

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	IX
A. Einleitung	1
B. Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	9
I. Voraussetzungen für den Erlass einer auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	9
1. Unternehmensbezogene Sanierung	9
a) Begriff der Sanierung	9
b) Anwendungsbereich	16
aa) Zeitlicher Anwendungsbereich	16
bb) Sachlicher Anwendungsbereich	26
(1) Einführung zum sachlichen Regelungsumfang des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	26
(2) Unternehmerbezogene Sanierung	27
(3) Anwendungsbereich bei Nichtfortführung des Unternehmens/ Übertragene Sanierung	28
(a) Der Unternehmensbegriff in Teilziffer 2 Satz 1 des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	29
(b) Die Bestimmung der Reichweite des „betrieblichen Grundes bzw. Interesses“ in Teilziffer 2 Satz 1 und 3 des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	34
2. Der Sanierungsgewinn im Sinne des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	39
a) Die Entstehung eines Sanierungsgewinns	39
aa) Ein Überblick über die allgemeinen Voraussetzungen	39

bb) Exkurs: Weitere begünstigungsfähige Sanierungsmaßnahmen	41
cc) Der Forderungsverzicht durch Gesellschafter	44
(1) Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft	45
(a) Die Veranlassung des Forderungserlasses als steuerrechtliches Abgrenzungskriterium	45
(b) Die steuerrechtlichen Auswirkungen eines betrieblich veranlassten sowie eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungserlasses	49
(2) Der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Personengesellschaft	54
(a) Die steuerrechtlichen Folgen eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungserlasses	56
(aa) Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungs-erlass bei sich entsprechenden Nennwerten von Forderung und Verbindlichkeit	56
(bb) Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungs-erlass bei sich nicht entsprechenden Nennwerten von Forderung und Verbindlichkeit	58
(b) Die steuerrechtlichen Folgen eines betrieblich veran- lassten Forderungserlasses	64
dd) Die Anwendbarkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 im Rahmen der jeweiligen Gewinnermittlungsarten	67
b) Die besonderen Voraussetzungen eines nach dem BMF- Schreiben vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 begünstigungsfähigen Sanierungs- gewinns	67
aa) Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens	67
bb) Sanierungsfähigkeit des Unternehmens	71
cc) Sanierungseignung des Schuldenerlasses	72
dd) Sanierungsabsicht der Gläubiger	73
c) Beurteilungszeitpunkt	78

d) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen	79
aa) Berücksichtigungsfähigkeit von Sanierungskosten.....	79
bb) Vollständige Verlustverrechnung	80
3. Rechtsfolge.....	85
II. Die Rechtmäßigkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 –	
IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	86
1. Die Rechtsgrundlage des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 –	
IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	86
2. Gewerbesteuerliche Kompetenzfragen im Zusammenhang	
mit dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 – IV A 6 –	
S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240	92
3. Die Vereinbarkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 –	
IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 mit dem EU-	
Beihilferecht	98
a) Begünstigung	100
b) Staatlicher oder aus staatlichen Mitteln gewährte	
Begünstigung	103
c) Das Kriterium des marktwirtschaftlich handelnden	
Wirtschaftsbeteiligten	104
d) Materielle Selektivität der Begünstigung	106
aa) Referenzsystem	107
bb) Ausnahme vom Regelsteuertatbestand	110
(1) Auf das Referenzsystem bezogene Ungleich-	
behandlung von Wirtschaftsteilnehmern	111
(a) Die zur Bestimmung einer Ungleichbehandlung	
erforderliche Vergleichsgruppe	111
(b) Ungleichbehandlung	115
(2) Tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit der	
betreffenden Wirtschaftsteilnehmer	118
(3) Selektivität aufgrund eines der Behörde ein-	
geräumten Entscheidungsspielraums	119
cc) Rechtfertigung durch die Natur oder den inneren	
Aufbau des Steuersystems	122
(1) Beihilferechtliche Rechtfertigung der vollständigen	
Verlustverrechnung	124
(2) Beihilferechtliche Rechtfertigung der ertrag-	
steuerlichen Steuerfreistellung von verbleibenden	
Sanierungsgewinnen	129

(3) Beihilferechtliche Rechtfertigung der ertrag- steuerlichen Steuerfreistellung von verbleibenden Sanierungsgewinnen nichtfortgeführten Unter- nehmen	132
dd) Beeinträchtigung des Wettbewerbs und des Binnenhandels	134
e) Vereinbarkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 mit dem EU- Beihilferecht auf Grundlage von Art. 107 Absatz 3 Buchstabe c) AEUV i.V.m. den Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nicht- finanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten (RuU-LL)	137
f) Rechtsfolgen	138
g) Ergebnis	138

C. Der Beschluss des Großen Senats des BFH zur Frage des Verstoßes des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393)	141
I. Der Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH durch den X. Senat des BFH (BFH, Beschluss vom 25.03.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696)	141
II. Die Entscheidung des Großen Senats zur vorgelegten Rechtsfrage – eine Zusammenfassende Darstellung der entscheidungstragenden Gründe	143
III. Die Vereinbarkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung – Eine Untersuchung unter Berücksichtigung der durch den Großen Senat des BFH dargelegten Standpunkte (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393)	150
1. Die verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Rahmenbedingungen eines Steuerdispenses	151
a) Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung – der Vorbehalt und der Vorrang des Gesetzes, Art. 20 Absatz 3 GG	151
aa) Der Vorbehalt des Gesetzes	151
bb) Der Vorrang des Gesetzes	153

b)	Der Verzicht auf den Steuereingriff nach §§ 163/227 AO	154
aa)	Der Dispens im Steuerrechtssystem	154
(1)	Der Dispens aus sachlichen Billigkeitsgründen	154
(2)	Der Dispens aus persönlichen Billigkeitsgründen	158
bb)	Die gerichtliche Überprüfbarkeit von finanz- behördlichen Billigkeitsentscheidungen	159
cc)	Die Bedeutung von Verwaltungsanweisungen in Rahmen von Billigkeitsentscheidungen	161
2.	Die Billigkeitsvorschriften der §§ 163/227 AO als Rechts- grundlage der Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen	162
a)	Der Verzicht auf betriebliche Forderungen in Sanierungs- absicht – die unterlassene Gewinnbesteuerung als Fall der sachlichen Unbilligkeit	162
aa)	Verfehlung der Zweckbestimmung	163
(1)	Die Ertragsteuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – eine Frage der teleologischen Gewinnbegriffs- reduktion oder des Steuerdispenses?	164
(a)	Der Begriff der teleologischen Reduktion	164
(b)	Die Möglichkeit der teleologischen Gewinn- begriffsreduktion	166
(c)	Ergebnis	169
(2)	Die Zweckbestimmung des ertragsteuerlichen Gewinnbegriffs	170
(3)	Ergebnis	174
bb)	Grundrechtskollisionen	174
(1)	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungs- rechtlicher Belastungsmaßstab im Einkommen- steuerrecht	175
(a)	Das Einkommen als Messgröße der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	179
(b)	Sanierungsgewinne als Element steuerlicher Leistungsfähigkeit	185
(c)	Ergebnis	189
(2)	Übermaßverbot	190
cc)	Die §§ 163/227 AO als Rechtsgrundlage des BMF- Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 aufgrund sonstiger sachlicher Billigkeitsgründe	194

dd) Verstoß des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung aufgrund seiner typisierenden und überschießenden Regelungen.....	195
ee) Unzulässigkeit aufgrund des entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers und sonstige Ausschluss- gründe.....	197
b) Der Verzicht auf betriebliche Forderungen in Sanierungs- absicht – die unterlassene Gewinnbesteuerung als Fall persönlicher Unbilligkeit	205
IV. Ergebnis	212

D. Die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags nach § 3a EStG unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten	213
I. Überblick über die Vorschrift des § 3a EStG	214
1. Gesetzgeberisches Ziel	214
2. Geltungsbereich des § 3a EStG	215
a) Sachlicher Anwendungsbereich	215
aa) Betriebsvermögensmehrung/Betriebseinnahme aus einem betrieblich begründeten Schuldenerlass.....	217
bb) Das Erfordernis der Unternehmensbezogenheit der Sanierung.....	219
cc) Die unternehmerbezogene Sanierung	222
b) Persönlicher Anwendungsbereich	224
c) Zeitlicher Anwendungsbereich.....	224
3. Rechtsfolgen.....	226
a) Steuerfreiheit des Sanierungsertrages	226
b) Abzugsverbot von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, § 3c Absatz 4 EStG	226
c) Der Ausübungszwang steuerlicher Wahlrechte zur Hebung stiller Lasten	228
d) Der Untergang von Verlustverrechnungspotentialen.....	233
aa) Der Untergang von im Zusammenhang mit dem zu sanierenden Unternehmen stehenden Steuer- minderungspositionen	235

bb) Der Untergang von Verlustverrechnungspositionen	
Dritter	237
(1) Der Untergang von Steuerminderungspositionen	
des Unternehmers bzw. Mitunternehmers	237
(2) Der Untergang von Steuerminderungspositionen	
nahestehender Personen	239
(3) Der Untergang von Steuerminderungspositionen	
beim Ehegatten bzw. eingetragenen Lebens-	
partner	242
4. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	245
5. Die die Grundnorm des § 3a EStG flankierenden Änderungen	
im Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuergesetz	246
a) Gewerbesteuerliche Spezifika	246
b) Im Körperschaftsteuergesetz bestehende Sondervor-	
schriften	248
II. Der im Hinblick auf § 3a EStG geltende verfassungsrechtliche	
Prüfungsmaßstab	250
1. § 3a EStG – Fiskalzwecknorm oder Steuervergünstigung?	252
a) Der Begriff der Steuervergünstigung	253
b) Systematische Einordnung des § 3a EStG	256
2. Kompetenzrechtliche Anforderungen	259
3. Materiellrechtliche Anforderungen	260
a) Verletzung von Freiheitsgrundrechten durch die Steuer-	
vergünstigung des § 3a EStG	261
aa) Verletzung von Freiheitsgrundrechten beim	
Begünstigten	261
bb) Verletzung von Freiheitsgrundrechten beim	
Nichtbegünstigten	263
cc) Verletzung von Freiheitsgrundrechten beim vom	
Anwendungsbereich des § 3a EStG durch die	
interpersonelle Verlustverrechnung tangierten Dritten	265
(1) Verletzung von Freiheitsgrundrechten durch den	
Untergang von Steuerminderungspositionen des	
(Mit-)Unternehmers	266
(a) Verletzung von Art. 12 Absatz 1 GG durch	
den Unter gang von Steuerminderungs-	
positionen des (Mit-)Unternehmers	266

(b) Verletzung von Art. 14 GG durch den Untergang von Steuerminderungspositionen des (Mit-)Unternehmers	270
(2) Verletzung von Freiheitsgrundrechten durch den Untergang von Steuerminderungspositionen des zusammenveranlagten Ehegatten	273
(3) Verletzung von Freiheitsgrundrechten von Steuerminderungspositionen der dem zu sanierenden Unternehmen nahestehenden Person	274
dd) Ergebnis	275
b) Verletzung der durch Art. 3 Absatz 1 GG geschützten Gleichheit durch die Steuervergünstigung des § 3a EStG	275
aa) Die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als grundsätzlich zulässige Abweichung von der durch den Gesetzgeber bestimmten Belastungsgleichheit	276
bb) Die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des § 3a EStG	281
(1) Die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des § 3a EStG auf Tatbestandsebene	281
(a) Die tatbestandliche Ausgestaltung der unternehmensbezogenen Sanierung	282
(b) Die tatbestandliche Ausgestaltung der unternehmerbezogenen Sanierung	287
(2) Die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des § 3a EStG auf Rechtsfolgenseite	291
(a) Der Zwang zur Wahlrechtsausübung	292
(b) Der Untergang von Verlustverrechnungs- positionen	295
(aa) Der Untergang von Steuerminderungs- positionen des zu sanierenden Unternehmens	295
(bb) Der Untergang von Steuerminderungs- positionen Dritter	296
(aaa) Der Untergang von Steuerminderungspositionen des (Mit-)Unternehmers	297
(bbb) Der Untergang von Steuer- minderungspositionen nahe- stehender Personen	300

(ccc) Der Untergang von Steuer- minderungspositionen des Ehegatten bzw. des eingetragenen Lebens- partners	302
cc) Ergebnis	303
c) Gesamtergebnis zur verfassungsrechtlichen Verein- barkeit der Steuervergünstigung des § 3a EStG	303
d) Verfassungsrechtliche Problematiken im Hinblick auf die Gewerbe- und Körperschaftsteuer	303
E. Die Steuerfreiheit des Sanierungsertrags nach § 3a EStG unter europarechtlichen Gesichtspunkten	307
I. Vereinbarkeit des § 3a EStG mit dem in Art. 107 Absatz 1 AEUV verankerten Beihilfeverbot	307
II. Die aus der Qualifizierung nationaler Regelungen als tatbestandliche Beihilfe i.S. des Artikel 107 AEUV resultierenden Rechtsfolgen	310
1. Die Qualifizierung des § 3a EStG/ des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 – Altbeihilfe oder Neubeihilfe?	311
2. Die Rechtsfolgen der Qualifizierung des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 und des § 3a EStG als Neubeihilfe	315
a) Gewährte Begünstigungen auf Grundlage des BMF- Schreibens vom 27.03.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240 – Vertrauensschutz oder Rück- forderung?	316
b) Gewährte Begünstigungen auf Grundlage des § 3a EStG – Vertrauensschutz oder Rückforderung?	321
3. Ergebnis	325
III. Ergebnis	325
F. Zusammenfassendes Ergebnis	327
Literaturverzeichnis	331