

## Die Neuregelung auf einen Blick

- § 3c Abs. 4 normiert ein Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Sanierungserträgen stehen, die nach § 3a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 5 stfrei gestellt werden. Die von § 3c Abs. 1 abweichende Sonderregelung wurde vor allem geschaffen, um zu gewährleisten, dass die Sanierungsaufwendungen unabhängig davon, in welchem VZ sie anfallen, nicht abziehbar sind. Des Weiteren dient die Sonderregel als separater Anknüpfungspunkt zur gesetzlichen Festschreibung von konkretisierenden Folge Regelungen, die von der Verwaltung bereits bei der Anwendung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) umgesetzt wurden.
- Fundstelle: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202).

## § 3c

### Anteilige Abzüge\*

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)

(1) bis (3) *unverändert*

**(4)** <sup>1</sup>Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. <sup>2</sup>Satz 1 gilt nicht, soweit die Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. <sup>3</sup>Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserschein und vergleichbare Aufwendungen. <sup>4</sup>Satz 1 gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur soweit, als noch ein verbleibender

\* Die Regelungen treten insgesamt nach Art. 6 des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) erst an dem Tag (mit Rückwirkung) in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass es sich nicht um staatliche Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt oder die Beihilfen mit dem Binnenmarkt vereinbar sind.

**Sanierungsertrag im Sinne von § 3a Absatz 3 Satz 4 vorhanden ist.<sup>5</sup> Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung gewinnmindernd berücksichtigt, ist der entsprechende Steuer- oder Festsetzungsbescheid insoweit zu ändern.<sup>6</sup> Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.**

Autor: Prof. Dr. Marc **Desens**, Universität Leipzig  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Köln 2012; Mertzbach, Aktuelle steuerliche Praxis-Probleme in Insolvenzverfahren von Kapitalgesellschaften, GmbHR 2013, 75; Mertzbach, Die Behandlung der Sanierungskosten im Rahmen des sog. Sanierungserlasses, DStR 2014, 172; Schwahn, Behandlung von Sanierungskosten unter dem Sanierungserlass, FR 2015, 453; Desens, Die neue Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981; Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; Kahlert/Schmidt, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrages – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; Kanzler, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2250; Möhlenbrock/Grager, Reform der Besteuerung von Sanierungsgewinnen/-erträgen, FR 2017, 994; Sistermann/Beutel, Unternehmenssanierungen nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats, Erste Gedanken zur gesetzlichen Neuregelung und zur Übergangsregelung des BMF v. 27.4.2017, DStR 2017, 1065; Uhländer, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren durch BT-Beschluss vom 27.4.2017 und BMF-Schreiben vom 27.4.2017, DB 2017, 1224; Weiss, Die gesetzliche Neuregelung des Sanierungssteuerrechts, StuB 2017, 581; Desens, BFH „kippt“ auch die BMF-Übergangsregelung zum Sanierungserlass für Altfälle, NZG 2018, 87.

## Kompaktübersicht

---

J 17-1 **Inhalt der Änderung:** § 3c Abs. 4 Satz 1 normiert ein besonderes Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Sanierungserträgen stehen, die nach § 3a Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 5 stfrei gestellt werden. Das besondere Abzugsverbot greift ausdrücklich unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungsaufwendungen anfallen. Für Sanierungsaufwendungen, die in einem VZ vor dem Sanierungsjahr entstehen (vorweggenommene Sanierungsaufwendungen), enthält Satz 2 eine materiell-rechtl. Sonderregelung und die Sätze 5 und 6 verfahrensrechtl. Sonderregelungen zur Korrektur, Bestandskraft und Festsetzungsverjährung. Für Sanierungsaufwendungen, die in einen

VZ nach dem Sanierungsjahr entstehen (nachträgliche Sanierungsaufwendungen), normiert Satz 4 für das Abzugsverbot eine Höchstgrenze, die bewirkt, dass sich die StFreistellung (§ 3a) durch nachträglich nicht abziehbare Sanierungsaufwendungen insgesamt nicht nachteilig auswirken kann. Satz 3 stellt klar, dass auch Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen zu den nicht abziehbaren Sanierungsaufwendungen gehören.

**Rechtsentwicklung:**

J 17-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010:** Siehe § 3c Anm. 5.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417): In § 3c Abs. 2 werden hinter dem Satz 1 durch die Gesetzesänderung aufgrund des ZollkodexAnpG die Sätze 2 bis 6 eingefügt. Die bisherigen Sätze 2 bis 4 der Regelung werden zu Satz 7 bis 9.

► **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Von 1977 bis 1997 wurden Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 aF stfrei gestellt, so dass Sanierungsaufwendungen nach § 3c (heute: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) nicht als BA abgezogen werden durften, soweit sie mit den in § 3 Nr. 66 aF erfassten Erhöhungen des BV in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang standen. Nicht abziehbar waren bereits damals Sanierungsaufwendungen, die zu einer BV-Minderung in einen VZ geführt haben, der zeitlich nach dem VZ liegt, in dem der stfreie Sanierungsgewinn iSd. § 3 Nr. 66 aF entstanden ist (vgl. FG Nümb. v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) war § 3c (ab 2000: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) nicht anwendbar, weil der Sanierungsgewinn aus Gründen sachlicher Unbilligkeit (§§ 163, 222, 227 AO) nicht besteuert wurde, also gerade keine von § 3c (ab 2000: § 3c Abs. 1 Halbs. 1) tatbestandlich geforderten „steuerfreien Einnahmen“ vorlagen (§ 3c Anm. 31). Im BMF-Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 Rz. 3) wurde der Sanierungsgewinn auch als „Erhöhung des Betriebsvermögens“ definiert, so dass Sanierungskosten diesen eigentlich nicht mindern könnten. Lediglich beim Eintritt eines Besserungsfalls nach einem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein sollten die Zahlungen „nach dem Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein und nachträglich den Sanierungsgewinn mindern (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 Rz. 5). Im Übrigen war die Praxis der FinVerw. hinsichtlich der Sanierungskosten zunächst uneinheitlich (Mertzbach, GmbHR 2013, 75 [82]). Spätestens seit 2013 hat die FinVerw. dann einheitlich Sanierungskosten vom Sanierungsgewinn abgezogen und das letztlich sogar unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungskosten angefallen sind (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 -

8 St 244, juris Rz. II.3.1; OFD Frankfurt v. 10.5.2017 – S 2140 A - 4 - St 212, „Abzug von Sanierungskosten“, juris; Möhlenbrock/Grager, FR 2017, 994 [997]; krit. dagegen Schwahn, FR 2015, 453 [455]; Mertzbach, DStR 2014, 172 [173]; Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, 2012, Rz. 2.45).

J 17-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich und beihilferechtlicher Genehmigungsvorbehalt:** Nach Art 6 Abs. 2 RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) steht auch die Neuregelung § 3c Abs. 4 unter einem beihilferechtl. Genehmigungsvorbehalt. Sie tritt erst an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelung entweder keine staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt. Ist dies der Fall, ist § 3c Abs. 4 für BVMinderungen oder BA anzuwenden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Schuldenerlass stehen, der nach dem 8.2.2017 erfolgt und für den § 3a angewendet wird (§ 52 Abs. 5 Satz 2; vgl. auch § 52 Abs. 4a zur Anwendung von § 3a). Da das Abzugsverbot ausdrücklich unabhängig davon anzuwenden ist, in welchem VZ der Sanierungsertrag entsteht (§ 3c Abs. 4 Satz 1), können also auch Sanierungskosten erfasst sein, die vor dem 8.2.2017, also auch in vorherigen VZ entstanden sind. Ausreichend ist allein der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zum späteren Schuldenerlass (nach dem 8.2.2017). In der Regel führt das nicht zu einer verfassungsrechtl. unzulässigen Rückwirkung, wenn sich in der Gesamtschau mit der StFreistellung aus § 3a kein Nachteil, sondern nur eine Minderung des StVorteils ergibt. Gleiches gilt bei sog. vergeblichen Sanierungsaufwendungen, die gar nicht vom Abzugsverbot erfasst werden (dazu Anm. J 17-5). Nur im eher unwahrscheinlichen Fall, in dem etwaige vor dem VZ 2017 entstandene Sanierungsaufwendungen den späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 übersteigen und dadurch ein nicht zu berücksichtigender „Sanierungsverlust“ entsteht, läge mE eine verfassungswidrige echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor. Nur in diesem Fall (dazu Anm. J 17-4) käme es im Vergleich zur vorherigen Rechtslage (= Anwendung des sog. BMF-Sanierungserlasses; dazu Anm. J 17-2) auch zu einer Höherbelastung des Stpfl. Diese Wirkung kann mE aber dadurch gestalterisch vermieden werden, dass die Voraussetzungen für eine unternehmensbezogene Sanierung iSd. § 3a Abs. 2 vom Stpfl. mit der Folge nicht nachgewiesen werden, dass überhaupt kein stfreier Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 entsteht. Insofern führen die besonderen Mitwirkungs- und Nachweisobliegenheiten in § 3a Abs. 2 nämlich zu einem „faktischen“ Wahlrecht (Desens, FR 2017, 981 [984]; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536; aA [wohl] Kanzler, NWB 2017, 2260 [2264]; Uhländer, DB 2017, 1224; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897; Weiss, StuB 2017, 581 [582]).

**Grund und Bedeutung der Änderung:**

J 17-4

► **Folgeänderung zu § 3a:** Die Schaffung des § 3c Abs. 4 ist eine Folgeänderung der Einf. des § 3a, also der Behandlung von Sanierungserträgen als stfreie Einnahmen (BVMehrungen oder BE). Ohne die Sonderregelung in § 3c Abs. 4 wäre in diesen Fällen die Grundregel aus § 3c Abs. 1 Halbs. 1 anzuwenden gewesen.

► **Klarstellende Bedeutung:**

▷ *Klarstellungen mangels Abweichung von der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1):* Die Neuregelung hat nur eine klarstellende Bedeutung, soweit sich aus der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) keine abweichende Rechtsfolge ergibt. Diese Klarstellungen sind teilweise erfolgt, um sicherzustellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung abgewichen wird, die bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) zugrunde gelegt wurde.

▷ *Abzugsverbot unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht (Abs. 4 Satz 1):* Da die Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) – anders als die Sonderegeln (Abs. 4 Satz 1) – keinen ausdrücklichen Hinweis darauf enthält, dass die Sanierungsaufwendungen unabhängig davon nicht abziehbar sind, in welchem VZ sie anfallen, ist zu vermuten, dass in dieser Rechtsfolge der Grund für die Schaffung der Sonderregel liegt. Eindeutig aus der Gesetzesbegründung ergibt sich dieses Motiv aber nicht (vgl. BTDrucks. 18/12128, 33). Betrachtet man die Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) im Lichte der gegenwärtig herrschenden Auslegung, ist die Sonderregel (Abs. 4 Satz 1) insoweit jedoch deklaratorisch, hat also nur eine klarstellende Bedeutung (Desens, FR 2017, 981 [984]; Kanzler, NWB 2017, 2260, [2273]): Denn auch Abs. 1 Halbs. 1 normiert ein Abzugsverbot, das unabhängig davon gilt, in welchem VZ die Aufwendungen angefallen sind (BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203; § 3c Anm. 41 jeweils mwN). Insbesondere folgt aus dem Erfordernis eines „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ kein zeitlicher, auf denselben VZ beschränkender Zusammenhang. So wurde von der Rspr. unter Geltung des § 3 Nr. 66 aF auch § 3c aF verstanden (vgl. FG Nümb. v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Die Klarstellung erfolgt daher wohl vor dem Hintergrund, dass bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) Sanierungskosten unabhängig davon, in welchem VZ die Sanierungskosten angefallen sind, vom Sanierungsgewinn abgezogen wurden (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 St 244, juris Rz. II.3.1). Insoweit wollte man wohl sicherstellen, dass nicht von der Verwaltungs-

auffassung zur vorherigen „Rechtslage“ (dazu Anm. J 17-2) abgewichen wird.

- ▷ *Abzugsverbot im Zusammenhang mit einem Besserungsschein (Abs. 4 Satz 3)*: Nach Abs. 4 Satz 3 fallen ausdrücklich auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein unter das Abzugsverbot (dazu Anm. J 17-12). Solche Aufwendungen fallen typischerweise in einem späteren VZ an, wenn die Verbindlichkeit bei Eintritt des Besserungsfalls wieder eingebucht bzw. unmittelbar auf die wiederbelebte Verbindlichkeit gezahlt wird. Da auch unter der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 2) insoweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zum ursprünglichen Wegfall der Verbindlichkeit ungeachtet der unterschiedlichen VZ bestanden hätte, handelt es sich im doppelten Sinne um eine Klarstellung: Die Aufwendungen unterliegen nicht nur bereits der Sonderregel aus Abs. 4 Satz 1, sondern hätten auch dem allgemeinen Abzugsverbot nach Abs. 1 Halbs. 1 unterliegen. Die doppelte Klarstellung erfolgte wohl vor dem Hintergrund, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses nach dem „Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein sollten (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 Rz. 5; vgl. § 3c Anm. 31). Auch insoweit wollte man wohl sicherstellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung zur vorherigen „Rechtslage“ (dazu Anm. J 17-2) abgewichen wird.
- ▷ *Korrektur von Steuer- oder Festsetzungsbescheiden (Abs. 4 Satz 5)*: Die besondere Korrektornorm ermöglicht die Änderung von Steuer- oder Feststellungsbescheiden, wenn in vergangenen VZ Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt werden, bei denen sich im Sanierungsjahr herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem streifen Sanierungsertrag iSd. § 3a stehen. Wäre die Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) anwendbar, hätte eine solche Korrektur mE über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen können, weil der Umstand, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a besteht, als ein rückwirkendes Ereignis angesehen werden kann (ausführl. § 3c Anm. 43). Mit Blick auf die vorherige „Rechtslage“ handelt es sich um eine abweichende Regelungstechnik zur Behandlung veranlagungszeitraumübergreifender Konstellationen. Dies ist letztlich dem Umstand geschuldet, dass nach § 3a Abs. 1 Sanierungserträge bereits bei der Gewinnermittlung steuerfrei gestellt werden. Dagegen wurden Sanierungsgewinne unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) erst bei der Festsetzung (§ 163 AO) oder Erhebung (§ 227 AO) durch Erlass außer Acht gelassen und veranlagungszeitraumübergreifende Auswirkungen über Stundungen (§ 222 AO) reguliert.

▷ *Korrektur auch von bestandskräftigen Steuer- oder Festsetzungsbescheiden (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1):* Die Norm ordnet an, dass eine Korrektur nach Abs. 4 Satz 5 auch für bereits bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide gilt. Es ist aber auch ohne diese Regelung nicht ersichtlich, warum die besondere Korrektornorm in Abs. 4 Satz 5 ohne diese Ergänzung auf nicht bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide beschränkt wäre. Im Übrigen ist auch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO („rückwirkendes Ereignis“) – also die Korrektornorm, die bei Anwendung der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) heranzuziehen wäre – nicht auf nicht bestandskräftige Bescheide beschränkt. Auch insoweit handelt es sich im doppelten Sinne um eine Klarstellung.

► **Konstitutive Bedeutung:**

▷ *Konstitutive Regelungen durch eine Abweichung von der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1):* Im Vergleich zur Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) enthält die Sonderregelung (Abs. 4) aber auch konstitutive Rechtsfolgen, die bei Anwendung der Grundregel nicht eingetreten wären. Diese Abweichungen sind teilweise erfolgt, um sicherzustellen, dass nicht von der Verwaltungsauffassung abgewichen wird, die bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) zugrunde gelegt wurde.

▷ *Abzugsverbot ohne eine allgemeine höhenmäßige Beschränkung auf die steuerfreien Sanierungserträge (Abs. 4 Satz 1):* Im Vergleich zu Abs. 1 Halbs. 1 wirkt Abs. 4 Satz 1 in den eher unwahrscheinlichen Fällen konstitutiv, in denen die Sanierungsaufwendungen den Sanierungsertrag übersteigen, also insgesamt ein „Sanierungsverlust“ entsteht. Bei Abs. 1 Halbs. 1 ist das Abzugsverbot nach hier vertretener Auffassung (ausführl. § 3c Anm. 42) bereits im Wortlaut („soweit“) auf die Höhe der stfreien Einnahmen beschränkt. Das gilt unabhängig davon, in welchen VZ Einnahmen und Ausgaben anfallen (vgl. § 3c Anm. 43 auch zu verfahrensrechtl. Folgen). Abs. 4 Satz 1 enthält eine solche Einschränkung im Wortlaut – ebenso wie Abs. 2 (dazu § 3c Anm. 54) – dagegen nicht. Bestätigt wird dieses Erg. für Abs. 4 Satz 1 durch eine systematische Auslegung unter Heranziehung von Abs. 4 Satz 4. Dort wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, der Höhe nach auf den sog. verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 beschränkt, so dass nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht zu einem „Sanierungsverlust“ führen können (dazu Anm. J 17-15). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass vorweggenommene Sanierungsaufwendungen oder solche, die im Sanierungsjahr anfallen, zu einem nicht abziehbaren „Sanierungsverlust“ führen können (Desens, FR 2017, 981 [985]; Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994 [997]; Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1069]).



- ▷ *Ausnahme vom Abzugsverbot für bestimmte vorweggenommene Sanierungsaufwendungen (Abs. 4 Satz 2):* Nach der Norm wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen aus vorangegangenen VZ ausgeschlossen, wenn der damalige Abzug zu einer Erhöhung eines Verlustvortrags geführt hat, der nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 5 im Sanierungsjahr gemindert wird (dazu Anm. J 17-10). Das entsprach der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 St 244, juris Rz. II.3.1) und dient im geltenden Recht letztlich der Vereinfachung (Möhlenbrock/Grager, FR 2017, 994 [997]), denn unter Anwendung des Abs. 1 Halbs. 1 käme es über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur nachträglichen Korrektur des Steuer- oder Festsetzungsbescheids und in der Folge uU auch zur Minderung festgestellter Verlustvorträge (vgl. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5), die dann nicht mehr als Steuerminderungspositionen iSd. § 3a Abs. 3 Satz 2 zur Verfügung gestanden hätten.
- ▷ *Besondere Ablaufhemmung für die Festsetzungsfrist (Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2):* Die Norm verknüpft die Festsetzungs- und damit die Änderungsfrist (vgl. § 169 Abs. 1 AO) für Steuer- und Festsetzungsbescheide aus vergangenen VZ mit der Festsetzungsfrist des Steuer- oder Festsetzungsbescheids aus dem Sanierungsjahr. Erfasst sind Bescheide aus vorherigen VZ, in denen Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt wurden, bei denen sich später herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem späteren Sanierungsertrag iSd. § 3a im Sanierungsjahr stehen. Wäre dagegen die Grundregel (§ 3a Abs. 1 Halbs. 2) anwendbar und eine Korrektur über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO („rückwirkendes Ereignis“) erfolgt, hätte eine nachträgliche Änderung daran scheitern können, dass die Steuer- oder Festsetzungsbescheide aus den vorherigen VZ bereits festsetzungsverjährt sind (dazu § 3c Anm. 43).

## Die Änderungen im Detail

---

- **Absatz 4 Satz 1 (Abzugsverbot für Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerfreien Sanierungserträgen)**

### J 17-5 Steuerfreie Sanierungserträge iSd. § 3a:

- ▶ **Unternehmensbezogene (§ 3a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2) und bestimmte unternehmerbezogene (§ 3a Abs. 5) Sanierungserträge:** Gemeint sind zunächst die in § 3a Abs. 1 Satz 1 stfrei gestellten Sanierungserträge, namentlich die „Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinkünfte aus



einem Schuldenerlass zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung“ iSd. § 3a Abs. 2. Diesen gleichgestellt werden die Erträge aus einer in Abs. 5 genannten unternehmerbezogenen Sanierung, also Restschuldbefreiungen (§§ 286 ff. InsO), Schuldenerlasse aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde.

► **Keine vergeblichen Sanierungsaufwendungen:** Liegen überhaupt keine Sanierungserträge vor, die nach § 3a streifig gestellt werden, kommt das Abzugsverbot aus Abs. 4 Satz 1 nicht zur Anwendung (Desens, FR 2017, 981 [985]). Vergebliche Sanierungsaufwendungen bleiben demnach voll abziehbar. Gleiches gilt etwa, wenn die Gläubiger ausschließlich andere Sanierungsbeiträge als Schuldenerlasse erbringen (Förster/Hechtner, DB 2017, 1536 [1543]) oder der Stpfl. im Falle einer unternehmensbezogenen Sanierung deren Voraussetzungen nicht nach Maßgabe des § 3a Abs. 2 nachweist (s. Anm. J 17-3). Zu Unrecht geht dagegen die Gesetzesbegründung davon aus, dass das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen unabhängig davon gilt, ob die Aufwendungen tatsächlich zu einer entsprechenden VM-Mehrung geführt hat (BTDrucks. 18/12128, 3). Das widerspricht der stRspr. des BFH (BFH v. 25.6.2009 – IX R 42/08, BStBl. II 2010, 220; BFH v. 14.7.2009 – IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399; BFH v. 18.3.2010 – IX B 227/09, BStBl. II 2010, 627; BFH v. 9.6.2010 – IX R 52/09, BStBl. II 2010, 1102 [1104]; BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BStBl. II 2012, 8; BFH v. 6.4.2011 – IX R 28/10, BStBl. II 2011, 814; BFH v. 6.4.2011 – IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028; BFH v. 6.4.2011 – IX R 49/10, BFH/NV 2012, 13; BFH v. 24.1.2012 – IX R 34/10, DStR 2012, 854; BFH v. 28.2.2013 – IV R 49/11, BStBl. II 2013, 802; BFH v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198), nach der auch das entsprechend formulierte Teilabzugsverfahren (Abs. 2 Satz 1) bei sog. einnahmeloßen Beteiligungen nicht angewendet wurde (§ 3c Anm. 5 mwN). Erst die gesetzgeberische Schaffung des heutigen Abs. 2 Satz 7, der für die Anwendung des Teilabzugsverbots die bloße Absicht ausreichen lässt, Beteiligungs(-betriebs-)einnahmen erzielen zu wollen, hat dort zur Einbeziehung vergeblicher Beteiligungsaufwendungen geführt (§ 3c Anm. 90). Eine dem Abs. 2 Satz 7 entsprechende Regelung enthält Abs. 4 jedoch nicht. Die Norm ist als „rechtsprechungsbrechende“ Sonderregelung auf vergebliche Sanierungsaufwendungen iSd. Abs. 4 Satz 1 auch nicht analog anwendbar (Desens, FR 2017, 981 [985]).

**Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben:** Die Begriffe entsprechen den in Abs. 2 Satz 1 ebenso verwendeten Begriffen (dazu § 3c Anm. 51). Betriebsvermögensminderungen knüpfen an die Gewinnermitt-

J 17-6

lung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 und BA an die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 an. Beide Begriffe sind als Bruttogrößen zu verstehen, die einen Aufwand beschreiben, der bilanziell zu einer EK-Minderung führt. Insoweit sind nur betrieblich veranlasste Aufwendungen erfasst, die im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlung – ohne Berücksichtigung des Abs. 4 Satz 1 – zu einer Gewinnminderung führen würden.

J 17-7 **Unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang:** Die Begriffe entsprechen den in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 verwendeten Begriffen (dazu § 3c Anm. 36 ff.) und sind auch entsprechend so zu verstehen. Die BV-Minderungen oder BA müssen also nach ihrer Entstehung und Zweckbestimmung durch dasselbe Ereignis veranlasst sein wie die Sanierungserträge, also letztlich durch den Schuldenerlass, der zu stfreien Sanierungserträgen geführt hat.

► **Arten von Sanierungsaufwendungen:** Nach der insoweit zutreffenden Gesetzesbegründung (BTDrucks. 18/12128, 33) gehören dazu zunächst alle Aufwendungen, die unmittelbar der Erlangung von Sanierungsbeiträgen der Gläubiger dienen, etwa Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung. Sanierungskosten, die zur Erlangung des Schuldenerlasses anfallen, können zudem Ausgaben für ein Vergleichsverfahren (insbes. für den Vergleichsverwalter), Treuhänder oder Sachverständige sein (Desens, FR 2017, 981 [984]; Kanzler, NWB 2017, 2260 [2273]).

► **Möglichkeit einer verhältnismäßigen Aufteilung:** Stehen Sanierungskosten sowohl mit nach § 3a stfreien Sanierungserträgen als auch mit stöpl. Sanierungsbeiträgen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang, ist nach denselben Grundsätzen wie bei Abs. 1 Halbs. 1 eine verhältnismäßige Aufteilung (dazu § 3c Anm. 40) möglich (Kanzler, NWB 2017, 2260 [2273]). Das kann zB bei den Kosten für einen Sanierungsplan der Fall sein, wenn dieser neben den Schuldenerlassen andere Sanierungsbeiträge für die Gläubiger vorsieht, etwa verringerte Einkaufspreise, Mieten oder erhöhte Absatzpreise (Förster/Hechtner, DB 2017, 1536 [1543]).

J 17-8 **Unabhängigkeit vom Veranlagungszeitraum, in welchem der Sanierungsertrag entsteht:** Die Ergänzung stellt klar, dass ein „unmittelbarer, wirtschaftlicher Zusammenhang“ keinen zeitlichen Zusammenhang voraussetzt. Da sich ohne ausdrückliche Erwähnung nichts anderes aus der Grundregel (Abs. 1 Halbs. 1) ergibt (BFH v. 13.12.2012 – IV R 51/09, BStBl. II 2013, 203; § 3c Anm. 41 jeweils mwN), hat die Ergänzung allein einen klarstellenden (deklaratorischen) Charakter (Anm. J 17-4). Nicht anders zu beurteilen war das unter Geltung des § 3 Nr. 66 aF auch bei § 3c aF (FG Nümb. v. 26.3.2002 – I 197/98, EFG 2002, 899, rkr.: stfreier Sanierungsgewinn 1982, Sanierungsaufwand erst 1991). Im Übrigen entspricht dies der Auffassung, die von der Verwaltung bei der Anwendung des BMF-Sanierungserlasses

(BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) bei der Ermittlung des Sanierungsgewinns zugrunde gelegt wurde (OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 St 244, juris Rz. II.3.1). Die Unabhängigkeit des Abzugsverbots vom VZ des Sanierungsertrags führt zu Folgewirkungen, denen in Abs. 4 Satz 2 (dazu Anm. J 17-10), Satz 4 (dazu Anm. J 17-15) und verfahrensrechtl. in den Sätzen 5 und 6 (dazu Anm. J 17-17) Rechnung getragen wird.

### Rechtsfolgen:

J 17-9

► **Abzugsverbot:** Diese wesentliche Rechtsfolge ergibt sich unmittelbar aus Abs. 4 Satz 1. Danach dürfen vom Abzugsverbot erfassten Aufwendungen „nicht abgezogen werden“. Die Korrektur erfolgt dabei im Rahmen der stl. Gewinnermittlung, aber beim BV-Vergleich erst außerbilanziell (§ 3c Anm. 65).

► **Minderung der Höchstgrenze beim Verlustuntergang:** Soweit im Sanierungsjahr und in den VZ vor dem Sanierungsjahr Aufwendungen vom Abzugsverbot in Abs. 4 Satz 1 erfasst wurden, normiert § 3a Abs. 3 Satz 1 eine weitere Rechtsfolge: Diese nach Abs. 4 Satz 1 nicht abziehbaren Aufwendungen mindern den Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1, um den sog. geminderten Sanierungsertrag zu ermitteln (§ 3a Abs. 3 Satz 1). Dieser sog. geminderte Sanierungsertrag bildet die Höchstgrenze für den Umfang des Untergangs von Verlusten, Verlustvorträgen und anderen Steuererminderungspositionen beim Stplf. (§ 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13) oder eventuell bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 3).

### ■ Absatz 4 Satz 2 (Ausnahme vom Abzugsverbot für bestimmte vorweggenommene Sanierungsaufwendungen)

**Zweck:** Nach Abs. 4 Satz 2 wird das Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen aus vorangegangenen VZ ausgeschlossen, wenn der damalige Abzug zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt hat, die nach Maßgabe der nach § 3a Abs. 3 getroffenen Regelungen entfallen. Die Regelung dient der Verfahrensvereinfachung (Möhlenbrock/Grager, FR 2017, 994 [997]) und ist vorrangig vor der Korrektornorm in Abs. 4 Satz 5 anzuwenden (Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1069]). Würde es Abs. 4 Satz 2 nicht geben, müsste grds. auch in den tatbestandlich erfassten Fällen eine Korrektur des Steuer- oder Feststellungsbescheids nach Satz 5 für den vergangenen VZ vorgenommen werden. Hat die betreffende Gewinnminderung damals aber allein zu einer Erhöhung des Verlustvortrags geführt, ändert sich der Steuer- oder Feststellungsbescheid im Erg. nicht. Jedoch wäre in der Folge

J 17-10

auch der Verlustfeststellungsbescheid zu ändern und entsprechend ein geringerer Verlustvortrag festzustellen (§ 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5). Dies hätte wiederum zur Folge, dass im späteren Sanierungsjahr ein entsprechend niedriger Verlustvortrag fortbesteht. § 3a Abs. 3 Satz 2 sieht aber sowieso eine Minderung solcher Verlustvorträge vor, so dass aus Gründen der Vereinfachung von einer vorherigen Minderung des Verlustvortrags abgesehen werden kann, wenn (1) der Sanierungsaufwand in der Vergangenheit zu einer Erhöhung des Verlustvortrags geführt hat und (2) gerade dieser erhöhte Verlustvortrag nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 Satz 2 (sowieso) gemindert wird. Im Erg. ist die FinVerw. so bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240) verfahren (vgl. OFD Nds. v. 25.4.2016 – S 2140 - 8 St 244, juris Rz. II.3.1; Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994 [997]).

J 17-11 **Sanierungsaufwendungen, die zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben:**

► **Allgemeiner Verlustvortrag und Verlustvorträge aus besonderen Verlustverrechnungskreisen:** Unter Verlustvorträgen ist nicht nur der allgemeine Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 und 4), sondern sind auch Verlustvorträge aus besonderen Verlustverrechnungskreisen des Unternehmers bzw. Mitunternehmers des zu sanierenden Unternehmens (§§ 15a, 15b, 15 Abs. 4) zu verstehen. Das folgt bereits aus dem Vereinfachungszweck, soweit es im Falle einer rückwirkenden Korrektur nach Satz 5 zugleich zu einer Minderung des jeweils angesprochenen Verlustvortrags gekommen wäre (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 7 Halbs. 2 iVm. § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5). Selbst wenn diese Minderung der Verlustvorträge in der Folge einer Änderung des Steuer- oder Feststellungsbescheids nicht vorgenommen wurde, rechtfertigt sich diese Ausnahme vom Abzugsverbot erst Recht zur Vermeidung einer doppelten Nichtberücksichtigung der Verluste. Insoweit bezweckt Satz 2 auch die Vermeidung einer Doppelbelastung (Weiss, StuB 2017, 581 [585]; Desens, FR 2017, 981 [985]).

► **Auch erstmalige Verlustvorträge:** Nach dem Normzweck (Vereinfachung) sind auch Sanierungsaufwendungen, die erstmalig zu einem Verlustvortrag führen, erfasst, auch wenn der Wortlaut verlangt, dass die Aufwendungen den Verlustvortrag „erhöhen“ müssen.

► **Ermittlung durch Vergleichsrechnung:** Im Übrigen setzt die Identifizierung einer Gewinnminderung durch Sanierungsaufwendungen, die zu einer Erhöhung eines Verlustvortrags führt, eine Vergleichsrechnung voraus. Dabei muss der Gewinn bzw. Verlust einmal mit und einmal ohne die Sanierungsaufwendungen berechnet werden. Ergibt sich ohne Berücksichtigung des Sanierungsaufwands noch ein Gewinn, aber unter Berücksichtigung des Sanierungsaufwands ein Verlust, fällt allein der zum Verlust

führende Teil unter die Norm. Hinsichtlich des Teils der Sanierungsaufwendungen, der lediglich den Gewinn mindert, ist der Steuer- oder Feststellungsbescheid im entsprechenden Vorjahr nach Abs. 4 Satz 5 zu ändern.

■ **Absatz 4 Satz 3 (Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein oder vergleichbare Aufwendungen)**

**Zweck:** Nach Abs. 4 Satz 3 gehören zu den BVMinderungen oder BA iSd. J 17-12 Abs. 4 Satz 1 auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen. Satz 3 dient demnach lediglich der Klarstellung. Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein entstehen typischerweise nicht schon im Sanierungsjahr, sondern erst in Folgejahren, nämlich dann, wenn der Besserungsfall eingetreten ist und daher die ursprüngliche Verbindlichkeit wieder auflebt und wieder eingebucht wird bzw. auf die Verbindlichkeit gezahlt wird. Der dadurch entstehende Aufwand ist tatbestandlich bereits von Satz 1 erfasst, da insoweit bereits ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ungeachtet der unterschiedlichen VZ mit dem stfreien Sanierungsertrag besteht, der im Sanierungsjahr aus dem Forderungsverzicht gegen Besserungsschein entstanden ist. Die Klarstellung erfolgte augenscheinlich nur, weil Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein bereits unter Geltung des BMF-Sanierungserlasses nach dem „Rechtsgedanken des § 3c“ nicht abziehbar sein sollten (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 Rz. 5; vgl. § 3c Anm. 31) und diese „Rechtslage“ beibehalten werden sollte.

**Forderungsverzicht gegen Besserungsschein:** Bei einem solchen verzichtet der Gläubiger zwar auf seine Forderung, jedoch unter der auflösenden Bedingung, dass die Forderung wieder auflebt, wenn sich die wirtschaftliche Situation in der Zukunft bessert. Ein Forderungsverzicht unter einer auflösenden Bedingung ist zum Zeitpunkt der Verzichtserklärung mit einem unbedingten Forderungsverzicht gleichzusetzen, führt also beim Schuldner zum Erlöschen der Verbindlichkeit (BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BStBl. II 1991, 588; BMF v. 2.12.2003 – IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I 2003, 648) und damit zu einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1. Handelt es sich um eine Gesellschafter-Forderung, gilt dies nur, soweit die Forderung nicht werthaltig war (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307). Soweit bei § 3a Abs. 1 Satz 1 streitig sein sollte, ob auch ein Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ein Schuldenerlass im Sinne der Norm ist, dürfte dies nun gerade wegen der ausdrücklichen Erwähnung in Satz 3 zu bejahen sein. J 17-13

J 17-14 **Vergleichbare Aufwendungen:** Vergleichbar dürften alle Aufwendungen sein, bei denen eine Forderung so umgestaltet wird, dass dies zum Zeitpunkt der Sanierungshandlung zu einem Sanierungsertrag, später aber zu einer Zahlung auf die Verbindlichkeit und damit zu einem spiegelbildlichen Aufwand führt. Denkbar wäre dies etwa bei einem qualifizierten Rangrücktritt, der so ausgestaltet ist, dass er das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a erfüllt (vgl. BFH v. 15.4.2005 – I R 44/14, BStBl. II 2015, 769; BFH v. 10.8.2016 – I R 25/15, BStBl. II 2017, 670) und beim Schuldner damit zu einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 führt (so im Falle eines qualifizierten Rangrücktritts etwa Desens, FR 2017, 981 [983]; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536). Eine (spätere) Zahlung auf die nachrangige Verbindlichkeit wäre dann ein nicht abziehbarer Sanierungsaufwand iSd. Satzes 3.

### ■ Absatz 4 Satz 4 (Beschränkung des Abzugsverbots in Folgejahren der Sanierung)

---

J 17-15 **Zweck:** Nach Abs. 4 Satz 4 gilt das Abzugsverbot nach Abs. 4 Satz 1 für BVMinderungen oder BA, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 vorhanden ist. Die Norm enthält insoweit eine Ausnahme vom Grundsatz aus Satz 1, nach dem auch ein „Sanierungsverlust“ entstehen kann, also Sanierungsaufwendungen auch abziehbar bleiben, wenn sie den stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 übersteigen (s. Anm. J 17-4). Ist ein solcher „Sanierungsverlust“ mit Abschluss des Sanierungsjahrs nicht entstanden, verhindert Satz 4, dass er nachträglich entstehen kann und zwar auch unter Einbeziehung der bereits im Sanierungsjahr nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 3 geminderten Verluste, Verlustvorträge oder sonstiger Steuererminderungspotenziale. In einer Gesamtbetrachtung kann sich die Anwendung der § 3a, § 3c Abs. 4 nach Abschluss des Sanierungsjahrs durch nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht mehr nachteilig für den Stpfl. auswirken, sondern höchstens bis dahin entstandene Vorteile wieder neutralisieren.

J 17-16 **Verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4:**

► **Bedeutung des verbleibenden Sanierungsertrags:** In § 3a Abs. 3 Satz 4 wird der verbleibende Sanierungsertrag lediglich definiert und ist dort nur informatorische Größe, die anzeigt, in welcher Höhe der Sanierungsertrag unter Gegenrechnung der geminderten Verluste, Verlustvorträge und sonstigen Steuererminderungspotenziale zu einer endgültigen

StFreistellung geführt hat. Rechtsfolgen aus dem verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 ergeben sich demnach allein aus Satz 4.

► **Ermittlung des verbleibenden Sanierungsertrags:** § 3a Abs. 4 Satz 4 definiert den verbleibenden Sanierungsertrag als den Betrag, der sich nach § 3a Abs. 3 Sätze 2 und 3 ergibt, die aber ihrerseits bereits an den geminderten Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 1 anknüpfen. Demnach ist der verbleibende Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 der Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 abzüglich der nicht abziehbaren Sanierungsaufwendungen (Abs. 4) aus dem Sanierungsjahr und den VZ vor dem Sanierungsjahr (§ 3a Abs. 3 Satz 1) sowie abzüglich der Minderungen der Verluste, Verlustvorräte und Steuerminderungspotenziale beim Stpfl. (§ 3a Abs. 3 Satz 3) und eventuell bei nahestehenden Personen (§ 3a Abs. 3 Satz 4).

► **Nachträgliche Sanierungsaufwendungen aus Vor-Folgejahren:** Nicht berücksichtigt im verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 sind demnach nachträgliche Sanierungsaufwendungen aus Vor-Folgejahren. Bei wortlautgetreuer Anwendung kann das zweckwidrig dazu führen, dass nachträgliche Sanierungsaufwendungen nicht nur den bisherigen Vorteil neutralisieren, sondern zu einem nicht abziehbaren „Sanierungsverlust“ führen. Das gilt etwa dann, wenn im Folgejahr 1 ein nachträglicher Sanierungsaufwand entsteht, der wegen Satz 4 (anteilig) abziehbar bleibt und im Folgejahr 2 ein erneuter nachträglicher Sanierungsaufwand entsteht. Streng genommen ist nämlich im Folgejahr 2 derselbe verbleibende Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 vorhanden wie im Folgejahr 1, weil der nachträgliche Sanierungsaufwand aus dem Folgejahr 1 den verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 nicht mindert. Der eindeutige Zweck der Regelung gebietet in solchen Fällen uE, den verbleibenden Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 um solche nachträgliche Sanierungsaufwendungen zu mindern, die nicht abziehbar waren, weil sie die Höchstgrenze aus Satz 4 nicht erreicht haben. Mehr ist nicht erforderlich, um den in der Vergangenheit entstandenen Vorteil (StFreiheit des Sanierungsertrags nach § 3a Abs. 1 Satz 1) zu neutralisieren.

## ■ Absatz 4 Sätze 5 und 6 (Verfahrensrechtliche Sonderregelungen)

### Besondere Korrekturvorschrift:

J 17-17

► **Steuer- oder Feststellungsbescheide aus Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr:** Nach Abs. 4 Satz 5 ist ein Steuer- oder Feststellungsbescheid zu ändern, soweit BVMinderungen oder BA, die dem Abzugsverbot nach Satz 1 unterliegen, bereits bei einer StFestsetzung oder



einer gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 AO gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Die besondere Korrektornorm ermöglicht die Änderung von Steuer- oder Feststellungsbescheiden, wenn in vergangenen VZ Aufwendungen gewinnmindernd berücksichtigt werden, bei denen sich im Sanierungsjahr herausstellt, dass sie in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem stfreien Sanierungsertrag iSd. § 3a stehen. Vorrangig vor der Korrektornorm ist jedoch der Ausschluss des Abzugsverbots nach Satz 2 anzuwenden (s. Anm. J 17-10).

► **Steuer- oder Feststellungsbescheide aus dem Sanierungsjahr oder Folgejahren:** Nach dem Wortlaut scheint die Korrektornorm auch einschlägig zu sein, wenn ein Sanierungsaufwand im Sanierungsjahr oder in einem Folgejahr gewinnmindernd berücksichtigt wurde, obwohl der Aufwand nach Satz 1 materiell hätte nicht berücksichtigt werden dürfen. Dennoch ist sie uE nur auf Steuer- oder Feststellungsbescheide aus VZ vor dem Sanierungsjahr anzuwenden, denn nach ihrem Sinn und Zweck zielt die Norm genau auf diese Fälle ab. Auch die Systematik spricht dafür, da ergänzend in Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 die Festsetzungsfrist mit der aus dem Sanierungsjahr verknüpft wird. Insoweit kann daher nur auf die allgemeinen Korrektornormen (§§ 172 ff. AO) zurückgegriffen werden.

J 17-18 **Korrektur unabhängig von der Bestandskraft:** Nach Abs. 4 Satz 6 Halbs. 1 gilt die besondere Korrekturvorschrift auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Die Regelung hat lediglich klarstellenden Charakter. Auch ohne diese Ergänzung ist nicht ersichtlich, warum die besondere Korrekturvorschrift aus Satz 5 nur auf nicht bestandskräftige Steuer- oder Festsetzungsbescheide beschränkt wäre.

J 17-19 **Besondere Anlaufhemmung für die Festsetzungsfrist:** Nach Abs. 4 Satz 6 Halbs. 2 endet die Festsetzungsfrist insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist. Die Norm verknüpft die Festsetzungs- und damit die Änderungsfrist (vgl. § 169 Abs. 1 AO) für Steuer- und Festsetzungsbescheide aus vergangenen VZ mit der Festsetzungsfrist des Steuer- oder Festsetzungsbescheids aus dem Sanierungsjahr. Insoweit wird abgesichert, dass eine Korrektur nach Satz 5 nicht daran scheitert, dass die Steuer- oder Festsetzungsbescheide aus den vorherigen VZ bereits festsetzungsverjährt sind (zum Problem bei Abs. 1 Halbs. 1 s. § 3c Anm. 43).