

# Einkommensteuergesetz: EStG

Schmidt

39. Auflage 2020  
ISBN 978-3-406-74300-9  
C.H.BECK

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

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

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

**(2) Nicht erfasste Maßnahmen.** Zu diesen gehören nach hM ua die Aufrechnung, Schuldübernahmen oder andere Sanierungsbeiträge von Gläubigern (akzeptierte Preiserhöhungen; Minderung von Einkaufspreisen oder Barzuschüsse, s Förster/Hechtner DB 17, 1536, 1538; Kanzler NWB 17, 2260, 2265; Desens, FR 17, 981, 983).

**(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 (§ 5 Rz 513, 550 „Gesellschafterfinanzierung“; Rz 10). Die Ausbuchung infolge eines solchen Rangrücktritts ist einem Schuldenerlass iSd Abs 1 S 1 vergleichbar (Förster/Hechtner DB 17, 1536, 1538). Zu den weiteren Folgen s Rz 26, 27.

**(4) Debt-Equity-Swap.** Bei diesem erwirbt der Gläubiger einen Anteil 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*s der Forderung. Bei *Einbringung* der Forderung besteht das Risiko, dass die *FinVerw* (DStR 16, 2111) iRd § 3a an ihrer abl Haltung zu den vergleichbaren Konfusionsgewinnen unter dem Sanierungserlass festhält. Die *FinVerw* BeckVerw 342209 akzeptiert aber mE iRe eines *Insolvenzplans* gem § 225a II InsO beide Gestaltungswege. Die hM differenziert zutr generell nicht nach der technischen Umsetzung (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1900; Förster/Hechtner, DB 17, 1536, 1538; Desens FR 17, 981, 983; *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065, 1066).

**cc) Zweckbindung.** Der Schuldenerlass des Gläubigers muss einer unternehmensbezogenen Sanierung iSd Abs 2 dienen, dh in Sanierungsabsicht erfolgen.

**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 geminderten Sanierungsertrag iSd Abs 3 S 1 zu verrechnen ist (BT-Drs 18/12128, 31); s i Einz Rz 33.

### III. Unternehmensbezogene Sanierung, § 3a II

**1. Begriffsinhalt. – a) Legaldefinition.** Voraussetzungen für einen begünstigten Sanierungsertrag sind 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 *FinVerw Möhlenbrock/Grager* FR 17, 994, 995). Der Schuldenerlass muss aus Sicht des Gläubigers *betriebl begründet* sein (s Rz 14). Zu den **Rechtsfolgen** s Rz 31 ff.

**b) Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens. – aa) Voraussetzungen.** 21  
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, das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast, die Fälligkeit der Verbindlichkeiten, Gliederung des BV, die 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 MÜerschäften: 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, 2267; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1538). Der Gesetzgeber hat allerdings in Abs 2 keine Vermutung aufgenommen, dass die Sanierungsbedürftigkeit im Fall eines Gläubigerakkords oder Insolvenzplans zu vermuten ist (s BFH IV R 63/01 BStBl II 04, 9; BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393). Nach zutr hM bestehen Erleichterungen iRd Nachweispflicht wie unter dem Sanierungserlass (*Desens* FR 17, 981, 984; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1538).
- 23 **c) Sanierungseignung/Sanierungsfähigkeit 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 können. Der tatsächl Erfolg ist nicht entscheidend (BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393 mwN).
- 24 **d) Sanierungsabsicht.** Diese liegt vor, wenn der Erlass nach den Vorstellungen des Gläubigers erfolgt, um den Zusammenbruch des notleidenden Unternehmens zu verhindern und um auf Dauer gesehen dessen finanzielle Gesundung zu erreichen (s Abs 2: „zum Zwecke der Sanierung“). Dieses Gläubigerinteresse muss im Zeitpunkt des Schuldenerlasses ein maßgebend mitentscheidender Grund für den Erlass sein. Es kann im Fall des Gläubigerakkords vermutet werden. Die BFH-Rspr hierzu ist jedoch nicht einheitl (BFH GrS 1/15 BStBl II 17, 393 mwN).
- 25 **e) Schuldenerlass durch Gesellschafter/Mitunternehmer. – aa) Drittvergleich.** Der Schuldenerlass des Ges'ters kann auf Grundlage eines Drittvergleichs betriebl begründet sein, zB wenn dieser mit den Gläubigern zusammenwirkt (*FinVerw BeckVerw* 268796; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1539; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1900; *Desens* FR 17, 981, 983).
- 26 **bb) Kapitalgesellschaft als Schuldner.** Ist ein Forderungsverzicht des Ges'ters durch das *Gesellschaftsverhältnis* veranlasst, ist zw den Folgen für den werthaltigen Teil (verdeckte Einlage) und für den nicht werthaltigen Teil der Schuld zu unterscheiden (BFH GrS 1/94, BStBl II 98, 307). Es liegt grds auch für den Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung keine betriebl Veranlassung gem § 3a II vor, da diese nur einheitl bestimmt werden kann und der Ges'ter durch den Verzicht seine Beteiligung erhalten will (*FinVerw BeckVerw* 268796; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1901; *Desens* FR 17, 981, 983; aA *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1539); Ausnahmen sind uU denkbar, wenn der Ges'ter durch den Verzicht/Erlass keinen weitergehenden Sanierungsbeitrag als die anderen Gläubiger erbringt (*Blümich/Krumm*, § 3a Rz 27). Das Erlöschen von Ges'terforderungen iRe Insolvenzplanes gem § 225 InsO ist nicht allein wegen der insolvenzrechtl Nachrangigkeit gem § 39 I Nr 5 InsO durch das GesVerhältnis veranlasst; entscheidend ist, ob der Ges'ter (etwa durch einen Rangrücktritt) eine Verknüpfung von Forderung und Beteiligung geschaffen hat (zutr *Blümich/Krumm*, § 3a Rz 27). Ein *spezifizierter Rangrücktritt des Ges'ters* gem § 5 IIa (Rz 8) wird idR vollständig durch das GesVerhältnis veranlasst sein.
- 27 **cc) Mitunternehmerschaft als Schuldner.** Hier besteht kein Bedürfnis für die StBefreiung gem § 3a. Ges'terdarlehen eines MÜers sind funktionales Eigenkapital (BFH IV R 1/15 BStBl II 17, 943). Verzichtet der MÜer auf die Forderung, liegt unabhängig von deren Werthaltigkeit und der Veranlassung des Verzichts durch das GesVerh eine Einbringung aus dem SonderBV in die Gesamthand gem § 6 V S 3 Nr 1 zum Buchwert vor; eine BV-Mehrung gem Abs 1 S 1 entsteht

bei der Gesellschaft nicht (§ 6 Rz 699; *Herbst/Stegemann* DStR 17, 2081, 2082; *Uhländer* DB 17, 2761, 2767; diff § 15 Rz 550). Ein spezifizierter Rangrücktritt gem § 5 IIa (Rz 8) führt zum Nichtansatz der Forderung im SonderBV des MUers und der Verbindlichkeit bei der Gesamthand (BFH II R 64/14 BStBl II 17, 104) § 6 V S 3 erfasst diesen Vorgang mangels Verzichts und Einbringung der Forderung in die Gesamthand nicht. Forderung und Verbindlichkeit bestehen fort, sind aber nicht mehr auszuweisen. ME müssen Forderung und Verbindlichkeit erfolgsneutral ausgebucht werden. Ein Verlust im SonderBV des MUers (und ein Ertrag bei der Gesamthand) sollten entspr der Grundsätze zur korrespondierenden Bilanzierung nicht entstehen, da weder die Forderung veräußert (BFH VIII R 5/03 BFH/NV 2005, 1523) noch die MUerschaft oder die MUerstellung beendet werden.

**dd) Mitunternehmer als Schuldner.** Der Erlass einer Schuld des MUers im SonderBV führt idR mangels einer unternehmensbezogenen Sanierung nicht zu einem Sanierungsertrag gem Abs 1, auch wenn das SonderBV zum Betrieb der MUerschaft gehört (s aber bei deren Haftung für die Schuld BFH IV R 31/96 BStBl. II 97, 690; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1902).

**2. Nachweis durch den Schuldner.** Die dargestellten Kriterien sind vom StPfl nachzuweisen. Die Nachweispflicht führt nicht zu einem faktischen Wahlrecht (glA *Kanzler* NWB 17, 2260, 2267; aA *Desens* FR 17, 981, 984; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1539). Der Gesetzgeber hat § 3a für Neufälle nicht antragsgebunden ausgestaltet; diese Wertung würde durch ein faktisches Wahlrecht unterlaufen. Zudem verbietet die Gleichbehandlung mit den Fällen des Abs 5 die Annahme eines faktischen Wahlrechts, da dieses iRd Abs V mangels Verweises auf Abs 2 nicht besteht (Rz 45).

#### IV. Rechtsfolgen, § 3a III, IIIa

**1. Steuerbefreiung des Sanierungsertrags.** Sind die Voraussetzungen des Abs 2 erfüllt, ist der Sanierungsertrag iHd vollen BV-Mehrung/BE stfrei (Abs 1 S 1). Anders war dies unter dem Sanierungserlass, bei dem der zu befreiende Betrag um verschiedene Abzugsposten zu kürzen war. Der stfreie Betrag aus dem Schuldenerlass ist ggf außerbilanziell zu kürzen. Die gem § 3c IV nicht abzugsfähigen Aufwendungen sind eigenständig (ggf außerbilanziell) hinzurechnen (*Blümich/Krumm*, § 3a Rz 32). Zur Kürzung von Verlustpotenzialen des Sanierungsjahrs und vorgetragener Verluste gem Abs 3, 3a s Rz 35 ff.

**2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3a I 2, 3. – a) Steuerfreier Sanierungsertrag.** Liegt ein stfreier Sanierungsertrag iSd Abs 1 S 1 vor, sind gem Abs 1 S 2, 3 steuerl Wahlrechte zwingend stmindernd auszuüben. Dies soll zur Erhöhung eines Verlusts im Sanierungsjahr führen (s Rz 18). Dieser Verlust ist aber nicht von dem stfreien Sanierungsertrag abzuziehen (Rz 31), sondern nach der gesetzl Rangfolge gem Abs 3 S 2 Nr 8 mit dem geminderten Sanierungsertrag iSd Abs 3 S 1 zu verrechnen. Das FA kann gem Abs 1 S 2/3 die Besteuerungsgrundlagen so festsetzen, als habe der StPfl die Wahlrechte iSd Abs 1, 2, 3 ausgeübt, wenn er dieser der Pflicht nicht nachkommt (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1902; *Kanzler* NWB 17, 2260, 2265). Abs 1 S 2/3 wirken überschießend, wenn im Sanierungsjahr durch die Wahlrechtsausübung neue Verluste geschaffen werden und der geminderte Sanierungsertrag schon mit den vorjahresbezogenen Posten gem Abs 3 S 2 Nr 1–7 vollständig verrechnet werden kann. Dennoch ist die gesetzl Regelung eindeutig (*Desens* FR 17, 981, 989). Aus dem Gesetz ergibt sich zwar nicht, dass die Pflicht zur gewinnmindernden Ausübung der steuerl Wahlrechte der Höhe nach auf den Betrag des geminderten Sanierungsertrags gem Abs 3 S 2 zu begrenzen ist; die Vorschrift ist aber insoweit teleologisch zu reduzieren, da in diesem Fall eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen ist (s *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1543).

- 33 **b) Steuerliche Wahlrechte. – aa) Persönliche Reichweite.** Erfasst werden Wahlrechte mit Wirkung für die Gewinnermittlung, die im zu sanierenden Unternehmen im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (Rz 18) ausgeübt werden können (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1542).
- 34 **bb) Begriff. – (1) Regelbeispiel** gem Abs 1 S 3 ist die TW-AfA (§ 6 I Nr 1 S 2/§ 6 I Nr 2 S 2). Str ist, ob das Wahlrecht auch auszuüben ist, wenn sich gem § 8b III S 3 KStG iVm R 7.1. Abs 1 KStR aus der TW-AfA keine Gewinnauswirkung ergibt (zutr vern *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1902; *Förster/Hechtner* DStR 17, 1536, 1543). – **(2) Der Grundtatbestand** des Abs 1 S 2 umfasst bilanzielle und außerbilanzielle steuerl Wahlrechte (zu weitgehend *Kanzler* NWB 17, 2260, 2265). Dies sind solche gem § 5 I 2 (s § 5 Rz 64 mit Aufzählung), die ohne Bindung an die HB ausgeübt werden können (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1542, auch zu Einzelfragen); nicht dazu gehören wegen des Gesetzesvorbehalts Wahlrechte in Verwaltungsverfahren (str, zutr *Desens* FR 17, 981, 989; aA *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1542; *Kanzler* NWB 2260, 2265). – **(3) § 6b, § 6c, § 7g.** Die Wahlrechte zur Rücklagenbildung oder zum Abzug eines Investitionsabzugsbetrags müssen wegen der mögl Nachteile im Fall der Nichtinvestition nicht ausgeübt werden (str). Das Gesetz kann insoweit teleologisch reduziert werden (str, glA *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1902; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1542; aA *Desens* FR 17, 981, 989; *Kanzler* NWB 17, 2260, 2265).
- 35 **3. Verbrauch von Verlusten, Vorträgen und Steuerminderungspositionen, § 3a II 2 ff, IIIa. – a) Normzweck.** Vermieden werden soll eine Doppelbegünstigung des StPfl, die eintreten würde, wenn ein stfreier Sanierungsertrag in Anspruch genommen werden und daneben negative Einkünfte des Sanierungsjahrs iRe Verlustvortrags gem § 10d IV zeitl unbefristet vorgetragen werden könnten (BT-Drs 18/12128, 31; zur Doppelbegünstigung s auch BFH GrS 1/15 BStBl II 17, 393). § 3a III S 2 regelt daher umfassend den Verbrauch von Verlustpotenzialen des StPfl, wenn ein der Sanierungsertrag gem Abs 1 S 1 stfrei zu stellen ist (Rz 31). Speziellere Regelungen zu Abs 3 S 2 enthalten § 8c II KStG und § 7b II GewStG.
- 36 **b) Technik.** Im ersten Schritt für die Ermittlung des Untergangs von Verlustpositionen ist der Sanierungsertrag um die nichtabzugsfähigen Aufwendungen iSd § 3c IV zu kürzen. Ergebnis ist der sog. *geminderte Sanierungsertrag* als Nettogröße (*Desens* FR 17 981, 986). Es werden anschließend die in Abs 3 S 2 Nr 1–13 enthaltenen Posten bis zu Höhe des geminderten Sanierungsertrags verbraucht. Technisch setzt das Gesetz dies um, indem die Posten gem Abs 3 S 2 Nr 1–13 nacheinander vom geminderten Sanierungsertrag abzuziehen sind (BT-Drs 18/12128, 32). Posten aus dem Katalog, die von dem geminderten Sanierungsertrag vollständig abzuziehen sind, bleiben für Verlustfeststellungen und sonstige Feststellungen endgültig außer Ansatz (§ 3a 3 S 5). Verbleibt nach der Verrechnung des geminderten Sanierungsertrags mit allen Posten des Katalogs gem Abs 3 S 2 Nr 1–13 (und ggf den Posten eines Dritten, Abs 3 S 3, Abs 3a) ein positiver Restbetrag, ist dies der *verbleibende Sanierungsertrag* (Abs 3 S 4). Dieser Betrag umschreibt den Nettovorteil, den der StPfl nach Einsatz seines gesamten StMinderungspotenzials wirtschaftl aus der StBefreiung des Sanierungsertrags erzielt (s auch § 3c Rz 27). Sind keine verrechenbaren Posten iSd Abs 3 2 Nr 1–13, vorhanden, ist der Sanierungsertrag iSd Abs 1 S 1 stfrei; daneben hat der StPfl die nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem § 3c IV zu tragen. Die Verrechnung gem Abs 3 S 2 ist nur Rechtsfolge eines positiven geminderten Sanierungsertrags, nicht aber Voraussetzung der StBefreiung des Sanierungsertrags iSd Abs 1 S 1 ist (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1903).
- 37 **c) Fallgruppen. – aa) Zeitliche Anknüpfung.** Die im Katalog des Abs 3 S 2 enthaltenen Posten knüpfen zT an festgestellte Beträge (Nr 1) oder festgestellte Verluste zum Ende des Vorjahres des Sanierungsjahres (Nr 3, 5, 7, 11, 13)

an. Der geminderte Sanierungsgewinn verringert diese Posten nach Maßgabe der gesetzl Reihenfolge, sodass sie sich im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses hinsichtl anderer BV-Mehrungen/BE nicht mindernd auswirken können. Knüpft das Gesetz aber an das *Sanierungsjahr/Folgejahr* an, mindert der geminderte Sanierungsertrag die im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (Rz 18) erst entstehenden Verlustpotenziale (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1541). Auch ein Verlustrücktrag ins Sanierungsjahr ist zu verrechnen (Nr 12).

**bb) Anknüpfung an Unternehmen und Steuerpflichtigen. – (1) § 3a III 2 38**

**Nr. 1–8.** Diese Posten erfassen Verluste des zu sanierenden Unternehmens und der MÜer aus den Vorjahren oder dem Sanierungsjahr. – **(2) Abs 3 Nr 9–11, 12.** Diese Posten erfassen Verluste, die nicht zwingend auf der unternehmerischen Tätigkeit beruhen. Dies ist iErg gerechtfertigt (*Desens* FR 17, 981, 986; krit *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065, 1068). **Nr 9** ordnet nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs (BT-Drs 18/12128, 32) und nach hM auch eines vertikalen Verlustausgleichs an, dass der ausgleichsfähige „Verlust“ aus den „anderen“ Einkunftsarten des StPfl im Sanierungsjahr (aber kein Verlust gem § 20 VI) mit dem geminderten Sanierungsertrag zu verrechnen ist (str, glA *Desens* FR 17 981, 987; *Kanzler* NWB 17, 2260, 2270; aA *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1541). **Nr 10** verlangt die Verrechnung eines Verlustvortrags gem § 10d zum Ende des Vorjahres mit dem geminderten Sanierungsertrag und **Nr 11 Buchst a–g** mit den dort genannten Verlusten des StPfl aus besonderen Verrechnungskreisen in der vorgegebenen Reihenfolge. „Sonstige Verluste“ (Nr 11 Buchst g) sind nach hM festgestellte Verluste gem § 20 VI und § 22 Nr 3 S 4 (*Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1541; *Kanzler* NWB 17, 2260, 2270). Ein im sog Verlustverrechnungstopf gem § 43a III 2 ff (§ 43a Rz 3) erfasster Verlust aus § 20 kann mE aber verrechnet werden. Zu Nr 12s Rz 22. – **(3) Abs 3 S 2 Nr 13.** Auch Zins- und EBITDA-Vorträge sind zu mindern (krit *Desens* FR 17, 981, 988; zur Organschaft s BT-Drs 18/12128, 32).

**cc) Untergang von Verlusten bei einer nahestehenden Person, § 3a III 39**

**3.** Ist nach der Minderung des geminderten Sanierungsertrags um die Posten gem Abs 3 S 2 Nr 1 bis 13 beim zu sanierenden Unternehmer/MÜer noch ein Restbetrag vorhanden, kann dieser bei einer nahestehenden Person Posten iSd Abs 3 S 2 Nr 1–13 mindern und zum Untergang bringen. Dies gilt auch für die GewSt (§ 7b II 2 GewStG). Abs 3 S 3 enthält eine Missbrauchsvorschrift für den Fall, dass Schulden von einer nahestehenden Person innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen (zB gem § 6 III EStG, 20, 24 UmwStG) übertragen worden sind. Das Gesetz will Übertragungen treffen, durch die Sanierungsertrag und Verlustpotenziale gem Abs 3 S 2 Nr 1–13 getrennt werden (s *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065, 1068: Einbringung eines Betriebs samt Schulden in eine Tochter-KapGes unter Verbleib von Verlustvorträgen bei der Mutter-KapGes; anschließender Schuldenerlass durch die Gläubiger der Tochter-KapGes). Beziehungen, die ein Nahestehen zw übertragendem und übernehmendem Rechtsträger begründen, können familien-, gesellschafts- und schuldrechtl oder auch rein tatsächl Art sein (BT-Drs 18/12128, 32; s vertiefend *Desens* FR 17, 981, 989ff mit Beispielen).

**d) Ehegatten, § 3a III 2, IIIa. 40**

Nach der Gesetzesbegründung sind bei *zusammenveranlagten* Ehegatten auch die lfd negativen Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen (BT-Drs 18/12128, 32). Dies ist abzulehnen, da die Mithaftung des Ehegatten nach dem Normzweck nicht gerechtfertigt ist (*Kanzler* NWB 17, 2260, 2270; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536, 1541). Durch das „JStG 19“ (BGBl I 19, 2451) sichert der Gesetzgeber diese Sichtweise nunmehr für alle Fälle, in denen § 3a zur Anwendung kommt (Rz 4, 5) gesetzl ab (BT-Drs 19/1409, 40). Es handelt sich um eine Verrechnung iRd Abs 3 S 2, nicht des Abs 3 S 3. Der Verbrauch von Verlustpotenzial des anderen Ehegatten lässt sich durch die Wahl der getrennten Veranlagung im Sanierungsj verhindern.

**V. Verfahrensrechtliche Regelungen, § 3a IV**

- 41 **1. Besondere Feststellungen, § 3a IV 1, 2.** § 3a IV enthält verfahrensrechtlich Regelungen für die Fälle, in denen iRe Betriebs iSd § 180 I Nr 2 Buchst b AO oder auf Ebene einer MUerschaft (§ 180 I Nr 2 Buchst a AO) der Sanierungsertrag erzielt und die Einkünfte gesondert (und einheitl) festgestellt werden. Das zuständige Feststellungs-FA hat den Sanierungsertrag und die nach § 3a III 2 Nr 1 – 6, 13 mindernden Beträge gesondert (und einheitl) festzustellen (BT-Drs 18/12128, 32). Zu § 3c IV s § 3c Rz 28. Auf Ebene des MUers ist der geminderte Sanierungsbetrag (Abs 3 S 1) zu bestimmen und die Verrechnung gem Abs 3 S 2 vorzunehmen. Die Feststellungen gem Abs 4 können mit den Feststellungen gem § 180 I Nr 2 Buchst a AO verbunden werden. Einspruchs- und klagebefugt ist die MUerschaft als Prozessstandschafterin (§ 352 I Nr 1 AO/§ 48 I Nr 1 FGO, s *Kanzler NWB* 17, 2260, 2272).
- 42 **2. Korrekturvorschriften, § 3a III 3, 4.** Die Regelungen enthalten eigene Korrekturvorschriften, um Verlust- und sonstige Feststellungen zu ändern, falls in den festgestellten Beträgen auch gem Abs 3 S 5 untergegangene Beträge enthalten sind oder sich diese Beträge (etwa nach einer BP) ändern.

**VI. Unternehmerbezogene Sanierung, § 3a V**

- 45 **1. Erweiterung gegenüber Sanierungserlass.** Abs 5 S 1 regelt sog *unternehmerbezogene* Sanierungen, die unter dem Sanierungserlass (s *BMF BStBl* I 10, 18) zT nicht erfasst waren. Die Voraussetzungen des Abs 2 zur unternehmensbezogenen Sanierung, insb die Sanierungsbedürftigkeit/-eignung, müssen nicht erfüllt sein. Auf die Nachweis- und Mitwirkungspflichten des Abs 2 kommt es ebenfalls nicht an (*Desens FR* 17, 981, 984). Abs 5 normiert Fälle der persönl Billigkeit (*Kanzler NWB* 17, 2260, 2266).
- 46 **2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen. – a) Erfasste Maßnahmen.** Abs 5 S 1 nennt als begünstigte Fälle den Schuldenerlass aufgrund der Restschuldbefreiung (§ 286 InsO), iRe außergerichtl Schuldenbereinigungsplans gem §§ 304 ff InsO zur Vermeidung einer Verbraucherinsolvenz, auf Grund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren durch die Gläubiger zugestimmt oder wenn diese Zustimmung durch das Insolvenzgericht ersetzt wurde. Der Katalog des Abs 5 ist abschließend (BT-Drs 18/12128, 31).
- 47 **b) Betriebsvermögensmehrungen; Betriebseinnahmen.** Der Sanierungsertrag muss zu BV-Mehrungen oder BE führen. Abs 5 erfasst iErg hauptsächl Einzelunternehmer. Gewinne aus einer erteilten Restschuldbefreiung sind erst im Jahr der Restschuldbefreiung zu berücksichtigen (BFH X R 4/15 BStBl II 17, 786). Das Erlöschen einer Verbindlichkeit iRe Restschuldbefreiung, die in einer Aufgäbebilanz gem § 16 III erfasst war, wirkt auf diese gem § 175 I 1 Nr 2 AO zurück (BFH X R 4/15 BStBl II 17, 786; BT-Drs 18/12128, 33).
- 48 **c) Keine Geltung von § 3a I 2.** Steuerl Wahlrechte sind iRd Abs 5 nicht gewinnmindernd auszuüben (*Kanzler NWB* 17, 2260, 2272).
- 49 **d) Rechtsfolgen.** Der geminderte Sanierungsertrag gem Abs 1 S 1 ist stfrei. Abs 3 gilt gem Abs 5 S 2 entsprechend.

**§ 3b Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit**

(1) Steuerfrei sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, soweit sie

1. für Nachtarbeit 25 Prozent,
2. vorbehaltlich der Nummern 3 und 4 für Sonntagsarbeit 50 Prozent,

3. vorbehaltlich der Nummer 4 für Arbeit am 31. Dezember ab 14 Uhr und an den gesetzlichen Feiertagen 125 Prozent,  
 4. für Arbeit am 24. Dezember ab 14 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 Prozent

des Grundlohns nicht übersteigen.

(2) <sup>1</sup> Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 Euro anzusetzen. <sup>2</sup>Nacharbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. <sup>3</sup>Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. <sup>4</sup>Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

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

1. Für Nacharbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr erhöht sich der Zuschlagsatz auf 40 Prozent,
2. als Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit gilt auch die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr des auf den Sonntag oder Feiertag folgenden Tages.

Lohnsteuer-Richtlinien: LStR 3b/LStH 3b

**1. Allgemeines.** – (1) **Zeitliche Anwendung.** Zur Rechtsentwicklung s 1 26. Aufl; zu Übergangsregelungen s. 31. Aufl. – (2) **Inhalt und Zweck.** § 3b enthält eine sachl StBefreiung ausschließl für Arbeitszeitzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit bei § 19-Einkünften. Die Regelung subventioniert ArbG und ArbN (krit zur Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip BFH VI R 50/09 BStBl II 11, 43). Zur Verhältnißigkeit s 26. Aufl und BFH VI B 69/08 BStBl II 09, 730. – (3) **Restriktive Auslegung.** Der BFH hat eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung des § 3b stets abgelehnt (BFH VI B 69/08 BStBl II 09, 730 m. w.N.). Zulagen für andere Erschwernisse sind nicht steuerbefreit (BFH VI R 6/09 BStBl II 12, 144; BFH VI R 30/16 BStBl II 17, 644). – (4) **Persönlicher Geltungsbereich.** Unbeschr/beschr stpfl ArbN, auch bei Pauschalierung nach § 40a (LStR 3b I 7). Zum unbeschr stpfl Grenzgänger s BFH VI R 48/12 BFH/NV 14, 341 (auch zur ArbN-Freizügigkeit). – (5) **Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung.** Bei Ges'tergeschäftsführern und Ges'terangestellten von KapGes sind die Zuschläge idR vGA, da von diesen die Arbeit zu den begünstigten Zeiten als Ges'terbeitrag verlangt werden kann. Durch einen betriebsinternen Fremdvergleich kann die Veranlassung durch das Ges'Verhältnis widerlegt werden (BFH I R 111/03 BStBl II 05, 307; BFH VIII R 31/05, BStBl. II 07, 393; BFH VIII R 27/09 BFH/NV 12, 1127; zum Ges'ter mit faktischer Geschäftsführerstellung s zutr FG Mster, EFG 16, 671).

**2. Steuerfreie Zuschläge, § 3b I. – a) Zuschläge neben dem Grundlohn, 2 § 3b I HS 1. – aa) Zuschlag.** Für die tatsächl geleistete begünstigte Tätigkeit muss eine Grundvergütung geschuldet werden, zu der ein besonders vereinbartes Entgelt (Zuschlag) für die Sonn-, Feiertags- und Nacharbeit hinzutritt (BFH VI B 72/10 BFH/NV 11, 254). Der Anspruch des ArbN auf den Zuschlag kann auf Gesetz (zu § 11, § 6 V ArbZG s Küttner „Sonn- und Feiertagsarbeit“, Rz 12, 15 und „Nacharbeit“, Rz 5), Tarifvertrag, Betriebs- oder Einzelvereinbarung beruhen. Bei einer Nettolohnvereinbarung muss der Zuschlag neben dem vereinbarten Nettolohn gezahlt werden (LStR 3b I S 2, 3).

**bb) Zuschlag „für“ Arbeit zu den begünstigten Zeiten. – (1) Anspruch 3 des Arbeitnehmers.** Damit ein abgrenzbares Entgelt „für“ Sonn-, Feiertags- oder Nacharbeit gewährt wird, muss die maßgebl Anspruchsgrundlage einen Bezug zu der tatsächl zu leistenden Nacht-, Feiertags- und Sonntagsarbeit des ArbN und der



Lohnhöhe für diese Tätigkeit herstellen sowie aus Sicht des ArbG den Zweck haben, diese Tätigkeit zu vergüten (BFH VI R 27/10 BStBl II 12, 288; BFH VI R 30/16 BStBl II 17, 644; zur Abgrenzbarkeit des Zuschlags s BFH VI R 50/09 BStBl II 2011, 43; BSG B 12 R 18/11 R, BSGE 112, 295 zu einem variablem Grundlohn mit variablen Zuschlägen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit, die sich wechselseitig beeinflussen; FG BaWü EFG 19, 868, Rev VI R 16/19 zu einer variablen Zulage als Grundlohnergänzung). Ist die Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit zugleich Mehrarbeit, kann die Mehrarbeit über einen (höheren) Grundlohn entlohnt werden und dem ArbN nur für Arbeit zu den in Abs 1, 3 begünstigten Zeiten ein Zuschlag gewährt werden; hierin liegt keine verdeckte einheitl Grundlohnabrede (LStR 3b I 4, V). – **(2) Beispiele.** Nicht stfrei ist eine betragsmäßig feste und fortlaufend geschuldete Zulage, die auch die Erschwernis, zu den in Abs 1, 3 genannten Zeiten arbeiten zu müssen, ausgleicht (s zu *Wechselschichtzulagen* BFH IX R 81/98 BStBl II 05, 888; zu einer *Offshorzulage* FG Nds EFG 15, 2165 rkr; zu *Bereitschaftsdienstzulagen* BFH VI R 61/14 BStBl II 17, 718). Ein *Mischzuschlag* ist ein auf getrennten Ansprüchen des ArbN für verschiedene Erschwernisgründe beruhender, einheitl gezahlter Betrag, der nur zT stfrei sein kann. Er kann nach obj Kriterien in ein stfreies und stpfl Entgelt aufgeteilt werden, wenn nach der Zweckbestimmung des ArbG auf die unterschiedl Ansprüche des ArbN gezahlt wird (BFH VI R 79/86 BStBl II 91, 8; LStR 3b V 4). Wird vom ArbG nach seiner Zweckbestimmung der Zahlung nur die nicht stfreie Erschwernis (zB *Mehrarbeit*) vergütet, ist der Zuschlag nicht aufteilbar und stpfl (LStR 3b V 1 Nr. 3). Nicht stfrei sind daher trotz der Berechnung des Zuschlags anhand der tatsächl geleisteten Tätigkeit des ArbN zu den begünstigten Zeiten die Zuschläge gem § 17a, § 17b EZulV, die nach ihrer Zweckbestimmung nur die Wechselschichtbelastung entlohnen (BFH VI R 30/16 BStBl II 17, 644).

- 4 **cc) Tatsächliche Arbeitsleistung.** Der ArbN muss während der Zeiten iSd Abs 1, 2 tätig sein. Hierunter fallen auch Zeiten für Telefonrufbereitschaft, Wäsche, Schichtübergabe, Pausen (BFH VI R 64/96 BStBl II 02, 883; LStR 3b VI S 2) und Reisezeiten (FG Ddorf EFG 19, 1662, Rev VI R 28/19). Die tatsächl Arbeitsleistung kann durch jedes Beweismittel nachgewiesen werden (BFH VI R 56/90 BStBl II 91, 298; s auch LStR 3b VI 6 und Rz 5; FG BW EFG 17, 1076, rkr zum nachträgl Nachweis iRd EST-Veranlagung). Nicht stfrei sind Zuschläge, die iRd Entgeltfortzahlung gezahlt werden, da ihnen keine tatsächl Arbeitsleistung zugrunde liegt (BFH VI B 69/08 BStBl II 09, 730 zum MuSchG). Erwirbt der ArbN durch Sonn-, Feiertags-, Nachtarbeit einen Anspruch auf vergüteten Freizeitausgleich, ist weder der Lohn für diesen Tag noch eine Barabgeltung, die der ArbG oder ArbN statt des Freizeitausgleichs wählen, stfrei, da es sich nur mittelbar um stfreie Zuschläge handelt (BFH IX R 55/04 BFH/NV 06, 712; BFH IX R 27/05 BFH/NV 06, 1274). Gleiches gilt, wenn der ArbN vor der Entstehung seines Zuschlaganspruchs wählt, ihm den stfreien Betrag auf einem Zeitwertkonto (anders bei Gutschrift eines Geldanspruchs, Rz 7) gutzuschreiben und dieser „Freizeitanspruch“ später in Geld abgefunden wird (*OFD Efm 1.11.12 S 2343 A-38-St 222, juris*).
- 5 **dd) Pauschalierung.** Zum Nachweis der tatsächl geleisteten Arbeit während begünstigter Zeiten und der Einhaltung der vH-Sätze ist eine Einzelaufstellung erforderl (BFH VI R 18/11 BStBl II 12, 291). Abschlagszahlungen dürfen stfrei nur als Vorschüsse auf einen noch durch Einzelabrechnung zu ermittelnden stfreien Betrag ausgezahlt werden. Diese Abrechnung (bei unterjährigem Ausscheiden des ArbN oder zum Ende des Kj, § 41b I 1) ist unverzichtbar und nicht nachholbar (BFH VI R 18/11 BStBl II 12, 291; BFH VI R 48/12, BFH/NV 14, 341; BFH VI B 123/03 BFH/NV 04, 335). Ausnahmsweise ist sie entbehr, wenn fast ausschließl *Nachtarbeit* geleistet wird und die Vorschüsse realitätsgerecht sind (BFH VI R 16/08 BFH/NV 10, 201). Nicht ausreichend ist es, stfreie Zuschläge nach