

Max Jagolski

Materiellrechtliche und gleichheitsrechtliche
Aspekte der steuerlichen Begünstigung
von Sanierungserträgen gemäß § 3a EStG



Wirtschafts- und Steuerrecht

Herausgegeben von

Prof. Dr. Christian Jahndorf, HLB Schumacher,
Universität Münster

Prof. Dr. Marc Desens, Universität Leipzig

Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Universität Regensburg

RA u. StB Michael Wendt, VRiBFH a.D., Köln

Band 29

Max Jagolski

Materiellrechtliche und gleichheitsrechtliche
Aspekte der steuerlichen Begünstigung
von Sanierungserträgen gemäß § 3a EStG



Nomos





Onlineversion
Nomos eLibrary

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westf.), Univ., Diss. der Rechtswissenschaftlichen Fakultät, 2023

ISBN 978-3-7560-0655-7 (Print)

ISBN 978-3-7489-3989-4 (ePDF)

D6

1. Auflage 2023

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023. Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung bei der Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen.

Vor allen anderen gebührt besonderer Dank meiner Familie, insbesondere meinen Eltern, Angelika und Helmut. Sie haben nicht nur meinen Ausbildungs-, sondern meinen gesamten Lebensweg immer liebevoll und unterstützend begleitet und mich stets in meinen Zielen bestärkt. Ebenso wertvoll waren für mich die Ratschläge und Anregungen meines Bruders Mika und meiner Großmutter Hanna. Ihnen allen widme ich diese Arbeit, die ohne Ihre Unterstützung nicht möglich gewesen wäre.

An dieser Stelle möchte ich aber auch den weiteren besonderen Menschen in meinem Leben, von denen mich nicht wenige seit Kindheitstagen begleiten, dafür danken, dass sie mich während des Schreibprozesses hin und wieder auch auf andere Gedanken gebracht und mir wertvolle gemeinsame Erlebnisse geschenkt haben.

Mein Dank gilt außerdem meinem Doktorvater, Prof. Dr. Marcel Krumm, der mir diese Dissertation an seinem Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht erst ermöglicht hat, sowohl für die umfassende Betreuung als auch die Erstellung des Erstgutachtens. Für die zügige Zweitbegutachtung danke ich zudem Prof. Dr. Joachim Englisch.

Bei meiner Danksagung nicht unerwähnt lassen möchte ich Herr Dr. Christian Ruoff, dem ich meine ersten praktischen Einblicke in das Steuerrecht verdanke und der mir die erste Anregung für diese Untersuchung gegeben hat.

Für die Aufnahme in diese Schriftenreihe danke ich schließlich ihren Herausgebern, Prof. Dr. Christian Jahndorf, Prof. Dr. Rolf Eckhoff, Michael Wendt und Prof. Dr. Marc Desens.

Hamburg, März 2023

Max Jagolski

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 Steuererminderungspotential (§ 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 Gesellschafterverzichtenden 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 Beispielfall	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 Verhältnismäßigkeitskontrolle	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 Verhältnismäßigkeitsprüfung 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 Lenkungszwecke	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 Leistungsfähigkeitserhöhung	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 Wahlrechtsausübungszwang 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

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebs-Berater
BBK	Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung
Bd.	Band
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
Beih.	Beihefter
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlichte Entscheidung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI. I	Bundesgesetzblatt Teil I
BGBI. II	Bundesgesetzblatt Teil II
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Drucksache des Bundesrates
BStBl. I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl. II	Bundessteuerblatt Teil II

Abkürzungsverzeichnis

BT-Drs.	Drucksache des Bundestages
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
DAV	Deutscher AnwaltVerein
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
Ders.	Derselbe
Dies.	Dieselbe
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
Dr.	Doktor
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStV	Deutscher Steuerberater-Verband
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibungen auf Sachanlagen und auf immaterielle Wirtschaftsgüter)
Einf.	Einführung
eKommentar	elektronischer Kommentar
ESTB	Der Ertrag-Steuer-Berater
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EUR	Euro
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
ff.	Fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung

F/K/S	Fuhrmann/Kraeusel/Schiffers
FM	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
Gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
Ggf.	gegebenen Falls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	Die GmbH-Rundschau
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung
GWR	Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht
Habil.	Habilitation
H/H/R	Herrmann/Heuer/Raupach
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler
Hrsg.	Herausgeber
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.E.	im Ergebnis
insb.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung
ISR	Internationale SteuerRundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
i.S.v.	im Sinne von
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jM	juris – Die Monatszeitschrift

Abkürzungsverzeichnis

JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung
Kap.	Kapitel
K/K/B	Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner/Geserich
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
krit.	Kritisch
KSI	Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzberatung
K/S/M	Kirchhof/Söhn/Mellinghof
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWG	Kreditwesengesetz
L/B/P	Littmann/Bitz/Pust
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	Mit weiteren Nachweisen
MüKo	Münchener Kommentar
NJ	Neue Justiz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Steuer- und Wirtschaftsrecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt/e
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichsteuerblatt
s.	siehe
S.	Satz / Seite
SanInsFoG	Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts
Sog.	So genannt

StARUG	Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz
StAusKv	Steuer-Auskunftsverordnung
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefasst
StGB	Strafgesetzbuch
stRSpr.	ständige Rechtsprechung
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
StuW	Steuer und Wirtschaft
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
v.	vom
Verf.	Verfasser
Vgl.	vergleiche
VID	Verband Insolvenzverwalter Deutschlands
WM	Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.B.	zum Beispiel
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Einleitung

In jüngster Zeit hat die COVID-19-Pandemie (Corona-Krise) die deutsche Wirtschaft schwer getroffen.¹ In vielen Branchen hat sie zu erheblichen Umsatzeinbrüchen und Verlusten geführt und Unternehmen innerhalb kurzer Zeit zu Sanierungsfällen gemacht.² Nicht nur in einer pandemiebedingten Unternehmenskrise stehen Steuerpflichtige vor der Herausforderung, ihr Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren, die drohende Zahlungsunfähigkeit zu vermeiden und die Ertragsfähigkeit der Gesellschaft wiederherzustellen.³ Oftmals ist die drohende Zerschlagung des Unternehmens nicht zwingend, sondern kann durch geeignete Sanierungsmaßnahmen, sei es innerhalb oder außerhalb eines Insolvenzverfahrens, noch abgewendet werden. In dieser Situation ist es ein gängiges Mittel der Sanierungspraxis, dass Gläubiger auf ihre Forderungen teilweise oder komplett verzichten.⁴ Hier beginnt nun ein juristisches Tauziehen zwischen Steuerrecht und Insolvenz- bzw. Restrukturierungsrecht. Denn der Wegfall der entsprechenden Verbindlichkeiten kann grundsätzlich steuerpflichtige Gewinne auslösen, die entstehende Steuerlast kann aber die Sanierung gefährden oder sogar unmöglich machen⁵. Da die Einforderung der Steuer erneut die Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung des Unternehmens zur Folge hätte, geraten Schuldner so in einen Teufelskreis, aus dem sie ohne eine rechtliche Regelung nicht herauskommen.⁶ Diesen Zielkonflikt zwischen Insolvenz- und Steuerrecht⁷ hat der Gesetzgeber im Sinne der zu sanierenden Unternehmen entschieden. Nachdem der Große Senat des BFH im November 2016 für einen Paukenschlag gesorgt hatte, indem er den sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung⁸ für

1 Vgl. Giese/Graßl/Holtmann/Krug, DStR 2020, 752.

2 Vgl. Kubik/Münch, BB 2021, 1387.

3 Vgl. Knebel, DB 2009, 1094.

4 Vgl. Crezelius, NZI 2017, 923.

5 Vgl. Sonnleitner/Strotkemper, BB 2017, 668; Kahlert, ZIP 2009, 643.

6 Vgl. Boochs/Dauernheim, *Steuerecht in der Insolvenz*, 3. Aufl. 2007, Rn. 224.

7 So BT-Drs. 18/12128, S. 31; Desens, FR 2017, 981; Förster/Hechtner, DB 2017, 1536.

8 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03 ergänzt durch BMF v. 22.12.2009 – IV C 6-S 2140/07/10001–01.

rechtswidrig erklärt hatte⁹, reagierte der Gesetzgeber ungewöhnlich schnell und schuf einen neuen § 3a EStG¹⁰, der durch Schuldenerlasse entstehende Gewinne in der Sanierungssituation als sog. Sanierungserträge steuerfrei stellt. Mit dessen Inkraftsetzung durch das Jahressteuergesetz 2018¹¹ hat der Gesetzgeber das durch die Entscheidung des Großen BFH-Senats ausgelöste und inzwischen über Jahre andauernde Ping-Pong¹² zwischen dem BFH und der Finanzverwaltung um die steuerliche Behandlung von Sanierungserträgen beendet. Gemeinsam mit weiteren Änderungen im Einkommensteuergesetz, sowie im Körperschaftsteuergesetz und Gewebesteuergesetz wurde so die steuerliche Verschonung von Sanierungserträgen – erneut – auf eine (formell-) gesetzliche Grundlage gestellt.

Im Rahmen dieser Untersuchung wird die gesetzliche Neuregelung des § 3a EStG nun auf den Prüfstand gestellt. Um den Grundstein zu legen, gilt es sich zunächst mit der wirtschaftlichen Situation vertraut zu machen, in der sich ein sanierungsbedürftiges Unternehmen befindet. Nachdem die Erwartungen an steuerliche Vorschriften zur Unterstützung von Sanierungen formuliert wurden, wird genauer herausgearbeitet, wie ein Forderungserlass ohne eine Zuführung von Geldmitteln zu steuerpflichtigen Gewinnen führt. Anschließend an eine Aufarbeitung der Historie zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen werden sowohl die Entscheidung des Großen Senats des BFH als auch Regelungsinhalt, Anwendungsbereich und Rechtsfolgen des § 3a EStG in Grundzügen herausgearbeitet. Teil 1 schließt mit einer Untersuchung, welche Alternativen zur Einführung einer vollständigen Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne in Betracht kommen. Im Zweiten Teil der Untersuchung werden die noch bestehenden materiell-rechtlichen Problemfelder der Vorschrift identifiziert und Lösungsmöglichkeiten untersucht. Im dritten Teil widmet sich die Untersuchung der Frage, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG und ihre konkrete Ausgestaltung mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Denn da auch durch Forderungsverzichte ausgelöste Erträge

9 BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.

10 BT-Drs. 18/11233.

11 BT-Drs. 19/5595, BGBl. 2018 I, S. 2338. Im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens umbenannt von „Jahressteuergesetz 2018“ in „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuer ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, s.: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2018-12-14-JStG-2018/0-Gesetz.html (zuletzt abgerufen am 10.8.2021)

12 Vgl. Sedlitz, DStR 2017, 2785.

grundsätzlich zu versteuern sind, geht ihre steuerliche Verschonung mit Ungleichbehandlungen gegenüber anderen Steuerpflichtigen einher.

Kapitel 1: Ziele und Regelungsgegenstand von § 3a EStG sowie Grundlagen und alternative Möglichkeiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungserträgen

§ 1 Ausgangssituation

I. Unternehmenskrise

Der heutige Begriff „Krise“ hat seinen Ursprung im Altgriechischen und leitet sich von dem Wort „krisis“ ab, mit dem sowohl die schwierige Entwicklungsphase einer Krankheit beschrieben wurde, als auch die Zuspitzung einer Handlungssituation im antiken Drama.¹³ Das zugehörige Verb „krinein“ kann übersetzt werden mit „sich entscheiden“.¹⁴ Der ursprüngliche Begriff der Krise beschrieb also sowohl den Entwicklungsverlauf einer bestimmten Situation als auch den Zeitpunkt und die entscheidende Wendung, die über den Ausgang der Entwicklung entscheidet.¹⁵

Auch heute wird der Begriff „Krise“ im Allgemeinen verwendet, um eine problembehaftete, sich zuspitzende Situation zu beschreiben, die mit einem Wendepunkt verbunden ist.¹⁶ Betriebswirtschaftlich ist unter einer Unternehmenskrise ein Zustand eines Schuldners (bzw. Unternehmens) zu verstehen, der seine wirtschaftliche Lebensfähigkeit infrage stellt und somit seine Existenz bedroht.¹⁷ Je nach Ausmaß der Situation können verschiedene Stadien unterschieden werden, die von einer Strategiekrise¹⁸ über eine

13 Vgl. Sinz, in: Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, Rn. 1.2.

14 Pohl, Krisen in Organisationen, (Diss.) 1977, S. 19.

15 Vgl. Pohl, Krisen in Organisationen, (Diss.) 1977, S. 19 ff.

16 IDW, Sanierung und Insolvenz, Kap. A, Rn. 1.

17 Vgl. Sinz, in: Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, Rn. 1.2; Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 3.

18 Die langfristigen Erfolgsfaktoren des Unternehmens sind nicht mehr gegeben (vgl. IDW, Sanierung und Insolvenz, Kap. A., Rn. 18).

Erfolgskrise¹⁹ bis zur Liquiditätskrise²⁰ und schließlich zur Insolvenzreife reichen.²¹ Eine allgemeingültige rechtliche Definition der Krise existiert nicht, sondern verschiedene Gesetze knüpfen bestimmte Rechtsfolgen an Tatbestände, in denen nur einzelne Krisenmerkmale eine Rolle spielen.²² Dementsprechend ist die Bedeutung des Krisenbegriffs abhängig davon, in welchem Rechtsgebiet er Anwendung findet.²³ Für das Gesellschaftsrecht war die Krise bis zu dessen Außerkraftsetzung in § 32a Abs. 1 S. 1 GmbHG a.F.²⁴ definiert. Danach war eine Krise in dem Zeitpunkt erreicht, in dem die Gesellschafter ihr (der Gesellschaft) als ordentliche Kaufleute Eigenkapital zugeführt hätten.²⁵ Insolvenzrechtlich ergibt sich das Bestehen einer Krise aus dem Vorliegen der Insolvenztatbestände, der Überschuldung²⁶, der Zahlungsunfähigkeit²⁷ oder der drohenden²⁸ Zahlungsunfähigkeit.²⁹ Der strafrechtliche Krisenbegriff knüpft an die insolvenzrechtliche Definition an³⁰, sodass auch dort das Stadium der Überschuldung oder der drohenden bzw. schon eingetretenen Zahlungsunfähigkeit maßgeblich für

19 Das Unternehmen erwirtschaftet Verluste, die zum Verbrauch des Eigenkapitals führen (vgl. IDW, Sanierung und Insolvenz, Kap. A, Rn. 21).

20 Es entstehen bereits Liquiditätsengpässe, die verfügbare liquide Mittel aufzehren (IDW, Sanierung und Insolvenz, Kap. A, Rn. 22).

21 Vgl. ausführlich dazu: IDW, Sanierung und Insolvenz, Kap. A, Rn. 9 ff.

22 Vgl. Reuter, BB 2003, 1797 (ausführlich zu den Pflichten eines Unternehmens während einer Krise am Beispiel der börsennotierten AG).

23 Vgl. Fehst/Engels, in: Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, Kap. 2, Rn. 2.

24 Aufgehoben durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Vermeidung von Missbräuchen v. 23.10.2008, BT-Drs. 16/6140, BGBl. I 2008, S. 2026.

25 Teilweise wird davon ausgegangen, dass auch nach der Außerkraftsetzung von § 32a Abs. 1 S. 1 GmbHG noch auf dessen Krisenmerkmale zurückgegriffen werden kann (vgl. Schluck-Amend, in: Römermann, Münchner Anwaltshandbuch GmbH-Recht, § 23, Rn. 5).

26 Überschuldet ist der Schuldner (das Unternehmen), wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich, § 19 Abs. 2 S. 1 InsO.

27 Zahlungsunfähig ist der Schuldner, wenn er nicht mehr in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, § 17 Abs. 2 S. 1 InsO.

28 Drohende Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner voraussichtlich nicht in der Lage sein wird, die bestehenden Zahlungspflichten im Zeitpunkt der Fälligkeit zu erfüllen, § 18 Abs. 2 S. 1 InsO.

29 Vgl. Schluck-Amend, in: Römermann, Anwaltshandbuch GmbH-Recht, § 23, Rn. 14.

30 Vgl. Schluck-Amend, in: Römermann, Anwaltshandbuch GmbH-Recht, § 23, Rn. 15 m.w.N.; ausführlich: Kindhäuser, in: Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, StGB, vor §§ 283 ff., Rn. 91 ff.

das Vorliegen einer Krise sein soll.³¹ Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt eine Krise schon dann vor, wenn zwar noch keine Insolvenzreife gegeben ist, die Gesellschaft aber als Vorstufe der Insolvenzreife kreditunwürdig³² bzw. überlassungsunwürdig ist.³³

Unabhängig davon, ob von einer Existenzbedrohung, der Notwendigkeit der Zuführung von Eigenkapital durch die Gesellschafter, von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit oder von dem Bedürfnis nach Sanierungsmaßnahmen gesprochen wird, so liegt den verschiedenen Begriffsannäherungen immer der gleiche Ausgangspunkt zugrunde: Es müssen Umstände vorliegen, die, wenn ihnen nicht begegnet wird, zum Zusammenbruch des Unternehmens führen werden, also zu dessen Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit.³⁴ Das heutige Verständnis der Krise vereinigt damit zunächst weiterhin beide ursprünglichen Bedeutungen des Begriffs. Aus der medizinischen Bedeutung wurde das Merkmal der Lebensbedrohung und aus der Dramatik sowohl das Merkmal der Verschärfung eines Konflikts als auch das der entscheidenden Wendung übernommen.³⁵

Alle Begriffsannäherungen zeigen bereits, dass die Krise kein Zeitpunkt, sondern vielmehr ein bestimmter Zeitraum ist. Die verschiedenen Ansätze definieren lediglich einen unterschiedlichen Zeitpunkt, in dem ein Unternehmen in das Krisenstadium eintritt. Die Sanierungspraxis interpretiert den Krisenbegriff zwar zunächst als einen vor der Insolvenz liegenden Zeitraum, in welchem eine Insolvenz durch geeignete Sanierungsmaßnahmen noch abgewendet werden kann.³⁶ Dieses Verständnis ist aber nicht zwingend. Zwar bedeutet eine heutige Unternehmenskrise immer, dass sich die wirtschaftliche Situation des Unternehmens zuspitzt und es schließlich an einen richtungsweisenden Punkt gelangt. Die Abwendung der Insolvenz ist aber nur eine Möglichkeit zur Überwindung der Krise. Sanierungs- und Restrukturierungsmaßnahmen können aber ebenso innerhalb eines

31 Vgl. Fehst/Engels, in: Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, Kap. 2, Rn. 2.

32 Kreditwürdigkeit liegt vor, wenn die Gesellschaft von dritter Seite keinen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhält und ohne Kapitalzuführung liquidiert werden müsste, vgl. BGH v. 30.04.2013 – IX B 156/12; v. 24.09.13 – II ZR 39/12. Dies soll insbesondere dann gegeben sein, wenn die Gesellschaft den zur Fortführung ihres Geschäftsbetriebs erforderlichen Kreditbedarf nicht aus eigener Kraft decken kann, vgl. BGH v. 24.09.13 – II ZR 39/12.

33 BGH v. 03.04.2006 – II ZR 332/05, DStR 2006, 1144; v. 18.07.2013 – IX ZR 219/11, DStR 2013, 1900; BFH v. 30.04.2013 – IX B 156/12, BFH/NV 2013, 1402.

34 Vgl. Reuter, DStR 2003, 1797.

35 Vgl. Witte, in: Bratschitsch/Schnellinger, Unternehmenskrisen, S. 9.

36 Vgl. Fehst/Engels, in: Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, Kap. 2, Rn. 3 m.w.N.

Insolvenzverfahrens ergriffen werden, das nicht zwingend mit der Einstellung der Unternehmenstätigkeit enden muss. Das Krisenstadium umfasst daher eher einen Zeitraum, der mit dem Eintritt von existenzbedrohenden Umständen beginnt und bis zu dem Punkt reicht, in dem das Unternehmen wieder zu geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen zurückgeführt wurde. Dieser Zeitraum kann jedoch auch noch eine Restrukturierung innerhalb der Insolvenz umfassen. Eine Unternehmenskrise kann also auch noch bis in das Insolvenzverfahren hinein reichen und muss nicht unbedingt davor liegen. Entscheidend ist nur, dass es nicht zu einem unregelmäßigen Zusammenbruch kommt.

II. Interessen der Beteiligten in der Krise

In einer Unternehmenskrise stehen sich mehrere Beteiligte mit verschiedenen Interessen gegenüber. Für das betroffene Unternehmen selbst stellen sich im Wesentlichen zwei Fragen: Zum einen ist von Bedeutung, ob die in der Krise entstandenen Verluste in Zukunft (noch) im Rahmen des Verlustausgleichs steuerlich genutzt werden können und zum anderen, ob geplante Sanierungsmaßnahmen sogar zu einer Steuerlast führen können.³⁷ Letzteres könnte die Sanierung im schlimmsten Fall sogar gefährden. Die Gesellschafter des angeschlagenen Unternehmens werden hingegen darauf bedacht sein, ihr investiertes Kapital zu erhalten.³⁸ Die Interessen des Gesetzgebers sind vielfältig und decken sich mit den bisher Genannten nur teilweise. Einerseits besteht Interesse daran, sanierungsfähige Unternehmen zu retten, da dies zu späteren Steuereinnahmen führt, wenn das Unternehmen wieder wirtschaftlich leistungsfähig ist.³⁹ Auf der anderen Seite sind Gewinne die im Rahmen einer Sanierung entstehen, wie jeder andere Gewinn auch, grundsätzlich der Besteuerung zu unterwerfen. Die Legislative steckt also in einer Art „Zwickmühle“, da eine Besteuerung der Sanierungsgewinne zwar kurzfristig Steueraufkommen generiert, jedoch dazu führen kann, dass sie Sanierung langfristig erschwert wird oder Sanierungsmaßnahmen gar nicht erst durchgeführt werden. Wird auf den Steuerzugriff zugunsten der wirtschaftlichen Erholung des Unternehmens verzichtet, besteht die Gefahr, dass gar keine Einnahmen zu verzeichnen

37 Vgl. Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, S. V (Vorwort).

38 Vgl. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 2.2.

39 Vgl. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 2.2.

sind, sollte die Sanierung dennoch nicht von Erfolg gekrönt sein. § 3a EStG versucht offenbar, diese teils gegenläufigen Interessen in Ausgleich zu bringen. Grundsätzlich gibt der Gesetzgeber der Rettung des Unternehmens den Vorzug, indem Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt werden, verlangt aber von Steuerpflichtigen, dass sie zunächst ihrerseits alle eigenen Möglichkeiten ausschöpfen, um den steuerfrei zu stellenden Sanierungsgewinn so gering wie möglich zu halten bzw. so weit wie möglich zu neutralisieren.

III. Begriff und Ziele der Sanierung

Eine Legaldefinition der Sanierung existiert weder im Handelsrecht noch im Steuerrecht⁴⁰, allerdings finden sich Annäherungsversuche in verschiedenen Disziplinen. Betriebswirtschaftlich ist die Sanierung ein Sammelbegriff für alle Maßnahmen in einer Unternehmenskrise zur Wiederherstellung existenzhaltender Gewinne.⁴¹ Im ertragsteuerlichen Sinne ist die Sanierung kein fest umgrenzter Begriff.⁴² Mangels gesetzlicher Definition wurde die Aufgabe der Begriffsbestimmung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung übernommen und eine erste Definition wurde bereits vom Reichsfinanzhof entwickelt. Demnach waren unter einer Sanierung alle Maßnahmen zusammenzufassen, die die finanzielle Gesundung eines notleidenden Unternehmens bezwecken, also Maßnahmen, die geeignet sind, ein Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.⁴³ Diese, vom Reichsfinanzhof entwickelte Definition wurde schließlich vom Bundesfinanzhof fortgeführt.⁴⁴ Die Finanzverwaltung hat sich diesem Sanierungsbegriff der Rechtsprechung ebenfalls sinngemäß angeschlossen und definiert zumindest die unternehmensbezogene Sanierung als eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor

40 Vgl. Winnefeld, Bilanzhandbuch, Kap. N, Rn. 595; BFH v. 26.11.80 – I R 52/77, BStBl. II 1981, 181.

41 Vgl. Kanzler, NWB 2021, 1235, 1239.

42 Vgl. Kanzler, NWB 2021, 1235, 1239.

43 RFH v. 02.03.1937 – I A 305/36, RStBl. 1937, 626; v. 20.07.37 – I A 257/36.

44 StRSpr., z.B. BFH v. 22.4.64 – I 62/61, BFHE 79, 382; v. 26.11.80 – I R 52/77, BStBl. II 1981, 181; v. 18.12.1990 – VIII R 39/87, BStBl. II 1991, 784; v. 10. 4. 2003 – IV R 63/01, BStBl. II 2004, 9; v. 14. 7.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916.

dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.⁴⁵

Der eher weite betriebswirtschaftliche Sanierungsbegriff vereint also alle betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Maßnahmen der Problembewältigung, während der engere rechtliche Ansatz nur finanztechnische Rettungsmaßnahmen bezeichnet.⁴⁶ Dennoch lassen sich aus den genannten Definitionen zwei wesentliche Merkmale einer Sanierung ableiten. Erstens bezweckt eine Sanierung immer, das betroffene Unternehmen vor dem endgültigen Zusammenbruch zu bewahren. Zweitrangig ist an dieser Stelle, ob dies durch Zuführung von Kapital oder durch Entlastung von Verbindlichkeiten geschieht, da sich eine entsprechende Begrenzung aus keiner der Definitionen ableiten lässt. Zweitens ist eine Sanierung darauf gerichtet, die Ertragsfähigkeit bzw. Leistungsfähigkeit des Unternehmens langfristig zu sichern. Ihr muss also die Intention zugrunde liegen, das Unternehmen künftig auch fortführen zu wollen. Ist der erlassende Gläubiger an einer Erholung des Unternehmens nicht interessiert, sondern plant z.B. eine Übernahme des Schuldners, so kann nicht von einer Sanierung ausgegangen werden.⁴⁷

IV. Erwartungen an effektive steuerliche Sanierungsvorschriften

Die steuerlichen Aspekte einer Sanierung und ihre Gestaltung sind entscheidend für ihren Erfolg, denn sollten im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen steuerlich grundsätzlich wirksame Gewinne entstehen – was, wie sich noch zeigen wird regelmäßig der Fall ist – kann die anfallende Steuerlast die Sanierung nicht nur erschweren, sondern sogar gänzlich vereiteln.⁴⁸ Im Ergebnis wären die Sanierungsmaßnahmen wirkungslos, wenn durch sie zwar zu hohe Schulden abgebaut werden, die erfolgreiche Restrukturierung aber durch die Steuerschuld doch wieder verhindert würde. Hinzu kommt noch, dass den Gläubigern ein Anreiz gegeben werden muss, um auf ihre Forderungen zu verzichten. Führt ihr Verzicht nur dazu, dass

45 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, Rn. 1.

46 Vgl. Kanzler, NWB 2021, 1235, 1239.

47 In diesem Fall wurde vom BFH unter früherer Rechtslage die Sanierungsabsicht der erlassenden Gläubiger verneint, mit der Folge, dass der entsprechende Gewinn nicht steuerfrei war, BFH v. 28.02.1989 – VIII R 303/84, BStBl. II 1989, 711.

48 Vgl. Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, S. 1.

das Unternehmen sich letztlich doch nicht erholt, aber ihre Forderungen stattdessen dem Fiskus zufließen, werden die Gläubiger nicht bereit sein, sich etwa durch einen Verzicht an der Sanierung zu beteiligen.⁴⁹ Dem Sanierungs- oder Krisensteuerrecht⁵⁰ kommt damit in erster Linie die Aufgabe zu, entsprechende Anreize für Sanierungen zu schaffen und sinnvolle und notwendige Maßnahmen zu fördern, anstatt eine bestehende finanzielle Krise noch zu verschärfen.⁵¹ Außerdem muss berücksichtigt werden, dass Sanierungen oft unter großem Zeitdruck durchgeführt werden, so dass Sanierungsmaßnahmen auf eine möglichst rechtssichere gesetzliche Grundlage zu stellen sind, die zügig handhabbar ist.⁵² Ein funktionierendes Sanierungssteuerrecht muss also insgesamt sicherstellen, dass Unternehmen auch in Zeiten mangelnder Liquidität ihre Steuerschuld rechtssicher planen können.⁵³ Gerade die wirtschaftlichen und finanziellen Folgen der COVID19-Pandemie stellt das Sanierungssteuerrecht vor eine Bewährungsprobe.⁵⁴

Für Gewinne, die in der Sanierung durch Forderungsverzichte anfallen, hat der Gesetzgeber guten Willen gezeigt und mit der Schaffung von § 3a EStG deren steuerliche Behandlung einer gesetzlichen Regelung zugeführt und sich dabei für eine sanierungsfreundliche Variante entschieden, indem Sanierungsgewinne von der Steuer befreit werden. Ein zentrales Anliegen effektiver Sanierungsvorschriften, nämlich die steuerliche Förderung von wirtschaftlich notwendigen Maßnahmen, die zur Erholung des Unternehmens beitragen, wird damit auf den ersten Blick erfüllt. Allerdings ist die Vorschrift um ein Vielfaches länger als bisherige gesetzliche Regelungen zu Sanierungserträgen. Zudem wird sie als komplex und schwer verständlich bezeichnet⁵⁵, sodass noch zu untersuchen bleibt, ob die Neuregelung tatsächlich in dem Maße zu mehr Rechtssicherheit führt, wie beabsichtigt,

49 Vgl. Schmidt/Mielke, Ubg 2009, 395, 401.

50 Bisher existiert keine systematische Begriffsbestimmung des Sanierungssteuerrechts (Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 2.29; vgl. Seer, FR 2014, S. 721, 723). Jedoch können darunter diejenigen steuerrechtlichen Vorschriften verstanden werden, die Regeln für die Unternehmenskrise und ihre Bewältigung enthalten (vgl. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, 1. Aufl. 2011, Rn. 2.29.)

51 Vgl. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 2.9.

52 Vgl. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 2.10.

53 Vgl. Eilers/Thiemann, Ubg 2020, 190.

54 Vgl. Eilers/Walter-Yadegardjam, FR 2020, 481.

55 Vgl. Weitzmann, DB 2017, M4.

oder ob z.B. die Wiedereinführung der vorigen Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 66 a.F. EStG vorzugswürdiger⁵⁶ gewesen wäre.

§ 2 Der Sanierungsertrag

Nachdem die Ausgangssituation verdeutlicht wurde, soll die Untersuchung nun aufzeigen, was begrifflich unter einem Sanierungsertrag zu verstehen ist und wie es genau zu dessen Entstehung kommt.

I. Begriffsbestimmung

Während die Gesetzesbegründung zu § 3a EStG von „Sanierungserträgen“ spricht⁵⁷, wird im Schrifttum ebenso häufig der Begriff „Sanierungsgewinn“ verwendet⁵⁸. Die beiden Begriffe sind folglich gleichbedeutend und werden auch in dieser Untersuchung synonym verwendet. Blickt man auf die bisherigen Rechtsgrundlagen zurück, die für die steuerliche Behandlung von Sanierungserträgen einschlägig waren, so findet sich immer wieder eine sehr ähnliche Definition, die sich bis heute sowohl terminologisch als auch in ihrer Bedeutung nur unwesentlich verändert hat. Eine erste Definition lieferte § 11 Nr. 4 KStG aus dem Jahr 1934.⁵⁹ Dieser definierte Sanierungserträge als

*„Vermögensmehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“.*⁶⁰

Die Vorschrift wurde später von § 3 Nr. 66 EStG a.F.⁶¹ abgelöst, der die Definition aus § 11 Nr. 4 KStG nahezu wortgleich übernahm. Der einzige Unterschied bestand darin, dass § 3 Nr. 66 EStG a.F. anstatt von „Betriebsvermögensmehrungen“ von „Erhöhungen des Betriebsvermögens“ sprach.

56 Vor dem Hintergrund, dass sowohl zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. als auch zum Sanierungserlass eine konkretisierende Rechtsprechung gegeben habe, wird eine Wiedereinführung der Vorschrift oder eine gesetzliche Verankerung des Sanierungserlasses teilweise für sinnvoller erachtet (s. Richter/Welling, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 64. Berliner Steuergespräch, FR 2017, 998).

57 BT-Drs. 18/12128, S. 12.

58 Vgl. exemplarisch: Kanzler, NWB 2019, 626.

59 RStBl. 1935, S. 81.

60 RStBl. 1935, S. 81, 85.

61 BGBl. I 1976, 2597, 2617.

Inhaltliche Unterschiede ergaben sich daraus nicht. Nach der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F.⁶² wurde dessen Definition später von der Finanzverwaltung ebenfalls nahezu wortgleich verwendet.⁶³ Schließlich war der Gesetzgeber bei der Einführung von § 3a EStG erneut gefordert, den Begriff des Sanierungsertrags zu bestimmen und behielt die althergebrachte Definition bei. Ergänzt wurde lediglich, dass es sich um eine *betrieblich veranlasste* Erhöhung des Betriebsvermögens handeln muss.⁶⁴ Nunmehr definiert § 3a Abs. 1 S. 1 EStG Sanierungserträge als

„Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke der unternehmensbezogenen Sanierung“.

Den Sanierungsgewinn kennzeichnet daher schon seit der Geltung des § 11 Nr. 4 KStG a.F., dass er nicht durch die aktive Zuführung von Kapital entstehen kann, sondern nur dadurch, dass eine Verbindlichkeit entfällt.

War das Begriffsverständnis des Sanierungsertrags über lange Zeit unverändert geblieben, so bringt § 3a EStG nun aber doch eine Neuerung mit sich. Die vorigen Definitionen gingen immer lediglich von einer *Betriebsvermögensmehrung* aus, was gleichzeitig bedeutete, dass ein steuerlich begünstigter Sanierungsertrag nur dann anfallen konnte, wenn der steuerliche Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ermittelt wurde. Indem § 3a EStG aber auch Bezug nimmt auf *Betriebseinnahmen*, wird deutlich, dass nun auch Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG berechnen, die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne beanspruchen können, auch wenn die praktische Relevanz hier geringer sein dürfte.⁶⁵

II. Entstehung des Sanierungsertrags

1. Dualismus der Einkünfteermittlung und Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

Auf den ersten Blick erscheint es merkwürdig, dass der Erlass einer Forderung beim betroffenen Unternehmen zu steuerpflichtigen Einkünften

62 BT-Drs. 13/7480, S. 192.

63 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03.

64 BT-Drs. 18/12128, S. 31.

65 Vgl. Krumm, in: Blümich, Blümich, § 3a EStG, Rn. 13 (Stand: März 2020).

führt. Dass durch den Wegfall einer Verbindlichkeit und damit ohne realen Zuwachs an Geldmitteln ein steuerlich wirksamer Gewinn entstehen kann, ist jedoch systembedingt und dem in § 2 Abs. 2 S. 1 EStG angelegten Dualismus der Einkünftermittlung⁶⁶ und vor allem dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG geschuldet. Das EStG unterscheidet in § 2 Abs. 1 S. 1 sieben verschiedene Einkunftsarten, die durch § 2 Abs. 2 EStG in sog. „Gewinneinkünfte“ und „Überschusseinkünfte“⁶⁷ eingeteilt werden. Die Zuordnung einer Einkommensquelle zu einer dieser Einkunftsarten und damit zu einer der beiden Kategorien hat grundlegende Auswirkungen auf die Art, wie die einkommensteuerlich relevanten Einkünfte zu ermitteln sind und damit auch, welche Vorgänge sich steuerlich auswirken und welche nicht.

Die Überschusseinkünfte gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG, bei denen sich das Einkommen aus dem Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) ergibt, folgen konzeptionell der sog. Quellentheorie, nach der nur dann etwas als Einkommen i.S.v. § 2 EStG qualifiziert werden kann, wenn es einen regelmäßigen Ertrag einer ständig fließenden Einkommensquelle darstellt.⁶⁸ Vermögens- bzw. Wertveränderungen im sog. Stammvermögen zählen hingegen nicht zum Einkommen⁶⁹, ebenso wie einmalige Vermögenszugänge⁷⁰. Einnahmen können hier schon nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 1 EStG nur Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen. Die Überschussrechnung folgt dem sog. Zu- und Abflussprinzip aus § 11 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 EStG, was bedeutet, dass Einnahmen erst dann berücksichtigt werden, wenn Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen können, was wiederum der Fall ist, wenn die Einnahme ihr Vermögen übergegangen und der Leistungserfolg eingetreten ist.⁷¹ Im Fall einer Geldforderung etwa folgt daraus, dass erst der Zahlungseingang zu einer steuerlich relevanten Einnahme führen kann, während der bloße Zugang der Forderung noch unbeachtlich ist.⁷² Spiegelbildlich verhält es

66 Dazu etwa: Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.181 ff.

67 Vgl. Kirchhof, in: K/S/M, § 2, Rn. C 5 (Stand: September 1992).

68 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.182.

69 Vgl. Fuisting, Die Preußischen direkten Steuern Bd. 4, S. 147; Kirchhof, in: K/S/M, § 2, Rn. A 317 (Stand: Januar 1987); Hey, in: H/H/R, Einf. EStG, Rn. 11 (Stand: April 2020).

70 Vgl. Kirchhof, in: K/S/M, § 2, Rn. A 318 (Stand: Januar 1987).

71 Vgl. Krüger, in: Schmidt, EStG, § 11, Rn. 15; stRSpr., z.B. BFH v. 30.11.2010 – VIII R 40/08, BFH/NV 2011, 592; v. 15.5.2013 VI R 24/12, BStBl. II 2014, 495; v. 15.6.2016, VI R 6/13, BStBl. II 2016, 903.

72 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.192.

sich mit den Werbungskosten. Diese werden in dem Kalenderjahr berücksichtigt, in dem sie tatsächlich geleistet wurden, also abgeflossen⁷³ sind und entfalten erst dann steuerliche Auswirkungen. Dass Steuerpflichtige eine Verbindlichkeit eingehen, hat steuerlich also noch keine Auswirkungen, sondern die Verbindlichkeit wirkt sich steuerlich erst dann aus, wenn die geschuldete Leistung erbracht wird.⁷⁴

Dieses Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG bewirkt nun, dass im Rahmen der Überschusseinkünfte nur tatsächliche Vermögensmehrungen im Sinne einer von außen zufließenden objektiven Bereicherung zu steuerlich relevanten Einnahmen führen können.⁷⁵ Das Vermögen des Steuerpflichtigen muss sich also tatsächlich in Form von Geld- oder Sachleistungen mehren. Verzichtet nach diesen Grundsätzen ein Gläubiger, in der Absicht eine Sanierung des Schuldnerunternehmens zu ermöglichen auf seine Forderung, so kann dieser Forderungsverzicht daher regelmäßig nicht zu steuerpflichtigem Einkommen führen, da der Verlust einer Verbindlichkeit nicht zu einem „Mehr“ im Vermögen führt. Es sind zwar Ausnahmefälle denkbar in denen ein Forderungsverzicht den Zufluss einer Einnahme beim Schuldner auslösen kann⁷⁶, jedoch liegt der Grund für die Besteuerung des Forderungswertes dann nicht in dem Wegfall der Forderung per se, sondern begründet sich damit, dass der Verzicht durch eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 EStG veranlasst⁷⁷ war und so eine

73 Abgeflossen sind Ausgaben dann, wenn der Steuerpflichtige seine Leistungshandlung vornimmt und die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den geleisteten Gegenstand verliert, BFH v. 16.2.2011, X R 46/09, BStBl. II 2011, 685; Krüger, in: Schmidt, EStG, § 11, Rn. 35.

74 Im Fall einer Geldschuld also, wenn das entsprechende Bargeld tatsächlich übergeben wurde bzw. der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den geleisteten Geldbetrag erlangt hat (vgl. Martini, in: Blümich, § 11 EStG, Rn. 81 (Stand: November 2020)); gleiches gilt im Fall eines Schecks, vgl. BFH v. 8.11.1968 – VI R 81/67, BStBl. II 1969, 76) oder bei einer Zahlung durch Banküberweisung (BFH v. 14.01.86 – IX R 51/80, BStBl. II 1986, 453), wenn der Überweisungsauftrag der Bank zugegangen ist mit dessen Ausführung zu rechnen ist und der Betrag dem Empfänger auch tatsächlich zugeht.

75 Vgl. Etllich, in: Blümich, § 8 EStG, Rn. 19 (Stand: Mai 2019).

76 Z.B. Verzicht eines Arbeitgebers auf eine Schadenersatzforderung gegen den Arbeitnehmer wegen Beschädigung eines Firmenwagens, BFH v. 27.3.1992 – VI R 145/89, BStBl. II 1992, 837 und v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766; Verzicht des Arbeitgebers auf eine Forderung aus der Überlassung von Werkzeug, BFH v. 25.1.1985 – VI R 173/80, BStBl. II 1985, 437.

77 Die Veranlassung einer Einnahme durch eine Tätigkeit, die unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4–7 EStG subsumierbar ist, ist stets Voraussetzung, um steuerlich relevante Einnahmen von Gütern abzugrenzen, die dem Steuerpflichtigen

Gegenleistung im weitesten Sinne⁷⁸ für eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. Diese Situation stellt aber die Ausnahme dar.

Im Gegensatz dazu ist das steuerlich relevante Einkommen bei den Gewinneinkünften nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG kein reiner Geldüberschuss, sondern der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG. Steuertheoretisch liegt den Gewinneinkünften eher die sog. Reinvermögenszugangstheorie zugrunde, nach der unter dem Einkommen der Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft während einer gegebenen Periode⁷⁹ zu verstehen ist. Aus dieser weiten Ausdehnung des Einkommenstatbestandes⁸⁰ folgt, dass der Ursprung einer Vermögensveränderung kein Kriterium dafür ist, ob steuerlich relevante Einkünfte vorliegen. Als zentraler Unterschied zu den Quelleneinkünften ergibt sich daher, dass eine Wertveränderung im Stammvermögen, also der Einkommensquelle selbst, ebenfalls zu steuerlichem Einkommen oder auch Verlusten führt.⁸¹ Die Gewinnermittlung erfolgt hier nicht durch einfache Geldüberschussrechnung, sondern durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 S. 1, der über § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für buchführungspflichtige Gewerbetreibende gilt. Dazu wird der Wert des Betriebsvermögens am Ende des Wirtschaftsjahres mit dem Wert des Betriebsvermögens am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verglichen und um den Wert der Entnahmen vermehrt und um den Wert der Einlagen vermindert.⁸² Der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich liegt der Gedanke zugrunde, dass sich das Ergebnis der unternehmerischen Betätigung nur schlecht in einer reinen Geldrechnung abbilden lässt, wie bei den Überschusseinkünften, sondern vielmehr in der umfassenden Wert-

außerhalb seines Erwerbsverhältnisses zugewendet werden (Veranlassungsprinzip), s. dazu BFH v. 7. 12. 2004 – VIII R 70/02, BStBl. II 2005, 468; Kister, in: H/H/R, § 8 EStG, Rn. 42 ff. (Stand: Februar 2021); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 8.353; Ettlich, in: Blümich, § 8 EStG, Rn. 39 (Stand: Mai 2019).

78 Zum Erfordernis der Gegenleistung für eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen exemplarisch: BFH v. 30. 6. 2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948; v. 20. 5. 2010 – VI R 12/08, BStBl. II 2010, 1699 (jeweils zu § 19 EStG); Ettlich, in: Blümich, § 8 EStG, Rn. 39 (Stand: Mai 2019).

79 Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 7.30.

80 So Kirchhof, in: K/S/M, § 2, Rn. A 326 (Stand: Januar 1987).

81 Vgl. Hey, in: H/H/R, Einf. EStG, Rn. 12 (Stand: April 2020)

82 Die Definition des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG gibt damit eine zweistufige Gewinnermittlung vor: Auf erster Stufe erfolgt die Gegenüberstellung zweier Betriebsvermögensgrößen und auf zweiter Stufe wird der Unterschiedsbetrag um den Wert der Entnahmen und Einlagen korrigiert, vgl. Musil, in: H/H/R, § 4 EStG, Rn. 30 (Stand: Dezember 2019).

entwicklung des Betriebsvermögens zum Ausdruck kommt.⁸³ Der Begriff des Betriebsvermögens⁸⁴ i.S.v. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG meint dabei nur das Eigenkapital des Unternehmens⁸⁵, sodass der Betriebsvermögensvergleich im Grunde einer Gegenüberstellung des Eigenkapitals zum Ende von zwei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren (§ 4a EStG) entspricht. Der Wert des Eigenkapitals ermittelt sich nicht, wie bei den Überschusseinkünften, allein durch eine Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben, sondern durch Bilanzierung nach den §§ 242 ff. HGB. Die Bilanz stellt gemäß § 246 Abs. 1 S. 1 HGB sämtliche Vermögensgegenstände auf der Aktivseite und Schulden⁸⁶ des Unternehmens auf der Passivseite dar, wobei steuerrechtlich lediglich von Wirtschaftsgütern⁸⁷ gesprochen wird. Die Differenz zwischen der Summe aller aktiven Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände) und der Summe aller passiven Wirtschaftsgüter (Schulden) des Betriebs ergibt dann den Wert des Eigenkapitals.⁸⁸

Während die Eingehung einer Verbindlichkeit im Rahmen der Überschusseinkünfte steuerlich grundsätzlich irrelevant bleibt, bis die Verbindlichkeit tatsächlich beglichen wird, verhält es sich bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich anders. Gehen Steuerpflichtige eine Verbindlichkeit ein, muss diese nach dem Vollständigkeitsgrundsatz des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB regelmäßig bereits in der Bilanz passiviert wer-

83 Vgl. Kirchhof, in: K/S/M, § 2, Rn. C 1 (Stand: September 1992).

84 Das EStG verwendet den Begriff des Betriebsvermögens an mehreren Stellen, ohne ihn zu definieren. Zum einen ist die Summe aller aktiven und passiven Wirtschaftsgüter (= Eigenkapital) gemeint und zum anderen beschreibt er eine Eigenschaft, die ein Wirtschaftsgut aufweisen muss, um zum Betrieb zu gehören und damit in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden zu können, s. Kirchhof, in: Kirchhof, EStG, 20. Aufl. 2021 (alle weiteren Zitierungen des Werkes beziehen sich auf diese Auflage, sofern nicht anders vermerkt), § 4, Rn. 32.

85 Vgl. exemplarisch: Kirchhof, in: Kirchhof, EStG, § 4 Rn. 29; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 9.12.

86 Der Begriff „Schulden“ im bilanzrechtlichen Sinne meint Verbindlichkeiten, Rückstellungen sowohl für ungewisse Verbindlichkeiten als auch für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, vgl. Schmidt/Ries, in: Beck BilKom, § 246 HGB, Rn. 50.

87 Der Begriff des Wirtschaftsgutes im steuerrechtlichen Sinne ist weiter als der handelsrechtliche Begriff des Vermögensgegenstandes und umfasst sowohl aktive als auch passive Bilanzpositionen, vgl. Winnefeld, Bilanzhandbuch, Kap. D, Rn. 427. Aktive Wirtschaftsgüter entsprechen dabei den Vermögensgegenständen (BFH v. 2.3.1970 – GrS 1/69, BStBl. II 1970, 382; v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632) und Schulden den passiven Wirtschaftsgütern (vgl. Freidank/Velte/Weber, in: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Kap. A III 1.2.1.1.)

88 Vgl. Loschelder, in: Schmidt, EStG, § 4, Rn. 22, 24.

den⁸⁹, sofern es sich nicht um ein schwebendes Geschäft handelt, bei dem der Steuerpflichtige bzw. eine verpflichtete Partei noch nicht erfüllt hat.⁹⁰ In diesem Fall muss eine Verbindlichkeit erst passiviert werden, wenn der Verpflichtete in Erfüllungsrückstand gerät, sich also mit seinen Leistungen gegenüber dem Vertragspartner im Rückstand befindet.⁹¹ Droht bei schwebenden Geschäften ein Verpflichtungsüberschuss oder leistet der Steuerpflichtige eine Vorauszahlung, ist eine Verlustrückstellung bzw. ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.⁹² Einseitige Verbindlichkeiten müssen zumindest rechtlich entstanden sein.⁹³ Da sich durch die Passivierung die Summe aller Passivposten erhöht, vermindert sich als Kehrseite das Eigenkapital, sofern der Betrag der Verbindlichkeit nicht gleichzeitig durch die Erhöhung eines anderen Aktivpostens oder die Verminderung eines weiteren Passivpostens neutralisiert wird.⁹⁴ Spiegelbildlich verhält es sich mit dem Abgang einer Verbindlichkeit. Wird diese beglichen und aus der Passivseite der Bilanz ausgebucht, bleibt dieser Vorgang ohne Auswirkungen auf das Eigenkapital, solange gleichzeitig ein anderer Aktiv- oder Passivposten berührt wird.⁹⁵ Ist dies nicht der Fall, etwa weil der Gläubiger auf die Forderung verzichtet, verringert sich nur die Summe aller Passivposten und die Differenz von Aktiva und Passiva steigt an, was nichts anderes bedeutet,

89 Eine Verbindlichkeit ist zu passivieren, wenn (1) die Pflicht zur Leistung an einen Dritten besteht, (2) die Leistungspflicht dem Grunde und der Höhe nach gewiss ist und die Verbindlichkeit (3) eine wirtschaftliche Belastung darstellt, vgl. Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246, Rn. 89.

90 Vgl. Krumm, in: Blümich, § 5 EStG, Rn. 763 (Stand: März 2020); Ballwieser, in: MüKo HGB, § 246, Rn. 30.

91 Vgl. Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246 HGB, Rn. 113.

92 Vgl. Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246 HGB, Rn. 113.

93 Vgl. Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246 HGB, Rn. 114.

94 Nicht jede Passivierung eines Wirtschaftsgutes berührt das Eigenkapital. Bei sog. erfolgsneutralen Vorgängen wird zwar ein Passivposten gebildet aber ein anderer in gleicher Höhe fällt dafür weg oder es wird ein entsprechender Aktivposten gebildet. Beispiel: Werde Produktionsmaschinen angeschafft und durch einen Kredit finanziert, dann wird zwar die Kreditverbindlichkeit passiviert aber in gleicher Höhe erhöht sich die Aktivseite, indem die Maschinen zu Anschaffungskosten aktiviert werden (§ 253 Abs.1 S.1 HGB, § 6 Abs.1 Nr. 1, 2 EStG). Nur bei erfolgswirksamen Vorgängen wird das Eigenkapital berührt, also wenn neben einem Bestandskonto auch ein Erfolgskonto angesprochen wird. Ausführlich dazu z.B. Falterbaum/Bolk/Reiß/Kirchner, Buchführung und Bilanz, S. 97 ff.

95 Beispiel: Der Unternehmer bezahlt eine Rechnung seines Lieferanten durch Banküberweisung. In diesem Fall wird die Verbindlichkeit auf Passivseite ausgebucht und in gleicher Höhe mindert sich der Aktivposten Bankguthaben. Da Aktiv- und Passivseite in gleicher Höhe verändert werden, bleibt der Unterschiedsbetrag gleich.

als dass sich das Eigenkapital vermehrt und sich so das Betriebsvermögen erhöht. Im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs ist also kein realer Zuwachs an Geldmitteln erforderlich, um steuerwirksames Einkommen zu generieren, denn das Zuflussprinzip gilt bei den Gewinneinkünften nicht (§ 11 Abs. 1 S. 5 EStG). Vielmehr genügt eine Verringerung der Passivseite ohne entsprechenden Ausgleich, wie es bei einem Forderungsverzicht der Fall ist.

2. Bilanzielle Behandlung eines Forderungsverzichts

Im Folgenden wird aufgezeigt, welche bilanziellen Vorgänge sich im Fall eines Forderungsverzichts vollziehen und welche Auswirkungen diese auf das zu sanierende Unternehmen haben. Anders als es die gängige Bezeichnung „Forderungsverzicht“ nahelegt, vollzieht sich der Erlass nicht durch eine einseitige Verzichtserklärung des Gläubigers, da diese dem Gesetz fremd ist.⁹⁶ Stattdessen schließen die Parteien in der Regel einen gegenseitigen Vertrag, regelmäßig einen Erlassvertrag gemäß § 397 Abs. 1 BGB der nur unter Mitwirkung beider Parteien zustande kommen kann. Dieser führt dazu, dass das Schuldverhältnis insgesamt und damit sowohl die Forderung im Vermögen des Gläubigers als auch die Verbindlichkeit im Vermögen des Unternehmens zivilrechtlich erlöschen. Wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, muss das Erlöschen der Verbindlichkeit ab diesem Zeitpunkt bilanziell abgebildet werden.

a) Grundsatz: Ausbuchung der Verbindlichkeit

Das zu sanierende Unternehmen hat die Verbindlichkeit, die später erlassen wird, bei ihrer Entstehung zunächst gemäß § 246 Abs. 1 HGB in der Handels- und Steuerbilanz zu passivieren, sofern diese passivierungsfähig ist.⁹⁷ Wird die Forderung im Zuge der Sanierung später erlassen und erlischt sie damit gemäß § 397 Abs. 1 BGB, so muss sie aus der Handels- und

96 Vgl. Pöschke, NZG 2017, 1408; Hüttche, in: Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Kap. G, VIII 3.3.2.

97 Vgl. Nagengast, in: Beck'sches Steuerberater-Handbuch 2019/20, Kap. B, Rn. 1658. Zu den Voraussetzungen der Passivierung einer Verbindlichkeit, s. etwa Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246 HGB, Rn. 89 ff.

Steuerbilanz ausgebucht werden.⁹⁸ Da die Verbindlichkeit auf einem passiven Bestandskonto erfasst wird, ist das Erlöschen der Verbindlichkeit als Abgang im Soll zu buchen.⁹⁹ Die vorzunehmende Gegenbuchung¹⁰⁰, hängt maßgeblich davon ab, in welcher Stellung sich der erlassende Gläubiger befindet.

aa) Verzicht eines Drittgläubigers

Handelt es sich um einen Verzicht eines externen Gläubigers (z.B. Bank, Lieferanten), der nicht Gesellschafter des zu sanierenden Unternehmens ist, wird kein anderes Bestandskonto angesprochen, sodass die entsprechende Bilanzposition beim Schuldner erfolgswirksam auszubuchen ist.¹⁰¹ In diesem Fall erfolgt die Gegenbuchung im sonstigen betrieblichen Ertrag gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB¹⁰², sodass in der Handelsbilanz ein Ertrag in Höhe der ausgebuchten Forderung ausgewiesen werden muss. Dieser Ertrag fließt zwecks Erstellung der Schlussbilanz in die Gewinn- und Verlustrechnung ein (§ 242 Abs. 3 HGB) und führt so zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens. Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG gilt dies auch für die Steuerbilanz des sanierungsbedürftigen Unternehmens, sodass in Höhe der erlassenen Verbindlichkeit ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um eine Kapital- oder Personengesellschaft handelt.¹⁰³

bb) Verzicht eines Gesellschafters

Komplizierter kann sich der Sachverhalt darstellen, wenn der verzichtende Gläubiger zugleich Gesellschafter des sanierungsbedürftigen Unterneh-

98 Vgl. Kubik/Münch, BB 2021, 1387, 1388; Baschnagel, Ubg 2014, 769; Hennrichs, in: MüKo BilR, § 246 HGB, Rn. 91, 107; ders. in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 9.166.

99 Vgl. exemplarisch: Skauradszun, ZIP 2018, 1901.

100 Nach dem sog. Grundsatz der doppelten Buchführung spricht ein Geschäftsvorfall immer mindestens zwei Konten an und es muss dabei immer ein Konto auf der Soll- und eines auf der Habenseite angesprochen werden, um die Ausgeglichenheit der Bilanz sicherzustellen, vgl. exemplarisch: Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Rn. 9.28.

101 Vgl. Häuselmann, BB 2010, 944.

102 Vgl. Schmidt/Peun, in: Beck BilKom, § 275, Rn. 91; Pöschke, NZG 2017, 1408;.

103 Vgl. Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 47.

mens ist. In diesem Fall muss nämlich in mehrfacher Hinsicht nach der Motivation des Gesellschafters differenziert werden. Ferner kann relevant werden, ob der Verzicht gegenüber einer Kapital- oder Personengesellschaft erfolgt.

(1) Verzicht gegenüber einer Kapitalgesellschaft

Zunächst kommt es auf den Willen des Gesellschafters an, ob der Gegenwert des Forderungsverzichts im Eigenkapital verbleiben soll oder ob eine sofort erfolgswirksame Sanierungsmaßnahme bewirkt werden soll, die als Ertrag zu erfassen ist.¹⁰⁴ Steht hinter dem Verzicht die Absicht, der Gesellschaft Eigenkapital zur Verfügung zu stellen und geschieht dies anstatt durch eine Zuführung von Barmitteln durch die Befreiung von einer Verbindlichkeit, darf eine Gegenbuchung in der Kapitalrücklage nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB erfolgen.¹⁰⁵ Wird der Forderungsverzicht als Zuzahlung gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB behandelt, ist zumindest handelsbilanziell unabhängig von der Werthaltigkeit der Forderung der volle Nominalbetrag der weggefallenen Verbindlichkeit in die Kapitalrücklage einzustellen.¹⁰⁶

Bedeutsamer ist der Fall, dass ein Gesellschafter zur Entschuldung der Gesellschaft beitragen möchte und den Verzicht daher zum Zweck der Sanierung erklärt. Es muss dann weiterhin danach differenziert werden, ob der Verzicht betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst war.¹⁰⁷ Sollte der Verzicht betrieblich motiviert gewesen sein, was angenommen werden kann, wenn auch weitere unbeteiligte Drittgläubiger auf ihre Forderungen gegen die Gesellschaft verzichten oder andere Sanierungsbeiträge leisten (sog. Gläubigerakkord)¹⁰⁸, ist der Verzicht dem eines Drittgläubigers gleichzusetzen und es kommt ebenso zu einem Gewinn in Höhe der passivierten

104 Vgl. Förtschle/Heinz, in: Deubert/Förtschle/Störk, Sonderbilanzen, Kap. Q, Rn. 62.

105 Vgl. Förtschle/Hoffmann, in: Beck BilKom, § 272 Rn. 195; Pöschke, NZG 2017, 1408. Näher dazu: Zwirner/Boecker, IRZ 2018, 417.

106 Vgl. Förtschle/Heinz, in: Deubert/Förtschle/Störk, Sonderbilanzen, Kap. Q, Rn. 62 m.w.N.

107 Vgl. Knebel, DB 2009, 1094.

108 Vgl. FM Schleswig-Holstein v. 25.01.2013 – VI 3011 – S 2741 – 108.

Verbindlichkeit.¹⁰⁹ In diesem Fall löst die Gesellschafterstellung also keine gesonderten Rechtsfolgen aus.¹¹⁰

War der Verzicht eines Gesellschaftes allerdings durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, dann ist dieser als verdeckte Einlage zu qualifizieren, die seit einer Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert der Verbindlichkeit im Verzichtszeitpunkt zu bewerten ist¹¹¹ und nicht mit dem Nennwert, zu dem die Verbindlichkeit in der Bilanz passiviert ist. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ist dies der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut (also die Forderung) ansetzen würde. Da der Teilwert für gewöhnlich nicht exakt dem Nennwert entspricht, sondern gerade in der Unternehmenskrise deutlich darunter liegen wird, kommt es im Verzichtsfall zu einer „Aufteilung“ der Verbindlichkeit in einen werthaltigen und einen nicht werthaltigen Teil. In Höhe des werthaltigen Teils liegt eine erfolgsneutrale verdeckte Einlage vor und in Höhe des nicht werthaltigen Teils kommt es zu einer erfolgswirksamen Erhöhung des Betriebsvermögens.¹¹² Die verdeckte Einlage ist in Höhe des Teilwerts gemäß § 27 KStG auf dem steuerlichen Einlagenkonto auszuweisen. In Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung entsteht ebenso wie bei einem Verzicht durch Drittgläubiger ein außerordentlicher betrieblicher Ertrag gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 4, Abs. 3 Nr. 6 HGB.¹¹³ Bezüglich des werthaltigen Teils wird die infolge der Ausbuchung eintretende Betriebsvermögenserhöhung also nicht durch eine außerbilanzielle Kürzung neutralisiert. Ist der Teilwert der Forderung null, unterscheiden sich die Verzichtsfolgen bei Gesellschaftern daher im Ergebnis nicht von den Folgen bei Drittgläubigern.

109 Vgl. Kellersmann/Pannewig, Ubg 2009, 848; Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, Rn. 3.11; Knebel, DB 2009, 1094; Ziegenhagen/Thieme, Besteuerung in Krise und Insolvenz, § 5, Rn. 19.

110 Vgl. Krumm, in: Blümich, § 5 EStG, Rn. 1122 (Stand: März 2020).

111 Vgl. BFH v. 9. 6. 1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; krit.: Pöschke, NZG 2017, 1408.

112 Vgl. Schulze-Osterloh, NZG 2017, 641; Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 13; Knebel, DB 2009, 1094.

113 Vgl. Roser, in: Gosch, KStG, § 8, Rn. 118; Pöschke, NZG 2017, 1408.

(2) Verzicht gegenüber einer Personengesellschaft

Der Verzicht eines Drittgläubigers gegenüber einer Personengesellschaft unterscheidet sich bilanziell nicht von dem gegenüber einer Kapitalgesellschaft.¹¹⁴ Unterschiede können sich aber bei einem Gesellschafterverzicht gegenüber einer Personengesellschaft ergeben. Dies resultiert zum einen daraus, dass sich das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft aus dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zusammensetzt,¹¹⁵ und zum anderen daraus, dass Forderungen, die ein Gesellschafter gegen seine Gesellschaft hat, in der Gesamtbilanz der Personengesellschaft grundsätzlich als Eigenkapital auszuweisen¹¹⁶ sind.

Da zu Gesellschafterverzichten gegenüber Personengesellschaften noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung ergangen ist¹¹⁷, gehen die Meinungen im Schrifttum bezüglich der bilanziellen Behandlung auseinander. Teilweise wird auf eine Unterscheidung nach betrieblicher oder gesellschaftsrechtlicher Veranlassung wie bei Kapitalgesellschaften verzichtet und eine einheitliche Handhabung befürwortet.¹¹⁸ Häufiger wird aber auch im Bereich von Personengesellschaften nach betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung unterschieden. Weitgehende Einigkeit besteht dabei zumindest im Ergebnis bei einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung. Daraus, dass eine Gesellschafterforderung steuerrechtlich bei der Gesellschaft Eigenkapital darstellt, folgt für viele Autoren, dass es nicht wie bei Kapitalgesellschaften zu einer Aufteilung in einen werthaltigen und einen nicht werthaltigen Teil der Forderung kommen soll, sondern dass der Verzicht lediglich eine „Verschiebung“ der Forderung zwischen den einzelnen Bestandteilen der Gesamtbilanz darstellt, die insgesamt steuerneutral bleibe¹¹⁹, wobei dieses Ergebnis teilweise mit der Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3

114 Vgl. Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 47.

115 Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, § 15, Rn. 480. Dies gilt allerdings nicht bei solchen Gesellschaften, die kein Gesamthandsvermögen aufweisen.

116 Exemplarisch: BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714.

117 Vgl. Prinz, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 9, Rn. 127.

118 Erhardt/Zeller, DStR 2012, 1636 schlagen vor, dass ein Verzicht immer erfolgsneutral gehalten werden soll, indem § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG zur Anwendung kommt.

119 Vgl. Pyszka, BB 1998, 1557; Eberhard, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 12, Rn. 70.

Nr. 2 EStG begründet wird¹²⁰. Die Werthaltigkeit der Forderung spiele dabei keine Rolle¹²¹, da eine Teilwertabschreibung wegen einer Wertminderung auf eine Forderung eines Gesellschafters im Sonderbetriebsvermögen unzulässig ist¹²².

Für den Fall, dass Gesellschafter aus betrieblichen Gründen verzichten, sind die Meinungen hingegen geteilt. Häufig stößt man auf den Vorschlag, die Grundsätze aus dem Urteil des Großen Senats zu Forderungsverzichten gegenüber Kapitalgesellschaften analog anzuwenden.¹²³ Dieser Vorschlag würde darauf hinauslaufen, in dem Forderungsverzicht eine Einlage in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft zu sehen.¹²⁴ Bei deren Bewertung zum Teilwert entsprechend den Grundsätzen der genannten BFH-Entscheidung wäre die weitere Folge, dass ebenfalls eine Aufteilung der Forderung erforderlich wäre und es in Höhe des nicht werthaltigen Teils zu einem Ertrag bei der Personengesellschaft und einem korrespondierenden Aufwand im Sonderbereich käme.¹²⁵ Dieser Weg wird von anderen Teilen des Schrifttums indes abgelehnt. Stattdessen wird von der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum dafür plädiert, auch einen betrieblich veranlassten Verzicht stets in vollem Umfang als steuerneutral zu behandeln, wofür teilweise auch für diesen Fall § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG herangezogen wird.¹²⁶

120 Vgl. Prinz, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 9, Rn. 129; Schneider, in: H/H/R, § 15 EStG, Rn. 730 (Stand: August 2017); Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 48; wohl auch Kölbl/Neumann, Ubg 2018, 273; nach Erhardt/Zeller soll § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG unabhängig von der Veranlassung immer für den Verzicht gegenüber einer Personengesellschaft gelten (vgl. Erhardt/Zeller, DStR 2012, 1636).

121 Vgl. Eberhard, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 12, Rn. 70; Wacker, in: Schmidt, EStG, § 15, Rn. 550; Pyszka, BB 1998, 1557.

122 BFH v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277.

123 Vgl. Förtschle/Scheel, in: Deubert/Förtschle/Störk, Sonderbilanzen, Kap. Q, Rn. 325; Wacker, in: Schmidt, EStG, § 15, Rn. 550; wohl auch Pyszka, BB 1998, 1557 und Kanzler, NWB 2019, 626; Prinz, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 9, Rn. 128.

124 Vgl. Förtschle/Scheel, in: Deubert/Förtschle/Störk, Sonderbilanzen, Kap. Q, Rn. 325.

125 Vgl. Schwahn/Vogel, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 5, Rn. 28.

126 Vgl. Erhardt/Zeller, DStR 2012, 1636; Schneider, in: H/H/R, § 15 EStG, Rn. 730 (Stand: August 2017); Ley, in: KÖSDI 2002, 13459; Epler/Petersen, Stbg 2019, 114; Herbst/Stegemann, DStR 2013, 176; Eberhard, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 12, Rn. 70.

b) Auswirkungen einer Besserungsvereinbarung

Häufig werden Gläubiger – seien es externe Dritte oder ein Gesellschafter – ihren Verzicht nicht unbedingt erklären, da dies regelmäßig nicht in ihrem Interesse liegen dürfte.¹²⁷ sondern werden daran interessiert sein im Fall einer wirtschaftlichen Erholung des Unternehmens noch aus ihrer Forderung befriedigt zu werden. Das Instrument der Besserungsvereinbarung (auch Besserungsabrede oder Besserungsschein¹²⁸) gibt Gläubigern die Möglichkeit, in der Krise durch einen Verzicht einen Sanierungsbeitrag zu leisten, nach deren Überwindung aber wieder am Erfolg der Gesellschaft teilzunehmen.¹²⁹ Zivilrechtlich ist eine solche Vereinbarung so ausgestaltet, dass der Verzicht entweder auflösend bedingt erklärt wird oder zwar endgültig erfolgt, jedoch gleichzeitig eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit vereinbart wird.¹³⁰ Im Fall des Bedingungeintritts – meist die Erwirtschaftung von Gewinnen – lebt die Verbindlichkeit im ersten Fall gemäß § 158 Abs. 2 BGB wieder auf, im zweiten Fall entsteht sie erst gemäß § 158 Abs. 1 BGB.

Wird der Verzicht unter einer solchen Besserungsvereinbarung erklärt, ändert dies nichts an den Verzichtsfolgen, sodass der Fall ebenso zu behandeln ist wie ein endgültiger Verzicht.¹³¹ Sowohl handels- als auch steuerbilanziell ist die Forderung auszubuchen und im Besserungsfall wieder einzubuchen.¹³² Weder von der überwiegenden Mehrheit in der Literatur¹³³, noch vom BFH¹³⁴ oder der Finanzverwaltung¹³⁵ wird dabei nach

127 Vgl. Knebel, DB 2009, 1094.

128 Die drei Begriffe Besserungsschein, Besserungsvereinbarung und Besserungsabrede werden etwa synonym verwendet von Krumm, in: Blümich, § 5 EStG, Rn. 957 (Stand: März 2020); Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 38.

129 Vgl. Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 38.

130 Vgl. Briese, DStR 2017, 799; Knebel, DB 2009, 1094.

131 Vgl. Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 38; Häuselmann, BB 2010, 944, 948; Eberhard, in: Prinz/Kahle, Handbuch der Personengesellschaften, § 12, Rn. 71.

132 Vgl. Krumm, in: Blümich, § 5 EStG, Rn. 957 (Stand: März 2020) m.w.N.

133 Vgl. Häuselmann, BB 2010, 944; Baschnagel, Ubg 2014, 769; Becker/Pape/Wobbe, DStR 2010, 506, 508; Krumm, in: Blümich, § 5 EStG, Rn. 957 (Stand: März 2020); Beutel/Sistermann, in: Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, § 18, Rn. 38; Benzel/Linzbach, DStR 2009, 1599, 1601.

134 Vgl. BFH v. 30.05.1990 I R 41/87, BStBl. II 1991, 588.

135 BMF v. 2.12.2003 – IV A 2-S 2743–5/03.

den Bedingungen für das Wiederaufleben der Verbindlichkeit differenziert, sondern bei einem Verzicht unter Besserungsvereinbarung stets eine Ausbuchung der Verbindlichkeit angenommen.¹³⁶ Folglich führt auch ein Verzicht unter einer Besserungsvereinbarung regelmäßig zur Ausbuchung der Verbindlichkeit und damit, abhängig von der Stellung des Gläubigers zu einem Verzichtsgewinn.

3. Zwischenergebnis

Verzichtet ein Gläubiger auf eine Forderung, so ist diese aus der Handels- und Steuerbilanz des Schuldnerunternehmens auszubuchen. Im Fall eines Drittgläubigers entsteht ein außerordentlicher Ertrag gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB, der zu einer Betriebsvermögensmehrung führt. Verzichtet ein Gesellschafter gegenüber einer Kapitalgesellschaft auf seine Forderung, entsteht bei betrieblicher Veranlassung ebenso ein Ertrag. Bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung liegt eine steuerneutrale Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung vor. Zu einem außerordentlichen Ertrag kommt es dann nur in Höhe des nicht werthaltigen Teils. Bei Personengesellschaften ergeben sich bei Drittverzichteten keine Unterschiede im Vergleich zu Kapitalgesellschaften. Die Behandlung von Gesellschafterverzichteten ist hingegen nicht abschließend geklärt. Nach überwiegender Ansicht vollzieht sich dieser steuerlich neutral, sofern er durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Bei betrieblicher Veranlassung wird teilweise in Höhe des nicht werthaltigen Teils ein Ertrag wie bei einem Gesellschafterverzicht gegenüber einer Kapitalgesellschaft angenommen. Eine Besserungsvereinbarung verändert die bilanzielle Behandlung eines Forderungsverzichts nicht.

Die so entstehenden Erträge bei dem Schuldnerunternehmen stellen Betriebsvermögensmehrungen i.S.v. § 3a Abs. 1 S. 1 EStG dar und sind, sofern dessen Voraussetzungen vorliegen, als Sanierungsgewinne steuerfrei.

136 Vereinzelt finden sich jedoch auch Stimmen, die zwischen gewinnabhängigen und nicht gewinnabhängigen Besserungsvereinbarungen differenzieren. Bei nicht gewinnabhängigen Besserungsvereinbarungen wird angeregt, statt einer gewinnwirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit eine entsprechende Verbindlichkeitsrückstellung zu bilden (vgl. Briese, DStR 2017, S. 799, 800) oder die Forderung im Hinblick auf eine weiterhin bestehende Belastung des gegenwärtigen Vermögens gar nicht auszubuchen (vgl. Pöschke, NZG 2017, 1408, 1411 ff.). Diese Differenzierung müsse dann auch für die steuerbilanzielle Behandlung gelten (vgl. Briese, DStR 2017, S. 799, 802; Pöschke, NZG 2017, 1408, 1414 ff.).

§ 3 Entstehung von § 3a EStG

I. Die Besteuerung von Sanierungserträgen vor Einführung von § 3a EStG

Die Besteuerung von Sanierungserträgen kann auf eine bald hundertjährige Geschichte zurückblicken¹³⁷ und die Idee, diese Gewinne steuerfrei zu stellen, ist fast so alt wie das EStG selbst.¹³⁸ Immer wieder war sie Gegenstand von Diskussionen und sowohl Gerichte als auch die Finanzverwaltung und nicht zuletzt der Gesetzgeber mussten sich mehrmals mit der Thematik auseinandersetzen. Die seit über 90 Jahren bekannte Problemlage¹³⁹ der Besteuerung von Sanierungsgewinnen wurde über die Jahre mehr als einmal auf verschiedene rechtliche Grundlagen gestellt.

1. Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Den Grundstein legte schon der Reichsfinanzhof mit seinen Urteilen aus den Jahren 1927¹⁴⁰ und 1928¹⁴¹. Der für das Einkommensteuerrecht zuständige VI. Senat vertrat schon damals den Standpunkt, dass eine Betriebsvermögensmehrung aufgrund eines Forderungsverzichts, der zum Zweck der Rettung eines Betriebs erklärt wird, einen Vorgang darstellt, der außerhalb des Geschäftsbetriebs liege und daher nicht der Einkommensteuer unterworfen werden könne.¹⁴² Als Begründung führt der Senat an, dass der Forderungserlass im Grunde eine Vereinbarung zwischen den beteiligten Gläubigern sei, an der der Schuldner gar nicht beteiligt ist. Die Gläubiger hofften darauf, dass ihr – im gegebenen Fall nur teilweiser – Verzicht zu einer Werterhöhung des Restbetrags ihrer Forderung führt und betrachteten den Erlass der übrigen Gläubiger als Gegenleistung für den eigenen Verzicht.¹⁴³ Nur die Ausführung dieser Vereinbarung geschehe mit dem Schuldner, der dadurch zwangsläufig eine bloß „formelle Vermögensmehrung“ erhalte.¹⁴⁴

137 Vgl. Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994.

138 Vgl. Böing, in: L/B/P, § 3a, Rn. 1 (Stand: Februar 2019).

139 Vgl. Weitzmann, DB 2017, M4.

140 RFH v. 30.06.1927 – VI A 297/27, RFHE 21, 263.

141 RFH v. 12.12.1928 – VI A 1499/28.

142 Vgl. RFH v. 30.06.1927 – VI A 297/27, RFHE 21, 263, 265.

143 Vgl. RFH v. 30.06.1927 – VI A 297/27, RFHE 21, 263, 265.

144 Vgl. RFH v. 30.06.1927 – VI A 297/27, RFHE 21, 263, 265.

Diese Ansicht wurde vom Reichsfinanzhof allerdings nicht einheitlich vertreten. Während der VI. Senat Sanierungsgewinne nicht als steuerpflichtiges Einkommen ansah, vertrat der für die Körperschaftsteuer zuständige I. Senat zumindest für Körperschaftsteuersubjekte eine gegensätzliche Auffassung. Da die Körperschaft selbst Steuersubjekt ist und insofern keine weitere Person des Geschäftsinhabers existiere, könne es kein außerbetriebliches Vermögen geben, sodass jeder Geschäftsvorgang als einer „des Betriebs“ qualifiziert werden müsse.¹⁴⁵ Trotzdem erkannte auch der I. Senat an, dass die Besteuerung des Sanierungsgewinns in Einzelfällen zu unbilligen Ergebnissen führen konnte und verwies deswegen auf die Möglichkeit eines Steuererlasses aus Billigkeitsgründen auf der Grundlage des damaligen § 108 AO 1919.¹⁴⁶

Auch in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelte sich schon der heute in § 3a Abs. 3 EStG verankerte Gedanke, dass die Steuerfreiheit des Sanierungsertrages nicht „gegenleistungslos“ gewährt werden soll, sondern dass sie Auswirkungen auf die Abzugsfähigkeit von erlittenen Verlusten haben soll. Der für die Einkommensteuer zuständige VI. Senat versagte deshalb den Verlustabzug des Steuerpflichtigen bis zur Höhe des steuerfrei gestellten Sanierungsertrages, indem er feststellte, dass ein solcher Gewinn zwar „der Steuer nicht zu unterwerfen ist, dass aber andererseits ein ohne die Sanierung in dem betreffenden Steuerabschnitt entstandener Verlust, soweit die Sanierung reicht, als beseitigt anzusehen ist.“¹⁴⁷ Außerdem stellte er klar, dass nicht nur ein im Sanierungsjahr, sondern auch in den Vorjahren entstandener Verlust bis zur Höhe des Sanierungsertrags beseitigt wird.¹⁴⁸

2. Bisherige gesetzliche Regelungen

Erstmals gesetzlich geregelt wurde die steuerliche Behandlung von Sanierungserträgen allerdings erst mit der Einführung von § 11 Nr. 4 KStG¹⁴⁹ a.F. von 1934. Die gesetzliche Konzeption dieser Regelung sah vor, dass Ver-

145 Vgl. Kühneck, Die steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne gem. § 3 Nr. 66 EStG, 1998 (Diss.), S. 39, mit Verweis auf RFH v. 5.2.1929, I A 394/27, RStBl. 1929, S. 228, 229.

146 Vgl. Kühneck, (Fn. 145), S. 40 m.w.N.

147 RFH v. 21.10.1931 – VI A 968/31, RStBl. 1932, S. 160, 161.

148 RFH v. 21.10.1931 – VI A 968/31, RStBl. 1932, S. 160, 161.

149 RStBl. 1935, S. 81.

mögensmehrungen, die durch einen Schuldenerlass zum Zwecke der Sanierung entstehen, als abzugsfähige Ausgaben gewertet wurden und daher bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen waren. Anstatt einen betriebsfremden Vorgang anzunehmen, wie es der RFH tat, entschied man sich also für einen Abzug des Betrags vom Einkommen. Anlass für die Einführung von § 11 Nr. 4 KStG a.F. war die vorherrschende Ungleichbehandlung zwischen Einzelpersonen und Körperschaften, die durch die auseinandergehende Rechtsprechung der Einkommen- und Körperschaftsteuer senate des RFH bedingt war.¹⁵⁰ Während zum Zweck der Einkommensermittlung für die Einkommensteuer nach der Rechtsprechung davon auszugehen war, dass Sanierungserträge kein steuerpflichtiges Einkommen darstellten, war für die Körperschaftsteuer höchstens eine Begünstigung durch Billigkeitserlass möglich.¹⁵¹ Zuletzt fand sich § 11 Nr. 4 im KStG v. 13. Oktober 1969 und war bis dahin im Wortlaut unverändert geblieben.¹⁵² Da § 11 Nr. 4 KStG a.F. auch im Einkommensteuerrecht Anwendung fand um eine Gleichbehandlung von Einzelpersonen und Körperschaften zu erreichen, wurde mit der Regelung im Ergebnis die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns eingeführt.¹⁵³

1977 wurde das KStG gänzlich neu gefasst und der Gesetzgeber verabschiedete das KStG 1977¹⁵⁴, welches auch § 11 KStG neu fasste und eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen nicht mehr vorsah. Ein Vakuum entstand dadurch hingegen nicht, da zeitgleich mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1977 § 3 Nr. 66 EStG a.F.¹⁵⁵ eingeführt wurde, der die Begünstigung von Sanierungserträgen inhaltlich unverändert weiterführte. Eine gesonderte Regelung im Körperschaftsteuerrecht war nicht mehr erforderlich, da das KStG von 1977 in § 8 Abs. 1 nun zur Ermittlung des Einkommens auf das EStG verwies. Somit war § 3 Nr. 66 EStG a.F. die erste einheitliche Regelung für die beiden Steuerarten. Mit dem Steuerreformgesetz 1990¹⁵⁶ wurde dann der bis zu diesem Zeitpunkt auf 5 Jahre begrenzte Verlustvortrag dahingehend erweitert, dass Verluste nun unbegrenzt in die Zukunft vorgetragen und von positiven Einkünften in Abzug gebracht

150 Vgl. Begründung zum KStG v. 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 85.

151 Vgl. Begründung zum KStG v. 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 85

152 BGBl. 1969 I, S. 1869.

153 Vgl. Stahlschmidt, BB 2021, 1367.

154 BGBl. I 1976, 2597.

155 BGBl. 1976 I, 2597, 2617.

156 BGBl. 1988 I, 1093.

werden konnten.¹⁵⁷ Die dadurch verstärkte Doppelbegünstigung aus Steuerfreiheit des Sanierungsertrages und zeitlich unbegrenzter Verlustvortragsmöglichkeit war zumindest einer der Beweggründe für die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG¹⁵⁸ zum Veranlagungszeitraum 1998. Seitdem existierte bis zur Verabschiedung von § 3a EStG keine gesetzliche Regelung mehr.

3. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Der BFH führte die Rechtsprechung des RFH zunächst fort¹⁵⁹ und behandelte Sanierungsgewinne ebenso als steuerfrei.¹⁶⁰ Auch an der Auffassung, dass ein steuerfreier Sanierungsgewinn zunächst die laufenden Verluste aufzehrt, hielt der BFH zunächst fest.¹⁶¹ Diese Auffassung änderte sich allerdings, als der Große Senat des BFH für das Körperschaftsteuerrecht entschied, dass die Aufzehrung sowohl von laufenden Verlustvorträgen als auch von Solchen aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen durch den Sanierungsgewinn mit dem Wortlaut des damaligen § 11 Nr. 4 KStG nicht vereinbar sei und die Verlustvorträge daher künftig unangetastet bleiben sollten.¹⁶² Für das Einkommensteuerrecht wurde diese Rechtsprechung vom VI. Senat im selben Jahr adaptiert.¹⁶³

Auch der später eingeführte § 3 Nr. 66 EStG a.F. wurde durch die Rechtsprechung des BFH konkretisiert. Auch unter Geltung der neuen Vorschrift behielt der BFH die Auffassung bei, der steuerfreie Sanierungsgewinn könne nicht mit laufenden oder vorhandenen Verlusten verrechnet werden, sodass Steuerpflichtige sowohl die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen als auch vorhandene Verlustvorträge weiterhin nutzen konnten.¹⁶⁴

Unter der Geltung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. hat der BFH bereits konkrete Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns herausgearbeitet, die sich in ihrem Grundgedanken auch heute in § 3a EStG wiederfinden. Im Einzelnen forderte der BFH für die Steuerfreiheit nach § 3a Nr. 66 EStG a.F. die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, einen vol-

157 Vgl. Krumm, in: Blümich, § 3a EStG, Rn. 2 (Stand: März 2020).

158 BT-Drs. 13/7480, S. 192.

159 Vgl. Stahlschmidt, BB 2021, 1367.

160 Vgl. BFH v. 25.10.1963 – I 359/60, BStBl. III 1964, 122; v. 27.09.1968 – VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102.

161 BFH v. 04.08.1961 – VI 35/61, BStBl. III 1961, 516.

162 BFH v. 15.07.1968 – GrS 2/67, BStBl. II 1968, 666.

163 BFH v. 27.09.1968 – VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102.

164 Vgl. Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994.

len oder teilweisen Erlass der Schulden, die bestehende Sanierungsabsicht der Gläubiger, sowie die Sanierungsseignung des Schuldenerlasses.¹⁶⁵

4. Zuletzt: „Sanierungserlass“ der Finanzverwaltung

Mit der Streichung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. fiel die letzte gesetzliche Grundlage für die Behandlung von Sanierungserträgen weg. Um weiterhin Rechtssicherheit zu gewährleisten, schuf die Finanzverwaltung Abhilfe durch den sog. Sanierungserlass¹⁶⁶. Unter dessen Geltung war es bis zuletzt gängige Praxis, die auf Gewinne durch (mit dem Ziel der Sanierung erklärte) Forderungsverzichte entfallende Steuer im Steuerverwaltungsverfahren gemäß § 163 AO abweichend festzusetzen, gemäß § 222 AO zu stunden und schließlich gemäß § 227 AO aus Billigkeitsgründen zu erlassen. Dabei ging das BMF davon aus, dass die Erhebung der Steuer auf Sanierungsgewinne für den betroffenen stets eine unbillige Härte darstelle, sodass die Steuer bei Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungserlasses immer zu erlassen war. Bei den Voraussetzungen, unter denen nach dem Sanierungserlass ein Erlass aus Billigkeitsgründen zu gewähren war, knüpfte das BMF an die vom BFH entwickelten Tatbestandsmerkmale zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. an.¹⁶⁷ Hinzu kam lediglich die Voraussetzung der Sanierungsfähigkeit des Unternehmens. Die Rechtmäßigkeit dieser Verwaltungspraxis war dabei zu keinem Zeitpunkt unbestritten. Sowohl in der Rechtsprechung der Finanzgerichte¹⁶⁸ als auch in der Literatur¹⁶⁹ fanden sich von Anfang an Stimmen, welche die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses in Zweifel gezogen haben. Selbst unter den verschiedenen Senaten des BFH war man sich hinsichtlich der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses nicht einig.¹⁷⁰ Schon

165 Vgl. BFH v. 19.03.1991 – VIII R 214/85, BStBl. II 1991, 633; v. 22.01.1985 – VIII R 37/84, BStBl. II 1985, 501; v. 20.02.1986 – IV R 172/84, BFH/NV 1987, 493.

166 BMF v. 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03.

167 Vgl. Kahlert/Rühlend, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rn. 135.

168 Die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses anzweifelnd: FG München v. 12.12.07 – 1 K 4487/06; Sächsisches FG v. 14.03.2003 – 5 K 1113/12; FG Berlin-Brandenburg v. 30.07.14 – 3 K 3354/10.

169 Vgl. Bareis/Kaiser, DB 2004, 1841.

170 Bereits an der Rechtmäßigkeit zweifelnd: BFH v. 28.02.2012 – VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135; dagegen sich für die Rechtmäßigkeit aussprechend: BFH v. 14.07.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916, nochmals bestätigt in BFH v. 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696.

früh wurde in diesem Zusammenhang auf eine mögliche Kompetenzüberschreitung des BMF im Hinblick auf Art. 20 Abs. 3 GG hingewiesen.¹⁷¹

II. Einführung des § 3a EStG

1. Erneuter Regelungsbedarf durch die Grundsatzentscheidung des Großen BFH-Senats zum Sanierungserlass

Der Ausgangspunkt für die Schaffung des neuen § 3a EStG war ein doch überraschendes Urteil des Großen Senats des BFH aus Ende 2016¹⁷², mit dem dieser die Verwaltungspraxis, die Steuer auf Sanierungsgewinne unter den Voraussetzungen des Sanierungserlasses grundsätzlich zu erlassen, für rechtswidrig erklärt hatte. Das hieß nicht, dass gar keine Billigkeitsentscheidungen mehr möglich waren, jedoch konnten Sanierungsgewinne fortan nicht mehr unter den Voraussetzungen des Sanierungserlasses steuerfrei gestellt werden. Nachfolgend werden die Entscheidungsgründe, sowie die Reaktionen auf die Entscheidung angesichts der weitreichenden Konsequenzen und der Bedeutung für die Schaffung von § 3a EStG skizziert und einer eigenen Würdigung zugeführt.

a) Inhalt und Entscheidungsgründe

Der Entscheidung lag ein Vorlagebeschluss des X. Senats¹⁷³ zugrunde, der dem Großen Senat wegen der „Vielzahl der divergierenden erstinstanzlichen Entscheidungen“ und der „Vielzahl der Literaturbeiträge“¹⁷⁴ zu dem Komplex die Frage vorlegte, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Entgegen der Ansicht des vorlegenden X. Senats, der die Verwaltungspraxis als zulässig eingestuft hat-

171 Vgl. Bareis/Kaiser, DB 2004, 1841.

172 BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393. Im Ausgangsverfahren ging es zunächst um die Frage, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorlagen. Das FG Sachsen (v. 24.04.2013 – 1 K 759/12) ließ dies aber offen, sondern urteilte stattdessen, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße und die streitigen Erträge daher nicht steuerfrei seien.

173 BFH v. 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696.

174 BFH v. 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696.

te¹⁷⁵, bejahte der Große Senat die Vorlagefrage und somit eine rechtswidrige Verwaltungspraxis durch den Sanierungserlass. Dazu legt der Große Senat zunächst dar, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung aus Art. 20 Abs. 3 GG, der in einfachgesetzlicher Form in § 85 S. 1 AO Eingang in das Steuerrecht gefunden hat, die Finanzbehörden dazu verpflichtet, die Steuern gleichmäßig festzusetzen und zu erheben.¹⁷⁶ Daraus folge, dass auch ein Verzicht auf einen Steuereingriff einer gesetzlichen Grundlage bedarf und ein Erlass ohne eine solche Grundlage damit ein Verstoß gegen § 85 S. 1 AO und letztlich gegen Art. 20 Abs. 3 GG darstelle.¹⁷⁷

Zunächst gilt es sich dafür zu sensibilisieren, welche Rechtsfrage der BFH in seiner Entscheidung zum Sanierungserlass genau zu beantworten hatte. Zwar suggeriert der Leitsatz der Entscheidung, dass der BFH lediglich einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung festgestellt hat, jedoch weist schon Desens¹⁷⁸ zutreffend darauf hin, dass die eigentliche Rechtsfrage lautet, ob die von der Finanzverwaltung im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen, den Tatbestand der sachlichen Unbilligkeit gemäß §§ 163, 227 AO erfüllen. Wenn der BFH den Sanierungserlass also als rechtswidrige Verwaltungspraxis identifiziert, bedeutet das nicht, dass er den Sanierungserlass allgemeingültig aufgehoben¹⁷⁹ oder gar für verfassungswidrig¹⁸⁰ erklärt hat, sondern nur, dass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses keinen Fall sachlicher Unbilligkeit darstellen. Nachdem außerdem dargelegt wurde, dass das Merkmal der „Unbilligkeit“ in §§ 163 und 227 AO ohne die Grenzen des § 102 AO uneingeschränkt gerichtlich überprüfbar ist¹⁸¹ und es daher nur darauf ankommt, ob unter den Voraussetzungen des Sanierungserlasses die Besteuerung ei-

175 BFH v. 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696; sowie bereits BFH v. 14.07.2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010, 916.

176 BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393, Rn. 91.

177 BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393, Rn. 93.

178 Vgl. Desens, NZG 2017, 360; Ders., ZIP 2017, 645.

179 So Willemsen, NZI 2017, 163, 172.

180 So etwa De Weerth, ZInsO 2017, 924; Epler/Petersen, Stbg 2019, 114; Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897; Schmittmann, BB 2019, Heft 29, I.

181 Die Folge dessen, dass ein behördlicher Ermessensspielraum hinsichtlich des Merkmals nicht existiert ist, dass der Sanierungserlass nur als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift anzusehen ist, die keinerlei Außenwirkung oder Bindungswirkung im gerichtlichen Verfahren entfalten kann (so BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393, Rn. 107).