

Bezeichnung der Körperschaft
Steuernummer

Die mit einem Kreis versehenen Zahlen bezeichnen die Erläuterungen in der Anleitung zur Körperschaftsteuererklärung.

## Anlage SAN

- zur Körperschaftsteuererklärung  
 zur Feststellungserklärung nach § 14 Absatz 5 KStG

### Verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a EStG

Zeile	Ermittlung des verbleibenden Sanierungsertrags nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG	EUR
1	Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des § 3a Absatz 2 EStG (Betrag laut Zeile 29 der Anlage ZVE)	
2	Davon ab: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG des Sanierungsjahres (Betrag laut Zeile 30 der Anlage ZVE)	
3	Davon ab: Mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Absatz 4 EStG der dem Sanierungsjahr vorangehenden Jahre, soweit diese nicht in den festgestellten Verlustvorträgen enthalten sind	
4	Dazu: Nach § 3a Absatz 3 Satz 3 EStG bei der Körperschaft als nahestehende Person eines zu sanierenden Unternehmens zu berücksichtigender geminderter Sanierungsertrag	19.271
5	Nur bei Organträgern: Dazu: Verbleibender Sanierungsertrag der Organgesellschaft(en) im Sinne des § 15 Satz 1 Nummer 1a KStG laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (Betrag laut Zeile 29b der Anlage OT) <sup>50</sup>	
5a	Dazu: Verbleibender Sanierungsertrag einer anderen Gesellschaft, deren Einkommen in einem innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Sanierungsjahr liegenden Veranlagungszeitraum der Körperschaft nach § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG als Organträger zugerechnet worden ist (§ 15 Satz 1 Nummer 1a Satz 3 KStG)	19.276
<b>Bei Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft, die selbst einen Sanierungsertrag nach § 3a Absatz 2 EStG erzielt hat, zu berücksichtigende Beträge <sup>50</sup></b>		
5b	Dazu: Summe der Sanierungserträge nach § 3a Absatz 1 Satz 1 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.272
5c	Davon ab: Summe der nichtabziehbaren Beträge nach § 3c Absatz 4 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.273
5d	Davon ab: Summe der Beträge nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung	19.274
<b>Minderung nach § 3a Absatz 3 EStG</b>		
6	Zwischensumme	
7	Davon ab: Minderung des zum 31.12. des Sanierungsjahres vorhandenen verteilt abziehbaren Aufwands nach § 4f Absatz 1 Satz 1 EStG der übrigen Jahre nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 6)	
8	Zwischensumme	
9	Davon ab: Minderung des nach § 15b EStG ausgleichsfähigen oder verrechenbaren Verlustes derselben Einkunftsquelle des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 4 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 8)	
10	Zwischensumme	
11	Davon ab: Minderung des zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahres nach § 15b EStG festgestellten verrechenbaren Verlustes derselben Einkunftsquelle nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 5 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 10)	
12	Zwischensumme	
13	Davon ab: Minderung des nach § 15 Absatz 4 EStG ausgleichsfähigen oder nichtabziehbaren Verlustes des zu sanierenden Unternehmens des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 6 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 12)	
14	Zwischensumme	
15	Davon ab: Minderung des zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Jahres nach § 15 Absatz 4 EStG festgestellten in Verbindung mit § 10d Absatz 4 EStG verbleibenden Verlustvortrags, soweit er auf das zu sanierende Unternehmen entfällt nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 7 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 14)	
16	Zwischensumme	
17	Davon ab: Minderung des Verlustes des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 8 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 16)	

Steuernummer		EUR
18	Zwischensumme	
19	Davon ab: Minderung des ausgleichsfähigen Verlustes aus allen anderen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 9 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 18) <sup>47</sup>	
20	Zwischensumme	
21	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten Verlustvortrags nach § 10d Absatz 4 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 10 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 20)	
22	Zwischensumme	
23	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe a EStG (höchstens Betrag laut Zeile 22)	
24	Zwischensumme	
25	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15b EStG anderer Einkunftsquellen nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe b EStG (höchstens Betrag laut Zeile 24)	
26	Zwischensumme	
27	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes nach § 15 Absatz 4 EStG anderer Betriebe und Mitunternehmeranteile nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe c EStG (höchstens Betrag laut Zeile 26)	
28	Zwischensumme	
29	Davon ab: Minderung der zum Ende des Vorjahres festgestellten und der im Sanierungsjahr entstehenden verbleibenden negativen Einkünfte nach § 2a EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe d EStG (höchstens Betrag laut Zeile 28)	
30	Zwischensumme	
31	Davon ab: Minderung der zum Ende des Vorjahres festgestellten negativen Einkünfte nach § 2b EStG 2002' nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe e EStG (höchstens Betrag laut Zeile 30)	
32	Zwischensumme	
33	Davon ab: Minderung der Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Absatz 3 Satz 7 und 8 EStG des vorangegangenen Veranlagungszeitraums und des Sanierungsjahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe f EStG (höchstens Betrag laut Zeile 32) <sup>47</sup>	
34	Zwischensumme	
35	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden verrechenbaren Verlustes oder der negativen Einkünfte nach sonstigen Vorschriften nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 11 Buchstabe g EStG (höchstens Betrag laut Zeile 34)	
36	Zwischensumme	
37	Davon ab: Minderung der negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG des Folgejahres nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 EStG (höchstens Betrag laut Zeile 36)	
38	Zwischensumme	
39	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden Zinsvortrags nach § 4h Absatz 1 Satz 5 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe a EStG (höchstens Betrag laut Zeile 38)	
40	Zwischensumme	
41	Davon ab: Minderung des zum Ende des Vorjahres festgestellten und des im Sanierungsjahr entstehenden EBITDA-Vortrags nach § 4h Absatz 1 Satz 3 EStG nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 Buchstabe b EStG (höchstens Betrag laut Zeile 40)	
42	Zwischensumme	
42a	Davon ab: Summe der Beträge nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 EStG aus Mitunternehmerschaft(en) laut gesonderter und einheitlicher Feststellung (höchstens Betrag laut Zeile 42) <sup>49</sup>	19.275
42b	Zwischensumme	

# Anlage SAN

Steuernummer

- 3 -

Zeile		EUR
43	Davon ab: Nach § 3a Absatz 3 Satz 3 EStG bei einer der sanierten Körperschaft nahestehenden Person zu berücksichtigender geminderter Sanierungsertrag (höchstens Betrag laut Zeile 42b)	
44	Verbleibender Sanierungsertrag nach § 3a Absatz 3 Satz 4 EStG (bei Organgesellschaften: Übertrag nach Zeile 33 der Anlage OG)	

1) EStG 2002 = Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I Seite 4210)

## Zweck und Aufbau des Vordrucks

Der Vordruck SAN ist eine Anlage zur KSt-Erklärung KSt 1. In dem Vordruck wird der verbleibende Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 3 S. 4 EStG errechnet. Der verbleibende Sanierungsertrag wird nicht selbstständig gesondert festgestellt. Da die Verrechnung mit vortragsfähigen Verlusten der Vorjahre, des Sanierungsjahres und des Folgejahres sich verfahrensrechtlich auf das Sanierungsjahr beschränkt, ist eine gesonderte Feststellung nicht erforderlich. Der Sanierungsertrag wird jedoch mit vorhandenen Verlustvorträgen und sonstigen die Steuer mindernden Besteuerungsgrundlagen verrechnet und geht daher als unselbstständige Besteuerungsgrundlage in die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags ein (Zeile 18 der Anlage Verluste). Erfolgt jedoch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (Zurechnung der Einkünfte bei mehreren Personen; Mitunternehmenschaften) oder nach § 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. b AO (Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung und die Steuern vom Einkommen fallen auseinander), wird auch der verbleibende Sanierungsertrag im Rahmen dieser Feststellung gesondert festgestellt. Mit einbezogen in diese Feststellung werden die Faktoren des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1–6 und 13 EStG. Die in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 7–12 EStG genannten Faktoren werden nicht in diese Feststellung einbezogen. Diese Faktoren betreffen Verluste, die in die gesonderte Verlustfeststellung einbezogen werden; diese Faktoren sind daher bereits in der Verlustfeststellung erfasst. Für Körperschaften dürfte eine Feststellung des verbleibenden Sanierungsertrages nur in Betracht kommen, wenn sie an einer Mitunternehmenschaft beteiligt sind, bei der ein Sanierungsertrag entsteht.

Ein Sanierungsertrag entsteht bei Erlass von Schulden zum Zweck einer unternehmensbezogenen Sanierung in Höhe der Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass. Der Schuldenerlass muss nach § 3a Abs. 2 EStG zum Zweck der Sanierung erfolgen, d.h. das Unternehmen ist ohne Sanierung nicht mehr lebensfähig (Sanierungsbedürftigkeit), es muss nach einer Sanierung wieder ertragbringend werden (Sanierungsfähigkeit), der Schuldenerlass und sonstige Sanierungsmaßnahmen müssen geeignet sein, die Ertragsfähigkeit des Unternehmens wieder herzustellen (Sanierungseignung), und der Schuldenerlass muss zum Zweck der Sanierung erfolgen (Sanierungsabsicht). Mit dem Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben dürfen nach § 3c Abs. 4 EStG steuerlich nicht abgezogen werden.

Der Sanierungsertrag ist nach § 3a Abs. 1 EStG steuerfrei. Allerdings wird der Sanierungsertrag mit vor-

handenen oder in Zukunft entstehenden Verlusten sowie einem Zins- und EBITDA-Vortrag verrechnet. Zu diesem Zweck ist dadurch ein höchstmöglicher Verlust auszuweisen, dass im Sanierungsjahr und im Folgejahr steuerliche Wahlrechte gewinnmindernd auszuüben sind. Für Unternehmensgruppen bedeutsam ist die Regelung des § 3a Abs. 3 S. 3 EStG, wonach der Sanierungsertrag eines Konzernunternehmens auch die entsprechenden Faktoren einer nahestehenden Gesellschaft (Mutter-, Tochter- oder Schwester-/Enkelgesellschaft) mindert, wenn diese nahestehende Person die erlassenen Schulden innerhalb von 5 Jahren vor dem Schuldenerlass auf das sanierende Unternehmen übertragen hat. Damit sind insbesondere Fälle der Abspaltung oder Einbringung, aber auch Vorgänge nach § 6 Abs. 5, 6 EStG und verdeckte Einlagen angesprochen.

§§ 3a, 3c Abs. 4 EStG sind auch auf Körperschaften anwendbar. Ergänzend bestimmt § 15 S. 1 Nr. 1a KStG, dass Sanierungserträge der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen und bei ihm mit Verlusten, Zinsvorträgen und EBITDA-Vorträgen zu verrechnen sind.

Die Regelung über Sanierungserträge gilt nach § 7b GewStG auch für die Gewerbesteuer.

Allerdings ist § 3a EStG nach Art. 6 Abs. 2 des Gesetzes v. 27.6.2017 (BStBl I 2017, 1202), davon abhängig, dass die Europäische Kommission feststellt, dass die Regelung keine verbotene oder eine mit dem Binnenmarkt nicht zu vereinbarende staatliche Beihilfe darstellt. Nach Diskussionen mit der Kommission ist die Bundesregierung der Auffassung, dass eine Notifikation der Regelung nicht erforderlich ist, sodass die Vorschrift angewandt werden kann (Art. 19 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl I 2018, 2338).

### Ermittlung des verbleibenden Sanierungsertrags nach § 3a Abs. 3 Satz 4 EStG

#### Zeile 1

In dieser Zeile ist der im Jahr 2021 entstandene Sanierungsertrag einzutragen.

Der Sanierungsertrag besteht aus Vermögensmehrungen durch Erlass von Schulden oder entsprechende Betriebseinnahmen. Der Betrag ist aus Zeile 29 der Anlage ZVE zu entnehmen.

### Zeile 2

In Zeile 2 sind Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben einzutragen, die im Sanierungsjahr 2021 entstanden sind und mit dem Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Im Wesentlichen handelt es sich um Zahlungen auf Besserungsscheine und Sanierungskosten. Diese Aufwendungen sind nach § 3c Abs. 4 EStG steuerlich nicht abzugsfähig, vermindern aber nach § 3a Abs. 3 S. 1 EStG vor allen anderen Verrechnungen den Sanierungsertrag, sodass der mit Verlusten zu verrechnende Betrag geringer wird. Der Betrag ist aus Zeile 30 der Anlage ZVE in diese Zeile zu übertragen.

### Zeile 3

In Zeile 3 sind die den Aufwendungen der Zeile 2 entsprechenden Beträge einzutragen, die in den dem Sanierungsjahr vorhergehenden Wirtschaftsjahren entstanden sind. Dieser Betrag ist nach § 3a Abs. 3 S. 1 EStG vor den in S. 2 aufgeführten Beträgen vom Sanierungsertrag abzuziehen. Zu erfassen sind diese Beträge in Zeile 3 allerdings nur, soweit die Aufwendungen in den Vorjahren nicht in einer Verlustrückstellung berücksichtigt wurden. Ist dies der Fall, erfolgt der Abzug dieser Beträge zusammen mit den Verlusten in Zeilen 9ff.

### Zeile 4

In Zeile 4 ist der Sanierungsertrag einer nahestehenden Person (konzernangehörigen Gesellschaft) insoweit zu erfassen, als die stpfl. Körperschaft innerhalb von 5 Jahren vor der Sanierung der konzernangehörigen Gesellschaft Schulden auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und diese dort zum Zwecke der Sanierung erlassen wurden, also in den Sanierungsertrag eingegangen sind. Bei der stpfl. Gesellschaft werden Verluste, Zins- und EBITDA-Vorträge nach § 3a Abs. 3 S. 3 EStG mit diesem Sanierungsertrag verrechnet, soweit die Verluste, Zins- und EBITDA-Vorträge zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem die Verbindlichkeiten übertragen wurden, bereits bestanden. Erfasst werden insbesondere Abspaltungen und Einbringungen, aber auch Übertragungen nach § 6 Abs. 5, 6 EStG und verdeckte Einlagen. Umwandlungen nach §§ 3ff. UmwStG, Verschmelzungen nach §§ 11ff. UmwStG und Aufspaltungen nach § 15 UmwStG dürften nicht in Betracht kommen, da dann die übertragende Körperschaft erlischt.

Die entsprechende Minderung des Sanierungsertrags der sanierten Gesellschaft erfolgt in Zeile 43.

### Zeile 5

Diese Zeile gilt nur für Organträger und nimmt den verbleibenden Sanierungsertrag der Organgesellschaften auf, der nach § 15 S. 1 Nr. 1a KStG beim Organträger, bei einer Organkette bei dem obersten Organträger, zu berücksichtigen ist. Der Betrag

wird nach § 14 Abs. 5 KStG gesondert festgestellt und ist aus Zeile 29b der Anlage OT des Organträgers zu entnehmen.

### Zeile 5a

Diese Zeile gilt ebenfalls nur für Organträger. Erfasst wird der Fall, dass die Organschaft im Sanierungsjahr nicht mehr besteht, die zu sanierende Körperschaft aber in (mindestens) einem der vorhergehenden 5 Jahre Organgesellschaft der stpfl. Körperschaft war und dem Organträger daher Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen war. In diesem Fall ist der verbleibende Sanierungsertrag der (früheren) Organgesellschaft dem (früheren) Organträger nach § 15 S. 1 Nr. 1a S. 3 KStG zuzurechnen und bei ihm mit Verlusten, Zins- und EBITDA-Vorträgen zu verrechnen. Damit sollen Gestaltungen vermieden werden, bei denen vor einer Sanierung der Organgesellschaft die Organschaft aufgelöst wird, um die Verrechnung des Sanierungsertrags mit Verlusten, Zins und EBITDA-Vorträgen auf die Ebene der (früheren) Organgesellschaft zu beschränken. Da die Organgesellschaft während der Organschaft keine Verlustvorträge, Zins- und EBITDA-Vorträge haben kann, würde die vom Gesetz angeordnete Verrechnung der steuerfreien Sanierungserträge ins Leere gehen. Allerdings hat in diesen Fällen keine Feststellung des Sanierungsertrags nach § 14 Abs. 5 KStG und auch kein Übertrag in Zeile 29b der Anlage OT zu erfolgen, da keine Organschaft mehr besteht.

### Zeile 5b

In den Zeilen 5b-5d wird der Fall berücksichtigt, dass die Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit beteiligt ist, die saniert wurde und auf deren Ebene daher ein Sanierungsertrag entstanden ist. Bei Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an der Mitunternehmerschaft werden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wohl nicht vorkommen bzw. werden, wenn es sich um eine „Zebra-Gesellschaft“ handelt, für die Kapitalgesellschaft in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.

Die Verrechnung des Sanierungsertrags hat, soweit sie nicht auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgt ist, anteilig auf der Ebene der Mitunternehmer zu erfolgen. Das Gesetz bestimmt diese Rechtsfolge nicht ausdrücklich, jedoch ergibt sie sich mittelbar aus der Regelung des § 3a Abs. 4 EStG (*Sommer*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 3a EStG Rz. 16).

In Zeile 5b ist die Summe der Sanierungserträge einzutragen, die anteilig auf die Körperschaft aus ihren Beteiligungen an den sanierten Mitunternehmerschaften entfallen. Dieser Sanierungsertrag bzw. der auf die jeweiligen Mitunternehmer entfallende Anteil wird nach § 3a Abs. 4 EStG in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft aufgenommen.

**Zeile 5c**

In dieser Zeile sind die bei der sanierten Personengesellschaft angefallenen Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben von dem Sanierungsertrag der Mitunternehmerschaft anteilig abzuziehen, die mit dem Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Es handelt sich um den der Zeile 2 entsprechenden Betrag und ist aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entnehmen.

**Zeile 5d**

Der anteilige Sanierungsertrag, der auf die Körperschaft entfällt, ist um die auf der Ebene der Mitunternehmerschaft bereits erfolgte Verlustverrechnung i.S.d. § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1–6 EStG zu kürzen. Da die anteilig dem Mitunternehmer zuzurechnenden Verluste bereits auf der Ebene der Mitunternehmerschaft um den anteiligen Sanierungsertrag gekürzt worden sind, braucht auf der Ebene der Mitunternehmerschaft keine erneute Kürzung zu erfolgen.

Der abzuziehende Betrag ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 3a Abs. 4 EStG.

Der ebenfalls festzustellende Betrag nach § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG wird erst in Zeile 42a berücksichtigt.

**Zeile 6**

In dieser Zeile ist eine Zwischensumme zu bilden. Es handelt sich um den insgesamt vorhandenen Sanierungsertrag, der in den Zeilen 7ff. mit Verlusten und ähnlichen Faktoren zu verrechnen ist.

**Vor Zeilen 7–43**

In diesen Zeilen wird der in Zeile 6 ausgewiesene Sanierungsertrag entsprechend der in § 3a Abs. 3 S. 2 EStG aufgeführten Reihenfolge vermindert. Zweck der Regelung ist, eine Doppelbegünstigung zu vermeiden, die dadurch entstehen könnte, dass der Sanierungsertrag steuerfrei ist, die Verluste, die zu der Sanierungsbedürftigkeit geführt haben, aber weiterhin vortrags- und abzugsfähig sind. Daher wird das Verlustverrechnungspotenzial des Sanierungsjahres, der Vorjahre und des folgenden Jahres mit dem Sanierungsertrag verrechnet. Aufgebaut ist die Verrechnungsreihenfolge in § 3a Abs. 3 S. 2 EStG nach der „Nähe“ zu dem sanierten Unternehmen.

Ist die Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist zu unterscheiden, ob die Mitunternehmerschaft oder die Körperschaft saniert worden ist. Ist die Körperschaft saniert worden, erfolgt die Verrechnung des Sanierungsertrags mit Verlusten ausschließlich auf der Ebene der Körperschaft, schließt aber der Körperschaft zugerechnete Verluste aus der Mitunternehmerschaft ein. Ist die Mitunternehmerschaft saniert

worden, erfolgt in erster Linie eine Verrechnung des Sanierungsertrags bei der Mitunternehmerschaft. Ein dadurch noch nicht verrechneter Sanierungsertrag wird anteilig bei den Mitunternehmern berücksichtigt (Zeilen 5b–5d). Ist die Sanierung auf der Ebene der Körperschaft (Mitunternehmer) erfolgt, wird ein nach § 15a EStG bei der Mitunternehmerschaft festgestellter Verlust in Zeile 23 der Anlage SAN verrechnet.

Soweit sich dadurch bereits festgestellte Verluste ändern, ermöglicht § 3a Abs. 4 S. 3 EStG die Anpassung dieser Feststellungsbescheide. Das führt dann über § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zur Änderung der KSt-Bescheide.

Die Verrechnung ist begrenzt auf die Höhe des Sanierungsertrags. Nach jeder Zeile wird daher eine Zwischensumme gezogen, um den Höchstbetrag der Verrechnung für die nächste Stufe zu erhalten.

**Zeilen 7–8**

In Zeile 7 wird entsprechend § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG der zum Ende des Sanierungsjahres vorhandene Aufwand i.S.d. § 4f Abs. 1 S. 1, Abs. 2 EStG mit dem Sanierungsertrag verrechnet. Es handelt sich um den Aufwand aus der Übernahme einer Verpflichtung, eines Schuldbeitritts oder einer Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung, der insgesamt über 15 Jahre zu verteilen ist. Nicht zu verrechnen ist ein Aufwand, der auf einen anderen Rechtsträger übergegangen ist. Dieser Betrag ist in voller Höhe, in der er am Ende des Sanierungsjahres noch vorhanden ist, mit dem Sanierungsertrag zu verrechnen. Zu § 4f EStG *Hörner*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 4f EStG Rz. 9ff.

**Zeilen 9–10**

In Zeile 9 ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 4 EStG der ausgleichsfähige oder verrechenbare Verlust des Sanierungsjahres aus einem Steuerstundungsmodell nach § 15b EStG verrechnet. Die Verrechnung erfolgt in dieser Zeile nur, wenn Sanierung und Verlust die gleiche Einkunftsquelle betreffen. Verrechnungen mit Verlusten nach § 15b EStG aus anderen Einkunftsquellen, z.B. aus Mitunternehmerschaften, erfolgen in Zeile 25.

Der Verlust nach § 15b EStG ist ohne Berücksichtigung des Sanierungsertrags zu ermitteln. Zu den Verlusten nach § 15b *Lindberg*, in *Frotscher/Geurts*, EStG, § 15b EStG Rz. 13ff.

**Zeilen 11–12**

In Zeile 11 hat gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 5 EStG die Verrechnung des verbliebenen Sanierungsertrags mit den der Beträge in Zeile 9 entsprechenden Verlusten zu erfolgen, die zum Ende des vorangegangenen Jahres gesondert festgestellt wurden. Auch dies betrifft nur die gleiche Einkunftsquelle, also z.B. nicht bei

## Anlage SAN

Verlusten nach § 15b EStG aus einer Mitunternehmerschaft; die Verrechnung mit anderen Einkunftsquellen erfolgt in Zeile 25.

### Zeilen 13–14

In Zeile 13 ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 6 EStG der ausgleichsfähige oder nicht abziehbare Verlust des zu sanierenden Unternehmens nach § 15 Abs. 4 EStG aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung, Termingeschäften oder stiller Gesellschaft aus dem Sanierungsjahr mit dem Sanierungsertrag zu verrechnen. Zu diesen Verlusten *Kauffmann/Seppelt, Werthebach*, in Frotzcher/Geurts, § 15 EStG Rz. 503ff.

Es muss sich um Verluste des gleichen Betriebs handeln, bei Sanierung der Körperschaft also nicht um Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG aus einer Mitunternehmerschaft, an der die Körperschaft beteiligt ist. Über eine Mitunternehmerschaft zuzurechnende Verluste nach § 15 Abs. 4 EStG werden erst in Zeile 27 verrechnet.

### Zeilen 15–16

In Zeile 15 erfolgt gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 7 EStG die Verrechnung des verbliebenen Sanierungsertrages mit den der Beträge in Zeile 13 entsprechenden Verlusten, die zum Ende des dem Sanierungsjahr vorhergehenden Jahres festgestellt worden sind.

### Zeilen 17–18

In Zeile 17 ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 8 EStG der laufende Verlust des zu sanierenden Unternehmens im Sanierungsjahr einzutragen und von dem verbliebenen Sanierungsertrag abzuziehen. Der Betrag ist nach Zeile 41 der Anlage ZVE zu übertragen.

### Zeilen 19–20

In dieser Zeile ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG der ausgleichsfähige Verlust aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen. Diese Zeile kommt nur in Betracht, wenn die zu sanierende Körperschaft auch andere Einkunftsarten als solche aus Gewerbebetrieb haben kann. Sie gilt daher nicht für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, VVaG und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit sowie nicht für Betriebe gewerblicher Art. Hat im Vz sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht bestanden, sind für Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 und 6 KStG nur die Besteuerungsgrundlagen aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht einzutragen.

Der Betrag ist nach Zeile 42 der Anlage ZVE zu übertragen.

### Zeilen 21–22

In Zeile 21 ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 10 EStG der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorhergehenden Jahres nach § 10d Abs. 4 EStG festgestellte Verlust abzuziehen.

Fällt die Körperschaft unter § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG und weist sie Dauerverluste aus, hat eine Sparten-trennung zu erfolgen. Zum Zweck der Verteilung auf die verschiedenen Sparten der Körperschaft ist der wegfallende Verlustvortrag spartengerecht in Zeile 221 der Anlage ÖHK zu übertragen.

### Zeilen 23–24

In dieser Zeile ist gemäß § 3a Abs. 3 S. 1 Nr. 11 Buchst. a EStG der Fall zu berücksichtigen, dass die zu sanierende Körperschaft an einer Personengesellschaft beteiligt ist, auf deren Ebene für die Körperschaft als Mitunternehmer ein Verlust nach § 15a EStG angefallen ist. Betroffen ist sowohl der Verlust, der auf den Schluss des dem Sanierungsjahr vorangehenden Jahres festgestellt worden ist, als auch der Verlust des Sanierungsjahres. Dieser Verlust ist in Zeile 23 mit dem Sanierungsertrag zu verrechnen. Ist statt der beteiligten Körperschaft die Mitunternehmerschaft saniert worden, ist die Verrechnung des Sanierungsertrages mit Verlusten nach § 15a EStG auf deren Ebene und damit in der gesonderten Feststellung der Mitunternehmerschaft erfolgt und daher nicht in der Anlage SAN zu berücksichtigen.

### Zeilen 25–26

In Zeile 25 ist entsprechend der Zeilen 9, 11 der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorausgehenden Jahres festgestellte Verlust nach § 15b EStG und der laufende Verlust nach § 15b EStG des Sanierungsjahres einzutragen. Betroffen sind jedoch nur Verluste aus anderen Einkunftsquellen als der des sanierten Betriebs. Bei Körperschaften in Betracht kommen daher nur Fälle, in denen die Körperschaft mehrere Einkunftsquellen haben kann (also nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, VVaG, Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit und Betriebe gewerblicher Art) sowie Fälle, in denen die Verluste von einer Mitunternehmerschaft erzielt werden, an denen die Körperschaft beteiligt ist. Diese Verluste werden in Zeile 25 gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. b EStG mit dem Sanierungsertrag verrechnet.

### Zeilen 27–28

In dieser Zeile ist entsprechend der Zeilen 13, 15 der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorausgehenden Jahres festgestellte Verlust nach § 15 Abs. 4 EStG

und der laufende Verlust nach § 15 Abs 4 EStG des Sanierungsjahres einzutragen. Betroffen sind jedoch nur Verluste aus anderen Betrieben als der des sanierten Betriebs oder aus Mitunternehmerschaften. Bei Körperschaften in Betracht kommen daher nur Fälle, in denen die Körperschaft mehrere Betriebe haben kann (also nicht für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, VVaG, Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit und Betriebe gewerblicher Art) sowie Fälle, in denen die Verluste von einer Mitunternehmerschaft erzielt werden, an denen die Körperschaft beteiligt ist. Diese Verluste werden in Zeile 27 gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. c EStG mit dem Sanierungsertrag verrechnet.

#### Zeilen 29–30

In Zeile 29 sind gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. d EStG die Verluste nach § 2a EStG von dem Sanierungsertrag abzuziehen. Zu den Verlusten nach § 2a EStG *Frotscher, G.* in *Frotscher/Geurts, EStG*, § 2a EStG Rz. 9ff.

#### Zeilen 31–32

In dieser Zeile sind gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. e EStG Verluste nach § 2b EStG von dem Sanierungsertrag abzuziehen. § 2b EStG war die aufgehobene Vorgängervorschrift des § 15b EStG und ist nach § 52 Abs. 3 EStG weiter anzuwenden, wenn die Einkunftsquelle, aus denen die Verluste stammen, nach dem 4.3.1999 und vor dem 11.11.2005 rechtswirksam erworben oder begründet worden ist.

#### Zeilen 33–34

In dieser Zeile sind Verluste nach § 23 Abs. 3 S. 7, 8 EStG (private Veräußerungs-(Spekulations-)geschäfte bei Grundstücken und Rechten, bei anderen Wirtschaftsgütern und bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Veräußerung früher erfolgt als der Erwerb) einzutragen und gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. f EStG von dem Sanierungsertrag abzuziehen. Bei Körperschaften in Betracht kommen nur Fälle, in denen die Körperschaft auch andere Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb haben kann (also nicht für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, VVaG, Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit und Betriebe gewerblicher Art). Hat im Vz sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Steuerpflicht bestanden, sind für Körperschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 und 6 KStG nur die Besteuerungsgrundlagen aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht einzutragen.

#### Zeilen 35–36

In diese Zeile sind sonstige Verluste einzutragen und gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 Buchst. g EStG vom

Sanierungsertrag abzuziehen. Eintragungen in dieser Zeile dürften für Körperschaften nicht in Betracht kommen

#### Zeilen 37–38

In Zeile 37 sind gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG die Verluste des dem Sanierungsjahr folgenden Jahres von dem Sanierungsertrag abzuziehen. Ein Verlustrücktrag aus dem Folgejahr auf das Sanierungsjahr ist damit in Höhe des bestehenden Sanierungsertrages ausgeschlossen. Er kann nur in der Höhe erfolgen, in der der Verlust des Folgejahres den Sanierungsertrag übersteigt.

Die Verrechnung des Sanierungsertrages mit Verlusten ist auf Verluste des Folgejahres begrenzt. Verluste späterer Jahre werden mit dem Sanierungsertrag nicht mehr verrechnet.

#### Zeilen 39–40

In dieser Zeile ist von dem nach der Verlustverrechnung noch verbleibenden Sanierungsertrag der Zinsvortrag sowie der im Sanierungsjahr entstandene nicht abziehbare Zinsaufwand gemäß § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 Buchst. a EStG abzuziehen. Zu den nicht abzugsfähigen Zinsen und dem Zinsvortrag *Frotscher, G.* in *Frotscher/Geurts, EStG*, § 4h EStG Rz. 22ff. Bei der Berechnung des Zinsvortrags und der nicht abziehbaren Zinsen des Sanierungsjahres ist auch § 8a KStG zu berücksichtigen (hierzu *Frotscher, G.* in *Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG*, § 8a KStG Rz. 53ff.).

#### Zeilen 41–42

In dieser Zeile ist der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorhergehenden Jahres festgestellte und im Sanierungsjahr entstandene EBITDA-Vortrag von dem Sanierungsertrag abzuziehen. Der Betrag wird in Zeile 57 der Anlage Zinsschranke ermittelt und hierher übertragen. Zum EBITDA-Vortrag *Frotscher, G.* in *Frotscher/Geurts, EStG*, § 4h EStG Rz. 50a.

#### Zeilen 42a–42b

In dieser Zeile ist der Zins- und EBITDA-Vortrag von dem Sanierungsertrag nach § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG abzuziehen, der anteilig auf die Körperschaft aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft entfällt. Ist die Mitunternehmerschaft saniert worden, gilt dies nur insoweit, also noch kein Abzug auf der Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgt ist. Der abzuziehende Betrag ergibt sich aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 3a Abs. 4 EStG.



### Zeile 43

Diese Zeile erfasst den Fall, dass der noch verbliebene Sanierungsertrag mit Verlusten und ähnlichen Faktoren nach § 3a Abs. 3 S. 3 EStG einer nahestehenden Person zu verrechnen ist. Das ist der Fall, wenn innerhalb von 5 Jahren vor dem Schuldenerlass die nahestehende Person die erlassenen Verbindlichkeiten auf die stpfl. Körperschaft übertragen hat. Kann der Sanierungsertrag bei der sanierten Körperschaft nicht mit Verlusten und anderen Faktoren nach § 3a Abs. 3 S. 2 EStG verrechnet werden, ist der verbleibende Sanierungsertrag dem verbundenen Unternehmen, das die Verbindlichkeiten übertragen hat, zuzuordnen. Dieses Unternehmen hat den übernommenen Sanierungsertrag in Zeile 4 ihrer Anlage SAN als Zugang auszuweisen. Dementsprechend vermindert sich der Sanierungsertrag bei dem sanierten Unternehmen; das ist in Zeile 43 der Anlage SAN dieses Unternehmens darzustellen.

### Zeile 44

In dieser Zeile ergibt sich der nach der Verrechnung mit Verlusten und anderen Faktoren nach § 3a Abs. 3 S. 2 EStG und dem Übertrag des Sanierungsertrages auf ein verbundenes Unternehmen nach § 3a Abs. 2 S. 3 EStG der noch bei dem sanierten Unternehmen verbleibende Sanierungsertrag. Bei Organgesellschaften ist dieser Betrag in Zeile 33 der Anlage OG zu übertragen. In den übrigen Fällen hat der Wert in Zeile 44 keine Bedeutung mehr; es erfolgt keine weitere Verrechnung mit Verlusten und ähnlichen Faktoren. Der Betrag bleibt vielmehr endgültig steuerfrei. Das wird dadurch erreicht, dass er in dem Abzugsbetrag in Zeile 29 der Anlage ZVE enthalten ist und nicht in den Zeilen 41, 42 der Anlage ZVE hinzugerechnet wird.