

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	27
Kapitel 1: Ziele und Regelungsgegenstand von § 3a EStG sowie Grundlagen und alternative Möglichkeiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungserträgen	31
§ 1 Ausgangssituation	31
I. Unternehmenskrise	31
II. Interessen der Beteiligten in der Krise	34
III. Begriff und Ziele der Sanierung	35
IV. Erwartungen an effektive steuerliche Sanierungsvorschriften	36
§ 2 Der Sanierungsertrag	38
I. Begriffsbestimmung	38
II. Entstehung des Sanierungsertrags	39
1. Dualismus der Einkünfteermittlung und Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG	39
2. Bilanzielle Behandlung eines Forderungsverzichts	45
a) Grundsatz: Ausbuchung der Verbindlichkeit	45
aa) Verzicht eines Drittgläubigers	46
bb) Verzicht eines Gesellschafters	46
(1) Verzicht gegenüber einer Kapitalgesellschaft	47
(2) Verzicht gegenüber einer Personengesellschaft	49
b) Auswirkungen einer Besserungsvereinbarung	51
3. Zwischenergebnis	52
§ 3 Entstehung von § 3a EStG	53
I. Die Besteuerung von Sanierungserträgen vor Einführung von § 3a EStG	53
1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs	53

2. Bisherige gesetzliche Regelungen	54
3. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	56
4. Zuletzt: „Sanierungserlass“ der Finanzverwaltung	57
II. Einführung des § 3a EStG	58
1. Erneuter Regelungsbedarf durch die Grundsatzentscheidung des Großen BFH-Senats zum Sanierungserlass	58
a) Inhalt und Entscheidungsgründe	58
b) Reaktionen und eigene Würdigung der Entscheidung	62
2. Gesetzgebungsverfahren von § 3a EStG	71
3. Beihilferechtlicher Genehmigungsvorbehalt	72
§ 4 Regelungsgegenstand, Anwendungsbereich und Rechtsfolgen des § 3a EStG	76
I. Struktur und Regelungsgegenstand	76
1. Steuerfreiheit des Sanierungsertrags (§ 3a Abs. 1 S. 1 EStG)	76
2. Gewinnmindernde Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Sanierungsjahr und im Folgejahr (§ 3a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG)	77
3. Unternehmensbezogene Sanierung (§ 3a Abs. 2 EStG)	78
4. Minderung des Sanierungsertrags um Aufwendungen und Verrechnung von Steuerminderungspotential (§ 3a Abs. 3 S. 1, 2, 4 und 5 EStG)	79
5. Erweiterung der Verrechnung auf nahestehende Personen (§ 3a Abs. 3 S. 3 EStG)	81
6. Verfahrensrecht (§ 3a Abs. 4 EStG)	82
7. Begünstigung unternehmerbezogener Sanierungen (§ 3a Abs. 5 EStG)	83
II. Betriebsausgabenabzugsverbot des § 3c Abs. 4 EStG	85
III. Anwendungsbereich von § 3a EStG	88
1. Persönlicher Anwendungsbereich	88
2. Sachlicher Anwendungsbereich	90
a) Subjekt der Sanierung	90
b) Steuerarten	90
c) Gläubigerposition	92
aa) Verzicht eines Drittgläubigers	92

bb) Verzicht eines Gesellschafters	92
(1) Verzicht gegenüber einer Kapitalgesellschaft	93
(2) Verzicht gegenüber einer Personengesellschaft	93
3. Zeitlicher Anwendungsbereich	94
a) Grundsatz	94
b) Laufende Verfahren	95
c) Anwendung des § 3a EStG auf bestandskräftige Altfälle	98
4. Zwischenergebnis	105
§ 5 Alternative Möglichkeiten zum steuerlichen Umgang mit Sanierungserträgen	106
I. Vorüberlegungen	106
II. Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten ohne staatliche Mitwirkung	108
1. Rangrücktritt der Gläubiger	109
2. Partielle Schuldenerlasse	114
3. Regresslose Schuldübernahme	115
4. Debt-Equity-Swap	120
5. Wiederherstellung der Werthaltigkeit der Forderung	124
6. Wegzug ins Ausland	126
7. Zwischenergebnis	126
III. Maßnahmen durch die Verwaltung	127
1. Weiterhin Steuererlass gemäß §§ 163, 227 AO wegen sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit	127
a) Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit	128
b) Erlass wegen persönlicher Unbilligkeit	132
c) Zwischenergebnis	134
2. Stundung	136
3. Zwischenergebnis	140
IV. Gesetzliche Anpassungen	140
1. Wiederinkraftsetzung von § 3 Nr. 66 EStG a.F.	141
2. Ausklammerung von Sanierungsgewinnen vom Gewinnbegriff	142
3. Sanierungsrücklage	143
4. Sanierungsbeihilfe	146

5. Verrechnung des Sanierungsgewinns mit den Buchwerten der Aktiva	148
6. Abschaffung der Mindestbesteuerung des § 10d Abs. 2 EStG	151
7. Zwischenergebnis	153
V. Präventiver Restrukturierungsrahmen als hinreichende Alternative?	153
1. Grundzüge des präventiven Restrukturierungsrahmens und Umsetzung in nationales Recht	154
2. Auswirkungen auf die Erforderlichkeit von § 3a EStG	161
VI. Ergebnis	163
Zusammenfassung der Ergebnisse zu Kapitel 1	165
Kapitel 2: Materiellrechtliche Auslegungsprobleme von § 3a EStG	169
§ 6: Der Schuldenerlass i.S.v. § 3a Abs. 1 S. 1 EStG	169
I. Problemstellung	169
II. Auslegung des Merkmals	171
1. Zivilrechtliches versus bilanzsteuerrechtliches Verständnis	171
2. Wirtschaftliche Vergleichbarkeit als Maßstab	173
III. Konkrete Reichweite der Begünstigung	175
1. Nicht begünstigte Vorgänge	175
2. Begünstigte Vorgänge	176
3. Problematische Sanierungsmaßnahmen	177
a) Konfusion	177
b) Debt-Equity-Swap	181
c) Rangrücktritt	184
aa) Vergleichbarkeit mit zivilrechtlichem Erlass	185
bb) Endgültiges Vermögensopfer des Gläubigers als ungeschriebene Voraussetzung?	187
IV. Ergebnis	189
§ 7: Zwang zur gewinnmindernden Ausübung steuerlicher Wahlrechte gemäß § 3a Abs. 1 S. 2 EStG	190
I. Charakter der Norm	191
II. Reichweite	194
1. Grundsätzlicher Anwendungsbereich	194

2. Einbeziehung der Wahlrechte mit Subventionscharakter	196
a) Regelungsgehalt der Subventionswahlrechte	197
aa) § 6b EStG	197
bb) § 6c EStG	198
cc) § 7g EStG	199
dd) § 4g EStG	200
b) Einbeziehung der Subventionswahlrechte in den Anwendungsbereich von § 3a Abs. 1 S. 2 EStG	200
aa) Subventionscharakter als Abgrenzungskriterium	201
bb) Teleologische Reduktion des § 3a Abs. 1 S. 2 EStG?	203
(1) §§ 6b, 6c EStG	205
(2) § 4g EStG	207
(3) § 7g EStG	209
c) Zwischenergebnis	210
3. Erforderlichkeit einer tatsächlichen Gewinnauswirkung?	211
4. Rechtsquelle der Wahlrechte	213
5. Begrenzung der Höhe nach	215
III. Ergebnisse	217
§ 8: Unternehmensbezogene Sanierung gemäß § 3a Abs. 2 EStG und unternehmerbezogene Sanierung gemäß § 3a Abs. 5 EStG	219
I. Legaldefinition der unternehmensbezogenen Sanierung in § 3a Abs. 2 EStG	219
1. Sanierungsbedürftigkeit	220
2. Sanierungsfähigkeit	222
3. Sanierungseignung des Schuldenerlasses	223
4. Sanierungsabsicht der Gläubiger	224
II. Die betriebliche Begründung des Schuldenerlasses	226
1. Bedeutung und Zweck des Merkmals	227
2. Auslegung und Anwendungsfälle	230
a) Allgemeines Verständnis	231
b) Drittverzichte	232
c) Gesellschafterverzichte	233
aa) Abgrenzungsmaßstab	234

bb) Relevanz der Unterscheidung bei Verzichten gegenüber Personengesellschaften	235
cc) Abgrenzung zwischen betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung im Sanierungsfall nach alter Rechtslage	237
dd) Abgrenzung unter § 3a EStG	239
ee) Zwischenergebnis	243
3. Endgültiger Ausschluss von gesellschaftsrechtlich veranlassten Gesellschafterverzichten vom Anwendungsbereich des § 3a EStG?	244
a) Kritik an dem Merkmal der betrieblichen Begründung	244
b) Lösungsansatz	248
aa) Erste Ansicht: Aufteilung der Forderung	248
bb) Gegenansicht: Einheitliche Beurteilung des Verzichts	250
cc) Stellungnahme und Konsequenz für die Anwendung von § 3a EStG	250
c) Zwischenergebnis	256
4. Ergebnis	257
III. Nachweispflicht für Steuerpflichtige	258
1. Wahlrecht zur Anwendung des § 3a Abs. 1 S. 1 EStG?	258
2. Nachweismöglichkeiten	261
3. Nachweis der Voraussetzungen durch einen Sanierungsplan	261
IV. Reichweite der unternehmerbezogenen Sanierung gemäß § 3a Abs. 5 EStG	263
§ 9: Verlustverrechnungssystem des § 3a Abs. 3 S. 2 und 3 EStG	267
I. Hintergrund und Funktion	267
II. Kritik an den Verlustverrechnungsvorschriften	269
III. Einzelprobleme	273
1. Steuerfreiheit trotz vorheriger Verlustverrechnung	273
2. Verhältnis von § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG zum vertikalen Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten	274

3. Verlustverrechnung bei zusammenveranlagten Ehegatten und Lebenspartnern	280
a) Unklarheit über den sachlichen Anwendungsbereich bei Einführung des § 3a EStG	280
b) Ergänzung durch § 3a Abs. 3a EStG	283
4. Behandlung von Verlusten bei doppelstöckiger Personengesellschaft	288
5. Ergebnisse	294
IV. Interpersoneller Verlustuntergang gemäß § 3a Abs. 3 S. 3 EStG	294
1. Hintergrund und Auslegung	295
2. Zeitpunkt des Verlustuntergangs	296
3. Begrenzung des Verlustuntergangs nach Verursachung?	299
4. Beurteilungszeitpunkt für die Nähebeziehung	300
5. Joint-Venture Konstellationen	302
6. Mehrere nahestehende Personen	303
a) Problemstellung und Beispielsfall	304
b) Lösungsansätze	305
aa) Verlustuntergang bei keiner der nahestehenden Personen	306
bb) Verlustuntergang in Höhe des übersteigenden Sanierungsertrags bei allen nahestehenden Personen	306
cc) Zeitlich aufeinanderfolgender Verlustuntergang	309
dd) Aufteilung des übersteigenden Sanierungsertrags zu gleichen Teilen	312
ee) Aufteilung des übersteigenden Sanierungsertrags im Verhältnis der übertragenen Schulden	315
ff) Zwischenergebnis	316
7. Ergebnisse	317
Zusammenfassung der Ergebnisse zu Kapitel 2	319

Kapitel 3: Vereinbarkeit des § 3a EStG mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG	323
§ 10: Der allgemeine Gleichheitssatz als Prüfungsmaßstab	323
I. Grundgehalt	323
II. Verbot ungerechtfertigter Gleichbehandlungen	325
III. Bedeutung von Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht	328
IV. Sachbereichsspezifische Konkretisierungen des allgemeinen Gleichheitssatzes	330
1. Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	331
a) Verfassungsrechtliche Verankerung	332
b) Anwendungsbereich	333
c) Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips	335
d) Weitere Konkretisierungsbedürftigkeit	337
aa) Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit	338
bb) Bestimmung steuerlicher Leistungsfähigkeit	339
(1) Leistungsfähigkeitsindikatoren	339
(2) Bemessung der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht	340
(a) Leistungsfähigkeitsindikator: Einkommen	340
(b) Objektives und subjektives Nettoprinzip	341
(c) Weitere Konkretisierung durch die Art der Einkünfteermittlung	343
e) Zwischenergebnis	344
2. Gebot der Folgerichtigkeit	344
a) Allgemeiner Inhalt des Folgerichtigkeitsgebots	345
b) Entwicklung und Konkretisierung des Folgerichtigkeitsgebots durch die Rechtsprechung des BVerfG	348
aa) Eingang des Folgerichtigkeitsgebots in die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung	348
bb) Weitere Anwendung und inhaltliche Konkretisierung	350
cc) Zulässigkeit eines Systemwechsels	355
dd) Anforderungen an die Grundentscheidung	358

ee) Zwischenergebnis zum Inhalt des Folgerichtigkeitsgebots	360
c) Haltung des Schrifttums zum Folgerichtigkeitsgebot	360
aa) Kritik	360
bb) Zustimmende Ansicht	365
d) Verortung in der steuerlichen Gleichheitsprüfung	368
aa) Frühere Annäherungsversuche im Schrifttum	368
bb) Jüngste Rechtsprechungsentwicklung: Abkehr des BVerfG vom bisherigen Folgerichtigkeitsverständnis	375
e) Eigene Ansicht und Rolle des Folgerichtigkeitsgebot in der weiteren Untersuchung	380
V. Zusammenfassung	396
§ 11: Bedeutung des Gebots der eigentumsgerechten Besteuerung nach Art. 14 Abs. 1 GG für die gleichheitsrechtliche Prüfung von § 3a EStG	397
§ 12: Prüfung der Vereinbarkeit von § 3a EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG	401
I. Bestimmung der zu prüfenden Ungleichbehandlungen	401
1. Auswahl des Steuergegenstands in § 2 EStG	403
2. Ungleichbehandlung durch die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags gemäß § 3a Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG	405
a) Ungleichbehandlung von Buchgewinnen durch Abweichung von § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG und vom System des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG	405
b) Zugleich Ungleichbehandlung durch Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip?	408
3. Gleichheitsrelevante Regelungen durch § 3a Abs. 3 EStG	409
a) Verrechnung von Zins- und EBITDA-Vorträgen durch § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG	409
b) Interpersoneller Verlustuntergang gemäß § 3a Abs. 3 S. 3 EStG	415
4. Ungleichbehandlung durch § 3a Abs. 5 S. 1 EStG	416

5. Ergebnis	417
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	418
1. Prüfungsmaßstab	418
a) Kontrolldichte zwischen Willkürformel und Verhältnismäßigkeitsskontrolle	418
aa) Übergang des BVerfG von der Willkürformel zum Stufenlos-Maßstab	419
(1) Ausgangspunkt: Willkürmaßstab	419
(2) Fortentwicklung durch die „neue Formel“	422
(3) „Neueste Formel“	424
(4) Stufenloser Prüfungsmaßstab	426
(5) Zwischenergebnis	429
bb) Kriterien für die Bestimmung der Kontrolldichte im Einzelfall	429
cc) Klassische Verhältnismäßigkeitssprüfung als strengste Form der Kontrolldichte?	437
dd) Zwischenergebnis	441
b) Steuerliche Rechtfertigungsgründe	442
aa) Missbrauchsvermeidung und Kompensation	443
bb) Typisierungen und Pauschalierungen	444
cc) Außerfiskalische Förder- und Lenzungszwecke	447
(1) Zulässigkeit und Anforderungen	447
(2) Erhöhte Begründungsanforderungen	448
c) Einfluss des Normcharakters und der Wirkungsrichtung auf die Kontrolldichte und die Rechtfertigungsanforderungen	453
aa) Steuerliche Normgruppen	454
bb) Bedeutung der Einordnung für die weitere Prüfung	456
d) Ergebnisse	462
2. Anwendung auf § 3a EStG	463
a) Normcharakter von § 3a EStG	463
aa) Regelungszweck	463
bb) Steuersystematische Einordnung in der Literatur	466

cc) Vermittlung steuerlicher Leistungsfähigkeit durch Sanierungsgewinne	467
(1) Erste Ansicht: Keine Leistungsfähigkeits-erhöhung	467
(2) Gegenansicht: Sanierungsgewinne vermitteln steuerliche Leistungsfähigkeit	469
(3) Vermittelnde Ansichten	471
(4) Eigene Ansicht und Einordnung von § 3a EStG	472
(a) Stellungnahme zur Vermittlung von steuerlicher Leistungsfähigkeit durch Sanierungsgewinne	472
(b) Systematische Einordnung von § 3a EStG	475
dd) Ergebnis	478
b) Rechtfertigung der grundsätzlichen Verschonung des Sanierungsertrags nach § 3a Abs. 1 S. 1 EStG	478
aa) Prüfungsdichte für § 3a Abs. 1 S. 1 EStG	479
bb) Verhältnismäßigkeit von § 3a Abs. 1 S. 1 EStG	492
(1) Legitimes Differenzierungs- bzw. Lenkungsziel	492
(a) Tatbestandliche Vorzeichnung	492
(b) Legitimität des Ziels	495
(2) Geeignetheit	496
(3) Erforderlichkeit	497
(a) Zulässige Gefährdungsprognose durch den Gesetzgeber	497
(b) Vollständige Steuerbefreiung als mildestes Mittel	501
(4) Angemessenheit	505
(a) Argumente gegen die Angemessenheit	505
(b) Erhebliche (Allgemeinwohl)-Bedeutung der verfolgten Lenkungsziele	506
(c) Hohes Ausmaß der Zweckerreichung	508
(d) Sachgerechte Abgrenzung des Begünstigtenkreises durch das Merkmal des Schuldenerlasses	509

(e) Weitere Konkretisierung des Begünstigtenkreises durch die Merkmale der unternehmensbezogenen Sanierung gemäß § 3a Abs. 2 EStG	513
(f) Weitere Zielgenauigkeit der Ausgestaltung durch den Wahlrechtsausübungzwang gemäß § 3a Abs. 1 S. 2 EStG und das Verlustverrechnungssystem nach § 3a Abs. 3 S. 2 und 3 EStG	524
(g) Kompensationswirkung der Steuerbefreiung	525
(h) Eigentumsgerechte Ausgestaltung der Besteuerung	526
(i) Wahrung der Angemessenheit trotz fehlender Bedürfnisprüfung	527
cc) Ergebnis	529
c) Einbeziehung von Zins- und EBITDA-Vorträgen durch § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG	530
aa) Prüfungsdichte für § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG	530
bb) Rechtfertigung	531
cc) Ergebnis	540
d) Ausweitung der Verlustverrechnung auf nahestehende Personen gemäß § 3a Abs. 3 S. 3 EStG	540
aa) Prüfungsdichte für § 3a Abs. 3 S. 3 EStG	541
bb) Rechtfertigung	542
cc) Ergebnis	545
e) Beschränkung der unternehmerbezogenen Sanierung gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 EStG auf wenige Ausnahmefälle	546
aa) Prüfungsdichte für § 3a Abs. 5 S. 1 EStG	546
bb) Rechtfertigung	547
cc) Ergebnis	552
Zusammenfassung der Ergebnisse zu Kapitel 3	553

Kapitel 4: Gesamtfazit und Nachbesserungsanregungen

557

Literaturverzeichnis

563