

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	13
-------------------------	----

1. Kapitel

Sanierung von Unternehmen und Sanierungsgewinne	19
A. Die Unternehmenskrise als tatsächlicher Ausgangspunkt	19
B. Das Verhältnis von Steuer- und Insolvenzrecht	20
C. Sanierungsmaßnahmen, -konstellationen und -gewinne	23
I. Forderungserlass als typisches Sanierungsinstrument	24
1. Bilanzierende Gewinnermittlung (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG)	24
2. Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG)	25
3. Forderungsverzicht durch Gesellschafter als Einlage	26
II. Besondere Formen des Forderungserlasses	27
1. Forderungserlass mit Besserungsabrede	27
2. Insolvenzplanverfahren (§§ 217 ff. InsO) und Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO)	28
III. Rangrücktritt als Alternative zum Forderungsverzicht	29
IV. Weitere wichtige Sanierungsmaßnahmen	31
1. Debt-Equity-Swap	31
2. Debt-Buy-Back	32
3. Befreiende Schuldübernahme	33
D. Zwischenergebnis	33

2. Kapitel

Entwicklung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen und der Verlustberücksichtigung	34
A. Die Rechtslage vor dem Zweiten Weltkrieg	34
I. Die Verrechnung steuerfreier Gewinne mit steuerlichen Verlusten	34
II. Alternativer Ansatz auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer	36
III. Zwei konkurrierende Ansätze und die legislative Reaktion	37

B. Die Nachkriegszeit und die Rechtsprechung des BFH	39
I. Trennung der Bindung zwischen Sanierungsgewinn und Verlusten	40
II. Erstmalige Kodifizierung im Einkommensteuergesetz	41
III. Aufhebung der Steuerbefreiung	43
C. Der „Sanierungserlass“ und die Mindestbesteuerung	44
D. Die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28. 11. 2016	46
E. Die Einführung von § 3a EStG durch Gesetze vom 27. 06. 2017 und vom 11. 12. 2018 sowie spätere Änderungen	47
F. Exkurs: Geltung der Neuregelung und formelle Verfassungswidrigkeit?	48
I. Beihilferechtliche Genehmigung als Voraussetzung des Inkrafttretens	48
II. Keine „Heilung“ durch Bekanntmachung des Bedingungseintritts	51
III. Fehlerfolge der unwirksamen Bestimmung des Inkrafttretens	51
IV. Ergebnis des Exkurses	52

3. Kapitel

Die gesetzliche Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG	53
A. Steuerfreiheit des „Sanierungsertrags“	53
B. Tatbestand: Unternehmensbezogene Sanierung	54
I. Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens	54
II. Sanierungsfähigkeit des Unternehmens und Sanierungseignung des Schuldenerlasses	55
III. Sanierungsabsicht der Gläubiger	56
IV. Betrieblich begründeter Schuldenerlass	57
1. Betriebliche Begründung	57
2. Der steuerrechtliche Begriff des Schuldenerlasses	59
V. Nachweispflicht: „faktisches“ Wahlrecht des Steuerpflichtigen?	60
C. Rechtsfolgen: Steuerfreiheit, verpflichtende Ausübung steuerlicher Wahlrechte, Abzugsverbot und Verlustverrechnung	63
D. Sonderfall: Unternehmerbezogene Sanierung (§ 3a Abs. 5 EStG)	64

4. Kapitel

Besteuerung oder Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen?	
Verfassungsrechtliche Vorgaben und Grenzen	66
A. Sanierungsgewinne im Lichte des Gleichheitssatzes, Art. 3 Abs. 1 GG	68
I. Allgemeiner Gleichheitssatz als Ausgangspunkt	68
II. Leistungsfähigkeitsprinzip als konkretisierungsbedürftiges Fundamentalprinzip	69
1. Leistungsfähigkeit und Belastungsgegenstand der Einkommensteuer	72
2. Folgerichtigkeit als flankierendes Gebot	73
3. Prinzipienbedingte Aussagenschwäche des Leistungsfähigkeitsprinzips und Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers	74
4. Zwischenergebnis: Zweifache Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips	75
III. Bereichsspezifische Konkretisierung: Gewinn und Leistungsfähigkeit	76
1. Reinvermögenszugang als materielles Gewinnkonzept	76
2. Freiwerden von einer Verbindlichkeit als systembedingte Vermögensmehrung	79
3. Keine Maßgeblichkeit von Zahlungsfähigkeit im engeren Sinne oder Liquidität	81
4. Bestätigender Blick auf die Gewinnermittlungstechnik	84
5. Keine interpersonelle Leistungsfähigkeit im Sinne einer Korrespondenz	87
IV. Zwischenergebnis und Schlussfolgerung	88
B. Freiheitsrechtliche Grenzen der Sanierungsgewinnbesteuerung	89
I. Von erdrosselnder Steuer zur Verhältnismäßigkeit	90
II. Erdrosselnde Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung?	93
1. Gesetzliche Wirkung und typisierende Betrachtung	94
a) Typische Sanierungskonstellation	95
b) Disponibilität der Steuerbelastung und Ausweichoptionen	96
c) Steuerbelastung als lediglich (weiterer) wirtschaftlicher Umstand	98
d) Zwischenergebnis: Keine generell erdrosselnde Wirkung	99
2. Erdrosselnde Wirkung in atypischen Einzelfällen?	100
a) Atypische Sanierungskonstellationen	100
b) Billigkeitsrecht zur Vermeidung der erdrosselnden Wirkung	101
c) Keine sachliche, allenfalls persönliche Unbilligkeit	102
3. Zwischenergebnis	103
C. Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Vorgaben und Grenzen	103

5. Kapitel

Rechtfertigung einer Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen	105
A. Die Steuerbefreiung nach § 3a EStG als Sozialzwecknorm	105
I. Steuerbefreiende Fiskal- und Sozialzwecknormen	105
II. Sanierungsprivilegierung des § 3a EStG als Sozialzweck	106
III. Bestätigender Blick auf die Vorgängerregelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F.	107
B. Verringerte Rechtfertigungslast durch teilweise Rückkehr zur Gleichbehandlung	108
I. Verbrauch von Verlustverrechnungspotenzialen (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1–13 EStG)	109
1. Wirtschaftlich zweifelsfrei mit dem Unternehmen zusammenhängende Verluste	110
2. Verluste mit möglicher und ohne Bindung zum sanierenden Unternehmen	111
3. Schlussfolgerung: nur scheinbar „überschießende“ Verlustberücksichtigung	115
4. Sonderfall: Zugriff auf Verluste des Ehegatten?	116
a) Technisch-systematischer Ansatz	118
b) Vollständige Einbeziehung der Ehegattenverluste	120
5. Interpersoneller Verlustuntergang als Missbrauchsbekämpfung (§ 3a Abs. 3 S. 3 EStG)	121
II. Verpflichtende Ausübung steuermindernder Wahlrechte (§ 3a Abs. 1 S. 2–3 EStG)	122
1. Sachliche Reichweite	123
2. Betragsmäßige Reichweite: Beschränkung der Höhe nach?	124
3. Folgen einer unterlassenen Wahlrechtsausübung	125
4. Als Folge lediglich zeitliche Verschiebung	126
III. Abzugsverbot für und Berücksichtigung von Sanierungsaufwendungen	127
1. Abzugsverbot von Sanierungsaufwendungen (§ 3c Abs. 4 EStG)	127
2. Berücksichtigung der nicht abziehbaren Sanierungsaufwendungen (§ 3a Abs. 3 S. 1 EStG)	129
IV. Zwischenergebnis: Partielle Rechtfertigungsbedürftigkeit	130
C. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der verbleibenden Ungleichbehandlung der Steuervergünstigung	130
I. Schutzgüter des Gemeinwohls als Rechtfertigungsgründe	131
II. Verhältnismäßigkeit der Steuerbefreiung?	132
1. Bloße Willkürkontrolle nach dem BVerfG	132
2. Verhältnismäßigkeit	133
a) Geeignetheit	134
b) Erforderlichkeit	135
c) Angemessenheit	136
III. Ergebnis der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung	137

6. Kapitel

Beihilferechtliche Aspekte der (gesetzlichen) Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen	138
A. Die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen als mögliche Beihilfe	141
I. Beihilferechtliche Einordnung durch die Kommission	141
II. Beihilfiebegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV	143
1. Vorteil und Selektivität: Die selektive Begünstigung als Schlüsselmerkmal	143
a) Gewährung eines Vorteils	144
b) Fremdvergleich mit privaten Akteuren: „Kriterium des privaten Gläubigers“	145
c) Selektivität	147
aa) Dreistufige Prüfung	149
bb) Bestimmung des Referenzrahmens: Die Suche nach der „normalen“ Besteuerung	150
cc) Abweichung vom definierten Referenzrahmen durch Ungleichbehandlung bei Vergleichbarkeit von begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen	152
(1) Steuerfreiheit nach § 3a EStG als Abweichung vom Referenzsystem	153
(2) Fraglicher Bezugspunkt der Vergleichbarkeitsprüfung	154
(3) Das Referenzsystem als zutreffender Bezugspunkt	155
(4) Minderung des beihilferechtlichen Vorteils durch die Verlustverrechnung	156
dd) Rechtfertigung der selektiven Begünstigung	156
(1) Rechtfertigung nur durch steuersystemimmanente Gründe	157
(2) Rechtfertigungsschwierigkeiten als Sozialzwecknorm?	158
(3) Leistungsfähigkeitsprinzip und Übermaßverbot	158
(4) Steuerstaatsprinzip	159
ee) Zwischenergebnis	159
2. Staatliche oder staatlich finanzierte Maßnahme	160
3. Wettbewerbsverfälschende Wirkung und Gefahr der Beeinträchtigung des Binnenhandels	160
III. Zwischenergebnis	162
B. Keine Genehmigungsfähigkeit nach Art. 107 Abs. 3 AEUV	163
C. Folgen der materiellen Beihilfeneigenschaft	165
I. Keine unmittelbaren Rechtsfolgen materiell rechtswidriger Beihilfen	166
II. Schwebezustand bis zum Tätigwerden der Kommission oder des EuGH	167
III. Die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als Altbeihilfe?	168

1. Mangelnde gesetzliche Identität und maßgebliche Wirkung	171
2. Zeitliche Unterbrechungen der Anwendbarkeit	171
3. Umgestaltung der Verlustberücksichtigung als Änderung des materiellen Kerngehalts	172
IV. Folgen einer abweichenden EuGH-Entscheidung	172
1. Verhältnismäßigkeit auch bei drohender Insolvenz	173
2. Vertrauensschutz durch „Comfort Letter“	173
Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse der Arbeit	176
Literaturverzeichnis	185
Sachverzeichnis	210