

Einkommensteuergesetz: EStG Chat-Book

Schmidt

44. Auflage 2025
ISBN 978-3-406-83400-4
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.

BStBl II 24, 258: Wegfallgewinn aber bei AK < Nennwert; diff → § 15 Rn. 550; iEinz *Desens* BB 23, 2326 ff). Es fehlt auch die BV-Mehrung/BE iSd § 3a I (→ Rn. 8). Die Ausbuchung nach *Rangrücktritt gem § 5 IIa* (→ Rn. 13) des MUers führt zum Nichtausweis der Forderung im SonderBV und der Verbindlichkeit bei der MUerschaft (BFH II R 64/14, BStBl II 17, 104). Der Vorgang ist aber bei der MUerschaft nicht gewinnwirksam. Da Forderung und Verbindlichkeit zivilrechtlich fortbestehen, bleiben sie funktionales Eigenkapital.

dd) Mitunternehmer als Schuldner. Erlässt der Gläubiger dem MUers eine zum SonderBV gehörende Schuld, entsteht der Ertrag idR nicht aufgrund einer unternehmensbezogenen Sanierung iSd Abs 2 (s aber zur Haftung der MUerschaft für die Schuld BFH IV R 31/96, BStBl II 97, 690; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897 (1902); *Desens* BB 23, 2326 (2328 f)).

2. Nachweis durch den Schuldner. Die Voraussetzungen des Abs 2 sind in Neufällen (→ Rn. 2) vom StPfl nachzuweisen (Freibeweis). Der Nachweis kann in StaRUG- und Insolvenzverfahren durch die Pflichtangaben im Sanierungsvergleich, Restrukturierungs- oder Insolvenzplan sowie durch ein Sanierungsgutachten (IDW S6) geführt werden (ausführl *Klein/von Mach* DStR 24, 1961 (1967)); → Rn. 23). Trägt der StPfl zu Abs 2 nichts vor, sind FA/FG zur Amtsermittlung verpflichtet; erst ein non liquet führt zur Nichtanwendung. Ein faktisches Antragsrecht des StPfl folgt hieraus nicht (glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 31; aA hM: *Kanzler* NWB 21, 1311 (1312); *Wagner* DStR 24, 1061 (1067 f mwN)).

IV. Rechtsfolgen, § 3a III, IIIa

1. Steuerbefreiung des Sanierungsertrags. Ein Sanierungsertrag iSd Abs 2 ist iHd BV-Mehrung/BE aus der Ausbuchung (→ Rn. 8) ohne Antrag des StPfl steuerfrei (Abs 1 S 1). Der gem § 3a steuerfreie Betrag ist im Sanierungsjahr außerbilanziell zu kürzen oder die BE nicht anzusetzen. Die gem § 3c IV nicht abzugsfähigen BA sind (ggf außerbilanziell) hinzurechnen (*BH/Krumm* § 3a Rn. 32). Die Verrechnung der Verlustpotenziale des Sanierungsjahrs und vorgetragener Verluste gem Abs 3, 3a (→ Rn. 35 ff) kürzt nicht den steuerfreien Betrag. Das FA entscheidet idR über den steuerfreien Sanierungsertrag iRe Anlage zur StFestsetzung/zum Feststellungsbescheid.

2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3a I 2, 3. – a) Steuerfreier Sanierungsertrag. Liegt ein steuerfreier Sanierungsertrag iSd § 3a I 1 vor, sind gem § 3a I 2, 3 steuerl Wahlrechte zwingend stmindernd auszuüben, um im Sanierungsjahr/Folgejahr einen verrechenbaren Verlust zu erhöhen (→ Rn. 35). Der Verlust des Sanierungsjahrs mindert nicht den steuerfreien Sanierungsertrag (→ Rn. 31). Ist er mit dem geminderten Sanierungsertrag iSd Abs 3 S 1 (zur gesetzl Rangfolge s § 3a III 2 Nr 8) zu verrechnen, kann er künftig nicht mehr genutzt werden. Das FA kann gem § 3a I 2, 3 die Besteuerungsgrundlagen so festsetzen, als habe der StPfl die Wahlrechte entspr Abs 1, 2, 3 ausgeübt, wenn er dies unterlässt (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897 (1902); *Kanzler* NWB 17, 2260 (2265)). Abs 1 S 2, 3 wirken überschießend, wenn durch die Wahlrechtsausübung im Sanierungsjahr neue Verluste geschaffen werden und der geminderte Sanierungsertrag schon mit den vorjahresbezogenen Posten gem Abs 3 S 2 Nr 1–7 vollständig verrechnet werden kann. Dennoch ist die Regelung eindeutig (*Desens* FR 17, 981 (989)). Aus dem Gesetz ergibt sich zwar nicht, dass die Pflicht zur gewinnmindernden Ausübung der steuerl Wahlrechte der Höhe nach auf den Betrag des geminderten Sanierungsertrags gem Abs 3 S 2 zu begrenzen ist; die Vorschrift ist aber insoweit teleologisch zu reduzieren, da in diesem Fall eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen ist (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536 (1543)).

b) Steuerliche Wahlrechte. – aa) Persönliche Reichweite. Erfasst werden 33 Wahlrechte, die für die Gewinnermittlung des zu sanierenden Unternehmens im Ge-

winnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (→ Rn. 18) ausgeübt werden können (Förster/Hechtner DB 17, 1536 (1542)).

- 34 bb) Begriff.** – (1) **Regelbeispiel** gem Abs 1 S 3 ist die TW-AfA (§ 6 I Nr 1 S 2 / § 6 I Nr 2 S 2). Str ist, ob das Wahlrecht auch auszuüben ist, wenn sich gem § 8b III 3 KStG iVm KStR 7.1. Abs 1 aus der TW-AfA keine Gewinnauswirkung ergibt (zutr vern Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897 (1902); Förster/Hechtner DStR 17, 1536 (1543)). – (2) **Der Grundtatbestand** des Abs 1 S 2 umfasst bilanzielle und außerbilanzielle steuerl Wahlrechte (zu weitgehend Kanzler NWB 17, 2260 (2265)). Dies sind solche iSd § 5 I 2 (→ § 5 Rn. 64 mit Aufzählung), die ohne Bindung an die HB ausgeübt werden können (Förster/Hechtner DB 17, 1536 (1542), auch zu Einzelfragen); nicht dazu gehören wegen des Gesetzesvorbehalts Wahlrechte in Verwaltungsvorschriften (str, zutr Desens FR 17, 981 (989)); **aA** Förster/Hechtner DB 17, 1536 (1542); Kanzler NWB 2260, 2265). – (3) **§ 6b, § 6c, § 7g.** Die Wahlrechte zur Rücklagenbildung oder zum Abzug eines Investitionsabzugsbetrags müssen wegen der mögl Nachteile im Fall der Nichtinvestition nicht ausgeübt werden. Das Gesetz ist insoweit teleologisch zu reduzieren (str, glA Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897 (1902); Förster/Hechtner DB 17, 1536 (1542); **aA** Desens FR 17, 981 (989); Kanzler NWB 17, 2260 (2265)).
- 35 3. Verbrauch von Verlusten, Vorträgen und Steuerminderungspositionen, § 3a III 2 ff, IIIa.** – a) **Normzweck.** Vermieden werden soll eine Doppelbegünstigung des StPfl, die eintreten würde, wenn die StBefreiung des Sanierungsertrags in Anspruch genommen werden und daneben bestehende Verluste zeitl unbefristet vorgetragen werden könnten (BT-Drs 18/12128, 31; dazu auch BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393). Anders als unter dem Sanierungserlass findet aber keine Kürzung des streifen Betrags mehr statt (→ Rn. 31). Stattdessen ordnet § 3a III 2 eine Minderung der Verlustpotenziale des StPfl an, wenn ein streifer Sanierungsertrag gem Abs 1 S 1 entsteht. Speziellere Regelungen zu § 3a III 2 EStG enthalten **§ 8c II KStG, § 7b II GewStG** (JStG 2022, BGBl I 22, 2294, dazu Uhländer BB 23, 2140 (2144)).
- 36 b) Technik.** Im ersten Schritt ist für die Verrechnung der Verlustpositionen der streife 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 (986)). 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 streif; 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)).
- 37 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 Sanierungsjahrs (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 streifen Sanierungsertrags) nicht mindernd auswirken können. Knüpft das Gesetz an Posten des *Sanierungsjahrs/Folgejahrs* an, mindert der ge-

minderte 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 (986); krit Siermann/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 (987); 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 aus 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 2 ff (→ § 43a Rn. 3) erfasster Verlust aus § 20 kann mE nicht verrechnet werden. – **Nr 12** gibt seit dem VZ 22 vor, dass der geminderte Sanierungsertrag mit den Verlusten der beiden Folgejahre des Sanierungsjahrs zu verrechnen ist; der Verlustrücktrag bleibt auf den Betrag des verbleibenden Sanierungsertrags iSd Abs 3 S 4 beschränkt. – (3) § 3a III 2 **Nr 13.** Auch Zins- und EBITDA-Vorträge sind zu mindern (krit Desens FR 17, 981 (988)); 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 stfreier Sanierungsertrag und die Verlustpotenziale gem § 3a III 2 Nr 1–13 getrennt werden (s Siermann/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 (989 ff) mit Beispielen).

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 verfahrensrechtlich 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). In der gesonderten und ggf auch einheitl Feststellung zum Sanierungsertrag gem § 3a IV 1 ist über die StBefreiung des Sanierungsbetrags zu entscheiden. Der Bescheid ist Grundlagenbescheid für den Gewinnfeststellungsbescheid der MUerschaft (s BFH IV R 1/22, BeckRS 2024, 40224 auch zur Nettofeststellung des Gewinns und § 3c IV). Durch die Ergänzung von § 3a IV 1 im JStG 2024 (BGBl I 24 Nr 387) gilt dies ab dem VZ 24 auch im Fall der Restschuldbefreiung (BT-Drs. 20/12780, 120). Zu § 3c IV → § 3c Rn. 27 ff. 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 gesetzl Prozessstandschafterin (§ 352 AO/§ 48 FGO, s Kanzler NWB 17, 2260 (2272)).
- 42 **2. Korrekturvorschriften, § 3a III 3, 4.** Die Regelungen enthalten eigene Korrekturvorschriften, um Verlust- und sonstige Feststellungen 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. § 3a III 3, 4 haben für die Feststellung gem § 3a IV 1 (→ Rn. 41) keine Bedeutung.

VI. Unternehmerbezogene Sanierung, § 3a V

- 45 **1. Erweiterung gegenüber Sanierungserlass.** § 3a V 1 regelt sog *unternehmerbezogene Sanierungen*, die unter dem Sanierungserlass (s BMFBSStBl 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)).
- 46 **2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen. – a) Erfasste Maßnahmen.** § 3a V 1 nennt als begünstigte Fälle den Schuldenerlass aufgrund der Restschuldbefreiung (§ 286 InsO), iRe außergerichtl Schuldenbereinigungsplans gem §§ 304 ff 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 ESrG § 3a Rn. 20, 600; aA BH/Krumm § 3a Rn. 29b: Analogie) und nicht Zahlungen iRe Vergleichs zur Insolvenzanfechtung (FG Mster EFG 22, 31, rkr).
- 47 **b) Betriebsvermögensmehrungen; Betriebseinnahmen.** Der Sanierungsertrag muss wie bei § 3a I 1 (→ Rn. 8) zu BV-Mehrungen/BE führen. Abs 5 erfasst daher iErg hauptsächl 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 8.8.2017).

c) Verweis auf § 3a I 2, § 3a III und § 3a IIIa. Steuerl Wahlrechte waren iRd § 3a V bis Ende VZ 24 nicht gewinnmindernd auszuüben (*Kanzler* NWB 21, 1311 (1324)). Durch das JStG 2024 (BGBl I 24 Nr 387) wird dies mit einem Verweis auf § 3a I 2 ab VZ 24 geändert. Ebenso sind bei Sanierungen iSd § 3a V (→ Rn. 46) nunmehr die Regelungen zur Verrechnung des Sanierungsertrags (§ 3a III) und zu Ehegattenverlusten iSd § 3a IIIa anzuwenden (BT-Drs 20/12870, 120).

d) Rechtsfolgen. Der geminderte Sanierungsertrag gem § 3a I 1 ist stfrei. § 3a III und § 3a IIIa gelten gem § 3a V 2 entspr (→ Rn. 48).

§ 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. Allgemeines. – (1) **Inhalt und Zweck.** § 3b enthält eine StBefreiung ausschließlich 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'ter-Angestellten von KapGes idR vGA, da die Arbeit zu den ungünstigsten Zeiten als Ges'ter-Beitrag 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 regelmäßig gewährte *laufende ArbLohn* iSd § 39b II für die *regelmäßige Arbeitszeit* einschließl sog Grundlohnzusätze, ohne sonstige Bezüge (iEinz BFH VI R 28/19, BStBl II 22, 209). Der Grundlohn umfasst auch Lohnbestandteile, die dem ArbN zustehen (§ 3b II 1), aber nicht zufließen (BFH VI R 11/21, BStBl II 24, 202 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 regelmäßigen Stundenzahl s LStR 3b II Nr 2a S 5, Nr 3 S 2 (bei monatl Lohnzahlung: das 4,35-fache der wöchentl Arbeitszeit; 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 Nacharbeit muss nach der maßgebl 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). Der Anspruch nach dem Zuschlag kann auf Gesetz (§ 6 V ArbZG, s *Küttner* „Sonn- und Feiertagsarbeit“, Rn. 15; *Küttner* „Nacharbeit“, Rn. 5), Tarifvertrag, Betriebs- oder Einzelvereinbarung beruhen (LStR 3b I S 2, 3). Bei einheitl Vergütung der gesamten zu günstigen und ungünstigen Zeiten geleisteten Arbeit fehlt es an einem Zuschlag (BFH VI R 50/09, BStBl II 11, 43). – **(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 EZulV BFH VI R 30/16, BStBl II 17, 644; zur *Offshorezulage* NdsFG EFG 15, 2165 rkr; zu *Bereitschaftsdienstentgelt und -zulagen* BFH VI R 61/14, BStBl II 17, 718; BFH VI R 1/22, BStBl II 24, 798. 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- und Feiertags- und Nacharbeit 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 (BFH VI R 1/22, BStBl II 24, 798), 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-, Nacharbeit einen Anspruch auf vergüteten Freizeitausgleich, der durch eine Barablösung abgegolten wird, ist die Ab-löse 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* entbehrlich sein (BFH VI R 16/08, BFH/NV 10, 201; auch SchlHFG DStRE 24, 137).

d) Begünstigte Tätigkeiten und Höhe, § 3b I Nr 1–4. – (1) Nachtarbeit, § 3b I Nr 1. Zum Begriff → Rn. 8. Stfrei sind Zuschläge iHv bis zu 25% des Stundengrundlohns (→ Rn. 2). Werden neben dem Grundlohn auch Bereitschaftsdienstentgelte gezahlt, auf die sich der Zuschlag bezieht, kommt es auf den höheren Stundengrundlohn (→ Rn. 2), nicht das Bereitschaftsdienstentgelt an (BFH VI R 1/22, BStBl II 24, 798). Zur Erhöhung gem Abs 3 Nr 1 → Rn. 9. – **(2) Sonntagsarbeit, § 3b I Nr 2.** Auch → Rn. 8. Stfrei ist ein Zuschlag bis 50%; 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 6 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 8 des Folgetags. – **(2) Sonn- und Feiertagsarbeit, § 3b II 3.** 0 bis 24 Uhr. – **(3) Feiertagsbegriff, § 3b II 4.** Maßgeblich 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) **1) Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nummer 4 zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Vergütungen nach § 3 Nummer 40a in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig da-**

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

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

(4) ¹Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. ²Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. ³Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen. ⁴Satz 1 gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag im Sinne von § 3a Absatz 3 Satz 4 vorhanden ist. ⁵Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung