

Die Neuregelungen auf einen Blick

- § 3a ist die Reaktion des Gesetzgebers auf die Rspr. des Großen Senats des BFH zum Sanierungserlass der FinVerw. Der Große Senat hatte die Anwendung des Sanierungserlasses wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung untersagt. Mit der Neuregung wird ein Sanierungsertrag stfrei gestellt, der entstanden ist durch einen Schuldenerlass zum Zweck der unternehmensbezogenen Sanierung oder durch eine Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO, einen Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach §§ 304 ff. InsO oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder bei dem die Zustimmung gerichtlich ersetzt wurde.
- Fundstelle: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2012, 1202).

§ 3a EStG

Sanierungserträge

eingefügt durch RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)*

(1) ¹Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 (Sanierungsertrag) sind steuerfrei. ²Sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass nach Satz 1 steuerfrei, sind steuerliche Wahlrechte in dem Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird (Sanierungsjahr), und im Folgejahr im zu sanierenden Unternehmen gewinnmindernd auszuüben. ³Insbesondere ist der niedrigere Teilwert, der nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 angesetzt werden kann, im Sanierungsjahr und im Folgejahr anzusetzen.

* Die Regelungen treten insgesamt nach Art. 6 des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) erst an dem Tag (mit Rückwirkung) in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass es sich nicht um staatliche Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt oder die Beihilfen mit dem Binnenmarkt vereinbar sind.

§ 3a

(2) Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.

(3) ¹Nicht abziehbare Beträge im Sinne des § 3c Absatz 4, die in Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind, mindern den Sanierungsertrag. ²Dieser Betrag mindert nacheinander

1. den auf Grund einer Verpflichtungsübertragung im Sinne des § 4f Absatz 1 Satz 1 in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nachfolgenden 14 Jahren verteilt abziehbaren Aufwand des zu sanierenden Unternehmens, es sei denn, der Aufwand ist gemäß § 4f Absatz 1 Satz 7 auf einen Rechtsnachfolger übergegangen, der die Verpflichtung übernommen hat und insoweit der Regelung des § 5 Absatz 7 unterliegt. ³Entsprechendes gilt in Fällen des § 4f Absatz 2;
2. den nach § 15a ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlust des Unternehmers (Mitunternehmers) des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahrs;
3. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs nach § 15a festgestellten verrechenbaren Verlust des Unternehmers (Mitunternehmers) des zu sanierenden Unternehmens;
4. den nach § 15b ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlust derselben Einkunftsquelle des Unternehmers (Mitunternehmers) des Sanierungsjahrs; bei der Verlustermittlung bleibt der Sanierungsertrag unberücksichtigt;
5. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahrs nach § 15b festgestellten verrechenbaren Verlust derselben Einkunftsquelle des Unternehmers (Mitunternehmers);
6. den nach § 15 Absatz 4 ausgleichsfähigen oder nicht abziehbaren Verlust des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahrs;
7. den zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahrs nach § 15 Absatz 4 festgestellten in Verbindung mit § 10d Absatz 4 verbleibenden Verlustvortrag, soweit er auf das zu sanierende Unternehmen entfällt;
8. den Verlust des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens;
9. den ausgleichsfähigen Verlust aus allen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet;

10. im Sanierungsjahr ungeachtet des § 10d Absatz 2 den nach § 10d Absatz 4 zum Ende des Vorjahrs gesondert festgestellten Verlustvortrag;
11. in der nachfolgenden Reihenfolge den zum Ende des Vorjahrs festgestellten und den im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlust oder die negativen Einkünfte
 - a) nach § 15a,
 - b) nach § 15b anderer Einkunftsquellen,
 - c) nach § 15 Absatz 4 anderer Betriebe und Mitunternehmeranteile,
 - d) nach § 2a,
 - e) nach § 2b,
 - f) nach § 23 Absatz 3 Satz 7 und 8,
 - g) nach sonstigen Vorschriften;
12. ungeachtet der Beträge des § 10d Absatz 1 Satz 1 die negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 1 des Folgejahrs. ³Ein Verlustrücktrag nach § 10d Absatz 1 Satz 1 ist nur möglich, soweit die Beträge nach § 10d Absatz 1 Satz 1 durch den verbleibenden Sanierungsertrag im Sinne des Satzes 4 nicht überschritten werden;
13. den zum Ende des Vorjahrs festgestellten und den im Sanierungsjahr entstehenden
 - a) Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5,
 - b) EBITDA-Vortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 3. ³Die Minderung des EBITDA-Vortrags des Sanierungsjahrs und der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren erfolgt in ihrer zeitlichen Reihenfolge.

³Übersteigt der geminderte Sanierungsertrag nach Satz 1 die nach Satz 2 mindernden Beträge, mindern sich insoweit nach Maßgabe des Satzes 2 auch der verteilt abziehbare Aufwand, Verluste, negative Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person, wenn diese die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren. ⁴Der sich nach den Sätzen 2 und 3 ergebende Betrag ist der verbleibende Sanierungsertrag. ⁵Die nach den Sätzen 2 und 3 mindernden Beträge bleiben endgültig außer Ansatz und nehmen an den entsprechenden Feststellungen der verrechenbaren Verluste, verbleibenden Verlustvorträge und sonstigen Feststellungen nicht teil.

§ 3a

(4) ¹Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder b der Abgabenordnung gesondert festzustellen, ist auch die Höhe des Sanierungsertrags nach Absatz 1 Satz 1 sowie die Höhe der nach Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 und 13 mindernden Beträge gesondert festzustellen. ²Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung zuständig ist. ³Wurden verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des Absatzes 3 Satz 2 bereits festgestellt oder ändern sich die nach Absatz 3 Satz 2 mindernden Beträge, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

(5) ¹Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. der Insolvenzordnung erteilten Restschuldbefreiung, einem Schuldenerlass auf Grund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304 ff. der Insolvenzordnung oder auf Grund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, sind, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 nicht vorliegen. ²Absatz 3 gilt entsprechend.

Autorin: Prof. Dr. Dorothee **Hallerbach**, Rechtsanwältin, Epple,
Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Seer, Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen, FR 2010, 306; Kahlert, Ertragbesteuerung in Krise und Insolvenz, FR 2014, 731; Seer, Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungsrechtliche und europarechtliche Überlegungen, FR 2014, 721; Krumm, Sanierungsgewinne und Gewerbesteuer – Kritische Anmerkungen zur kommunalen und verwaltungsgerichtlichen Praxis, DB 2015, 2714; Desens, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; Förster, Die Entscheidung des Großen Senats zum Sanierungserlass und ihre Folgen, FR 2017, 1002; Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. § 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; Geering/Hartmann, Der BFH verwirft den Sanierungserlass – Die Restrukturierung von Forderungen in der Unternehmenskrise – Lösungsansätze für die Praxis und Ausblick auf eine gesetzliche Neuregelung, DStR 2017, 752; Hey, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht, FR 2017, 453; Kahlert/Schmidt, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; Kanzler, Steuerbefreiung von Sanierungs-

gewinnen – Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; Kußmaul/Licht, Zur Notifizierung des § 3a EStG, DB 2017, 1797; Lenger, Sanierungserlass gekippt – Praxisfolgen und aktuelle Lösungsansätze für Insolvenzplanverfahren, NZI 2017, 290; Möhlenbrock/Gragert, Reform der Besteuerung von Sanierungsgewinnen/-erträgen, FR 2017, 994; Sedlitz, Das Ping-Pong um den Sanierungserlass, DStR 2017, 2785; Sistermann/Beutel, Unternehmenssanierungen nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH – Erste Gedanken zur Neuregelung und zur Übergangsregelung des BMF v. 27.4.2017, DStR 2017, 1065; Suchanek/Schaaf/Hannweber, Interpersoneller Verlustuntergang gemäß der Neuregelung der Sanierungsgewinnbesteuerung, WPg 2017, 909; Uhländer, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren, DB 2017, 1224; Hiller/Baschnagel, Update zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen, DStZ 2018, 17; Kirchhof, Die steuerrechtliche Bedeutung der Digitalisierung für Unternehmen und Unternehmensberater, DStR 2018, 498; Lampe/Breuer/Hotze, Erfahrungen mit § 3a EStG im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens unter Einholung einer verbindlichen Auskunft, DStR 2018, 173; Stadler, Übergangsregelungen und Gestaltungsmöglichkeiten für Insolvenzplanverfahren nach den Entscheidungen des BFH zum Sanierungserlass, NZI 2018, 49; Uhländer, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im „Stresstest“, DB 2018, 854; Weiss, Weiterhin Unsicherheit beim Übergang zum neuen Sanierungssteuerrecht – Der BFH verweigert für Altfälle die Anwendung der Übergangsregelungen des BMF vom 27.4.2017, StuB 2018, 94.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung: § 3a Abs. 1 Satz 1 begründet die StFreiheit von Sanierungserträgen. Satz 2 ordnet an, dass in dem Jahr, in dem der Sanierungsertrag erzielt wird – legaldefiniert als Sanierungsjahr – und im Folgejahr stl. Wahlrechte gewinnmindernd anzusetzen sind. Dies gilt nach Satz 3 explizit für einen niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2. Abs. 2 enthält eine Legaldefinition des Sanierungsertrags. Abs. 3 Satz 1 verweist auf einen ebenfalls durch RÜbStG v. 27.6.2017 eingeführten, ebenfalls noch nicht in Kraft getretenen § 3c Abs. 4, nach dem BVMinderungen oder BA, die mit einem stfreien Sanierungsertrag in Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen. Nach Abs. 3 Satz 1 mindern diese nicht abziehbaren Aufwendungen den Sanierungsertrag. Satz 2 listet 13 verschiedene potenziell steuermindernde Positionen auf, die durch den Sanierungsertrag reduziert werden. Nach Satz 3 gilt diese Rechtsfolge auch für die genannten Minderungspositionen einer nahestehenden Person, soweit nach der Verrechnung nach Satz 2 noch ein Sanierungsertrag verbleibt und die nahestehende Person erlassene Schulden in einem Zeitraum von fünf Jahren vor Schuldenerlass auf das Sanierungsunternehmen übertragen hat. Die mindernden Beträge bleiben stl. außer Acht und sind nicht mehr in die entsprechenden Feststellungen aufzunehmen (Abs. 3 Satz 5).

J 17-1

§ 3a

Anm. J 17-1

Satz 4 definiert den solchermaßen geminderten Betrag als den verbleibenden Sanierungsertrag.

Abs. 4 enthält verfahrensrechtl. Regelungen. Nach Satz 1 ist auch der Sanierungsertrag und die Höhe der nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 6 und Nr. 13 zu mindernden Beträge gesondert festzustellen, wenn betriebliche Einkünfte gesondert festzustellen sind. Satz 2 regelt die Zuständigkeiten. Sätze 3 und 4 enthalten Änderungsregelungen und Durchbrechungen der Bestandskraft und der Feststellungsfrist.

Abs. 5 ordnet die entsprechende Anwendung des Abs. 1 auf Erträge aus Restschuldbefreiung und Schuldenerlass aufgrund Schuldenbereinigungsplans an.

J 17-2 **Rechtsentwicklung:** Der Regelung geht eine lange Rechtshistorie voraus (vgl. dazu im Einzelnen Seer, FR 2014, 721 [725]). Bereits der RFH entwickelt in seiner Rspr. das Institut eines stfreien Sanierungsgewinns aus Billigkeitsgründen (vgl. RFH v. 5.2.1929 – I A 394/27, RStBl. 1929, 228 [229f.]). Dieser wird mit Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597 [2617]) in § 3 Nr. 66 ins Gesetz gegossen und mit Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) als gesetzliche Regelung wieder abgeschafft. Hintergrund der Abschaffung ist eine Doppelbegünstigung, die sich aufgrund der Rspr. des BFH ergeben hat. Der GrS des BFH hatte entschieden, dass – anders als bis zu diesem Zeitpunkt gängige Praxis – ein Sanierungsertrag stfrei sei, bevor eine Verlustverrechnung und ein Verlustabzug erfolgt waren (BFH v. 15.7.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666). Die FinVerw. gewährt auf der Grundlage des BMF-Schreibens (BMF v. 27.3.2003 – IV - A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – C 6 - S-2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18, Sanierungserlass) eine StFreiheit aus Gründen der sachlichen Billigkeit mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle, die nicht mehr in den zeitlichen Anwendungsbereich des § 3 Nr. 66 aF gefallen sind. Für die Voraussetzungen der Billigkeit lehnt sie sich eng an die Rspr. zu § 3 Nr. 66 aF an. Diese Vorgehensweise wird wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung als fragwürdig angesehen (zB FG München v.12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615 [übereinstimmende Erledigung der Rs. in der Rev., vgl. BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135]; FG Sachs. v. 14.3.2013 – 5 K 1113/12, DStR 2014, 190, rkr.), eine Auffassung, die schließlich der GrS des BFH bestätigt (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393). Der Gesetzgeber hat auf Anregung des BTAG mit RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) § 3a eingefügt. Dieser seinerseits lehnt sich eng an die Voraussetzungen des Sanierungserlasses an, mit der Folge, dass sowohl die zu § 3 Nr. 66 aF als auch die zum Sanierungserlass ergangene Rspr. und Verwaltungspraxis

zur Auslegung der Vorschrift herangezogen werden können (vgl. auch BTDrucks. 18/12128, 31). Zwischen Rspr. und Verwaltung strittig ist weiterhin die Frage der Anwendbarkeit einer Vertrauensschutzregelung für Altfälle. Die FinVerw. (BMF v. 27.4.2017 – IV C 6 – S - 2140/13/10003, BStBl. I 2017, 741) veröffentlichte eine Vertrauensschutzregelung, nach der die Regelungen des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 (BMF v. 27.3.2003 – IV - A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) weitergelten sollen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis einschließlich 8.2.2017 endgültig vollzogen wurde. Bis einschließlich 8.2.2017 entsprechend dem Sanierungserlass erteilte verbindliche Auskünfte sind nicht aufzuheben. Dieser Verwaltungspraxis ist der BFH zutr. mit zwei Entsch. aus dem August 2017 entgegengetreten (BFH v. 23.8.2017 – I R 52/14, BFH/NV 2017, 1644; BFH v. 23.8.2017 – X R 38/15, BFH/NV 2017, 1669), weil sie nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar ist und Vertrauensschutz nicht zu gewähren sei. Angesichts der seit 2007 vorliegenden Rspr., die Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung erhoben hat (FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615, rkr.; FG Sachs. v. 14.3.2013 – 5 K 1113/12, DStR 2014, 190, rkr.) und der Möglichkeit des Gesetzgebers, einzugreifen, besteht zu Recht Zweifel am Vertrauen in die Regelung. Die Urteile des BFH v. 23.8.2017 werden seitens der FinVerw. nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet (BMF v. 29.3.2018 – IV C 6 - S 2140/13/10003 – DOK 2018/0193836, BStBl. I 2018, 588).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Regelung ist noch nicht in Kraft getreten. Die Regelungen treten insgesamt nach Art. 6 des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) erst an dem Tag (mit Rückwirkung) in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass es sich nicht um staatliche Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt oder die Beihilfen mit dem Binnenmarkt vereinbar sind (Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV). Der Vorschlag des BRats, die Regelung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden (BRDrucks. 59/17), wurde nicht ins Gesetz aufgenommen. Dieses europarechtl. Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV, das durch die BReg. eingeleitet wurde, ist noch nicht abgeschlossen. J 17-3

Gemäß § 52 Abs. 4a Satz 1 idF des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) ist § 3a rückwirkend auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Schulden nach dem 8.2.2017 ganz oder teilweise erlassen worden sind. Nach § 52 Abs. 4a Satz 2 gilt Satz 1 nicht bei einem Schuldenerlass nach dem 8.2.2017, wenn dem Stpfl. auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Abs. 1 Satz 2 und 222, 227 AO zu gewähren sind. Der Regelungsgehalt des Satzes 2 ist uE zweifelhaft. Er gibt dem Stpfl. ein Wahl-

recht, ob er § 3a zur Anwendung bringen will oder den alten Sanierungserlass. § 3a stellt eine materiell-rechtl. Regelung dar, deren Anwendung zwingend ist, wenn der Tatbestand erfüllt ist. § 52 Abs. 4a ist demgegenüber lediglich eine Anwendungsregel, bei der zweifelhaft ist, ob sie die materiell-rechtl. Regelung des § 3a aushebeln und in das Ermessen des Stpfl. stellen kann. Darüber hinaus ist Voraussetzung für die Anwendung des § 52 Abs. 4a, dass aufgrund von Vertrauensschutz Anspruch auf einen Erlass nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO iVm. § 222 AO zu gewähren ist. Vertrauensschutz kann in dieser Konstellation nur auf der Basis einer verbindlichen Auskunft entstanden sein. Ob in der von § 52 Abs. 4a Satz 2 erfassten Sachverhaltskonstellation Vertrauensschutz durch eine verbindliche Auskunft entstanden sein kann, ist unter zwei Gesichtspunkten zweifelhaft. Zum einen konnte eine bis zum 8.2.2017 erteilte verbindliche Auskunft nur Vertrauensschutz in die Behandlung des Sachverhalts durch die FinVerw. gewährleisten. Die Behandlung durch die Rspr. war nicht einheitlich und barg zumindest das Risiko, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung angenommen wird (FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615 [übereinstimmende Erledigung der Rs. in der Rev., vgl. BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135]; FG Sachs. v. 14.3.2013 – 5 K 1113/12, DStR 2014, 190, rkr.). Zum andern scheidet Vertrauensschutz auch nach § 2 Abs. 3 Steuer-Auskunftsverordnung aus, danach entfällt die Bindungswirkung einer verbindlichen Auskunft ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden. Zwar wurde keine Regelung aufgehoben oder geändert, der Wegfall der Bindungswirkung muss aber erst recht gelten, wenn eine gesetzliche Regelung erstmals eingeführt wird. § 2 Abs. 3 Steuer-Auskunftsverordnung wird auch nicht außer Kraft gesetzt durch § 52 Abs. 4a Satz 2 EStG idF des RÜbStG, weil dieser den Vertrauensschutz gerade voraussetzt.

J 17-4 Grund der Änderung:

► **Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung:** Auslöser für die Gesetzesänderung ist die Rspr. des Großen Senats des BFH, der die bisherigen Verwaltungsregelungen zum Erlass von Sanierungserträgen wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verworfen hat (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393). Die bestehenden Rechtsgrundlagen der AO (§§ 163, 222, 227 AO) können zwar im Einzelfall bei Sanierungserträgen einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen gestatten, eine typisierende Annahme sachlicher Unbilligkeit in den Fällen des Sanierungserlasses ist aber nicht möglich und macht eine gesetzliche Regelung erforderlich.

► **Notwendigkeit einer Abstimmung der Besteuerung mit dem Sanierungsverfahren:** Aus Sicht des Gesetzgebers soll die Regelung einen Zielkonflikt zwischen dem Insolvenzverfahren und dem Besteuerungsverfahren lösen, da die Besteuerung eines nicht liquiditätswirksamen Sanierungsgewinns erneut zu einer finanziellen Belastung des Unternehmens führen würde (vgl. BTDrucks. 18/12128, 32). Die StFreistellung der Sanierungserträge soll der Planungssicherheit des Krisenunternehmens dienen, da die Befreiung nicht mehr im Ermessen der FinVew. steht. Außerdem dient sie den Interessen der Gläubiger des zu sanierenden Unternehmens am Fortbestand. Die Regelung stellt eine Subventionierung notleidender Unternehmen dar (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393). Im Erg. werden damit auch wirtschaftspolitische und arbeitsmarktpolitische Ziele verfolgt (Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 11).

► **Beschränkung auf das notwendige Maß:** Die Regelung will den Sanierungsertrag nur im notwendigen Rahmen stfrei stellen (BTDrucks. 18/12128, 32). Daher wird der Stpfl. verpflichtet, stl. Wahlrechte so auszuüben, dass sie steuermindernden Effekt haben, um ein größtmögliches Verlustausgleichsvolumen zu schaffen (BTDrucks. 18/12128, 32). Bestehende Verlustabzugs- und Verlustverrechnungsmöglichkeiten werden bis zur Höhe des Sanierungsertrags gemindert, um eine Doppelbegünstigung zu verhindern. Würde dies nicht explizit angeordnet, bestünde vor dem Hintergrund der Entsch. des Großen Senats (BFH v. 15.7.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666) das Risiko, dass der Sanierungsertrag stfrei gestellt würde und im Nachgang bei wirtschaftlicher Erholung erneut genutzt werden kann.

Bedeutung der Änderung:

J 17-5

► **Systematische Bedeutung der Regelung:** Systematisch zählt § 3a zu den Steuerbefreiungstatbeständen, denn anders als nach der bisherigen Verwaltungsregelung entsteht die Steuer erst gar nicht. Inhaltlich enthält er neben den eigentlichen Regelungen über die stfreien Einnahmen in § 3a Abs. 1 Satz 1 und § 3a Abs. 3 Satz 1 Anordnungen im Hinblick auf die Ausübung von stl. Wahlrechten, die keinen Einfluss auf die Höhe der stfreien Sanierungserträge haben (§ 3a Abs. 1 Sätze 2 und 3). Aus Gründen der systematischen Klarheit wären diese Regelungen besser beim jeweiligen Wahlrecht zB im Hinblick auf die Teilwertabschreibung als Ausnahme zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 zu verorten gewesen. Auch Abs. 3 Satz 2 enthält keine eigentliche, die stfreien Einnahmen betreffende Regelung, denn der stfreie Sanierungsertrag ist nicht um die genannten Verrechnungspositionen zu mindern, sondern diese mindern sich aufgrund der StFreiheit der Erträge. Für die Anwendung von § 3a ist folgendermaßen vorzugehen: In einem ersten Schritt ist der eigentliche Sanierungsertrag aus

den Erträgen des Unternehmens auszusondern, in einer Nebenrechnung sind dann nach Abs. 3 Satz 1 nicht abziehbare Beträge nach § 3c Abs. 4 vom Sanierungsertrag abzuziehen, der dann verbleibende Betrag wird stfrei gestellt und stellt die Bemessungsgrundlage der Minderung von Verrechnungspotenzialen dar. Im Rahmen der Gewinnermittlung sind unabhängig davon Wahlrechte entsprechend § 3a Abs. 1 Satz 2 gewinnmindernd auszuüben und Teilwertabschreibungen vorzunehmen. In einem zweiten Schritt sind dann die in Abs. 3 Satz 2 genannten Positionen zu mindern. Korrespondierend mindert sich mit jeder Minderung nach Abs. 3 Satz 2 der noch zur weiteren Minderung zur Verfügung stehende Sanierungsertrag.

► **Geltung für Einkommen- und Körperschaftsteuer:** § 3a gilt sowohl für die ESt als auch über § 8 Abs. 1 und 2 KStG für die KSt. § 15 Satz 1 KStG ergänzt die Neuregelungen für Organschaften. Für die GewSt wurde in § 7b GewStG eine korrespondierende Regel getroffen.

► **Verhältnis des § 3a zu anderen Vorschriften:** Der Gesetzgeber hat das Verhältnis des § 3a zu anderen Vorschriften nicht geregelt. Nach der grundsätzlichen Systematik gilt Folgendes:

▷ **Verhältnis zur Teilwertabschreibung und den in Abs. 1 Satz 2 genannten Wahlrechten:** § 3a hat insoweit Vorrang, als er anordnet, wie die Wahlrechte auszuüben sind. Eine Anordnung, dass der Aufwand aus diesen StMinderungen auch den Sanierungsertrag mindert, enthält die Vorschrift nicht.

▷ **Verhältnis zu den in Abs. 3 Satz 2 genannten Minderungsvorschriften:** Das Gesetz regelt zunächst, dass diese Vorschriften neben § 3a anzuwenden sind, dass sie aber, soweit ein Sanierungsertrag vorhanden ist, durch diesen gemindert werden. Soweit die Anwendung der genannten Vorschriften durch § 3a modifiziert wird (zB Nichtanwendung der Mindestbesteuerungsregeln des § 10d) hat § 3a vorrangige Wirkung.

Über § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG ist § 3a Abs. 3 Satz 2, 3 und 5 EStG beim OT anzuwenden, wenn einer OG nach Minderung eigener Verrechnungspotenziale ein übersteigender Sanierungsertrag verbleibt. Folge ist, dass auch entsprechende Positionen beim OT zu mindern sind.

▷ **Verhältnis zu §§ 163, 222, 227 AO:** Der Gesetzeshistorie entsprechend normiert § 3a den Erlass von Sanierungserträgen aus Gründen der sachlichen Billigkeit. Werden die Voraussetzungen des § 3a nicht erfüllt, ist bei unternehmensbezogenen Sanierungserträgen kein Raum mehr für einen Erlass aus Sanierungsgründen nach §§ 163, 222, 227 AO. Da die gesetzlichen Voraussetzungen für den Erlass den Kriterien entsprechen, die die FinVerw. für den Erlass aus sachlicher Unbilligkeit entwickelt hat,

würde idR wohl auch im Einzelfall eine solche nicht vorliegen. Dies gilt uE nicht für die unternehmerbezogene Sanierung. Diese wird von § 3a nur in den engen Grenzen des Abs. 5 erfasst. Hier ist denkbar, dass nach den Kriterien der Rspr. (BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990, 810; BFH v. 12.5.2005 – X R 42/03, BFH/NV 2006, 715) im Einzelfall ein Erlass aus Gründen der sachlichen Billigkeit in Betracht kommt. Den Gesetzesmaterialien ist nicht zu entnehmen, dass die Regelung des § 3a Abs. 5 abschließenden Charakter haben sollte (aA Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 173).

- ▷ **Auslandsbeziehungen:** Für ausländ. Gewinne, die im Inland zu besteuern sind, gelten die Regelungen des deutschen EstG. Dies gilt auch für die Vorschriften über die StFreiheit von Einnahmen, mithin auch für die Regelung des § 3a. Soweit der Schuldenerlass von einem im Ausland ansässigen Gläubiger ausgesprochen wird, ist am Maßstab des ausländ. Rechts zu prüfen, ob der Erlass beim inländ. Unternehmen zu einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit führt (so im Erg. Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 8).

► **Verhältnis des § 3a zum Verfassungs- und Europarecht:**

- ▷ **Gleichheitssatz:** Die Vorschrift führt zu einer Ungleichbehandlung von Buchgewinnen; stellten diese keinen Sanierungsertrag iSd. § 3a dar, unterfallen sie der regulären Besteuerung. Diese Abweichung vom stl. Grundprinzip des § 4 Abs. 1 ist uE durch die zielgenaue Ausgestaltung der Regelung, die eine klar definierte, Härte vermeidende Zielsetzung hat, gerechtfertigt (so auch Krumm in Blümich, § 3a Rz. 2–8 [11/2017]; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 11; vgl. hierzu im Einzelnen Kirchhof in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, Einf. Rz. 271 f.).
- ▷ **Formelle Vorgaben des Verfassungsrechts:** Art. 6 Abs. 2 des RÜbStG soll wegen Verstoßes gegen Art. 82 Abs. 2 Satz 1 GG unwirksam sein, weil das Inkrafttreten der Regelung unter die aufschiebende Bedingung des positiven Abschlusses des Notifizierungsverfahrens nach Art. 108 Abs. 3 AEUV gestellt wird und den Tag des Inkrafttretens nicht eindeutig bestimmt (vgl. Kirchhof in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, § 3a Rz. 6; Kirchhof, DStR 2018, 498). Dies gelte auch für die Anwendungsregel des § 52 Abs. 4a mit der Folge, dass das Gesetz entsprechend Art. 82 Abs. 2 Satz 2 GG 14 Tage nach seiner Verkündung in Kraft getreten sei. UE bewegt sich die Inkrafttretensanordnung in Art. 6 Abs. 2 des RÜbStG im Rahmen der verfassungsrechtl. Vorgaben des Art. 82 Abs. 2 GG. Grundsätzlich ist die Regelung bedingungsfeindlich (vgl. Nierhaus/Mann in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 82 Rz. 41; BVerfG v. 8.7.1976 – 1 BvL 19–20/75, 1 BvR 148/75, BVerfGE 42, 263). Ausnahmsweise kann aber auch ein äußeres Ereignis Auslöser für das Inkrafttreten der Regelung sein (Butzer in Maunz/Dürig,

GG, Art. 82 Rz. 282 ff. [12/2014]). Solche äußeren Ereignisse können nach zutreffender Meinung auch Beihilfegenehmigungen auf EU-Ebene sein (vgl. Butzer in Maunz/Dürig, GG, Art. 82 Rz. 283 mwN [12/2014]; so auch Nierhaus/Mann in Sachs, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 82 Rz. 41). Das BVerfG hat in Ausnahmefällen entschieden, dass ein Gesetz auch in der Weise in Kraft gesetzt werden kann, dass ein hinreichend bestimmtes Ereignis maßgebend ist, wenn das mit dem Gesetz verfolgte rechtliche und soziale Ziel anderweitig nicht sachgerecht verwirklicht werden kann. Die Ausgestaltung des Notifizierungsverfahrens nach Art. 108 Abs. 3 AEUV zwingt den Gesetzgeber dazu, das Inkrafttreten der Regelung aufzuschieben oder der EU-Kommission einen Gesetzesentwurf zur Prüfung vorzulegen. Aufgrund der Entsch. des BFH zum Sanierungserlass (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) sah sich der Gesetzgeber gezwungen, die Regelung baldmöglichst in Kraft treten zu lassen. Dies ist nur durch den gewählten Weg der aufschiebenden Bedingung gewährleistet (vgl. im Einzelnen zur Notwendigkeit des Notifizierungsverfahrens Hey, FR 2017, 453 [455]). Diese wurde durch den Gesetzgeber hinreichend bestimmt, denn es lässt sich ein Beschlussdatum ermitteln, das durch das Bundesministerium der Finanzen im BGBl. bekannt gemacht wird. Über die Formverbindlichkeit besteht Klarheit und der Gesetzgeber selbst hat klare Grenzen für das Inkrafttreten bestimmt.

- ▷ **Rückwirkungsverbot:** Die Regelung wirkt zurück auf den 8.2.2017, obwohl sie erst am 27.4.2017 vom BTag verabschiedet wurde. Unabhängig davon, ob § 3a eine Regelung mit echter oder unechter Rückwirkung darstellt, kann diese nur dann gegen verfassungsrechtl. Prinzipien verstoßen, wenn nachteilige Rechtsfolgen für den Stpfl. angeordnet werden (vgl. im Einzelnen Kirchhof in Kirchhof, 17. Aufl. 2018, Einf. Rz. 50). Diese können zB bei nahestehenden Personen eintreten, weil die Regelung zwingenden Charakter hat und sie bei diesen zur Minderung von Verrechnungspositionen nach Abs. 3 Satz 3 führen kann. Nachteilige Rechtsfolgen können sich auch im Zusammenhang mit der Ausübung von Wahlrechten und deren Rückgängigmachung ergeben (Zuschreibung auf einen erhöhten Teilwert, Teilwertabschreibung auf Beteiligungen nach § 8b KStG, Verzinsungsfolgen bei § 6b) oder wenn der Sanierungsaufwand den Sanierungsertrag übersteigt. Nach den aktuell vom BVerfG bestätigten Grundsätzen zur unechten Rückwirkung (BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, FR 2018, 427) handelt es sich um einen Fall der zulässigen unechten Rückwirkung. Die negativen Rechtsfolgen treten nur ein, wenn insgesamt die positive Rechtsfolge der StFreiheit des Sanierungsgewinns anzuwenden ist. Der Untergang von Verlustverrechnungspotenzial war auch nicht neu. Bereits der Sanierungserlass forderte eine weitgehende Verrechnung von Verlustpotenzialen. Eine Gesamt-

abwägung führt daher dazu, die rückwirkend eingetretenen Nachteile als gerechtfertigt anzusehen.

- ▷ *Unionsrechtliche Vereinbarkeit:* Die europäische Kommission soll im Rahmen des Notifizierungsverfahrens nach Art. 108 Abs. 3 AEUV prüfen, ob die Regelung unzulässige Beihilfe iSd. Art. 107 AEUV ist oder ob sie als Beihilfe mit den Vorgaben des Binnenmarktes vereinbar ist. Zum Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV - A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) nahm die hM an, dass es sich nicht um eine unzulässige Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV handelte (BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696; Seer, FR 2014, 721; Krumm, DB 2015, 2714) Diese Meinung ist auch zur Neuregelung vorherrschend (Krumm in Blümich, § 3a Rz. 10 [11/2017]; Desens, FR 2017, 981; Förster, FR 2017, 1002; Geerling/Hartmann, DStR 2017, 752; Hey, FR 2017, 453; Kußmaul/Licht, DB 2017, 1797). Dennoch ist vor dem Hintergrund der aktuellen Rspr. des EuG in Sachen § 8c Abs. 1a KStG (EuG v. 4.2.2016 – T 287/11, GmbHR 2016, 384) und des EuGH in Sachen World Duty Free Group (EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P – World Duty Free Group ua., IStR 2017, 7) nicht auszuschließen, dass die Kommission die Maßnahme als unzulässige Beihilfe einordnet (vgl. hierzu im Einzelnen Hey, FR 2017, 453; Kußmaul/Licht, DB 2017, 1797). Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, also die selektive Begünstigung (EuG v. 4.2.2016 – T 287/11, GmbHR 2016, 384). Auch stl. Regelungen können – ohne, dass Zuwendungen gewährt werden – zu Begünstigungen führen, wenn sie einzelne Stpfl. gegenüber anderen Stpfl. finanziell besser stellen (EuGH v. 18.7.2013 – C 6/12 – P-Oy, IStR 2013, 635). Keine staatliche Beihilfe liegt vor, wenn Vorteile auf einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren Regelung beruhen (EuGH v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113). Selektivität kann sich in zwei Formen zeigen: zum einen durch die Begünstigung einzelner Produktionszweige gegenüber anderen, zum anderen durch eine grds. allgemeingültige Regelung, die nicht nach Branchen oder Produktionszweigen oder Unternehmensarten unterscheidet, sondern einzelne Unternehmen (Stpfl.) anderen gegenüber, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen oder rechtlichen Situation befinden, bevorzugt (Schlussanträge des Generalanwalts v. 20.12.2017 – C-203/16 P, LexInform Dok-Nr. 5215432). Für die Frage der Selektivität einer stl. Maßnahme hat der EuGH eine dreistufige Prüfung entwickelt, in deren erstem Schritt die eigentliche allgemeingültige stl. Regelung (Referenzsystem) zu ermitteln ist. In einem zweiten Schritt ist darzulegen, dass die beihilferechtl. relevante Maßnahme (§ 3a EStG) von der im Mitgliedstaat geltenden allgemeinen Systematik insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im

Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen oder rechtlichen Situation befinden. Ist dies der Fall, ist in einem dritten Schritt die Rechtfertigung dieser Unterscheidung im Hinblick darauf zu prüfen, ob sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems, in das sie sich einfügt, ergibt (EuGH v. 18.7.2013 – C 6/12 – P-Oy, IStR 2013, 635; EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P – World Duty Free Group ua., IStR 2017, 7 Rz. 57 ff). Von zentraler Bedeutung für die Prüfung ist das Referenzsystem für die Vergleichbarkeit der möglicherweise ungerechtfertigt ungleich behandelten Unternehmen (Schlussanträge des Generalanwalts v. 20.12.2017 – C-203/16 P, LexInform Dok-Nr. 5215432). Angesichts der Komplexität der Besteuerungssysteme der einzelnen Mitgliedstaaten ist bereits die Bestimmung der Regelsituation mit erheblichen Unwägbarkeiten verbunden. Deshalb geht der EuGH von einem ganzheitlichen Ansatz aus, der das Besteuerungssystem in seiner Gesamtheit betrachtet (EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P – World Duty Free Group ua., IStR 2017, 7), die wohl am ehesten praktisch handhabbar ist, angesichts des Wortlauts des Art. 107 Abs. 1 AEUV aber durchaus krit. zu sehen ist (vgl. zur Kritik auch Hey, FR 2017, 453 [455]). In seinen Schlussanträgen in der Rs. C-203/16 P (Schlussanträge des Generalanwalts v. 20.12.2017 – C-203/16 P, LexInform Dok-Nr. 5215432) geht der Generalanwalt im Zusammenhang mit der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG davon aus, dass das Referenzsystem der allgemeingültige Grundsatz des Verlustabzugs nach § 10d EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG ist, der Untergang der Verluste nach § 8c KStG selbst mithin nicht das Referenzsystem darstellt. Die Sanierungsklausel stellt lediglich eine Ausnahme dar, die den Tatbestand der eingeschränkten Verlustnutzung im Hinblick auf eine Rückkehr zur Grundregel modifiziert. Nach Ansicht des Generalanwalts ist sie untrennbarer Bestandteil der Grundregel des Verlustvortrags. Überträgt man diese Grundsätze auf § 3a, so kommen zwei Referenzrahmen in Betracht, zunächst der allgemeine Rahmen der grundsätzlichen Besteuerung von Unternehmensgewinnen bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1, auch, wenn sie nur Buchgewinne darstellen. In diesem Referenzsystem stellt § 3a eine ungleichbehandelnde Ausnahme dar (aA zum Sanierungserlass Seer, FR 2014, 721, der bereits das Vorhandensein der Vergleichsgruppe bezweifelt). Fasst man den Referenzrahmen enger, so wäre der Referenzrahmen die StFreistellung von Buchgewinnen in Sanierungsfällen. In diesem Fall wären – wenn es denn überhaupt Vergleichsgruppen gibt (vgl. Seer, FR 2014, 721) – Sanierungsunternehmen und solche, die nicht sanierungsbedürftig sind, nicht vergleichbar (EuGH v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P – World Duty Free Group ua., IStR 2017, 7). Auf der Basis der aktuellen Rspr. des EuG, des EuGH und

der Ansicht des Generalanwalts zur ganzheitlichen Betrachtung wird wohl die weite Fassung des Referenzsystems zur Anwendung kommen, die auf die Besteuerung der Unternehmensgewinne im Allgemeinen abstellt. Die dabei vorgegebene Ungleichbehandlung dieser Unternehmensgewinne durch § 3a bedarf einer Rechtfertigung. Die Rechtfertigung einer solchen Maßnahme kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht (vgl. EuGH v. 6.9.2006 – C-88/03 – Portugal/Kommission, ABl. EU 2006, Nr. C 261, 1; EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis C-80/08 – Paint Graphos, ABl. EU 2011, Nr. C 311, 6) und muss auf den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems beruhen (EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P-Oy, IStR 2013, 635). In den Mittelpunkt wird hierbei der Erhalt der Steuerbemessungsgrundlage im jeweiligen Mitgliedstaat gestellt. Als Rechtfertigung kommen also per se keine Gründe in Betracht, die ausschließlich außerhalb des Steuersystems liegen (vgl. Hey, FR 2017, 453), wie Erhalt von Arbeitsplätzen oder Unternehmen; diese können aber Motive sein, die die systemimmanente Rechtfertigung stützen, und sind insoweit unschädlich (Schlussanträge des Generalanwalts v. 20.12.2017 – C-203/16 P, LexInform Dok-Nr. 5215432). Vielfach wird die Rechtfertigung darin gesehen, dass das Gesetz für eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu sorgen hat (Hey, FR 2017, 453; Kußmaul/Licht, DB 2017, 1797; Seer, FR 2014, 721, zum Sanierungserlass). UE kann ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Regelung grds. rechtfertigen. § 3a ist für eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung uE nicht erforderlich. Zum einen wird auch die Leistungsfähigkeit des sanierungsbedürftigen Unternehmens durch die Befreiung von Verbindlichkeiten gesteigert, das ist idR Ziel der Maßnahme. Allein die Tatsache, dass liquide Mittel zur Begleichung der Steuern fehlen, ändert nichts an der Leistungsfähigkeitssteigerung. Dies ist bei allen Buchgewinnen idR der Fall. Zum anderen stehen mit Stundungsmöglichkeiten – wie sie der EuGH bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gestattet (EuGH v. 16.4.2015 – C-591/13 – Kommission/Bundesrepublik Deutschland, ABl. EU 2015, Nr. C 198, 9 = FR 2015, 460; EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13 – Verder LabTec, ABl. EU 2015, Nr. C 236, 11 = FR 2015, 600) – mildere Mittel zur Verfügung, die die Steuerbemessungsgrundlage auf lange Sicht erhalten und die Ungleichbehandlung abmildern können. UE besteht ein erhebliches Risiko, dass die Kommission die Regelung als unzulässige Beihilfe ansieht. Selbst wenn die Kommission im Rahmen eines Notifizierungsverfahrens zu der Auffassung gelangt, es handele sich nicht um eine unzulässige Beihilfe, besteht auch weiter das Risiko, dass die Vorschrift auf gerichtlichem Weg von einem Konkurrenten angegriffen wird und der EuGH zu einem anderen Ergebnis gelangt (Hey, FR 2017, 453).

Neben den genannten Kriterien muss die Regelung nach Art. 107 Abs. 1 AEUV den grenzüberschreitenden Handel zwischen den Mitgliedstaaten einschränken. Eine solche Einschränkung ist durch die Regelung grds. nicht ersichtlich, weil sie auch bei beschränkter StPflcht gilt und auch ansonsten keine Schlechterstellung ausländ. Unternehmen erkennbar ist. Dennoch vermutet der EuGH bei selektiven Begünstigungen eine Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels (EuGH v. 29.4.2004 – C-298/00 P – Italien/Kommission, Slg. 2004, I-04087).

Schließlich wird die Auffassung vertreten, dass für den Sanierungserlass die Regelungen für bestehende Beihilfen iSd. Art. 108 Abs. 1 AEUV anzuwenden sein sollen (Seer, FR 2014, 721). Dies müsste dann auch für die Neuregelung des § 3a, der den Sanierungserlass in Gesetzesform gießt, gelten.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 1 (Sanierungsertrag)

J 17-6 Betriebsvermögensmehrungen und Betriebseinnahmen:

► **Gewinneinkünfte:** Die Vorschrift ist nur anwendbar bei den Gewinneinkünften. Dies gilt nach der Gesetzesbegründung unterschiedslos für jedes Unternehmen (BTDrucks. 18/12128, 31). Diese unterschiedslose Anwendung ist bereits vor dem Hintergrund des europarechtl. Beihilferechts von erheblicher Bedeutung (vgl. Hey, FR 2017, 453 [454]). In der Regel wird § 3a bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1) zur Anwendung kommen, weil sich hier der Wegfall einer Verbindlichkeit gewinnerhöhend auswirken kann. In Ausnahmefällen kann aber auch eine Anwendung auf die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 in Betracht kommen. Fällt eine Verbindlichkeit weg, deren Eingehung AK ausgelöst hat, so ist bei Wegfall der Verbindlichkeit eine BE zu erfassen (BFH v. 31.8.1972 – IV R 93/67, BStBl. II 1973, 51). Diese kann Sanierungsertrag sein. Für Landwirte, die ihren Gewinn nach § 13a ermitteln, gilt § 3a nur, soweit ein Sondergewinn nach § 13a Abs. 7 entsteht, der nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln ist. Bei der Tonnagebesteuerung nach § 5a ist eine Anwendung ausgeschlossen. Bei Überschusseinkünften ist die Anwendung ausgeschlossen (Anm. 8 der Altcommentierung des § 3 Nr. 66 aF – Stand 5/1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536). Schuldenerlass kann auch durch Gesellschafter erfolgen. Nicht erfasst ist der Erlass einer werthaltigen Forderung,

weil dies nicht zu Ertrag, sondern zu einer Einlage des Gesellschafters führt (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307) und § 3a erfasst nur solche Schuldenerlasse erfasst, die sich als Vermögensmehrungen oder Einnahmen gewinnerhöhend ausgewirkt haben.

► **Gewinnerhöhung durch den Schuldenerlass:** Das Gesetz setzt voraus, dass der Schuldenerlass kausal für den Ertrag war.

Begriff des Schuldenerlasses: Beim Schuldenerlass handelt es sich zunächst um einen zivilrechtl. Erlassvertrag nach § 397 Abs. 1 BGB. Auch ein negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 Abs. 2 BGB) kann unter § 3a fallen (BTDrucks 18/12128, 32). Ausgehend vom Sinn und Zweck der Vorschrift ist uE entscheidend, dass sich die Sanierungsmaßnahme dergestalt auf die Passivseite ausgewirkt hat, dass die Verbindlichkeit ertragswirksam zu eliminieren ist (so auch Krumm in Blümich, § 3a Rz. 20 [11/2017]), unabhängig davon, ob der Gläubiger selbst auch ein Vermögensopfer gebracht hat (aA Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897). Dies führt dazu, dass bedingte Forderungserlasse erst dann zu einem stfreien Sanierungsertrag werden können, wenn die Bedingung eingetreten ist (Kanzler, NWB 2017, 2260). Auf die zivilrechtl. Art der Maßnahme kommt es daher nicht an (so auch Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897). Über den Wortlaut der Vorschrift hinaus fallen daher alle Maßnahmen, die zu einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit führen, zB Forderungsverzichte in einem Insolvenzplan, Verzichte gegen Besserungsschein, qualifizierte Rangrücktritte (BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 20112, 332), in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Eine entsprechende gewinnerhöhende Wirkung ergibt sich auch, wenn der Schuldner dem Gläubiger die Forderung unterhalb des Nennwerts abkauft (vgl. Desens, FR 2017, 981). Auch Verzichte durch Gesellschaftergläubiger können in den Anwendungsbereich fallen, soweit auf eine nicht mehr werthaltige Forderung verzichtet wird und dieser Verzicht betrieblich veranlasst ist. Dies gilt auch beim *Tausch einer Forderung gegen eine Beteiligung hinsichtlich des nicht mehr werthaltigen Teils* (Debt-Equity-Swap) (Desens, FR 2017, 981 [983]; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897, beim Debt-Equity-Swap werden Forderungen in Eigenkapitalanteile umgewandelt) oder in anderen Fällen der Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit zB durch Abtretung einer Forderung an das sanierungsbedürftige Unternehmen, wenn in Höhe eines eventuell nicht deckungsgleichen Betrags ein Ertrag entsteht (Anm. 41 der Altkommentierung des § 3 Nr. 66 aF – Stand 5/1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536; Geerling/Hartmann, DStR 2017, 752; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897; Sistemann/Beutel, DStR 2017, 1065; aA BFH v. 14.10.1987 – I R 381/83, BFH/NV 1989, 141, zu § 3 Nr. 66 aF und BRDrucks. 59/17 (B), 15). Auch die Abtretung einer

§ 3a

Anm. J 17-7

Forderung gegenüber dem Sanierungsunternehmen stellt bei wirtschaftlicher Betrachtung einen Schuldenerlass dar, weil die Forderung durch Konfusion erlischt.

- J 17-8 **Unternehmensbezogene Sanierung:** Anders als § 3 Nr. 66 aF begünstigt § 3a Abs. 1 Satz 1 explizit nur die unternehmensbezogene Sanierung. Der Begriff der unternehmensbezogenen Sanierung wird in Abs. 2 Satz 1 definiert. Ob bei einer Mitunternehmerschaft ein Unternehmen vorliegt, ist grds. auf der Ebene der Mitunternehmerschaft zu entscheiden (BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/94, BStBl. II 1998, 537; BFH v. 28.3.2000 – VIII R 43/99, BFH/NV 2000, 1330). Dies gilt sowohl bei Erlass einer Forderung gegenüber der Gesellschaft als auch beim Erlass einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter, die Teil des SonderBV ist (so auch Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897). Außer im Spezialfall des § 3a Abs. 5 ist die unternehmerbezogene Sanierung im Grundsatz nicht mehr begünstigt (Förster/Hechtner, DB 2017, 1536). Dennoch kann im Einzelfall ein Erlass aus Billigkeitsgründen in Betracht kommen (vgl. Anm. J 17-5).
- J 17-9 **Sanierungsabsicht:** Der Schuldenerlass muss zum Zweck der Sanierung erfolgen. Dieses Merkmal wurde als Sanierungsabsicht bereits vom RFH (RFH v. 2.3.1937 – IA 305/36, RStBl. 1937, 626) entwickelt. Von einer solchen Sanierungsabsicht kann ausgegangen werden, wenn mehrere Gläubiger gemeinschaftlich auf Forderungen verzichten (RFH v. 2.3.1937 – IA 305/36, RStBl. 1937, 626; BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990, 810; BFH v. 17.11.2004 – I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027). Stehen daneben noch andere Motive, ändert dies an einer bestehenden Sanierungsabsicht nichts (BFH v. 12.10.2005 – X R 20/03, BFH/NV 2006, 713), wenn sie nicht so gravierend sind, dass sie sie verdrängen (FG Rhld.-Pf. v. 18.5.2009 – 5 K 1494/06, Lex-Inform DokNr. 5011258, rkr).
- J 17-10 **Rechtsfolge:** Liegt ein Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 iVm. § 3a Abs. 2 vor, so wird dieser stfrei gestellt. Die Rechtsfolge ist zwingend angeordnet, sie erfordert weder einen Antrag noch steht sie im Ermessen der FinVerw. Der Stpfl. kann nicht auf die Stfreiheit verzichten, wenn er den Untergang von Verrechnungspotenzialen verhindern will oder der Sanierungsaufwand den Sanierungsertrag übersteigt oder der Sanierungsertrag mit vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden kann. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass auch Verluste nahestehender Personen, von OT und Ehegatte untergehen können, kann dies zu erheblichen stl. Nachteilen führen.

■ Absatz 1 Sätze 2 und 3 (Ausübung steuerlicher Wahlrechte)

Steuerliche Wahlrechte sind gewinnmindernd auszuüben. Dazu zählt nach Abs. 1 Satz 3 insbes. die Pflicht, bei dauerhafter Wertminderung den niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 anzusetzen. J 17-11

► **Betroffene Wahlrechte:** Betroffen sind nur gesetzliche Wahlrechte, nicht solche, die sich aus Richtlinien oder sonstigen Verwaltungsvorschriften ergeben (Desens, FR 2017, 981 [989] mit ausführlicher Begründung). Auszuüben sind Wahlrechte, die sich aus dem EStG, aber auch aus anderen stl. Gesetzen wie dem UmwStG ergeben. Auf der einen Seite stehen Wahlrechte, die dazu dienen, einen bereits entstandenen Aufwand so zu verteilen, dass er im größtmöglichen Umfang im Sanierungsjahr anfällt. Dazu zählen Wahlrechte bezüglich AfA-Methoden, zB § 6 Abs. 2, Abs. 2a, § 6 Abs. 1 Nr. 2a, Bildung von Ausgleichsposten nach § 4g, Ertragsverteilung nach § 5 Abs. 7. Daneben stehen Wahlrechte die durch einen Realisierungstatbestand zB im UmwStG ausgelöst werden. Deren Ausübung ist geeignet, den Sinn und Zweck der Vorschrift auszuhöhlen, wenn Verluste oder Verlustvorträge dadurch verbraucht werden, dass über dem Buchwert liegende Werte angesetzt werden. Auch hier ist das Wahlrecht gewinnmindernd auszuüben, sofern der Gewinn des zu sanierenden Unternehmens betroffen ist und von diesem beeinflusst werden kann. Dies gilt uE auch, wenn die aufnehmende Gesellschaft den Sanierungsertrag erzielt hat, anderenfalls würde es zu zusätzlichem Steuerminderungspotenzial kommen. Auf der anderen Seite stehen stl. Wahlrechte, die zwar nicht dazu dienen, bereits vorhandenen Aufwand anders zu verteilen, sondern die potenziell entstehenden Aufwand in einen vorherigen VZ verlagern. Auch diese führen aber dazu, dass im Jahr der Sanierung ein entstandener Gewinn gemindert wird. Es ist nicht abschließend geklärt, ob diese stl. Gestaltungsrechte wie Rücklagen nach § 6b und ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 1 Satz 2 fallen. Einerseits tragen sie dazu bei, einen größtmöglichen Umfang von Verlusten zu schaffen, die durch den Sanierungsertrag gemindert werden können (so auch Desens, FR 2017, 981; aA Kahlert/Schmidt, DB 2017, 1897). Andererseits wird keine Doppelbegünstigung vermieden, weil nicht bereits entstandene Aufwendungen, sondern künftig eventuell entstehende Aufwendungen betroffen sind.

► **Betragsmäßige Höhe der Ausübung:** Das Gesetz enthält keine Angaben dazu, in welcher Höhe die Wahlrechte auszuüben sind. Nach einer Ansicht ist die Ausübung begrenzt auf den nach Abs. 3 Satz 1 geminderten Sanierungsertrag (Förster/Hechtner, DB 2017, 1536 [1542]; Krumm in Blümich, § 3a Rz. 34 [11/2017]; aA Desens, FR 2017, 981 [989]). Mangels ge-

setzlicher Beschränkung auf den Sanierungsertrag sind die Wahlrechte in voller Höhe gewinnmindernd auszuüben. Ein aus der Ausübung der Wahlrechte entstehender Verlust, der den Sanierungsertrag übersteigt, geht nach § 3a nicht unter, sondern kann grds. in späteren VZ verwendet werden. Eine Begrenzung würde zu der weiteren Frage führen, ob die Wahlrechte gleichmäßig auszuüben sind oder ob gezielt gewählt werden kann, welche Wahlrechte in welchem Umfang auszuüben sind. Sinnvollerweise würden dann die Wahlrechte nicht ausgeübt, die später eventuell wieder rückgängig gemacht werden müssten. Dies widerspricht aber der Anordnung des Abs. 1 Satz 3, nach der insbes. der niedrigere Teilwert anzusetzen ist. Insgesamt sieht das Gesetz keine Wahlmöglichkeiten vor.

► **Mitunternehmerschaft:** Bei der Mitunternehmerschaft sind die Wahlrechte auch auf Ebene des Mitunternehmers entsprechend auszuüben. Auch sein SonderBV zählt zum sanierungsbedürftigen Unternehmen und er ist derjenige, den die StBefreiung begünstigt.

► **Sinnhaftigkeit der Regelung:** Die Regelung soll eine größtmögliche Verlustnutzung sicherstellen (BTDrucks 18/12128, 31). Dies ist jedoch nur möglich, wenn das Unternehmen, das saniert wird, im Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird, oder im Folgejahr Verluste erzielt, die durch die Minderung entstehen oder sich erhöhen. Ansonsten wird durch die Ausübung der Wahlrechte bei EStpf. lediglich ein Progressionseffekt erzielt. Bei Unternehmen, die der KSt unterliegen, spielt es – soweit keine Minderungspotenziale entstehen, die nach § 3a Abs. 3 Satz 2 untergehen – für die Gesamtsumme der abzuführenden Steuer keine Rolle, ob die Wahlrechte im Sanierungsjahr oder zu einem späteren Zeitpunkt ausgeübt werden. Kommt es später zu einer Zuschreibung des Teilwerts, so wirkt sich die Regelung dann besonders zu Lasten der Stpf. aus, wenn tatsächlich durch die Teilwertabschreibung Verluste entstanden oder erhöht wurden. In diesem Fall wurden die Verluste gemindert, der Ertrag durch die Zuschreibung wird aber durch § 3a nicht stfrei gestellt. Die Auflösung von Rücklagen zB nach § 6b löst Zinsfolgen aus, die das zu sanierende Unternehmen zusätzlich belasten. Dies macht die Regelung gerade in den Fällen fragwürdig, in denen von vornherein klar ist, dass kein Ersatzobjekt angeschafft wird (so auch Weiss, NWB 2017, 581).

J 17-12 **Ausübungsjahr:** Die Wahlrechte sind in dem Jahr, in dem der Sanierungsertrag entsteht, und im Folgejahr entsprechend auszuüben, damit ggf. auch im Folgejahr ein Verlust entsteht, der dann nach § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 12 durch den Sanierungsertrag gemindert wird.

J 17-13 **Rechtsfolge der Nichtausübung oder der fehlerhaften Ausübung:** Die Ausübung der Wahlrechte ist nicht Voraussetzung für die StBefreiung. Wird das Wahlrecht übersehen oder nicht ausgeübt, so führt dies nicht dazu,

dass die StFreiheit nicht eintritt, vielmehr sind von Amts wegen vom zuständigen FA die Wahlrechte in größtmöglichem Umfang auszuüben.

Ansatz des niedrigeren Teilwerts: Abs. 1 Satz 3 fordert, insbes. den niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 anzusetzen. Hier hat sich der Streit, der in der Vergangenheit seitens der FinVerw. geführt wurde, ob tatsächlich eine dauerhafte Wertminderung vorlag, auf die Seite des Stpfl. verlagert. Wie auch bei den Wahlrechten zB nach § 6b können stl. Mehrbelastungen eintreten, wenn später der Teilwert wieder zuzuschreiben ist. Zu Nachteilen führt der Ansatz des niedrigeren Teilwerts auch bei Körperschaften, bei denen diese Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt bleiben müssen. Ist später eine Zuschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 geboten, wird der Gewinn um die nicht abziehbaren BA nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG erhöht.

J 17-14

■ Absatz 2 (Unternehmensbezogene Sanierung)

Legaldefinition der unternehmensbezogenen Sanierung: Abs. 2 enthält die Legaldefinition einer unternehmensbezogenen Sanierung als betrieblich begründeten Schuldenerlass, bei dem der Stpfl. für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses nachweist, dass das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass selbst zur Sanierung geeignet ist und der Gläubiger Sanierungsabsicht hat.

J 17-15

Betriebliche Veranlassung: Die Frage der betrieblichen Veranlassung des Schuldenerlasses stellt sich zentral beim Erlass von Forderungen durch Gesellschafter und nahestehende Personen (vgl. BTDrucks 18/12128, 31, unter Hinweis auf die bestehende Auffassung der FinVerw.). Hier ist nach allgemeinen Kriterien abzugrenzen, ob der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies wird idR zu vermuten sein, wenn außer den Gesellschaftern kein fremder Dritter auf eine Forderung verzichtet hat (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652; FG Münster v. 9.7.2002 – 1 K 430/99, EFG 2003, 30, rkr., bestätigt durch BFH v. 26.4.2004 – IV R 58/02, nv.). Im Übrigen sind hier die Kriterien heranzuziehen, die eine verdeckte Einlage in eine KapGes. begründen (vgl. § 8 KStG § 8 Anm. 460ff.; Desens, FR 2017, 981; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897; Krumm in Blümich, § 3a Rz. 26 [11/2017]; aA Förster/Hechtner, DB 2017, 1536).

Sanierungsbedürftigkeit: Die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit erfordert eine Prognoseentscheidung. Nach der Rspr. des BFH zu § 3 Nr. 66 aF (BFH v. 22.11.1983 – VIII R 14/81, BStBl. II 1984, 472; BFH v. 20.2.1986 – IV R 172/84, BFH/NV 1987, 493; BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990,

810; BFH v. 22.4.1998 – XI R 48/95, BFH/NV 1998, 1214) ist hierfür eine Prüfung der Finanz- und Ertragslage des Unternehmens, vor allem des Verhältnisses der liquiden Mittel zur Höhe der Schuldenlast und zur Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens erforderlich. Spätestens wenn ein Insolvenzantragsgrund vorliegt, ist Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen. Ob dies bereits bei fehlender Kreditwürdigkeit der Fall sein wird, bedarf einer Einzelfallbetrachtung (so Förster/Hechtner, DB 2017, 1536; aA Krumm in Blümich, § 3a Rz. 26 [11/2017]). Beim Einzelunternehmer nimmt die Rspr. an, dass er sanierungsbedürftig ist, wenn er infolge der Überschuldung derart bedroht ist, dass eine ertragbringende Weiterführung des Unternehmens ohne Schuldenerlass nicht möglich ist (BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BStBl. II 2014, 572). Beim Einzelunternehmer und beim persönlich haftenden Gesellschafter einer PersGes. ist das PV mit einzubeziehen (BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537; BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BStBl. II 2014, 572).

Sanierungsfähigkeit/Sanierungseignung: Sanierungseignung und -fähigkeit werden von der Rspr. zusammen geprüft, eine Maßnahme kann nur geeignet sein, ein Unternehmen zu sanieren, wenn dieses sanierungsfähig ist, die Sanierungsfähigkeit ist systematisch die Vorfrage der Eignung (BFH v. 18.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393; Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 102). Sanierungsfähigkeit bedeutet, dass das Unternehmen als solches fortbestehen kann (Krumm in Blümich, § 3a Rz. 24 [11/2017]); Sanierungseignung ist gegeben, wenn der Schuldenerlass allein oder zusammen mit anderen Maßnahmen dazu führen kann, das Überleben des Unternehmens zu sichern (BFH v. 20.2.1986 – IV R 172/84, BFH 1987, 493).

Sanierungsabsicht: Die Sanierungsabsicht wird bereits in Abs. 1 Satz 1 angesprochen (vgl. Anm. J 17-9).

Maßgebender Zeitpunkt: Abzustellen ist auf den Zeitpunkt des Forderungserlasses. Damit hat der Gesetzgeber den Streit, ob auf den Zeitpunkt des Verzichts oder der Vermögensmehrung abzustellen ist, im Sinne der Rspr. des BFH entschieden (BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990, 810).

Nachweis: Der Stpfl. trägt die Feststellungslast für das Vorliegen aller Voraussetzungen des Abs. 2. Dies gibt ihm – obwohl § 3a keinen Antrag voraussetzt, ein faktisches Wahlrecht zur Befreiung des Sanierungsertrags (Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 116; Desens, FR 2017, 981; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536), das er insbes. dann ausüben wird, wenn die StBefreiung für ihn mit nachteiligen Rechtsfolgen verbunden ist (vgl. Anm. J 17-10). Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht lassen sich am ehesten über einen Sanierungsplan nachweisen (BTD Drucks. 18/12128, 31; BMF v. 27.3.2003 – IV - A 6 - S 2140 -

8/03, BStBl. I 2003, 240; BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BStBl. II 2014, 572). Der Nachweis ist auf den nach Abs. 1 Satz 1 maßgebenden Zeitpunkt des Forderungserlasses zu führen. Die Sanierungsbedürftigkeit kann auch durch eine Überschuldungsbilanz oder einen Liquiditätsplan nachgewiesen werden, der den insolvenzrechtl. Vorgaben für die Frage der Insolvenzantragspflicht entspricht. Eine positive Fortführungsprognose nach § 19 Abs. 1 Satz 1 InsO dürfte die Sanierungsfähigkeit nachweisen. Die Sanierungsabsicht ist als innere Tatsache über Indizien zu beweisen. Diese kann bspw. anzunehmen sein, wenn eine Vielzahl von Gläubigern auf Forderungen verzichtet. Das Gesetz schreibt keine Nachweismethoden vor, es gilt der Grundsatz des Freibeweises (Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 116 mwN; Desens, FR 2017, 981).

■ Absatz 3 Satz 1 (Sanierungskosten nach § 3c Abs. 4)

Nicht abziehbare Beträge: Der eigentliche Sanierungsertrag ist zu kürzen um die Sanierungskosten, die nach § 3c Abs. 4 idF des RÜbStG vom Abzug ausgeschlossen sind. Systematisch folgen diese Kosten dem damit zusammenhängenden Ertrag. Ist dieser stfrei, kommt ein Abzug dieser Kosten nur vom eigentlichen stfreien Ertrag in Frage, darüber hinaus bleibt ein Abzug ausgeschlossen. Abs. 3 Satz 1 stellt sicher, dass der korrespondierende Aufwand nach § 3c Abs. 4 den Sanierungsertrag und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Minderungen nach Abs. 3 Satz 2 reduziert.

J 17-16

■ Absatz 3 Satz 2 (Minderung)

Untergang von Verlustpotenzial:

► **Vermeidung von Doppelbegünstigung:** Um eine Doppelbegünstigung zu vermeiden, mindern sich bestimmte in Abs. 3 Satz 2 genannte Verrechnungsgrößen bis zur Höhe des Sanierungsertrags. Die Reihenfolge der Minderung ergibt sich aus der Nummerierung des Gesetzes und sorgt insoweit für Rechtssicherheit (Desens, FR 2017, 981). Die solchermaßen verrechneten Beträge gehen nach Abs. 3 Satz 5 endgültig unter. Die Nr. 1 bis 8 enthalten Verrechnungsbeträge, die dem sanierenden Unternehmen zustehen. Dabei werden die sich aus verschiedenen Vorschriften ergebenden Verrechnungspositionen immer dergestalt abgezogen, dass zuerst die Verrechnungsmöglichkeiten aus dem laufenden Jahr und dann die aus dem

J 17-17

Vorjahr gemindert werden. Soweit Beträge aus dem Vorjahr gemindert werden, stehen sie bereits im Sanierungsjahr nicht mehr zur Verrechnung mit anderen Einkünften zur Verfügung. Die Nr. 9 bis 13 regeln allgemeine Verrechnungspotenziale, die dem (Mit)-Unternehmer zustehen. Die Regelung wurde aus dem Sanierungserlass (BMFv. 27.3.2003 – IV - A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) übernommen. Bemessungsgrundlage und Höchstbetrag für die Minderung ist der um die Aufwendungen nach § 3c Abs. 4 geminderte Sanierungsertrag. Ist dieser negativ, kommt es nicht zu einer Verrechnung. Der Gesetzgeber erreicht dadurch, dass nur die Verluste und sonstigen Verrechnungspotenziale untergehen, die der StBefreiung in der Höhe entsprechen. Fehlt es an entsprechendem Verrechnungspotenzial, führt dies nicht zum Ausschluss der StFreistellung (aA BFH v. 14.7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916, zur sachlichen Billigkeit bei unternehmerbezogenen Sanierung).

► **Ehegatten:** Nach der Gesetzesbegründung sollen zu diesen Verlusten auch die Verluste des zusammenveranlagten Ehegatten zählen (BTDrucks. 18/12128, 32). Betroffen sind nur Verluste nach den Nr. 9ff. Zutreffend differenziert Desens (FR 2017, 981) danach, auf welcher Ebene die Verluste der Ehegatten zusammengerechnet werden. Verluste, die Positionen vor der Zusammenrechnung (Nr. 11 und Nr. 13) betreffen, werden durch den Sanierungsertrag nicht gemindert. Zu mindern sind solche Verlustpositionen, die nach der Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu verrechnen sind, wie der gemeinsame Verlustvortrag nach Nr. 10 und der Verlustrücktrag nach Nr. 11. Auch die laufenden Verluste aller Einkunftsarten des Ehegatten sind uE nicht durch den Sanierungsertrag zu mindern. Ziel der Regelung ist, eine Doppelbegünstigung des zu sanierenden Unternehmens zu verhindern. Die Einbeziehung der Verluste des Ehegatten würde über dieses Ziel hinaus schießen (vgl. Berechnungen bei Desens, FR 2017, 981). Eine solche belastende, den Grundsatz der Individualbesteuerung außer Kraft setzende Rechtsfolge müsste ausdrücklich im Gesetz geregelt sein. Verbleibt im Folgejahr ein Verlust auch aus den Einkünften des Ehegatten, fließt dieser je nach Ergebnissituation ohnehin in den Verlustrücktrag mit ein. Den Ehegatten bleibt immer die Möglichkeit, für die betroffenen Jahre die Einzelveranlagung nach § 26a zu beantragen.

J 17-18 **Aufwand aus Verpflichtungsübertragung nach § 4f (Nr. 1):** Gemindert wird der Aufwand des zu sanierenden Unternehmens aufgrund einer Verpflichtungsübertragung iSd. § 4f Abs. 1 Satz 1, der in den dem Wj. der Übertragung nachfolgenden 14 Jahren verteilt abzuziehen ist. Fällt das Jahr der Übertragung mit dem Jahr der Sanierung zusammen, wird nach dem Gesetzeswortlaut nicht der Sanierungsertrag, sondern der sonstige Gewinn des Unternehmens gemindert (so auch Kanzler in Kanzler/Kraft/Bäumli/

Marx/Hechtner, 3. Aufl. 2018, § 3a Rz. 147). Gemindert wird nur der noch vorhandene Aufwand – ist der gem. § 4f Abs. 1 Satz 7 auf einen Rechtsnachfolger übergegangen, der die Verpflichtung übernommen hat, mindert er den Sanierungsertrag nicht. Beim Rechtsnachfolger soll insoweit die Regelung des § 5 Abs. 7 zur Anwendung kommen. Ob dies eine Rechtsgrund- oder eine Rechtsfolgenverweisung sein soll, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine Rechtsgrundverweisung liefe ins Leere, weil der zu verteilende Aufwand keine Verpflichtung darstellt. Auch vom Sinn und Zweck der Regelung lässt sich eine Anwendung des § 5 Abs. 7 mit der Folge, dass insoweit der Aufwand beim Rechtsnachfolger unterginge, nicht begründen. Das zu sanierende Unternehmen wurde von einer Verpflichtung befreit, die der Rechtsnachfolger fortführt. Eine Doppelbegünstigung ist nicht zu erkennen.

Verluste nach §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 (Nr. 2–7): Ausgleichsfähige und verrechenbare Verluste nach § 15a des Sanierungsjahres und verrechenbare Verluste, die zum Ende des diesem vorangehenden Wj. festgestellt wurden, werden in einem zweiten Schritt durch den Sanierungsertrag gemindert. Danach folgen die nach § 15b ausgleichsfähigen und verrechenbaren Verluste aus derselben Einkunftsquelle wie der Sanierungsertrag, also aus dem Unternehmen, das den Sanierungsertrag erzielt hat, und des Weiteren die zum Ende des dem Sanierungsjahr vorgegangenen Jahr festgestellten verrechenbaren Verluste dieser Einkunftsquelle nach § 15b. Im nächsten Schritt folgen die nach § 15 Abs. 4 ausgleichsfähigen oder nicht abziehbareren Verluste des Sanierungsbetriebs, anschließend die zum Ende des Vorjahres iVm. § 10d festgestellten Verlustvorträge nach § 15 Abs. 4 dieses Unternehmens. J 17-19

Laufender Verlust aus dem Unternehmen und aus allen Einkunftsarten (Nr. 8 und 9): Nr. 8 betrifft den laufenden Verlust des Sanierungsunternehmens aus dem Jahr, in dem der Sanierungsertrag entsteht. Hierbei ist nicht abschließend geklärt, an welchen Verlust der Gesetzgeber hier gedacht hat. Entsteht im Sanierungsunternehmen ein Verlust, so ist er bereits nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen in dem Jahr, in dem der Sanierungsgewinn entsteht, mit diesem zu verrechnen. Verbleibt danach ein Sanierungsertrag, kommt es nicht zu einem laufenden Verlust. Geht der laufende Verlust über den Sanierungsertrag hinaus, so bleibt kein Raum mehr für eine Minderung, weil der Sanierungsertrag bereits vollumfänglich verrechnet wurde. Nach Nr. 9 werden anschließend Verluste des Unternehmers oder Mitunternehmers aus allen Einkunftsarten außerhalb des Sanierungsunternehmens des VZ, in dem das Sanierungsjahr endet, gemindert. „Alle Einkunftsarten“ in Nr. 9 meint alle Einkünfte, die außerhalb des Sanierungsunternehmens erzielt werden. Diese Regelung kann im Erg. nur bei J 17-20

Personenunternehmern greifen, die der Einkommensbesteuerung unterliegen und andere Einkunftsarten verwirklichen können. Der horizontale Verlustausgleich innerhalb dieser Einkunftsarten ist vorrangig durchzuführen (vgl. BTDruks. 18/12128, 32). Dabei lässt das Gesetz offen, ob Verluste aus anderen Einkunftsarten unmittelbar vom Sanierungsertrag gemindert werden oder erst nach einem eventuell vorzunehmenden vertikalen Verlustausgleich zwischen diesen Einkunftsarten (vgl. Desens, FR 2017, 981). Das Gesetz schließt uE diese für den Stpfl. günstige Rechtsfolge nicht aus. Auch der Wortlaut der Norm spricht dafür, vorab den vertikalen Verlustausgleich zwischen den anderen Einkunftsarten zuzulassen, das Gesetz spricht vom Verlust aus allen Einkunftsarten, also einem Saldo, nicht von den Verlusten (Desens, FR 2017, 981, so im Erg. auch Kanzler, NWB 2017, 2260; aA Förster/Hechtner, DB 2017, 1536).

- J 17-21 **Verlustvortrag nach § 10d (Nr. 10):** Zum Ende des Vorjahres festgestellte Verlustvorträge sind bis zur Höhe des verbleibenden Sanierungsertrags ebenfalls zu mindern. Dies gilt auch über die Grenzen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 hinaus.
- J 17-22 **Verlustvortrag und laufender Verlust des Unternehmers/Mitunternehmers aus besonderen Verrechnungskreisen außerhalb des Sanierungsunternehmens (Nr. 11):** Die Verluste gehen in der in Nr. 11 genannten Reihenfolge unter, jeweils – anders als in Nr. 2 bis 10 – zunächst der zum Ende des Vorjahres festgestellte vor dem laufenden Verlust. Zu den sonstigen Vorschriften nach Buchst. g zählen die nicht bereits genannten Verrechnungskreise, zB § 20 Abs. 6 und § 22 Nr. 3 Satz 4.
- J 17-23 **Verlustrücktrag (Nr. 12):** Ein eventueller Verlustrücktrag ist bis zur vollen Höhe des noch verbliebenen Sanierungsertrags zu mindern, auch über die Grenzen des § 10d Abs. 1 Satz 1 hinaus. Nr. 12 Satz 2 begrenzt den Rücktrag auf die Höhe des Restsanierungsertrags.
- J 17-24 **Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag (Nr. 13):** Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 und EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 mindern sich durch den noch verbleibenden Sanierungsertrag. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass bei einer sofortigen Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen ein Verlustvortrag entstanden wäre, der dann im Rahmen der Nr. 10 zu mindern ist (BTDruks 18/12128, 33). Bezweifelt wird, ob dieser Sachverhalt so regelmäßig auftritt, dass eine sachgerechte Typisierung wie in Nr. 13 verfassungsrechtl. zulässig ist (Desens, FR 2017, 981). Gegen die Annahme, dass das Entstehen eines Verlustvortrags einen typischen Sachverhalt darstellt, spricht bereits die Existenz der Zinsschranke. Ginge der Zinsaufwand im allgemeinen Verlustvortrag unter, wäre diese Regelung überflüssig.

■ Absatz 3 Satz 3 (Nahestehende Personen)

Minderung von Verrechnungspotenzial nahestehender Personen:

J 17-25

► **Voraussetzungen:** Nach Abs. 3 mindert sich auch das in Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 erfasste Verrechnungspotenzial nahestehender Personen. Voraussetzung ist, dass diese innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Schuldenerlass Schulden auf das Sanierungsunternehmen übertragen haben, diese Schulden im Rahmen des Schuldenerlasses mit erfasst waren und das Verrechnungspotenzial im Zeitpunkt der Schuldübernahme bereits vorhanden war. Das Gesetz will Konstellationen verhindern, in denen ein sanierungspflichtiger Betrieb einschließlich der Schulden auf ein anderes Unternehmen übertragen wird und die Steuerminderungspotenziale zu deren Sicherung zurückbehalten werden (BTDrucks 18/12128, 33). Treten Schulden bei wirtschaftlicher Betrachtung an die Stelle der übernommenen Schulden, so sollen diese nach der Gesetzesbegründung Schulden im Sinne dieser Vorschrift sein (BTDrucks 18/12128, 33). Dies kann bei einer reinen Refinanzierung der Fall sein (So auch Suchanek/Schaaf/Hannweber, WPg 2017, 909). Erfasst sind neben der reinen Übertragung von Verbindlichkeiten auch Fälle nach UmwStG (§§ 20, 24 UmwStG), auch eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 fällt in den Anwendungsbereich. Gehen die Verrechnungspotenziale im Rahmen einer Umwandlung unter, bleibt kein Raum mehr für die Anwendung von § 3a Abs. 3 Satz 3.

► **Nahestehende Person:** Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/12128, 34) soll der Begriff der nahestehenden Person nicht dem Begriff in § 1 Abs. 2 AStG oder § 138 InsO entsprechen. Auch der Begriff des Angehörigen nach § 15 AO soll zu eng gefasst sein. Die Gesetzesbegründung stützt sich auf die BFH-Rspr. zur vGA (BFH v. 18.12.1996 – I R 139/94, BStBl. II 1997, 301). Der Begriff ist uE normspezifisch auszulegen. Nach dem Zweck der Regelung, Missbrauch zu verhindern, können die Beziehungen durchaus familien-, gesellschafts- oder schuldrechtlicher oder tatsächlicher Art sein. Ein Nahestehen ist uE zu vermuten, wenn die vom Gesetzgeber angenommene Missbrauchssituation eingetreten und eine Schuldübertragung ohne wirtschaftlichen Grund erfolgt ist.

■ Absatz 3 Sätze 4 und 5 (Rechtsfolge)

Verbleibender Sanierungsertrag: Abs. 3 Satz 4 hat eine Wechselwirkung. Zum einen mindert sich das Verrechnungspotenzial nach den Sätzen 2 und 3. Zum anderen mindert sich aber auch der nach Abs. 1 Satz 1 stfrei gestellte Sanierungsertrag für Zwecke der Ermittlung der Minderungs-

J 17-26

§ 3a

Anm. J 17-26

beträge nach Abs. 3 Sätze 2f. Steuerfrei gestellt wird der Ertrag abzüglich des nicht abziehbaren Aufwands nach § 3c Abs. 4 (vgl. Abs. 3 Satz 1). Daneben muss aber die Bemessungsgrundlage für die weiteren Kürzungen nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 und Satz 3 gefunden werden. Diese ergibt sich daraus, dass der stfreie Sanierungsertrag um die erfolgten Minderungen nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 3 gemindert wird (verbleibender Sanierungsertrag). Dieser stellt die Bemessungsgrundlage dar für die Kürzung bei nahestehenden Personen und – soweit er sich um diese Kürzungen gemindert hat – für den Verlustrücktrag des Folgejahres. Der nach dieser Kürzung verbleibende Sanierungsertrag ist der Betrag, der wirtschaftlich – wenn auch nicht technisch – stfrei gestellt wird.

J 17-27 **Untergang des Verrechnungspotenzials:** Abs. 3 Satz 5 enthält die Regelung, die wirtschaftlich dazu führt, dass nur der verbleibende Sanierungsertrag stfrei gestellt wird, indem festgelegt wird, dass die Minderungsbeträge nach Abs. 3 Sätze 2 und 3 endgültig außer Ansatz bleiben und nicht an weiteren Feststellungen teilnehmen.

■ Absatz 4 (Gesonderte Feststellung von Sanierungserträgen und Minderungspositionen)

J 17-28 **Feststellung des Sanierungsertrags und der mindernden Beträge:**

► **Feststellung:** Im Rahmen eines Feststellungsverfahrens für Gewinneinkünfte und für Mitunternehmerschaften nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO ist auch der Sanierungsertrag nach Abs. 1 Satz 1 festzustellen. Dies ist der Ertrag, der noch nicht um den Aufwand nach Abs. 3 Satz 1 gemindert ist. Auch die Höhe der nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 6 und Nr. 13 mindernden Beträge ist festzustellen. Dies sind die Beträge, die nicht anderweitig bereits festgestellt werden oder erst in späteren VZ anfallen. Nach dem Gesetzeswortlaut nicht festzustellen ist der verbleibende Sanierungsertrag, obwohl dieser Betrag maßgebend für einen Rücktrag aus dem Folgejahr ist. Zuständig ist das FeststellungsFA nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

► **Änderung:** Abs. 4 Sätze 3 und 4 geben eigenständige Änderungsbefugnisse, wenn verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung der mindernden Beträge nach Abs. 3 Satz 2 festgestellt wurden. Dies gilt nach Satz 5 auch, wenn Feststellungsbescheide bestandskräftig sind. Satz 5 Halbs. 2 verlängert die Festsetzungsfrist. Sie endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist des ESt- oder KStBescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

■ **Absatz 5 (Unternehmerbezogene Sanierung)**

Insolvenzrechtliche Sanierungsmaßnahmen: Abs. 5 stellt Erträge aus bestimmten unternehmerbezogenen insolvenzrechtl. Sanierungsmaßnahmen stfrei, ohne dass die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 gegeben sein müssen. Dies sind J 17-29

- die Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO,
- ein Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder
- ein Schuldenerlass aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder bei dem die Zustimmung gerichtlich ersetzt wurde.

Zeitpunkt der Steuerbefreiung: Bei einer Restschuldbefreiung entsteht der Ertrag erst in dem Jahr, in dem die Restschuldbefreiung eintritt (BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391). Im Übrigen gilt die allgemeine Regel, dass die schuldrechtl. Vereinbarung des Schuldenerlasses entscheidend ist. J 17-30

Rechtsfolge: Erträge aus den genannten Maßnahmen sind stfrei gestellt. Auch die Minderungen nach Abs. 3 sind durchzuführen. Da es sich nicht um eine unternehmensbezogene Sanierung handelt, entfällt ein Verweis auf die Regelung zur Ausübung stl. Wahlrechte. J 17-31

§ 3a