

# Notlage?

Die Lage nach der Sanierungserlass-  
Entscheidung des GrS-BFH vom  
28.11.2016 (GrS 1/15)

Ihr Referent:

**Prof. Dr. Jan Roth**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Steuerrecht,  
Honorarprofessor an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel,  
tätig als Insolvenzverwalter.



**Jost · Roth · Collegen  
Rechtsanwälte**

## Die Vorlage:

### **BFH, Beschl. vom 25.03.2015 - X R 23/13**

Dem Großen Senat wird folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

Verstößt das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?



## BFH, Beschl. v. 28.11.2016 – GrS 1/15:

Mit dem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 – IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl. I 2003, 240) ergänzt durch das BMF v. 22.12.2009 – IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18), sog. Sanierungserlass, vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.



# Wirkungen der Entscheidung

Der Große Senat des BFH hat den Sanierungserlass weder (verbindlich) für verfassungswidrig erklärt noch aufgehoben.

Keine Bindung der Gerichte über den Einzelfall hinaus – aber hohe präjudizielle Wirkung.




# Gegenwärtige Weisungslage für die Finanzämter

BMF, Schreiben. v. 27.4.2017 – IV C 6 - S 2140/13/10003,  
DOK 2017/0322100

- Forderungsverzicht bis zum 8.2.2017 endgültig vollzogen: Sanierungserlass weiterhin anzuwenden.
- Wenn verbindliche Auskunft (§ 89 II AO) oder verbindliche Zusage (§ 204 ff. AO) zur Anwendung des Sanierungserlasses bis zum 8.2.2017 erteilt, dann nicht nach § 2 Abs. 3 StAuskV aufzuheben und nicht nach § 130 II Nr. 4 AO zurückzunehmen, wenn der



# Gegenwärtige Weisungslage für die Finanzämter II

- Wenn verbindliche Auskunft (§ 89 II AO) oder verbindliche Zusage (§ 204 ff. AO) nach 8.2.2017 erteilt, dann grundsätzlich zurückzunehmen (Ausnahme: Vollzug vor Rücknahme)
- Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen nach § 163 I 1 S. 2 AO und Stundungen nach § 222 AO sind nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen.
- Erlassentscheidungen (§ 227 AO)  sitia

# Gegenwärtige Weisungslage für die Finanzämter III

- Für den Widerruf soll gelten:

„Diese abweichende Festsetzung/Diese Stundung ergeht unter dem Vorbehalt des Widerrufs. Die abweichende Festsetzung/Stundung ist zu widerrufen, wenn eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungserträgen in Kraft tritt oder bis zum 31.12.2018 nicht in Kraft getreten ist.“



# § 3a EStG n.F.

Abs. 1 S. 1: Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 (Sanierungsertrag) sind steuerfrei.

**Inkrafttreten vorbehaltlich** der Feststellung der Europäischen Kommission, dass die Regelungen entweder keine Beihilfen oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen, Art. 6 Abs. 2 G v. 27.6.2017 (BGBl. I

S. 2074).



**Jost · Roth · Collegen  
Rechtsanwälte**



# Vorgehen im konkreten Einzelfall

- Der GrS hat NICHT Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall ausgeschlossen, im Gegenteil, er hat sie ausdrücklich für u.U. geboten erachtet.
- Tz. 113: **Sachliche Unbilligkeit** liegt vor, wenn im Einzelfall das gesetzgeberische Ziel bei Anwendung des Gesetzes verfehlt wird. Billigkeitsmaßnahmen gleichen Härten im Einzelfall aus, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führen.



# Vorgehen im konkreten Einzelfall II

- „Sachliche Unbilligkeit“ im Besonderen und damit die Erlassvorschriften im Allgemeinen sind gerichtlich voll überprüfbar und gewähren der Verwaltung keinen eigenen Beurteilungs- oder Ermessensspielraum (Tz. 98-106).
- Das eröffnet die Möglichkeit zu einer **einstweiligen Anordnung durch das Finanzgericht (§ 114 FGO)**.



# Vorgehen im konkreten Einzelfall III

- Ergo: Billigkeitsmaßnahmen / Erlassentscheidungen bleiben möglich und m.E. wahrscheinlich.
- Nur der **Weg** dorthin wird abgabenrechtlich **anspruchsvoll** werden, da (z.T. ziemlich alte) RSpr. zu Billigkeitsfragen zu bemühen ist.



# Vorgehen im konkreten Einzelfall IV

- Grundsätzlich **kein Rechtsanspruch auf Erlass** mehr.
- Finanzamt hat **kein freies Ermessen**, wenn eine sachliche Unbilligkeit im Einzelfall vorliegt, was **gerichtlich voll überprüfbar** ist (= Anspruch) (Tz. 98-108).
- Besteuerung des Forderungsverzichts ist m.E. dann sachlich unbillig, wenn dies im Einzelfall nach einer Prognose im Vergleich zur Nichtbesteuerung durch Erlass zu staatlichen Mindereinnahmen führt.



# Neben den Sanierungserlass- Voraussetzungen müssen im Einzelfall zwei Bedingungen erfüllt sein:

- Ohne Steuerfreiheit kommt es nicht zu einem Forderungsverzicht („Nullsummenspiel“).
- Finanzamt ist selbst Insolvenzgläubiger und eine Sanierung ist nach Prognose günstiger als die Quote („Privatinvestortest“) = Steuererlass erfolgt dann maßgeblich aus einem Fiskalzweck (Erzielung steuerlicher Mehreinnahmen).



# Persönliche Unbilligkeit...

- wird in der Regel nach den allgemeinen Maßstäben gegeben sein (Existenzgefährdung, vollständiger Einsatz des Restvermögens des StPfl., Steuerehrlichkeit).
- Beachte: Zwar führt eine selbst herbeigeführte Leistungsunfähigkeit grds. zur Erlassunwürdigkeit, das gilt aber nicht für wirtschaftliche Fehlentscheidungen / Fehlleistungen der Geschäftsführung!



# Lage in Europa

**EuG 9. Kammer , Urteil vom 4. Februar 2016 , Az: T-287/11:**

## KLAGE UNBEGRÜNDET!

**Angefochten war der Beschluss 2011/527/EU, in welchem die Kommission zunächst die Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG, deutsches Recht) als staatliche Beihilfe qualifizierte.**

**Keine Rechtfertigung der streitigen Maßnahme aufgrund der Natur und des Aufbaus des Steuersystems: Die streitige Maßnahme hat das Ziel, die Sanierung von Unternehmen in Schwierigkeiten zu fördern. Die Maßnahme lässt sich nicht mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit rechtfertigen**



**Jost · Roth · Kollegen  
Rechtsanwälte**

# Sanierungsklausel

## § 8c Abs.1a KStG

Nach § 8c Abs.1a S.1 KStG ist ein Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung bei Anwendung von § 8c Abs.1 KStG unbeachtlich.

Bei einem nach § 8c Abs. 1a KStG begünstigten Beteiligungserwerb treten die Rechtsfolgen des § 8c Abs. 1 KStG nicht ein.





# Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs.1a KStG

Die Europäische Kommission hat durch Beschluss v. 26.01.2011 die Sanierungsklausel der steuerlichen Verlustfallsregelung gemäß § 8c Abs. 1a KStG rückwirkend mit dem EU-Beihilferecht für unvereinbar erklärt.

Das BMF hatte mit Schreiben vom 30.04.2010 bis zur Entscheidung der Kommission die Anwendung des § 8c Abs.1 a KStG ausgesetzt.



# Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs.1a KStG

§ 34 Abs.7c KStG suspendiert die Anwendung der Sanierungsklausel, bis

- ein europäisches Gericht die Entscheidung der Europäischen Kommission für nichtig erklärt (§ 34 Abs.7c Nr. 1 KStG) oder
- die Europäische Kommission ihre Rechtsauffassung in der bisherigen Form nicht mehr aufrecht erhält (§ 34 Abs. 7c Nr. 2 KStG).



# Problematik der Sanierungsgewinne

- Als Sanierungsgewinn wird ein steuerlicher Gewinn bezeichnet, der aus einem sanierungsbedingtem Forderungsverzicht von Gläubigern entsteht
- Nach § 3 Ziffer 66 EStG a.F. waren Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstanden, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, von der Einkommensteuer befreit. Die Vorschrift wurde **gestrichen** (Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997).



# Unionsrechtliche Bedenken I

Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen,

**grundsätzlich mit dem Binnenmarkt unvereinbar,**

soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.



# Unionsrechtliche Bedenken II

Nach europäischem Verständnis ist eine steuerliche Beihilfe dann gegeben, wenn

- staatliche Mittel zufließen
- die Maßnahme einen selektiven Vorteil darstellt
- Auswirkungen auf den Binnenhandel bestehen.

Fragestellung also, ob durch die Sanierungsklausel selektive Vorteile an einzelne Unternehmen vergeben werden. Das ist der Fall, wenn bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen begünstigt werden.



# Unionsrechtliche Bedenken

## III

Das EuG hat die Klagen gegen den Beschluss der Kommission v. 26. 1. 2011, ABIEU 2011, L 235/26 zu § 8c KStG abgewiesen (EuG 9. Kammer , Urteil vom 4. Februar 2016 , Az: T-287/11 u.a.)!



# Unionsrechtliche Bedenken

## IV

Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige (= **Selektivität**) bei

- **jeder Abweichung von steuerlicher Grundregel, die sich**
- **nicht aus der Grundregel selbst rechtfertigen lässt,**
- **ohne dass eine unternehmensbezogene Differenzierung erforderlich ist.**



# Unionsrechtliche Hintertür

- De-minimis-Regelung
- Erfolgreicher „Privatinvestortest“ (Tz. 79), der auch bei steuerlichen Maßnahmen nicht ausgeschlossen ist (Tz. 108), kann unzulässige Beihilfe ausschließen EuGH v. 5.6.2012, C-124/10 P (Kommission/EDF), ECLI:EU:C:2012:318





# Unionsrechtliche Bedenken: Auswege in unserer Hand

**Im Rahmen eines Insolvenzverfahrens:  
Einordnung der Ertragsteuer aus  
Sanierungsgewinnen zu den  
Insolvenzforderungen (§ 38 InsO);  
etwa § 55 Abs. 3 S. 3 n.F. (de lege ferenda):**

Argumentation:

1. Der wirtschaftliche Vorteil, der im Zusammenhang mit dem Aufbau der Verbindlichkeiten in Form geminderter Ertragsteuer entstanden ist, ist vorinsolvenzlich entstanden.
2. Forderungen der Gläubiger verlieren mit Insolvenzeröffnung ihre Durchsetzbarkeit – das gilt auch für die resultierende Ertragsteuer (§§ 89, 174 InsC,



# **Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

**Haben Sie noch Fragen?**

**Wir stehen Ihnen gerne zur Verfügung:**

**Jost • Roth • Kollegen**

**Köln • Frankfurt am Main • Berlin • Hamburg • Zürich**

**Im Zollhafen 2-4**

**50678 Köln**

**Telefon: 0221 / 801 889 0**

**[kontakt@jruc.de](mailto:kontakt@jruc.de)**

**[www.jruc.de](http://www.jruc.de)**



**Jost • Roth • Kollegen  
Rechtsanwälte**