



Unternehmensübernahme durch Insolvenzplan

Steuerliche Aspekte des Debt-to-Equity- Swaps – Aktuelle Praxisfragen des Sanierungserlasses

3. Jahrestagung des Instituts für Insolvenz
und Sanierungsrecht und der Düsseldorfer
Vereinigung für Insolvenz- und
Sanierungsrecht e.V.

WP StB Dr. Jens Hageböke
HHU Düsseldorf | 7. Oktober 2016

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. **Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“**
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren

I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“

- Gläubiger, die einen Sanierungsbeitrag leisten, erwarten regelmäßig, dass sich der Fiskus ebenfalls an der Sanierung beteiligt und nicht noch durch die Besteuerung eines Gewinns, der zu keinerlei Liquiditätszufluss für das Unternehmen führt, die Sanierung belastet oder gar zum Scheitern bringt.
- Verzichten Gläubiger zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise auf ihre Forderungen, entsteht beim Unternehmen durch den Wegfall der Verbindlichkeiten ein **grds. steuerpflichtiger (Buch-)Gewinn** (sog. „Sanierungsgewinn“).
- Nach Wegfall der zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrages wurde in der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen und dem Bestehenbleiben von Verlustvorträgen eine nicht sachgemäße Doppelbegünstigung gesehen, was **1997** zur **Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG 1977** führte. Schon die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 13/7480, 192) verweist auf Billigkeitsmaßnahmen:
„Einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen kann im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden.“
- Seit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG fehlt eine gesetzliche Regelung zur Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen. Daher wird seit Jahren in Deutschland in Wissenschaft und Praxis ein leistungsfähiges Sanierungssteuerrecht angemahnt. Bisher vergeblich.

A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren

I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“

Die Nichtbesteuerung solcher Sanierungsgewinne hat eine lange Tradition:

- **EST:** Teleologische Einschränkung des Gewinnbegriffs durch den RFH: Sanierungsgewinne sind nicht Resultat der Erwerbstätigkeit und daher nicht einkommensteuerpflichtig (RFH v. 30.6.1927, RFHE, 21, 263; v. 12.12.1929, RStBl. 1929, 86). „**Kehrseite**“: **Ausschluss (Untergang) des Verlustvortrags.**
- **KSt:** Sanierungsgewinn war tatbestandlich zwar steuerpflichtig (da eine KapGes keine außerbetriebliche Sphäre hat); aber vorrangige Verrechnung mit Verlustvorträgen. Ein übersteigender Betrag war nach der Rspr. aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen (RFH v. 5.2.1929, RStBl. 1929, 228).
- Vereinheitlichung durch den Gesetzgeber: **§ 11 Nr. 4 KStG 1934:** Sanierungsgewinne sind vom körperschaftsteuerlichen Einkommen abzuziehen. Abschaffung des Verlustvortrags.
- Später wurde zwar der zeitlich (auf maximal fünf Jahre) begrenzte Verlustabzug wieder eingeführt. **BFH** hielt an der bisherigen Rspr. des RFH fest: **Sanierungsgewinn nach vorrangiger Verlustverrechnung steuerfrei.**
- **Änderung der Rspr.** (BFH, GrS v. 15.7.1968, BStBl. II 1969, 666): Zwischen Sanierungsgewinnen und vorhandenen Verlusten/Verlustvorträgen bestehe kein wirtschaftlicher Zusammenhang, so dass § 11 Nr. 4 KStG 1934 auch dann Anwendung finde, wenn Verluste/Verlustvorträge vorhanden seien.
- Vereinheitlichung durch den Gesetzgeber mit **§ 3 Nr. 66 EStG 1977** (Doppelbegünstigung); **Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG im Jahr 1997 (nur!) wg. Doppelbegünstigung.**

A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren

I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“

- Der sog. „**Sanierungserlass**“ (BMF v. 27.3.2010, BStBl. I 2010, 240, mit Ergänzung v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 18) spielt in der Praxis bei außergerichtlichen Sanierungen sowie im gerichtlichen Insolvenzverfahren (auch beim Insolvenzplan) eine entscheidende Rolle.
- Die FinVerw hat die Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns und den Konflikt mit der neuen InsO (ab 1999) erkannt und im Sanierungserlass hierzu Stellung genommen; vgl. die Kernaussage im Sanierungserlass, Rz. 8 Satz 1 (s. hierzu auch w.u. C.II.):

„Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn [...] bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.“

- **Weiteres Problem:** Nach (m.E. unzut.) Auffassung der FinVerw (seit 2012) sollen **Sanierungskosten** i.w.S., z.B. Rechts- und Beratungskosten, den zu erlassenden **Sanierungsgewinn mindern**. Die Kosten wären damit im Ergebnis **nicht abziehbar** (z.B. OFD Frankfurt/M. v. 11.5.2016, S 2140 A-4-St 213, juris; **a.A.** z.B. *Schwahn*, FR 2015, 453, *Mertzbach*, DStR 2014, 172). Der Wortlaut des Sanierungserlasses gibt für diese Interpretation nichts her.

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. **Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an**
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren

II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an

- BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 18, Tz. 3: *„Die Fälle der Planinsolvenz (§§ 217 ff. InsO) fallen originär unter den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 27.3.2003 (BStBl. I S. 240).“*
- **OFD FfM. v. 11.5.2016, S 2140 A-4-St 213, juris („Gewinne aus Debt-to-Equity-Gestaltungen“):**

„In diesen Fällen ist die Reduzierung der Verbindlichkeiten und zukünftigen Zinslast einer zu sanierenden Kapitalgesellschaft zunächst eine Kapitalherabsetzung und anschließende Kapitalerhöhung beabsichtigt. Zu diesem Zweck sollen die Gläubiger ihre Forderungen (teilweise) im Rahmen eines sogen. Debt-to-Equity-Swaps (Sachkapitalerhöhung in Form eines Schuldenerlasses) in (neues) Eigenkapital (Aktien, GmbH-Anteile) umwandeln. Die zu sanierende Kapitalgesellschaft wird in Höhe der Beträge, die Gegenstand dieses Debt-to-Equity-Swaps sind, von Verbindlichkeiten befreit. Hierdurch entsteht ein Buchgewinn in Höhe der erlassenen Verbindlichkeiten abzüglich des Nominalwerts der gewährten Gesellschaftsrechte. (...)

*[N]ach dem neuen § 225a Abs. 2 Satz 1 InsO [besteht] die Möglichkeit, entsprechende Gestaltungen im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens abzuwickeln. **Damit kann aufgrund des Insolvenzplans davon ausgegangen werden, dass ein begünstigter Sanierungsgewinn vorliegt.**“*
- Sanierungserlass gilt nach Auffassung der OFD FfM., a.a.O., grds. auch für Buchgewinne eines Debt-to-Equity-Swaps in einem **außergerichtlichen Sanierungsverfahren**, *„wenn die Gestaltungen den im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens zu beachtenden Regelungen entsprechen“.*

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. **Der Streitfall**
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

I. Der Streitfall

Der Streitfall, der dem Vorlagebeschluss zugrunde lag:

- Das FA hatte für das Streitjahr 2007 die Anwendung des Sanierungserlasses auf den Buchgewinn aus einem konzertierten Forderungsverzicht zweier Banken (i.H.v. 618.301 €) abgelehnt und diesen Buchgewinn der Einkommensteuer unterworfen.
 - Nach Auffassung des FA sei insbesondere die Sanierungseignung des Forderungsverzichtes nicht erfüllt, weil der Stpfl. auch im Folgejahr einen Verlust erzielt habe. Zudem hätte der Stpfl. TW-Abschreibungen auf den betrieblichen Grundbesitz vornehmen können. Hätte er diese Möglichkeit genutzt, wäre es auch ohne den begehrten Billigkeitserlass nicht zur Festsetzung von ESt gekommen.
- Der spätere Erlassantrag des Stpfl. blieb erfolglos. Die hiergegen eingelegte Klage hat das **FG Sachsen** mit Urteil v. 24.4.2013 (EFG 2013, 1898) zurückgewiesen: Ob der Schuldenerlass im Jahr 2007 die Voraussetzungen des Sanierungserlasses erfüllte, könne offen bleiben; **für eine abweichende Festsetzung sei nämlich wg. der Streichung von § 3 Nr. 66 EStG 1977 in 1997 auch dann kein Raum, wenn die Voraussetzungen des BMF-Schreibens erfüllt wären:**

„Wegen des ausdrücklichen Willens des Gesetzgebers, wie er sich in der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG zeigt, ist nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung jede abweichende – auch den Steuerpflichtigen begünstigende – Handhabung ausgeschlossen, also auch eine Handhabung, die unter dem Mantel der Billigkeitsentscheidung, aber – wie das BMF-Schreiben – mit genereller Anordnung, erfolgt.“

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

I. Der Streitfall

- Mit dem Beschluss v. 25.03.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696, hat nunmehr der X. Senat des BFH dem Großen Senat nach § 11 Abs. 4 FGO 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?“

- Der X. Senat verneint die Vorlagefrage und beabsichtigt, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Rechtssache an das FG zurückzuverweisen. Dieses müsste dann klären, ob die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass entsprechend den Vorgaben des Sanierungserlasses vorliegen.
- Zwar hätte der X. Senat in der Sache „durchentscheiden“ können. Allerdings präferierte der X. Senat eine (vorsorgliche) Vorlage zum Großen Senat nach § 11 Abs. 4 FGO, da es sich um eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung handele.
 - Angesichts der im Vorlagebeschluss (Rz. 31 ff.) wiedergegebenen divergierenden Rechtsprechung der Finanzgerichte und wohl insbesondere auch aufgrund der Aussage des VIII. Senats im Kostenbeschluss v. 28.2.2012 sah sich der X. Senat an einer Entscheidung in der Sache gehindert (kritisch *Kanzler*, FR 2015, 898).

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

I. Der Streitfall

- Der VIII. Senat hatte in seinem Kostenbeschluss v. 28.2.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 135, Rz. 11, seinerzeit vertreten (vorgehend FG München v. 12.12.2007, EFG 2008, 615):

*„Es ist **zweifelhaft**, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen durch Forderungsverzicht von Gläubigern allein wegen sachlicher Unbilligkeit aufgrund des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240) beansprucht werden kann, nachdem der Gesetzgeber die früher in § 3 Nr. 66 EStG vorgesehene Steuerfreiheit durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) abgeschafft hat.“*

- Der I. und der X. Senat sowie der BGH konnten die Frage nach der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses ebenfalls bisher **offen** lassen [BFH v. 14.7.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, 916 (in einem *obiter dictum* ausdrücklich bejahend); BFH v. 25.4.2012, I R 24/11, DStR 2012, 1544; BGH v. 13.3.2014, IX ZR 23/10, DStR 2014, 895].
- FinVerw und h.M. sehen den Sanierungserlass bisher als rechtmäßig an. **Bis zum Ergehen der Entscheidung ist der Sanierungserlass weiterhin anzuwenden; auch die Erteilung von verbindlichen Auskünften ist weiterhin möglich:**
 - Vgl. OFD FfM. v. 11.5.2016, S 2140 A-4-St 213, juris; OFD Niedersachsen v. 25.4.2016, S 2140 - 8 - St 244, DStR 2016. 2111; FinMin Schleswig-Holstein v. 9.10.2015, VI 304 - S 2140 - 017/05, DStR 2015, 2497.

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. **Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?**
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

- Der X. Senat betont zunächst, dass nach dem im Rechtsstaatsprinzip Art. 20 Abs. 3 GG verankerten **Vorbehalt des Gesetzes** der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen muss und im Steuerrecht von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen ist (Rz. 55). Das Steuerrecht lebt vom „*Diktum des Gesetzgebers*“.
- Der Gesetzesvorbehalt ist erfüllt (vgl. *Hageböke*, Der Konzern 2015, 310; *Keuthen/Hübner*, FR 2015, 865, 867):
 - Rechtsgrundlage für die Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns (nach vorheriger vollständiger Verlustverrechnung) sind die §§ 163, 227 i.V.m. § 5 AO.
 - Der Sanierungserlass selbst ist nicht Rechtsgrundlage, sondern ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift.
 - Der Verwaltung verbleibt nur eine Überprüfung der Tatbestandsvoraussetzungen. Das Rechtsfolgeermessen wird auf Null reduziert.
- Eine allgemeine Verwaltungsvorschrift („Ermessensrichtlinie“, vgl. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO) ist nach Ansicht des X. Senats auch notwendig, da die betroffenen Steuern („*insbesondere*“ die ESt und KSt) durch die Landesfinanzbehörden verwaltet werden (Art. 108 Abs. 2 GG) und nach § 85 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben sind.

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

• X. Senat: Kein Wertungswiderspruch zur Streichung von § 3 Nr. 66 EStG 1977:

- Das FG München verkenne in seiner Entscheidung vom 12.12.2007, dass der Sanierungserlass „mitnichten“ (so der X. Senat, Rz. 59) an die Rechtslage des § 3 Nr. 66 EStG 1977 (vor dessen Streichung) anknüpfe, da nach § 3 Nr. 66 EStG 1977 Sanierungsgewinne in voller Höhe und nicht nach vorrangiger Verlustverrechnung als steuerfrei angesehen wurden.

[Anm.: Der X. Senat verweist hier – vermutlich eher eine redaktionelle „Unschärfe“ – in Rz. 59 nur auf die Entscheidung des FG München, nicht aber auf das Urteil der Vorinstanz FG Sachsen v. 24.4.2013.]

- § 3 Nr. 66 EStG 1977 führte zu einer Doppelbegünstigung. Die Vorschrift stellte Sanierungsgewinne steuerfrei, ohne dass vorhandene Verlustvorträge untergingen. Der **Sanierungserlass** enthält indes **keine Doppelbegünstigung**. Sanierungsgewinne (Buchgewinne) sind vorrangig mit bestehenden Verlustvorträgen zu verrechnen (so schon die Rechtslage vor der Rechtsprechungsänderung 1968).
- Einführung der **Mindestbesteuerung** in § 10d Abs. 2 EStG ab VZ 2004 hat die Rechtslage verändert.
- Zudem ist nach dem Sanierungserlass – und anders als nach § 3 Nr. 66 EStG – **nur die unternehmensbezogene Sanierung**, nicht aber auch die unternehmerbezogene Sanierung begünstigt. Sanierung im Sinne des Sanierungserlasses liegt nur vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen erlassen werden.

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

- Der Sanierungsgewinn ist ein **reiner Buchgewinn („Scheingewinn“)**, der nicht zu einem Liquiditätszufluss führt, aus dem die Steuerschuld beglichen werden könnte. Dem Buchgewinn liegt keine Steigerung der Leistungsfähigkeit zugrunde (Art. 3 Abs. 1 GG).
- Dass die Erhebung (Einziehung) eines Einkommensteueranspruchs sachlich unbillig sein kann, wenn das Zusammenwirken verschiedener Regelungen zu einer hohen Steuerschuld führt, obgleich dem kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liegt, hat die Rspr. stets anerkannt.
 - Vgl. stv. BFH v. 26.10.1994, X R 104/92, BStBl. II 1995, 297.
- Der Gesetzgeber hat zudem in den Gesetzesmaterialien an zahlreichen Stellen zu erkennen gegeben, dass er den Sanierungserlass nicht nur billigt, sondern für erforderlich hält (z.B. in den Gesetzesmaterialien zu § 8c KStG, BT-Drs. 16/4841, 76).
- Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen (oder persönlichen) Gründen im Festsetzungs- bzw. Erhebungsverfahren sieht die AO 1977 ebenso wie zuvor die RAO (in § 131 RAO 1931 bzw. § 108 RAO 1919) seit deren Inkrafttreten vor. Auf § 108 RAO 1919 bzw. § 131 RAO 1931 beruhte die Rspr. vor Einführung des § 3 Nr. 66 EStG 1977, wonach der durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen steuerrechtlich außer Betracht zu bleiben habe (z.B. RFH v. 21.10.1931, RStBl. 1932, 160).

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

- Der X. Senat stimmt der Auffassung des BMF zu, dass **zwischen Insolvenz- und Steuerrecht ein Zielkonflikt besteht**; dieser Zielkonflikt lässt sich nur im Steuerrecht selbst lösen. Die Steuerfolgen der Insolvenz sind vom Gesetzgeber in der Insolvenzrechtsreform gerade ausgeklammert worden.
- Die steuerlichen Folgen der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens sind in den einzelnen Steuergesetzen nur unsystematisch und ausschnittsweise geregelt, zahlreiche Fragen, die sich in diesem Zusammenhang stellen, sind nach Ansicht des X. Senats

„nach wie vor ungeklärt oder befinden sich im Fluss“ (Rz. 71).

- Der Sanierungserlass trägt daher

„zum Abbau grundlegender Konflikte zwischen dem Steuerrecht und der InsO bei“ (Rz. 72).

- Überdies folgt der X. Senat der Ansicht des BMF, dass es angesichts der erheblichen praktischen Bedeutung der Besteuerung bzw. des Steuererlasses in Bezug auf Sanierungsgewinne und der **Verpflichtung der Verwaltung zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nach § 85 AO**

„unumgänglich [war], bundeseinheitliche Leitlinien der Finanzverwaltung zur erforderlichen Ermessensausübung zu formulieren“ (Rz. 74).

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. **Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?**
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

- Gemäß Artikel 107 Abs. 1 AEUV gilt:

„Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, 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, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

- Die Kommission, der die Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe im Verfahren des Art. 108 AEUV obliegt, hat bislang weder die Unzulässigkeit des Sanierungserlasses festgestellt noch ein Überprüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 1 AEUV (Unzulässigkeit von sog. „Alt-Beihilfen“) aufgenommen.
- Der X. Senat ist mit der FinVerw der Auffassung, dass der Sanierungserlass nicht nur mit innerstaatlichem (Verfassungs-)Recht vereinbar ist, sondern auch mit dem EU-Beihilferecht.
 - Zum Streitstand z.B. *Hageböke*, Der Konzern 2015, 310; *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993; *Seer*, FR 2014, 721; *de Weerth*, DStR 2014, 2485; *Keuthen/Hübner* FR 201, 865; *a.A. Roth*, ZInsO 38/2016, 1877; zweifelnd *Glatz*, IStR 2016, 447. Nach *Gragert*, NWB 2013, 2141, 2142, habe die EU-Kommission im Rahmen einer Einzelfallprüfung mitgeteilt, dass der BMF-Sanierungserlass beihilferechtlich nicht zu beanstanden sei. Aus den Entscheidungen des EuG zur Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG lassen sich m.E. keine Folgerungen für die Vorlagefrage ziehen (*a.A. Roth*, a.a.O.).

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

Ob eine nationale Steuermaßnahme als „selektiv“ und damit als Beihilfe einzustufen ist, prüfen der EuGH und die Kommission in drei Schritten:

- **Schritt 1:** „Normalbesteuerung“ in dem Mitgliedstaat als maßgebliches **Referenzsystem**.
- **Schritt 2: Selektivität** des gewährten Vorteils?
 - Anhand der „normalen“ Steuerregelung ist im zweiten Schritt zu beurteilen, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil möglicherweise selektiv ist.
 - Dies ist dann der Fall, wenn die Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel *„in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation“* befinden.
- **Schritt 3: Rechtfertigungsprüfung** (bei Annahme der Selektivität)?
 - Die Selektivität scheidet aus, wenn die Maßnahme durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist. Damit kann der selektive Charakter einer nationalen Maßnahme **„durch die Natur oder den inneren Aufbau des System“ gerechtfertigt** sein. Eine nationale Maßnahme wird dann selbst im Falle einer (prima facie selektiv erscheinenden) Differenzierung nicht vom Verbot der staatlichen Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst.

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

Zu Schritt 1: Feststellung des maßgeblichen nationalen Referenzsystems

- Das Referenzsystem i.S.v. Schritt (1) richtet sich nach den Grundentscheidungen des nationalen Rechts des jeweiligen Mitgliedstaats (dem dort „allgemein geltenden Steuersystem“) und nach der dort einer bestimmten Abgabe zugrunde liegenden Besteuerungslogik.
- Als jeweils maßgebliches Referenzsystem ist ausschließlich das konkrete nationale Steuerrecht zugrunde zu legen, nicht ein gedachtes, abstraktes Steuersystem.
- Dies folgt aus der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.
- Daher sind insbesondere Regelungen in anderen (europäischen) Steuerrechtsordnungen ohne Relevanz.
- Das hier zur Beurteilung stehende deutsche System basiert auf dem Grundprinzip der **Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit** (abgeleitet aus Art. 3 Abs. 1 GG).

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

Zu Schritt 2: Selektivität?

- Materielle Beschränkung des Vorteils auf einen bestimmten Tätigkeits-/Wirtschaftssektor (vgl. die Andeutung im Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV: „bestimmte ... Produktionszweige“)?
- Territorial (lokal, regional) begrenzte Wirkung innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats?
- Eine an sich neutral formulierte, den nationalen Finanzbehörden aber ein „weites“ Ermessen einräumende Norm?

Der X. Senat verneint (zutr.) die Selektivität der Maßnahme:

- Sanierungsgewinne als Erhöhungen des Betriebsvermögens sind grds. zu versteuern. Der Sanierungserlass nimmt unter bestimmten Voraussetzungen (Sanierungsfähigkeit etc.) diese Buchgewinne (nach Verlustverrechnung) von der Besteuerung aus.
- Diese (gesetzliche!) Ausnahme (§§ 163, 227 AO) ist nicht selektiv, es werden keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

- Der BFH verlangt im Rahmen der Ermessensausübung eine

„Gesamtbeurteilung aller Normen, die für die Verwirklichung des in Frage stehenden Steueranspruchs im konkreten Fall maßgeblich sind“ (stv. BFH v. 20.9.2012, BStBl. II 2013, 505, Rz. 22).

- Gemeint sind damit ausschließlich die einschlägigen **Normen der Steuergesetze**.

- Eine **Berücksichtigung von sachfremden, außerhalb der Steuergesetze liegenden Erwägungen** (z.B. das Ziel der Sicherung von Arbeitsplätzen oder einer Standortzusage oder die Berücksichtigung der Haushaltslage) im Rahmen der Billigkeitsmaßnahme ist, obwohl dies z.T. anders (u.a. z.T. von den VG) vertreten wird, **unzulässig**.
- In seiner Entscheidung vom 18.7.2013, C-6/12 („**P Oy**“), DStR 2013, 1588, hat der EuGH eine Ermessensermächtigung der Steuerbehörde, die aufgrund eines Verwaltungserlasses die Nutzung eines Verlustvortrags u.a. von dem finnischen „*Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen*“ (EuGH, Rz. 30) abhängig machen konnte, als unzulässige Beihilfe eingestuft.
- Auch eine „**Ermessensausübung nach Kassenlage**“ ist **rechtswidrig**; vgl. GMS-OGB 3/70 v. 19.10.1971, BStBl. II 1972, 603, juris).

„Denn die Freiheit der Ermessensentscheidung findet ihre Grenze an den übergeordneten Grundsätzen der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“ (GMS-OGB, juris, Rz. 37).

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

Zu Schritt 2: Selektivität? (Forts.)

- **Offen:** Gibt es überhaupt eine relevante Vergleichsgruppe von Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation“?
 - Auf *werthaltige* Forderungen wird ein Drittgläubiger wirtschaftlich nicht verzichten wollen, d.h. ein Verzicht auf Forderungen durch Drittgläubiger kommt immer nur zum Zwecke der Sanierung in Betracht.
 - Es ist somit zwischen „gesunden“ und „kranken“ Unternehmen zu differenzieren, wobei nur die „kranken“ Unternehmen eine Vergleichsgruppe bilden (str.). So auch die Argumentation Deutschlands bei der Sanierungsklausel (§8c Abs. 1a KStG); a.A. aber EuG, Urt. v. 4.2.2016, T-28/11 – Heitkamp Bauholding.
 - Der Forderungsverzicht der öffentlichen Hand bzgl. der Steuerforderungen erfolgt nur deshalb, weil andere Drittgläubiger auf ihre Forderungen zum Zwecke der Sanierung verzichten (mit der Folge eines Buchgewinns) und sowohl diese Forderungen als auch die Steuerforderungen insoweit wertlos sind (u.a. *Krumm*, *Steuervollzug und formelle Insolvenz*, 2009, 185).
- **Private Creditor Test:** Auch andere Drittgläubiger verzichten zum Zwecke der Sanierung.

Vgl. *Rosenberg*, Das beihilferechtliche Durchführungsverbot in Steuersachen, 2014, 52; *Hageböke*, Der Konzern 2015, 310, 316; (Selektivität, aber Rechtfertigung auf 3. Prüfungsstufe) *Ismer/Piotrowski*, DStR 2015, 1993. **A.A.** (unzulässige Beihilfe) *Roth*, ZInsO 2016, 1877; *Glatz*, IStR 2016, 447.

B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015

II. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?

Zu Schritt 3: Rechtfertigung durch die innere Systemlogik?

- Selbst bei unterstellter Selektivität ist zu beachten, dass die Billigkeitsmaßnahme durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des deutschen Ertragsteuersystems gerechtfertigt ist.
 - „Vor allem“ sei darauf hinzuweisen (so der X. Senat, Rz. 88), dass der **Sanierungserlass in den Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung seine Begründung findet** und deshalb als gerechtfertigt anzusehen ist. Der Sanierungserlass komme nur notleidenden Unternehmen zugute und trage dazu bei, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert und das Übermaßverbot gewahrt sei.
 - **„Flankierende“ Billigkeitsmaßnahmen sind dem deutschen Ertragsteuersystem mit einer „Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“ immanent.** In bestimmten Fällen kann nur auf diesem Wege eine ansonsten drohende verfassungswidrige Übermaßbesteuerung eines Scheingewinns vermieden werden.
 - Der Sanierungserlass enthält einen gesetzesverstehenden Dispens in einer bestimmten Gruppe von Einzelfällen (als Anwendungsfall der Gruppenunbilligkeit), bei denen die Besteuerung sachlich unbillig ist.

Hilfsargument: Im Übrigen würde es sich selbst dann, wenn man entgegen der hier vertretenen Auffassung eine selektive Beihilfe bejahen wollte, die überdies nicht auf der 3. Stufe gerechtfertigt wäre, schließlich auch noch um einen Fall sog. **„Alt-Beihilfen“ i.S.v. Art. 108 Abs. 1 AEUV** handeln, die **nicht notifizierungspflichtig** sind (grundlegend *Seer*, FR 2014, 721; a.A. *Roth*, ZInsO 2016, 1877).

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. **Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden**
 - II. Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden

- Steuern, die allein den Gemeinden zufließen, werden grds. durch die Länder verwaltet (Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG). Allerdings können die Länder die Verwaltung der GewSt durch Landesgesetz ganz oder teilweise auf die Gemeinden übertragen (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG).
 - Hiervon haben die meisten Länder hinsichtlich der GewSt Gebrauch gemacht; allerdings haben sie **lediglich die Festsetzung und Erhebung** der GewSt auf die Gemeinden übertragen und die Festsetzung des GewSt-Messbetrages in der eigenen Zuständigkeit belassen („gesplittete Zuständigkeit“).
- FinVerw und die Gemeinden vertreten derzeit die Auffassung, dass für die Durchführung von Billigkeitsmaßnahmen im Bereich der GewSt ausschließlich die Gemeinden zuständig seien.
- Der Sanierungserlass enthält in Rz. 15 folgende Aussage:

„¹Für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer ist die jeweilige Gemeinde zuständig. ²Spricht die Gemeinde Billigkeitsmaßnahmen aus, ist die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) entsprechend zu mindern.“
- Diese Aussagen sind zutreffend, betreffen aber kompetenzrechtlich „bloße Selbstverständlichkeiten“ (Seer, FR 2010, 306, 310; zust. Hageböke/Hasbach, DStR 2015, 1713, 1716).

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden

- § 184 Abs. 2 Satz 1 AO [**Festsetzung von Steuermessbeträgen**] wurde durch das ZollKodexAnpG 2015 auf allgemeine Verwaltungsvorschriften „der obersten Bundesbehörde“ (gemeint sind sog. „BMF-Schreiben“; vgl. hierzu ausf. *Hageböke/Stangl*, Ubg 2012, 598) ausgedehnt:
 - *Satz 1: „Die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind.“*
 - *Satz 2: „Eine Maßnahme nach § 163 Satz 2 wirkt, soweit sie die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen beeinflusst, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags.“*
- **§ 163 Satz 1 und 2 AO [Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen]:**
 - *Satz 1: „Steuern können niedriger festgesetzt werden, und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.“*
 - *Satz 2: „Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden.“*

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden

- In der Literatur wird im Hinblick auf die Neuregelung in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO n.F. z.T. vertreten, dass der Sanierungserlass (jedenfalls) seit der Neureglung bereits im GewSt-Messbetragsverfahren durch das FA zu berücksichtigen sei.
 - I.d.S. z.B. *Wiese/Lukas*, DStR 2015, 1222; *Hörster*, NWB 2014, 3082, 2096; *Günther*, AO-StB 2015, 1; *Vogel/Schlüter*, DB 2015, 344; a.A. z.B. *Schwahn/Meretzki*, FR 2015, 593; *Pinkos/Ronnecker*, ZKF 2015, 56.
- M.E. läuft die gesetzliche Neuregelung schon aus verfassungsrechtlichen Gründen leer, was aber gleichwohl im Ergebnis aufgrund der Umsetzungserlasse auf Länderebene unproblematisch ist; insoweit ändert sich durch die Neuregelung nichts (vgl. *Hageböke*, FR 2015, 539):
 - Verfassungsrechtlich vorgegeben hat das BMF bei der GewSt **nach Art. 108 GG überhaupt keine Kompetenz zum Erlass von „BMF-Schreiben“, die „nur“ oder „auch“ die GewSt betreffen**. Die Verwaltung der GewSt ist grds. Ländersache (Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG).
 - Enthalten jedoch BMF-Schreiben „auch“ unmittelbare Aussagen zur GewSt, so ist dies nur deshalb verfassungsrechtlich für das GewSt-Messbetragsverfahren unproblematisch, wenn und soweit sich die **oberste Landesfinanzbehörde diese Aussagen in einem Umsetzungserlass zu Eigen macht**. Denn dann ist dieser (Umsetzungs-)Erlass – der trotz seiner Inhaltsgleichheit und der Bezugnahme auf die Veröffentlichung im BStBl. I vom BMF-Schreiben selbst streng zu trennen ist – **ein eigener Erlass der obersten Landesfinanzbehörde, der „allgemeine Weisungen“ an die nachgeordneten Behörden enthält**.

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden

- FinVerw: Keine Änderung der Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen bei Sanierungen (z.B. *Tietze*, DStR 2016, 1306; *Pinkos/Ronnecker*, ZKF 2015, 56).
- These FinVerw: Sanierungserlass enthalte mit der **vorrangigen Verlustverrechnung nur Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 2 AO** (nicht aber nach § 163 Satz 1 AO). § 184 Abs. 2 Satz 1 AO verweise aber nur auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO [ebenso aktuell FG Köln v. 16.6.2016, 13 K 984/11, juris; kritisch hierzu *Hageböke/Hasbach*, FR 2016 (in Vorb. für Nov. 2016)]. Z.B. OFD NRW, Kurzinformation GewSt Nr. 02/2015 v. 6.2.2015, DStR 2015, 1544; OFD FfM. v. 11.5.2016, S 2140 A-4-St 213, juris:

„... **Das Absehen von der Mindestgewinnbesteuerung** stellt eine Billigkeitsmaßnahme nach **§ 163 Satz 2 AO** dar, da eine Besteuerungsgrundlage (**abzugsfähiger Verlust**), die sich mindernd auf die Steuer auswirkt, **zu einem früheren Zeitpunkt berücksichtigt wird**. Die Änderung des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO bezieht sich aber auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 1 AO. Darüber hinaus wirken Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Satz 2 AO für den Gewerbesteuer-Meßbetrag nur, wenn sie Auswirkung auf die gewerblichen Einkünfte haben, § 184 Abs. 2 Satz 2 AO. Das ist bei § 10a GewStG nicht der Fall. ...“
- Vorschlag *Krumm*, DB 2015, 2714, 2718: Analoge (erweiterte) Anwendung von § 184 Abs. 2 Satz 1 AO auch auf Maßnahmen nach § 163 Satz 2 AO (m.E. aber fraglich, wie hier: *Tietze*, DStR 2016, 1306).

Gliederung

- A. Zur Anwendung des BMF-Sanierungserlasses im Insolvenzverfahren
 - I. Problem: Steuererlass bei sog. „Sanierungsgewinnen“
 - II. Finanzverwaltung wendet den Sanierungserlass im Insolvenzplanverfahren an
- B. Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH zum GrS v. 25.3.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, 696
 - I. Der Streitfall
 - II. Verstößt der Sanierungserlass gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
 - III. Verstößt der Sanierungserlass gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer zuständig?
 - I. Finanzverwaltung: Zuständig sind die Gemeinden
 - II. **Gegenauffassung: Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren**

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

II. Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

- **FG Düsseldorf, Urt. v. 16.3.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685** (nachgehend aus anderen Gründen aufgehoben – und diese Frage offen lassend – durch BFH-Urteil v. 25.4.2012, I R 24/11, DStR 2012, 1544):

„... Der Beklagte ist nach dem Sanierungserlass zur abweichenden Steuerfestsetzung des Gewerbesteuermessbetrages nach § 163 AO zuständig, insbesondere wird seine originäre Zuständigkeit nicht auf die heheberechtigten Gemeinden verlagert. Allerdings ist nach Rn.15 des Sanierungserlasses für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer die jeweilige Gemeinde zuständig. **Zu Unrecht folgert der Beklagte hieraus, dass die Gemeinde auch für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages zuständig sei. Zum einen betrifft die Regelung ausschließlich die Stundung und den Erlass nach §§ 222, 227 AO, nicht aber auch die abweichende Steuerfestsetzung gem. §§ 163, 184 AO (...). Zum anderen bezieht sie sich auch nur auf die Gewerbesteuer, nicht aber auf den Gewerbesteuermessbetrag. ... Nur dieses Verständnis des Sanierungserlasses ist auch sachgerecht und verwaltungsökonomisch (...).** Bei der Entscheidung, ob und in welcher Höhe ein Sanierungsgewinn vorliegt, handelt es sich um eine materiellrechtliche Prüfung, für die ein beachtliches steuer- und insolvenzrechtliches Fachwissen erforderlich ist. Mit einer solchen Entscheidung sind die Kommunen in der Regel überfordert, da sie regelmäßig nicht über die erforderliche Personalausstattung mit dem notwendigen fachlichen Beurteilungsvermögen verfügen. Hinzu kommt die Gefahr widersprechender Entscheidungen, wenn sich die Betriebsstätten eines Unternehmens über mehrere Gemeinden erstrecken. ...“

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

II. Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

Was sind „Richtlinien“ i.S.d. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO (vgl. zum Folgenden *Hageböke/Hasbach, DStR 2015, 1714*)?

- Der in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO 1977 verwendete Begriff der „Richtlinie“ geht auf § 131 Abs. 2 RAO zurück.
- Die AO 1977 sollte zunächst eine mit § 131 Abs. 2 RAO vergleichbare Ermächtigung zum Erlass von Billigkeitsrichtlinien bei Gruppenunbilligkeit enthalten (vgl. EAO 1974, BT-Drs. VI/1982).
- Der Gesetzgeber zur AO 1977 sah aber später eine Kompetenzermächtigung nicht mehr für erforderlich an, da sich die Kompetenz zum Erlass von allgemeinen Verwaltungsvorschriften (auch zur Gruppenunbilligkeit) (= Erlasskompetenz) aus der allgemeinen Verwaltungskompetenz ergibt – Annexkompetenz.
- Auch der Begriff der „Richtlinie“ in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO bezieht sich auf **durch die Verwaltung aufgestellte Merkmale, anhand derer Fälle der Gruppenunbilligkeit näher konkretisiert werden. Dies ist beim Sanierungserlass zweifellos der Fall** (s. sogleich).
- Nicht erforderlich ist, dass diese „Richtlinien“ konkrete Maßnahmen vorsehen, **wie** die Gruppenunbilligkeit zu beheben ist.

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

II. Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

- Der Sanierungserlass enthält (Billigkeits-)„Richtlinien“ i.S.d. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO: Die FinVerw hat die Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns erkannt und im Sanierungserlass hierzu Stellung genommen. Der Sanierungserlass lässt sich in **3 Regelungsbereiche** unterteilen:
 - (1) Tz. I. und II.: Begriffsbestimmungen und Anwendungsbereich (Rz. 1 bis Rz. 7),
 - (2) Tz. III.: Rechtsfolgen (Rz. 8 bis Rz. 12) und
 - (3) Tz. IV. bis VI.: Ergänzende Regelungen (Rz. 13 bis Rz. 15).
- Der Erlassgeber hat zu Beginn des Sanierungserlasses zunächst definiert, **welche Sanierungsmaßnahmen** (Tz. I. „Sanierung“, Rz. 1), **in welchem Umfang** (Tz. II. „Sanierungsgewinn“, Rz. 3) und **bei welchen Unternehmen** (Rz. 4) nach dem Sanierungserlass begünstigt werden sollen, und damit zugleich den sachlichen Anwendungsbereich festgelegt.
- In Rz. 7 stellt der Erlassgeber sodann zutreffend fest, dass die Besteuerung eines Sanierungsgewinns (nach Streichung von § 3 Nr. 66 EStG) in Zielkonflikt mit der InsO steht.

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

II. Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

- **Die Kernaussage des Sanierungserlasses in Rz. 8 Satz 1**, aus der sich in Einklang mit der Rspr. des BFH und des RFH zur **Freistellung eines Sanierungsgewinns nach vorrangiger Verlustverrechnung** (vor Einfügung des § 3 Nr. 66 EStG 1977) das Vorliegen einer Gruppenunbilligkeit für die eingangs in Rz. 1 ff. identifizierten Stpfl., deren Unternehmen durch einen Forderungsverzicht saniert werden sollen, lautet:

„Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn (...) bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.“

- Die FinVerw hat damit eine bei einer **Gruppe von (sanierungsbedürftigen und -fähigen) Stpfl.** auftretende Fallgestaltung erkannt, in denen die Erhebung der Steuer im Einzelfall regelmäßig sachlich **unbillig** ist – **Gruppenunbilligkeit** (vgl. *Wiese/Lukas*, DStR 2015, 1222, 1225).
- Unbillig ist die Besteuerung eines (in Rz. 1 ff. definierten) Sanierungsgewinns *nach* Verlustverrechnung unter den hierzu im Sanierungserlass unter Rz. 1 bis 5 aufgestellten Kriterien (s.o.).

C. Sanierungserlass: Wer ist für Billigkeitsmaßnahmen bei der GewSt zuständig?

II. Anwendung des Sanierungserlasses bereits im Messbetragsverfahren

- Die Kernthese der FinVerw, dass der Sanierungserlass mit der vorgezogenen Verlustverrechnung *nur* Maßnahmen nach § 163 Satz 2 AO enthalte, ist u.E. unzutreffend (aber str.).
- **Die These der FinVerw kann logisch nicht die – in der Praxis gar nicht so seltenen – Fälle erklären, bei denen überhaupt keine Verlustvorträge (z.B. wg. § 8c KStG) vorhanden sind.**
 - Auch in diesen Fällen ist der Sanierungserlass unter den in Rz. 1-5 genannten Voraussetzungen anwendbar, obwohl es überhaupt keine vorgezogene Verlustverrechnung gibt (auch bspw. im Urteilssachverhalt des FG Düsseldorf v. 16.3.2011, 7 K 3831/10 AO, gab es keine verrechenbaren Verlustvorträge). Die Besteuerung des (gesamten) Sanierungsgewinns ist auch hier unbillig.
 - **Dies belegt, dass es entgegen der Auffassung der FinVerw im Kern nicht vorrangig „lediglich“ um eine vorgezogene Verlustverrechnung i.S.v. § 163 Satz 2 AO geht, sondern richtigerweise – mit der st. Rspr. – um die *endgültige Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen nach § 163 Satz 1 AO*. Diese endgültige Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns erfolgt unabhängig davon, ob vorher Verlustvorträge vorhanden und mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen sind oder nicht.**
- **Fazit:** Der Sanierungsgewinn ist eine einzelne „**Besteuerungsgrundlage**“ i.S.v. § 163 Satz 1 Hs. 1, 2. Alt. AO 1977, die nach vorheriger Verlustverrechnung **endgültig außer Ansatz** bleibt (so schon RFH, BFH). § 184 Abs. 2 Satz 1 AO ist somit u.E. unmittelbar anwendbar.

Kontakt

Dr. Jens Hageböke

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Partner

jens.hageboeke@fgs.de

0228 95 94 - 199

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt

MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt/M
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Briener Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Hamburg

Amelungstraße 8-10
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
T +43 1/713 08 14
F +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch