

Gelbe Erläuterungsbücher

Einkommensteuergesetz: EStG

Bearbeitet von

Herausgegeben von Prof. Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet, Erläutert von Wolfgang Heinicke, Vorsitzender Richter am Finanzgericht a.D., Dr. Roland Krüger, Richter am Bundesfinanzhof, Dr. Egmont Kulosa, Richter am Bundesfinanzhof, Dr. Christian Levedag, Richter am Bundesfinanzhof, Dr. Friedrich Loschelder, Richter am Bundesfinanzhof, Prof. Dr. Siegbert F. Seeger, Präsident des Niedersächsischen Finanzgerichts a.D., Prof. Dr. Roland Wacker, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Begründet von Prof. Dr. Ludwig Schmidt

38. Auflage 2019. Buch. XXXII, 2656 S. Hardcover (In Leinen)

ISBN 978 3 406 72900 3

Format (B x L): 13,0 x 19,4 cm

schnell und portofrei erhältlich bei

DEUBNER MEDIEN

Fon 0800 . 33 82 637 | Fax 0800 . 11 19 934 | info@deubner.de

shop.deubner.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Datenbanken, Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen.

gem S 3 Buchst c) und d) Die StBefreiung der REIT-AG ist von bestimmten Voraussetzungen abhängig (vgl § 16 REITG). Innerhalb von 4 Jahren seit Inanspruchnahme der hälftigen StBefreiung gem S 1 müssen alle Voraussetzungen wenigstens in einem VZ erfüllt sein (S 3 Buchst c). Außerdem darf die StBefreiung der AG nicht innerhalb der Vierjahresfrist enden (S 3 Buchst d). Zum Wegfall der Voraussetzungen s § 18 REITG. – **(e) Einschränkung von Sale-and-lease-back-Konstruktionen, § 3 Nr 70 S 4.** Grds ist die StBefreiung durch die Rückmietung des Veräußerers nach der Veräußerung nicht tangiert. Grenze: Der Veräußerer (und Mieter) oder eine ihm nahestehende Person iSv § 1 II AStG darf innerhalb einer Frist von 2 Jahren nach Eintragung der REIT-AG im HReg nicht zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar an dieser beteiligt sein. Sonst ist sein Veräußerungsgewinn nachzuversteuern. – **(d) Haftung, § 3 Nr 70 S 5.** Grds muss sich das FA bei der Nachversteuerung an den Veräußerer halten. Nur wenn das unmögl ist (bei dessen Insolvenz) kann es auch den erwerbenden REIT als Haftungsschuldner gem § 191 AO für die nachträgl entstehende StSchuld des Veräußerers in Anspruch nehmen (eingeschränkte Ermessensentscheidung).

Nr 71: Invest-Zuschüsse für Wagniskapital. *Schrifttum: Boxberger, GWR 15, 235 23; vCölln, DStR 17, 1185; Gragert, NWB 17, 2326. – (1) Änderung durch das SchädRÜberIG (BGBl I 17, 2074).* § 3 Nr 71 knüpfte zuletzt an die Förderrichtlinie des BMWi v 23.12.16 (BAz AT 23.12.16 B 1) an, bildete deren Voraussetzungen und Fördermöglichkeiten aber nicht vollständig ab (s 36. Aufl, § 3 Rz 235; vCölln DStR 17, 1185/89). In der nunmehr geltenden Fassung (ab dem VZ 17, s § 52 Abs 4 S 16) ist § 3 Nr 71 tatbestandl an die Förderrichtlinie angepasst worden (BT-Drs 18/12128, S 27 f.). – **(2) Erwerbzzuschuss, § 3 Nr 71 Buchst a. – (a) Stbarkeit des Zuschusses und AK der Beteiligung.** Erwerbzzuschüsse sind bei im BV erworbenen Beteiligungen stpl BE des Erwerbers. Diese sind aufgrund der StBefreiung unabhängig von der Rechtsform des Zuschussempfängers außerbilanziell zu kürzen (HHR/Buge § 3 Nr 71 Rz 9; Gragert NWB 17 2326/31). Ob im VZ der Vereinnahmung des Zuschusses sowohl eine Kürzung der AK der Beteiligung (s zu EStR 6.5 § 6 Rz 73; § 4 Rz 460 „Zulagen/Zuschüsse“) als auch eine außerbilanzielle Korrektur der BE gem § 3 Nr 71 mögl ist, ist str (vern Gragert NWB 17 2326/31). Bei Bezuschussung des Erwerbs einer wesentl Beteiligung (§ 17) oder Kapitalbeteiligung iSd § 20 II Nr 1 im PV liegen keine stbaren Einnahmen vor. Der Zuschuss ist, wie der sonstiger Bezug gem § 20 Nr 1 im § 20 III noch gem § 22 Nr 3 stpl. § 3 Nr 71 ist insoweit deklaratorisch (aA von Cölln DStR 16, 2560/62 f; glA Gragert NWB 17, 2326/2329). Es ist im PV auch keine zwingende Kürzung der AK der Beteiligung entspr EStR 21.5 I vorzunehmen (s § 6 Rz 71). Hierdurch würde die StBefreiung unterlaufen, denn § 3 Nr 71 würde den späteren höheren Veräußerungsgewinn nicht freistellen (zutr HHR/Buge § 3 Nr 71 Rz 9; Gragert NWB 17, 2326/29). – **(b) Voraussetzungen.** Der Zuschuss ist zu beantragen (zum Verfahren s Nr 7 der Förderrichtlinie). Auszahlende öffentl Kasse (zum Begriff Rz 52, 55) ist das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. Gefördert wird der Erwerb neu ausgegebener Geschäftsanteile und Aktien (Nr 2 der Förderrichtlinie, nicht iRd Gründung). S weiter zu den beteiligungsbezogenen, persönl Voraussetzungen und zum zur Einsatz von Fremdkapital § 3 Nr 71 Buchst a S 2. – **(c) Höhe der StBefreiung.** Die Zuschüsse dürfen 20% der AK und nunmehr 100.000 € nicht überschreiten (maximale AK der Beteiligung damit 500.000 €). – **(3) Exitzuschuss, § 3 Nr 71 Buchst b. – (a) Normzweck.** Der Zuschuss kompensiert nach einem Beteiligungserwerb mit Erwerbzzuschuss bei natürl Personen pauschalierend die bei der späteren Veräußerung entstehenden Steuern (BT-Drs 18/12128, S 33). – **(b) Stbarkeit des Zuschusses und Wirkung der StBefreiung.** Der dem Veräußerer gewährte Exitzuschuss ist als Zahlung eines Dritten Bestandteil des Veräußerungspreises sowohl bei Beteiligungen im BV als auch iRd §§ 17, 20 II (Gragert NWB 17, 2326/32;

§ 3a

Sanierungserträge

vCölln DStR 17, 1185/90). Im BV führt § 3 Nr 71 Buchst b zu einer außerbilanziellen Kürzung der BE aus dem Zuschuss; bei Anteilen im PV wird der Veräußerungspreis iHd Zuschusses gemindert. – (c) **Voraussetzungen.** S § 3 Nr 71 Buchst b S 1; der Zuschuss darf 80% der AK nicht übersteigen (Buchst b/ee). – (d) **Höhe der StBefreiung.** 25 % des Veräußerungsgewinns iSd Buchst b S 2.

§ 3a Sanierungserträge

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

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

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

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

10. im Sanierungsjahr ungeachtet des § 10d Absatz 2 den nach § 10d Absatz 4 zum Ende des Vorjahrs gesondert festgestellten Verlustvortrag;
11. in der nachfolgenden Reihenfolge den zum Ende des Vorjahrs festgestellten und den im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlust oder die negativen Einkünfte
- nach § 15a,
 - nach § 15b anderer Einkunftsquellen,
 - nach § 15 Absatz 4 anderer Betriebe und Mitunternehmeranteile,
 - nach § 2a,
 - nach § 2b,
 - nach § 23 Absatz 3 Satz 7 und 8,
 - nach sonstigen Vorschriften;
12. ungeachtet der Beträge des § 10d Absatz 1 Satz 1 die negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 1 des Folgejahrs. ²Ein 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
- Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5,
 - EBITDA-Vortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 3. ²Die Minderung des EBITDA-Vortrags des Sanierungsjahrs und der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren erfolgt in ihrer zeitlichen Reihenfolge.

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

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

(5) ¹Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. der Insolvenzordnung erteilten Restschuldbefreiung, einem Schuldenerlass auf Grund eines außergericht-

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

Übersicht	Rz
I. Allgemeines	
1. Regelungserlass	1
2. Inkrafttreten	2
3. Zeitliche Anwendung	3-7
4. Persönl Anwendungsbereich	9
II. Begriff des Sanierungsertrags: Zwang zur Ausübung von Wahlrechten; § 3a I	
1. Voraussetzung der Steuerbefreiung	10-17
2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten	18
III. Unternehmensbezogene Sanierung, § 3a II	
1. Begriffsinhalt	20-28
2. Nachweis durch den Schuldner	29
IV. Rechtsfolgen, § 3a III	
1. Steuerbefreiung des Sanierungsertrags	31, 32
2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten (Abs 1 S 2, 3)	33-35
3. Verbrauch von Verlusten, Vorräten und Steuerminderungsposten (Abs. 3 S 2)	36-41
V. Verfahrensrechtliche Regelungen, § 3a IV	
1. Besondere Feststellungen	41
2. Korrekturvorschriften	42
VI. Unternehmensbezogene Sanierung, § 3a V	
1. Erweiterung ggü dem Sanierungserlass	45
2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen	46-49

I. Allgemeines

- 1 **1. Regelungsanlass.** § 3a wurde als Reaktion auf den Beschluss BFH, GrS 1/15, BStBl II 17, 393 eingeführt. Der BFH hat die StBefreiung von Sanierungserträgen gem §§ 163, 227 AO als Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung beurteilt. Die *FinVerw* durfte im sog *Sanierungserlass* (BMF BStBl I 03, 240/BStBl I 10,18) nach Abschaffung des § 3 Nr 66 aF nicht typisierend Fälle sachl Unbilligkeit iSd §§ 163, 227 AO ohne Einzelfallprüfung regeln. § 3a wurde daraufhin als erneute gesetzl Regelung zur StBefreiung von Sanierungserträgen im SchädStPraktG v. 27.6.2017 (BGBl. I S. 2074) eingefügt. Bestandteil der Neuregelungen sind neben § 3a auch § 3c IV EStG, §§ 8 VIII und IX, § 15 S 1 Nr 1, 1a KStG und § 7b GewStG. In § 3a führt der Gesetzgeber § 3 Nr 66 aF zwar nicht wieder ein, knüpft aber daran an, soweit dies für die Auslegung bedeutsam ist (*Kanzler NWB* 17, 2260/61; *Förster/Hechtner DB* 17, 1536/36; *Desens FR* 17, 981/83; *Kahlert/Schmidt DStR* 17, 1897/97).
- 2 **2. Inkrafttreten.** Sämtl Vorschriften treten nach Abschluss der beihilferechtl Prüfung der Kommission (s *Uhländer DB* 18, 2788) gem Art. 19 des „JStG 18“ (BGBl I 18, 2338) zum 5.7.17 (BT-DrS 19/5595, S 92) und damit gem § 52 Abs 4a S 1 bereits mit Wirkung für den VZ 17 in Kraft.
- 3 **3. Zeitliche Anwendung.** – a) **Schuldenerlass bis zum 8.2.17 (sog Altfälle).** – aa) **Entwicklung.** – (f) **BMF/BFH.** Gem § 52 Abs 4a S 1 gilt die



DEUBNER:medien

 EINFACH ALLES ONLINE ...



deubner.de

Völglinger Straße 187 | 50825 Köln

 Fon 0890 33 82 637 | info@deubner.de

StBefreiung gem § 3a für Schuldenerlasse *nach dem 8.2.17*. Ist ein Schuldenerlass (zB durch Forderungsverzicht der Gläubiger oder gerichtl Zustimmung zum Insolvenzplan) bis zum 8.2.17 „endgültig vollzogen“ worden, konnte die StBefreiung des Sanierungsertrags nur nach dem *Sanierungserlass* (BMF BStBl I 03, 240/BStBl I 10, 18) erfolgen (BMF BStBl I 17, 741/BStBl I 18, 588). BFH I R 52/14 BStBl II 18, 232, X R 38/15 BStBl II 18, 236, XI R 33/16 BFH/NV 18, 1299, VIII B 124/17 BFH/NV 18, 822, X B 13/18 BFH/NV 18, 817 haben jedoch auch die übergangsweise Anwendung des Sanierungserlasses in Altfällen vern, da der Gesetzgeber auch die rückwirkende StBefreiung von Sanierungserträgen hätte selbst regeln müssen. BMF BStBl I 18, 588 wendete diese Rspr nicht an. Der StPfl konnte iErg faktisch nur Maßnahmen nach dem Sanierungserlass beantragen, hatte insoweit aber keine gerichtl Prüfungsmöglichkeit mehr. – **(2) Gesetzl Wahlrecht für Altfälle (§ 52 Abs 4a S 3, Abs 5)**. Auf Antrag des StPfl ist § 3a auch in Altfällen anzuwenden; korrespondierend gelten dann auch § 3c IV sowie § 7b GewStG (§ 36 Abs 2c S 3 GewStG). Der Gesetzgeber nimmt zur Begründung Bezug auf die unter (1) zitierte BFH-Rspr, nach der in Altfällen iZm Billigkeitsentscheidungen nach dem Sanierungserlass kein gerichtl Rechtsschutz zu erlangen war (BT-DrS 19/5595, S 80).

bb) Erteilte Billigkeitsmaßnahme zur Anwendung des Sanierungserlasses. Die *FinVerw* musste verbindl Ankünfte nicht gem § 130 II Nr 4 AO iVm § 2 III, IV StAusKv zurücknehmen, wenn der zugrunde liegende Schuldenerlass bis einschließl des 8.2.18 vollzogen wurde (Geerling/Hartmann DStR 17, 752/55; *Martens* juris-PR SteuerR 51/2017 Anm 1). Hat der StPfl daran anknüpfend eine Billigkeitsentscheidung gem § 163 AO nach dem Sanierungserlass iRd StFestsetzung erhalten, gilt diese fort. Die Billigkeitsentscheidung bindet den StPfl und das FA iRd StFestsetzung als Grundlagenbescheid (§ 182 AO). Für einen Antrag gem § 52 Abs 4a S 3 besteht in diesen Fällen kein Bedürfnis und auch kein Raum (solange die Billigkeitsentscheidung nicht aufgehoben wird), da die rückwirkende Anwendung des § 3a auf Ebene der StFestsetzung ansetzt und die Bindungswirkung der Billigkeitsentscheidung (Behandlung des Sanierungsertrags nach dem Sanierungserlass) nicht durchbrechen kann. Gerichtl Rechtsschutz ist in dieser Fallgruppe aber bei Streit über den Umfang der Billigkeitsmaßnahme nicht zu erlangen (Rz 3).

cc) Rückwirkende Anwendung des § 3a auf Antrag. (1) Antrag. Dieser ist vom „StPfl“ zu stellen. Da § 3a auf Ebene der StFestsetzung wirkt, ist dies derjenige, bei dem der zu befreiende Sanierungsertrag iSd § 3a entsteht. Für Sanierungserträge im Gesamthandsvermögen/SBV von MÜerschäften (Rz 27, 28) kann der Antrag *durch die PersGes selbst* beim zuständigen FA (§ 3a IV 2) gestellt werden, da § 3a bei der PersGes als Einkünfteerzielungssubjekt anzuwenden (s Rz 7), der Sanierungsertrag gem § 3a IV gesondert festzustellen ist und ein Redaktionsversehen vorliegen dürfte. Wegen der mögl Folgen/Drittwirkungen einer Anwendung des § 3a (s § 3a III) ist zu empfehlen, bei KapGes/PersGes einen Gester-Beschluss zur Antragstellung zu fassen und diese nicht als Geschäftsführungsmaßnahme zu behandeln. § 52 IVa S 3 enthält *keine Frist*, innerhalb derer der Antrag nach Inkrafttreten der Regelung zu stellen ist. – **(2) Bestandskraft.** § 52 Abs 4a S 3 setzt als nicht fristgebundenes Wahlrecht voraus, dass die StFestsetzung für den VZ des Schuldenerlasses noch nicht bestandskräftig geworden ist. Die Norm enthält keine verfahrensrechtl Korrekturvorschrift. StPfl mit formell und materiell bestandskräftigen Festsetzungen können für Altfälle damit iErg keine rückwirkende Anwendung des § 3a erlangen. Auch iRe Billigkeitsentscheidung gem § 163 AO kann diese mangels einer sachl Unbilligkeit nicht gewährt werden. Zwar hat der Gesetzgeber die Voraussetzungen einer StBefreiung von Sanierungserträgen nunmehr (wie von der Rspr gefordert, s Rz 3) selbst geregelt. Er hat die rückwirkende Anwendung des § 3a aber bewusst nur in den Grenzen der

Bestandskraft zugelassen. – (3) **Rechtsfolgen.** Das gesamte Regime der §§ 3a/3c IV samt der Kürzung von Sanierungsaufwendungen (§ 3c IV) und des Verbrauchs von Verlusten/Verlustpotenzialen (§ 3a III) ist im Fall der Antragstellung anzuwenden.

- 6 **b) Schuldenerlasse nach dem 8.2.17 (Neufälle).** – **aa) Anwendung nur des § 3a.** § 3a ist gem § 52 Abs 4a S 1 in allen offenen Neufällen für den VZ 17 und danach anzuwenden. Die Regelung ist für Neufälle nicht antragsgebunden.
- 7 **bb) Rückausnahme in § 52 Abs 4a S 2.** – (1) **Regelungsinhalt.** § 52 Abs 4a S 1 gilt gem § 52 Abs 4a S 2 bei einem Schuldenerlass nach dem 8.2.17 nicht, wenn dem StPfl auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen gem §§ 163 I S 2, 222, 227 AO zu gewähren sind. Hieran hat der Gesetzgeber auch iRd Inkraftsetzens des § 3a in Art 19 des „JStG 18“ (BGBl I 18, 2338) festgehalten. Dies betrifft ausschließl Fälle der VZ 17 und 18. – (2) **Bei Erteilung einer verbindl Auskunft/Zusage bis zum 8.2.17,** nach der für den danach *noch endgültig zu vollziehenden Schuldenerlass* eine StBefreiung nach dem Sanierungserlass gewährt wurde, sind die verbindl Auskünfte/Zusagen weiterhin bindend und nicht gem §§ 89 II 5, 130 Abs. II Nr 4 AO iVm § 2 III, IV StAusKv zurückzunehmen (s 37. Aufl § 3a Rz 7). Für StPfl, denen solche verbindl Auskunft/Zusage erteilt wurden, besteht nach Inkrafttreten des § 3a iVm § 52 Abs 4a S 2 das Wahlrecht, die Anwendung des § 3a oder eine abw StFestsetzung gem § 163 AO nach dem Sanierungserlass verlangen zu können (BT-Drs 18/12128, 33; *Kanzler NWB 17, 2260/62*). – (3) **Erteilung rechtswidriger verbindl Auskünfte nach dem 8.2.17.** BMF BStBl I 17, 741 sah es auch nach Veröffentlichung von BFH GrS 1/15 am 8.2.17 als mögl an, verbindl Auskünfte/Zusagen zur Anwendung des Sanierungserlasses zu erteilen und den späteren Schuldenerlass auf dieser Grundlage stfrei zu stellen. Diese verbindl Auskünfte/Zusagen sind jedoch rechtswidrig und gem §§ 89 II 5 iVm 130 Abs. II Nr 4 AO, § 2 III StAusKv zu widerrufen (*Desens FR 17, 981/93*; aA *Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/71*) sowie nicht von § 52 IVa S 2 gedeckt. In diesen Fällen darf die StBefreiung nur gem §§ 3a/3c IV gewährt werden. – (4) **Übrige Fälle.** Würde nach dem 8.2.17 keine verbindl Auskunft/Zusage für einen noch zu vollziehenden Schuldenerlass erteilt, sollte ein Sanierungsgewinn in der StFestsetzung für den VZ 17 gem § 163 AO vorläufig unter Widerrufsvorbehalt und nach dessen Inkrafttreten gem § 3a stfrei gestellt werden (zu den insolvenzrechtl Auswirkungen einer vorläufigen Festsetzung *Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897/99*; *Ulländer DB 17, 2761*). Es ist nunmehr § 3a anzuwenden, der vorbehaltl in die Leere geht.
- 9 **4. Persönl Anwendungsbereich.** § 3a findet auf unbewh und beschr StPfl und über § 8 I KStG auch auf KSt-Subjekte Anwendung. Bei MOerschaften als Einkünfteerzielungssubjekten (§ 15 Rz 164) ist § 3a ebenfalls anzuwenden (s § 3a IV).

II. Begriff des Sanierungsertrags; Zwang zur Ausübung von Wahlrechten, § 3a I

- 10 **1. Voraussetzungen der StBefreiung.** – **a) BV-Mehrungen und BE.** – **aa) Entstehungszeitpunkt.** Die Vermögenslosigkeit des Schuldners allein führt nicht dazu, eine bestehende Verbindlichkeit bei diesem auszubuchen (§ 5 Rz 311). Die wirtschaftl Belastung des Schuldners iSd § 247 HGB entfällt erst, wenn er mit Sicherheit nicht mehr mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger rechnen muss. Auch die Stundung einer Forderung oder ein nicht unter § 5 IIa fallender Rangrücktritt als Schuldänderungsvertrag (BGH IX ZR 133/14 DStR 15, 767) berühren mangels Verzichtcharakters nicht den Ausweis der Schuld in HB und StB (§ 5 Rz 313; *Kahlert WPg 17, 602/7f*; *Förster/Hechtner DB 17, 1536/38*; *Kanzler NWB 17, 2260/65*; *Desens FR 17, 981/83*). Erst ein Verzicht des Gläubigers auf die Forderung oder eine dem gleich zu stellende Maßnahme (s Rz 13)

führen ungeachtet der Art der Gewinnermittlung zum Wegfall der Verbindlichkeit in Form eines Buchgewinns, der entweder als inner- oder außerbilanzielle BV-Mehrung (§§ 4 I, 5 I) oder gem § 4 III (s § 4 Rz 404), § 13a VII als BE zu erfassen ist (BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393; Förster/Hechtner DB 17, 1536/37; Desens FR 17, 981/83). Die BV-Mehrung oder BE aus dem Wegfall der Verbindlichkeit fällt unter § 3a, wenn es sich um einen Sanierungsertrag handelt (s Rz 8).

bb) Verhältnis zum Insolvenzrecht. Zum Wegfall der Verbindlichkeit beim Schuldner iRe *unternehmensbezogenen Sanierung* kann es *vor* der Insolvenzeröffnung oder *während* des Insolvenzverfahrens kommen. Die auf den Sanierungsertrag entstehende Stforderung kann eine Insolvenz- (§ 38 InsO) oder Masseforderung (§ 55 InsO) des FA sein (Uhländer DB 17, 1224/28; DB 17, 2761/64). S aber auch Abs V zum *unternehmerbezogenen Sanierungsertrag* Rz 45.

b) Sanierungserträge, § 3a I 1. – aa) Legaldefinition. Ein Sanierungsertrag ist die betriebl veranlasste Erhöhung des BV, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung durch die vorhandenen Gläubiger (Gläubigerakkord) ganz oder teilweise erlassen werden (BT-DrS 18/12128, 31). Er muss außerhalb der Fälle des Abs 5 aus einer unternehmensbezogenen Sanierung iSd Abs 2 stammen. Die Zweckbindung meint, dass der Gläubiger mit Sanierungsabsicht handeln muss, was Abs 2 ohnehin vorgibt.

bb) Fälle des Schuldenerlasses. – (1) Unstreitige Maßnahmen. Ein begünstigter Schuldenerlass kann ua durch einen Erlassvertrag (§ 397 I BGB) zw Schuldner und Gläubiger, in dem der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet oder durch ein Anerkenntnis, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (negatives Schuldanerkenntnis, § 397 II BGB), verwirklicht werden; ebenso aufgrund von Forderungsverzichten iRe Insolvenzplanverfahrens (§§ 217 ff InsO), das nicht auf die Zerschlagung des Unternehmens ausgerichtet ist (BT-DrS 18/12128, 31). Nach zutr hM ist auch der *Schuldenerlass gegen Besserungsschein* (s dazu allg BFH I R 23/11 DStR 12, 2058; BFH II R 57/07 BStBl II 09, 606) von Abs 1 S 1 erfasst, wie sich im Umkehrschluss aus § 3c IV S 3 ergibt. Gleiches gilt für den sog *Debt-Buy-Back*, bei dem der Schuldner dem Gläubiger die Forderung unterhalb des Nennwerts abkauft und iHd Differenz zw Kaufpreis und Nennwert aufgrund Konfusion ein Ertrag entsteht (überzeugend Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897/99; Förster/Hechtner DB 17, 1536/37; Kanzler NWB 17, 2260/65; Desens FR 17, 981/83; Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/66; aA für Konfusionsgewinne iRd Sanierungserlasses *FinVern* BeckVerw 3288/4).

(2) Nicht erfasste Maßnahmen. Zu diesen gehören nach hM ua Aufrechnung, Schuldübernahmen oder Sanierungsbeiträge von Gläubigern (akzeptierte Preiserhöhungen; Minderung von Einkaufspreisen oder Barzuschüsse, s Förster/Hechtner DB 17, 1536/38; Kanzler NWB 17, 2260/65; Desens, FR 17, 981/83).

(3) Spezifizierter Rangrücktritt iSd § 5 IIa. Ist die Verbindlichkeit aufgrund einer Rangrücktrittsvereinbarung iSd § 5 IIa *nur* aus künftigen Gewinnen (Bilanzgewinnen/Jahres- oder Liquidationsüberschüssen) zu tilgen, ist sie gem § 5 I, IIa in HB und StB des Schuldners nicht mehr anzusetzen (Kahlert WPg 17, 602/06; § 5 Rz 513, 550 „Gesellschafterfinanzierung“; und Rz 10). Die Ausbuchung infolge eines solchen Rangrücktritts ist einem Schuldenerlass iSd Abs 1 S 1 vergleichbar (Förster/Hechtner DB 17, 1536/38). Zu den weiteren Folgen s Rz 26, 27.

(4) Debt-Equity-Swap. Bei diesem erwirbt der Gläubiger einen Gesellschaftsanteil an der Schuldner-KapGes, entweder durch Abtretung oder iRe einer Kapitalherabsetzung mit anschließender Kapitalerhöhung; anschließend kann der Gläubiger als Neuges'ter seine Forderung erlassen oder zum wirkl Wert in die Gesellschaft einbringen. Sicher von § 3a erfasst ist der Weg über den *Erlas* der Forderung. Bei *Einbringung* der Forderung besteht das Risiko, dass die *FinVern*

§ 3a 17–23

Sanierungserträge

(FinVew BeckVerw 328846) an ihrer abl Haltung zu Konfusionsgewinnen als Sanierungserträgen iRd § 3a festhält. FinVew BeckVerw 342209 akzeptiert mE iRe eines *Insolvenzplans* gem § 225a II InsO aber beide Gestaltungswege. Die hM differenziert zutr generell nicht nach der technischen Umsetzung (Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897, 1900; Förster/Hechtner, DB 17, 1536/38; Desens FR 17, 981/83; Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/66).

- 17 **cc) Zweckbindung.** Der Schuldenerlass des Gläubigers muss einer unternehmensbezogenen Sanierung iSd Abs 2 dienen, dh in Sanierungsabsicht erfolgen.
- 18 **2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3a I S 2, 3.** Der Unternehmer/MUer als StPfl hat im *Sanierungsjahr* ($W_j = K_j$) und im *Folgejahr* (bei abw W_j), dh im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses bestehende steuerl WahlRechte steuermindernd auszuüben. Es soll das „größtmögl Verlustausgleichsvolumen“ geschaffen werden, das als Teil des Verlusts des Sanierungsjahrs gem Abs III 2 Nr 8 mit dem Sanierungsertrag zu verrechnen ist, um eine Doppelbegünstigung zu vermeiden (BT-DrS 18/12128, 31); s auch Rz 33.

III. Unternehmensbezogene Sanierung, § 3a II

- 20 **1. Begriffsinhalt. – a) Legaldefinition.** Voraussetzungen für einen begünstigten Sanierungsertrag ist der vom StPfl zu erbringende Nachweis der Sanierungsbedürftig- und -fähigkeit des Unternehmens, der Sanierungseignung des betriebl begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger im Zeitpunkt des Schuldenerlasses (BT-DrS 18/12128, 31). Diese Kriterien entsprechen der langjährigen Rspr des BFH (BFH GrS 1/15 BStBl II 17, 393) und der Definition in Tz 4 des Sanierungserlasses (s zur Prüfungsfolge der FinVew Möbielbrock/Gragert FR 17, 994/95). Neu ist, dass der Schuldenerlass aus Sicht des Gläubigers *betriebl begründet* sein muss (s Rz 14; Desens FR 17, 981/83; Kanzler NWB 17, 2260/64). Zu den **Rechtsfolgen** s Rz 31 ff.
- 21 **b) Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens. – aa) Voraussetzungen.** Es ist nach obj Umständen zu prüfen, ob es ohne die Sanierungsmaßnahme mögl gewesen wäre, das Unternehmen auf Dauer nach kfm Gesichtspunkten rentabel und ertragsfähig fortzuführen. Dabei kommt es auf Liquidität, Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast, Fälligkeit der Verbindlichkeiten, Gliederung des BV, Ertragslage, Kapitalverzinsung und andere Umstände in allen Betrieben und im PV des StPfl an. Die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung eines Unternehmens ist für die Sanierungsbedürftigkeit nicht entscheidend (BFH GrS 1/15 BStBl II 17, 393 mwN).
- 22 **bb) Einzelfälle.** S zum *Einzelunternehmer* BFH X R 39/10 BStBl II 14, 572 und bei mehreren Betrieben BFH VIII R 37/84 BStBl II 85, 501; zum Erlass von Schulden der Gesamthand bei MUerschaften: BFH IV R 63/01 BStBl II 04, 9; BFH VIII R 64/96 BStBl II 98, 537; Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897/1901). Ebenso finden diese Kriterien für den Forderungsverzicht ggü einer KapGes Anwendung (Kanzler NWB 17, 2260/67; Förster/Hechtner DB 17, 1536/38). Der Gesetzgeber hat allerdings in Abs 2 keine Vermutung aufgenommen, dass die Sanierungsbedürftigkeit im Fall eines Gläubigerakkords oder Insolvenzplans zu vermuten ist (§ BFH IV R 63/01 BStBl II 2004, 9; BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393). Nach zutr hM bestehen Erleichterungen iRd Nachweispflicht wie unter dem Sanierungserlass (Desens FR 17, 981/84; Förster/Hechtner DB 17, 1536/38).
- 23 **c) Sanierungseignung/-fähigkeit des Schuldenerlasses.** Der Schuldenerlass muss im Zeitpunkt der Vereinbarung geeignet erscheinen, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren; die Ertragsfähigkeit des Unternehmens muss auf Dauer oder wenigstens bis zur Beendigung der geplanten Geschäftstätigkeit wiederhergestellt werden können. Maßgebende Indizien sind die Höhe der Verschuldung und des Erlasses, die Gründe, welche die Notlage bewirkt haben, die allg Ertragsaussichten sowie alle Umstände, die die Ertragsaussichten beeinflussen