

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Die in § 15 neu eingefügten Vorschriften regeln die Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG für Fälle der Organschaft. Die Neuregelung sieht zunächst vor, dass ein Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG nach Minderung der laufenden und zum Ende des Vorjahres festgestellten vororganschaftlichen Beträge iSd. § 3a Abs. 3 EStG der OG beim OT zur Minderung seiner Beträge nach § 3a Abs. 3 führt (§ 15 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und § 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 KStG). Da der OT auch eine PersGes. sein kann, erstreckt § 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 die Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG auf die jeweilige Mitunternehmerschaft. Letztlich ordnet § 15 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 die Anwendung der Sätze 1 und 2 dieser Vorschrift in bestimmten Fällen einer im Zeitpunkt der Sanierung bereits beendeten oder unterbrochenen Organschaft an.
- Fundstelle: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202).

## § 15

### Ermittlung des Einkommens bei Organschaft

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)

<sup>1</sup>Bei der Ermittlung des Einkommens bei Organschaft gilt abweichend von den allgemeinen Vorschriften Folgendes:

- <sup>1</sup>Ein Verlustabzug im Sinne des § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei der Organgesellschaft nicht zulässig. <sup>2</sup>**Satz 1 steht einer Anwendung von § 3a des Einkommensteuergesetzes nicht entgegen.** <sup>3</sup>**Der für § 3c Absatz 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes maßgebende Betrag ist der sich nach Anwendung von Nummer 1a ergebende verminderte Sanierungsertrag.**
- <sup>1</sup>**Auf einen sich nach § 3a Absatz 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes ergebenden verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft ist § 3a Absatz 3 Satz 2, 3 und 5 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger anzuwenden.** <sup>2</sup>**Wird der Gewinn des Organträgers gesondert und einheitlich festgestellt, gilt § 3a Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes entsprechend.** <sup>3</sup>**Die Sätze 1 und 2 gelten auch, wenn die Voraussetzungen des § 14 Absatz 1 im Sanierungsjahr nicht vorliegen und das Einkommen der Organgesellschaft in einem innerhalb der**

**letzten fünf Jahre vor dem Sanierungsjahr liegenden Veranlagungszeitraum dem Organträger gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 zugerechnet worden ist.**

Nr. 2 bis 5 und Satz 2 *unverändert*

Autor: Dr. André **Kruschke**, Rechtsanwalt, Frankfurt am Main  
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

**Schrifttum:** Bracksiek, Die Neuregelungen des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, FR 2009, 15; Beutel/Eilers, Das Ende des Sanierungserlasses – Zeitenwende für die deutsche Sanierungspraxis, FR 2017, 266; Commandeur/Brocker, BFH verwirft Sanierungserlass – Konsequenzen für aktuelle und künftige Insolvenz- und Sanierungsverfahren, NZG 2017, 333; Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536; Hey, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilfenrecht – Zum Notifizierungsverfahren, FR 2017, 453; Kahlert/Schmidt, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897; Kanzler, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Überblick zu den gesetzlichen Neuregelungen in § 3a und § 3c Abs. 4 EStG, NWB 2017, 2260; Neu/Hamacher/Bornemann, Neues zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, GmbHR 2017, R161; Plewka, Die Entwicklung des Steuerrechts im ersten Halbjahr 2017, NJW 2017, 2515; Sistermann/Beutel, Unternehmenssanierungen nach der Grundentscheidung des Großen Senats des BFH – Erste Gedanken zur gesetzlichen Neuregelung und zur Übergangsregelung des BMF v. 27.4.2017, DStR 2017, 1065; Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, München 2017; Sonnleitner/Strotkemper, Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: quid novi?, BB 2017, 668; Uhländer, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen in laufenden Verfahren, DB 2017, 1224.

## Kompaktübersicht

---

J 17-1 **Inhalt der Änderung:** Die neuen Vorschriften regeln die Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG für Fälle der Organschaft. Bei den Neuregelungen handelt es sich somit um Folgeänderungen der – ebenfalls neuen – Vorschrift zur StFreiheit von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG. Zweck dieser Vorschrift ist es, Unternehmen in Krisensituationen nicht durch eine Besteuerung des Sanierungsgewinns erneut in finanzielle Schwierigkeiten zu bringen. Hintergrund ist, dass anlässlich der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens wesentliche Gläubiger wie Banken oder Anleihegläubiger typischerweise auf nicht unerhebliche Forderungen verzichten. Da dies auf Ebene des zu sanierenden Unternehmens bilanziell zu einem außerordentlichen Ertrag führt, müsste das sich in der Krise befindliche Unternehmen diesen Ertrag als Gewinn stl. berücksichtigen, was den erwünschten Sanierungserfolg gefährden könnte. Da dies rechtspolitisch nicht gewünscht ist, dient die gesetzliche Neuregelung dem Zweck, diesen

zwischen dem Besteuerungs- und dem Insolvenzverfahren bestehenden Zielkonflikt aufzulösen (BTDrucks. 18/12128, 31; vgl. hierzu Förster/Hechtner, DB 2017, 1536; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897).

**Rechtsentwicklung:**

J 17-2

► **zur Rechtsentwicklung bis 2009** s. § 15 Anm. 2.

► **EuGHUmsG v. 21.3.2013** (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344): Satz 1 Nr. 2 Satz 4 wird in die Vorschrift eingefügt.

► **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Der GrS des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) hat entschieden, dass der sog. Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt um BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18), wonach Sanierungsgewinne unter bestimmten Umständen nicht besteuert werden, gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Hierauf hat der BRat reagiert und am 10.3.2017 in seiner Stellungnahme den Entwurf einer gesetzlichen Neuregelung zur StFreiheit für Sanierungsgewinne verabschiedet (BRDrucks. 59/17), der die fraglichen Neuregelungen des KStG allerdings noch nicht enthielt. Nachdem die BReg. am 15.3.2017 ihre Zustimmung signalisiert hat (BTDrucks. 18/11531), hat der FinAussch. dem BTag am 26.4.2017 eine um die Neuregelungen in § 8 inhaltlich erweiterte Beschlussempfehlung vorgelegt (BTDrucks. 18/12128), die dieser am 27.4.2017 angenommen hat.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung findet grds. ab VZ 2017 Anwendung. Aus Gründen der Rechtssicherheit treten die neuen Vorschriften nach Art. 6 RÜbStG v. 27.6.2017 an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission feststellt, dass die Neuregelung entweder keine staatliche Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt (vgl. hierzu Hey, FR 2017, 453). Eine Entsch. der EU-Kommission liegt noch nicht vor; der Ausgang des Notifizierungsverfahrens ist in hohem Maße ungewiss und hängt ua. vom EuGH-Verfahren zu § 8c KStG ab. Siehe zu unionsrechtlichen Problemen des Notifizierungsverfahrens § 3a Anm. J 17-3 aE.

J 17-3

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 17-4

► **Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluss des Großen Senats** (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393): Die Neuregelung erfolgte als Reaktion auf den Beschluss des GrS (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393), in dem dieser entschieden hat, dass der Sanierungserlass (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240, ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001 - 01, BStBl. I 2010, 18) gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt. Als Folge sind Sanierungs-

gewinne grds. als stpfl. zu behandeln, da den Steuervergünstigungen des Sanierungserlasses die Rechtsgrundlage fehlt (s. hierzu insgesamt Beutel/Eilers, FR 2017, 266; Uhländer, DB 2017, 1224; Sonnleitner/Strotkemper, BB 2017, 668; Commandeur/Brocker, NZG 2017, 333; Plewka, NJW 2017, 2515 [2518]). Der Gesetzgeber hat schnell auf den Beschluss des GrS reagiert und mit §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG eine gesetzliche Grundlage für die künftige StFreiheit von Sanierungsgewinnen – in § 3a als Sanierungserträge bezeichnet – geschaffen.

Die gesetzliche Neuregelung stellt eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungspraxis dar (Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, Kapitel 9 Rz. 39). Auch wenn die neuen gesetzlichen Normen grds. an die bereits im Sanierungserlass verwendeten Tatbestandsvoraussetzungen anknüpfen, zeigen sich in dogmatischer Hinsicht doch deutliche Unterschiede. So hat die Fin-Verw. unter Anwendung des Sanierungserlasses entstandene Sanierungsgewinne etwa im Wege einer typisierenden Billigkeitsmaßnahme von der Besteuerung ausgenommen, indem sie die auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuern nach § 163 AO abweichend festgesetzt, gestundet und anschließend nach § 227 AO erlassen hat. Einen anderen Ansatz verfolgt hingegen die Neuregelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen, wonach die Sanierungsgewinne nunmehr von vornherein stfrei gestellt werden. Mit der neuen gesetzlichen Normierung gehen ferner umfangreiche Regelungen zum Untergang von Steuerminderungspositionen einher, die der Sanierungserlass so nicht vorsah (zu den Unterschieden zwischen dem Sanierungserlass und der gesetzlichen Neuregelung vgl. auch die tabellarische Gegenüberstellung von Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 2017, R161; s. zur Rechtsentwicklung ferner Kanzler, NWB 2017, 2260 sowie Commandeur/Brocker, NZG 2017, 333 [334]).

► **Anwendung der Neuregelungen des § 3a EStG auf die Organschaft (Nr. 1 Satz 2 und Nr. 1a Satz 1):** Die gesetzliche Neuregelung in Nr. 1 Satz 2 erstreckt die Vorschriften zur StFreiheit von Sanierungsgewinnen gem. § 3a EStG auf die Organschaft und regelt deren Anwendbarkeit vor dem Hintergrund der in Bezug auf die Organschaft bestehenden besonderen Einkommensermittlung (s. hierzu Neumann in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 14 Rz. 392f.; Krumm in Blümich, § 14 Rz. 202f. [3/2016]). Danach ermitteln die OG und der OT ihr Einkommen jeweils selbständig. Anschließend wird das Einkommen der OG dem OT gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 zugerechnet. Folglich finden §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG grds. beim OT oder bei der OG getrennt Anwendung (Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1068]; Sonnleitner in Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, Kap. 9 Rz. 43). Eine Verminderung in Höhe des geminderten Sanierungsertrags der in § 3a Abs. 3 EStG genannten Beträge findet daher zunächst auf Ebene des sanierten Unternehmens statt. Ausweislich der Gesetzesbegründung sieht die Neuregelung

vor, dass ein Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG nach Minderung der laufenden und zum Ende des Vorjahres festgestellten vororganschaftlichen Beträge iSd. § 3a Abs. 3 EStG der OG beim OT zur Minderung seiner Beträge nach § 3a Abs. 3 EStG führt (BTDrucks. 18/12128, 35). Damit soll ausgedrückt werden, dass im Falle der Sanierung einer OG zunächst deren vororganschaftliche Verlustvorträge zu mindern sind, bevor – im Umfang des verbleibenden Sanierungsertrags – die Minderung der Verlustposition des OT erfolgt (Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1068]).

► **Erstreckung der Neuregelungen des § 3a Abs. 4 EStG auf eine Organträger-Personengesellschaft als Mitunternehmer (Nr. 1a Satz 2):** Der OT kann auch eine PersGes. sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2). Nr. 1a Satz 2 regelt daher die entsprechende Anwendung des § 3a Abs. 4 EStG für Fälle, in denen der OT eine PersGes. ist. Damit wird die Neuregelung auf die jeweiligen Mitunternehmer erstreckt (BTDrucks. 18/12128, 35).

► **Berücksichtigung der Neuregelungen des § 3a Abs. 3 EStG auf beendete oder unterbrochene Organschaften (Nr. 1a Satz 3):** Nr. 1a Satz 3 ordnet die Anwendung der Sätze 1 und 2 in bestimmten Fällen auch einer im Zeitpunkt der Sanierung bereits beendeten oder unterbrochenen Organschaft an. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass krisenbedingte Verluste einer OG, die unter der Organschaft dem OT zugerechnet wurden, auch dann durch den Sanierungsertrag verbraucht werden, wenn die Organschaft bis zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses beendet wurde (krit. Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1068]). Ist dem OT in einem der fünf vorangegangenen VZ bereits das Einkommen der OG zugerechnet worden, ordnet Nr. 1a Satz 3 eine korrespondierende Minderung nach § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG beim OT über das Bestehen der Organschaft hinaus an.

## Die Änderungen im Detail

### ■ Satz 1 Nr. 1 Sätze 2 und 3 und Nr. 1a Satz 1 (Anwendung des § 3a Abs. 3 EStG auf die Organschaft)

**Anwendung des § 3a EStG (Nr. 1 Satz 2) bei Ausschluss des Verlustabzugs iSd. § 10d EStG (Nr. 1 Satz 1):** Die Neuregelung in Nr. 1 Satz 2 bestimmt, dass „Satz 1 ... einer Anwendung von § 3a des Einkommensteuergesetzes nicht entgegen [steht]“. Damit trifft die Vorschrift zwei Aussagen. Weil durch die neue Vorschrift Satz 1 nicht eingeschränkt wird, wird zum einen klargestellt, dass sich durch die Anwendung von § 3a EStG grds. keine Auswirkung auf den Verlustabzug nach § 10d EStG ergibt; konservierte („eingefrorene“) vororganschaftliche Verlustvorträge der OG bleiben

J 17-5

damit zumindest dem Grunde nach erhalten und werden nicht um einen stfreien Sanierungsertrag der OG verringert. Darüber hinaus können laufende Verluste der OG im Rahmen der Einkommenszurechnung beim OT ohne Verrechnung mit dem stfreien Sanierungsertrag der OG genutzt werden. Zum anderen wird durch die Neuregelung in Nr. 1 Satz 2 angeordnet, dass diejenigen Regelungen, die eine Auswirkung auf den OT haben, über den generellen Bezug auf § 3a EStG einbezogen werden, wobei sich diese Regeln erst aus § 15 Satz 1 Nr. 1a ergeben. In diesem Zusammenhang wird zu Recht festgestellt, dass diese unübersichtliche Verweiskaskade der Regelungen zum stfreien Sanierungsertrag bei OG „ein Musterbeispiel misslungener gesetzlicher Regelungstechnik“ darstellt (vgl. insgesamt Walter in Ernst & Young, § 15 Rz. 14 [8/2017]).

J 17-6 **Ermittlung des Sanierungsertrags nach den Regelungen des Satzes 1 der Nr. 1a (Nr. 1 Satz 3):** Der neu eingefügte Satz 3 bestimmt, dass „der für § 3c Absatz 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes maßgebende Betrag ... der sich nach Anwendung von Nummer 1a ergebende verminderte Sanierungsertrag [ist]“.

Die Neuregelung verweist damit zunächst auf § 3c EStG. Diese Norm regelt die Behandlung von Sanierungskosten und ordnet ein Abzugsverbot für BVMinderungen und BA an, die mit dem stfreien Ertrag in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Unter „Betriebsvermögensminderungen“ oder „Betriebsausgaben“ idS sind insbes. Zahlungen auf Besserungsscheine und Sanierungskosten, zB Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung, gemeint (BTDrucks. 18/12128, 33). Zweck der Vorschrift ist die Vermeidung einer Doppelbegünstigung des Stpfl. durch die StFreiheit des Sanierungsertrags bei gleichzeitigem Abzug zugehöriger Aufwendungen. Übersteigen diese Sanierungskosten den (vorhandenen) stfreien Sanierungsertrag, so erstreckt sich das Abzugsverbot grds. auch auf die übersteigenden Aufwendungen. Dieser Grundsatz wird jedoch durch den in Satz 3 in Bezug genommenen § 3c Abs. 4 Satz 4 EStG durchbrochen, wonach das Abzugsverbot für BVMinderungen oder BA, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, „nur insoweit (gilt), als noch ein verbleibender Sanierungsertrag iSv. § 3a Abs. 3 Satz 4 (EStG) vorhanden ist“. Anders als vor und im Sanierungsjahr bleiben nachträglich übersteigende Aufwendungen also abzugsfähig. Weshalb diese Regelung im Gesetzeswortlaut keinen klaren Niederschlag gefunden hat, bleibt offen. Möglicherweise beabsichtigte der Gesetzgeber damit eine großzügigere Regelung (so Förster/Hechtner, DB 2017, 1536 [1544]), was für Zwecke der Unternehmenssanierung förderlich erscheinen mag. Im Sinne der Rechtsklarheit wäre es gleichwohl angebracht gewesen, den Willen des Gesetzgebers auch deutlich im Gesetzeswortlaut zu verankern.

**Anwendung des § 3a Abs. 3 Sätze 2, 3 und 5 EStG auf einen verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft beim Organträger (Nr. 1a Satz 1):**

J 17-7

Die Neuregelung in Nr. 1a Satz 1 bestimmt, dass auf „einen sich nach § 3a Absatz 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes ergebenden verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft ... § 3a Absatz 3 Satz 2, 3 und 5 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger anzuwenden [ist]“. Damit beabsichtigt der Gesetzgeber offenbar zu regeln, dass im Falle der Sanierung einer OG zunächst deren vororganschaftliche Verlustvorträge zu mindern sind, bevor – im Umfang des verbleibenden Sanierungsertrags – die Minderung der Verlustposition des OT erfolgt (Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1068]). Dies hat im Gesetzeswortlaut leider ebenfalls nur unzureichend seinen Niederschlag gefunden. Unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Willens laut der Gesetzesbegründung ergeben sich im Rahmen einer wortgetreuen Auslegung der Nr. 1a Satz 1 folgende Konsequenzen:

**► „Auf einen nach § 3a Absatz 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes verbleibenden Sanierungsertrag einer Organgesellschaft ...“:**

Da ausweislich der Gesetzesbegründung eine Verminderung in Höhe des geminderten Sanierungsertrags der in § 3a Abs. 3 EStG genannten Beträge zunächst auf Ebene des sanierten Unternehmens – dh. einer OG – stattzufinden hat (BTDrucks. 18/12128, 35), ist die Norm wohl so zu verstehen, dass zunächst auf Ebene dieser zu sanierenden OG zu ermitteln ist, ob dort ein verbleibender Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG besteht. Dieser „verbleibende Sanierungsertrag“ ist der sich nach den Sätzen 2 und 3 des § 3a Abs. 3 ergebende Betrag (§ 3a Abs. 3 Satz 4 EStG), der dann nach Maßgabe der weiteren Bestimmungen in Nr. 1a Satz 1 beim OT Anwendung findet. Aus der Gesetzesbegründung geht ferner hervor, dass ein Sanierungsertrag iSd. § 3a Abs. 3 Satz 1 EStG nach Minderung der laufenden und zum Ende des Vorjahres festgestellten vororganschaftlichen Beträge iSd. § 3a Abs. 3 der OG beim OT zur Minderung seiner Beträge nach § 3a Abs. 3 EStG führt (BTDrucks. 18/12128, 35). Damit soll wohl zum Ausdruck kommen, dass immer erst die vororganschaftlichen Verlustvorträge der OG bei dieser zu mindern sind und erst danach die Minderung der Verlustposition des OT erfolgen kann.

**► „... ist § 3a Absatz 3 Satz 2, 3 und 5 des Einkommensteuergesetzes beim Organträger anzuwenden“:**

Auf diesen bei einer OG verbleibenden Sanierungsertrag sind sodann die folgenden Normen beim OT anzuwenden:

- ▷ **§ 3a Abs. 3 Satz 2 EStG:** Die Regelung in § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG enthält die Reihenfolge des Verlustverbrauchs, wonach der „geminderte Sanierungsertrag“ nach Satz 1 nacheinander durch die in Nr. 1 bis 13 bezeich-

neten Verlustverrechnungsmassen verringert wird. Betroffen hiervon sind verteilt abziehbare Aufwendungen, laufende negative Einkünfte, Verlustvorträge, EBITA- und Zinsvorträge und ein Verlustrücktragungspotenzial (vgl. näher hierzu BTDrucks. 18/12128, 32; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536 [1540 ff.]; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897 [1898]).

- ▷ **§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG:** Nach der Vorschrift des § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG sind Verrechnungspotenziale einer nahestehenden Person zu mindern, wenn diese die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit das Verrechnungspotenzial zum Ablauf des Wj. der Übertragung bereits vorhanden war. Durch die Erweiterung des Verlustuntergangs auf nahestehende Personen sollen missbräuchliche Steuergestaltungen verhindert werden, etwa indem Verlustverrechnungspotenziale dadurch gerettet werden, dass das später zu sanierende Unternehmen zB nach § 6 Abs. 3 EStG, §§ 20, 24 UmwStG oder gewinnmindernd auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird (BTDrucks. 18/12128, 32).
- ▷ **§ 3a Abs. 3 Satz 5 EStG:** Die Norm legt fest, dass die nach den Sätzen 2 und 3 mindernden Beträge endgültig untergehen und an den entsprechenden Feststellungen der verrechenbaren Verluste, verbleibenden Verlustvorträge und sonstigen Feststellungen nicht teilnehmen. Eine Nutzung dieser insofern verbrauchten Verlustverrechnungspotenziale ist damit ausgeschlossen.

J 17-8 **Erstreckung der Neuregelung des § 3a Abs. 4 EStG auf eine Organträger-Personengesellschaft als Mitunternehmer (Nr. 1a Satz 2):** Nr. 1a Satz 2 ordnet die entsprechende Anwendung des § 3a Abs. 4 EStG für die Fälle an, in denen der OT eine PersGes. ist. Dies ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 dann zulässig, wenn sie nicht nur ein gewerbliches Unternehmen ist, sondern eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (vgl. hierzu § 14 Anm. 162 ff.).

Durch die Bezugnahme auf § 3a Abs. 4 EStG wird in verfahrensrechtl. Hinsicht klargestellt, dass im Falle der Sanierung des Unternehmens einer Mitunternehmerschaft die Höhe des Sanierungsertrags sowie die Höhe der nach § 3a Abs. 3 EStG zu mindernden Beträge im Rahmen der Gewinnfeststellung einheitlich und gesondert festzustellen sind (Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897 [1901]). Die Einzelheiten sind unklar (Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, 2017, Kap. 9 Rz. 42). Die Gesetzesbegründung führt aus, dass zuerst die Verlustverrechnungsvolumina des zu sanierenden Unternehmens verbraucht werden müssen und erst im Anschluss daran die des Mitunternehmers (BTDrucks. 18/12128, 35). Auch wenn sich dieser in der Gesetzesbegründung dokumentierte Wille nicht im Gesetzeswortlaut spiegelt, korrespondiert diese Behandlung jedenfalls mit den allgemeinen Grundsät-

zen der Zurechnung des Organeinkommens, wonach für den Fall, dass eine OT-PersGes. eine Mitunternehmerschaft iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist, das Einkommen der OG der OT-PersGes. selbst und nicht deren Gesellschaftern zuzurechnen ist (Neumann in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 14 Rz. 511).

**Anwendung der Neuregelungen des § 3a Abs. 3 EStG auf beendete oder unterbrochene Organschaften (Nr. 1a Satz 3):** Nr. 1a Satz 3 ordnet die Anwendung der Sätze 1 und 2 in bestimmten Fällen auch auf eine im Zeitpunkt der Sanierung bereits beendete oder unterbrochene Organschaft an. Hierdurch soll offenbar sichergestellt werden, dass krisenbedingte Verluste einer OG, die unter der Organschaft dem OT zugerechnet wurden, auch dann durch den Sanierungsertrag verbraucht werden, wenn die Organschaft bis zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses beendet wurde. Diese Regelung begegnet nach einer Ansicht im Schrifttum „tiefgreifenden – auch verfassungsrechtlichen – Bedenken“, namentlich im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip, vornehmlich in Fällen, in denen Verlustpositionen des OT betroffen sind, die erst nach Beendigung der Organschaft entstanden sind, und/oder die OG zwischenzeitlich an einen Dritten veräußert wurde (Sistermann/Beutel, DStR 2017, 1065 [1068 f]).

Dessen ungeachtet ordnet Nr. 1a Satz 3 eine korrespondierende Minderung nach § 3a Abs. 3 Satz 2 EStG beim OT über das Bestehen der Organschaft hinaus an, sofern dem OT in einem der fünf vorangegangenen VZ bereits das Einkommen der OG zugerechnet worden ist (Walter in Ernst & Young, § 15 Rz. 17 [8/2017]). Dies sind nach der Gesetzesbegründung insbes. die Fälle, in denen der OT den Gewinnabführungsvertrag im Sanierungsjahr oder den fünf vorangegangenen VZ aus wichtigem Grund iSd. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 kündigt, der Gewinnabführungsvertrag nach fünf Jahren Mindestvertragslaufzeit nicht durchgeführt wird oder die OG nach fünf Jahren Mindestvertragslaufzeit nicht mehr finanziell in das Unternehmen des OT eingegliedert ist (BTDrucks. 18/12128, 35). Die sich für den vormaligen OT bei der vormaligen OG ergebenden Besteuerungsgrundlagen nach Nr. 1a Satz 3 werden auch im Falle einer beendeten oder unterbrochenen Organschaft nach § 14 Abs. 5 gegenüber dem OT und der OG gesondert und einheitlich festgestellt (vgl. hierzu § 14 Anm. 365 ff.).

**KStG § 15**