

## § 3a

## Sanierungserträge

idF des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)

(1) <sup>1</sup>Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 (Sanierungsertrag) sind steuerfrei. <sup>2</sup>Sind 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. <sup>3</sup>Insbesondere 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.

(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) <sup>1</sup>Nicht abziehbare Beträge im Sinne des § 3c Absatz 4, die in Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind, mindern den Sanierungsertrag. <sup>2</sup>Dieser 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. <sup>3</sup>Entsprechendes 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 verblei-

- benden 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. <sup>3</sup>Ein 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. <sup>3</sup>Die Minderung des EBITDA-Vortrags des Sanierungsjahrs und der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren erfolgt in ihrer zeitlichen Reihenfolge.
- <sup>3</sup>Übersteigt 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. <sup>4</sup>Der sich nach den Sätzen 2 und 3 ergebende Betrag ist der verbleibende Sanierungsertrag. <sup>5</sup>Die 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.
- (4) <sup>1</sup>Sind 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 fest-

zustellen. <sup>2</sup>Zuständig 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. <sup>3</sup>Wurden 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. <sup>4</sup>Das 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) <sup>1</sup>Erträge 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. <sup>2</sup>Absatz 3 gilt entsprechend.

Autorin: Prof. Dr. Dorothee **Hallerbach**, Rechtsanwältin, Epple,  
 Dr. Hörmann & Kollegen, Augsburg  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert M. **Anzinger**, Ulm

**Inhaltsübersicht**

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3a . . .</b>	<b>1</b>
--	----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 3a . . . . .</b>	1	3. Verfassungsmäßigkeit . . . . .	5
<b>II. Rechtentwicklung des § 3a . . . . .</b>	2	4. Europarechtskonformität . . . . .	6
<b>III. Bedeutung des § 3a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht . . . . .</b>	3	<b>IV. Geltungsbereich des § 3a . . . . .</b>	7
1. Regelungsanlass und Zweck der Vorschrift . . . . .	3	1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	7
2. Systematische Einordnung der Regelung . . . . .	4	2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	8
		3. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	9
		4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen . . . . .	10
		<b>V. Verhältnis des § 3a zu anderen Vorschriften . . . . .</b>	11

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Sanierungsertrag ..... 12**

	Anm.		Anm.
<b>I. Betriebsvermögensmehrungen/Betriebseinnahmen (Abs. 1 Satz 1) ..... 12</b>		<b>II. Ausübung steuerlicher Wahlrechte (Abs. 1 Sätze 2 und 3) 17</b>	
1. Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen ..... 12		1. Steuerliche Wahlrechte ..... 17	
2. Schuldenerlass ..... 13		2. Sanierungsjahr und Folgejahr ..... 18	
3. Zweck der unternehmensbezogenen Sanierung ..... 14		3. Ansatz des niedrigeren Teilwerts ..... 19	
4. Sanierungsabsicht ..... 15		4. Gewinnmindernde Ausübung im zu sanierenden Unternehmen ..... 20	
5. Steuerfreiheit ..... 16		5. Rechtsfolge der Nichtausübung oder der fehlerhaften Ausübung ..... 21	

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Begriff der unternehmensbezogenen Sanierung ..... 24**

	Anm.		Anm.
<b>I. Einordnung und Zweck des Abs. 2 ..... 24</b>		<b>V. Sanierungsfähigkeit und Sanierungsseignung ..... 28</b>	
<b>II. Bezugsobjekt des Unternehmens ..... 25</b>		<b>VI. Betriebliche Begründung . 29</b>	
<b>III. Zeitpunkt des Schuldenerlasses ..... 26</b>		<b>VII. Sanierungsabsicht ..... 30</b>	
<b>IV. Sanierungsbedürftigkeit .. 27</b>		<b>VIII. Nachweis ..... 31</b>	

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Verrechnung des Sanierungsertrags mit Steuerminderungspotenzial ..... 33**

	Anm.		Anm.
<b>I. Sanierungskosten nach § 3c Abs. 4 (Abs. 3 Satz 1) 33</b>		4. Laufender Verlust aus dem Unternehmen und aus allen Einkunftsarten (Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 und 9) ..... 37	
<b>II. Minderung (Abs. 3 Satz 2) 34</b>		5. Verlustvortrag nach § 10d (Abs. 3 Satz 2 Nr. 10) ..... 38	
1. Untergang von Verlustpotenzial ..... 34		6. Verlustvortrag und laufender Verlust des Unternehmers/Mitunternehmers aus besonderen Verrechnungskreisen außerhalb des Sanierungsunternehmens (Abs. 3 Satz 2 Nr. 11) ..... 39	
2. Aufwand aus Verpflichtungsübertragung nach § 4f (Abs. 3 Satz 2 Nr. 1) ..... 35			
3. Verluste nach §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2–7) ..... 36			

	Anm.		Anm.
7. Verlustrücktrag (Abs. 3 Satz 2 Nr. 12) . . . . .	40	2. Nahestehende Person . . . . .	43
8. Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag (Abs. 3 Satz 2 Nr. 13) . . . . .	41	3. Übertragung zu erlassender Schulden innerhalb der letzten fünf Jahre . . . . .	44
<b>III. Minderung von Verrechnungspositionen nahestehender Personen (Abs. 3 Satz 3) . . . . .</b>	<b>42</b>	4. Minderung von Verrechnungspotenzial nahestehender Personen . . . . .	45
1. Einordnung und Zweck der Regelung . . . . .	42	<b>IV. Rechtsfolge (Abs. 3 Sätze 4 und 5) . . . . .</b>	<b>46</b>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Gesonderte Feststellung von Sanierungserträgen und Minderungspositionen . . . . .** 51

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Unternehmerbezogene Sanierung . . . . .** 53

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 3a**

**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; GEERLING/HARTMANN, Der BFH verwirft den Sanierungserlass – Die Restrukturierung von Forderungen in der Unternehmenskrise – Lösungsansätze für die Praxis und Ausblick auf eine gesetzliche Neuregelung, DSr 2017, 752; HEY, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht, FR 2017, 453; KAHLERT/SCHMIDT, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DSr 2017, 1897; KANZLER, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; KUBMAUL/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; SCHÜPPEN, Der Große Senat des BFH zum Sanierungserlass – Steuerrechtliche Systematik trifft auf erfolgreiche Interessenvertretung, ZIP 2017, 752; SEDLITZ, Das Ping-Pong um den Sanierungserlass, DSr 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, DSr 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; ELLENRIEDER, Werden die Karten im Falle der Sanierungsklausel nun neu gemischt?, IStR 2018, 179; HECHTNER, Steuerpolitisches Update aus Berlin: Stand der Gesetzgebung, NWB 2018,

2841; HILLER/BASCHNAGEL, Update zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen, DStZ 2018, 17; KANZLER, Die Reanimation des steuerfreien Sanierungsgewinns, FR 2018, 794; KESSLER/EGELHOF/PROBST, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht – Roma locuta, causa finita?, DStR 2018, 1945; 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; LINGER, Sanierungserlass – encore une fois! Nichtanwendungserlass des BMF, NZI 2018, 347; MÖHLENKAMP, Steuerfreie Sanierungsgewinne, EU-Beihilfenverbot und Wettbewerb, ZIP 2018, 1907; SCHMITTMANN, Das Ende einer langen Reise: EuGH macht den Weg für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen frei, StuB 2018, 515; SKAURADZUN, Die praktische Konkordanz bei der Steuerfreiheit von Sanierungserträgen anhand §§ 3a, 3c EStG, 7b GewStG n.F., ZIP 2018, 1901; 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; VÖLKELE, EU-Kommission billigt Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne – Dennoch Gesetzesänderung erforderlich, DB 2018, 2080; 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; EPLER/PETERSEN, Endlich Rechtssicherheit bei der Sanierung – Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelungen zum Sanierungsertrag, Stb 2019, 114; FÖRSTER/HECHTNER, Neue gesetzliche Rahmenbedingungen im Sanierungssteuerrecht, DB 2019, 10; HILLER/BIEBINGER, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: ein Schlussakkord(!?) – „Comfort Letter“ und Aufnahme ins JStG 2018, DStZ 2019, 65; KANZLER, Der steuerfreie Sanierungsgewinn nach dem UStAVermG – Weg frei für rückwirkende Anwendung, NWB 2019, 626.

1

### I. Grundinformation zu § 3a

Die Vorschrift regelt eine StBefreiung für Betriebsvermögensmehrungen und BE, die auf einen Schuldenerlass zum Zwecke einer in Abs. 2 näher definierten unternehmensbezogenen Sanierung zurückzuführen sind. 90 Jahre nachdem der RFH erstmals einen Gewinn aus dem Erlass von Forderungen als nicht estpfl. angesehen hat (RFH v. 30.6.1927 – VI A 297/27, RStBl. 1927, 197), weil er nicht das Erg. der eigenen Erwerbstätigkeit war, führt der Gesetzgeber mit § 3a eine Regelung ein, die die wechselvolle Entwicklung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen durch eine gesetzliche Regelung abschließen soll. Die Regelung ist eng an den Sanierungserlass der FinVerw. angelehnt (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) und ordnet an, dass sanierungsbedingte Gewinne aus dem Erlass von Schulden stfrei sind. Verwaltungsauffassung und Rspr. zum Sanierungserlass können zur Auslegung herangezogen werden (BTD Drucks. 18/12128, 31). Die Regelungen in Abs. 2 ff. sollen sicherstellen, dass es nicht zu Doppelbegünstigungen kommt, zB weil Wahlrechte so ausgeübt werden, dass Gewinnminderungen erst in den Folgejahren zum Tragen kommen oder Verluste, die bis zur StFreistellung des Sanierungsgewinns entstanden sind, in späteren Jahren zum Abzug kommen können.

**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). 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.

## II. Rechtsentwicklung des § 3a

2

**Rechtsentwicklung vor dem KStG 1934:** 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 [229 f.]), nachdem er zuvor die Besteuerung solcher Gewinne als nicht stpfl. angesehen hatte, weil sie nicht durch die Erwerbstätigkeit des Stpfl. veranlasst waren (RFH v. 30.6.1927 – VI A 297/27, RStBl. 1927, 197; RFH v. 12.12.1928 – VI A 1499/28, RStBl. 1929, 86).

**KStG 1934:** Der Rspr. des RFH schloss sich die FinVerw. (Runderlass v. 30.1.1930, RStBl. 1930, 78) und der Gesetzgeber mit § 11 Nr. 4 idF des KStG v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031) an. Nie abschließend geklärt war der Umgang mit Verlusten im Zusammenhang mit der Stfreiheit der Sanierungsgewinne. Während die Rspr. zunächst eine Verlustverrechnung vor Ansatz der Stfreiheit annahm (BFH v. 4.8.1961 – VI 35/61, BStBl. III 1961, 516; BFH v. 25.10.1963 – I 359/60, BStBl. III 1964, 122), entschied der GrS des BFH, dass ein Sanierungsertrag stfrei sei, bevor eine Verlustverrechnung und ein Verlustabzug erfolgt waren (BFH v. 15.7.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666). Dies führte zu einer Doppelbegünstigung aus der Kombination von Stfreiheit und Fortbestand der Verlustvorträge.

**KStReformG 1976:** Mit Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597 [2617]; BStBl. I 1976, 445) wurde die Regelung in § 3 Nr. 66 ins EStG aufgenommen und gilt über § 8 Abs. 1 KStG und § 7 Abs. 1 GewStG auch für KSt und GewSt. Die Doppelbegünstigung blieb zwar erhalten, relativierte sich aber durch einen zeitlich auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortrag (vgl. § 10d Anm. 2).

**Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997** (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Nachdem die zeitliche Begrenzung des

Verlustvortrags mit Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 1093) abgeschafft wurde, verschärfte sich das Problem der Doppelbegünstigung. Die StFreiheit von Sanierungsgewinnen in § 3 Nr. 66 wurde mit Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590) als gesetzliche Regelung wieder abgeschafft.

**Sanierungserlass:** Die FinVerw. gewährte 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 – IV 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. Technisch erfolgte die Freistellung des Sanierungsgewinns in einem mehrstufigen Verfahren. Der Sanierungsertrag wurde gesondert ermittelt und mit vorhandenen Verlusten und Verlustvorträgen verrechnet. Verlustverrechnungsbeschränkungen wurden nicht angewendet. Der so ermittelte Sanierungsgewinn wurde zunächst nach § 222 AO gestundet um dann nach einer eventuellen Verrechnung mit einem Verlustrücktrag endgültig erlassen zu werden (§ 227 AO). Für die Voraussetzungen der Billigkeit lehnte der Erlass sich eng an die Rspr. zu § 3 Nr. 66 aF an. Diese Vorgehensweise wurde wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung als fragwürdig angesehen.

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.

Diese Auffassung bestätigte schließlich der GrS des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393).

**RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Der Gesetzgeber hat auf Anregung des BTags 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).

**Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“)** v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): § 3a selbst wird nicht geändert, Art. 19 „JStG 2018“ setzt die Vorschrift jedoch rückwirkend in Kraft.

► **Inkrafttreten:** Art. 19 „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) hebt Art. 6 Abs. 2 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) auf und legt das Datum des Inkrafttretens rückwirkend auf den Tag nach der Verkündung des RÜbStG – den 5.7.2017 – fest. Die Regelung war erforderlich geworden, weil § 3a nach Art. 6 Abs. 2 des RÜbStG erst an dem Tag (mit Rückwirkung) in Kraft treten sollte, 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). Einen solchen Beschluss hat es nicht gegeben. Das unionsrechtl. Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV, das durch die BReg. eingeleitet wurde, wurde nicht formell abgeschlossen, sondern durch einen nicht veröffentlichten sog. *comfort letter* der Generaldirektion Wettbewerb der Kommission beendet (vgl. BRDrucks. 372/1/18, 47). Danach ist die Generaldirektion Wettbewerb

mit Blick auf die bisherige einkommen-, körperschaft- und gewerbesteuerrechtl. Behandlung von Sanierungserträgen in der Anwendungspraxis zu dem Erg. gekommen, dass „für die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen unbeschadet bestimmter formaler und administrativer Änderungen bei der steuerrechtlichen Behandlung von Sanierungserträgen unter dem Gesichtspunkt der bestehenden Maßnahme keine Notifizierungspflicht besteht. Diese Regelung kann daher aus beihilferechtlicher Sicht ohne ein Notifizierungsverfahren durchgeführt werden“ (BTDrucks. 19/5595, 92; HECHTNER, NWB 2018, 2841). Diese Mitteilung der Kommission stellt keinen förmlichen Beschluss iSd. Art. 6 Abs. 2 RÜbStG dar, der Tag des Inkrafttretens konnte daraus nicht abgeleitet werden (BRDrucks. 372/1/18, 47; VÖLKELE, DB 2018, 2080; HILLER/BIEBINGER, DStZ 2019, 65 [66]).

### III. Bedeutung des § 3a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

#### 1. Regelungsanlass und Zweck der Vorschrift

3

**Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung:** Auslöser für die Einf. des § 3a 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, vgl. dazu SCHÜPPEN, ZIP 2017, 752). 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 FinVerw. steht. Außerdem dient sie dem Interesse 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 wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Ziele verfolgt (KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 11).

**Beschränkung der Befreiung 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 und der stfreie Sanierungsgewinn möglichst gering ausfällt. (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), der die damals geltende Regelung des § 11 Nr. 4 KStG betraf, das Risiko, dass der Sanierungsertrag stfrei

gestellt würde, der Verlust unangetastet bliebe und dieser also im Nachgang bei wirtschaftlicher Erholung zusätzlich genutzt werden könnte.

#### 4 2. Systematische Einordnung der Regelung

Systematisch zählt § 3a zu den Steuerbefreiungstatbeständen, denn anders als nach der bisherigen Verwaltungsregelung entsteht die Steuer erst gar nicht. Durch die Subventionierung sanierungsbedürftiger Unternehmen stellt sie eine Sozialzweck- und Lenkungsnorm dar (KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 1). Die Anwendung erfolgt grds. außerhalb der eigentlichen Gewinnermittlung, wirkt sich aber über den Eingriff in die Ausübung von Wahlrechten und die Minderung von Verlustverrechnungspotenzialen wieder auf diese aus. Inhaltlich enthält § 3a 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. Eine entsprechende Kürzung des Sanierungsertrags ergibt sich dann erst aus Abs. 3 Satz 3, der nicht nur von einer Minderung der in Satz 2 genannten Beträge ausgeht, sondern auch von einem geminderten Sanierungsertrag spricht. 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. Diese Bemessungsgrundlage reduziert, soweit sie noch vorhanden ist, in der Reihenfolge des § 3a Abs. 2 Satz 2 die dort genannten Verrechnungspositionen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich auch vorrangige Verrechnungspositionen aus anderen Gesetzen ergeben können, zB der fortgeführte Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 Satz 9 KStG. Mit der Minderung der Verrechnungspositionen reduziert sich entsprechend auch der Sanierungsertrag als Bemessungsgrundlage. Nur soweit noch Sanierungsertrag vorhanden ist, kommt es zu einer weiteren Verringerung von Verrechnungspositionen. 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.

#### 5 3. Verfassungsmäßigkeit

**Gleichheitssatz:** Die Vorschrift verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Sie führt zwar zu einer Ungleichbehandlung von Buchgewinnen; stellen diese keinen Sanierungsertrag iSd. § 3a dar, unterfallen sie der regulä-

ren Besteuerung. Diese Abweichung vom stl. Grundprinzip des § 4 Abs. 1 ist jedoch 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 [12/2018]; KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 11; vgl. hierzu im Einzelnen KIRCHHOF in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, Einl. Rz. 32 ff.). Problematisch – auch im Hinblick auf die Folgerichtigkeit – ist die Ungleichbehandlung von Sanierungserträgen vor dem 9.2.2017 und nach dem 8.2.2017 im Hinblick auf die Möglichkeit des Antrags nach § 52 Abs. 4a Satz 3.

**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, 18. Aufl. 2019, Einl. 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 Gesamtabwägung führt daher dazu, die rückwirkend eingetretenen Nachteile als gerechtfertigt anzusehen.

#### 4. Europarechtskonformität

6

**Beihilfenrecht:** Ob die Regelung eine unionsrechtl. unzulässige Beihilfe iSd. Art. 107 AEUV darstellt, ist im Rahmen des Notifizierungsverfahrens der EU-Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht rechtssicher geklärt worden. Die Europäische Kommission hat geprüft, ob die Regelung eine unzulässige Beihilfe darstellt oder ob sie als Beihilfe mit den Vorgaben des Binnenmarkts vereinbar ist. Dieses Notifizierungsverfahren wurde nicht förmlich mit einem Beschluss nach Art. 288 AEUV, sondern durch einen sog. *letter of comfort* der Kommission abgeschlossen. Dieser *letter of comfort* entfaltet weder für die Kommission noch für die Rspr. Bindungswirkung. Inhaltlich wurde zur Frage, ob es sich um eine Beihilfe handelt, nicht Stellung genommen, es wurde lediglich festgestellt, dass es sich um eine Altbeihilfe handelt, die bereits vor Abschluss der Europäischen Verträge gegolten hat (vgl. im Einzelnen MÖHLENKAMP, ZIP 2018, 1907). Rechtssicherheit für den Stpfl. besteht nicht. Die Regelung kann jederzeit im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens auf den Prüfstand des EuGH (Hex, FR 2017, 453) kommen, aber auch die Kommission ist mangels formellen Beschlusses jederzeit in der Lage, ein beihilferechtl. Verfahren einzuleiten. Der *letter of comfort* stellt keinen Rechtsakt dar, der geeignet ist, einen Vertrauensschutz für die betroffenen Stpfl. im Hinblick auf die beihilferechtl. Zulässigkeit der Maßnahme zu begründen, es bleibt beim Risiko der Rückforderung (bzw. der Be-

steuerung einschließlich Zinsen, bspw., wenn ein Wettbewerber eine unzulässige Beihilfe geltend macht, vgl. im Einzelnen MÖHLENKAMP, ZIP 2018, 1907).

Unseres Erachtens ist die Regelung als Altbeihilfe zulässig (vgl. überzeugend SEER, FR 2014, 721). Materiell-rechtlich hängt die Beurteilung von der Bestimmung des Referenzrahmens ab. Bei Annahme eines weiten Referenzrahmens zur Ermittlung der Selektivität ist die Maßnahme uE nicht gerechtfertigt. Bei Annahme eines engen Referenzrahmens fehlt es bereits an der selektiven Begünstigung. 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 (12/2018); DESENS, FR 2017, 981; FÖRSTER, FR 2017, 1002; GEERLING/HARTMANN, DStR 2017, 752; HEY, FR 2017, 453; KUBMAUL/LICHT, DB 2017, 1797.

Trotz der aktuellen Rspr. des EuGH in Sachen Heitkamp BauHolding GmbH (EuGH v. 28.6.2018 – C 203/16 P, ZIP 2018, 1345) zu § 8c Abs. 1a KStG, die entgegen der Vorinstanz (EuG v. 4.2.2016 – T 287/11, GmbHR 2016, 384) keine staatliche Beihilfe angenommen hat, ist angesichts der Entsch. 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) dennoch nicht auszuschließen, dass die Rspr. die Maßnahme als unzulässige Beihilfe einordnet.

Hierzu im Einzelnen HEY, FR 2017, 453; KUBMAUL/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 rechtl. 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) 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 rechtl. 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 – 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). Dies erhöht die praktische Handhabbarkeit, ist aber angesichts des Wortlauts des Art. 107 Abs. 1 AEUV durchaus krit. zu sehen (vgl. zur Kritik auch HEY, FR 2017, 453 [455]). Der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-203/16 P, ZIP 2018, 1345) geht 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 der Verlustnutzung nach § 10d EStG 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 (so auch MÖHLENKAMP, ZIP 2018, 1907; 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). Ein solcher enger Referenzrahmen entspräche auch der Zielsetzung des § 3a, der verhindern soll, dass Sanierungsmaßnahmen, die die Insolvenz eines Unternehmens verhindern sollen, durch stl. Belastungen konterkariert werden (HEY, FR 2017, 453). 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.

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.

Die Rechtfertigung muss zudem 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. EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – P-Oy, IStR 2013, 635; HEY, FR 2017, 453), wie der Erhalt von Arbeitsplätzen oder Unternehmen (genau diese Gründe sieht aber auch der BFH als Hintergrund für die Begünstigung von Sanierungsgewinnen [BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393]). Vielfach wird die Rechtfertigung

darin gesehen, dass das Gesetz für eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu sorgen hat.

HEY, FR 2017, 453; KUBMAUL/LICHT, DB 2017, 1797; SEER, FR 2014, 721, zum Sanierungserlass.

Unseres Erachtens 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 (so auch SKAURADSZUN, ZIP 2018, 1901; SCHÜPPEN, ZIP 2017, 752 [756]), 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 Lab-Tec, 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. Eine solche Stundungsmöglichkeit ist aus unserer Sicht nur dann nicht das mildere Mittel, wenn trotz der Stundung eine Insolvenz aufgrund der sanierungsbedingten Steuerlast nicht vermieden werden könnte.

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).

## IV. Geltungsbereich des § 3a

### 7 1. Sachlicher Geltungsbereich

Aufgrund der Freistellung von BVMehrungen und BE ist § 3a nur bei den Gewinneinkünften anwendbar. 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]). 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 Altkommentierung des § 3 Nr. 66 aF – Stand 5/1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://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 nur solche Schuldenerlasse erfasst, die sich als Vermögensmehrungen oder Einnahmen gewinnerhöhend ausgewirkt ha-

ben. Für die GewSt ist die Regelung nicht unmittelbar anwendbar, in § 7b GewStG wurde eine korrespondierende Regel getroffen.

## 2. Persönlicher Geltungsbereich

8

§ 3a gilt sowohl für unbeschränkt Stpfl. als auch über § 8 Abs. 1 KStG für unbeschränkt stpfl. KStSubjekte. Für beschränkt Stpfl., die Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 erzielen, ist die Regelung ebenfalls anwendbar, nachdem keine Ausnahmen in § 50 Abs. 1 enthalten sind (KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 7). § 3 Abs. 5 ist nur auf natürliche Personen anwendbar. § 15 Satz 1 KStG ergänzt die Neuregelungen für Organschaften.

## 3. Zeitlicher Geltungsbereich

9

Der zeitliche Anwendungsbereich orientiert sich an dem Datum, an dem die Entsch. des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) veröffentlicht wurde, dem 8.2.2017. Im Erg. sind bei der Besteuerung von Sanierungsgewinnen drei Varianten möglich. Erfolgte der Schuldenerlass vor dem 9.2.2017, so kann eine Freistellung nur noch auf Antrag und unabhängig von verbindlichen Auskünften oder anderweitiger nicht bestandskräftiger StFestsetzung nur noch nach den Regeln des § 3a erfolgen. Eine Bindung an eine bestehende verbindliche Auskunft, die für die Rspr. ohnehin nicht besteht, entfällt zwar nicht durch eine Rspr.-Änderung (SEER in TIPKE/KRUSE, § 89 AO Rz. 56 [2/2018]), nach § 2 Abs. 3 Steuer-Auskunftsverordnung aber bei einer Änderung des Gesetzes.

Beim Schuldenerlass nach dem 8.2.2017 ist entweder § 3a anzuwenden oder auf Antrag des Stpfl. aus Billigkeitsgründen weiterhin eine Anwendung des Sanierungserlasses zulässig. § 34 Abs. 3b KStG stellt sicher, dass § 8 Abs. 8 Satz 6 und Abs. 9 Satz 9, § 8c Abs. 2, § 8d Abs. 1 Satz 9, § 15 Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 und Nr. 1a KStG idF des Art. 3 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) auch für VZ vor 2017 anzuwenden sind, wenn der Stpfl. einen Antrag nach § 52 Abs. 4a Satz 3 idF des Art. 2 „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) stellt.

Analog § 52 Abs. 4a Satz 3 enthält § 36 Abs. 2c Satz 3 GewStG eine Antragsmöglichkeit für die GewSt.

**Schuldenerlass nach dem 8.2.2017:** Gemäß § 52 Abs. 4a Satz 1 idF des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202), der unverändert in Kraft getreten ist, 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 Wahlrecht, 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 ein Anspruch auf einen Erlass

nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO iVm. § 222 AO besteht. 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 einen Vertrauensschutz in die Behandlung des Sachverhalts durch die FinVerw. begründen. 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 anderen 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 (vgl. im Einzelnen SCHÜPPEN, ZIP 2017, 752 [757]). 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 durch § 52 Abs. 4a Satz 2 idF des RÜbStG außer Kraft gesetzt, weil dieser den Vertrauensschutz gerade voraussetzt (aA KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 4 [12/2018]; UHLÄNDER, DB 2017, 1224).

**Schuldenerlass vor dem 9.2.2017 (Altfälle):** Bei einem Schuldenerlass vor dem 9.2.2017 kann auf Antrag des Stpfl. die Regelung des § 3a zur Anwendung kommen. Aus Gründen der Rechtssicherheit (vgl. Vorschlag des BRats in BRDrucks. 372/1/18, 48) wurde die Anwendungsregelung des § 52 Abs. 4a durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) um einen Satz 3 ergänzt, der Sachverhalte regelt, in denen die Schulden vor dem 9.2.2017 erlassen wurden. § 52 Abs. 4a Satz 3 enthält folgende Regelung: „Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 3a auch in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden.“ Die Antragsstellung ermöglicht dem Stpfl., in den Anwendungsbereich der ihn begünstigenden Regelung zu kommen, unabhängig davon, ob er auf die Weitergeltung des Sanierungserlasses vertraut hat. Der ursprüngliche Vorschlag des BRats, die Regelung auf alle noch offenen Fälle anzuwenden (BRDrucks. 59/17), wurde nicht ins Gesetz aufgenommen, ist aber faktisch durch das Antragsrecht nach § 52 Abs. 4a Satz 3 idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377) umgesetzt worden, weil der Antrag noch in allen offenen Fällen gestellt werden kann. § 52 Abs. 4a Satz 3 gestattet lediglich eine Anwendung von § 3a auf Antrag, nicht vorgesehen ist eine Anwendung des § 52 Abs. 4a Satz 2, der für Schuldenerlasse nach dem 8.2.2017 weiterhin eine Anwendung des uU günstigeren Sanierungserlasses ermöglicht. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung von gleichen Sachverhalten vor dem 9.2.2017 und nach dem 8.2.2017 ist nicht ersichtlich.

Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber die zwischen Rspr. und Verwaltung strittige Frage der Anwendbarkeit einer Vertrauensschutzregelung für Altfälle zugunsten der Meinung der FinVerw. entschieden. 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 sollten, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten

Gläubiger bis einschließlich 8.2.2017 endgültig vollzogen worden war. Bis einschließlich 8.2.2017 entsprechend dem Sanierungserlass erteilte verbindliche Auskünfte waren nicht aufzuheben. Dieser Verwaltungspraxis ist der BFH zu treffend 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, bestehen zu Recht Zweifel am Vertrauen in die Regelung. Die Urte. des BFH v. 23.8.2017 (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) werden seitens der FinVerw. nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewandt (BMF v. 29.3.2018 – IV C 6 - S 2140/13/10003 – DOK 2018/0193836, BStBl. I 2018, 588). Der BFH hat seine Auffassung mit Beschl. v. 16.4.2018 (BFH v. 16.4.2018 – X B 13/18, BFH/NV 2018, 817) erneut bestätigt.

#### 4. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

10

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/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 8).

#### V. Verhältnis des § 3a zu anderen Vorschriften

11

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.

**Verhältnis zu § 8 KStG:** § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 ist nach § 8 Abs. 8 Satz 6 KStG auch auf einen Verlustvortrag nach § 8 Abs. 8 Satz 4 KStG anzuwenden. Dies gilt gemäß § 8 Abs. 9 Satz 9 KStG auch für Verlustvorträge nach § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG.

**Verhältnis zu § 8c KStG:** Liegen die Voraussetzungen für einen schädlichen Anteilseignerwechsel vor, gehen Verluste und Verlustvorträge nach § 8c KStG vorrangig unter und stehen nicht mehr als Minderungspotenzial nach § 3a Abs. 3 Satz 2 zur Verfügung.

**§ 8d Abs. 1 Satz 9 KStG:** Eine Verrechnungsreihenfolge ergibt sich auch aus § 8d Abs. 1 Satz 9 KStG. Der fortführungsgebundene Verlustvortrag ist vorrangig vor dem Verlustvortrag nach § 10d zu verrechnen.

**Über § 15 Satz 1 Nr. 1a KStG** ist § 3a Abs. 3 Sätze 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/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 173).

**Verhältnis zu § 17 UStG:** Werden dem Schuldner Forderungen aus Lieferung und Leistung erlassen, für die er bereits den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, so hat er den Vorsteuerabzug nach § 17 UStG zu berichtigen. Dies kann uU aus ustl. Sicht den Erfolg des § 3a konterkarieren. Hier ist im Vorfeld zu überlegen, ob die Forderung aus Lieferung und Leistung in ein Darlehensverhältnis umgestaltet werden kann, das ustl. eine Vereinnahmung des Entgelts auslöst (KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 30).

**Verhältnis zu § 7 ErbStG:** In der Regel sind die Forderungen, die erlassen werden, wertlos; eine freigebige Zuwendung iSd. § 7 Abs. 1 ErbStG entfällt – auch bei einem Schuldenerlass gegenüber einer KapGes. (§ 7 Abs. 8 ErbStG; vgl. KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 27). Nach Auffassung der FinVerw. fehlt es wegen der fehlenden Werthaltigkeit der Forderung bei einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein an einem stbaren Vorgang, weil es lediglich zu einer Vermögensumschichtung des verzichtenden Gläubigers und nicht zu einer Vermögensumschichtung auf die Mitgesellschafter kommt (Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, koordinierter Ländererlass v. 14.3.2012 – 3 - S - 3806/84, Rz. 3.3.7, BStBl. I 2012, 331).

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Sanierungsertrag**
**I. Betriebsvermögensmehrungen/Betriebseinnahmen  
(Abs. 1 Satz 1)**
**1. Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen**

12

**Betriebsvermögensmehrungen:** Betriebsvermögensmehrungen entstehen durch den Wegfall der Verbindlichkeit in der StBil. und entsprechen dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 (vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 30 ff.). Künftige Forderungen gegen den Unternehmer sind bei diesem nicht als Verbindlichkeit zu passivieren und führen daher – soweit nicht eine Rückstellung zu bilden war (BFH v. 24.2.1994 – I R 34/92, BStBl. II 1994, 804) bei Erlass nicht zu einer BVMehrung (BFH v. 8.6.2011 – X B 209/10, BFH/NV 2011, 1828). Der Gewinn entsteht nur dann nicht, wenn der Erlass der Forderung als verdeckte Einlage zu werten ist, soweit die Forderung, die erlassen wurde, noch werthaltig ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Keine BVMehrung entsteht aufgrund der allgemeinen Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3a Rz. 25; BÖING in LBP, § 3a Rz. 31 [2/2019]), soweit ein Mitunternehmer seiner Mitunternehmerschaft gegenüber auf eine Forderung verzichtet. In diesem Fall bringt der Mitunternehmer die Forderung unabhängig von der Werthaltigkeit erfolgsneutral zum Buchwert ein (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2).

**Betriebseinnahmen aus Schuldenerlass:** 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.

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

**2. Schuldenerlass**

13

**Begriff:** 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 [12/2018]), unabhängig davon, ob der Gläubiger selbst auch ein Vermögensopfer gebracht hat (aA KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897). Entscheidende Erwägung ist immer, dass durch die Sanierungsmaßnahme – anders als bei direkten Maßnahmen wie Zuschüssen oder Preiserhöhungen – keine Liquiditätsverbesserung eintritt. Welcher Art die Verbindlichkeit war, ist unerheblich, auch der

Verzicht auf öffentlich-rechtl. Forderungen kann zu einem stfreien Sanierungsertrag führen (BFH v. 19.10.1993 – VIII R 61/92, BFH/NV 1994, 790). Ebenso kann auch ein teilweiser Erlass ausreichen (BFH v. 19.3.1993 – III R 79/91, BFH/NV 1993, 536; BFH v. 12.10.2005 – X R 20/03, BFH/NV 2006, 713).

**Bedingte Forderungserlasse** führen erst dann zu einem stfreien Sanierungsertrag, wenn die Bedingung eingetreten ist und die Verbindlichkeit ausgebucht werden kann (KANZLER, NWB 2017, 2260; LAMPE/BREUER/HOTZE, DStR 2018, 173; OFD Nds. v. 25.4.2016 – S - 2140 - 8 - St 244, DStR 2016, 2111), ein rückwirkender Erlass ist stl. nicht relevant. Auf die zivilrechtl. Art der Maßnahme kommt es nicht an (so auch KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 20 [12/2018]; DESENS, FR 2017, 981).

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, bei denen eine Tilgung nur aus künftigen Gewinnen oder einem Liquidationsüberschuss erfolgt (Ausbuchung nach § 5 Abs. 2a, BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10, BStBl. II 2012, 332; FELDGEN in FUHRMANN/KRAEUSEL/SCHIFFERS eKommentar, § 3a Rz. 11 [2/2019]), in den Anwendungsbereich der Vorschrift.

Eine entsprechende gewinnerhöhende Wirkung ergibt sich auch, wenn der Schuldner dem Gläubiger die Forderung unterhalb des Nennwerts abkauft (*debt-buy-back*) und insoweit teilweise auf die Forderung verzichtet (vgl. DESENS, FR 2017, 981).

Sofern Gutschriften als Erlass von Forderungen zu werten sind, kann es zu einem Schuldenerlass iSd. § 3a kommen (BFH v. 8.4.1992 – I R 41/11, BFH/NV 1992, 799).

Auch Verzichte durch Gesellschaftergläubiger können in den Anwendungsbereich fallen, soweit auf eine nicht mehr werthaltige Forderung verzichtet wird und dieser Verzicht betrieblich veranlasst ist.

Beim Tausch einer Forderung gegen eine Beteiligung hinsichtlich des nicht mehr werthaltigen Teils, auf den verzichtet wird, kann ein begünstigter Sanierungsertrag vorliegen (*debt-equity-swap*).

DESENS, FR 2017, 981 [983]; KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 20 (12/2018).

Beim *debt-equity-swap* werden Forderungen in Eigenkapitalanteile umgewandelt.

Bei der Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit (zB durch Abtretung einer Forderung an das sanierungsbedürftige Unternehmen) kommt es nur insoweit zu einem Ertrag, als die Beträge nicht deckungsgleich sind. In Höhe des Betrags, um den die Verbindlichkeit die Forderung übersteigt, liegt wirtschaftlich ein Verzicht vor, der in den Anwendungsbereich des § 3a fällt.

Anm. 41 der Altkommentierung des § 3 Nr. 66 aF – Stand 5/1995 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536; GEERLING/HARTMANN, DStR 2017, 752; KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; SISTERMANN/BEUTEL, DStR 2017, 1065; aA BFH v. 14.10.1987 – I R 381/83, BFH/NV 1989, 141, zu § 3 Nr. 66 aF; BODDEN in KORN, § 3a Rz. 36 [1/2019]; KANZLER, NWB 2019, 626; OFD Nds. v. 25.4.2016 – S - 2140 - 8 - St 244, DStR 2016, 2111; BRDrucks. 59/17 [B], 15.

Die Restschuldbefreiung, die dazu führt, dass eine Verbindlichkeit nicht mehr zu bedienen ist, stellt einen begünstigten Schuldenerlass dar (BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786).

Sanierungsmaßnahmen, die nicht zu einer Entlastung der Passivseite führen, sind nicht von der Vorschrift erfasst. Darunter fallen Rangrücktrittserklärungen, die nicht wegen § 5 Abs. 2a zum Ausbuchen der Verbindlichkeit führen, oder Stundung von Forderungen, Stillhaltevereinbarungen, Zuschüsse (BFH v. 31.1.1985 – IV R 149/82, BStBl. II 1985, 365). Bei einem Zuschuss kann eventuell die Umwandlung in ein Darlehen im Raum stehen, auf das später verzichtet wird, sofern nicht Erwägungen des § 42 AO entgegenstehen (BODDEN in KORN, § 3a Rz. 37 [1/2019]). Preiserhöhungen, die zur Sanierung des Unternehmens vereinbart werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich (BFH v. 31.1.1985 – IV R 149/82, BStBl. II 1985, 365). Auch die Freistellung von einer Verpflichtung im Rahmen des Leistungsaustausches stellt keinen Schuldenerlass iSd. § 3a dar (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 214/85, BStBl. II 1991, 633).

### 3. Zweck der unternehmensbezogenen Sanierung

14

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 (s. Anm. 24 ff.). 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 bei Erlass einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter, die Teil des SonderBV ist.

BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690; KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 22 (12/2018).

In der Regel wird der Erlass einer Forderung gegenüber dem Gesellschafter nicht zu einer Sanierung der Gesamthand führen. 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. 11).

### 4. Sanierungsabsicht

15

Der Schuldenerlass muss auch subjektiv mit dem Ziel der Sanierung erfolgen. Dieses Merkmal wurde als Sanierungsabsicht bereits vom RFH (RFH v. 2.3.1937 – I A 305/36, RStBl. 1937, 626) entwickelt. Dabei sind keine strengen Anforderungen an das Vorliegen der Sanierungsabsicht zu stellen.

BFH v. 26.11.1980 – I R 52/77, BStBl. II 1981, 181; BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537, mwN.

Von einer solchen Sanierungsabsicht kann ausgegangen werden, wenn mehrere Gläubiger gemeinschaftlich auf Forderungen verzichten.

RFH v. 2.3.1937 – I A 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, Gläubigerakkord.

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, juris, rkr.). Dies kann zB der Fall sein, wenn das Interesse des Gläubigers ausschließlich darin liegt, seine Geschäftsbeziehung fortzuführen (BFH v. 28.2.1989 – VIII R 303/84, BStBl. II 1989, 711; BFH v. 17.11.2004 – I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027), auch in diesem Fall ist aber die Sanierung un-

abdingbar für die Fortführung und zumindest partiell auch vom Gläubiger beabsichtigt. Auch der Erlass von Forderungen durch nur einen Gläubiger kann begünstigt sein, wenn daneben noch andere Sanierungsmaßnahmen eingeleitet werden (BFH v. 16.5.2002 – IV R 11/01, BStBl. II 2002, 854). Ein mehrjähriger Sanierungsplan mit einem abgestuften Gläubigerverzicht spricht für eine Sanierungsabsicht (BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/02, BStBl. II 2004, 9).

## 16 5. Steuerfreiheit

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 – zB von Ehegatten – untergehen können, kann dies zu erheblichen stl. Nachteilen führen. Weitere Rechtsfolge ist der Zwang zur Ausübung stl. Wahlrechte nach § 3a Abs. 1 Sätze 2 und 3, der Untergang von Verrechnungspotenzialen sowohl beim Stpfl. nach § 3a Abs. 3 als auch bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 3). Bei einer Mitunternehmerschaft ist der Sanierungsgewinn gemäß dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen, mit der Folge, dass auch bei Kommanditisten eventuell bestehende negative Kapitalkonten durch den Gewinn aufgefüllt werden können.

BFH v. 21.10.1997 – VIII R 65/96, BStBl. II 1998, 437; BFH v. 21.10.1997 – VIII R 20/96, BFH/NV 1998, 1073.

Bei Gesellschafterwechsel ist der Ertrag dem Gesellschafter zuzurechnen, der die Verbindlichkeiten, auf die verzichtet wird, wirtschaftlich tragen sollte (BFH v. 22.1.2015 – IV R 38/10, BStBl. II 2015, 389). Liegt ein aktiver Ausgleichsposten in einer Ergänzungsbilanz vor, weil die Übernahme eines negativen Kapitalkontos nicht durch stille Reserven ausgeglichen werden konnte (vgl. hierzu § 15a Anm. 38), so kann dieser zwar mit künftigen Gewinnen aus der Beteiligung verrechnet werden, eine verlust erhöhende Auflösung scheidet aber aus, wenn ein stfreier Sanierungsgewinn erzielt wird (BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266).

## II. Ausübung steuerlicher Wahlrechte (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

### 17 1. Steuerliche 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. Wahlrechte sind nur gesetzliche Wahlrechte, nicht solche, die sich aus Richtlinien oder sonstigen Verwaltungsvorschriften ergeben.

DESENS, FR 2017, 981 (989), mit ausführlicher Begr.; FELDGEN in FUHRMANN/KRAEUSEL/SCHIFFERS eKommentar, § 3a Rz. 14 (2/2019); KANZLER, NWB 2019, 626.

Anderenfalls würden Wahlrechte, die nicht gesetzlich verankert sind, über die Hintertür des § 3a zu gesetzlichen Wahlrechten. Auszuüben sind Wahlrechte, die sich aus dem EStG, aber auch aus anderen stl. Gesetzen wie dem UmwStG

ergeben. Handelsrechtliche Wahlrechte fallen nicht in den Anwendungsbereich, auch wenn sie sich über den Grundsatz der Maßgeblichkeit auf den stl. Gewinn auswirken. Die Regelung bestätigt die Verwaltungspraxis zu § 5, nach der Wahlrechte, die nur steuerrechtl. Vorschriften entnommen werden können oder inhaltsgleich in den GoB und in steuerrechtl. Vorschriften enthalten sind, unabhängig von handelsrechtl. Vorschriften und unterschiedlich in HBil. und StBil. ausgeübt werden können (BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 13, 16, 24; vgl. im Einzelnen § 5 Anm. 272 ff.).

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 auszuhöheln, 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. Die Vorschrift hat keine Auswirkung auf das Wahlrecht nach § 6b oder § 4g. § 6b soll erkennbar die StBelastung aus einem in § 6b Abs. 1 Satz 1 genannten Gewinn abmildern und nicht einen Sanierungsertrag ausgleichen, wenn vergleichbare WG angeschafft werden sollen, mithin die Reinvestition erleichtern. Würde der Sanierungsertrag durch die Rücklage gemindert, wäre der Gewinn aus der Veräußerung zu versteuern und bei fehlender Investition oder Reinvestition nach § 6b Abs. 3 Satz 4 später in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen; dies würde die StFreiheit des Sanierungsgewinns konterkarieren. Gleiches gilt für das Wahlrecht nach § 4g. § 4g soll einen Entnahmegewinn aus der Verlagerung von WG ins Ausland neutralisieren. Wird der Ausgleichsposten gebildet, so kann dadurch nicht der Sanierungsertrag gemindert werden, dies hieße, dass der Entnahmegewinn versteuert, der Sanierungsgewinn reduziert würde und in der Folge die Minderung des Sanierungsgewinns gewinnerhöhend nach § 4g Abs. 2 auszugleichen wäre. Auch § 7g ist kein stl. Wahlrecht iSd. § 3a, denn er darf nur für den künftigen Erwerb begünstigter WG gebildet werden.

S. § 7g Anm. 21; aA BODDEN in KORN, § 3a Rz. 69 [1/2019].

Vor dem Hintergrund, dass sich die Wahlrechte gewinnmindernd auswirken müssen, gilt die Regelung nicht für Wahlrechte, die keine Gewinnauswirkung haben, zB Wahlrechte nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG.

► *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 (12/2018); aA DESENS, FR 2017, 981 (989).

Mangels gesetzlicher 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 solche 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.

► *Sinn 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 EStpfl. 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 Stpfl. 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).

## 18 2. Sanierungsjahr und Folgejahr

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.

## 19 3. 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 wird der Streit zwischen FinVerw. und Stpfl., ob tatsächlich eine dauerhafte Wertminderung vorliegt, der bereits im

Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 geführt wurde, in Zukunft mit umgekehrten Vorzeichen geführt werden. 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.

#### 4. Gewinnmindernde Ausübung im zu sanierenden Unternehmen 20

Die gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten ist auf das zu sanierende Unternehmen beschränkt, in dem der eigentliche Schuldenerlass erfolgt.

#### 5. Rechtsfolge der Nichtausübung oder der fehlerhaften Ausübung 21

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. Der Stpfl. kann die Ausübung im Wege der Bilanzberichtigung, nicht im Wege der Bilanzänderung korrigieren, weil die Bilanz wegen Verstoßes gegen § 3a Abs. 1 Satz 2 nicht ordnungsgemäß aufgestellt wurde (KANZLER, NWB 2019, 626).

Einstweilen frei. 22–23

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Begriff der unternehmensbezogenen Sanierung

#### I. Einordnung und Zweck des Abs. 2 24

Die Regelung enthält einerseits die Legaldefinition des Begriffs der unternehmensbezogenen Sanierung. Andererseits durchbricht die Vorschrift den Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 AO, indem sie erweiternd zu den allg. Regeln der Feststellungslast den Stpfl. in die Pflicht nimmt, das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen. Vom Stpfl. ist nachzuweisen, dass im Zeitpunkt des Schuldenerlasses

- Sanierungsbedürftigkeit und
  - Sanierungsfähigkeit des Unternehmens,
  - Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und
  - Sanierungsabsicht
- vorhanden sind.

**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 eine Sa-

nerungsabsicht hat. Die Definition leitet sich ab aus der Rspr. des BFH zu § 3 Nr. 66, die diese Merkmale für die StFreiheit entwickelt hat und deren kumulatives Vorliegen voraussetzte.

ZB BFH v. 22.11.1983 – VIII R 14/81, BStBl. II 1984, 472; BFH v. 22.1.1985 – VIII R 37/84, BStBl. II 1985, 501; BFH v. 10.4.2003 – IV R 63/01, BStBl. II 2004, 9; BFH v. 17.11.2004 – I R 11/04, BFH/NV 2005, 1027; BFH v. 12.10.2005 – X R 20/03, BFH/NV 2006, 713.

Diese Rspr. definiert die Sanierung als Maßnahmen, die geeignet sind, ein Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Beide Merkmale müssen kumulativ vorliegen (BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BStBl. II 2014, 572). Die Rspr. zu § 3 Nr. 66 aF zeigt, dass die Beurteilung des jeweiligen Einzelfalls jeweils nach einer Gesamtschau der Umstände erfolgt (so auch BFH v. 12.12.2013 – X R 39/10, BStBl. II 2014, 572). Diese können bei einem Einzel-/Mitunternehmer – also einer natürlichen Person – andere sein als bei einer KapGes. Dies zeigt sich insbes. beim Merkmal der Sanierungseignung und der Sanierungsfähigkeit. Bei der Frage, ob Sanierungsabsicht vorliegt, kann der Erlass von Forderungen durch nur einen Gläubiger die Absicht ausschließen oder gerade begründen. Bei einer natürlichen Person ist insgesamt auf die unternehmerischen Fortführung ihrer Erwerbstätigkeit abzustellen, bei einer Gesellschaft ist nur die Fortführung des jeweiligen Unternehmens maßgebend.

**Konkretisierung der Feststellungslast:** Neben der Legaldefinition des Begriffs der unternehmensbezogenen Sanierung hebt die Vorschrift den Amtsermittlungsgrundsatz des Art. 88 AO insoweit auf, als den Stpfl. die Pflicht trifft, die Merkmale der unternehmensbezogenen Sanierung nachzuweisen. Die Vorschrift ergänzt die ständige Rspr., nach der die FinBeh. die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen hat, während der Stpfl. die Tatsachen nachzuweisen hat, die den Steueranspruch entfallen lassen. Bereits nach diesem allg. Grundsatz trägt der Stpfl. die Beweislast für das Vorliegen einer unternehmensbezogenen Sanierung, § 3a erweitert diese Pflicht dahingehend, dass eine vorherige Amtsermittlung entfällt.

ZB BFH v. 20.3.1987 – III R 172/82, BStBl. II 1987, 629; BFH v. 12.12.2013 – X R 33/11, BFH/NV 2014, 693; BFH v. 16.1.2019 – II R 19/16, juris; BFH v. 30.1.2019 – II R 26/17, juris.

25

## II. Bezugsobjekt des Unternehmens

Unternehmen ist die gewinnermittelnde Einheit, in der der gewinnerhöhende Forderungserlass vorgenommen wird. Dies kann eine Mitunternehmerschaft, eine KapGes., aber auch ein Einzelunternehmen sein. Auch der Mitunternehmer einer gewinnermittelnden Mitunternehmerschaft fällt in den Anwendungsbereich der Regelung.

26

## III. Zeitpunkt des Schuldenerlasses

Maßgebender Zeitpunkt für die Feststellung sämtlicher Merkmale der unternehmensbezogenen Sanierung ist der Zeitpunkt des Forderungserlasses. Das ist der Zeitpunkt, zu dem eine Passivierung nicht mehr zulässig ist, weil mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist, mithin die sanierende Maßnahme zur Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Bilanz führt (vgl. § 5 Anm. 672). Sie stellt keine wirtschaftliche Belastung für den Schuldner mehr dar (BFH v. 27.3.

1996 – I R 3/95, BStBl. II 1996, 470, unter II.A.1., mwN). Der Zeitpunkt hängt von der Maßnahme ab. Handelt es sich um eine bedingte Maßnahme, so erfolgt die Ausbuchung im Zeitpunkt des Bedingungseintritts. Eine Rückwirkung ist ausgeschlossen. Ein Verzicht auf künftig entstehende Forderungen führt nicht zu einem begünstigten Sanierungsertrag, weil die künftige Forderung noch nicht in der Bilanz des Schuldners ausgewiesen ist. Etwas anderes gilt dann, wenn für die künftige Verbindlichkeit eine Rückstellung – zB eine Pensionsrückstellung – gebildet wurde. Entfällt diese durch einen Verzicht, kann bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 3a eine StBefreiung des durch Rückstellungsauflösung entstehenden Gewinns erfolgen (BFH v. 19.5.1993 – I R 34/92, BStBl. II 1993, 804, zu § 3 Nr. 66 EStG aF). 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), nach der eine Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht mehr zu passivieren ist, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt (BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786). Bei der Restschuldbefreiung ist dies der Zeitpunkt der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses.

#### IV. Sanierungsbedürftigkeit

27

Die Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit erfordert eine Prognoseentscheidung, die sich nicht durch die Feststellung des Vorliegens von Insolvenzgründen erschöpft (BODDEN in KORN, § 3a Rz. 47 [1/2019]). 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; vgl. auch OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 - St 244, DStR 2016, 2111.

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 (BFH v. 14.3.1990 – I R 64/85, BStBl. II 1990, 810). Spätestens wenn ein Insolvenzantragsgrund vorliegt, ist Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen. Ob dies bereits bei fehlender Kreditwürdigkeit bzw. drohender Zahlungsfähigkeit der Fall sein wird, bedarf einer Einzelfallbetrachtung.

So FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536; aA KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 24 (12/2018). Allein die Überschuldung eines Unternehmens reicht nicht aus, um die Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen, wenn aufgrund anderer Umstände ein Zusammenbruch des Unternehmens auszuschließen ist (BFH v. 14.2.1990 – I R 129/85, BStBl. II 1990, 955). Eine drohende Zahlungsunfähigkeit neben der Überschuldung kann die Sanierungsbedürftigkeit begründen (BFH v. 14.3.1990 – I R 129/85, BStBl. II 1990, 955). Gleiches gilt auch für Verluste, die häufig planmäßig im Laufe einer Unternehmenshistorie entstehen. Auch hier muss der Zusammenbruch des Unternehmens drohen. Bei einem freiwillig eingeleiteten Insolvenzplanverfahren nach §§ 217 ff. InsO ist nach den allgemeinen Kriterien zu entscheiden, ob Sanierungsbedürftigkeit gegeben ist (BÖING in LBP, § 3a Rz. 21 [2/2019]). Ausreichend für die Annahme der Sanierungsbedürftigkeit ist die Annahme, dass das Unternehmen ohne den Schuldenerlass sanierungsbedürftig würde (BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537). 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 pHG 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). Unterhält ein Einzelunternehmer mehrere Betriebe, so ist nicht nur das PV in die Betrachtung einzubeziehen, es ist vielmehr in einer Gesamtschau aller Betriebe festzustellen, ob der Betrieb, der den Sanierungsgewinn erzielt hat, tatsächlich sanierungsbedürftig ist (KANZLER, NWB 2019, 626; BFH v. 25.10.1963 – I 359/60, BStBl. III 1964, 122).

## V. Sanierungsfähigkeit und Sanierungsseignung

**Verknüpfung von Sanierungsfähigkeit und Sanierungsseignung:** Sanierungsseignung und -fähigkeit sind zusammen zu prüfen. 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/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 102).

**Sanierungsfähigkeit** bedeutet, dass das Unternehmen als solches fortbestehen kann (KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 25 [12/2018]).

**Sanierungsseignung** 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/NV 1987, 493). Nicht erforderlich ist, dass das Unternehmen eine aktive werbende Tätigkeit ausübt, auch reine Holdinggesellschaften können sanierungsfähig sein (BFH v. 22.4.1998 – I R 135/97, BFH/NV 1999, 23). Relevante Umstände für die Feststellung können sein die Höhe der Verschuldung, die Höhe des Erlasses, die Gründe, die die Notlage bewirkt haben, und die allgemeinen Ertragsaussichten (vgl. auch OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 - St 244, DStR 2016, 2111). Maßgebend ist der Zeitpunkt des Schuldenerlasses (BFH v. 25.10.1963 – I 359/60, BStBl. III 1964, 122; BFH v. 20.2.1986 – IV R 172/84, BFH/NV 1987, 493). Ausnahmsweise ist Sanierungsseignung auch gegeben, wenn der Unternehmer durch den Schuldenerlass in die Lage versetzt wird, ein von ihm betriebenes (Einzel-)Unternehmen aufzugeben, ohne von weitergehenden Schulden beinträchtigt zu sein (BFH v. 14.3.1990 – I R 106/85, BStBl. II 1990, 83; BFH v. 12.10.2005 – X R 42/03, BFH/NV 2006, 715). Dies gilt auch für eine natürliche Person, die als Mitunternehmer persönlich für die Schulden einer KG haftet (BFH v. 18.12.1990 – VIII R 39/87, BStBl. II 1991, 784). Eine solche Ausnahme gilt nicht für eine als pHG beteiligte KapGes. (BFH v. 7.2.1085 – IV R 177/83, BStBl. II 1985, 504), weil hier die Perspektive der weiteren Existenz nicht besteht. Sanierungsfähigkeit ist auch bei der übertragenden Sanierung nicht ausgeschlossen. Entscheidend ist, dass das Unternehmen als lebender Organismus fortgeführt wird (BFH v. 24.4.1984 – IV R 282/84, BStBl. II 1986, 672).

## VI. Betriebliche Begründung

Betrieblich begründet ist der Schuldenerlass, wenn ein objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (BFH v. 1.10.1993 – III R 32/92, BStBl. II 1994, 179 [180]; vgl. im Einzelnen § 4 Anm. 106). Die Frage der betrieblichen Begründung 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. Eine gesellschaftsrechtl. Veranlassung 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.

S. § 8 KStG Anm. 460 ff.; DESENS, FR 2017, 981; KAHLERT/SCHMIDT, DStR 2017, 1897; KRUMM in BLÜMICH, § 3a Rz. 27 (12/2018); aA FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536.

Rechtsfolge der fehlenden betrieblichen Veranlassung ist, dass eine eventuell nicht durch eine außerbilanziell hinzugerechnete verdeckte Einlage neutralisierte Gewinnerhöhung nicht durch § 3a stfrei gestellt werden kann.

S. SEER in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 3a Rz. 25; wie hier FELDGEN in FUHRMANN/KRAEUSEL/SCHIFFERS eKommentar, § 3a Rz. 8 (2/2019); LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 3a Rz. 26; KANZLER, NWB 2019, 626; FinMin. Schl.-Holst. v. 16.4.2014 – VI 3011 - S 2741 - 108, juris: Aufteilung in betrieblich veranlassten Teil und nicht betrieblich veranlassten Teil unzulässig.

Von einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung ist auch auszugehen, wenn die Forderung des Gesellschafters wegen § 39 InsO nachrangig und nicht mehr durchsetzbar ist. Auch in diesem Fall beruht die Nachrangigkeit auf dem Gesellschaftsverhältnis.

## VII. Sanierungsabsicht

30

Die Sanierungsabsicht liegt vor, wenn der Schuldenerlass zum Zweck der Sanierung erfolgt (s. Anm. 15). Sie ist als innere Tatsache über Indizien zu beweisen (vgl. BFH v. 31.7.2002 – X R 48/99, BStBl. II 2003, 282 mwN). 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 iSd. § 284 Satz 2 ZPO, bei dem dem Stpfl. die Wahl der Beweismittel freisteht. Denn beim Nachweis nach § 3a handelt es sich nicht um eine förmliche Beweisaufnahme iSv. § 82 FGO iVm. §§ 355 ZPO.

KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 116 mwN; DESENS, FR 2017, 981.

## VIII. Nachweis

31

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/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 116; DESENS, FR 2017, 981; FÖRSTER/HECHTNER, DB 2017, 1536; vgl. auch OFD Nds. v. 25.4.2016 – S - 2140 - 8 - St 244, DStR 2016, 2111.

Der Stpfl. wird das Wahlrecht insbes. dann ausüben, wenn die StBefreiung für ihn mit nachteiligen Rechtsfolgen verbunden ist (vgl. Anm. 16). Der Nachweis ist auf den nach Abs. 1 Satz 1 maßgebenden Zeitpunkt des Forderungserlasses zu führen. Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht lassen sich am ehesten über einen Sanierungsplan nachweisen.

### § 3a Anm. 31–34 D. Abs. 3: Verrechn. mit Steuerminderungspotenzial

BTDrucks. 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.

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.

32 Einstweilen frei.

## D. Erläuterungen zu Abs. 3: Verrechnung des Sanierungsertrags mit Steuerminderungspotenzial

### 33 I. Sanierungskosten nach § 3c Abs. 4 (Abs. 3 Satz 1)

**Nicht abziehbare Beträge** iSd. § 3c Abs. 4 sind Betriebsvermögensminderungen oder BA, die mit einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

**Minderung des Sanierungsertrags:** Der eigentliche Sanierungsertrag ist zu kürzen um die Sanierungskosten, die nach § 3c Abs. 4 idF des RÜbStG vom Abzug ausgeschlossen sind, sofern sie in den VZ vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind. Später entstehenden Sanierungskosten gehen unter. 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. Die eigentliche Bedeutung des Abs. 3 Satz 1 liegt darin, dass der korrespondierende Aufwand nach § 3c Abs. 4 den Sanierungsertrag und damit auch die Bemessungsgrundlage für die Minderungen nach Abs. 3 Satz 2 reduziert. Die Regelung zwingt dazu, gesonderte Aufzeichnungen über die Sanierungskosten zu führen (FELDGEN in FUHRMANN/KRAEUSEL/SCHIFFERS eKommentar, § 3a Rz. 25 [2/2019]).

## II. Minderung (Abs. 3 Satz 2)

### 34 1. 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. Ursprünglich war im Gesetzentwurf vorgesehen, die StFreistellung nur auf Antrag vorzunehmen. Im Gegenzug sollten alle zum Ende des vorangegangenen VZ festgestellte Verlustvorträge insbes. nach §§ 2a, 2b, 10d, 15 Abs. 4, 15a, 23 Abs. 3, 8d KStG zu Beginn des VZ der Entstehung des Sanierungsgewinns (Sanierungsjahr) entfallen und im Sanierungsjahr entstehende negative Einkünfte nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und nicht in anderen VZ abgezogen werden können. Diese mit aufwändigen Prüfungen für den Stpfl. verbundene Fallbeilösung wurde zugunsten der geltenden Verrechnungslösung, die allerdings mit einer von Amts wegen herzustellenden StFreiheit einhergeht, ersetzt.

**Die Reihenfolge** der Minderung ergibt sich aus der Nummerierung des Gesetzes und sorgt insoweit für Rechtssicherheit (DESENS, FR 2017, 981). Dabei ist zu beachten, dass § 8d Abs. 1 Satz 9 KStG eine vorrangige Verrechnung von fortführungsgebundenen Verlustvorträgen vor den allgemeinen Verlustvorträgen nach § 10d anordnet, also quasi als Nr. 9a einzusetzen ist. Die Verrechnung beginnt mit unternehmensbezogenen Verlustverrechnungspositionen, bezieht dann allgemeine Positionen ein, um schließlich auch Verrechnungspositionen nahestehender Personen zu mindern. 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 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 (BMF v. 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 unternehmerbezogener 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. 9 ff. Zutreffend differenziert DESENS (FR 2017, 981, krit. auch KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 145) 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 es, 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.

## 2. Aufwand aus Verpflichtungsübertragung nach § 4f (Abs. 3 Satz 2 Nr. 1) 35

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. Die Verrechnung mit

### § 3a Anm. 35–37 D. Abs. 3: Verrechn. mit Steuererminderungspotenzial

dem Aufwand des Übertragungsjahres ist vom Gesetz nicht vorgesehen. 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/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 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 durch 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.

#### 36 3. Verluste nach §§ 15a, 15b, 15 Abs. 4 (Abs. 3 Satz 2 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 Jahres festgestellten verrechenbaren Verluste dieser Einkunftsquelle nach § 15b. Im nächsten Schritt folgen die nach § 15 Abs. 4 ausgleichsfähigen oder nicht abziehbaren Verluste des Sanierungsbetriebs, anschließend die zum Ende des Vorjahres iVm. § 10d festgestellten Verlustvorräte nach § 15 Abs. 4 dieses Unternehmens.

#### 37 4. Laufender Verlust aus dem Unternehmen und aus allen Einkunftsarten (Abs. 3 Satz 2 Nr. 8 und 9)

Abs. 3 Satz 2 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 Abs. 3 Satz 2 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 Personenunternehmern greifen, die der Einkommensbesteuerung unterliegen und andere Einkunftsarten verwirklichen können. Der horizontale Verlustausgleich innerhalb dieser Einkunftsarten ist vorrangig

durchzuführen (vgl. BTDrucks. 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).

### 5. Verlustvortrag nach § 10d (Abs. 3 Satz 2 Nr. 10)

38

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. Vorrangig ist der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d Abs. 1 Satz 8 und 9 KStG abzuziehen.

### 6. Verlustvortrag und laufender Verlust des Unternehmers/Mitunternehmers aus besonderen Verrechnungskreisen außerhalb des Sanierungsunternehmens (Abs. 3 Satz 2 Nr. 11)

39

Die Verluste gehen in der in Abs. 3 Satz 2 Nr. 11 genannten Reihenfolge unter, jeweils – anders als in Abs. 3 Satz 2 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.

### 7. Verlustrücktrag (Abs. 3 Satz 2 Nr. 12)

40

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. Abs. 3 Satz 2 Nr. 12 Satz 2 begrenzt den Rücktrag auf die Höhe des Restsanierungsertrags.

### 8. Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag (Abs. 3 Satz 2 Nr. 13)

41

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 Abs. 3 Satz 2 Nr. 10 zu mindern ist (BTDrucks. 18/12128, 33). Im Unterschied zu den Verlustvorträgen beruht der Zinsvortrag jedoch darauf, dass der Gesetzgeber leistungsfähigkeitsmindernden Aufwand gar nicht zum Abzug zugelassen hat. Der Verlustvortrag mindert einen Gewinn, denn dann stfrei gestellt wird, während der Zinsaufwand, der mit dem Zinsvortrag untergeht, an keiner Stelle jemals gewinnmindernd angesetzt werden konnte. Bezweifelt wird, ob dieser Sachverhalt so regelmäßig auftritt, dass eine sachgerechte Typisierung wie in Abs. 3

## § 3a Anm. 41–45 D. Abs. 3: Verrechn. mit Steuererminderungspotenzial

Satz 2 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.

### III. Minderung von Verrechnungspositionen nahestehender Personen (Abs. 3 Satz 3)

#### 42 1. Einordnung und Zweck der Regelung

Die Vorschrift dient der typisierten Missbrauchsabwehr und soll verhindern, dass das zu sanierende Unternehmen (inkl. der später erlassenen Schulden) vor einem Schuldenerlass auf einen anderen Rechtsträger – bspw. nach §§ 20, 24 UmwStG oder nach § 6 Abs. 3 – übertragen wird und die Steuererminderungspotenziale beim übertragenden Rechtsträger verbleiben. Durch eine Minderung der Beträge iSd. § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 auch bei anderen Stpfl. werden diese Gestaltungen verhindert (FinAussch. in BTDrucks. 18/12128, 32).

#### 43 2. Nahestehende Person

Nahestehende Person ist eine Person, zu der familien-, gesellschafts- oder schuldrechtliche oder auch rein tatsächliche Beziehungen bestehen. 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), nach der Beziehungen familien-, gesellschafts- oder schuldrechtl., aber auch rein tatsächlicher Art ausreichen können. Der Begriff ist uE normspezifisch auszulegen. Nach dem Zweck der Regelung, Missbrauch zu verhindern, können die Beziehungen durchaus familien-, gesellschafts- oder schuldrechtl. 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.

#### 44 3. Übertragung zu erlassender Schulden innerhalb der letzten fünf Jahre

Die Schulden müssen im Rahmen des Schuldenerlasses mit erfasst sein. Die Schulden, die übertragen wurden, müssen mit den erlassenen Schulden identisch sein. 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).

#### 45 4. Minderung von Verrechnungspotenzial nahestehender Personen

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 Sanie-

rungsunternehmen übertragen haben. 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 Abs. 3 Satz 3.

Das Verrechnungspotenzial bei der nahestehenden Person muss zum Ablauf des Wj. der Schuldübernahme bereits vorhanden gewesen sein.

Dies führt zu einer doppelten Grenze. Das Minderungspotenzial ist betragsmäßig bei nahestehenden Personen auf den Betrag begrenzt, mit dem Schulden übertragen wurden. Außerdem wird nur das Verrechnungspotenzial verbraucht, das zum Ende des Wj. der Übertragung 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 (BTD Drucks. 18/12128, 33).

#### IV. Rechtsfolge (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

46

**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 weiteren Minderungsbeträge nach Abs. 3 Sätze 2f. Steuerfrei gestellt wird der Ertrag abzgl. 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.

**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.

Einstweilen frei.

47–50

#### E. Erläuterungen zu Abs. 4: Gesonderte Feststellung von Sanierungserträgen und Minderungspositionen

51

**Feststellung des Sanierungsertrags und der mindernden Beträge:** 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. Sinn und Zweck dieser Regelung ist sicherzustellen, dass eine einheitliche Behandlung der genannten Beträge erfolgt (KANZLER in KANZLER/KRAFT/BÄUML/MARX/HECHTNER, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 170). 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. Für andere als die genannten Fälle ist eine gesonderte Feststellung nicht erforderlich. Für die GewSt wird die StFreiheit für die Gemeinde anders als nach der alten Rechtslage (BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, BFH/NV 2012, 1516) bindend im GewStMessbescheid festgelegt. 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. Sanierungsjahr ist der VZ, in dem der Sanierungsertrag stl. zu erfassen ist. Keine Änderungsbefugnis enthält die Regelung für den Fall, dass sich die nicht abziehbaren Kosten nach § 3c Abs. 4 ändern. Auch dies wirkt sich unmittelbar auf die Höhe des festzustellenden Sanierungsertrags aus. Die Änderungsvorschrift des § 3c Abs. 4 Sätze 4 und 5 greift nicht, dieser betrifft nur die eigentlichen Kosten. In diesem Fall ist uE die Regelung in § 3c Abs. 4 Sätze 3 und 4 analog anzuwenden.

52 Einstweilen frei.

53

### F. Erläuterungen zu Abs. 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

- 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.

**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.