

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ § 3a EStG wird um eine Regelung zur vorrangigen Verlustverrechnung bei Zusammenveranlagung erweitert.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 3a Sanierungserträge

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I
2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) bis (3) *unverändert*

(3a) Bei Zusammenveranlagung sind auch die laufenden Beträge und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.

(4) und (5) *unverändert*

§ 52 Anwendungsvorschriften

(4a) ¹§ 3a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) ist erstmals in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 erlassen wurden. ²Satz 1 gilt bei einem Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Absatz 1 Satz 2 und den §§ 222, 227 der Abgabenordnung zu gewähren sind. ³Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist § 3a auch in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden. ⁴Satz 1 gilt auch für § 3a Absatz 3a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451).

Autor: Prof. Dr. Dorothee *Hallerbach*, Rechtsanwältin, Augsburg
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Kompaktübersicht

- J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Nach Abs. 3 Satz 2 mindern sich bestimmte Verlustgrößen bis zur Höhe des Sanierungsertrags, um eine Doppelbegünstigung zu vermeiden. Nach der Neuregelung in Abs. 3a sind im Fall der Zusammenveranlagung sowohl laufende Verluste als auch Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.
- J 20-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2018** s. § 3a Anm. 2.
 - ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung eines neuen Abs. 3a.
- J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung gilt durch den Verweis in § 52 Abs. 4a Satz 4: „Satz 1 gilt auch für § 3a Absatz 3a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451).“ rückwirkend auf den Stichtag der erstmaligen Anwendung der Regelung des § 3a nach § 52 Abs. 4a idF des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202). Dies sind die Fälle, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden.
- J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**
- ▶ **Grund der Änderungen:** Die Gesetzesänderung soll klarstellen, dass zu den Verlusten, die sich durch die Sanierungsgewinne mindern, auch die Verluste des zusammenveranlagten Ehegatten zählen (BTDrucks. 19/14909, 40).
 - ▶ **Bedeutung der Änderungen:** Diese erstmals ins Gesetz aufgenommene Rechtsfolge sollte bereits nach der Gesetzesbegründung für die ursprüngliche Neuregelung gelten (BTDrucks. 18/12128, 32). Auch die FinVerw. hatte bereits vor der gesetzlichen Regelung des Erlasses von Sanierungsgewinnen die Auffassung vertreten, dass Verluste zusammenveranlagter Ehegatten mit den Sanierungsgewinnen zu verrechnen sind (OFD Nds. v. 12.7.2017 – S 2140 - 8 - St 244 II. 3.2 StEK AO § 222 Nr. 120; OFD Frankfurt am Main v. 24.1.2018 – S 2140 A - 4 - St 213, StEK AO § 222 Nr. 127). Von der Neuregelung betroffen sind nur Verluste nach § 3a Abs. 3 Nr. 9ff. Verluste, die Positionen vor der Zusammenrechnung betreffen, werden durch den Sanierungsertrag nicht gemindert. Zu mindern sind solche Verlustpositionen, die nach der Bildung des Gesamtbeitrags der Einkünfte zu verrechnen sind, wie der gemeinsame Verlustvortrag nach Nr. 10 und der Verlustrücktrag nach Nr. 11). Ziel der Regelung ist es, eine Doppelbegünstigung des zu sanierenden Unternehmens zu verhindern. Die Einbeziehung der Verluste des Ehegatten würde über dieses Ziel hinauschießen (vgl. Berechnungen bei *Desens*, FR 2017, 981).

Diese belastende, den Grundsatz der Individualbesteuerung außer Kraft setzende Rechtsfolge war bisher nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt.

Zutreffend differenziert *Desens* (FR 2017, 981; krit. auch *Kanzler* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 4. Aufl. 2019, § 3a Rz. 145) danach, auf welcher Ebene die Verluste der Ehegatten zusammengerechnet werden. Bei zusammen veranlagten Ehegatten ist nur ein nach horizontalem und vertikalem Verlustausgleich verbleibender Verlust eines Ehegatten mit dem Sanierungsgewinn des anderen Ehegatten zu verrechnen. Die Wahl der getrennten Veranlagung durch die Ehegatten zur Vermeidung dieser Verrechnung steht einer Billigkeitsmaßnahme nicht entgegen (OFD Nds. v. 12.7.2017 – S 2140 - 8 - St 244 II. 3.2).

Unseres Erachtens stellt die Regelung aufgrund der Rückbeziehung auf den Anwendungstichtag der ursprünglichen Regelung des § 3a im VZ 2018 einen Fall der verfassungsrechtl. unzulässigen echten Rückwirkung dar (vgl. zum Rückwirkungsverbot Einf. ESt. Anm. 331 ff.). Nach der diesseits vertretenen Auffassung (vgl. § 3a Anm. 34) hat die Regelung keinen klarstellenden Charakter. Die laufenden Verluste aller Einkunftsarten des Ehegatten waren nach der bisherigen Regelung nicht durch den Sanierungsertrag zu mindern.

