

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., Dr. Roland Wacker, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Begründet von Prof. Dr. Ludwig Schmidt

37. Auflage 2018. Buch. Rund 2627 S. In Leinen

ISBN 978 3 406 71503 7

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

[Steuern > Einkommensteuer, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' is written in a smaller, red, all-caps sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

recht, diese erfolgswirksam zu vereinnahmen oder die AK der Beteiligung erfolgsneutral zu kürzen (§ 6 Rz 73; § 4 Rz 460 „Zulagen/Zuschüsse“). Ob im VZ der Vereinnahmung sowohl eine Kürzung der AK als auch eine außerbilanzielle Korrektur der BE gem § 3 Nr 71 mögl ist, ist str (vern *Grager* 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 weder sonstiger Bezug für eine Kapitalüberlassung gem § 20 I Nr 1 iVm § 20 III noch gem § 22 Nr 3 stpfl. § 3 Nr 71 ist insoweit deklaratorisch (aA von *Cölln* DStR 16, 2560/62f; glA *Grager* NWB 17, 2326/2329). Es ist *im PV* auch keine zwingende Kürzung der AK der Beteiligung entspr EStR 21.5 I vorzunehmen (§ 6 Rz 71). Hierdurch würde die StBefreiung unterlaufen, denn § 3 Nr 71 würde den dann höheren Veräußerungsgewinn nicht freistellen (zutr *HHR/Buge* § 3 Nr 71 Rz 9; *Grager* 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 zul Einsatz von Fremdkapital § 3 Nr 71 Buchst a S 2. – **(c) Höhe der StBefreiung.** Die Zuschüsse dürfen 20% der AK und nunmehr 100000 € nicht überschreiten (maximale AK der Beteiligung damit 500000 €). – **(3) Exitzuschuss, § 3 Nr 71 Buchst b.** – **(a) Normzweck.** Der Zuschuss soll bei natürl Personen pauschalierend nach einem Beteiligungserwerb mit Erwerbsszuschuss die bei der späteren Veräußerung entstehenden Steuern kompensieren (BT –Drs 18/12128, S 33). – **(b) Stbarkeit des Zuschusses und Wirkung der StBefreiung.** Der dem Veräußerer gewährte Exitzuschuss ist bei als Zahlung eines Dritten Bestandteil des Veräußerungspreises und damit eine BE bei Beteiligungen im BV oder gem §§ 17, 20 II (*Grager* NWB 17, 2326/32; v*Cölln* DStR 17, 1185/90). *Im BV* führt § 3 Nr 71 Buchst b zu einer außerbilanziellen Korrektur der zuvor erfassten BE; *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 Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.

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

1. den auf Grund einer Verpflichtungsübertragung im Sinne des § 4f Absatz 1 Satz 1 in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nachfolgenden

- 14 Jahren verteilt abziehbaren Aufwand des zu sanierenden Unternehmens, es sei denn, der Aufwand ist gemäß § 4f Absatz 1 Satz 7 auf einen Rechtsnachfolger übergegangen, der die Verpflichtung übernommen hat und insoweit der Regelung des § 5 Absatz 7 unterliegt. 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
 - 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. 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
 - a) Zinsvortrag nach § 4h Absatz 1 Satz 5,
 - b) 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. ³Wurden verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des Absatzes 3 Satz 2 bereits festgestellt oder ändern sich die nach Absatz 3 Satz 2 mindernden Beträge, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

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

Übersicht	Rz
I. Allgemeines	
1. Regelungserlass	1
2. Inkrafttreten	2
3. Zeitliche Anwendung	6
4. Persönl Anwendungsbereich	7
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, Vorträgen und Steuerminde- rungsposten (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 gem Art. 6 Abs. 2 SchädStPraktG erst nach Feststellung der EU-Kommission in Kraft, dass die Regelungen entweder keine oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen (§ zu den aufgeworfenen Fragen BFH X R 23/13, BStBl II 15, 696; *Desens* FR 17, 981/82). Diese ist bis zum Redaktionsschluss nicht ergangen.
- 3 **3. Zeitliche Anwendung. – a) Schuldenerlass bis zum 8.2.17 (sog Altfälle). – aa) Keine Rückwirkung des § 3a. – (1) BMF.** § 52 Abs 4a S 1 sieht für den Fall des Inkrafttretens der Neuregelungen eine StBefreiung gem § 3a nur für Schuldenerlasse *nach dem 8.2.17* vor. Ist ein Schuldenerlass (zB durch Forderungsverzicht der Gläubiger oder gerichtl Zustimmung zum Insolvenzplan) bis zum 8.2.17 „endgültig vollzogen“, kann die StBefreiung des Sanierungsertrags entspr BMF BStBl I 17, 741 nur nach dem Sanierungserlass (BMF BStBl I 03, 240/BStBl I 10, 18) erfolgen. Durch die aufeinander abgestimmten Regelungen in BMF BStBl I 17, 741 und in § 52 Abs 4a sollte für Schuldenerlasse bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des GrS 1/15 Vertrauensschutz gewährt werden (§ Uhländer DB 17, 1224/31 f; *Möhlenbrock/Grager* FR 17, 994/96) und die Behandlung der Altfälle vom Erfordernis einer Genehmigung der EU-Kommission und des Inkrafttretens des § 3a abkoppeln (§ auch Uhländer DStR 17, 2761/63). – **(2) BFH.** BFH I R 52/14 DStR 17, 2322 und BFH X R 38/15 DStR 17, 2326 sind dem jedoch nicht gefolgt und haben die Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung als vereinbar angesehen. Der Gesetzgeber hätte auch die rückwirkende StBefreiung von Sanierungserträgen selbst regeln müssen.
- 4 **bb) Folgerungen.** Die *FinVerw* muss nach den Entscheidungen des BFH verbindl Auskünfte nicht gem § 130 II Nr 4 AO iVm § 2 III, IV StAuskV zurückzunehmen, wenn der zugrunde liegende Schuldenerlass vollzogen oder die ESt insoweit gestundet wurde (*Geerling/Hartmann* DStR 17, 752/55; *Märtens juris-PR SteuerR* 51/2017 Anm 1). Für nicht durch eine verbindl Auskunft/Zusage abgesicherte Altfälle fehlt für die StBefreiung eines Sanierungsertrags eine Rechtsgrundlage, denn entgegen BMF BStBl I 17, 741 darf allein aufgrund der Disposition des StPfl keine Billigkeitsentscheidung nach dem Sanierungserlass ergehen (*Kanzler NWB* 17, 3742; Uhländer DB 17, 2761/64 f). Es ist auch ausgeschlossen, für Altfälle vor den FG eine StBefreiung nach dem Sanierungserlass einzuklagen.
- 5 **b) Schuldenerlasse nach dem 8.2.17 (Neufälle). – aa) Geltung des § 3a.** Nur diese liegen gem § 52 Abs 4a S 1 im zeitl Anwendungsbereich des § 3a, falls

er in Kraft tritt. *BMF BStBl I 17, 741* sieht vor, dass Sanierungserträge im Vorgriff auf § 3a nur unter Widerrufsvorbehalt gem § 163 AO abw stfrei gestellt oder StForderungen gem § 222 AO gestundet werden dürfen. Diese VA sind entweder mit Inkrafttreten des § 3a oder bei Nichtinkrafttreten bis zum 31.12.18 zu widerrufen. Entscheidungen gem § 227 AO sind zurückzustellen.

bb) Fallgruppen des BMF. – (1) Bei Erteilung einer verbindl Auskunft/ Zusage bis 8.2.17, derzufolge für den *noch endgültig zu vollziehenden Schuldenerlass* eine StBefreiung nach dem Sanierungserlass gewährt wird, können die verbindl Auskünfte/Zusagen die *FinVerw* weiterhin binden. Sie sind gem §§ 89 II 5, 130 Abs. II Nr 4 AO iVm § 2 III, IV StAusV nicht zurückzunehmen, wenn die Voraussetzungen des Schuldenerlasses der beteiligten Gläubiger schon vor dem 8.2.17 *im Wesentlichen* geschaffen wurden (glA *Desens FR 17, 981/93; Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/70*). Für StPfl, denen eine solche verbindl Auskunft/Zusage erteilt wurde, die nicht aufgehoben werden kann, besteht daher nach Inkrafttreten des § 3a iVm § 52 Abs 4a S 2 das faktische Wahlrecht, die Anwendung der gesetzl StBefreiung des Sanierungsertrags oder eine abw StFestsetzung gem § 163 AO nach dem Sanierungserlass zu verlangen (*BT-DrS 18/12128, 33; Kanzler NWB 17, 2260/62*). – **(2) Wird nach dem 8.2.17 keine verbindl Auskunft/Zusage** für einen noch zu vollziehenden Schuldenerlass mehr erteilt, kann ein Sanierungsgewinn zunächst gem § 163 AO nur vorläufig unter Widerrufsvorbehalt und bei Inkrafttreten des § 3a nur unter dessen Voraussetzungen und Rechtsfolgen endgültig stfrei gestellt werden (zu den insolvenzrechtl Auswirkungen einer vorläufigen Festsetzung *Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897/99; Uhländer DB 17, 2761*). – **(3) Erteilung verbindl Auskünfte nach dem 8.2.17.** *BMF BStBl I 17, 741* sieht es als mögl an, auch nach dem 8.2.17 noch verbindl Auskünfte/Zusagen zur Anwendung des Sanierungserlasses zu erteilen und den späteren Schuldenerlass auf dieser Grundlage stfrei zu stellen. Dem ist nicht zu folgen, da in diesen Fällen kein Vertrauensschutz gewährt wird. Die nach dem 8.2.17 erteilten verbindl Auskünfte/Zusagen sind rechtswidrig und gem §§ 89 II 5 iVm 130 Abs. II Nr 4 AO, § 2 III StAusV zu widerrufen (*Desens FR 17, 981/93; aA Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/71*).

4. Persönl Anwendungsbereich. § 3a findet auf unbeschr und beschr StPfl und über § 8 I KStG auch auf KSt-Subjekte Anwendung. Bei MUerschaften als Einkünfteerzielungssubjekten (§ 15 Rz 164) ist § 3a ebenfalls anzuwenden (s § 3a IV).

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

1. Voraussetzungen der StBefreiung. – a) BV-Mehrungen und BE. – 10
aa) Entstehungszeitpunkt. Die Vermögenslosigkeit des Schuldners allein führt nicht dazu, eine rechtl 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 Verzichtscharakters 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).

- 11 **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.
- 12 **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.
- 13 **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 f; Kanzler NWB 17, 2260/65; Desens FR 17, 981/83; Sistermann/Beutel DStR 17, 1065/66; aA für Konfusionsgewinne iRd Sanierungserlasses FinVew BeckVerw 328846).
- 14 **(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).
- 15 **(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.
- 16 **(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 wirlk Wert in die Gesellschaft einbringen. Sicher von § 3a erfasst ist der Weg über den *Erlass* der Forderung. Bei *Einbringung* der Forderung besteht das Risiko, dass die *FinVew* (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.

2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3 I 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

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 FinVerw *Möhlenbrock/Grager* 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** 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, 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).

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 MUerschäften: 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 (s 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).

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 können. Der tatsächl Erfolg ist nicht entscheidend (BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393 mwN).

d) Sanierungsabsicht. Diese liegt vor, wenn der Erlass nach den Vorstellungen 24 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 maßgebl 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).

e) Schuldenerlass durch Ges'ter und MUer. – aa) Drittvergleich. Auch 25 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, 1536/39; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1900; *Desens* FR 17, 981/83).

- 26 **bb) KapGes als Schuldner.** Ist der Verzicht des Ges'ters durch das *Gesellschaftsverhältnis* veranlasst, ist zwar zw den Folgen für den werthaltigen und nicht werthaltigen Teil der Schuld zu unterscheiden (BFH GrS 1/94, BStBl II 98, 307). Es liegt aber auch hinsichtl des nicht werthaltigen Teils der Schuld kein Sanierungsertrag vor, da die Veranlassung des Schuldenerlasses nur einheitl bestimmt werden kann (*FinVerw* BeckVerw 268796; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1901; *Desens* FR 17, 981/83; aA *Förster/Hechtner* DB 17, 1536/39). Bei einem *spezifiziertem Rangrücktritt des Ges'ters einer KapGes* gem § 5 IIa (Rz 8) kommt es ebenfalls darauf an, ob dieser betriebl oder durch das GesVerhältnis motiviert ist. Bei fehlender betriebl Veranlassung wird der innerbilanzielle Ertrag auf Ebene der KapGes durch eine Einlage iHd werthaltigen Teils der Schuld außerbilanziell neutralisiert (BFH I R 44/14 BStBl II 2015, 769; BFH I R 25/15 BStBl II 17, 670; BFH IX R 36/15 DStR 17, 2098; *Wacker* DB 17, 26/30; s auch § 5 Rz 513, 550 „Gesellschafterfinanzierung“). Zu den weiteren Folgen bei Beteiligungen im BV s auch § 3c Rz 15.
- 27 **bb) MUerschaft als Schuldner.** Ges'terdarlehen eines MUers sind funktionales Eigenkapital (BFH IV R 1/15 BStBl II 17, 943). Verzichtet der MUer auf die Forderung, liegt unabhängig von deren Werthaltigkeit und der Veranlassung des Verzichts 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, 2081/82; *Uhländer* DB 17, 2761/67; diff § 15 Rz 550). Ein *spezifizierter Rangrücktritt gem § 5 IIa* (Rz 8) führt nach der Rspr zum Nichtansatz der Forderung im SonderBV des MUers und der Schuld 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) dürfen entspr der Grundsätze zur korrespondierenden Bilanzierung nicht entstehen, da weder die Forderung veräußert (BFH VIII R 5/03 BFH/NV 2005) noch die MUerschaft oder die MUerstellung beendet werden.
- 28 **cc) MUer 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, 609; *Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897, 1902).
- 29 **2. Nachweis durch den Schuldner.** Die dargestellten Kriterien sind vom StPfl nachzuweisen. Die Nachweispflicht führt nicht zu einem faktischen Wahlrecht (glA *Kanzler* NWB 17, 2260/67; aA *Desens* FR 17, 981/84; *Förster/Hechtner* DB 17, 1536/39). Der Gesetzgeber hat § 3a 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

- 31 **1. StBefreiung des Sanierungsertrags. – a) Umfang der StBefreiung.** Sind die Voraussetzungen des Abs 2 erfüllt, ist der Sanierungsertrag iHd BV-Mehrung/BE ohne Antrag stfrei (Abs 1 S 1).
- 32 **b) Anwendung bei KSt/GewSt.** Die StBefreiung gem § 3a wirkt anders als noch im Sanierungserlass gem § 7b I GewStG auch für die GewSt. Ist Schuldnerin