

lungsendvermögen einer KapGes sind nicht ertragswirksam auszubuchen (OFD Ffm DStR 21, 2973), sodass § 3a nicht benötigt wird.

d) Einzelfälle. – aa) Verzicht; Schuldübernahme. S zum Ganzen *BH/Krumm* § 3a Rn. 20; *BeckOK EStG* § 3a Rn. 190 ff. Die Gesetzesbegründung (BT-Drs 18/12128, 31) fasst unter Abs 1 S 1 den Erlassvertrag (§ 397 I BGB) und das negative Schuldanerkenntnis (§ 397 II BGB; auch der Verzicht eines öffentl-rechtl Gläubigers durch VA/öffentl-rechtl Vertrag). Schuldenerlasse sind insbes der *Forderungsverzicht* des Geßters, Gläubigers mit und ohne Besserungsschein (Umkehrschluss aus § 3c IV 3, *Förster* DStR 23, 1041 (1044 ff) und die *befreiende Schuldübernahme*. Zur mE nicht ertragswirksamen *regresslosen Schuldübernahme* des Geßters sBFH I B 74/01, DStRE 02, 257; *Moritz* DStR 23, 1 (5 f); *Wagner* DStR 24, 1061 (1070); *Ott* DStZ 25, 151 (154); unklar *OFD Ffm* DStR 21, 2973).

bb) Insolvenzplan, Restrukturierungsplan, Sanierungsvergleich. Auch → Rn. 5. Der Forderungsverzicht des Gläubigers iRe Insolvenzplans ist ein Schuldenerlass iSd Abs 1 S 1 (BT-Drs 18/12128, 31). Wegen des aus § 227 I, § 254 I InsO folgenden Durchsetzungsverbots des Gläubigers entfällt die wirtschaftl Belastung des Schuldners (BFH XI B 49/18, BFH/NV 19, 208). Gleiches gilt für den (Teil-)Erlass iRe eines gerichtl bestätigten Restrukturierungsplans (§§ 2 I Nr 1, 7, 11, 67 I ff StaRuG; glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 20; *Kahlert* NWB 23, 681 ff). Beim Sanierungsvergleich (§ 95 I, § 97 I StaRuG) kann ein Forderungserlass oder Durchsetzungsverbot vereinbart werden. Beides genügt für § 3a I 1.

cc) Rangrücktritt. Ein einfacher Rangrücktritt (§ 19 II 2 InsO) lässt die wirtschaftl Belastung samt Passivierung unberührt (→ Rn. 8, → Rn. 10), sodass eine BV-Mehrung/BE iSd Abs 1 fehlt. Ist die Verbindlichkeit nach der Rangrücktrittsvereinbarung aber *nur* aus künftigen Einnahmen/Gewinnen (nicht auch aus sonstigem Vermögen) zu tilgen, fällt sie unter ein Passivierungsverbot gem § 5 IIa (BFH XI R 32/18, BStBl II 21, 279). Ein solcher Rangrücktritt ist ein Schuldenerlass iSd Abs 1 S 1 (glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 20; *BeckOK EStG* § 3a Rn. 211). Auch → Rn. 26.

dd) Debt-Buy-Back. Beim sog *Debt-Buy-Back* erwirbt der Schuldner die Forderung des Gläubigers unterhalb des Nennwerts, sodass iHd Differenz zw Kaufpreis und Nennwert ein Konfusionsgewinn entsteht. Die verbilligte Veräußerung der Forderung durch den Gläubiger ist ein Schuldenerlass iSd § 3a I 1 (*Kahlert/Schmidt* DStR 17, 1897 (1899)*BH/Krumm* § 3a Rn. 20; *BeckOK EStG* § 3a Rn. 201; *Förster* DStR 23, 1041 (1048)).

ee) Debt-Equity-Swap. S § 225a II InsO/§ 7 IV StaRuG. Erhält der Gläubiger iRe Insolvenz-/Restrukturierungsplans durch eine Kapitalerhöhung Anteile an der Schuldner-KapGes, für die er seine Forderung einbringt, entfällt die Verbindlichkeit bei der KapGes. Dies ist ein Schuldenerlass iSd § 3a I 1 (glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 20) und gilt auch für Vorgänge außerhalb eines Planverfahrens (glA *OFD Ffm* BeckVerw 353177; *aA* *Kanzler* NWB 21, 1235 (1247); *BeckOK EStG* § 3a Rn. 202, 217); krit zur Abstimmung mit § 3a II *Ekkenga* DStR 25, 925 (933)).

ff) Nicht erfasste Maßnahmen. Nicht begünstigt sind nach hM ua die Stundung, Aufrechnung, oder andere Sanierungsbeiträge von Gläubigern (akzeptierte Preiserhöhungen; geminderte Einkaufspreise, Barzuschüsse). S iEinz *BeckOK EStG* § 3a Rn. 209 ff.

2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3a 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 stmindernd auszuüben. Es soll hierdurch der Verlust des Sanierungsjahrs/

Folgejahrs erhöht werden (BT-Drs 18/12128, 31) Zu dessen Verrechnung iEinz
→ Rn. 33.

III. Unternehmensbezogene Sanierung, § 3a II

- 20 1. Begriffsinhalt.** – **a) Legaldefinition.** Voraussetzungen für einen streifen Sanierungsertrag sind nach **Abs 2** ein betriebl begründeter Schuldenerlass des Gläubigers und der vom StPfl zu erbringende **Nachweis** über die Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldenerlasses und die hierauf bezogene Sanierungsabsicht **im Zeitpunkt der Verwirklichung** des jeweiligen Schuldenerlasses (→ Rn. 10 ff). Bei Plangenehmigungen (§ 248, § 249 InsO) trägt der StPfl das Risiko einer zwischenzeitl Änderung der tatsächl Verhältnisse. Zu den Voraussetzungen des Abs 2 s auch die Rspr-Nachweise in BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393 und Tz 4 des *Sanierungserlasses* (BMF BStBl I 03, 240; BMF BStBl I 10, 18; *Schmittmann KSI* 25, 77 ff). – Bei **PersGes** müssen die Voraussetzungen des Abs 2 auf Ebene der PersGes erfüllt sein (BFH IV R 23/23, DStR 25, 2652; → Rn. 28).
- 21 b) Sanierungsbedürftigkeit.** – **aa) Voraussetzungen.** Es ist nach **obj Umständen** zu prüfen, ob es ohne den Schuldenerlass mögl wäre, das Unternehmen auf Dauer nach kfm Gesichtspunkten rentabel und ertragsfähig fortzuführen. Dabei kommt es auf die Liquidität, die Schuldentraglast, die Fälligkeiten, Gliederung des BV, die Ertragslage, Kapitalverzinsung und weiteres BV/PV des StPfl an. Die Insolvenzreife (§ 17, § 19 InsO) ist nicht erforderl. Die drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) kann genügen (glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 24).
- 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 bei *MUerschäften*: BFH IV R 23/23, DStR 25, 2562; BFH IV R 63/01, BStBl II 04, 9; BFH VIII R 64/96, BStBl II 98, 537; Ebenso finden diese Kriterien Anwendung für den Schuldenerlass ggü einer *KapGes* (*Kanzler NWB* 17, 2260 (2267); *Förster/Hechtner DB* 17, 1536 (1538)). – *StaRuG*. Auch → Rn. 5. Bei außergerichtl Sanierungen, Sanierungsvergleichen und Restrukturierungsplänen darf nur die drohende Zahlungsunfähigkeit vorliegen (*Schülke DStR* 21, 621 (624)). Für die Sanierungsbedürftigkeit genügt es, wenn der StPfl den Gläubigern ein Vergleichs-/Planangebot nach dem StaRUG macht (glA *Kanzler NWB* 21, 1235 (1252); wohl auch *BH/Krumm* § 3a Rn. 24; *Gläser/Kosik NWB Sanieren* 21, 232 (235)).
- 23 c) Sanierungseignung des Schuldenerlasses; Sanierungsfähigkeit.** Der Schuldenerlass muss im Zeitpunkt der Maßnahme geeignet erscheinen, den Zusammenbruch abzuwenden; die **Ertragsfähigkeit** muss auf Dauer oder bis zur Beendigung der geplanten Geschäftstätigkeit wiederhergestellt werden können. Sie muss aber nicht bereits vor der Sanierungsmaßnahme vorhanden sein (FG BBG EFG 25, 1217). Nicht erforderl ist eine Kongruenz der Tätigkeit des zu sanierenden und sanierten Unternehmens (FG Mster 15 K 2520/19 F, EFG 25, 302, nachgehend BFH IV B 4/25, BFH/NV 26, 17). Maßgebende Indizien sind die Höhe der Verschuldung und des Erlasses, die Gründe, welche die Notlage bewirkt haben, die allg Ertragsaussichten sowie alle diese beeinflussenden Umstände (BFH IV R 23/23, DStR 25, 2562). Die Eignung kann auch vorliegen, wenn der Schuldenerlass eines neuen Ges'ters vor dem Einstieg einer *übertragenden Sanierung* dient (BMF BStBl I 03, 240 Rn. 2 S 3; BFH VIII R 303/84, BStBl II 89, 711). Diese Umstände hat der StPfl nachzuweisen. Es bedarf aber keines schriftl Sanierungskonzepts (BFH X B 94/23, BStBl II 25, 304) als Beweismittel. Ein tatsächl Sanierungserfolg ist nicht erforderl (BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393 mwN). Wird ein Insolvenz- oder Restrukturierungsplan erstellt, müssen sich Eignung und Fähigkeit aus der Begründung ergeben.
- 24 d) Sanierungsabsicht.** Diese liegt vor, wenn die Schuld nach den Vorstellungen des Gläubigers zur Sanierung erlassen wird. Das Gläubigerinteresse muss zumindest

mitentscheidend für den Erlass sein. Ausschließt eigennützige Motive des Gläubigers sind schädlich (zur uneinheitl Rspr BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393 mwN; BFH X B 63/20, BFH/NV 21, 531). Die Absicht ist iRe Gläubigerakkords oder Planerlasses für sämtl Gläubiger zu vermuten. Sie kann für diesen Gläubiger aber nicht aus einem einzigen Schuldenerlass abgeleitet werden (BFH X B 94/23, BStBl II 25, 304). S auch BFH IV R 23/23, DStR 25, 2652 mwN.

e) Schuldenerlass durch Gesellschafter/Mitunternehmer. – aa) Drittvergleich. Zum Überblick s *Kahle/Kopp* DB 24, 133; *Wagner* DStR 24, 1063 (1064). Der Schuldenerlass des Ges'ters kann auf Grundlage eines Drittvergleichs betriebl begründet sein, wenn er zusammen mit den Gläubigern einen entspr (fremdüb)l Verzicht leistet (*FM SchlH* BeckVerw 268796; eingehend *Desens* BB 23, 2263 (2265 ff); krit *Ekkenga* DStR 25, 929 (931 ff.)); ein alleiniger/weitergehender Verzicht ist durch das Ges'terverhältnis veranlasst. Der gesetzl Nachrang der Ges'ter-Forderung (§ 39 I Nr 5 InsO) schließt allein einen fremdüb)l Schuldenerlass nicht aus. Anders ist dies, wenn der Nachrang (zB aufgrund eines Rangrücktritts) auch auf dem Ges'terverhältnis beruht (zutr *BH/Krumm* § 3a Rn. 28). Dies gilt auch bei Ausbuchung der Schuld aufgrund des Passivierungsverbots gem § 5 IIa (→ Rn. 13). Der Untergang der Ges'ter-Forderung iRe gerichtl bestätigten Restrukturierungs-/Insolvenzplans ist nach denselben Maßstäben zu beurteilen (*BH/Krumm* § 3a Rn. 28).

bb) Kapitalgesellschaft als Schuldnerin. IEinz → § 6 Rn. 879 f, 882. Ist ein Forderungsverzicht durch das *Ges'ter-Verhältnis* veranlasst, greift § 3a nicht. Es liegt iHd werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage in die KapGes vor, die den Ausbuchungsertrag außerbilanziell neutralisiert und § 3a insoweit ausschließt. Der Ertrag iHd nicht werthaltigen Teils ist nicht fremdüb)l iSd § 3a II. Maßgebl ist die Sicht des Ges'ters als Verzichtendem (**aa** – die der KapGes– *Förster* DStR 23, 1041 (1042 f)). Die Veranlassung durch das Ges'ter-Verhältnis prägt den gesamten Verzicht (str, glA *FM SchlH* BeckVerw 268796; *BH/Krumm* § 3a Rn. 27; **aa** *Wagner* DStR 24, 1061 (1063); krit zur Methodik *Ekkenga* DStR 25, 925 (932 f); zum Drittvergleich → Rn. 25). S auch ErbStR E 7.5 XI 9.

cc) Mitunternehmerschaft als Schuldnerin. Ges'terDarlehen eines MUers sind nach den Grundsätzen zur korrespondierenden Bilanzierung **funktionales Eigenkapital** bis zur Veräußerung der Forderung oder Beendigung der MUerschaft/MUerstellung (BFH IV R 1/15, BStBl II 17, 943 mwN). Verzichtet der MUer auf die Forderung, entsteht nach zutr hM unabhängig von der Veranlassung (→ Rn. 25) und Werthaltigkeit gem § 6 V 3 kein Ausbuchungsertrag bei der MUerschaft und im SonderBV des MUers (iEinz → § 6 Rn. 799; *Reinhard* Ubg 26, 5; BFH IV R 28/20, BStBl II 24, 258; Wegfallgewinn aber bei AK < Nennwert; diff → § 15 Rn. 550; iEinz *Desens* BB 23, 2326 ff). Es fehlt auch die BV-Mehrung/BE iSd § 3a I (→ Rn. 8). Die Ausbuchung nach *Rangrücktritt* gem § 5 IIa (→ Rn. 13) des MUers führt zum Nichtausweis der Forderung im SonderBV und der Verbindlichkeit bei der MUerschaft (BFH II R 64/14, BStBl II 17, 104). Der Vorgang ist aber bei der MUerschaft nicht gewinnwirksam. Da Forderung und Verbindlichkeit zivilrechtl fortbestehen, bleiben sie funktionales Eigenkapital.

dd) Mitunternehmer als Schuldner. Erlässt der Gläubiger dem MUers eine zum SonderBV gehörende Schuld, entsteht der Ertrag idR aufgrund einer unternehmensbezogenen Sanierung iSd Abs 2, wenn diese bei der PersGes vorliegt (BFH IV R 23/23, DStR 25, 2652; *Desens* BB 23, 2326 (2328 f)).

2. Nachweis durch den Schuldner. Die Voraussetzungen des Abs 2 sind in **Neufällen** (→ Rn. 2) vom StPfl **nachzuweisen** (Freibeweis). Der Nachweis kann in StaRUG- und Insolvenzverfahren durch die Pflichtangaben im Sanierungsvergleich, Restrukturierungs- oder Insolvenzplan sowie durch ein Sanierungsgutachten (IDW S6) geführt werden (ausführl *Klein/von Mach* DStR 24, 1961 (1967)); → Rn. 23).

Trägt der StPfl zu Abs 2 nichts vor, sind FA/FG zur Amtsermittlung verpflichtet; erst ein non liquet führt zur Nichtanwendung. Ein faktisches Antragsrecht des StPfl folgt hieraus nicht (glA *BH/Krumm* § 3a Rn. 31; **aA** hM: *Kanzler NWB* 21, 1311 (1312); *Wagner DStR* 24, 1061 (1067 f mwN)).).

IV. Rechtsfolgen, § 3a III, IIIa

- 31 1. Steuerbefreiung des Sanierungsertrags.** Ein Sanierungsertrag iSd Abs 2 ist iHd BV-Mehrung/BE aus der Ausbuchung (→ Rn. 8) **ohne Antrag** des StPfl stfrei (Abs 1 S 1). Der gem § 3a stfreie Betrag ist im Sanierungsjahr außerbilanziell zu kürzen oder die BE nicht anzusetzen. Die gem § 3c IV nicht abzugsfähigen BA sind (ggf außerbilanziell) hinzurechnen (*BH/Krumm* § 3a Rn. 32). Die Verrechnung der Verlustpotenziale des Sanierungsjahrs und vorgetragener Verluste gem Abs 3, 3a (→ Rn. 35 ff) kürzt nicht den stfreien Betrag. Das FA entscheidet idR über den stfreien Sanierungsertrag iRe Anlage zur StFestsetzung/zum Feststellungsbescheid.
- 32 2. Gewinnmindernde Ausübung von Wahlrechten, § 3a I 2, 3. – a) Steuerfreier Sanierungsertrag.** Liegt ein stfreier Sanierungsertrag iSd § 3a I 1 vor, sind gem § 3a I 2, 3 steuerl Wahlrechte zwingend stmindernd auszuüben, um im Sanierungsjahr/Folgejahr einen verrechenbaren Verlust zu erhöhen (→ Rn. 35). Der Verlust des Sanierungsjahrs mindert nicht den stfreien Sanierungsertrag (→ Rn. 31). Ist er mit dem geminderten Sanierungsertrag iSd Abs 3 S 1 (zur gesetzl Rangfolge s § 3a III 2 Nr 8) zu verrechnen, kann er künftig nicht mehr genutzt werden. Das FA kann gem § 3a I 2, 3 die Besteuerungsgrundlagen so festsetzen, als habe der StPfl die Wahlrechte entspr Abs 1, 2, 3 ausgeübt, wenn er dies unterlässt (*Kahlert/Schmidt DStR* 17, 1897 (1902); *Kanzler NWB* 17, 2260 (2265)). Abs 1 S 2, 3 wirken überschießend, wenn durch die Wahlrechtsausübung im Sanierungsjahr 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 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 (*Förster/Hechtner DB* 17, 1536 (1543)).
- 33 b) Steuerliche Wahlrechte. – aa) Persönliche Reichweite.** Erfasst werden Wahlrechte, die für die Gewinnermittlung des zu sanierenden Unternehmens im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (→ Rn. 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 3 KStG iVm KStR 7.1. Abs 1 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 iSd § 5 I 2 (→ § 5 Rn. 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 Verwaltungsvorschriften (str, zutr *Desens FR* 17, 981 (989); **aA** *Förster/Hechtner DB* 17, 1536 (1542); *Kanzler NWB* 17, 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. Das Gesetz ist insoweit teleologisch zu reduzieren (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)).

3. Verbrauch von Verlusten, Vorträgen und Steuerminderungspositionen, § 3a III 2 ff, IIIa. – a) Normzweck. Vermieden werden soll eine Doppelbegünstigung des StPfl, die eintreten würde, wenn die StBefreiung des Sanierungsertrags in Anspruch genommen werden und daneben bestehende Verluste zeitlich unbefristet vorgetragen werden könnten (BT-Drs 18/12128, 31; dazu auch BFH GrS 1/15, BStBl II 17, 393). Anders als unter dem Sanierungserlass findet aber keine Kürzung des stfreien Betrags mehr statt (→ Rn. 31). Stattdessen ordnet § 3a III 2 eine Minderung der Verlustpotenziale des StPfl an, wenn ein stfreier Sanierungsertrag gem Abs 1 S 1 entsteht. Speziellere Regelungen zu § 3a III 2 EStG enthalten **§ 8c II KStG, § 7b II GewStG** (dazu Uhländer BB 23, 2140 (2144)).

b) Technik. Im ersten Schritt ist für die Verrechnung der Verlustpositionen der stfreie Sanierungsertrag um die gem § 3c IV nichtabzugsfähigen BA zu kürzen (§ 3a III 1). Ergebnis der **Kürzung** ist der sog. *geminderte Sanierungsertrag* als Nettogröße (Desens FR 17, 981 (1986)). Anschließend sind die in § 3a III 2 Nr 1–13 enthaltenen Posten mit dem geminderten Sanierungsertrag zu verrechnen und werden hierdurch verbraucht. Technisch setzt das Gesetz dies um, indem die Posten gem § 3a III 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, gehen unter (§ 3a III 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, § 3a III 3, § 3a IIIa) ein positiver Restbetrag, ist dies der *verbleibende Sanierungsertrag* (§ 3a III 4). Sind keine verrechenbaren Posten iSd § 3a III 2 Nr 1–13 vorhanden, ist der Sanierungsertrag iSd Abs 1 S 1 gleichwohl stfrei; die gem § 3c IV nicht abzugsfähigen BA sind aber anzusetzen. 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 (Kahlert/Schmidt DStR 17, 1897 (1903)).

c) Fallgruppen. – aa) Zeitliche Anknüpfung. Die im Katalog des § 3a III 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 der gesetzl Reihenfolge, sodass sie sich im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses für andere BV-Mehrungen/BE (außerhalb des stfreien Sanierungsertrags) nicht mindernd auswirken können. Knüpft das Gesetz an Posten des *Sanierungsjahrs/Folgejahrs* an, mindert der geminderte Sanierungsertrag die im Gewinnermittlungszeitraum des Schuldenerlasses (→ Rn. 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 Nr. 1–8. Diese Posten erfassen Verluste des zu sanierenden Unternehmens und der MUer aus den Vorjahren oder aus dem Sanierungsjahr. – **(2) § 3a III Nr 9–11, 12.** Diese Posten erfassen Verluste, die nicht zwingend auf der unternehmerischen Tätigkeit beruhen. Dies ist iErg gerechtfertigt (Desens FR 17, 981 (1986); 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 zu verrechnen ist (str, glA Desens FR 17, 981 (1987); 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 des Sanierungsjahrs mit dem geminderten Sanierungsertrag (Verhinderung des Verlustabzugs) 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 Verlustver-

rechnungstopf gem § 43a III 2 ff (→ § 43a Rn. 3) erfasster Verlust aus § 20 kann mE nicht verrechnet werden. – **Nr 12** gibt vor, dass der geminderte Sanierungsertrag mit den Verlusten der beiden Folgejahre des Sanierungsjahrs zu verrechnen ist; der Verlustrücktrag bleibt auf den Betrag des verbleibenden Sanierungsertrags iSd Abs 3 S 4 beschränkt. – **(3) § 3a III 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).

39 cc) Untergang von Verlusten bei einer nahestehenden Person, § 3a III 3. Ist nach der Minderung des geminderten Sanierungsertrags um die Posten gem § 3a III 2 Nr 1–13 beim zu sanierenden Unternehmer/MUer noch ein **Restbetrag** vorhanden, kann dieser bei einer nahestehenden Person Posten iSd § 3a III 2 Nr 1–13 mindern und zum Untergang bringen. Dies gilt auch für die GewSt (§ 7b II 2 GewStG). § 3a III 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) übergegangen sind. Das Gesetz will Übertragungen treffen, durch die streifer Sanierungsertrag und die Verlustpotenziale gem § 3a III 2 Nr 1–13 getrennt werden (s *Sistermann/Beutel* DStR 17, 1065 (1068): Betriebseinbringung 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 (989 ff) mit Beispielen).

40 d) Ehegatten, § 3a IIIa. Bei **zusammenveranlagten** Ehegatten sind in die Verrechnung gem Abs 3 die lfd negativen Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen. Es handelt sich um eine personenübergreifende Verrechnung iRd § 3a III 2, nicht um eine nachrangige iSd § 3a III 3. § 3a IIIa gilt immer, wenn § 3a zur Anwendung kommt (auch iRd Antrags, → Rn. 2, 3; BT-Drs 19/1409, 40). Er widerspricht der individuellen Einkünfteermittlung der Ehegatten iRd Zusammenveranlagung. Bei getrennter Veranlagung für das Sanierungsjahr findet keine Verrechnung statt.

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 oder auf Ebene einer MUerschaft der Sanierungsertrag erzielt und die Einkünfte gesondert (und ggf einheitl) festgestellt werden müssen (§ 180 I Nr 2 Buchst a und Buchst b AO). Das zuständige Feststellungs-FA hat den **Sanierungsertrag** (Abs 1 S 1) **und** die *nach § 3a III 2 Nr 1–6, 13 verrechneten Beträge* festzustellen (BT-Drs 18/12128, 32). In der gesonderten und ggf auch einheitl Feststellung zum Sanierungsertrag gem § 3a IV 1 ist über die StBefreiung des Sanierungsbetrags zu entscheiden. Der Bescheid ist Grundlagenbescheid für den Gewinnfeststellungsbescheid der MUerschaft (s BFH IV R 1/22, BStBl II 25, 294 zum Ertrag auf der Gesellschaftsebene sowie zur Nettofeststellung des Gewinns und § 3c IV; BFH IV R 23/23, DStR 25, 2625 zum Ertrag im SonderBV). Durch die Ergänzung von § 3a IV 1 gilt dies ab dem VZ 24 auch im Fall der Restschuldbefreiung (BT-Drs. 20/12780, 120). Zu § 3c IV → § 3c Rn. 27 ff. iRd Folgebescheids des MUers ist dann der geminderte Sanierungsbetrag (Abs 3 S 1) zu bestimmen und ggf die Verrechnung gem § 3a III 2 iVm § 3a III 2 Nr 9–Nr 12 durchzuführen. – Die Feststellungen gem Abs 4 können mit den Feststellungen gem § 180 I Nr 2 Buchst a AO verbunden werden. Einspruchs- und klagebefugt ist dann die MUerschaft als gesetzl Prozessstandschafterin (§ 352 AO/§ 48 FGO, s *Gräber* § 48 aF Rn. 29a). Die Feststellung gem § 3a IV ist iSd § 74 FGO vorgreifl für die Gewinnfeststellung (BFH IV B 4/25, BFH/NV 26, 17).

2. Korrekturvorschriften, § 3a III 3, 4. Die Regelungen enthalten eigene Korrekturvorschriften, um Verlust- und sonstige Feststellungen zu ändern, falls in den festgestellten Beträgen gem § 3a III 5 untergegangene Beträge enthalten sind oder sich diese Beträge (etwa nach einer BP) ändern. § 3a IV 4 Hs 2 enthält hierfür eine besondere Ablaufhemmung. § 3a III 3, 4 haben für die Feststellung gem § 3a IV 1 (→ Rn. 41) keine Bedeutung.

VI. Unternehmerbezogene Sanierung, § 3a V

1. Erweiterung gegenüber Sanierungserlass. § 3a V 1 regelt sog *unternehmerbezogene* Sanierungen, die unter dem Sanierungserlass (s *BMF BStBl I 10, 18*) zT nicht erfasst waren. Er normiert Fälle der persönl Billigkeit (*Kanzler NWB 21, 1311 (1324)*). Die Voraussetzungen des Abs 2 zur unternehmensbezogenen Sanierung, insb die Sanierungsbedürftigkeit/-eignung/-absicht des Unternehmens, müssen nicht erfüllt sein (BFH X B 63/20, BFH/NV 21, 531). Eine Nachweispflicht wie bei Abs 2 (→ Rn. 29) besteht nicht (*Desens FR 17, 981 (984)*).

2. Voraussetzungen und Rechtsfolgen. – a) Erfasste Maßnahmen. § 3a V 1 46 nennt als begünstigte Fälle den Schuldenerlass aufgrund der Restschuldbefreiung (§ 286 InsO), iRe außergerichtl Schuldenbereinigungsplans gem §§ 304 ff InsO, auf Grund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren durch die Gläubiger zugestimmt oder wenn diese Zustimmung durch das Insolvenzgericht ersetzt wurde. Der gesetzl Katalog ist abschließend (BT-Drs 18/12128, 31). § 3a V erfasst nicht rein unternehmerbezogen wirkende Schuldenerlässe iRe Insolvenzplans (*Desens BB 23, 2326 (2338)*; *BeckOK EStG § 3a Rn. 20, 600*; *aA BH/Krumm § 3a Rn. 29b: Analogie*) und nicht Zahlungen iRe Vergleichs zur Insolvenzanfechtung (FG Mster EFG 22, 31, rkr).

b) Betriebsvermögensmehrungen; Betriebseinnahmen. Der Sanierungsertrag muss wie bei § 3a I 1 (→ Rn. 8) zu BV-Mehrungen/BE führen. Abs 5 erfasst daher iErg hauptsächl Einzelunternehmer. Gewinne aus dem Schuldenerlass iRe einer Restschuldbefreiung sind erst im Jahr der Restschuldbefreiung zu berücksichtigen. Der Untergang einer Verbindlichkeit, die in einer Aufgabebilanz gem § 16 III erfasst war, iRe Restschuldbefreiung, wirkt auf den VZ der Aufgabe zurück (§ 175 I 1 Nr 2 AO) und betrifft damit einen VZ, in dem § 3a V nicht greift (BFH X R 4/15, BStBl II 17, 786; ebenso bei Betriebsaufgabe im Insolvenzverfahren, s BFH X R 28/19, BStBl II 23, 341; glA *BMF BStBl I 22, 632* Rückwirkung bei Aufgabe vor und während des Verfahrens; Übergangsregelung für Aufgaben vor dem 8.8.2017).

c) Verweis auf § 3a I 2, § 3a III und § 3a IIIa. Steuerl Wahlrechte waren iRd § 3a V bis Ende VZ 24 nicht gewinnmindernd auszuüben (*Kanzler NWB 21, 1311 (1324)*). Dies ist durch einen Verweis auf § 3a I 2 ab VZ 24 geändert worden. Ebenso sind bei Sanierungen iSd § 3a V (→ Rn. 46) nunmehr die Regelungen zur Verrechnung des Sanierungsertrags (§ 3a III) und zu Ehegattenverlusten iSd § 3a IIIa anzuwenden (BT-Drs 20/12870, 120).

d) Rechtsfolgen. Der geminderte Sanierungsertrag gem § 3a I 1 ist stfrei. § 3a III 49 und § 3a IIIa gelten gem § 3a V 2 entspr (→ Rn. 48).

§ 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) ¹Grundlohn 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. ²Nachtarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr. ³Sonntagsarbeit und Feiertagsarbeit ist die Arbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 24 Uhr des jeweiligen Tages. ⁴Die gesetzlichen Feiertage werden durch die am Ort der Arbeitsstätte geltenden Vorschriften bestimmt.

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

1. Für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr erhöht sich der Zuschlagssatz 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 **1. Allgemeines. – (1) Inhalt und Zweck.** § 3b enthält eine StBefreiung ausschließlich für Arbeitszeitzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei § 19-Einkünften (krit wegen des Subventionscharakters BFH VI R 50/09, BStBl II 11, 43; BFH VI B 69/08, BStBl II 09, 730). – **(2) Restriktive Auslegung.** Der BFH hat zutr eine über den Wortlaut hinausgehende Ausweitung des § 3b auf Zuschläge für andere Erschwerungsgründe stets abgelehnt (BFH VI R 6/09, BStBl II 12, 144; BFH VI R 30/16, BStBl II 17, 644). – **(3) Persönlicher Geltungsbereich.** § 3b gilt für unbeschr/beschr stpfl ArbN, auch bei Pauschalierung gem § 40a (LStR 3b I 7). Zum unbeschr stpfl Grenzgänger s BFH VI R 48/12, BFH/NV 14, 341. – **(4) Verdeckte Gewinnausschüttungen.** Zuschläge iSd § 3b sind bei Ges'ter-Geschäftsführern und Ges'terAngestellten von KapGes idR vGA, da die Arbeit zu den ungünstigsten Zeiten als Ges'ter-Beitrag 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 27/09, BFH/NV 12, 1127; zutr auch FG Mster EFG 16, 671).
- 2 **2. Voraussetzungen, § 3b I, § 3b II. – a) Grundlohn.** Grundlohn ist der arbeitsvertragl regelmäßig gewährte *laufende ArbLohn* iSd § 39b II für die *regelmäßige Arbeitszeit* einschließt sog Grundlohnzusätze, ohne sonstige Bezüge (Einz BFH VI R 28/19, BStBl II 22, 209; LStR 3b II). Der Grundlohn umfasst auch Lohnbestandteile, die dem ArbN zustehen (§ 3b I 1), aber nicht zufließen (BFH VI R 11/21, BStBl II 24, 202 zu ArbG-Beitrag an Unterstützungskasse). Der Grundlohn ist in einen *Stundengrundlohn* umzurechnen (§ 3b II 1 Hs 1; s LStR 3b II Nr 1a, b iVm 39b.2, 3b II Nr 2; LStR 3b II Nr 1c; BFH VI R 61/14, BStBl II 17, 718; BFH VI R 16/19, BStBl II 21, 936). Zur Ermittlung der regelmäßigen Stundenzahl s LStR 3b II Nr 2a S 5, Nr 3 S 2 (bei monatl Lohnzahlung: das 4,35-fache der wöchentl Arbeitszeit; zu Bereitschaftsdienstzeiten → Rn. 3 (3) mwN). Der Stundengrundlohn ist Bemessungsgrundlage für die höchstens stfreien Prozentzuschläge iSd § 3b I 1 Nr 1–4, III Nr 1 (→ Rn. 7).
- 3 **b) Zuschlag „für“ Arbeit zu den ungünstigen Zeiten. – (1) Zuschlag.** Für die Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit muss nach der maßgebl Anspruchsgrundlage Grundlohn geschuldet und („neben“) ein besonderes Entgelt (Zuschlag) vereinbart sein, das zweckbestimmt gezahlt wird; die Bezeichnung des Zuschlags ist unerhebl