorschriften. – (1) Einkünfteermittlung. § 3c I 2 gilt nur iRd Einkünfteermittlung (BA/WK). Gem § 12 nicht stbare Aufwendungen und nicht durch stbare Einnahmen veranlasste Aufwendungen sind weder WK/BA noch Ausgaben iSd § 3c I (BFH IR 34/05, BFH/NV 06, 1068; → Rn. 5 zu DBA). – **(2) Speziellere Abzugsverbote.** § 3c II ist ggü § 3c I spezieller (§ 3c I Hs 1). Speziellere Abzugsverbote für BA/WK enthalten § 3 Nr 10 S 3 (→ § 3

Rn. 38), Nr 26 S 2 (→ § 3 Rn. 95), § 3 Nr 26a S 3 (→ § 3 Rn. 96), § 3 Nr 26b S 2 (→ § 3 Rn. 98), § 3 Nr 72 S 2 (→ § 3 Rn. 239); bei dessen Einführung § 3 Nr 73 S 2 (→ § 3 Nr 240); § 22 Nr 4 S 2 (Abgeordnete), § 109. WK iZm KapErträgen iSd § 32d I sind nicht abzugsfähig (§ 2 II 2, § 20 IX); dies gilt auch für gem § 20 I Nr 6 S 2 hälftig stbefeite LV-Leistungen (→ § 32d Rn. 16). Für die SA enthalten § 10 II Nr 1 (→ § 10 Rn. 138) und § 10 I Nr 5 (s BFH III R. 30/20, BStBl II 21, 772) speziellere Regelungen. – **(3) Sonstiges.** Zum Progressionsvorbehalt → § 32b Rn. 41. Zu ausl Einkünften gem § 34c, § 34d → § 34c Rn. 11. – **(4) KStG.** § 3c I ist zwar grds auch iRd KSt (§ 8 I KStG, s KStR 8.1) anzuwenden, hat dort aber nur geringe Bedeutung. Für BA/AK iZm Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen gem § 8b I, III KStG sind § 8b III 2, § 8b V 2 KStG vorrangig (*RHN* § 8b KStG Rn. 483; *Gosch* § 8b KStG Rn. 280, 285, 484). § 8b I, V KStG werden ihrerseits nicht von einem DBA-Schachtelprivileg iVm § 3c I verdrängt (BFH I R. 29/15, BFH/NV 17, 324; s auch BFH I R. 84/15, BStBl II 18, 492 zum aufgehobenen § 23 Nr 41). Bei gem § 5 KStG persönl – sachl befreiten KSt-Subjekten sind Ausgaben, die iZm dem ideellen Bereich stehen, nicht von den stpfl Einkünften iRe wirtschaftl Geschäftsbetriebs (§ 5 I Nr 9 S 2 KStG) abzugsfähig (ohne Rückgriff auf § 3c I BFH I R. 31/89, BStBl II 92, 103; BFH I R. 48/13, BStBl II 15, 713). Zur Organshaft → § 3c Rn. 19.

- 3 2. Ausgaben.** – **(1) Begriff.** Ausgaben iSd § 3c I sind WK/BA (§ 4 IV/§ 9 I), die in Geld abfließen, Aufwendungen in Geldeswert sowie sämtl einkünftermindernden (auch buchmäßige) Aufwendungen wie Rückstellungen, RAP, AfA, TW-AfA, Gemeinkosten uÄ (vgl BFH IV R. 122/79, BStBl II 83, 566; BFH I R. 11/03, BStBl II 05, 581; s auch BFH I R. 32/12, BFH/NV 14, 1090 zum Vorteilsverbrauch bei der vGA). – **(2) Rückzahlung steuerfreier Einnahmen.** Es handelt sich beim Zahlenden um Ausgaben oder negative Einnahmen, die iErg keine StMinderung bewirken (→ § 3 Rn. 3, → § 8 Rn. 9, → § 9 Rn. 108, 110).
- 4 3. Steuerfreie Einnahmen.** – **a) Allgemeines.** Hierzu gehören Einnahmen iSv § 2 I Nr 4–7, § 8, § 4 III, § 11 I sowie künftige stbare Vermögensmehrungen (*Bruttoeinnahmen*), die von der Besteuerung freigestellt sind. Die StBefreiung kann auf *gesetzl Vorschriften* (zB § 3, § 3b), *DBA* (→ § 3 Rn. 3), *Unionsrecht/Völkerrecht* (→ § 3 Rn. 3), *Billigkeitsregelungen* der Verwaltung (BFH VI R. 209/82, BStBl II 89, 351) oder sog *technischen StBefreiungen* beruhen (§§ 40–40b; zu § 3 Nr 40 s aber § 3c II). – **(2) Abgrenzung.** Aufwendungen iZm Einlagen gem § 4 I fallen nicht unter § 3c I, da Einlagen keine stfreien Einnahmen sind (BFH I R. 20/76, BStBl II 78, 346). Einnahmen, die iZm gem § 4 V nicht abzugsfähigen Ausgaben erzielt werden, sind *stpfl* („keine Umkehrung des § 3c I“, → § 4 Rn. 460 „Abfindungen“). Hinzurechnungsbeträge gem § 10 AStG sind keine stfreien Einnahmen iSd § 3c I (BFH I R. 118/04, BStBl II 06, 537; *HHR/Desens* § 3c Rn. 35).
- 5 b) DBA-Freistellung.** – **(1) Einkünfte.** Bei Freistellung ausl „Einkünfte“ durch ein DBA bleiben diese als Nettogröße bei der inl Besteuerung außer Ansatz (BFH I R. 32/93, BStBl II 94, 113). Der Anwendung des § 3c I bedarf es grds nicht. Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung von BA/WK zu den nach DBA freigestellten Einkünften ist ein unmittelbarer wirtschaftl Veranlassungszusammenhang mit den im Inl freigestellten ausl Einkünften (*Wacker* BB 18, 2519 (2526)); die abstrakte Möglichkeit eines künftigen Zusammenhangs genügt nicht (BFH VI R. 5/10, BStBl II 12, 553). § 3c I greift bei zielgerichteten Aufwendungen (vorab entstandenen inl Bewerbungs-, Ausbildungs-, Umzugskosten, s BFH I R. 32/93, BStBl II 94, 113; BFH I R. 59/05, BStBl II 07, 756) und vergebl Gründungskosten für eine ausl Betriebsstätte (BFH I R. 56/12, BStBl II 14, 703). Abl FG Nbg EFG 21, 1396, Rev XI R. 39/20 zum Zinsaufwand iZm mit stfreien Erträgen gem § 4 InvStG aF. Die Rspr wendet die Aufteilungsgrundsätze (→ Rn. 7, nicht aber § 3c I) für die Zuordnung von WK zu DBA-freigestellten und inl Einkünften entspr an (BFH I R. 25/08, BStBl II 10, 536; iErg zutr FG Köln EFG 15, 573, rkr). – **(2) Einnahmen.** § 3c I ist