

# Einkommensteuergesetz: EStG

Schmidt

42. Auflage 2023  
ISBN 978-3-406-79590-9  
C.H.BECK

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

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

raum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 Euro anzusetzen. <sup>2</sup>Nacharbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. <sup>3</sup>Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. <sup>4</sup>Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

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

1. Für Nacharbeit 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 Arbeitszuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit 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 ungünstigen Zeiten als Ges'terBeitrag verlangt werden kann. Durch einen betriebsinternen Fremdvergleich kann die Veranlassung durch das Ges'Verhältnis 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 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). Beiträge an eine Unterstützungskasse, die der ArbG neben einer Entgeltumwandlung der ArbN entrichten muss, sind zwar kein stpfl ArbLohn (§ 19 Rz 60), mE aber Teil des Grundlohns iSd Abs 2. Dieser umfasst sämtl stpfl und stfreien Lohnbestandteile (aA FG BaWü EFG 22, 99, Rev VI R 11/21). 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; str zu Bereitschaftsdienstzeiten, s Rz 3 (3) mwN). Der Stundengrundlohn ist Bemessungsgrundlage für die höchstens stfreien Prozentzuschläge iSd § 3b I 1 Nr 1–4, III Nr 1 (Rz 7).

3 **b) Zuschlag „für“ Arbeit zu den ungünstigen Zeiten. – (1) Zuschlag.** Für die Sonn-, Feiertags- und Nacharbeit muss nach der maßgebll 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“, Rz 15; „Nacharbeit“, Rz 5), Tarifvertrag, Betriebs- oder Einzelvereinbarung beruhen (LStR 3b I S 2, 3). – **(2) Ausgestaltung.** § 3b I verlangt nicht, dass der ArbG einen unverändertl 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 (§ BFH VI R 50/09 BStBl II 11, 43; zur *Theaterbetriebszulage* BFH VI R 16/19 BStBl II 21, 936; FG Hess EFG 20, 343, Rev VI R 30/19). –

**(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* FG Nds 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 FG Nds 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, s Rz 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 Rz 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 Freizeitausgleich, 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 *ausschließt Nachtarbeit* entbehrl sein (BFH VI R 16/08 BFH/NV 10, 201).
- 5 d) Begünstigte Tätigkeiten und Höhe, § 3b I Nr 1–4. – (1) Nachtarbeit, § 3b I Nr 1.** Zum Begriff s Rz 8. Stfrei sind bis 25% Zuschlag zum Stundengrundlohn; zur Erhöhung gem Abs 3 Nr 1 s Rz 9. – **(2) Sonntagsarbeit, § 3b I Nr 2.** S auch Rz 8. Stfrei ist ein Zuschlag bis 50 vH; zur Ausweitung gem Abs 3 Nr 2 s Rz 9. – **(3) Feiertagsarbeit, § 3b I Nr 3, Nr 4.** S Rz 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 s Rz 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 s Rz 9.
- 6 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).
- 7 f) Rechtsfolgen, § 3b I. – (1) Steuerbefreiung.** Der stfreie Stundengrundlohn 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 iU 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.** 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 (§ 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) <sup>1</sup>Betriebsvermögensminderungen, 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 mindernd zu berücksichtigen sind. <sup>2</sup>Satz 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. <sup>3</sup>Satz 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. <sup>4</sup>Die Sätze 2 und 3 gelten entsprechend für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. <sup>5</sup>Gewinne 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. <sup>6</sup>Satz 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. <sup>7</sup>Für 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. <sup>8</sup>Satz 1 gilt auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft, die nicht auf Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind. <sup>9</sup>§ 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) <sup>1</sup>Betriebsvermögensminderungen 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. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. <sup>3</sup>Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen. <sup>4</sup>Satz 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. <sup>5</sup>Wurden 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. <sup>6</sup>Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

Einkommensteuer-Richtlinien: EStH 3c

Übersicht	Rz
<b>I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I</b> . . . . .	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
<b>II. Abzugsbeschränkungen im Teileinkünfteverfahren, § 3c II</b> . . . . .	11–20
1. Allgemeines . . . . .	11, 12
2. Abzugsverbot gem § 3c II 1, 7 . . . . .	13
3. Abzugsverbot bei Substanzverlusten von Darlehensforde- rungen/vergleichbaren Forderungen, § 3c II 2–5 . . . . .	14–17
4. Verluste aus der verbilligten Wirtschaftsgutüberlassung an Kapitalgesellschaft, § 3c II 6 . . . . .	18
5. Wertminderungen bei Organgesellschaftsanteilen, § 3c II 8 . . . . .	19
6. Wertpapierleihe, § 3c II 9 . . . . .	20
<b>III. Abzugsbeschränkungen bei § 3 Nr 70, § 3c III</b> . . . . .	21
<b>IV. Abzugsbeschränkung für Sanierungsaufwendungen, § 3c IV</b> . . . . .	24–32
1. Allgemeines . . . . .	24–26
2. Abzugsverbot, § 3c IV 1 bis 3 . . . . .	27–31
3. Korrekturvorschriften . . . . .	32

## I. Allgemeine Abzugsbeschränkung, § 3c I

**1. Allgemeines.** – **a) Normzweck.** Das Abzugsverbot des § 3c I soll bei StBefreiung einer Einnahme den Abzug von iZm dieser stehenden BA/WK von anderen stpfl Einkünften verhindern (BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH XI R 61/04 BStBl II 06, 163).

**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 I R 34/05 BFH/NV 06, 1068; s Rz 5 zu DBA). – **(2) Speziellere Abzugsverbote.** § 3c II ist ggü § 3c I spezieller (§ 3c I HS 1). Speziellere Abzugsverbote für BA/WK enthalten § 3 Nr 10 S 3 (§ 3 Rz 38), Nr 26 S 2 (§ 3 Rz 95), Nr 26a S 3 (§ 3 Rz 96), Nr 26b S 2 (§ 3 Rz 98), § 22 Nr 4 S 2 (Abgeordnete), § 109. WK iZm KapErträgen iSd § 32d I sind nicht abzugsfähig (§ 2 Vb, § 20 IX); dies gilt auch für gem § 20 I Nr 6 S 2 hälftig stbefreite LV-Leistungen (§ 32d Rz 16). § 3c I gilt auch für beschr Stpfl (§ 50 Rz 8, 9). Für die SA enthalten § 10 II Nr 1 (§ 10 Rz 138) und § 10 I Nr 5 (s BFH III R 30/20 BStBl II 21, 772) speziellere Regelungen. – **(3) Sonstiges.** Zum Progressionsvorbehalt s § 32b Rz 41. Zu ausl Einkünften gem § 34c, § 34d s § 34c Rz 11. – **(4) KStG.** § 3c I ist zwar grds auch iRd KSt (§ 8 I KStG, s KStR 8.1) anzuwenden, hat dort aber nur noch geringe Bedeutung. Für BA/AK iZm Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen gem § 8b I, III KStG sind § 8b III 2, § 8b V 2 KStG vorrangig (RHN § 8b KStG Rz 483; *Gosch* § 8b KStG Rz 280, 285, 484). § 8b I, V KStG werden ihrerseits nicht von einem DBA-Schachtelprivileg iVm § 3c I verdrängt (BFH I R 29/15 BFH/NV 17, 324; s auch BFH I R 84/15 BStBl II 18, 492 zum aufgehobenen § 3 Nr 41). Bei gem § 5 KStG persönl – 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 Organschaft s § 3c Rz 19.

**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, R.AP, 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 (s § 3 Rz 3, § 8 Rz 9, § 9 Rz 108, 110).

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

**b) DBA-Freistellung.** – **(1) Einkünfte.** Bei Freistellung ausl „Einkünfte“ durch ein DBA bleiben diese als Nettogröße bei der inl Besteuerung außer Ansatz (BFH I R 32/93 BStBl II 94, 113). Der Anwendung des § 3c I bedarf es grds nicht (s aber zur mögl künftigen DBA-stfreien „Einkünfte“erzielung BFH VI R 5/10 BStBl II 12,

553). Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung von BA/WK zu den nach DBA freigestellten Einkünften ist ein unmittelbarer wirtschaftl. Veranlassungszusammenhang mit den im Inl freigestellten ausl. Einkünften (*Wacker* BB 18, 2519, 2526). Diesen bejaht die Rspr zB bei zielgerichteten Aufwendungen (vorab entstandenen Inl-Bewerbungs-, Ausbildungs-, Umzugskosten, s. BFH I R 32/93 BStBl II 94, 113; BFH I R 59/05 BStBl II 07, 756) und vergeblich 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 Zusammenhang stfreier Erträge (§ 4 InvStG aF) mit dem Zinsaufwand aus einer Banken-Poolfinanzierung. Die Rspr wendet die Aufteilungsgrundsätze (§ Rz 7, nicht aber § 3c I) für die Zuordnung von WK zw. DBA-freigestellten und Inl. Einkünften entspr. an (BFH I R 25/08 BStBl II 10, 536; iErg. zutr. FG Köln EFG 15, 573, rkr). – **(2) Einnahmen.** § 3c I ist anwendbar, wenn das DBA die ausl. Einnahmen (nicht die „Einkünfte“) im Inl. freistellt (ausführl. *HHR/Desens* § 3c Rz 33).

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

**7 b) Konkretisierung.** – **(1) Eindeutige Zuordnung von Ausgaben zu steuerpflichtigen Bezügen.** Kein unmittelbarer Zusammenhang iSd § 3c I besteht, wenn vom StPfl. stfreie und stpfl. Einnahmen erzielt werden, die Ausgaben aber *ausschließlich* der Tätigkeit zuzuordnen sind, die durch stpfl. Bezüge vergütet wird (BFH VI R 93/98 BStBl II 01, 199 [WK/ArbLohn/Insolvenzgeld]; BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823). Gleiches gilt, wenn die stfreien Einnahmen dem StPfl. unabhängig von der Tätigkeit zufließen, für die die Ausgaben anfallen (BFH I R 208/85 BStBl II 90, 88; BFH X R 62/09 BStBl II 12, 721). – **(2) Keine eindeutige Zuordenbarkeit der Ausgaben bei derselben Tätigkeit.** Werden durch *dieselbe Tätigkeit* stfreie/stpfl. Einnahmen und Ausgaben (idR. innerhalb einer Einkunftsart) erzielt und kann eine abgrenzbare Beziehung der Ausgaben nur zu den stfreien oder nur zu den stpfl. Einnahmen nicht festgestellt werden, besteht der Zusammenhang nur anteilig mit den stfreien Einnahmen; die Ausgaben sind im Verhältnis der stfreien Einnahmen zu den Gesamteinnahmen *aufzuteilen* und iHd. Anteils nicht abzugsfähig (BFH VI R 26/00 BStBl II 02, 823; BFH I R 59/05 BStBl II 07, 756; BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469). – **(3) Zuordnung der Ausgaben ausschließlich zu steuerfreien Einnahmen.** Liegt eine einheitl. Tätigkeit mit stfreien/stpfl. Einnahmen und Ausgaben vor, kann ein unlöslicher Zusammenhang der Ausgaben nur mit den stfreien Einnahmen bestehen. Dies ist der Fall, soweit bestimmte oder sämtl. berufl. veranlasste Aufwendungen durch stfreie Einnahmen erstattet werden (BFH IV R 41/04 BStBl II 06, 755). Soweit die BA/WK die stfreien Einnahmen übersteigen, können sie abgezogen werden, da § 3c I für die iZm. stfreien Einnahmen stehenden Ausgaben kein Abzugsverbot dem Grunde, sondern der Höhe nach enthält (BFH VI R 23/15 BStBl II 17, 345; BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469). – **(4) Verschiedene Tätigkeiten; verschiedene steuerfreie Einnahmen.** Bei stfreien/stpfl. Einnahmen aus verschiede-



nen Tätigkeiten ist eine Einzelzuordnung der Ausgaben zu den Einnahmen zu prüfen und bei Zusammenhang der Ausgaben mit sämtl. streifen/stpfl. Einnahmen aufzuteilen (BFH IV R 41/04 BStBl II 06, 755 mit Beispiel). Werden iRe Tätigkeit nebeneinander verschiedene streife Einnahmen erzielt, die auf unterschiedl. Zwecken beruhen, ist ebenfalls eine Einzelzuordnung der Ausgaben erforderlich und erst bei fehlender Abgrenzbarkeit aufzuteilen (BFH VI R 71/02 BStBl II 04, 890). – **(5) Nebenberufliche (ehrenamtliche) Tätigkeit.** Sind bei einer nebenberufl. Tätigkeit die streifen Einnahmen niedriger als die Aufwendungen, ist die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen (§ 3 Rz 94). Ist sie vorhanden, sind die die streifen Einnahmen übersteigenden Aufwendungen abzugsfähig (BFH III R 23/15 BStBl II 19, 469; § 3 Rz 94). – **(6) Vergebliche Aufwendungen.** Entfallen beabsichtigte (zB gem § 3 Nr 26 streife) Einnahmen, steht § 3c I dem Abzug der BA/WK grds. nicht entgegen (BFH XI R 61/04 BStBl II 06, 163).

### c) Einzelfälle

**Aufwendungsersatz/Ausbildungsförderung.** Werden einzelne berufl. veranlasste Ausgaben (zB WK dem ArbN) streife erstattet (zB § 3 Nr 13, § 3 Nr 16), sind die Ausgaben bis zur Höhe der streifen Erstattung gem § 3c I nicht abzugsfähig (S § 3 Rz 3, § 9 Rz 14, 15, 112; § 19 Rz 66f mwN). § 3c I greift somit auch für BA/WK, die der StPfl. aus streifen Ausbildungsförderungsleistungen (Stipendien gem § 3 Nr 11, § 3 Nr 44) finanziert (§ 3 Rz 154 mwN); hier fehlt es nicht an der für BA/WK erforderl. wirtschaftl. Belastung (BFH VI R 34/20 DStR 22, 2303; § 3 Rz 3). Eine streife Unterstützung zum Lebensunterhalt/Zulage kann aber uU nur mit (künftigen) stpfl. Einnahmen im Zusammenhang stehen (§ 3c Rz 7 unter (1)).

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

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

## II. Abzugsbeschränkungen im Teileinkünfteverfahren, § 3c II

**1. Allgemeines.** – **a) Normzweck.** – **(1) Komplementärfunktion.** § 3c II **11** statuiert ein besonderes Abzugsverbot iRd. Teileinkünfteverfahrens für Aufwendungen, die iZm mit streifen Einnahmen iSd § 3 Nr 40 stehen. Korrespondierend zur 60%-StPfl. der Einnahmen sind nur 60% der BA/WK/AK abzugsfähig (§ 3 Rz 135).



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

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

**13 2. Abzugsverbot gem § 3c II 1, 7. – (1) Ausgabenkategorien, § 3c II 1 HS 1 und 2.** § 3c II 1 erfasst mit den Merkmalen *BV-Minderungen, BA, Veräußerungskosten, WK, AK und HK* sämtl den Einnahmen/Vermögensmehrungen iSv § 3 Nr 40 korrespondierenden „*Ausgaben*“ im BV und im PV (für letztere nur bei Antragstellung gem § 32d II Nr 3): – **(a) bei lfd Vergütungen** iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst d (§ 3 Rz 143), § 3 Nr 40a, gilt **§ 3c II 1 HS 1** für damit wirtschaftl zusammenhängende BA/WK (insb Fremdfinanzierungszinsen für den Beteiligungserwerb; zu Konzernabschlusskosten einer Holding s FG Mster EFG 20, 1072, rkr; FG Kln 3 K 999/20 BeckRS 2022, 42629). – **(b) bei Einkünften iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst a** (Veräußerung, Entnahme von Kapitalbeteiligungen, iZm Liquidationserträgen, Erträgen aus der Kapital- und stbaren Einlagenrückgewähr; organschaftl Mehrabführungen (s § 3 Rz 139) und bei Zuschreibungen sowie bei **Einkünften iSv § 3 Nr 40 S 1 Buchst b** (§ 3 Rz 140) greift **§ 3c II 1 HS 2** für die *anzusetzenden BV-Minderungen* (zB Veräußerungskosten, AK; zu § 3 Nr 40 S 1 Buchst a S 2); s auch § 3c II 5 und Rz 19. – **(c) bei Veräußerungsentgelten** im PV gem **§ 3 Nr 40 S 1 Buchst c** iVm § 17 (s § 3 Rz 141) erfasst § 3c II S 1, HS 2 die Veräußerungskosten sowie die ursprüngl und nachträgl AK der Beteiligung (s zu § 17 IIa § 17 Rz 167 ff). – **(2) Wirtschaftlicher Zusammenhang.** Abw von § 3c I (Rz 6, 7) genügt iRd § 3c II 1 ein *wirtschaftl Zusammenhang* der Ausgaben mit den gem § 3 Nr 40 anteilig stfreien Einnahmen; hierfür reicht jede obj kausale oder finale Beziehung zw den Ausgaben und den anteilig stfreien Einnahmen aus (BFH IV R 4/11 BFH/NV 13, 1081; BFH X R 5/10 BStBl II 13, 785; BFH IV R 49/11 BStBl II 13, 802; zutr FG Hess EFG 19, 599, rkr: kein Zusammenhang zw BA aus der TW-AfA einer zum UV gehörenden Aktienanleihe und Bezügen gem § 3 Nr 40, auch wenn wahrscheinl ist, dass der Emittent die Anleihe durch Aktienlieferung erfüllen wird). – **(3) Zeitlicher Zusammen-**