

DISSERTATION

DIE STEUERLICHE BEHANDLUNG VON SANIERUNGSGEWINNEN VOR DEM HINTERGRUND DES BESTEHENDEN ZIELKONFLIKTS ZWISCHEN INSOLVENZ- UND STEUERRECHT

NAME:	Thilo Schnelle, LL.M.
MATRIKELNUMMER:	MUDR/0063
STUDIUM:	DBA
ADVISOR:	Prof. Dr. Andreas Teufer
ANZAHL DER WÖRTER:	70830
EINGEREICHT AM:	07.05.2018

EIDESSTÄTTLICHE ERKLÄRUNG

Hiermit erkläre ich an Eides statt, dass die vorliegende, an diese Erklärung angefügte Dissertation selbständig und ohne jede unerlaubte Hilfe angefertigt wurde, dass sie noch keiner anderen Stelle zur Prüfung vorgelegen hat und dass sie weder ganz noch im Auszug veröffentlicht worden ist. Die Stellen der Arbeit einschließlich Tabellen, Abbildungen etc., die anderen Werken und Quellen (auch Internetquellen) dem Wortlaut oder dem Sinn nach entnommen sind, habe ich in jedem einzelnen Fall als Entlehnung mit exakter Quellenangabe kenntlich gemacht.



Münster, am 07.05.2018
(Ort, Datum)

.....
Unterschrift

Inhaltsverzeichnis

1. EINLEITUNG	1
2. PROBLEMSTELLUNG.....	6
2.1. Abwicklung des Sanierungserlasses durch den Großen Senat des BFH	6
2.2. Gewerbesteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen	9
2.3. Verstoß gegen unionsrechtliches Beihilfeverbot.....	12
2.4. Einordnung der Umsatzsteuer in die Unternehmenssanierung.....	14
2.5. Schenkungsteuer beim Forderungsverzicht im Sanierungsfall	16
3. ERKENNTNISINTERESSE UND ZIELSETZUNG DER ARBEIT	18
4. STAND DER FORSCHUNG	22
5. FORSCHUNGSFRAGEN.....	28
6. METHODISCHES VORGEHEN	32
6.1. Empirisch betriebswirtschaftliche Steuerforschung.....	32
6.1.1. Auswahl der Stichprobe	34
6.1.2. Qualitative Inhaltsanalyse	40
6.1.3. Forschungsdatenbankanalyse.....	41
6.2. Normativ betriebswirtschaftliche Steuerlehre.....	42
6.3. Methoden der Rechtsgewinnung	44
6.3.1. Auslegung.....	44
6.3.2. Rechtsfortbildung	46
7. ERGEBNISSE	47
7.1. Sanierungsstandort Deutschland.....	47
7.1.1. Paradigmenwechsel durch das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen	49
7.1.2. Bedeutung externer Faktoren für Insolvenz und Sanierung.....	54
7.1.3. Billigkeitsmaßnahmen vor und in der Insolvenz	56
7.1.3.1. Verhältnis zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht	56
7.1.3.2. Billigkeitsmaßnahmen vor Insolvenzeröffnung und während der Insolvenz des Steuerpflichtigen im Regelinsolvenzverfahren	58
7.1.3.3. Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens.....	59
7.2. Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen	65

7.2.1.	Besteuerung von Sanierungsgewinnen	65
7.2.1.1.	Begriff der Sanierung	65
7.2.1.2.	Entstehung eines Sanierungsgewinns	67
7.2.1.3.	Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns im historischen Überblick.....	69
7.2.2.	Die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016.....	74
7.2.2.1.	Strenges Legalitätsprinzip in Abgabenordnung und Grundgesetz	75
7.2.2.2.	Bindungswirkung der Entscheidung.....	79
7.2.3.	Ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Einzelfall aus Billigkeitsgründen trotz des Beschlusses des Großen Senats des BFH	80
7.2.3.1.	Persönliche Unbilligkeit.....	84
7.2.3.1.1	Erlassbedürftigkeit.....	85
7.2.3.1.1.1	Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung.....	92
7.2.3.1.1.2	Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips.....	94
7.2.3.1.1.3	Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Körperschaften	96
7.2.3.1.1.4	Leistungsfähigkeit und Zahlungsfähigkeit.....	101
7.2.3.1.1.5	Leistungsfähigkeit und Besteuerung von Sanierungsgewinnen	104
7.2.3.1.2	Erlasswürdigkeit	106
7.2.3.2.	Sachliche Unbilligkeit	109
7.2.3.3.	Beschränkung der Verlustnutzung bei Billigkeitserlass im Einzelfall.....	113
7.2.4.	Vertrauensschutz durch die Finanzverwaltung.....	114
7.2.4.1.	Schulderlass bis (einschließlich) 08.02.2017.....	115
7.2.4.2.	Kein Schulderlass bis (einschließlich) 08.02.2017	115
7.2.4.2.1	Verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage vor dem 08.02.2017.....	115
7.2.4.2.2	Verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nach dem 08.02.2017	116
7.2.4.2.3	Keine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage	116
7.3.	Sanierungsgewinn als gewerbesteuerliches (Kompetenz-)Problem	117
7.3.1.	Rechtslage im Bereich der Gewerbesteuer bis zum 21.12.2014.....	117
7.3.2.	Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO durch das ZollkodexAnpG.....	119
7.3.3.	Gewerbesteuerliche Kompetenzfragen beim Sanierungserlass	121
7.3.3.1.	Auffassung der OFD Nordrhein-Westfalen in der Kurzinformation GewSt Nr. 2/2015.....	122
7.3.3.2.	Einordnung von § 184 Abs. 2 AO in das gesetzliche Kompetenzgefüge.....	123
7.3.3.2.1	Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen	123
7.3.3.2.2	Zuständigkeit der Finanzämter für Billigkeitsmaßnahmen im Gewerbesteuermess- betragsverfahren.....	124
7.3.3.3.	Prinzip der Sachnähe und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Gruppenunbilligkeit.....	126
7.3.3.4.	Begriff der Richtlinie in § 184 Abs. 2 S. 1 AO	128
7.3.3.5.	Aussagen zur Gruppenunbilligkeit	130
7.3.3.5.1	Urteil des FG Düsseldorf vom 16.03.2011.....	130
7.3.3.5.2	Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns nach vollständiger Verlustverrechnung	132
7.3.3.5.3	Besteuerungskompetenz der Gemeinden.....	137

7.4.	Steuerbefreiung von Sanierungserträgen gemäß §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG,	
	7b GewStG	138
7.4.1.	Begriff des Sanierungsertrags und Anwendungsbereich der Steuerbefreiung.....	139
7.4.2.	Zwang zur gewinnmindernden Ausübung von Wahlrechten im Sanierungs- und Folgejahr	140
7.4.3.	Steuerbegünstigung grundsätzlich allein für unternehmensbezogene und nur	
	ausnahmsweise für unternehmerbezogene Sanierungen.....	141
7.4.3.1.	Sanierungsbedürftigkeit	142
7.4.3.2.	Sanierungsfähigkeit.....	144
7.4.3.3.	Sanierungseignung.....	145
7.4.3.4.	Sanierungsabsicht.....	152
7.4.4.	Verrechnung von Verlustpotenzial mit dem geminderten Sanierungsertrag.....	157
7.4.4.1.	Verbrauch von Verrechnungspotenzialen beim sanierungsbedürftigen Unternehmen, Unternehmer oder Mitunternehmer	158
7.4.4.2.	Erweiterung der Minderungsregelungen auf dem Steuerpflichtigen nahestehende Personen	161
7.4.5.	Abzugsverbot für Sanierungskosten und Besserungszahlungen.....	162
7.5.	Sanierungserträge im Fokus des EU-Beihilferechts	164
7.5.1.	Notwendigkeit der Notifizierung	165
7.5.2.	Beihilfe	166
7.5.2.1.	Begünstigung.....	167
7.5.2.2.	Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels.....	169
7.5.3.	Aktuelle Dogmatik zur beihilferechtlichen Selektivität	170
7.5.3.1.	Festlegung des Referenzsystems	172
7.5.3.2.	Abweichung vom Referenzsystem.....	172
7.5.3.3.	Steuerimmanente Rechtfertigung	174
7.5.3.4.	De jure-Selektivität und de facto-Selektivität.....	175
7.5.4.	Beihilferechtliche Würdigung des § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E	176
7.5.4.1.	Sanierungserlass als Abweichung vom Referenzsystem	176
7.5.4.2.	Rechtfertigung durch die Natur des Steuersystems.....	177
7.5.4.3.	Vereinbarkeit aufgrund Art. 107 Abs. 3c AEUV i. V. m. den Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten.....	185
7.6.	Sanierungserlass und die fehlende Wirkung auf die Umsatzsteuer.....	186
7.6.1.	Auswertung der Rechtsprechung.....	187
7.6.2.	Auswertung der Literatur	188
7.6.3.	Berichtigungsvorschriften im Europarecht.....	189
7.6.4.	Handlungsempfehlungen zur Vermeidung der Vorsteuerkorrektur	190

7.7.	Schenkungsteuerliche Behandlung von zu Sanierungszwecken vorgenommenen Forderungsverzichten	196
7.7.1.	Begriff der <i>Leistung</i> i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG	198
7.7.2.	Vermögensverschiebung – Vermögensumschichtungen	199
7.7.3.	Bereicherungsabsicht.....	201
7.7.4.	Widersprüchlichkeit	203
7.7.5.	Insolvenzplan	203
8.	DISKUSSION UND INTERPRETATION DER ERGEBNISSE	204
8.1.	Zielkonflikt zwischen Insolvenz- und Steuerrecht als Hemmnis einer erfolgreichen Sanierung von Unternehmen.....	204
8.2.	Gewerbesteuerliche Zuständigkeitsverteilung als Hindernis für einen erfolgreichen Sanierungsplan	217
8.3.	Beihilferechtliche Beurteilung des Sanierungsprivilegs.....	227
8.4.	Regelungslücke im Umsatzsteuerrecht.....	236
8.5.	Missglückte Neuregelung des Schenkungstatbestandes nach § 7 Abs. 8 ErbStG	241
9.	ZUSAMMENFASSUNG.....	247
10.	LITERATURVERZEICHNIS	255
10.1.	Bücher, Zeitschriften, Sammelbände	255
10.2.	Online-Quellen	264
10.3.	Interviews	268
10.4.	Gesetze, Richtlinien, Erlasse.....	276
11.	ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	283
12.	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	284
13.	LEBENS LAUF.....	289
14.	AUFZÄHLUNG DER BISHERIGEN PUBLIKATIONEN	293
15.	ANLAGEN	294

1. Einleitung

Sanierungsgewinne können Sanierungen gefährden. Das klingt widersprüchlich, ist aber grundsätzlich eine zu berücksichtigende Gefahr. Unternehmen, die sich in der Krise befinden, schließen mit ihren Gläubigern regelmäßig Vergleiche, bei denen diese auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichten. Diese ertragswirksamen Forderungsverzichte können aufseiten des sanierungsbedürftigen Unternehmens zu sogenannten Sanierungsgewinnen führen.

Sanierungsgewinne waren nach der bis zum 31.12.1997 geltenden Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei. Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (vgl. BGBl. I 1997, S. 2590 ff.) wurde die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1997 enden, durch die ersatzlose Streichung von § 3 Nr. 66 EStG beendet. Die Streichung der Steuerfreiheit sollte verhindern, dass steuerliche Verluste trotz des Sanierungsgewinns erhalten bleiben. Eine Verrechnung mit den gegebenenfalls vorhandenen Verlusten fand aufgrund der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht statt. Damit führten Sanierungsgewinne ab dem Veranlagungszeitraum 1998 im Ergebnis, soweit sie nicht durch vortragsfähige oder laufende Verluste ausgeglichen und mit vortragsfähigen Verlusten verrechnet wurden, grundsätzlich zu einer Einkommenserhöhung und somit zur Steuerpflicht.

Diese Steuerpflicht erwies sich jedoch vor allem vor dem Hintergrund der Einführung der Insolvenzordnung zum 01.01.1999 als extremes Sanierungshindernis. Drohte durch die Sanierungsmaßnahme die Entstehung steuerpflichtiger Gewinne, waren Gläubiger kaum zu Zugeständnissen zu bewegen, wenn ihnen klar wurde, dass sie auf Teile (oder gar den Gesamtbetrag) ihrer Forderungen verzichten und dies bei Gesundung des Unternehmens dazu führt, dass sofort Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzverwaltung entstehen.

Vor diesem Hintergrund hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) entschlossen, der Misere durch den Erlass einer Verwaltungsanweisung (vgl. BMF-Schreiben v. 27.03.2003, Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 222, 227 AO), BStBl. I 2003, S. 240 ff., im Folgenden auch: Sanierungserlass, abgedruckt in Anhang I) zumindest teilweise abzuhelpen. Im

BMF-Schreiben vom 27.03.2003 normiert die Verwaltung Fälle, in denen durch eine Kombination von Billigkeitsmaßnahmen (abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen, Stundung, Erlass) ein Mittelabfluss durch Ertragsteuerzahlungen im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen verhindert werden soll (vgl. Schmid, 2012, Rn. 1808 f.).

Obwohl also Sanierungsgewinne nach den allgemeinen Grundsätzen steuerpflichtig sind, besteht die Möglichkeit der Stundung und des Erlasses nach Maßgabe der §§ 163, 227 AO durch das BMF-Schreiben vom 27.03.2003. Darin hat das BMF anerkannt, dass die Besteuerung der Sanierungsgewinne mit den Zielen der Insolvenzordnung, nämlich der Sanierung des Unternehmens, in einem Zielkonflikt steht (vgl. Anhang I, Rn. 7). Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn stelle für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte dar. Die entsprechende Steuer soll deshalb – auf Antrag – nach § 163 AO abweichend festgesetzt und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses gemäß § 227 AO zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit (vgl. AEAO zu § 240 Nr. 6a AO) gestundet werden (vgl. Anhang I, Rn. 8). Nach abschließender Prüfung und nach Feststellung der endgültigen, auf den verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer ist diese nach § 227 AO zu erlassen (vgl. Anhang I, Rn. 12). Damit reduziert dieses BMF-Schreiben das in § 227 AO enthaltene Ermessen der Verwaltung auf Null; Steuern auf begünstigte Sanierungsgewinne sind zwingend zu erlassen.

Bereits seit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens werden jedoch sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung Zweifel daran gehegt, ob der Sanierungserlass einerseits mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG sowie einfachgesetzlich § 85 Satz 1 AO) und andererseits mit dem EU-Beihilferecht (Art. 107 ff. AEUV) vereinbar ist. Dies nahm der X. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Anlass, dem Großen Senat gemäß § 11 Abs. 4 FGO, d. h. wegen der grundsätzlichen Bedeutung zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung die Frage vorzulegen, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt (vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, NZI 2015, S. 725 ff.). Der Große Senat ist mit Beschluss vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.), welcher am 07.02.2017 auf der Jahrespressekonzferenz des BFH veröffentlicht wurde, der Auffassung, dass dem Sanierungserlass die gesetzliche Grundlage fehle und er deshalb gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der

Verwaltung verstoße. Für typisierende, nicht konkret einzelfallbezogene Billigkeitsregelungen bildeten die §§ 163, 227 AO keine geeignete Rechtsgrundlage, da diese grundsätzlich nur für den Einzelfall und atypische Ausnahmefälle zugänglich seien, sodass es für typisierende Billigkeitsregelungen einer gesetzlichen Regelung bedürfe.

Es ist bemerkenswert, dass der BFH dagegen in anderen, im Ausgangspunkt fiskalisch begründeten Bereichen keinerlei Skrupel besitzt, tradierte Rechtsfiguren über Jahrzehnte aufrechtzuerhalten und diese sogar – ohne nach der gesetzlichen Grundlage zu fragen – noch auszubauen. Als Beispiele sind die Betriebsaufspaltung und das Sonderbetriebsvermögen II zu nennen.

Dagegen bricht der BFH – nach Ansicht des Autors – ohne Not mit einer auf einer Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) zurückführbaren fast hundertjährigen Rechtstradition. Diese war sehr wohl begründet. Steuerliche Leistungsfähigkeit i. S. eines Ability-to-Pay-Principle zeigt sich nämlich nicht schon in einem durch den Forderungsverzicht entstehenden Buchgewinn und der bloßen Vermeidung einer Insolvenz. Vielmehr wird durch den Forderungsverzicht überhaupt erst die Möglichkeit geschaffen, in der Zukunft wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wieder zu erlangen. In dieser besonderen Situation liegt die vom Großen Senat kategorisch negierte Atypizität eines Buchgewinns durch Forderungsverzicht der Fremdgäubiger. Typischerweise verzichtet eben kein Fremdgäubiger auf seine berechtigte Forderung. Dies geschieht nur, weil diese praktisch wertlos und der Schuldner gerade nicht wirtschaftlich leistungsfähig ist. Entgegen der Vorstellung des Großen Senats kann es daher als ein gesetzesverstehender Dispens i. S. der §§ 163, 222, 227 AO verstanden werden, wenn die Finanzbehörde den mit dem Forderungsverzicht entstehenden Buchgewinn ihrerseits nicht zum Anlass einer Besteuerung nimmt, die den Neustart des noch nicht wieder leistungsfähigen Unternehmens gefährdet. Dem steht auch die Abschaffung des bis 1997 gegoltenen § 3 Nr. 66 EStG a. F. nicht entgegen, die einer Doppelberücksichtigung des vortragsfähigen Alt-Verlustvortrags bei vollständiger Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns begegnen sollte. Gerade dieses Doppelberücksichtigungsverbot achtete das BMF-Schreiben vom 27.03.2003.

Diese Untersuchung setzt sich insoweit mit den Folgen des Beschlusses des Großen Senats des BFH (vgl. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.) auseinander und zeigt auf, unter

welchen Voraussetzungen nach der Entscheidung ein Anspruch auf Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns aus Gründen der persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit im jeweiligen Einzelfall unmittelbar aus §§ 163, 227 AO besteht.

Aufgrund der mit Entscheidung des Großen Senats einhergehenden Rechtsunsicherheit für laufende Sanierungsfälle und verbindliche Auskünfte ließ sich das BMF nicht so leicht aus dem Rennen werfen und nahm am 27.04.2017 aus Vertrauensschutzgründen zur Anwendung der Grundsätze der Entscheidung des Großen Senats Stellung (vgl. BMF-Schreiben v. 27.04.2017, Sanierungserlass; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 (GrS 1/15), BStBl. I, S. 741 f., abgedruckt in Anhang II). Zusammenfassend gilt:

In Fällen, in denen der Forderungsverzicht der Gläubiger bis zum 08.02.2017 vollzogen wurde, sind die Anwendungsschreiben weiterhin uneingeschränkt gültig. Hat die Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft bzw. Zusage in Bezug auf die Anwendung des Sanierungserlasses bis zum 08.02.2017 getroffen, soll diese nicht zurückgenommen werden. Eine Zurücknahme nach dem 08.02.2017 ist nur möglich, wenn es bis zur Entscheidung über die Rücknahme nicht bereits zu einem Forderungsverzicht gekommen ist.

Viele steuerliche Berater sind derzeit verunsichert, wie mit bisher nicht abgeschlossenen Altfällen, die sich noch im Klageverfahren befinden, umzugehen ist. Zukünftige gesetzgeberische Maßnahmen dürften für die Altfälle nur dann Bedeutung haben, wenn eine Anwendung in allen offenen Fällen angeordnet ist und der konkrete Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig geworden ist.

Der durch das BMF-Schreiben vom 24.04.2017 im Wege einer Übergangsregelung fortgeltende Sanierungserlass bietet auch hinsichtlich der Folgen für die Gewerbesteuer, der Umsatzsteuer und der Schenkungsteuer bedauerlicherweise keine Rechtssicherheit. Diese drei Steuerarten sind nur unzureichend bzw. gar nicht über den Sanierungserlass gedeckt: Ob die Zuständigkeit für den Erlass der Gewerbesteuer auf einen Sanierungsgewinn bei der Gemeinde bzw. bei mehreren Betriebsstätten möglicherweise bei den Gemeinden oder der Finanzverwaltung liegt, ist bis heute umstritten. Für die Umsatzsteuer gibt es keinerlei gesetzliche Vorschrift, noch eine Möglichkeit, den Sanierungserlass zur Anwendung zu bringen. Bei Krisenunternehmen mit mindestens zwei Gesellschaftern können disquotale Einlagen

(z. B. in Form des Forderungsverzichts) Schenkungsteuer i. S. von § 7 Abs. 8 ErbStG auslösen; solche Sanierungsfälle werden weder vom Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz i. d. F. des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.11.2011 (in Kraft getreten am 01.01.2012), noch durch den Ländererlass vom 14.03.2012 (vgl. Gleichlautender Erlass betr. Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, BStBl. I S. 331 ff., abgedruckt in Anhang III) begünstigt.

Nach der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. zum Veranlagungszeitraum 1998 führt der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (vgl. 27.06.2017, BStBl. I 2017, S. 2074 ff.) nun erneut eine gesetzliche Regelung zur Steuerfreiheit von Sanierungserträgen ein, was bereits seit Längerem gefordert wird (vgl. Krumm et. al., 2017, persönliches Interview) und zudem verdeutlicht, dass eine solche Regelung auch gesamtwirtschaftlich für erforderlich gehalten wird. Der Kern der neuen Regelung findet sich in § 3a EStG-E, der die Sanierungserträge steuerfrei stellt und gleichzeitig eine Verlustverbrauchsreihenfolge enthält. Flankiert wird diese Norm von § 3c Abs. 4 EStG-E, der ein Abzugsverbot für mit den Sanierungserträgen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen vorsieht. Grundsätzlich schlagen die Regelungen auch auf das Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht durch. Da sich der Gesetzgeber im Hinblick auf die Vereinbarkeit der Neuregelung mit dem EU-Beihilferecht durch ein Notifizierungsverfahren gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV bei der EU-Kommission absichern möchte, steht das Inkrafttreten der Regelung unter dem Vorbehalt der Zustimmung durch die EU-Kommission. Daher wird im Verlauf der Untersuchung auch der Frage nachgegangen, ob die Neuregelung den Anforderungen an das EU-Beihilferecht gerecht wird und das Notifizierungsverfahren Aussicht auf Erfolg hat.

Die einleitend angesprochenen Rechtsprobleme verdeutlichen, dass es sich bei der vorliegenden Untersuchung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen vor dem Hintergrund des bestehenden Zielkonflikts zwischen Insolvenz- und Steuerrecht um eine juristische Fragestellung handelt.

2. Problemstellung

2.1. Abwicklung des Sanierungserlasses durch den Großen Senat des BFH

Mit einem Paukenschlag hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.) auf der Jahrespressekonferenz am 07.02.2017 dem Sanierungserlass die gesetzliche Grundlage abgesprochen und entschieden, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt.

Mit dem Sanierungserlass wird eine Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns angenommen. Die Anordnung erfolgt seitens der Verwaltung aus Billigkeitsgründen, was in Einzelfällen nicht dem Legalitätsprinzip entsprechen könnte. Die Finanzbehörden sind von Gesetzes wegen zur Umsetzung der Steuererhebung verpflichtet. Der Sanierungserlass bildet jedoch eine Ausnahme. Vielmehr wird eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift umgesetzt.

Demnach kann ein Erlass der Steuerschuld sich aber nur direkt aus der Anwendung der §§ 163, 227 AO ergeben. Jedenfalls sei es nicht im Verwaltungswege möglich, eine sachliche Unbilligkeit anzuordnen (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O.), obgleich sich diese anhand der Einzelfallprüfung nicht ergibt. Weiterhin sei es der historische Wille des Gesetzgebers gewesen, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen durch die Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a. F. aufzuheben. An dieser Grundsatzentscheidung habe sich bisher nichts geändert. Der Große Senat resümiert in seinem Beschluss (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O.), dass sich der Gesetzgeber durchaus (wieder) einer anderen Grundsatzentscheidung anschließen kann, wonach aus wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Interessen eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gewährt wird.

Es mag nicht verwundern, dass die derzeitige Verunsicherung groß ist, wie Sanierungsgewinne zukünftig steuerlich zu behandeln sind. Nach dem Beschluss des Großen Senats darf der Ökonom fragen, cui bono? Der Jurist mag hierauf antworten, der Gesetzmäßigkeit!

Es lassen sich gute ökonomische Gründe finden, wieso es sinnvoll erscheint, dass sich der Staat über einen Erlass der Steuern an der Sanierung von Unternehmen beteiligt. Hierbei dürften vor allem arbeitsmarktpolitische Interessen in den Vordergrund gestellt werden.

Daneben dürfte es aus volkswirtschaftlichen Gründen auch ein Interesse geben, Erleichterungen zu gewähren, sodass sich ein Unternehmen aus einer Krisensituation schnell wieder erholt und sich damit auch über die erwirtschafteten Gewinne an der Finanzierung des Staatshaushalts beteiligt.

Unter welchen Voraussetzungen in Zukunft eine abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 bzw. ein Erlass der Ertragsteuern auf den Sanierungsgewinn nach § 227 AO im Einzelfall aus sachlichen oder persönlichen Gründen noch möglich ist, ist vollkommen offen. Der Große Senat des BFH hat dazu nichts Konkretes ausgeführt außer der negativen Abgrenzung, dass der Sanierungsgedanke kein sachlicher Grund mehr sein kann. Die Finanzverwaltung hält sich in diesem Zusammenhang begreiflicherweise zurück (vgl. Brack, 2017, persönliches Interview).

Inzwischen hat der Gesetzgeber gehandelt und auf Vorschlag des Bundesrats neue Vorschriften zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht in das dafür eigentlich nicht vorgesehene Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (Lizenzstrankengesetz) aufgenommen. Diese Vorschriften sehen eine Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach vorrangiger Verrechnung mit Verlusten vor, wenn die Schulden nach dem 08.02.2017 – dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Beschlusses – erlassen wurden. Allerdings enthalten die Anwendungsvorschriften zu dieser Steuerbefreiung keine detaillierten Regelungen zum Übergang von der beanstandeten Verwaltungsanweisung auf das Gesetz. § 52 Abs. 4a EStG-E nimmt lediglich Schuldnerlasse nach dem 08.02.2017 von der gesetzlichen Regelung aus, „wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Abs. 1 Satz 2 und den §§ 222, 227 AO zu gewähren sind“ (BT-Drucks. 18/12128, S. 18). Die Entwurfsbegründung geht insoweit noch von einem Wahlrecht aus, das vom Wortlaut der Vorschrift nicht bestätigt wird. Weitere Fallvarianten wurden nicht behandelt.

Als problematisch erweist sich unter anderem § 3c Abs. 4 EStG-E, nach dem Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem steuerfreien Sanierungsgewinn stehen, nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind. Dies führt in der Praxis zu Abgrenzungsproblemen und verteuert die Sanie-

rungsberatung deutlich. Eigentlich müsste allen Beteiligten an einer bestmöglichen Betreuung der Sanierung gelegen sein, um deren Erfolgsaussichten zu erhöhen. Die weite zeitliche Geltung vergrößert die Probleme.

Am 27.04.2017 fand die 2./3. Lesung zum Lizenzschrankengesetz statt. Zeitgleich veröffentlichte das BMF – wohl in der Gewissheit, dass es zu einer Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne von Gesetzes wegen kommt – ein Schreiben, das mit fünf Punkten vertrauensschützende Übergangsregelungen anordnet (vgl. Anhang II). Bei dieser Übergangsregelung, die ebenso wie das Gesetz kein Wahlrecht vorsieht, nach alter oder neuer Rechtslage behandelt zu werden, geht das BMF offenbar davon aus, dass der missbilligte Sanierungserlass günstiger als die gesetzliche Neuregelung ist. Denn in Fällen, in denen der Forderungsverzicht vor dem 08.02.2017 endgültig vollzogen oder eine verbindliche Auskunft bzw. Zusage vor diesem Zeitpunkt erteilt wurde, ist der Sanierungserlass weiter anzuwenden. Bei einer solchen nach dem 08.02.2017 verfügten Auskunft oder Zusage verzichtet die Verwaltung auf die Rücknahme des dem Steuerpflichtigen als rechtswidrig bekannten Verwaltungsakts (§ 130 Abs. 2 Nr. 4 AO), wenn der Forderungsverzicht bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde: Ein „unwürdiges rat race“ (Kahlert, 2017, persönliches Interview) um die Anwendung des Sanierungserlasses oder ein verkapptes Wahlrecht? Beides ist höchst fragwürdig, denn der Verwaltung ist es verwehrt, Steuerbefreiungen nach eigenen Vorstellungen zu bewirken (vgl. BFH v. 07.11.1996, IV R 69/95, BStBl. II 1997, S. 245 ff.). In allen übrigen Fällen sind Sanierungserlasse bis zum Inkrafttreten des Gesetzes unter Widerrufsvorbehalt zu stellen. Dieses Inkrafttreten aber kann sich hinauszögern, weil der Gesetzgeber die Steuerbefreiung unter den Vorbehalt einer beihilferechtlichen Genehmigung durch die EU-Kommission gestellt hat.

Fraglich ist, ob die schnelle Reaktion – bei allen Zweifelsfragen im Detail – für Sanierungsfälle eine grundsätzlich hilfreiche Lösung schafft. Gleichwohl: Der BFH hat grundlegend ausgeführt, dass die Finanzverwaltung ohne Prüfung einer konkreten Unbilligkeit im Einzelfall nicht von den gesetzlichen Regelungen abweichen darf. Dem steht Art. 20 Abs. 3 GG entgegen. Diese Vorgaben lassen sich nicht auf den Sanierungserlass begrenzen. Sie gelten für alle Fälle, in denen die Finanzverwaltung im Wege der Auslegung versucht, eine zu weitgehende Gesetzesnorm auf ein sinnvolles Maß zu begrenzen. Hieraus entstehen zwei grundlegend neue Herausforderungen: Einerseits muss damit gerechnet werden, dass in entsprechenden

Fällen die Frage aufgeworfen wird, ob der jeweils einschlägige Erlass der Finanzverwaltung eine ausreichende Rechtsgrundlage hat. Andererseits muss der Gesetzgeber im Rahmen von Gesetzgebungsverfahren viel sorgfältiger prüfen, inwieweit die Regelung nicht über das tatsächlich Gewollte hinausgeht. Andernfalls können diese künftig nur mithilfe einer Billigkeitsprüfung im Einzelfall eingeschränkt werden.

Der Beschluss des Großen Senats des BFH bringt eine Selbstverständlichkeit zum Ausdruck. Gleichwohl führt er in der Praxis zu erheblichen Rechtsanwendungsproblemen und wird die Arbeit von Gesetzgeber, Finanzverwaltung, Finanzgerichten, Steuerpflichtigen und deren steuerlichen Beratern nicht vereinfachen. Der Gesetzgeber wird damit zu noch komplexeren Regelungen gezwungen.

2.2. Gewerbesteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Bereich der Gewerbesteuer steht allein im Ermessen der heheberechtigten Gemeinde, die für die Stundung und den Erlass der Gewerbesteuer zuständig ist (vgl. Anhang I, Rn. 15). Das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (das im Rahmen einer Übergangsregelung Vertrauensschutz genießt, vgl. Anhang II) hat somit keine direkte Auswirkung auf die Gewerbesteuer. Gerade bei der Sanierung von Unternehmen mit zahlreichen, gegebenenfalls bundesweit verschiedenen steuerlichen Betriebsstätten führt dies zu erheblichen Problemen. Denn auch nach Auffassung des BFH stand es alleine in der Entscheidung der jeweiligen Gemeinde zu prüfen, ob diese die Gewerbesteuer auf einen Sanierungsgewinn festsetzt und erhebt. Insbesondere war anerkannt, dass die heheberechtigte Gemeinde nicht an eine vorherige Entscheidung der Finanzbehörde in einem konkreten Fall gebunden war (vgl. BFH v. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.). Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ergibt sich grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamts. Entsprechend des Sanierungserlasses dürfen sie keine abweichende Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 S. 1 AO vornehmen. Vielmehr sind die Gemeinden dafür zuständig.

In der Praxis stieß der Autor in seiner Tätigkeit als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) bei einigen heheberechtigten Gemeinden (gerade solchen unter Haushaltssicherungsgesetz) auf erhebliche Probleme, einen Sanierungsgewinn

von der Erhebung der Gewerbesteuer freizustellen. Dabei reichte das Spektrum von kategorischer Weigerung bis hin zu komplizierten Abstimmungen (z. B. weil wechselnde politische Mehrheiten oder keine zeitnahe Sitzung des zuständigen Ausschusses vorlagen) in den jeweiligen zuständigen Gremien (z. B. die jeweiligen Ausschüsse wie Haupt- und Finanzausschuss).

Die Bundesregierung hat mit dem Ende des Jahres 2014 abgeschlossenen Gesetzgebungsverfahren zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur steuerlichen Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (in Kraft getreten am 30.12.2014) versucht, Abhilfe zu schaffen. Dazu wurde § 184 Abs. 2 S. 1 AO wie folgt gefasst:

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.

Zielsetzung war es dabei ausdrücklich, eine Klarstellung für Billigkeitsregelungen aus sachlichen Gründen auf dem Gebiet der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer insbesondere zur Festlegung des Steuergegenstands oder zur Gewinnermittlung i. S. des § 163 S. 1 AO zu treffen. Insofern sollte ausdrücklich die durch das BFH-Urteil vom 25.04.2012 (vgl. I R 24/11, a. a. O.) entstandene Rechtsunsicherheit beseitigt werden.

Die Gesetzesbegründung der Bundesregierung vom 13.05.2015 (Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Online: http://www.umwelt-online.eu/cgi-bin/parser/Drucksachen/drucknews.cgi?texte=0432_2D14&nkr=1 [abgefragt am 13.10.2016]) führt hierzu aus:

Es entspricht der langjährigen sachgerechten und bisher von keiner Seite in Frage gestellten Verwaltungspraxis, dass diese Billigkeitsregelungen auch bei der Festsetzung des GewSt-Messbetrags seitens der Landesfinanzbehörden Eingang finden, soweit dies darin nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist. Das BFH-Urteil vom 25.04.2012 – I R 24/11 könnte Zweifel an dieser Handhabung wecken. Mit der Änderung in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO werden diese Zweifel beseitigt. Sachliche Billigkeitsregelungen, die in allgemeinen Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung, einer obersten Bundesfinanzbehörde (BMF-Schreiben; vgl. BFH, Urteil vom 28.05.2002, BStBl. II S. 840) oder einer obersten Landesfinanzbehörde enthalten sind, fallen somit weiterhin in den Anwendungsbereich der Norm (ZollKodexAnpG, a. a. O.).

Damit kann ein BMF-Schreiben (z. B. der Sanierungserlass) die Finanzämter ermächtigen, Maßnahmen i. S. des § 163 S. 1 AO auch für den Gewerbesteuermessbetrag vorzunehmen (vgl. Hörster, 2014, S. 3096) und somit den Gemeinden hinsichtlich der Höhe der Gewerbesteuerfestsetzung verbindliche Vorgaben zu machen, sodass weitere (nachfolgende) Billigkeitsmaßnahmen seitens der Gemeinden (Stundung und/oder Erlass der festgesetzten Steuer) dann in der Regel nicht erforderlich werden. Allerdings – und auch darauf weist die Gesetzesbegründung der Bundesregierung ausdrücklich hin – entsteht dadurch keine Kompetenz, BMF-Schreiben zu erlassen, die sich alleine auf das Gebiet der Gewerbesteuer beziehen (vgl. 13.05.2015, Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, a. a. O.).

Ebenfalls beinhaltet die Neufassung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO keine Kompetenz für die Finanzämter, anstelle der Gemeinden über Stundung und Erlass zu entscheiden. Dies entspricht der Regelung im Sanierungserlass vom 27.03.2003, wonach insoweit die Gemeinden zuständig sind (vgl. Anhang I, Rn. 15). Der Sanierungserlass regelt indes bisher nicht die Zuständigkeit für Maßnahmen nach § 163 S. 1 AO i. V. m. § 184 Abs. 2 AO (Realsteuermessbeträge), die nach der gesetzlichen Neufassung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO nunmehr bei den Finanzämtern liegt (vgl. FG Düsseldorf v. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685 ff., nachgehend aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.).

Zwischenzeitlich hat die OFD Nordrhein-Westfalen mit Kurzinformation vom 06.02.2015 zur Gesetzesänderung Stellung genommen (vgl. OFD NRW, Kurzinfo GewSt Nr. 02/2015, abgedruckt in Anhang IV) und ausgeführt, dass die Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO zu keiner Änderung der Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen zur Gewerbesteuer bei Sanierungsgewinnen geführt hat und der Sanierungserlass keine Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO normiere. Damit wendet sich die OFD Nordrhein-Westfalen klar gegen die Rechtsauffassung des FG Düsseldorf in der Entscheidung vom 16.03.2011 (vgl. 7 K 3831/10 AO, a. a. O.).

Ob sich die restriktive Auffassung der OFD Nordrhein-Westfalen innerhalb der Finanzverwaltung in der Praxis durchsetzt, ist weiterhin fraglich. Tatsächlich ist zu prüfen, ob im Interesse

der sanierungsbedürftigen Unternehmen tatsächlich unmittelbar die neue Ermächtigung umzusetzen ist.

2.3. Verstoß gegen unionsrechtliches Beihilfeverbot

Die wohl größte Unwägbarkeit für die Sanierung von Unternehmen mittels des Sanierungsinstruments des Erlasses von Forderungen durch Gläubiger ist darin zu sehen, dass nach Art. 6 Abs. 2 RÜbStG (Lizenzstrankengesetz) die das Sanierungsprivileg betreffenden Vorschriften erst an dem Tag in Kraft treten, an dem die EU-Kommission durch Beschluss feststellt, dass diese Regelungen entweder keine staatliche Beihilfen i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen sind. Das vorrangige Problem ist daher die Unionsrechtskonformität des Sanierungsprivilegs und die Frage, ob § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E möglicherweise zur Beeinträchtigung des Wettbewerbs innerhalb des Europäischen Binnenmarktes führt und demnach eine nicht mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen könnte.

Obwohl seit der *Schumacker*-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) klar ist, dass das Unionsrecht bei der Anwendung und der Auslegung des nationalen Steuerrechts zu berücksichtigen ist (vgl. 14.02.1995, C-279/93, DB 1995, S. 407 ff.), ist die Bedeutung der europäischen Regelungen zu Beihilfen für das Steuerrecht nach Auffassung des Autors bislang nur wenig in das Bewusstsein der Steuerpflichtigen und deren Berater gelangt. Erst die Kommissionsentscheidung zur sogenannten Sanierungsklausel des § 8c KStG hat die Bedeutung des EU-Beihilferechts deutlich gemacht (vgl. EuG v. 18.12.2012, Rs. T-205/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=132042&pageIndex=0&dclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]).

Ausgangspunkt für EU-rechtliche Vorgaben ist Art. 107 Abs. 1 AEUV. Danach 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. Dazu gibt es zwischenzeitlich eine umfangreiche Rechtsprechung des EuGH. Die wesentliche Rechtsprechung hat die Kommission im Entwurf einer Mitteilung kommentarartig zusammengefasst (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum

Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 (1) AEUV. Online: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_de.pdf [abgefragt am 01.10.2015]).

Für die Bejahung der Gewährung einer Beihilfe i. S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist eine positive Mittelübertragung nicht erforderlich. Ausreichend ist der Verzicht auf Einnahmen, die allenfalls an den Staat gezahlt worden wären. Einnahmeverluste aus Steuer- und Abgabebefreiungen oder -ermäßigungen sind damit als Beihilfe anzusehen (vgl. EuGH v. 09.10.2014, C-522/13. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=158425&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]; EuGH v. 24.01.2013, C-73/11 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=132763&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]).

Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt weiterführend aber auch eine Begünstigung bestimmter Unternehmen. Allgemeine Maßnahmen, die effektiv allen in einem Mitgliedstaat tätigen Unternehmen in gleicher Weise offenstehen, sind damit nicht selektiv (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, P Oy, DStRE 2013, S. 1078 ff.). Selektiv sind dagegen sowohl Maßnahmen, welche dem Gesetzeswortlaut nach nur auf bestimmte Unternehmen Anwendung finden (sogenannte de jure-Selektivität) als auch Maßnahmen, welche zwar dem Gesetzeswortlaut nach auf alle Unternehmen Anwendung finden, tatsächlich aber eine bestimmte Gruppe von Unternehmen begünstigen (de facto-Selektivität). Ob insbesondere eine steuerliche Maßnahme selektiv ist, wird von Rechtsprechung und Kommission regelmäßig nach einem dreistufigen Schema geprüft (vgl. EuGH v. 15.11.2011, C-106/09 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=114241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]).

Erstens ist das Bezugssystem zu ermitteln. Zweitens ist festzustellen, ob die Maßnahme insoweit eine Abweichung von diesem System darstellt, als sie zwischen Wirtschaftsbeteiligten differenziert, die sich unter Berücksichtigung der inhärenten Ziele des Systems in einer vergleichbaren Sach- und Rechtslage befinden. Die Feststellung einer Abweichung indiziert zwar eine Selektivität, es ist aber drittens noch zu fragen, ob nicht die Maßnahme durch Natur

und inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt ist und deshalb nicht als selektiv anzusehen ist.

Legt man die vom EuGH entwickelte dreistufige Selektivitätsprüfung zugrunde, so treten gerade für die Beratungspraxis bedeutsame Unsicherheiten zutage. Danach stellt sich das Sanierungsprivileg als Ausnahme der Regelbesteuerung dar. Es kommt dann auf die Frage an, ob die Ausnahme durch die innere Natur des deutschen Steuersystems gerechtfertigt ist. Eine solche Rechtfertigung auf der dritten Stufe der Selektivitätsprüfung ist denkbar, aber keinesfalls gesichert.

Die EU-beihilferechtlichen Risiken hat auch der Bundesrat erkannt und will dem durch eine Notifizierung der Neuregelung vorbeugen. Deshalb bindet Art. 3 RÜbStG den Zeitpunkt des (rückwirkenden) Inkrafttretens der Regelung an die beihilferechtliche Genehmigung der EU-Kommission. Damit entsteht zwar eine Phase der Rechtsunsicherheit, aber der individuelle Schaden wäre deutlich größer, wenn Bund und Länder die Augen vor dem Beihilferecht verschlossen und erst nach einigen Jahren in einem Vertragsverletzungsverfahren sich die Freistellung des Sanierungsgewinns rückwirkend als unionsrechtswidrig entpuppte.

2.4. Einordnung der Umsatzsteuer in die Unternehmenssanierung

Die in der Literatur diskutierten Sanierungsgewinne betreffen ausschließlich die Folgen für die Ertragsteuern. In derartigen Fällen wird daher häufig der Weg des Sanierungserlasses besprochen. Keine Rechtssicherheit bietet der Sanierungserlass als auch das Sanierungsprivileg des § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E hinsichtlich der Folgen für die Umsatzsteuer. Für diese Steuerart gibt es weder eine gesetzliche Vorschrift, noch die Möglichkeit, den Sanierungserlass zur Anwendung zu bringen.

Grundsätzlich könnte sich eine Begründung des Erlassantrags für die Umsatzsteuer an derjenigen für die Ertragsteuern gemäß Sanierungserlass anlehnen. Der Autor vertritt die Position, dass eine Erfolgsaussicht gegenwärtig als gering eingestuft werden muss, da weder die Rechtsprechung, noch die Literatur diesen Weg unterstützen. Zudem sind die Ausführungen zum Sanierungserlass eindeutig auf die Ertragsteuern begrenzt (vgl. z. B. Crezelius, 2013, S. 48).

Eine Alternative im Sanierungsprozess könnte – aus theoretischer Sicht – eine frühzeitig gestellte verbindliche Auskunft (§ 89 AO) darstellen. Aufgrund der Gebührenpflicht und des häufig engen Zeitfensters wird die verbindliche Auskunft im Ergebnis jedoch nicht zum Erfolg im Sinne einer Sanierung führen (vgl. Eilers und Bühring, 2012, S. 52).

Umsatzsteuerliche Folgen ergeben sich in Sanierungsfällen immer, wenn Gläubiger auf ihre Forderungen gegenüber dem zu sanierenden Schuldner verzichten.

Die zivil- und umsatzsteuerlichen Folgen eines Forderungsverzichts bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen stellen sich wie folgt dar: Der Erlassvertrag ist zivilrechtlich zwingend zwischen Gläubiger und Schuldner abzuschließen. Sobald der Vertrag wirksam ist, erlischt das Schuldverhältnis. Der Forderungsverzicht bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen führt zivilrechtlich einerseits zum Erlass der Nettoforderung, andererseits umfasst der Erlass auch die vormals in Rechnung gestellte Umsatzsteuer.

Der Erlass der Umsatzsteuer führt steuerlich nicht zu einem Ertrag. Nach dem Umsatzsteuergesetz ändert sich die Bemessungsgrundlage auf EUR 0. Die Bemessungsgrundlage ist durch den Erlass der gesamten Forderung insgesamt weggefallen. Da sich durch den Erlassvertrag gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 UStG die Bemessungsgrundlage für das Schuldnerunternehmen geändert hat, ist die Vorsteuer beim Schuldnerunternehmen zu korrigieren. § 17 UStG ist somit eine Regelung für die Änderung von in vergangenen Besteuerungszeiträumen der Festsetzung zugrunde liegenden Steuer- oder Vorsteuerbeträgen. § 17 UStG gelangt immer dann zur Anwendung, wenn bestimmte Voraussetzungen der Höhe nach nicht abschließend im Zeitpunkt der Leistungserbringung verwirklicht werden. Unter der Annahme der Regelbesteuerung muss das Schuldnerunternehmen dann die von ihm bereits geltend gemachte Vorsteuer nicht nur berichtigen, sondern auch die Vorsteuer zurückzahlen. Analog muss auch das Gläubigerunternehmen seine zuvor gemeldete Umsatzsteuer korrigieren; die zuvor gemeldete und abgeführte Umsatzsteuer wird danach vom Finanzamt erstattet.

Der Forderungsverzicht führt beim Schuldnerunternehmen zu einem Liquiditätsabfluss in Höhe der zu korrigierenden Vorsteuer und gefährdet gegebenenfalls den Sanierungsprozess. Bei einer beispielhaften Bruttoforderung von EUR 1,19 Mio. und einem Steuersatz von 19 %

muss das Schuldnerunternehmen 15,97 % (EUR 190.000) der Bruttoforderung als Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Finanzamt aufwenden.

Insofern ist zu erörtern, welche Gestaltungsspielräume das zu sanierende Schuldnerunternehmen nutzen kann, um diese Rückzahlungsverpflichtung möglicherweise zu vermeiden.

2.5. Schenkungsteuer beim Forderungsverzicht im Sanierungsfall

Es stellt sich die Frage, ob ein im Rahmen einer Sanierungsmaßnahme zugunsten einer Kapitalgesellschaft ausgesprochener Forderungsverzicht den Tatbestand einer freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 8 ErbStG auslösen kann.

Diese Vorschrift ist durch Art. 11 Nr. 2 des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 07.12.2011 (in Kraft getreten am 01.01.2012) angefügt worden. § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG fingiert eine Schenkung zwischen dem an eine Kapitalgesellschaft Leistenden und dem Kapitalgesellschafter, dessen Anteile an der Gesellschaft durch die Leistung im gemeinen Wert steigen. Die Regelung will vom Gesetzgeber als missbräuchlich angesehene und im Anschluss an die BFH-Rechtsprechung (vgl. 07.11.2007, II R 28/06, BStBl. II 2008, S. 258 ff.; 09.12.2009, II R 28/08, BStBl. II 2010, S. 566 ff.) ermöglichte Gestaltung sogenannter disquotaler Einlagen begegnen (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des BeitrRLUmsG v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7524, S. 6 und 21 f.). § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG stellt klar, dass dies auch für Wertschöpfungen gilt, die auf Vermögensverschiebungen zwischen Kapitalgesellschaften (z. B. innerhalb eines Konzerns) zurückzuführen sind, soweit an diesen Gesellschaften nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Teilen beteiligt sind.

§ 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG sollte eine Besteuerungslücke schließen, indem er eine überproportionale Einlage des Schenkers der Direktzuwendung durch den Schenker an den Gesellschafter gleichstellt. Allerdings besitzt der Wortlaut des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG eine überschießende Tendenz, indem er nicht nur Mitgesellschafter, sondern auch Dritte als Zuwendende erfasst und jede Art von Leistung ausreichen lässt. Dadurch könnte auch ein zu Sanierungszwecken vorgenommener Forderungsverzicht von Gläubigern (vgl. Kahlert und Schmidt, 2012, S. 1208) oder eine zu diesem Zweck getätigte Schuldübernahme durch einen Mitgesellschafter (vgl. Ebbinghaus et. al., 2013, S. 1374 ff.) zu einer schenkungsteuerpflichtigen freigebigen

Zuwendung führen. Der gleichlautende Ländererlass vom 14.03.2012 spricht derartige Fälle nur eingeschränkt an. Darin empfiehlt die Finanzverwaltung, einen Forderungsverzicht von Gesellschaftern quotal durchzuführen, indem der verzichtende Gesellschafter im ersten Schritt einen Teil seiner Forderung zunächst an den Mitgesellschafter zum Verkehrswert verkauft, um dann in einem zweiten Schritt gemeinsam beteiligungsproportional auf die Forderungen zu verzichten (vgl. Anhang III, Rn. 3.3.6.).

Es ist zu befürchten, dass die Finanzbehörden den direkten (disproportionalen) Forderungsverzicht eines Mitgesellschafters nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG als steuerbar ansehen werden.

3. Erkenntnisinteresse und Zielsetzung der Arbeit

Eine Unternehmenskrise ereignet sich in der Regel nicht plötzlich und ohne Vorankündigung. Sie ist häufig Resultat des Zusammentreffens vieler kleiner Krisen und das Ergebnis alter, nicht vollständig bewältigter Probleme. Intern führen oft Fehlentscheidungen der Unternehmensführung in eine Krisensituation. Die Gründe hierfür sind vielfältig: falsche Akquisitionen, Führungsfehler oder unausgewogene Finanzierungsstrukturen, aber auch externe Faktoren wie konjunkturelle Entwicklungen, die Volatilität von Rohstoff- und Währungspreisen oder Gesetzesänderungen. Das Erkennen und Eingestehen von betriebswirtschaftlichen Krisensituationen ist die erste und schwierigste Aufgabe eines Unternehmers, wenn er Unternehmenskrisen bewältigen will. Denn es handelt sich um eine Ausnahmesituationen, denen selbst eine ansonsten gute Geschäftsführung oftmals aufgrund mangelnder Erfahrung nur selten gewachsen ist. Aufgrund der Praxiserfahrung des Autors als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) sind dafür im Wesentlichen zwei Sachverhalte ursächlich. Im ersten Fall wird die Kommunikation der Krisensituation von der Unternehmensführung aus Imagegründen häufig so lange unterdrückt, dass eine adäquate Gesundung des Unternehmens kaum noch möglich ist; Marktanteile sind dann häufig erodiert, das Eigenkapital verbraucht, wichtige Mitarbeiter haben das Unternehmen verlassen. Frisches Kapital für eine Sanierung und Fortführung des Unternehmens wird sich in solchen Fällen nur selten finden. Im zweiten Fall liegen die Probleme oft an der mangelnden Fähigkeit, Ursachen richtig zu identifizieren. Insbesondere die Verschlechterung betriebswirtschaftlicher Kennzahlen wird singulären Ereignissen zugeordnet, nur die strukturellen Probleme werden nicht erkannt oder falsch interpretiert. Notwendige Korrekturmaßnahmen bleiben aus. Unternehmen gleiten so von einer strategischen in eine operative Krise. Zahlungsmittelengpässe sind die Folge. Häufig wird diese Krisensituation zusätzlich durch die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise, „die 2007 als Immobilienkrise auf dem Subprime-Markt in den USA begann“ (Bundeszentrale für politische Bildung. Online: <http://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/globalisierung/52584/finanz-und-wirtschaftskrise> [abgefragt am 13.09.2016]), verstärkt. Ungünstige Bilanzkennzahlen führen aufseiten der Kreditinstitute zu einem schlechteren Ratingergebnis und trotz ausreichend vorhandener Mittel am Finanzmarkt zu einer zurückhaltenden Kreditvergabe. Oft genügen dann schon weitere Krisenverstärker wie saisonale Umsatzrückgänge oder zunehmender Wettbewerb, um aus einer Ergebniskrise eine Liquiditätskrise werden zu lassen.

Mit entsprechenden Maßnahmen wie Landesbürgschaften oder verlängerter Kurzarbeit hat der Gesetzgeber im Jahr 2009 während der letzten Wirtschaftskrise viel zur Krisenbewältigung beigetragen. Gleichwohl war frühzeitig erkennbar, dass die Weltwirtschaftskrise weitere Auswirkungen nach sich ziehen wird. Um den Wirtschaftsstandort Deutschland zu stärken, hat der Gesetzgeber daher vorausschauend am 01.03.2012 das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen ratifiziert, mit dem die Sanierung von Unternehmen in Deutschland gefördert werden soll.

Gleichwohl gibt es für die Besteuerung im Sanierungs- und Insolvenzverfahren nach wie vor kein in sich geschlossenes und systematisches Regelwerk. Sowohl in der Insolvenzordnung als auch im allgemeinen oder besonderen Steuerrecht sind Regelungen darüber enthalten, wie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf die materielle Besteuerung und das Besteuerungsverfahren wirkt.

Laut § 251 Abs. 2 S. 1 AO haben die Vorschriften der Insolvenzordnung Vorrang gegenüber den Vollstreckungsvorschriften der Abgabenordnung. Demnach können alle Steuerforderungen gegen den Insolvenzschuldner oder die Insolvenzmasse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach den Regeln des jeweils anzuwendenden Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden (vgl. BFH v. 17.12.1998, VII R 47/98, BStBl. II, 1999, S. 423). Das bedeutet jedoch nicht, dass das Insolvenzrecht generell dem Steuerrecht vorgeht.

Zwischen Insolvenz- und Steuerrecht besteht eine wechselseitige Abhängigkeit. Durch das Steuerrecht wird die Entstehung und Höhe der Steuerforderung geregelt. Im Gegensatz dazu legt das Insolvenzrecht fest, in welcher Weise die Steuerforderung in der Insolvenz zu befriedigen ist.

Die Besteuerungsfragen in der Krise und Insolvenz sind vielfältig, da bereits das Steuerrecht in der laufenden Besteuerung von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften zu einer komplexen und mitunter unübersichtlichen Rechtsanwendung führt. Die Bestandsaufnahme zum Zustand des Insolvenzsteuerrechts kann daher nicht positiv ausfallen, solange systematische Regelungen weder in der Insolvenzordnung, noch im Steuerrecht enthalten sind (vgl. Uhländer und Steinbeck, 2014, S. 344, 417 ff.).

Der Autor vertritt folgende Meinung: Der vom BMF zur Rechtfertigung des Steuererlasses vom 27.03.2003 heraufbeschworene Zielkonflikt der Insolvenzordnung im Rahmen der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen in den einzelnen Steuergesetzen kann nicht durch den Vorrang insolvenzrechtlicher Normen gelöst werden. Dies ist nur durch steuerrechtliche Maßnahmen möglich. In der Reform des Insolvenzrechts wird nicht auf die steuerrechtlichen Folgen der Insolvenz eingegangen. Bis heute sind viele Fragen in diesem Zusammenhang nicht eindeutig geklärt.

Die geringe Dichte von gesetzlichen Regelungen und die daraus resultierende Fülle von Rechtsprechung machen es dem Rechtsanwender außerordentlich schwer, die ihm vorliegenden Lebenssachverhalte rechtssicher zu subsumieren. Aktuelle Gesetzesvorhaben und eine sich verschärfende Rechtsprechung führen dazu, dass die Bemühungen zur Sanierung von Unternehmen nicht nur gefährdet werden, sondern durch die Einführung eines Fiskusprivilegs gänzlich infrage gestellt werden müssen.

Der Mangel eines eigenen Sanierungssteuerrechts ist seit Jahren Gegenstand der wissenschaftlichen Literatur (vgl. z. B. Töben, 2010, S. 249 ff.; Kanzler, 2003, S. 481 ff.). Im Kern geht es darum, dass Krisenunternehmen nicht mehr über die notwendige Leistungsfähigkeit verfügen, um aus steuerlichen Gewinnen Steuern bezahlen zu können. Im Übrigen stellen diese Sanierungsgewinne regelmäßig Scheingewinne dar, die bei Krisenunternehmen weder zu einem Liquiditätszufluss, noch zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen.

Das Dissertationsvorhaben mit dem Titel *Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen vor dem Hintergrund des bestehenden Zielkonflikts zwischen Insolvenz- und Steuerrecht* befasst sich mit den steuerlichen Aspekten der Restrukturierung und Sanierung von Unternehmen. Dabei werden die aktuellen Entwicklungen im Bereich der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen umfassend erörtert und die Notwendigkeit der gesetzlichen Regelung eines dogmatisch einheitlichen und interessengerechten Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts aufgezeigt, damit die Sanierung von Unternehmen nicht an steuerlichen Vorschriften scheitert.

Das Dissertationsvorhaben eröffnet außerdem die Möglichkeit, die für das Inkrafttreten der Neuregelung des § 3a EStG-E, § 7b GewStG (Sanierungsprivileg) notwendige Vereinbarkeit mit dem europäischen Beihilferecht zu klären.

Dabei ist die Dissertation ein Versuch, ausgewählte praxisrelevante Fragestellungen zu erkunden, den bisherigen Stand von Rechtsprechung und Literatur zu dokumentieren, die erhobenen Expertenmeinungen zu analysieren und zu diskutieren, den eigenen Standpunkt des Verfassers darzulegen und Vorschläge zur Weiterentwicklung des Insolvenzsteuerrechts zu machen. Auch ist es das Ziel, Felder zu erörtern, die bisher, soweit ersichtlich, zum Teil nachlässig behandelt wurden, obwohl sie durchaus einer Erörterung bedürfen. Aber alles Recht wird nie abschließend aufgeschrieben sein. In diesem Sinne lassen Sie dem Autor gerne unter schnelle@schnelle-hoelscher.de einen Hinweis zukommen, sollten Sie Erläuterungen zu einzelnen Problembereichen vermissen.

4. Stand der Forschung

Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen und die Neuregelung des Sanierungsprivilegs stehen ersichtlich in der Tradition der historischen Rechtsentwicklung, was sich nicht nur in der Beschränkung der Steuerbegünstigung auf den Schuldnerlass, sondern auch in der Übernahme der von der Rechtsprechung entwickelten Begriffe zeigt. Insoweit kann im Rahmen dieser Untersuchung auf die Judikatur zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. der zur Sanierung ergangenen Verwaltungsanweisungen und Literaturmeinungen zurückgegriffen werden.

Ausgehend von der Gesetzesbegründung im Rahmen der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. war in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und in der Literatur ein Streit über die Frage entbrannt, ob das BMF durch den Sanierungserlass gegen den Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes verstoßen hat, dem sämtliches Handeln der Verwaltung unterliegt.

Mit Urteil vom 12.12.2007 stellte der I. Senat des FG München fest, dass die steuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen auf der Grundlage des Sanierungserlasses eine Verwaltungspraxis darstelle, der jegliche gesetzliche Grundlage fehle und die damit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße (vgl. 1 K 4487/06, EFG 2008, S. 615 ff.). Die Freistellung in § 3 Nr. 66 EStG a. F. habe zuletzt durch die grundsätzlich uneingeschränkte Möglichkeit des Verlustvortrags zu einer Doppelbegünstigung von Sanierungsgewinnen geführt, die der Gesetzgeber durch die Streichung der Norm künftig habe verhindern wollen. Dies schließe nach Wegfall des § 3 Nr. 66 EStG a. F. jede abweichende, auch den Steuerpflichtigen begünstigende Handhabung aus. Vielmehr habe der Gesetzgeber durch die Insolvenzordnung einen Weg vorgegeben, wie er Fälle der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit gelöst sehen möchte. Im Übrigen könne die Finanzverwaltung allein im Rahmen der insolvenzrechtlichen Schuldenbereinigungsverfahren auf tatbestandlich verwirklichte Steuerforderungen verzichten. Dies liege darin begründet, dass der Konflikt zwischen Wertungen des Insolvenzrechts und dem materiellen Steuerrecht vorrangig zugunsten des Insolvenzrechts aufzulösen sei.

Das Sächsische FG schloss sich der Argumentation des I. Senats des FG München in mehreren Entscheidungen an (vgl. 14.03.2013, 5 K 1113/12, DStR 2014, S. 190 ff.; 24.04.2013, 1 K 759/12, NZI 2014, S. 47 ff.). Der V. Senat des Sächsischen FG argumentiert, der Steuerpflich-

tige sei unter Geltung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. durch die Möglichkeit der Verrechnung laufender Verluste mit positiven Einkünften und die – den allgemeinen Regeln des Steuerrechts widersprechende – Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns doppelt begünstigt gewesen. Diese Doppelbegünstigung habe der Gesetzgeber durch die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. ausdrücklich beseitigen wollen. Daraus folgert der V. Senat des Sächsischen FG weiter, dass die gesetzgeberische Entscheidung außer Kraft gesetzt werde, wenn nun Steuern auf Sanierungsgewinne nach dem Sanierungserlass im Billigkeitswege erlassen oder abweichend festgesetzt würden. Der V. Senat weist indes selbst darauf hin, dass ein Steuererlass nach dem Sanierungserlass nur in Betracht kommt, soweit ein Sanierungsgewinn nicht durch Verrechnung mit vorhandenen Verlusten ausgeglichen wird, sodass eine Doppelbegünstigung des Steuerpflichtigen, die nach dem Willen des Gesetzgebers ausgeschlossen werden sollte, unter Anwendung des Sanierungserlasses von vornherein nicht in Frage kommt (vgl. Sächsisches FG v. 14.03.2013, 5 K 1113/12, a. a. O.).

Der I. Senat des Sächsischen FG hebt in seiner Entscheidung vom 24.04.2013 insbesondere hervor, dass eine Verwaltungspraxis contra legem in Form einer vom Willen des Gesetzgebers abweichenden Billigkeitsregelung auch nicht mit einem Zielkonflikt mit dem neuen Insolvenzrecht gerechtfertigt werden könne (vgl. 1 K 759/12, a. a. O.). Vielmehr sei der Konflikt zwischen den Wertungen des Insolvenzrechts und dem materiellen Steuerrecht – wie auch bereits das FG München (vgl. 12.12.2007, K 4487/06, a. a. O.) entschieden habe – zugunsten des Insolvenzrechts aufzulösen.

Der VIII. Senat des BFH schloss sich der vorstehend wiedergegebenen Auffassung zwar nicht an. Im Rahmen seiner nur die Kosten des Verfahrens betreffenden Entscheidung vom 28.02.2012 führte er indes nach summarischer Prüfung aus, die Auffassung, dass ein Wille des Gesetzgebers zur generellen Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen angesichts der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. nicht angenommen werden könne, sei nicht von vornherein abzulehnen (vgl. VIII R 2/08, NV, DStR 2012, S. 943 ff.).

Den seitens des FG München und des Sächsischen FG geäußerten Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses tritt der VII. Senat des FG Düsseldorf in seinem Urteil vom 16.03.2011 ausdrücklich entgegen (vgl. 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685 ff., nachgehend aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.).

Er stellt fest, dass der Gesetzgeber durch die Abschaffung des Steuerprivilegs für Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. keineswegs habe zum Ausdruck bringen wollen, dass für den Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne kein Raum mehr sei. Vielmehr bestehe nach dieser gesetzgeberischen Entscheidung eine Notwendigkeit, durch Verlustabzüge nicht vollständig ausgeglichene Sanierungsgewinne im Wege einer abweichenden Steuerfestsetzung und/oder im Wege des Erlasses steuerrechtlich außer Acht zu lassen, um den Sanierungserfolg nicht zu gefährden.

Das Urteil des FG Niedersachsen vom 31.01.2012 (vgl. 8 K 34/09, EFG 2012, S. 1523 ff.) geht mit der Entscheidung des FG Düsseldorf (vgl. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, a. a. O.) konform. Laut VIII. Senat tangiere die Auffassung der Finanzverwaltung nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Demnach können Steuern auf Sanierungsgewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen im Rahmen des Sanierungserlasses anfallen. Mit Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. zum 01.01.1998 durch den Gesetzgeber wurde aber nicht die Erlassmöglichkeit für Sanierungsgewinne beseitigt. Zuvor war die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1997 spezialgesetzlich geregelt. Vielmehr stellt die (vollständige) Steuerbefreiung einen Ausgleich für nicht abziehbare Verluste dar. Seit Einführung eines unbegrenzten Verlustvortrages sei dieser (vollständige) Ausgleich jedoch nicht mehr gerechtfertigt. Das Gesetz erlaubt aber Stundungs- und Erlasswege für einzelne persönliche oder sachliche Gründe. Gleichwohl findet sich in der Begründung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (vgl. 30.03.2007, BR-Drucks. 220/07. Online: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2007/0220-07.pdf> [abgefragt am 31.10.2016]), dass nach dem Sanierungserlass von der Besteuerung von Sanierungsgewinnen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege abgesehen werden könne. Voraussetzung ist, dass sie nicht mit Verlustvorträgen verrechnet werden können.

Auch der VI. Senat des FG des Landes Sachsen-Anhalt vertritt in seinem Urteil vom 14.11.2013 die Auffassung, dass der Gesetzgeber mit der Streichung des § 3 Nr. 66 a. F. nicht habe zum Ausdruck bringen wollen, dass es für Sanierungsgewinne keine Erlassmöglichkeit geben solle (vgl. 6 K 1267/11, EFG 2014, S. 721 ff.). Insbesondere habe das BMF zumindest vom Grundsatz her keine Verwaltungspraxis contra legem eingeführt, indem es durch den Sanierungserlass unter bestimmten Voraussetzungen Sanierungsgewinne von der Ertragsbesteuerung ausgenommen hat.

Der X. Senat des FG Münster trifft in seinen Urteilen vom 14.09.2011 bzw. vom 22.05.2013 zwar keine ausdrückliche Aussage zur Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses (vgl. 10 K 3755/08 K, NV) – es erfolgte eine Zurückweisung durch den BFH (vgl. 17.07.2012, I B 155/11 und das erneute Urteil des FG Münster v. 22.05.2013, 10 K 2866/12 K. Online: https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2013/10_K_2866_12_K_Urteil_20130522.html [abgefragt am 13.10.2016], das derzeit nunmehr wiederum als Revisionsverfahren beim BFH unter dem Az. I R 52/14 anhängig ist). Das Gericht unterstellt diese jedoch offenbar, da der Senat das Vorliegen der im Sanierungserlass aufgeworfenen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen prüft. In diesem Zusammenhang verweist der Senat ausdrücklich auf das Bedürfnis zur Gewährung der Steuerfreiheit, soweit nach Ausschöpfung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten ein Sanierungsgewinn verbleibt, und geht damit von dem Nichtvorliegen einer Doppelbegünstigung aus.

Der X. Senat des BFH hatte zur Frage der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses zunächst nur in einem obiter dictum Stellung genommen. Nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. werden in seinem Urteil vom 14.07.2010 die persönlichen oder sachlichen Härtefälle in Einzelfällen im Stundungs- und Erlasswege betont (vgl. X R 34/08, BStBl. II 2010, S. 916 ff.). Wenn die Einziehung der Steuer dem Gesetz entspreche, ist ein Erlass aus sachlichen Gründen möglich. Sie erscheint jedoch unbillig, da sie infolge eines Gesetzesüberhangs den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufe. Billigkeit wird als die Gerechtigkeit des Einzelfalls verstanden. Demnach habe der Gesetzgeber die mit der Einziehung der Steuer verbundene Härte nicht bewusst in Kauf genommen. Zudem werde durch die Billigkeitsmaßnahme die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen nicht außer Kraft gesetzt. Für einen Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit hätte der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage, hätte er sie geregelt, im Sinne des vorgesehenen Erlasses entscheiden müssen. Hinsichtlich des Sanierungserlasses betonte der X. Senat, dass die Auffassung der Finanzverwaltung nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung tangiere. Demnach können Sanierungsgewinne nach § 227 AO erlassen werden. Zwar habe der Gesetzgeber die Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a. F. aufgehoben, mit der die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gesetzlich geregelt wurde, jedoch nicht die Erlassmöglichkeit für Sanierungsgewinne. Durch die Steuerbefreiung sollen nicht abziehbare Verluste ausgeglichen werden können. Mit der Einführung eines unbegrenzten Verlustvortrags sei dieser Aus-

gleich jedoch nicht mehr gerechtfertigt. Der Gesetzgeber führt in seiner Begründung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 an, dass von der Besteuerung von Sanierungsgewinnen ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitsweg nach dem Sanierungserlass abgesehen werden könne (vgl. 30.03.2007, a. a. O.). Sanierungsgewinne dürfen dann aber nicht mit Verlustvorträgen verrechnet werden (vgl. BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.). In diesem Sinne wird die Auffassung des I. Senats des FG München (vgl. 12.12.2007, K 4487/06, a. a. O.) ausdrücklich zurückgewiesen. Dieser argumentiert, die Finanzverwaltung habe mit dem Sanierungserlass eine Verwaltungspraxis contra legem eingeführt (vgl. BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.).

In seinem Urteil vom 12.12.2013 bestätigte der X. Senat – erneut im Wege des obiter dictum – seine vorstehend wiedergegebene Auffassung (vgl. BFH, X R 39/10, ZIP 2014, S. 638 ff.).

In der Literatur wird die vom FG München (vgl. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, S. 615 ff.) und vom Sächsischen FG (vgl. 14.03.2013, 5 K 1113/12, DStR 2014, S. 190 ff.; 24.04.2013, 1 K 759/12, NZI 2014, S. 47 ff.) vertretene Meinung, der Sanierungserlass verstoße gegen den Vorbehalt des Gesetzes, nur von wenigen Stimmen geteilt. Der überwiegende Teil der Literatur vertritt die Auffassung, dass der Sanierungserlass rechtmäßig sei (vgl. Musil, 2015, § 4 EStG, Rn. 118; Braun und Geist, 2009, S. 2508 ff.; Gondert und Büttner, 2008, S. 1676 ff.; Frey und Mückl, 2010, S. 1193 ff.; Geist, 2008, S. 2658 ff.; Gragert, 2011, S. 1438 ff.; Kahlert, 2012, S. 944 ff.; Kanzler, 2008, S. 1116 ff.; Knebel, 2009, S. 1094 ff.; Krumm, 2012, S. 335 f.; Nosky und Hörner, 2012, S. 694 ff.; Olbing, 2010, S. 216; Seer, 2010, S. 306 ff.; Stangl, 2013, § 22 UmwStG, Rn. 57b; Steinhauß, 2010, S. 298 ff.; Töben, 2010, S. 249 ff.).

Wenige Autoren sind der Meinung, der Sanierungserlass verstoße gegen den Vorbehalt des Gesetzes (vgl. von Groll, 2011, § 227 AO, Rn. 32; Erhard, 2015, § 3 Nr. 66 EStG a. F., Rn. 3; Bareis und Kaiser, 2004, S. 1841 ff.).

Nur referierend stellen Loose (vgl. 2015, § 175 AO, Rn. 36; § 227 AO, Rn. 17, 85; § 251 AO, Rn. 121a) und Heinicke (vgl. 2015, S. 118 f.) das Rechtsproblem dar. Loose (vgl. 2015, a. a. O.) verweist dabei bezüglich des Erlasses etwaiger Sanierungsgewinne aufgrund eines Insolvenzplans oder aufgrund einer Restschuldbefreiung lediglich auf die Möglichkeit der Anwen-

dung des BMF-Schreibens vom 23.03.2003. Heinicke (vgl. 2015, a. a. O.) stellt dazu fest, dass das BMF mit dem Sanierungserlass bei unternehmensbezogener Sanierung weiterhin entsprechend § 3 Nr. 66 a. F. von einem allgemeinen Erlassgrund ausgeht, in Sonderfällen auch bei unternehmerbezogener Sanierung. Ein Erlass im Einzelfall sei dadurch auch bei unternehmerbezogener Sanierung nicht ausgeschlossen.

Die Literatur beurteilt auch die Frage der Qualifizierung des Sanierungserlasses als Beihilfe unterschiedlich. Der Sanierungserlass verstößt nach Reimer (vgl. 2011, S. 267) und Eicke (vgl. 2012, S. 131) aufgrund der Anwendbarkeit auf sämtliche Unternehmen nicht gegen das europäische Beihilfeverbot. Die Europäische Kommission muss laut de Weerth (vgl. 2014, S. 2485 ff.) und Gragert (vgl. 2013, S. 2142) und wegen der Vereinbarkeit des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 mit dem Beihilferecht keine Bedenken haben. Laut Hermann (vgl. 2003, S. 1078) hat die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach dem Sanierungserlass in Form einer steuerlichen Vergünstigung den Charakter einer Beihilfe. Kahn und Adam (vgl. 2008, S. 899) bzw. Wehner (vgl. 2012, S. 537) stimmen dem zu.

5. Forschungsfragen

Die erfolgreiche Sanierung eines Unternehmens ist ohne die erfolgreiche Lösung zahlreicher betriebswirtschaftlicher, zivilrechtlicher, arbeitsrechtlicher, insolvenzrechtlicher und steuerlicher Herausforderungen nicht möglich. Die Rechtsanwendung im Insolvenzsteuerrecht führt zu komplexen Fragestellungen, da systematische Regelungen weder in der Insolvenzordnung, noch im Steuerrecht enthalten sind. Bereits Eilers und Bühring (2012, S. 5) stellten daher fest, dass das Steuerrecht viele Sanierungstransaktionen erschwert und nicht erleichtert habe, zumal ein „kohärentes, abgestimmtes Sanierungssteuerrecht“ nicht existiere. Es wird im Hinblick auf prohibitive Steuerbelastungen die Forderung nach dem Erlass eines eigenständigen praktikablen Krisen- bzw. Sanierungssteuerrechts erhoben (vgl. Töben, 2010, S. 249). In Anbetracht dieser Umstände drängt sich folglich die Frage nach der Sanierungsfeindlichkeit des deutschen Steuerrechts auf. Diese Frage scheint auch die Koalitionsverhandlungen im Jahr 2009 zumindest beeinflusst zu haben, denn im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und F.D.P. (Online: https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Ministerium/koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile [abgefragt am 25.04.2016]) heißt es unter dem Punkt *Reform des Insolvenzsteuerrechts*:

Wir wollen die Restrukturierung und Fortführung von sanierungsfähigen Unternehmen erleichtern und damit den Erhalt von Arbeitsplätzen ermöglichen. Hierzu gehört es, die rechtlichen Rahmenbedingungen für außergerichtliche Sanierungsverfahren für Unternehmen im Vorfeld einer drohenden Insolvenz zu verbessern.

Ausgehend von der These, dass die steuerlichen Auswirkungen einer Maßnahme zur Sanierung des Unternehmens wesentlich deren Erfolg beeinflussen können, widmet sich die vorliegende Arbeit der Frage, ob das deutsche Steuerrecht Unternehmenssanierungen möglicherweise erschwert und mithin sogar sanierungsfeindlich ausgestaltet ist. Die Untersuchung konzentriert sich dabei auf den aus einem Forderungsverzicht resultierenden Sanierungsgewinn. Unter Berücksichtigung der bisher ergangenen Rechtsprechung sind vor allem insolvenzsteuerrechtliche, verfassungsrechtliche und europarechtliche Fragestellungen Gegenstand der Untersuchung.

Die Schwächen des geltenden Insolvenzsteuerrechts und die bestehenden Unsicherheiten bezüglich der Handhabung des Sanierungserlasses nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH, der Neuregelung des § 3a EStG (Sanierungsprivileg), der Übergangsvorschriften und

des Notifizierungsvorbehalts führen für die Erörterung der Frage der Sanierungsfeindlichkeit des deutschen Steuerrechts im Rahmen der vorliegenden Untersuchung zu folgenden Fragestellungen:

- Welche Auswirkungen hat der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016, mit dem dieser festgestellt hat, dass die im Sanierungserlass vorgesehene Steuervergünstigung von Sanierungsgewinnen gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt, auf die Sanierung und Restrukturierung von Unternehmen?
- Berechtigt der Sanierungserlass das Betriebsfinanzamt auch materiell zu sachlichen Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 163 AO bei der Festsetzung des Gewebesteuermessbetrags?
- Besteht eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs innerhalb des Europäischen Binnenmarktes durch die im Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechtsüberlassungen von 10.03.2017 geplante Einführung von § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E und verstößt diese Neuregelung gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot?
- Gibt es Handlungsalternativen zur Vermeidung der Vorsteuerkorrektur bei einem zu Sanierungszwecken vorgenommenen Forderungsverzicht und der fehlenden Wirkung des Sanierungserlasses als auch des Sanierungsprivilegs (§ 3a EStG-E, § 7b GewStG-E) auf die Umsatzsteuer?
- Führt ein zu Sanierungszwecken vorgenommener Forderungsverzicht von Gläubigern oder eine zu diesem Zweck getätigte Schuldübernahme durch einen Mitgesellschafter zu einer schenkungsteuerpflichtigen freigebigen Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG?

Nach Meinung des Autors sind die Beweggründe, die den Gesetzgeber seinerzeit zur Streichung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne bewogen haben, aufgrund veränderter steuerlicher Rahmenbedingungen nicht mehr aufrechtzuerhalten. Die Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer stellte

damals die Überlegung an, dass eine Besteuerung des Sanierungsgewinns gerechtfertigt sei, da dieser Gewinn im Zusammenhang stehe mit vorher erwirtschafteten Verlusten, die über einen Verlustausgleich horizontaler und vertikaler Art und seit 1985 zeitlich uneingeschränkt durch Verlustabzug (§ 10d EStG) genutzt werden könnten. Die Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne sei in einer Zeit geschaffen worden, als der Verlust zeitlich eingeschränkt war und noch nicht durch Verlustrücktrag ausgeglichen werden konnte (vgl. Bareis, 1995, S. 44 ff.).

Allerdings bleibt dabei unbeachtet, dass die zwischenzeitlich eingeführte Verlustvortragsbeschränkung des § 8c KStG sowie die Mindestbesteuerung nach § 10d EStG die Berücksichtigung von Verlusten einschränken. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber selbst im Rahmen der Streichung des § 3 Nr. 66 a. F. EStG darauf hingewiesen hat, dass einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden könnte (vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. – Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, BT-Drucks. 13/7480, S. 192 ff.).

Mit der Reform des Insolvenzrechts hat der Gesetzgeber den Spielraum für die außergerichtliche Sanierung erweitert. Die Absicht bestand nicht, diese zurückzudrängen (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 12.04.1992, Entwurf einer Insolvenzordnung, BT-Drucks. 12/2443, Rn. 45). Die Möglichkeit einer Sanierung mit dem Ziel der Fortführung des sanierungsfähigen und sanierungswürdigen Unternehmens ist durch die §§ 217-234 InsO gegeben. Würde nur die Finanzverwaltung vor allen anderen Gläubigern bedient werden, ließe sich dieses Ziel nicht erreichen. Gerade ein Insolvenzplan zielt auf die Fortführung des Unternehmens ab. Hieraus resultiert ein Widerspruch, wenn die Finanzverwaltung weitergehende Befriedigungsrechte gegenüber den übrigen – verzichtenden – Gläubigern erhält. Eine Sanierung wäre von vornherein nicht möglich, da mit jedem Erlass eines Gläubigers das Finanzamt Forderungen geltend machen könnte.

Die Abfrage mittels *google scholar*, einer Suchmaschine für die allgemeine Literaturrecherche wissenschaftlicher Dokumente, ergab bei der Suche nach dem Titel der vorliegenden Dissertation als Ergebnis lediglich die Arbeit von Pohl aus dem Jahr 2009: *Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen. Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht No. 6., Technische Universität Darmstadt, Fachbereich Rechts und Wirtschaftswissenschaft-*

ten. Auf diese Arbeit greift der Autor insbesondere für die Erläuterung der grundlegenden Begrifflichkeiten, welche auch für dieses Forschungsprojekt relevant sind, zurück.

Weiter Abfragen in *google scholar*, betreffend der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen und Alternativgestaltungen beim Thema Ertrag-, Umsatz- und Schenkungsteuer, lieferten Ergebnisse, die zeitlich vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 erschienen sind. Dies unterstreicht die Bedeutung und die Aktualität der vorliegenden Untersuchung.

Eine Suchabfrage des Themas dieser Dissertation über die Promotionsdatenbank *thesis.de* stellte sicher, dass noch keine gleiche oder ähnliche Ausarbeitung vorgelegt wurde.

6. Methodisches Vorgehen

6.1. Empirisch betriebswirtschaftliche Steuerforschung

Zunächst werden im Rahmen des Forschungsprojekts für diese Arbeit grundlegende Begrifflichkeiten geklärt. In diesem Zusammenhang werden die Rechtsprechung und Literatur zum Thema und daran angrenzende Gebiete näher betrachtet. Mit der eigenen Untersuchung soll an den Stand der Forschung angeknüpft werden.

Das Spannungsverhältnis zwischen der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, die zahlreichen zu berücksichtigenden Normebenen sowie der immanente Bezug des Steuerrechts auf seinen verwaltungsmäßigen Vollzug erfordern bei seiner Anwendung über die allgemeine juristische Methodenlehre hinaus besondere methodische Institute.

Zur theoretischen Einordnung der empirischen Forschung in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre soll zunächst auf die Ziele bzw. Aufgaben der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eingegangen werden. Anschließend wird die Relevanz der empirischen Forschung für die einzelnen Aufgabengebiete dargestellt.

Die Steuerforschung ist Bestandteil der Steuerrechtswissenschaft. Zum besseren Verständnis wird sie in drei Teilbereiche untergliedert. Für eine zielführende Auseinandersetzung mit dem Steuerrecht muss das methodische Vorgehen gedanklich unterschieden werden. Zur Steuerrechtswissenschaft gehören die Steuerwirkungslehre, die Steuergestaltungslehre und die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

Die Steuerwirkungslehre beschäftigt sich mit den steuerlichen Folgen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, also inwieweit sich unternehmerisches Handeln in steuerlicher Hinsicht auswirkt. Bei der Steuerwirkungslehre werden dem Entscheidungsträger die Ergebnisse seines Handelns unter steuerlichen Gesichtspunkten dargelegt. Sie spielt vor allem bei einer durchdachten Unternehmensführung eine wichtige Rolle. Bei wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen müssen steuerliche Folgen berücksichtigt werden, um negative Auswirkungen von vornherein auszuschließen.

Die Steuergestaltungslehre befasst sich mit der Vermeidung solcher Folgen. Sie greift auf die Erkenntnisse der Steuerwirkungslehre zurück. Im Fokus stehen die Gestaltungsmöglichkeiten zur größtmöglichen Steuervermeidung. Es werden Handlungsalternativen entwickelt und ihre steuerlichen Auswirkungen im Vorfeld bewertet, um aus steuerlichen Gesichtspunkten optimierte Gestaltungsoptionen zu erhalten. Der Entscheidungsträger sollte sie in seiner Entscheidungsfindung mit einbeziehen und sie zu anderen unternehmerisch relevanten Erwägungen in Relation setzen. Jesgarzewski (2014, S. 7) führt hierzu aus:

Die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist von der Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre abzugrenzen. Bei der normativen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre steht die Veränderung der steuerlichen Gesetzgebung im Fokus. Hierbei wird das geltende Recht hinsichtlich seiner betriebs- und volkswirtschaftlichen Auswirkungen analysiert (de lege lata). Darauf aufbauend, werden Verbesserungsvorschläge für die steuerliche Gesetzgebung erarbeitet (de lege ferenda).

Durch diese Differenzierung ist deutlich geworden, dass die empirisch-**quantitative** Forschung innerhalb der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung in der Steuerwirkungslehre stattfindet. Es geht mithin um die Aufstellung von Hypothesen über den Einfluss der Besteuerung auf Entscheidungen und deren empirische Überprüfung. Aber was bringt die alleinige Ermittlung empirisch-quantitativer Steuerwirkungen, wenn die Vergleichsbasis erwünschter Steuerwirkungen ungeklärt und strittig ist?

Die vorliegende Untersuchung nutzt zur Beantwortung der Forschungsfragen einen Teilbereich empirischer Forschung, der in der Literatur als empirisch-**qualitativ** bezeichnet wird (vgl. Kleining, 2011, S. 197 ff.).

Die Entwicklung eines wissenschaftlich fundierten Untersuchungsansatzes ist ausschlaggebend für die Güte qualitativer bzw. jedweder explorativen Forschung. Daher können Stichprobenkonzepte, Erhebungsmethoden und Auswertungsansätze nicht beliebig ausgetauscht werden. Die Angemessenheit der ausgewählten Methode spielt für die Güte der Ergebnisse eine entscheidende Rolle. Insoweit müssen die jeweilige Zielsetzung und der jeweiligen Untersuchungsgegenstand im Vorfeld definiert werden.

Um Erkenntnisse über das Realphänomen der Sanierungsfeindlichkeit des deutschen Steuerrechts im Hinblick auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen zu generieren und ein ge-

schlossenes Aussagensystem darüber zu entwickeln, werden in dieser Untersuchung Experteninterviews als Mittel eingesetzt. Das Konzept von Experteninterviews ist nach Wissen des Autors von Hopf (1993, S. 15) in die wissenschaftliche Diskussion eingeführt worden:

Qualitative Interviews können unter anderem geführt werden: als Experteninterviews, in denen die Befragten als Spezialisten für bestimmte Konstellationen befragt werden [...], oder als Interviews, in denen es um die Erfassung von Deutungen, Sichtweisen und Einstellungen der Befragten selbst geht.

Das Experteninterview ist eine qualitative Erhebungsmethode. Kennzeichnend ist das hohe Maß an Offenheit. Jedes Gespräch kann sich sehr individuell entwickeln. Der Interviewer kann bereits während des Erhebungsprozesses erste Hypothesen generieren. Es findet ein Rekonstruktionsprozess durch Hinterfragen, Spiegeln und andere Fragetechniken im individuellen Kontext statt.

6.1.1. Auswahl der Stichprobe

Die Probanden werden im qualitativen Forschungsprozess nicht in der Form ausgewählt, um die Stichprobengröße zu minimieren. Dennoch sind die Stichproben – zumindest absolut betrachtet – im Vergleich zu quantitativen Studien eher klein. Lamnek (2005, S. 3) erklärt:

Eine prinzipielle und methodologische Ablehnung hoher Fallzahlen ist in der qualitativen Forschung nur dann gegeben, wenn man dem einzelnen Forschungsobjekt, d. h. dem Subjekt, nicht mehr gerecht werden kann und die methodologischen Kriterien verletzt werden.

Es sind erkenntnistheoretische Fragen, welche die erforderliche Fallzahl definieren. Meist existieren zudem keine präterminierten Hypothesen. Der offene Erkenntnischarakter der qualitativen Forschung ist außerdem dafür verantwortlich, dass die Merkmale, die einer repräsentativen Stichprobenziehung zugrunde liegen, unbekannt sind. Da die Quoten auf theoretischen Vorüberlegungen beruhen, gilt es, Merkmale zu definieren, die dadurch maximalen Erkenntnisgewinn versprechen, dass sie auf die später ausgewählten Zielpersonen zutreffen. Die vorliegende Untersuchung greift daher auf das Konzept des theoretischen Samplings zurück, das Glaser und Strauss (vgl. 2010) entwickelt haben. Im Kern geht es darum, die Stichprobe im Forschungsprozess weiterzuentwickeln, wozu die Ergebnisse der ersten Erhebungen genutzt werden. Der kommunikative Austausch aller am Forschungsprozess beteilig-

ten Akteure soll es ermöglichen, aus diesen Zwischenergebnissen das weitere Stichprobendesign abzuleiten. Der Bildung der Stichproben liegt dabei der Gedanke der Individualität zugrunde. Daher ist es wichtig, auch solche Fälle zu untersuchen, die in der ersten Erhebungsphase Einzelfälle darstellten (z. B. gezielt vergleichbare Fälle suchen). Das Bestätigen von Einzelfällen, die sich bisher nicht einordnen ließen, beruht dabei auf der Rekonstruktion einzelner Fälle anhand der zwischenzeitlich entwickelten Hypothesen und Modelle.

Die Stichprobenbildung erweist sich als mehrstufiger Prozess, da die für die Stichprobe relevanten Merkmale immer wieder angepasst werden. Das hat zur Folge, dass zu Anfang des qualitativen Forschungsprozesses noch nicht endgültig klar ist, welchen Umfang und welche Struktur eine Stichprobe aufweisen wird. Durch diese offene Herangehensweise kann sich die ursprünglich geplante Fallzahl reduzieren, während der Erkenntnisgewinn gleichzeitig tiefer und umfassender wird.

Um das Realphänomen der Sanierungsfeindlichkeit des deutschen Steuerrechts empirisch-qualitativ erforschen zu können, kann auf mehrere Datenquellen zurückgegriffen werden. Sie weisen alle verschiedene Vor- und Nachteile auf. Bei einer Berücksichtigung von Informationen persönlich Betroffener sollte eine verzerrte Darstellung vermieden werden. Es muss ein gewisses Maß an Objektivität gewährleistet werden. Daher sollten Daten von denjenigen Personen zur Verfügung gestellt werden, die wegen ihrer starken fachlichen und dabei gleichzeitig geringen persönlichen Einbindung in die Sanierungsmaßnahme des Forderungsverzichts objektiv an die Sache herangehen. Besonders geeignet sind für die Befragung Insolvenzverwalter aufgrund ihrer autonomen Position. Obwohl der Insolvenzverwalter dem Gläubigerausschuss verpflichtet ist, kann nach Meinung des Autors von einem hohen Maß an Unabhängigkeit und Objektivität dieser Gruppe ausgegangen werden.

Vom Bundesministerium der Justiz wurden im Jahre 1986 die 15 im Bereich des Insolvenzrechts führenden Praktiker eingeladen, damit sie die Reform des damaligen Konkursrechts kritisch und konstruktiv begleiten konnten. Dies war der Anlass für die Entstehung des *Gravenbrucher Kreises*.

Der *Gravenbrucher Kreis* ist ein Zusammenschluss von Vertretern führender, überregional tätiger Insolvenzkanzleien Deutschlands. Zu den Mitgliedern gehören Rechtsanwälte, Steu-

erberater sowie Wirtschaftsprüfer, deren Tätigkeit als Insolvenzverwalter und Sanierungsberater sich ebenso auf mittelständische Unternehmen wie auch auf komplexe Konzerne erstreckt. Die Mitglieder haben sich und ihre Organisationen zur Einhaltung höchster Qualitäts- und Leistungsstandards verpflichtet. Deren Nachweis erfolgt durch das exklusive Zertifikat *InsO Excellence*, das von unabhängigen Auditoren geprüft wird. Um Mitglied im *Gravenbrucher Kreis* zu werden, ist dieser Nachweis unabdingbar.

Wie seit jeher versteht sich der *Gravenbrucher Kreis* auch heute als Kompetenzzentrum, dessen Aufgabe die aus praktischer Perspektive betriebene Fortentwicklung des Insolvenzrechts und angrenzender Rechtsgebiete ist. Der *Gravenbrucher Kreis* bringt ferner seine Erfahrungen bei grenzüberschreitenden Konzerninsolvenzen ein und auch im Bereich der Restrukturierung beteiligt er sich an der Fortentwicklung internationaler Standards sowie Regeln.

Aktuell besteht der *Gravenbrucher Kreis* aus 21 aktiven sowie 10 passiven Mitgliedern. Die Mitglieder weisen sich aus durch langjährige Erfahrung, große Unabhängigkeit, hohe juristische und betriebswirtschaftliche Sachkunde, unternehmerisches Handeln, soziale Kompetenz sowie erfolgreiche Sanierungen. Aus dem interdisziplinären Erfahrungsaustausch und den gemeinsamen Diskussionen ergeben sich fundierte Einschätzungen und kompetente Stellungnahmen. Diese stoßen in der nationalen sowie internationalen Fachwelt des Insolvenz- und Restrukturierungsrechts auf große Anerkennung und beeinflussen auch Gesetzgebungsverfahren (vgl. Internetauftritt *Gravenbrucher Kreis*. Online: <http://www.gravenbrucher-kreis.de/> [abgefragt am 25.04.2016]).

Die erste Erhebungsphase mittels Experteninterview erfolgt daher mit den 21 aktiven Mitgliedern des *Gravenbrucher Kreises*. Für die Umfrage wurden diese telefonisch kontaktiert und gebeten, eine Standardabfrage zu den von ihnen betreuten Verfahren abzugeben. Die Befragung diente zur Gewinnung der erforderlichen Primärdaten und zur Verifizierung der These, ob die steuerlichen Auswirkungen einer Maßnahme zur Sanierung des Unternehmens wesentlich deren Erfolg beeinflussen können und das deutsche Steuerrecht somit möglicherweise sanierungsfeindlich ist. Die standardisierte telefonische Befragung erfolgte im Juli 2016. Die Auswertung der Verfahrensdaten wurde strikt anonym durchgeführt.

Durch das Auswahlkriterium *Gravenbrucher Kreis* wurde dafür gesorgt, dass die Befragten eine Professionalisierung im Bereich der Unternehmensinsolvenzen vorzuweisen hatten. Daher sind ihre Einschätzungen zu den Faktoren, die eine Sanierung begünstigen oder scheitern lassen, von Gewicht.

Im Verlauf des Forschungsprozesses wurde jedoch deutlich, dass die dieser Arbeit zugrunde liegenden Forschungsfragen sich nicht durch die ausschließliche Befragung von Insolvenzverwaltern beantworten lassen. Es hat sich nämlich gezeigt, dass die Meinung der Insolvenzverwalter zur Sanierungsfeindlichkeit des deutschen Insolvenzsteuerrechts (anscheinend berufsbedingt) durchweg negativ kritisch gesehen wurde. Um eine bessere Heterogenität der Gruppe zu erreichen, erfolgte die zweite Erhebungsphase mittels persönlichem Experteninterview mit den 60 Mitgliedern des *Hamburger Kreises*. Dabei war die Bereitschaft der angesprochenen Experten groß, an der Befragung teilzunehmen. In diesem Zusammenhang wurden die Interviewfragen durch den Autor nochmals auf Ihre Neutralität geprüft.

Ende Januar 2016 fand in Hamburg die Gründung des *Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e. V.* statt. Bei den Gründungsmitgliedern handelt es sich um 18 bekannte Persönlichkeiten aus ganz Deutschland, die aus den Bereichen Sanierungsberatung, Insolvenzverwaltung, Insolvenzrechtsprechung, Finanzverwaltung, Finanzrechtsprechung sowie der Wissenschaft kommen. Die bundesweite Förderung der Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht ist das Ziel, das sich der *Hamburger Kreis* als gemeinnütziger Verein gesteckt hat. Er stellt eine Diskussions-Plattform dar, die eine interessengerechte Verzahnung von Insolvenz- und Steuerrecht fördert und damit zur Schaffung eines wettbewerbsfähigen Rechtsrahmens beitragen soll.

Eine systematische Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht erfolgte seitens des Gesetzgebers bisher nicht. Diese fehlende Verzahnung führte zu einem weiten Auslegungsspielraum bei den allgemeinen steuer- und insolvenzrechtlichen Normen. Sowohl außergerichtliche Sanierungen als auch Sanierungen im Insolvenzverfahren sind dadurch in ihrem Erfolg gefährdet, da ständig Rechtsunsicherheiten, Steuerbelastungen sowie Haftungsrisiken auftauchen.

Der Hamburger Kreis soll den bei einer außergerichtlichen Sanierung bzw. bei einer Sanierung im Insolvenzverfahren involvierten Akteuren die Möglichkeit zur regelmäßigen Diskussion praxisrelevanter Themen geben, die sich an der Schnittstelle von Insolvenz- und Steuerrecht ergeben. Ziel ist die Verbesserung des gegenseitigen Verständnisses der jeweils anderen Positionen. Es sollen dadurch aber darüber hinaus ebenso bedeutsame Anstöße zu einer Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht erfolgen. (vgl. Internetauftritt Hamburger Kreis. Online: <http://www.hamburger-kreis.org/> [abgefragt am 25.04.2016]).

Die Probandenstruktur der zweiten Erhebungsphase ist der Abbildung 1 bis 3 zu entnehmen:

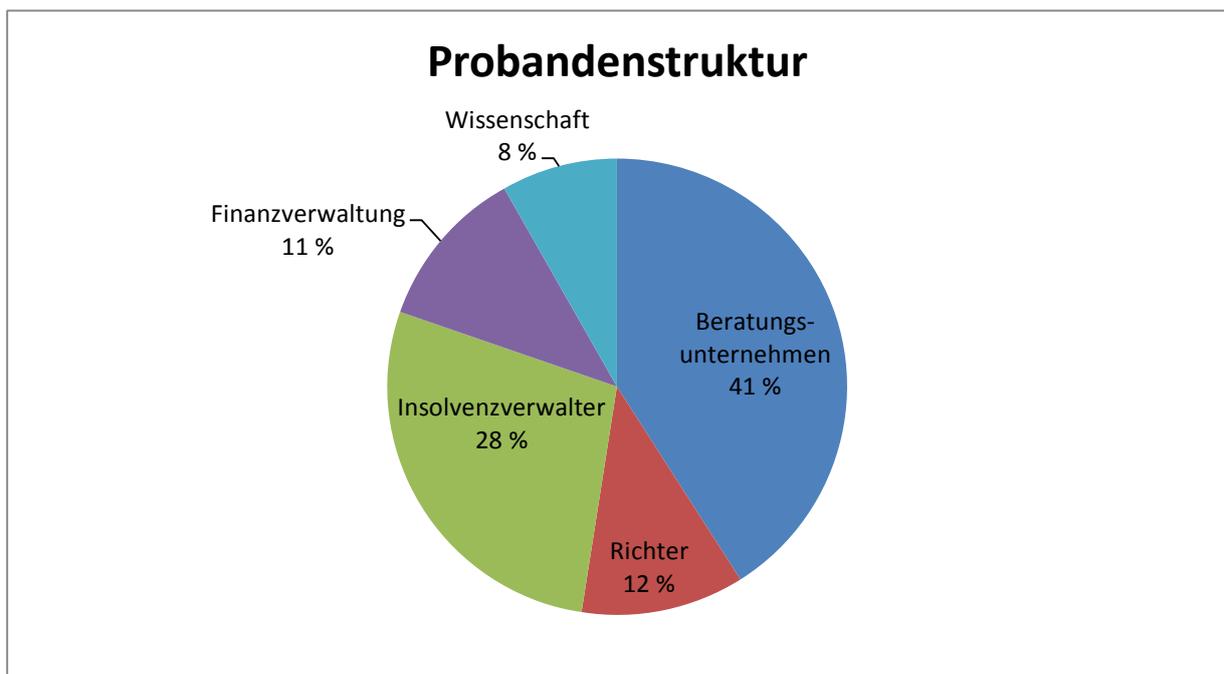


Abbildung 1: Probandenstruktur der zweiten Erhebungsphase (Quelle: Eigene Darstellung)

Probandenstruktur Beratungsunternehmen

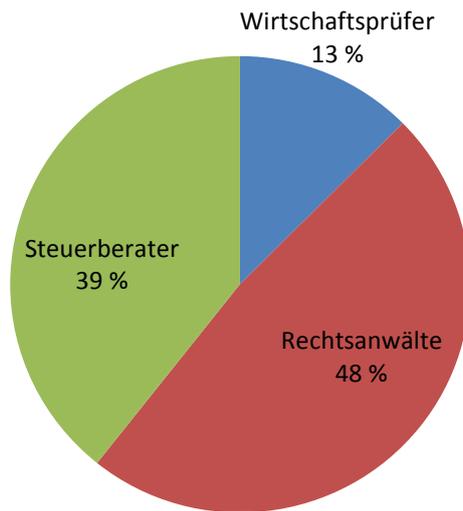


Abbildung 2: Probandenstruktur Beratungsunternehmen (Quelle: Eigene Darstellung)

Zusatzqualifikationen der Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater

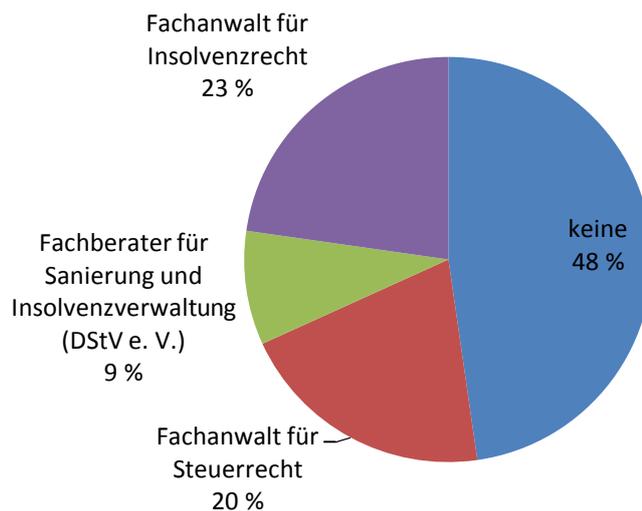


Abbildung 3: Zusatzqualifikationen der Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater (Quelle: Eigene Darstellung)

Aufgrund der homogenen Struktur der unterschiedlichen Professionen der Interviewpartner sind deren Einschätzungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen und den Faktoren, die eine Sanierung begünstigen oder erschweren, valide und generalisierbar.

6.1.2. Qualitative Inhaltsanalyse

Die Auswertung der Experteninterviews erfolgte durch den Autor mittels qualitativer Textanalyse. Hierbei wurde sich frühzeitig und konsequent vom Ursprungstext getrennt. Die Aufgabe bestand darin, die Informationsmenge systematisch zu verkleinern. Dabei müssen die Informationen entsprechend dem Untersuchungsziel strukturiert werden. Bei diesem Verfahren erfolgte demnach die Extraktion, also die Entnahme der benötigten Informationen aus dem Text. Grundlage war ein Suchraster, das im Vorfeld aufgrund theoretischer Vorüberlegungen festgelegt wurde. Bei der Extraktion wurde der gesamte Text gelesen. Im Anschluss musste entschieden werden, welche der in ihm enthaltenen Informationen für die Untersuchung von Bedeutung sind. Danach wurden diese Informationen den verschiedenen Kategorien des Suchrasters zugeordnet.

Das Kategoriensystem wurde während der Extraktion teilweise verändert. Diese offene Vorgehensweise ermöglichte es dem Autor, Informationen aus dem Text mit aufzunehmen, die relevant sind, aber nicht in das Kategoriensystem passten. Schlussendlich konnten nicht nur die Dimensionen existierender Kategorien verändert, sondern auch neue Kategorien konstruiert werden (vgl. Forum Qualitative Sozialforschung. Online: <http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/rt/prINTERfriendly/476/1020> [abgefragt am 25.04.2016]). Das hatte Einfluss auf die Struktur der Informationsbasis, welche durch die im Material enthaltenen Informationen mitgeformt wurde.

Nach der Extraktion folgten weitere Schritte, in denen die extrahierten Rohdaten weiter bearbeitet wurden. Die Quellenangabe ist dabei immer mitgeführt worden, um jederzeit am Ursprungstext kontrollieren zu können, ob inhaltliche Entscheidungen im Verlauf der Auswertung weiter Bestand haben.

Schlussendlich wurden die Rohdaten zusammengefasst sowie auf Redundanzen und Widersprüche geprüft. Zudem mussten sie nach für die Auswertung relevanten Kriterien sortiert werden. Die Aufbereitung unterlag Interpretationsprozessen des Autors, denn ob Informationen für redundant bzw. widersprüchlich gehalten werden, liegt letztendlich in seinem Ermessen.

Mithilfe der Aufbereitung, die die empirischen Informationen der Experteninterviews zusammenfasst, gelangte der Verfasser zu einer strukturierten Informationsbasis. Diese wurde genutzt, um die geschilderten Forschungsfälle zu rekonstruieren. Auf diese Weise konnte nach interessierenden Kausalmechanismen gesucht werden.

Das Einverständnis der interviewten Personen zur Verarbeitung der Informationen wurde ohne Einschränkungen gewährt. Gleichwohl weist der Autor darauf hin, dass die Datenauswertung unter Wahrung der Anonymität beteiligter natürlicher und juristischer Personen erfolgt. Dies gebietet die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht des Autors in seiner Tätigkeit als Steuerberater. Nach § 5 Abs. 1 BOSTB erstreckt sich die Pflicht zur Verschwiegenheit auf alles, was Steuerberatern in Ausübung ihres Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden ist, und gilt gegenüber jedem Dritten. Im Sinne einer wissenschaftlichen Nachprüfbarkeit werden die Experteninterviews archiviert und interessierten Wissenschaftlern wird Einsicht gewährt.

6.1.3. Forschungsdatenbankanalyse

Im Rahmen der Auswertung und zur Verifizierung der in den persönlichen Interviews gewonnen Erkenntnissen bediente sich der Autor verschiedener Medien, insbesondere Datenbanken. Aufgrund der beruflichen Spezifikation als Steuerberater war ein Zugriff auf die Fachzeitschriften *Der Betrieb*, *DStR - Deutsches Steuerrecht* (vgl. BGH v. 25.09.2014, IX ZR 199/13, DB 2014, S. 2399 f. zur Einsichtspflicht eines Steuerberaters), *GmbH-Rundschau*, *IStR - Internationales Steuerrecht*, *NWB - Neue Wirtschaftsbriefe Herne*, *ZInsO - Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht* und *ZIP - Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* vorhanden. Neben den Printmedien stand dem Autor auch jeweils die Online-Datenbank der verschiedenen Anbieter zur Verfügung. Zudem hatte der Autor Zugriff auf zahlreiche Zusatzangebote wie z. B. auf das digitale Informationsangebot *Der Betrieb Steuerrechtsprechung kompakt*.

Als weitere Quelle wurde die Datenbank der juris GmbH verwendet. Diese Datenbank umfasst die Entscheidungen des BVerfG und der fünf obersten Bundesgerichte, aller Instanzgerichte in Deutschland sowie des EuGH. Zudem sind in der Datenbank sämtliche Normen des Bundes- und Länderrechts recherchierbar.

Da in dieser Untersuchung auch die internationale Sichtweise des Themas berücksichtigt wird, wurde für die Frage, ob eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs innerhalb des Europäischen Binnenmarktes durch die im Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechtsüberlassungen von 10.03.2017 geplante Einführung von § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E besteht und diese Neuregelung gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot verstößt, durch den Autor insbesondere auf die Datenbank *CURIA* zurückgegriffen. Diese Datenbank beinhaltet die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und der anderen beiden Gemeinschaftsgerichte (Gericht der Europäischen Union und Gericht für den öffentlichen Dienst der Europäischen Union). Sie bietet Urteile, Gutachten, Schlussanträge und Beschlüsse der Gemeinschaftsgerichte im Volltext seit dem Jahr 1997 an. Zur Ergebnisfindung wurde versucht, eine vergleichbare Regelung zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen im europäischen Ausland zu finden und dazu bereits ergangene Rechtsprechung in Bezug auf die Beihilfeproblematik zu erörtern. Die Suche erfolgte insbesondere mit englischen Begriffen, wobei die Ergebnisinhalte stets in deutscher Sprache vorhanden waren.

6.2. Normativ betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Das Steuersystem bietet de lege lata und de lege ferenda vielfältige Anlässe zu wissenschaftlichen Stellungnahmen. Da die Besteuerung allgemein von wirtschaftlichen Sachverhalten ausgeht, ist die Nutzung betriebswirtschaftlichen Wissens häufig für die Beurteilung der Beziehung zwischen Sachverhalt und Steuerrecht wesentlich. Hierfür ist neben der empirisch-qualitativen auch eine klassische normative betriebswirtschaftliche Steuerforschung unerlässlich.

Der Autor versteht im Folgenden unter normativer Steuerlehre eine gesellschaftlich-verpflichtende Steuerlehre. Für diese ist sowohl eine konzeptionelle Diskussion idealer Steuersysteme als auch die Kritik aktueller Entwicklungen in der steuerlichen Gesetzgebung und Rechtsprechung erforderlich. Dieser normative Forschungsansatz ist geprägt durch einen Gedankenaustausch von Theorie und Praxis und führt zu gleichermaßen theoriebasierten und praxisrelevanten Forschungsergebnissen.

Die „rechtskritische betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ (Schneeloch, 2012, S. 1) hat die in den letzten Jahrzehnten gewachsene Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre (vgl. z. B.

Schneider, 2002, S. 19 ff.) zu begleiten. Dabei ist die „Interpretation und Kritik von Gesetzgebung und Rechtsprechung“ (Wagner und Dirrigl, 1980, S. 1) ausdrücklich einbezogen. Hierbei geht es vor allem um die Frage, wie das Steuerrecht beschaffen sein sollte, um dem Gerechtigkeitspostulat möglichst weitgehend zu entsprechen. So wird eine der Hauptaufgaben des normativen Forschungsansatzes in der Steuerlehre durch Haberstock und Breithecker (2008, S. 2) wie folgt beschrieben:

Es sind unter Verwendung der Ergebnisse von Steuerwirkungs- und Steuergestaltungslehre steuerrechtliche Regelungen de lege lata und de lege ferenda aus betriebswirtschaftlicher Sicht kritisch zu würdigen.

Dazu gehört auch die „empirische Überprüfung der auf entscheidungslogischem Wege gefundenen Ergebnisse (empirische Betriebswirtschaftliche Steuerlehre)“ (Wöhe, 2013, S. 8 f.). Denn auf Modellüberlegungen beruhende Steuerwirkungen und -gestaltungen können im Widerspruch zum tatsächlichen Verhalten der Steuerpflichtigen wie auch zu gesellschaftlichen oder ökonomischen Wertungen stehen, sodass empirische Forschung angezeigt ist.

Dass das geltende Recht häufig nicht das Wünschenswerte abgibt, ist nach Auffassung des Autors wohl Allgemeingut. Zur Konzeption des Steuerrechts sowie zu vielen Details seiner Ausgestaltung bestehen divergierende Meinungen. Schon daher erscheint dem Autor eine gesellschaftlich-verpflichtende Steuerforschung in diesem Dissertationsvorhaben unerlässlich.

Mit Steuernormen befasst sich neben der gesellschaftlich-verpflichtenden betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auch die Steuerrechtswissenschaft als juristische Disziplin. In dieser wird die Besteuerung jedoch aus einem anderen Blickwinkel betrachtet: Die Steuerrechtswissenschaft diskutiert meist de lege lata innerhalb der Grenzen einer vorhandenen rechtlichen Ordnung; ökonomische Wirkungen werden dabei oftmals nicht berücksichtigt. Detailfragen, in denen betriebswirtschaftlich-steuerlicher Sachverstand – parallel zu juristischem – oft zur Sachverhaltsbeurteilung erforderlich und nützlich ist, sind häufig aktueller Natur. Entsprechende Problemstellungen ergeben sich in diesem Dissertationsvorhaben aus Urteilen des BFH und der FGEn; auch erkannte Gesetzesmängel sind hier anzuführen.

6.3. Methoden der Rechtsgewinnung

Anspruch dieses Dissertationsvorhabens ist es, die Rechtsfindung nachvollziehbar und transparent darzustellen. Dazu gehört es, im Wege der Auslegung die Reichweite von Rechtsvorschriften abzustecken und bei Fehlen passender Rechtsvorschriften diese Lücke durch die Rechtsfortbildung zu schließen.

6.3.1. Auslegung

Die heutige Methodenlehre kennt eine Reihe von anerkannten Auslegungselementen. Die juristische Lehre bedient sich vier klassischer Auslegungsmethoden bzw. Argumentationsmuster, die anerkannt sind und die der Autor in diesem Dissertationsvorhaben zur Rechtsfindung verwendet. Diese verschiedenen Methoden schließen sich grundsätzlich nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich einander.

Der Autor wird mit der grammatikalischen Auslegung beginnen, da dies seiner Ansicht nach von Vorteil ist, „weil das nach dem Wortlaut sprachlich Mögliche, also der mögliche Wortsinne, den Bereich bildet und die Grenzen absteckt, innerhalb deren ein vom Gesetz verwendeter Begriff überhaupt ausgelegt werden kann“ (BGH v. 30.06.1966 - KZR 5/65, BGHZ 46, S. 74). Im Anschluss findet die systematische Auslegung statt. Sie orientiert sich ebenfalls am Gesetz und seiner Einbindung in die Rechtsordnung. Zudem wird der Rahmen der grammatikalischen Auslegung erweitert. Am Ende wird deutlich, dass beide Auslegungsmethoden ineinander übergehen.

Eine dritte Möglichkeit ist die historische Auslegungsmethode. Hierbei wird deutlich, welche Bedeutung der Gesetzgeber der Vorschrift beigemessen hat. Zudem werden der Sinn und Zweck, der dem Gesetz im Entstehungszeitraum zukommen sollte, sichtbar. Die teleologische Auslegung baut darauf auf. Hierdurch wird geklärt, welche Bedeutung das Gesetz heute im Zeitpunkt seiner konkreten Anwendung besitzt. Die teleologische Auslegung erfolgt am Ende des Auslegungsvorgangs. Sie bietet eine Vielzahl an Argumenten und bildet den Schwerpunkt der Auslegung.

Alle dargestellten Auslegungsmethoden lassen sich durch das Grundgesetz legitimieren. Der Erlass von Normen erfolgt nicht um ihrer selbst willen, sondern um Aufgaben zu bewältigen bzw. gesteckte Ziele und Zwecke zu erreichen. Liegt für eine der Auslegungsmethoden bei der konkreten Norm kein Anhaltspunkt vor, wird sie vom Autor nicht weiter betrachtet.

Der Idealfall tritt ein, wenn alle vier Auslegungsmethoden zu demselben Ergebnis führen würden. Sich widersprechende Ergebnisse sind aber auch möglich. In Bezug auf die historische Auslegungsmethode hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) festgestellt, dass diese zumeist von subsidiärer Bedeutung ist (vgl. 19.06.1973 - 1 BvL 39/69; 1 BvL 14/72, NJW 1973, S. 1491, 1494). Im Gegensatz dazu können alle anderen Auslegungsmethoden als gleichrangig betrachtet werden. Am Ende müssen die verschiedenen Ergebnisse gewertet werden, wobei die Auslegungsmethoden Argumentationskriterien für die Abwägung liefern. Somit wird die Entscheidung für das eine oder andere Ergebnis transparent und nachvollziehbar.

Bei seiner Entscheidung zieht der Autor die verschiedenen Auslegungskriterien heran. Bevorzugt er eines von mehreren möglichen Auslegungsergebnissen, wird diese Wertentscheidung begründet, wobei sie nicht als Rechenexempel misszuverstehen ist. Im Fokus steht das Streben nach Gerechtigkeit als Grundgedanken der Rechtsordnung. Ziel ist ein vernünftiges, praktikables Ergebnis.

Innerhalb der Rechtsprechung liegen weitere Zielvorstellungen vor. Sie werden neben dem Gedanken der Gerechtigkeit und dem Gedanken der Praktikabilität herangezogen. Dazu gehören:

- der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als Gebot sachgerechter Besteuerung,
- der Grundsatz der Bestimmtheit des Steuertatbestands,
- das Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht,
- das Kriterium des geringstmöglichen Eingriffs in Freiheitsrechte und

- das Streben nach einer optimalen Ausgestaltung der Rechtsordnung – der Optimierungsgedanke.

6.3.2. Rechtsfortbildung

Dass ein Sachverhalt keinerlei Regelung im Gesetz gefunden hat oder das gefundene Ergebnis nicht angemessen ist, lässt sich auf die angewendete Auslegungsmethode zurückführen. Finden sich für einen Sachverhalt keine Rechtsvorschriften, beinhaltet dieser Sachverhalt nach dem Willen des Gesetzgebers vielleicht keine Rechtsfolgen. Dem steht folgender Aspekt gegenüber: Der Gesetzgeber kann nicht alle regelungsbedürftigen Sachverhalte von vornherein erkennen und regeln. Die Folge ist, dass jedes Gesetz daher unvollkommen bleibt. Ein Gesetz ist vielmehr ein abstrakt-schematischer Vorgriff auf die zu regelnde Wirklichkeit. Hierbei sind nicht alle regelungsbedürftigen Einzelfälle vorhersehbar. Aufgrund der Schnelligkeit der modernen Gesellschaft, dem Krisenszenario der Wirtschafts- und Sozialordnung, kam es zu einer Normenflut, die nach Sicht des Autors Quantität und nicht unbedingt Qualität verspricht. Hier muss der freien Rechtsfortbildung der Vorzug gewährt werden, d. h. eine Regel wird auf den konkreten Fall übertragen, die im Gesetz keinerlei Stütze hat. Sie kann als Ergänzung angesehen werden und zur Lösung des Falles beitragen. Wenn gesetzliche Vorschriften außer Kraft getreten sind und nichts an ihre Stelle getreten ist, wird eine freie Rechtsfortbildung notwendig. Sie kann über das Gesetz hinaus herangezogen werden, wenn die Auslegung zu keinem befriedigenden Ergebnis geführt hat. Wird diese Reihenfolge eingehalten, wird der demokratischen Legitimation der Rechtsordnung, dem Gewaltenteilungsgrundsatz und dem Rechtsstaatprinzip entsprochen.

Die freie Rechtsfortbildung kann aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitet werden. Grundlage sind die Wertungen des Grundgesetzes, also die Schaffung neuer Rechtsgrundsätze. Nach Auffassung des Autors verstößt sie nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip. Auch das Prinzip der Rechtssicherheit ist weiter gewahrt. Voraussetzung ist, dass sie den Wertungen der Gesetze und der Rechtsordnung entspricht.

7. Ergebnisse

7.1. Sanierungsstandort Deutschland

Die Häufung von spektakulären Großinsolvenzen wie beispielsweise von Arcandor, Märklin und Schiesser sowie zahlreiche Beinahe-Zusammenbrüche wie von Merckle, Schaeffler oder Opel löste Anfang 2010 eine Diskussion in der Fachöffentlichkeit aus. Inhalt war die Frage, ob das geltende deutsche Insolvenzrecht sein Ziel, die Erleichterung von Unternehmenssanierungen im Vergleich zur Konkursordnung erreicht hat oder ob es einer Überarbeitung wesentlicher Punkte bedarf. Ebenfalls stand die Überlegung im Raum, das mit Einführung der Insolvenzordnung zum 01.01.1999 in Kraft getretene Insolvenzrecht durch ein Reorganisationsverfahren zu ersetzen. Bisherige Erfahrungen mit der Insolvenzordnung legten offen, dass die frühzeitige Sanierung insolvenzbedrohter Unternehmen durch das geltende Recht teilweise erschwert wurde. Als Konsequenz verlegten einige Unternehmen in der Vergangenheit ihren Sitz nach Großbritannien, wo sie sich mithilfe des dortigen Rechts Vorteile bei der Sanierung erhofften. Diese Vorgehensweise führte allerdings nicht, wie befürchtet, zu einem Aus des deutschen Insolvenzrechts, sie beeinflusste jedoch die Diskussion über den Entwurf des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, der am 04.05.2011 durch die Bundesregierung vorgelegt wurde (vgl. BT-Drucks. 17/5712).

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (vgl. 04.05.2011, a. a. O.) führt hierzu aus, dass die möglichst frühe Sanierung von insolvenzbedrohten Unternehmen vom geltenden Recht auf viele Arten behindert wird. So kam es in der Vergangenheit bei einigen Unternehmen zur Verlegung des Firmensitzes nach England, da sowohl die Geschäftsleitung als auch die maßgeblichen Gläubiger der Ansicht waren, dass die Eröffnung eines dem englischen Recht unterliegenden Insolvenzverfahrens bei der Sanierung des Unternehmens mehr Vorteile bietet.

Zwar handelte es sich hierbei um Einzelfälle, die aber dennoch den Anlass zu einer umfassenden, den Sanierungsstandort Deutschland betreffenden Diskussion in der Fachöffentlichkeit gaben und einen schärferen Blick auf die Schwächen des aktuellen deutschen Rechts ermöglichten. Dass die deutsche Rechtsordnung insbesondere nach Ansicht von ausländischen Investoren eine geringere Eignung für Sanierungen aufweist, wird unter anderem da-

mit begründet, dass ein deutsches Insolvenzverfahren in seinem Ablauf weder für Schuldner, noch für Gläubiger berechenbar sei und dass insbesondere die Auswahl des Insolvenzverwalters fast gar nicht beeinflusst werden könne. Es wird geltend gemacht, dass es im deutschen Insolvenzverfahren nicht möglich sei, Forderungen in Anteilsrechte umzuwandeln. Außerdem lasse sich in Deutschland die Dauer eines auf die Unternehmenssanierung abzielenden Insolvenzverfahrens kaum kalkulieren, weil einzelne Gläubiger durch Rechtsmittel um Monate und sogar Jahre verzögern können, dass ein Insolvenzplan wirksam wird.

Von bisher zu geringer praktischer Bedeutung ist das Recht der Eigenverwaltung, auf dessen Grundlage dem Schuldner nach Verfahrenseröffnung seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis belassen werden kann. Zahlreiche Gerichte sind sehr zurückhaltend, wenn es um diese Möglichkeit der Insolvenzordnung geht. Selbst dann, wenn ein bei seinen Gläubigern als vertrauenswürdig geltender Schuldner den Insolvenzantrag bereits bei drohender Zahlungsunfähigkeit stellt, ist es nicht sicher, dass ihm vom Gericht die Eigenverwaltung gestattet wird.

Die genannten Schwächen des geltenden Rechts sowie die Unsicherheiten, die hinsichtlich der Handhabung seitens der Gerichte bestehen, haben im Einzelfall zur Folge, dass ein auf die Sanierung des Unternehmens abzielender frühzeitig gestellter Insolvenzantrag immer noch die große Ausnahme darstellt. Regelmäßig erfolgt der Insolvenzantrag erst, wenn das Schuldnervermögen vollständig aufgezehrt ist und keinerlei Chancen für eine Sanierung mehr gegeben sind.

Um die Chancen für eine Sanierung zu verbessern, zielt der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (vgl. 04.05.2011, a. a. O.) deshalb darauf ab, Schuldner und Gläubiger bei der Auswahl der maßgeblichen Akteure einzubeziehen und allen Beteiligten eine höhere Planungssicherheit bezüglich des Verfahrensablaufs zu verschaffen. Es finden eine Erweiterung der durch einen Insolvenzplan eröffneten Sanierungsmöglichkeiten und ein Abbau von Blockadepotenzial statt.

7.1.1. Paradigmenwechsel durch das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen

Das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) wurde am 13.12.2011 im Bundesgesetzblatt verkündet, woraufhin die wesentlichen Regelungen am 01.03.2012 in Kraft traten. Ausnahmen waren einzelne Bestandteile, die aufgrund notwendiger Organisationsmaßnahmen der öffentlichen Hand erst zum 01.01.2013 in Kraft treten konnten. Dies betraf zum Beispiel Regelungen zur Gerichtsorganisation und zum Statistikgesetz. Das Gesetz beinhaltete wesentliche Änderungen im Recht der Unternehmensinsolvenz. Wie folgende zwei Punkte zeigen, kam es zu einem Paradigmenwechsel, der teilweise größer war als der zwischen Konkurs- und Insolvenzordnung.

Erstens: Es wurde die Stärkung der Gläubigerautonomie durch einen erhöhten Einfluss auf die Verwalterauswahl bewirkt und ein Schutzschirmverfahren zur Förderung des Rechts der Eigenverwaltung eingeführt. Zweitens: Das Insolvenzplanrecht wurde modifiziert. Erstmals werden nun Eingriffe in Gesellschafterrechte zugelassen, Rechtsmittel eingedämmt, salvatorische und Nachzüglerklauseln in Insolvenzplänen zugelassen und Probleme des geltenden Insolvenzplanrechts angegangen. Geiwitz bestätigte im persönlichen Interview (2017), dass „all diese Forderungen sich aus der Praxis ergeben“.

Der Begriff *Konkurs* (lat.: concursus, der Zusammenlauf, d. h. der Gläubiger zwecks Vermögensverteilung), der auch nach Inkrafttreten der Insolvenzordnung weiterhin umgangssprachlich verwendet wurde, bezeichnete in Bezug auf die alte Rechtslage ein Verfahren der Vermögensversilberung durch Gesamtvollstreckung in das schuldnerische Vermögen mit dem Ziel der anteiligen Gläubigerbefriedigung. Der Begriff Insolvenz (lat.: insolvens, nicht einlösend, d. h. den Schuldschein) kommt der Absicht der Insolvenzordnung näher. Schließlich sollte ein Gesamtvollstreckungsverfahren geschaffen werden, das die anteilige Gläubigerbefriedigung auch aus künftigen Erlösen des Unternehmens ermöglicht. Somit muss das Unternehmen nicht zwangsläufig zerschlagen werden und eine etwaige volkswirtschaftliche Schädigung wird verhindert.

Die Vorrangstellung der Sanierung von Unternehmen gegenüber der Zerschlagung und Verteilung des Restvermögens auf die Gläubiger stellte eines der Hauptziele der Insolvenzver-

ordnung dar. Aus diesem Grund wurde neben der Möglichkeit des Eigenantrags bei drohender Zahlungsunfähigkeit auch die Option geschaffen, die Sanierung noch während des eröffneten Verfahrens einzureichen. Das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen sollte einen Anreiz für Unternehmensinsolvenzverfahren schaffen, indem die Sanierung eines verschuldeten Unternehmens durch frühzeitige Antragstellung ermöglicht wird.

Für die Verwertung eines Unternehmens, das sich im Insolvenzverfahren befindet, stehen folgende drei Möglichkeiten offen: Liquidierung, Übertragung und Sanierung. Die telefonische Befragung der Insolvenzverwalter des Gravenbrucher Kreises macht dabei deutlich, dass die neuen Chancen – insbesondere die Sanierung – in Deutschland bisher nicht in dem Maße genutzt werden, wie es das Insolvenzrecht zuließe. Dies bemängeln im telefonischen Interview (2017) insbesondere Flöther, Kebekus und Mönning.

Seit Inkrafttreten des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen wurden 1.008 Insolvenzverfahren in Eigenverwaltung beantragt (Stand vom 31.01.2016). Hiervon wurden bislang 602 Verfahren eröffnet und 269 aufgehoben. Bei Personen- und Kapitalgesellschaften liegt die Zahl der eröffneten Insolvenzverfahren zwischen 2012 und 2015 bei rund 37.600. Somit machen die 1.008 in Eigenverwaltung eröffneten Verfahren nach § 270a beziehungsweise § 270b InsO einen Anteil von circa 2,7 % der Gesamtverfahren in den letzten vier Kalenderjahren aus (vgl. INDat Report 2016).



Bundesland	Gesamt ¹	EV	Anteil	Anteil
	2012 – 2015	2012 – 2015 ²	2012 – 2015 ²	2012 – 2014 ³
Baden-Württemberg	3.433	138	4,0 %	4,5 %
Bayern	5.035	141	2,8 %	2,9 %
Berlin	2.409	63	2,6 %	2,6 %
Brandenburg	977	29	3,0 %	2,7 %
Bremen	616	8	1,3 %	1,2 %
Hamburg	1.657	21	1,3 %	1,4 %
Hessen	2.825	45	1,6 %	1,7 %
Mecklenburg-Vorpommern	654	10	1,5 %	2,0 %
Niedersachsen	3.792	77	2,0 %	2,0 %
Nordrhein-Westfalen	9.301	238	2,6 %	2,4 %
Rheinland-Pfalz	1.498	35	2,3 %	2,1 %
Saarland	401	14	3,5 %	3,0 %
Sachsen	1.620	99	6,1 %	5,2 %
Sachsen-Anhalt	965	26	2,7 %	2,3 %
Schleswig-Holstein	1.637	46	2,8 %	3,4 %
Thüringen	784	18	2,3 %	2,4 %
Gesamt	37.604	1.008	2,7 %	2,7 %

¹ Insolvenzverfahren von Personen- und Kapitalgesellschaften 2012 – 2015 (keine natürlichen Personen)

² Betrachtungszeitraum März 2012 bis Januar 2016 (47 Monate)

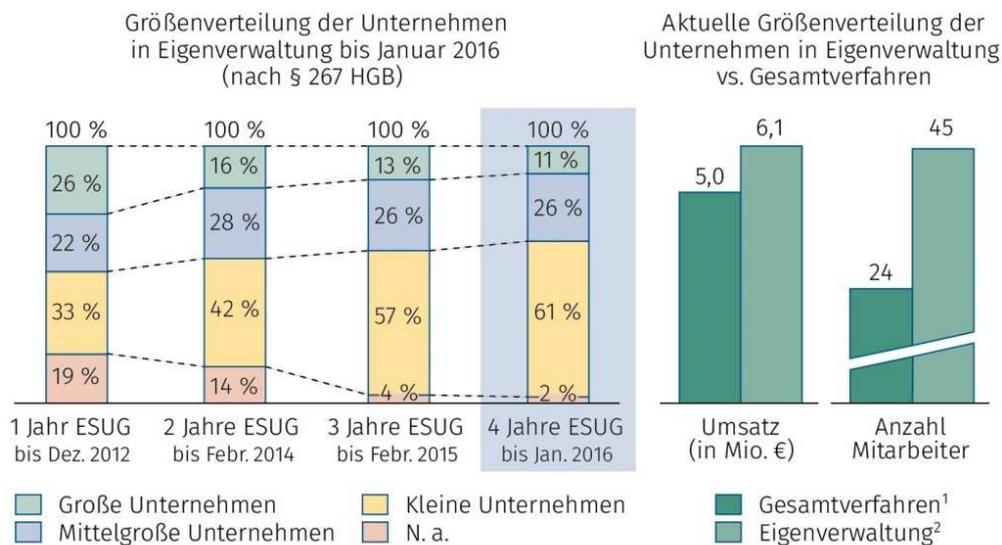
³ Siehe vorherige Studie "Drei Jahre ESUG". Betrachtungszeitraum März 2012 bis Februar 2015 (36 Monate)

Abbildung 4: Anteil Eigenverwaltungsverfahren an den eröffneten Gesamtinsolvenzen 2012 bis 2015 nach Bundesländern (Quelle: INDat Report 2016)

Damit ist der Anteil der Eigenverwaltungsverfahren weiterhin stabil, obwohl die Gesamtzahl der Insolvenzverfahren deutlich rückläufig gegenüber den Vorjahren ist. Auffällig ist das regionale Gefälle in den Anteilen der Eigenverwaltungsverfahren: Während die höchsten Anteile in Sachsen (6 %) und Baden-Württemberg (4 %) liegen, wird in Bremen und Hamburg gerade die 1 %-Schwelle überschritten.

Hinter den 1.008 beantragenden Gesellschaften stehen 773 Unternehmen. Diese Diskrepanz kommt zustande, da einige Unternehmen das Verfahren für mehrere Gesellschaften eingeleitet haben.

Die Anzahl der Unternehmen in Eigenverwaltung verringerte sich im Vergleich zur Anfangsphase des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen deutlich. Wird der Umsatz von Unternehmen in Eigenverwaltung, der mit durchschnittlich (Auswertung auf Basis des Medians der letzten verfügbaren Unternehmenszahlen) 45 Mitarbeitern bei rund EUR 6 Mio. liegt, mit einbezogen, so relativiert sich diese Aussage jedoch.



¹ Betrachtungszeitraum von März 2012 bis Januar 2016; Umsatz mit n = 32.541, Mitarbeiter mit n = 33.119

² Betrachtungszeitraum von März 2012 bis Januar 2016; Umsatz mit n = 411, Mitarbeiter mit n = 423

Abbildung 5: Größenklassen der Unternehmen in Eigenverwaltung (Quelle: Elektronischer Bundesanzeiger)

Derzeit können i. S. des § 267 HGB circa 26 % der Unternehmen als mittelgroß und etwa 11 % als groß klassifiziert werden. Lediglich zwölf der großen Unternehmen weisen einen Umsatz über EUR 300 Mio. auf.

Bei Betrachtung der Entwicklungen der letzten Jahre fällt auf, dass Eigenverwaltungsverfahren vor allem für kleine und mittlere Unternehmen von Bedeutung sind. Hierbei muss jedoch bedacht werden, dass sich die Gesamtinsolvenzen seit 2014 verringert haben, was wiederum zu einem generell höheren Aufkommen von kleinen und mittleren Unternehmen in der Insolvenzstatistik führt.

Auch der Überblick über abgeschlossene Verfahren weist eine fast gleichmäßige Verteilung der Unternehmensgrößen auf.

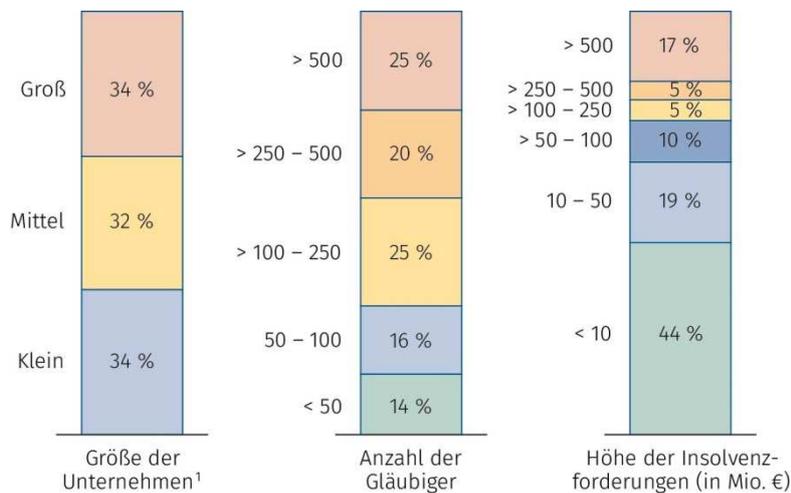


Abbildung 6: Eckdaten zu den Verfahren der Unternehmen (Quelle: BCG-Analyse)

Demnach sind große Unternehmen bei Berücksichtigung der allgemeinen Größenverteilung bei Eigenverwaltungsverfahren in der Auswahl überrepräsentiert. Es ist eine hohe Anzahl an Gläubigern festzustellen – in mehr als zwei Dritteln aller Fälle waren es über 100. Dies weist auf eine ausgeprägte Verfahrenskomplexität hin. In 17 % der Fälle betragen die Insolvenzforderungen mehr als EUR 500 Mio.

In den betrachteten Fällen wurde beinahe durchgängig eine Cash-Quote von durchschnittlich 11 % der Insolvenzforderungen erzielt. Diese ist im Vergleich zu den üblichen Quoten von circa 3-5 % bei Gesamtinsolvenzen deutlich höher. Die Mehrzahl der Gläubiger konnte von der Cash-Quote profitieren. Andererseits sind für die Realisierung einer solchen Quote hohe Sanierungsbeiträge notwendig: In zwei Dritteln der Fälle betrug der Forderungsverzicht der Gläubiger mehr als 50 %.

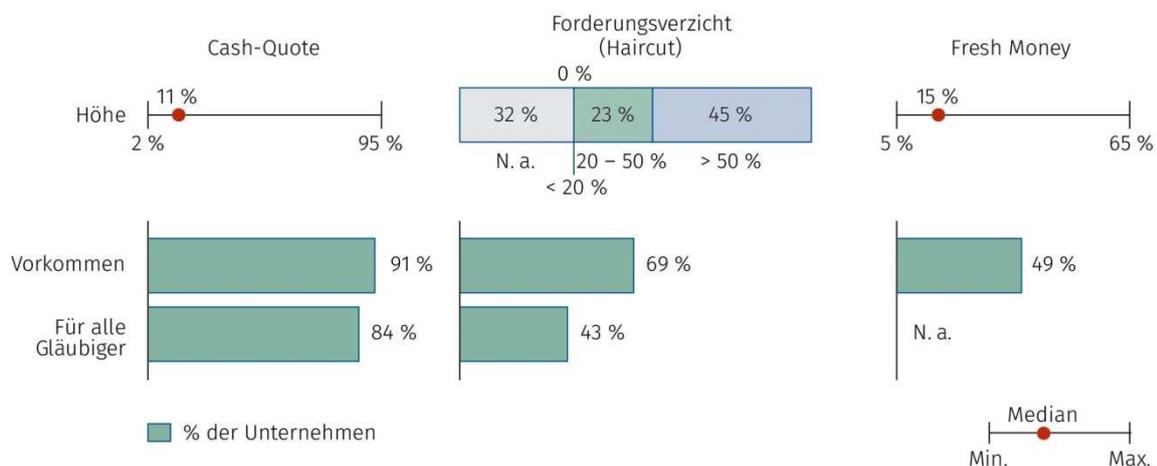


Abbildung 7: Materielle Verfahrensergebnisse (Quelle: BCG-Analyse)

Zusammenfassend ist festzustellen: Durch Eigenverwaltungsverfahren können im Durchschnitt bessere materielle Ergebnisse als durch Regelinsolvenzen erzielt werden. Diese können jedoch aufgrund der hohen Sanierungsbeiträge nur mit Einschränkung positiv bewertet werden. Geiwitz (2016, telefonisches Interview) sieht insbesondere „Nachjustierungsbedarf bei der Handelndenhaftung, um Missbrauch zu verhindern, sowie bei der Begründung von Masseverbindlichkeiten und insbesondere der Abstimmung von Insolvenz- und Steuerrecht in der vorläufigen Eigenverwaltung, um die Rechtssicherheit zu erhöhen“. Da es mit dem ESUG trotz Schutzschirm nicht hinreichend gelungen ist, das Insolvenzstigma zu überwinden, bedarf es nach Meinung von Flöther (2016, telefonisches Interview) „eines vorinsolvenzlichen Sanierungsverfahrens zur finanziellen Restrukturierung im Vorfeld der Insolvenz; wesentliche technischen Fehlstellen betreffen den Umgang mit Drittsicherheiten in Konzernen sowie die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen“.

7.1.2. Bedeutung externer Faktoren für Insolvenz und Sanierung

Neben unternehmensinternen Faktoren können auch externe Faktoren zu einer Insolvenz beitragen oder eine Sanierung unmöglich machen. Hier geben die telefonisch befragten Insolvenzverwalter des *Gravenbrucher Kreises* vor allem die zum Teil sehr schlechte Zahlungsmoral der Kunden sowie arbeits- und steuerrechtliche Gründe und Besonderheiten im Auslandsgeschäft an.



Abbildung 8: Bedeutung externer Faktoren für Insolvenz und Sanierung (Quelle: Eigene Darstellung)

Es bleibt festzustellen, dass fast 70 % der befragten Insolvenzverwalter angeben, dass ein fehlendes Insolvenzsteuerrecht und die damit verbundene Rechtsunsicherheit ein externes Insolvenzrisiko im Sanierungsfall darstellt.

Im Vergleich zu anderen Rechtsordnungen wurden von den Befragten vier wesentliche Nachteile des deutschen Insolvenzrechts angeführt:

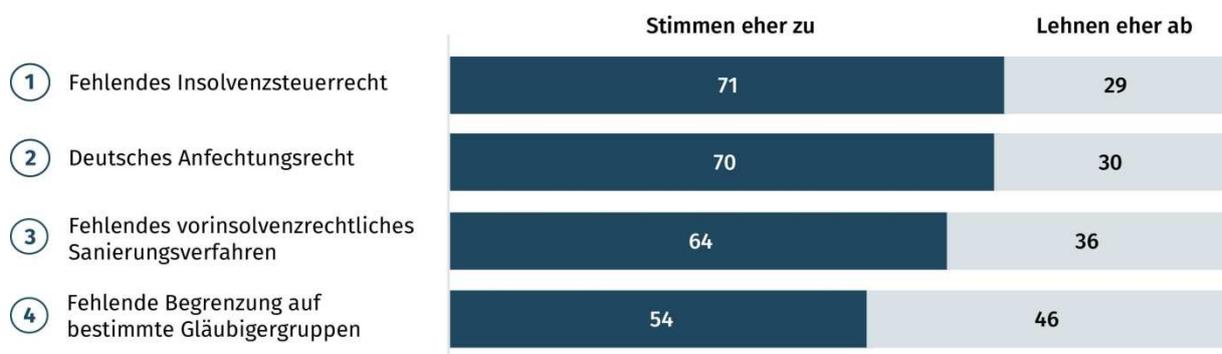


Abbildung 9: Nachteile des deutschen Insolvenzrechts (Quelle: Eigene Darstellung)

Die Befragung belegt die dieser Untersuchung zugrunde liegende These, dass die steuerlichen Auswirkungen einer Maßnahme zur Sanierung des Unternehmens wesentlich deren Erfolg beeinflussen können und das deutsche Steuerrecht somit möglicherweise sanierungsfeindlich ist.

Den größten Nachjustierungsbedarf in Insolvenzrecht bzw. Restrukturierungsrecht sieht Mönning (2016, telefonisches Interview) „in erster Linie bei der Handhabung und Anwendung des Sanierungserlasses auf Sanierungsgewinne, z. B. nach Durchführung eines Insolvenzplans einschließlich der gewerbesteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen“. „Etwaige Reformen des ESUG sollten dabei unbedingt im Einklang mit den Brüsseler Vorgaben vorgenommen werden“ (Kebekus, 2016, telefonisches Interview).

7.1.3. Billigkeitsmaßnahmen vor und in der Insolvenz

7.1.3.1. Verhältnis zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

Grundsätzlich gilt es festzustellen, dass das Verhältnis des Insolvenzrechts zum Steuerrecht nur unvollkommen gesetzlich geregelt ist, da weder in der Insolvenzordnung noch in den einzelnen Steuergesetzen Regelungen zu dieser Frage enthalten sind (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Einzig § 251 Abs. 2 AO besagt für den Bereich der Vollstreckung, dass die Vorschriften der Insolvenzordnung von den Vorschriften der Abgabenordnung unberührt bleiben, sodass im eröffneten Insolvenzverfahren das Vollstreckungsverbot des § 89 Abs. 1 InsO auch für Forderungen der Finanzbehörden als Insolvenzgläubiger gilt. Bereits der RFH hatte in einer Entscheidung aus dem Jahr 1926 (vgl. 25.10.1926, GrS 1/26, RFHE 19, S. 355) den Vorrang des damals noch geltenden Konkursrechts vor dem Steuerrecht mangels einer in der Reichsabgabenordnung enthaltenen Regelung über den Einfluss der Konkurseröffnung auf die Geltendmachung vorher entstandener Steuerschulden des Gemeinschuldners anerkannt.

Ausgehend von der Zweckbestimmung der Insolvenzordnung in § 1 S. 1 InsO, die am 01.01.1999 die bis zu diesem Zeitpunkt geltende Konkursordnung ablöste, wonach das Insolvenzverfahren dazu dient, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, müssen alle ihrem Wesen nach schuldrechtlichen Forderungen, unabhängig davon, ob sie

auf privatrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Rechtsgrundlage beruhen, in dieses Verfahren einbezogen werden (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Demnach sind auch die aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 37 ff. AO entstehenden Forderungen in das Insolvenzverfahren einzubeziehen. Dies will der Gesetzgeber offensichtlich auch über § 251 Abs. 2 AO zum Ausdruck bringen.

Zugunsten des Insolvenzziels, der in der gemeinschaftlichen Gläubigerbefriedigung zu sehen ist, soll im Fall der Insolvenz des Schuldners ein Wettlauf der Gläubiger im Wege der Einzelzwangsvollstreckung verhindert werden. Dies erreicht der Gesetzgeber dadurch, dass er in § 87 InsO anordnet, dass Gläubiger und demnach auch die Steuergläubiger ihre vor Insolvenzeröffnung begründeten Forderungen (§ 38 InsO) nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen dürfen. Bereits aus dem Wortlaut dieser Vorschrift, die lediglich von der Verfolgung von Forderungen spricht, lässt sich entnehmen, dass das Ertragsteuerrecht und das Insolvenzrecht unterschiedliche Regelungsbereiche kennzeichnen. Das Insolvenzrecht ist für die Geltendmachung der nach den Vorschriften des materiellen Steuerrechts bereits entstandenen Steueransprüche im Fall der Insolvenz des Steuerschuldners maßgebend (vgl. Hölzle und Kahlert, 2017, persönliches Interview). Die Entstehung des Steueranspruchs nach Grund und Höhe richtet sich demnach weiterhin, auch nach der Insolvenzeröffnung, nach materiellem Steuerrecht. Dies hat zur Folge, dass auch der Veranlagungszeitraum durch die Insolvenzeröffnung grundsätzlich nicht geteilt wird und der Steuerschuldner demzufolge weiterhin einheitlich zu veranlagern ist (vgl. Schmittmann, 2017, persönliches Interview). An dieser Feststellung ändert sich auch dann nichts, wenn man auf die lediglich im Insolvenzrecht vorgenommene Zuordnung des Einkommens zu verschiedenen Vermögensmassen in Form der Insolvenzmasse (§ 35 InsO) und des beschlagfreien Vermögens (§ 36 InsO) abstellt. Auch eine Aufteilung der Steuerschulden im Rahmen des insolvenzbehafteten Vermögens in zeitlicher Hinsicht in solche Vermögensansprüche, die bis zur Verfahrenseröffnung begründet waren (Insolvenzforderungen), und solche, die erst nach Eröffnung des Verfahrens begründet wurden (Masseverbindlichkeiten), vermag das dargestellte Verhältnis des Insolvenzrechts zum Ertragsteuerrecht nicht zu ändern (vgl. Schmittmann, 2017, persönliches Interview).

Das Insolvenzrecht wirkt demnach lediglich auf das Steuerrecht ein, „wenn und soweit eine unveränderte Geltung der steuerrechtlichen Vorschriften dem Zweck des Insolvenzverfahrens

rens widersprechende Wirkungen hätte“ (Kahlert, 2017, persönliches Interview). Der bereits vom RFH aufgestellte Grundsatz (vgl. 25.10.1926, GrS 1/26, a. a. O.) besagt demnach, auch übertragen auf die heute geltende Fassung der Insolvenzordnung, dass sich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Geltendmachung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gegen den Insolvenzschuldner oder gegen die Insolvenzmasse nach den Regeln des jeweils anzuwendenden Insolvenzverfahrens richtet (vgl. BFH v. 17.12.1998, VII R 47/98, BStBl. II 1999, S. 423 zur KO; v. 18.12.2002, I R 33/01, BStBl. II 2003, S. 630 zur InsO unter Verweis auf § 87 InsO). Es ist folglich zwischen unterschiedlichen Regelungsbereichen der beiden Rechtsgebiete zu differenzieren, die jedoch nicht zwangsläufig zu einem generellen Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht führen. Die Eigenständigkeit beider Rechtsgebiete bleibt unter Berücksichtigung der Grenzen, die durch den Zweck des Insolvenzverfahrens bestimmt werden, erhalten. Dies hat auch zur Folge, dass selbst nach dem Übergang des Verwaltungs- und Verfügungsrechts auf den Insolvenzverwalter gemäß § 80 InsO weiterhin der Schuldner als Inhaber der Einkunftsquelle Steuerpflichtiger und Steuerschuldner der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer bleibt, da das Steuerrechtsverhältnis von der Insolvenzeröffnung nicht berührt wird.

7.1.3.2. Billigkeitsmaßnahmen vor Insolvenzeröffnung und während der Insolvenz des Steuerpflichtigen im Regelinsolvenzverfahren

Vor der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Schuldners, der kein Verbraucher i. S. des § 304 Abs. 1 InsO ist, richten sich Billigkeitsmaßnahmen nach den Vorschriften der §§ 163, 227 AO. Nach Eröffnung eines solchen Verfahrens sind hingegen, unter Berücksichtigung des Verhältnisses beider Verfahrensordnungen, grundsätzlich zur Geltendmachung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gegen den Insolvenzschuldner oder gegen die Insolvenzmasse die Vorschriften der Insolvenzordnung anwendbar. Dies hat zur Folge, dass ein Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung bzw. auf Erlass aufgrund des Übergangs des Verwaltungs- und Verfügungsrechts auf den Insolvenzverwalter durch Eröffnung des Verfahrens nach § 80 Abs. 1 InsO nur von diesem gestellt werden kann, sofern dieser Antrag die Insolvenzmasse betrifft. Eine Billigkeitsmaßnahme aus Gründen der persönlichen Unbilligkeit erfordert allerdings nach der Rechtsprechung der Finanzgerichtsbarkeit, dass die abweichende Steuerfestsetzung bzw. der Erlass dem Steuerschuldner und nicht seinen anderen Gläubigern wirtschaftlich zugutekommt (vgl. BFH v. 18.07.2002, V B 52/02,

BFH/NV 2002, S. 1546 f.). Im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Unternehmens würde die abweichende Steuerfestsetzung bzw. der Erlass der Steuerschuld jedoch nicht dem steuerpflichtigen Schuldner, sondern durch die Erhöhung der Insolvenzquote auch den anderen Gläubigern zugutekommen, sodass in diesen Fällen ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen generell ausscheiden würde. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zu dieser Frage der Erlassbedürftigkeit überzeugt den Autor nicht, da ein wirtschaftlicher Vorteil für den Steuerpflichtigen auch im Erlöschen der Steuerschuld selbst gesehen werden kann. Im Falle der Insolvenzeröffnung gilt es jedoch zu bedenken, dass die als Folge eines solchen Erlasses argumentativ gegen die Rechtsprechung angeführte Verbesserung der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen unter Umständen – abhängig vom Ablauf des Insolvenzverfahrens – nicht mehr wird eintreten können. Generell scheinen jedoch auch Maßnahmen aus Gründen der persönlichen Unbilligkeit im bereits eröffneten Insolvenzverfahren gerechtfertigt.

Unstreitig sind auch Billigkeitsmaßnahmen in Form der abweichenden Steuerfestsetzung bzw. des Erlasses aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit im bereits eröffneten Insolvenzverfahren möglich. In diesem Zusammenhang kommt es auch nach der Rechtsprechung nicht darauf an, wem die Billigkeitsmaßnahme letztlich wirtschaftlich zugutekommt, da die Steuer in diesen Fällen dem Fiskus aus sachlichen und demnach nicht in der Person des Steuerpflichtigen begründeten Umständen nicht zusteht (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Es ist insoweit unschädlich, wenn die Billigkeitsmaßnahme unter Umständen auch einzelnen Gläubigern des Steuerpflichtigen zugutekommt.

7.1.3.3. Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens

Von den vorgenannten Billigkeitsmaßnahmen sind allerdings einzelne Sanierungsmaßnahmen in einem vom Regelinsolvenzverfahren abweichenden Verfahren zu unterscheiden, an denen auch die Finanzbehörden zu beteiligen sind. So können nach § 217 InsO abweichend von den Vorschriften der Insolvenzordnung in einem Insolvenzplan die Befriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger und der Insolvenzgläubiger sowie die Verwertung der Insolvenzmasse und deren Verteilung an die Beteiligten geregelt werden. Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einführung dieses Rechtsinstituts das Ziel, „[...] den Beteiligten einen Rechtsrahmen für die einvernehmliche Bewältigung der Insolvenz im Wege von Verhandlungen

gen und privatautonomen Austauschprozessen zu ermöglichen“ (Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf einer Insolvenzordnung, BT-Drucks. 12/2443, S. 90). Die Vorschrift ermöglicht es auf der Grundlage eines Insolvenzplans von den Vorschriften des Regelinsolvenzverfahrens abzuweichen, um u. a. die vermögensrechtliche Stellung aller Beteiligten zu verbessern. Gegenstand eines solchen Insolvenzplanverfahrens können gleichermaßen die Sanierung oder vom Regelverfahren abweichende Formen der Liquidation oder der übertragenden Sanierung sein. An diesem Insolvenzplanverfahren nehmen grundsätzlich alle Masse- und Insolvenzgläubiger teil, folglich auch die Finanzbehörden, indem sie dem Plan zustimmen müssen (§§ 222, 243, 244 InsO).

Nach § 219 InsO besteht ein Insolvenzplan aus einem darstellenden und einem gestaltenden Teil. Während im darstellenden Teil gemäß § 220 Abs. 1 InsO beschrieben wird, welche Maßnahmen nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens getroffen worden sind oder noch getroffen werden sollen, um die Grundlagen für die geplante Gestaltung der Rechte der Beteiligten zu schaffen, wird im gestaltenden Teil des Insolvenzplans gemäß § 221 InsO festgelegt, wie die Rechtsstellung der Beteiligten durch den Plan geändert werden soll. Diese Änderungen treten mit der Rechtskraft der Bestätigung des Insolvenzgerichts für und gegen alle Beteiligten nach §§ 254, 248 InsO ein. Es besteht demnach für die Finanzbehörde als Gläubigerin die Möglichkeit, auch im Rahmen des gestaltenden Teils eines solchen Plans Steuerforderungen zugunsten des Schuldners zu stunden oder zu erlassen. Grundsätzlich liegt es im Ermessen (§ 8 AO) der jeweiligen Finanzbehörde, ob sie einem Insolvenzplan zustimmt. Diese Entscheidung über die Zustimmung stellt keinen Verwaltungsakt (§ 118 AO), sondern eine bloße im Ermessen der Behörde stehende Verfahrenshandlung dar (vgl. Loose, 2016, persönliches Interview). Bei der Ausübung dieses Ermessens hat die Finanzbehörde den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten (vgl. Anders und Frind, 2017, persönliches Interview).

In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch die Frage, ob die Finanzbehörde die Voraussetzungen der §§ 163, 222, 227 AO auch im Fall eines Insolvenzplanverfahrens beachten muss, d. h. ob die Rechtsgrundlagen für die im Ermessen der Behörde stehenden Billigkeitsmaßnahmen in diesen Normen zu finden sind oder ob insoweit Normen der Insolvenzordnung vorrangig und damit maßgeblich sind. Zunächst ist zu konstatieren, dass die Insolvenzordnung keine ausdrücklichen Regelungen für den Erlass von Abgabeansprüchen im Rahmen

eines Insolvenzplanverfahrens enthält. Die Finanzverwaltung selbst geht davon aus, dass die Ermessensentscheidungen nach den Vorschriften der Abgabenordnung unter Berücksichtigung der Zielsetzungen der Insolvenzordnung zu treffen sind (vgl. AEAO zu § 5, Rn. 1). Ein Teil der Interviewpartner hingegen vertritt die Auffassung, die Vorschriften der Insolvenzordnung seien maßgeblich für eine abweichende Steuerfestsetzung, einen Erlass und eine Stundung von Steuerforderungen im Insolvenzplanverfahren (vgl. George et. al., 2016, persönliches Interview).

Unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen steuerrechtlichen und insolvenzrechtlichen Vorschriften erscheint es dem Autor vorzugswürdig, auch für bereits entstandene Steuerforderungen im Insolvenzplanverfahren nicht auf die Vorschriften der Abgabenordnung zurückzugreifen. Abweichend vom Regelinsolvenzverfahren handelt es sich beim Insolvenzplanverfahren um ein eigenständiges Verfahren im Rahmen des „einheitlichen, eröffneten Insolvenzverfahrens“ (Kahlert, 2017, persönliches Interview) mit eigenständigen Rechtswirkungen. Da mit der Rechtskraft des Bestätigungsbeschlusses gemäß § 254 Abs. 1 S. 1 InsO die im gestaltenden Teil des Insolvenzplans festgelegten Wirkungen eintreten, verleiht das Gesetz dem Plan mit der gerichtlichen Bestätigung einen besonderen Bestandsschutz, „indem er fortan die allein maßgebende Grundlage für die gesamte Vermögens- und Haftungsabwicklung bietet und ihn namentlich“ (Frind, 2017, persönliches Interview) der Anfechtung wegen Willensmängeln entzieht. Die Abwicklung der im Insolvenzplan geregelten Rechtsverhältnisse erfolgt demnach ausschließlich nach dem rechtskräftig bestätigten Insolvenzplan. Die in diesem Plan festgelegten Rechtswirkungen treten kraft Gesetz ein. Selbst die Finanzverwaltung gesteht zu, dass auf Abgabenforderungen, auf die sich der bereits bestätigte Insolvenzplan bezieht, die Vorschriften der Abgabenordnung keine Anwendung mehr finden (vgl. AEAO zu § 251, Rn. 11). Diese Überlegungen, auch wenn sie sich zum Teil nicht nur auf die Ausübung des Ermessens als solche beziehen, sondern vorgreiflich auf die Rechtswirkungen eines bereits bestätigten Plans abstellen, führen jedoch in einer Gesamtschau schließlich zu dem Ergebnis, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 163, 222, 227 AO für den Fall, dass die Finanzbehörde als Gläubigerin im Rahmen des gestaltenden Teils eines Insolvenzplans Steuerforderungen zugunsten eines Schuldners stunden oder erlassen sollte, nicht vorliegen müssen. Die Rechtsgrundlage für die Ermessenentscheidung der Finanzbehörde ist vielmehr in den Vorschriften der Insolvenzordnung zu finden. Dies entspricht auch dem dar-

gestellten Verhältnis der beiden Verfahrensordnungen und kann auch dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des § 251 Abs. 1 S. 1 AO entnommen werden.

Zu beachten ist, dass dieser Frage nach der richtigen Rechtsgrundlage kaum praktische Relevanz beizumessen ist, da die im Ermessen der Finanzverwaltung stehende Zustimmung zum Insolvenzplan maßgeblich an wirtschaftlichen Überlegungen auszurichten sein wird. Das Finanzamt hat zu berücksichtigen, ob die Bestätigung des Plans für den Steuergläubiger vorteilhaft erscheint. Dies ist dann anzunehmen, wenn die Finanzbehörde durch den Insolvenzplan besser gestellt wird, als sie bei Fortführung des Regelinsolvenzverfahrens stehen würde, d. h. sie im Ergebnis mit einer höheren Quote rechnen kann (vgl. Loose, 2016, persönliches Interview). Neben diesem Interesse des Steuergläubigers muss ferner das öffentliche Interesse an der Fortführung und Sanierung des Betriebs in die Überlegungen einfließen (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Berücksichtigung finden diese wirtschaftlichen Überlegungen beispielsweise im Obstruktionsverbot des § 245 Abs. 1 Nr. 1 InsO sowie in § 251 Abs. 1 Nr. 2 InsO, wonach auf Antrag eines Gläubigers die Bestätigung des Insolvenzplans zu versagen ist, wenn der Antragsteller durch den Plan voraussichtlich schlechter gestellt wird, als er ohne Plan stünde. Das Finanzamt kann mithin seine Zustimmung nicht verweigern, wenn diese unter der Berücksichtigung der vorgenannten Bestimmungen als erteilt gilt.

Haben die sonstigen Gläubiger und die Finanzbehörde als Gläubigerin unter Berücksichtigung der erörterten Ermessensgrundsätze schließlich dem Plan zugestimmt, treten die Wirkungen des Insolvenzplans, wie bereits dargestellt, nach § 254 Abs. 1 InsO nach der Bestätigung durch das Insolvenzgericht kraft Gesetz ein. Auf die Abgabeforderungen, auf die sich der gestaltende Teil des bestätigten Insolvenzplans bezieht, finden sodann die Vorschriften der Abgabenordnung keine Anwendung mehr, was zwischen den interviewten Insolvenzverwaltern (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview) und den Vertretern der Finanzverwaltung (vgl. Brack et. al., 2017, persönliches Interview) insoweit auch unstrittig ist. Fraglich ist jedoch, ob die im Rahmen des Insolvenzplanverfahrens erlassenen Forderungen entsprechend dem Regelungsgehalt der §§ 163, 227, 47 AO erlöschen oder gegenüber dem Schuldner lediglich nicht mehr durchsetzbar sind, was zur Folge hätte, dass die Forderungen möglicherweise unter den Voraussetzungen des § 255 InsO wieder aufleben könnten. Unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen beiden Verfahrensordnungen und dem daraus hergeleiteten Umstand, dass die Finanzbehörde nicht die Tatbestandsvoraussetzungen der

§§ 163, 227 AO beim Erlass einer Abgabeforderung im Rahmen eines Insolvenzplans beachten muss, sich die Abwicklung der im Insolvenzplan geregelten Rechtsverhältnisse vielmehr ausschließlich nach dem rechtskräftig bestätigten Insolvenzplan richtet, erscheint es fraglich, ob die Steuerforderungen mit dem Wirksamwerden des Insolvenzplans endgültig erlassen sind (vgl. Geiwitz et. al., 2017, persönliches Interview). Brack (vgl. 2017, persönliches Interview) hingegen geht lediglich von einem gemäß § 158 Abs. 2 BGB auflösend bedingten Erlass der Steuerforderung aus.

Weitere Meinungen der interviewten Vertreter der Finanzverwaltung, die lediglich von einem Vollstreckungs- und Aufrechnungsverbot ausgehen und demnach von lediglich „unvollkommenen Forderungen“ (AEAO zu § 251, Rn. 11) sprechen mit der Folge, dass die Forderungen unter den Voraussetzungen der Wiederauflebensklausel des § 255 Abs. 1 InsO wieder aufleben können, verweisen insoweit zu Recht darauf, dass eine Steuerforderung endgültig nur nach den §§ 163, 222, 227 AO gestundet bzw. erlassen werden könne (vgl. Grüttnner, Andreas et. al., 2017, persönliches Interview). Da diese Vorschriften jedoch im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens nicht anwendbar sind, kann auch die in § 47 AO bestimmte Wirkung von Stundung oder Erlass nicht eintreten. Bestätigt wird diese Auffassung durch ein Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 19.05.2011 (vgl. IX ZR 222/08, NZI 2011, S. 538 ff.; vgl. kritisch hierzu Kaiser (2016, persönliches Interview), der zu dem zustimmungswürdigen Ergebnis gelangt, dass „durch den Erlass im rechtskräftig bestätigten Insolvenzplan die Insolvenzforderung zu einer undurchsetzbaren Naturalobligation wird und eine aufrechenbare Gegenforderung, die den Schutzbereich des § 94 InsO fallen könnte daher nur i. H. des nicht vom Erlass betroffenen Teilbetrags besteht.“), mit dem der erkennende Senat die Frage, ob ein bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehendes Aufrechnungsrecht des Gläubigers auch noch dann zur Anwendung kommen kann, wenn die aufgerechnete Gegenforderung nach einem rechtskräftig festgestellten Insolvenzplan als erlassen gilt, mit einer – aus Sicht des Verfassers – zum Teil nicht stringenten, dem Grundsatz der par conditio creditorum nicht genügenden Argumentation zugunsten des Aufrechnungsrechts entschieden hat. Das Gericht führt aus, dass Insolvenzforderungen nur noch in Höhe der im Insolvenzplan vereinbarten Quote durchgesetzt werden können. Zu der vorliegend entscheidenden Frage der Rechtsnatur der erlassenen Abgabeforderung – in dem zu entscheidenden Fall waren Umsatzsteuerforderungen eines Landes betroffen – heißt es weiter (BGH v. 19.05.2011, IX ZR 222/08, NZI 2001, S. 538):

Soweit sie [die Insolvenzforderungen] als erlassen gelten, sind sie zwar nicht erloschen, bestehen indes nur noch als natürliche, unvollkommene Verbindlichkeiten fort, deren Erfüllung möglich ist, aber nicht erzwungen werden kann. Das folgt im Gegensatz aus den Regelungen in § 254 Abs. 3 und § 255 Abs. 1 S. 1 InsO.

Zutreffend ist nach Meinung des Autors insoweit der Verweis auf die Bestimmung des § 255 Abs. 1 InsO, da nach dieser Vorschrift der Erlass bzw. die Stundung einer Forderung hinfällig werden kann, auch wenn damit der endgültige Verzicht auf eine Forderung verbunden sein sollte. Ein unwiderrufliches Erlöschen der Ansprüche ist auch dann nicht anzunehmen, wenn die Wirkungen des § 255 Abs. 1 InsO im Insolvenzplanverfahren ausgeschlossen werden. Dieser dispositive Charakter lässt sich § 255 Abs. 3 InsO entnehmen, wonach zugunsten des Schuldners im Plan etwas anderes vorgesehen werden kann. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, ist die Forderung weiterhin gegenüber dem Schuldner undurchsetzbar, wie dies in den Interviews seitens der Finanzverwaltung und seitens der Richter vertreten wird. Es besteht sodann zwar keine Möglichkeit des Wiederauflebens dieser Forderung. Auch in diesem Fall kann eine erlassene Abgabeforderung jedoch aufgrund des aufgezeigten Verhältnisses zwischen Abgabenordnung und Insolvenzordnung nicht gemäß § 47 AO als erloschen angesehen werden.

Dass es sich im Falle des Erlasses einer Forderung im Rahmen eines Insolvenzplans bei dieser Forderung lediglich um eine unvollkommene Verbindlichkeit handelt, wird auch durch die in § 254 Abs. 2 InsO normierten allgemeinen Wirkungen des Insolvenzplans bestätigt. Persönliche Ansprüche der Gläubiger gegen Dritte werden nach dieser Bestimmung durch den Plan in ihrem Bestand nicht berührt. Dieser Bestimmung, die im Übrigen nicht zwischen Abgabeforderungen und sonstigen Forderungen differenziert, liegt zwingend die Einordnung einer solchen Forderung als unvollkommene Verbindlichkeit zugrunde, deren Erfüllung noch möglich ist. Würde die Forderung mit dem Erlass im Rahmen eines Insolvenzplans endgültig erlöschen, wie dies von einer Mindermeinung der Interviewpartner vertreten wird (vgl. Kübler und Rekers, 2017, persönliches Interview), würde dem Fortbestand der akzessorischen Sicherungsrechte nach § 254 Abs. 2 InsO die Grundlage entzogen.

In Übereinstimmung mit diesem Ergebnis und der Rechtsprechung des BFH hat auch das FG Saarland in einem Urteil vom 23.11.2011 (vgl. 2 K 1683/09, EFG 2012, S. 905; Revisionsentscheidung durch BFH v. 02.12.2014, VIII R 2/12, DB 2015, S. 416 ff.) die Erfüllung einer Steu-

erschuld i. S. des § 44 Abs. 2 S. 1 und S. 2 AO durch die in § 254 Abs. 1 InsO festgeschriebenen Rechtswirkungen einer planunterworfenen Steuerforderung abgelehnt. Vielmehr könne, so stellt das Gericht fest, mit der formellen Rechtskraft der gerichtlichen Bestätigung des Insolvenzplans die „Erfüllung der Steuerforderung in der die vereinbarte Quote übersteigenden Höhe lediglich nicht mehr durchgesetzt werden“ (FG Saarland v. 23.11.2011, 2 K 1683/09, a. a. O.). Eine Erfüllung i. S. des § 44 AO bleibe aber weiterhin möglich (vgl. FG Saarland v. 23.11.2011, 2 K 1683/09, a. a. O.). Das Fortbestehen der Forderung als unvollkommene Verbindlichkeit hat auch zur Folge, dass die im Rahmen des Insolvenzplans nicht befriedigten Forderungen gegenüber einem Haftungsschuldner außerhalb des Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden können (vgl. VG München v. 02.04.2009, M 10 K 08/214, BB 2010, S. 747).

7.2. Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

7.2.1. Besteuerung von Sanierungsgewinnen

7.2.1.1. Begriff der Sanierung

„Etymologisch betrachtet hat der Begriff Sanierung seinen Ursprung in der Medizin, denn er ist abgeleitet von sanare (lat.: ‚gesundmachen, heilen‘) bzw. sanitas (lat.: ‚Gesundheit‘) und steht insofern für die Wiederherstellung eines anzustrebenden (gesunden) Zustands“ (Pohl, 2009, S. 14).

Da eine einheitliche Definition im Bereich der Betriebswirtschaftslehre nicht zu finden und der Begriff gesetzlich lediglich in § 8c Abs. 1a S. 2 KStG definiert ist, ist auf die vor allem in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelte Begriffsbestimmung zurückzugreifen. „Demnach wird die Sanierung als der Inbegriff von Maßnahmen verstanden, die die finanzielle Gesundung eines notleidenden, existenzgefährdeten Unternehmens bezwecken und geeignet sind, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und auf Dauer wieder ertragsfähig zu machen“ (Pohl, 2009, S. 14 f.).

Eine Sanierung setzt vor allem den Einsatz finanzwirtschaftlicher Maßnahmen voraus (vgl. Loose und Maier, 2008, § 17, Rn. 6), kann jedoch generell sämtliche Unternehmensbereiche erfassen (vgl. Bachem, 1998, S. 13). „Für die in dieser Arbeit maßgebende wirtschaftliche

Dimension lässt sich der Begriff vielleicht treffender als die Wiedererlangung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit durch die Bewältigung finanzieller Schwierigkeiten interpretieren“ (Pohl, 2009, S. 14). Solche finanzwirtschaftlichen Sanierungsmaßnahmen können in Form von Eigenkapital-, Fremdkapital- und Umwandlungsmaßnahmen ergriffen werden und erstrecken sich sowohl auf Maßnahmen innerhalb eines Unternehmens wie auch auf Maßnahmen, durch die Dritte in das Sanierungskonzept mit einbezogen werden (vgl. Schmidt und Uhlenbrock, 2016, S. 148 ff., 247 ff.). Bei der Möglichkeit der Einbeziehung von Gläubigern im Rahmen solcher Sanierungskonzepte ist vor allem zu berücksichtigen, dass die Interessenlage von gesicherten Gläubigern eine andere ist als von Gläubigern, die über keinerlei Sicherheiten verfügen und somit an der Fortführung des Unternehmens ein gesteigertes Interesse aufweisen (vgl. Bachem, 1998, S. 16). Ein Forderungsverzicht, der im Verlauf dieser Untersuchung unter dem Gesichtspunkt der steuerrechtlichen Behandlung Beachtung finden wird, stellt dabei eine Fremdkapitalmaßnahme dar, bei der Fremdkapital zur Sanierung und Fortführung des Unternehmens eingesetzt wird. Daneben sind auch die Gewährung von Darlehen, die Schuldübernahme und der Schuldbeitritt sowie der Rangrücktritt als bloß mittelbares Finanzierungsinstrument Maßnahmen, bei denen dem zu sanierenden Unternehmen Fremdkapital zur Verfügung gestellt wird. Den Eigenkapitalmaßnahmen hingegen liegen Veränderungen des Eigenkapitals der sanierungsbedürftigen Gesellschaft in Form der Eigenkapitalerhöhung oder Eigenkapitalherabsetzung zugrunde. Umwandlungsmaßnahmen werden vor allem in Form der Sanierungsfusion oder der Sanierungsspaltung zur Sanierung einer Gesellschaft herangezogen (vgl. Loose und Maier, 2008, § 17, Rn. 7). Zweckmäßigerweise werden in der Praxis für eine erfolgreiche Sanierung jedoch mehrere der vorgenannten Sanierungsmaßnahmen gleichzeitig zur Anwendung kommen müssen (vgl. Erhard, 2015, § 3 Nr. 66 EStG a. F., Rn. 6). Zuletzt sei verwiesen auf das Restrukturierungsinstrument des Debt-Equity-Swap, das oftmals als Ultima Ratio geschildert wird (vgl. Schmidt, 2016, S. 252 f.) und bei dem Forderungen von Gläubigern in Eigenkapital umgewandelt werden.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die ziemlich allgemeine Charakterisierung des Begriffs der Sanierung jedoch insoweit konkreter gefasst, als sie zusätzlich Definitionsmerkmale für eine Sanierungsmaßnahme entwickelte. Schon der RFH verdeutlichte in einer 1938 ergangenen Entscheidung (vgl. 23.03.1938, VI 95/38, RFHE 42, S. 296 f.), dass von der Sanierungsbedürftigkeit des entsprechenden Unternehmens abhängig sei, ob eine Sanierung respektive die mit dieser einhergehenden Maßnahmen steuerlich anerkannt werden können.

Außerdem hatten die Gläubiger des Unternehmens mit Sanierungsbedarf ihre Entscheidung für diese Maßnahmen mit Sanierungsabsicht zu treffen, d. h. sie mussten in sowie mit der Intention handeln, die geschäftliche als auch finanzielle Gesundung ihres Schuldners zu bewirken. Eine weitere Voraussetzung ist die objektive Eignung der Sanierungsmaßnahme, das betroffene Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu retten und die Ertragsfähigkeit wiederherzustellen (vgl. Pohl, 2009, S. 15).

Der Sanierungserlass gebraucht ebenso die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungseignung als Merkmale zur Definition einer Maßnahme, welche einen Beitrag zur Sanierung eines notleidenden Unternehmens leisten und einen begünstigten Sanierungsgewinn bewirken kann. Als vierte Voraussetzung einer begünstigten Sanierungsmaßnahme kommt hierbei jedoch die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens hinzu (vgl. Anhang I, Rn. 4).

7.2.1.2. Entstehung eines Sanierungsgewinns

Im Falle der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 17 InsO oder der Überschuldung gemäß § 19 InsO der Gesellschaft wird oftmals der Weg einer Sanierung des Unternehmens gewählt. Wie bereits Geist (2008, S. 2658) zutreffend im Jahr 2008 feststellte, zeigt sich auf dem Weg einer solchen Sanierung der Gesellschaft häufig, „dass die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den gordischen Knoten auf dem Weg aus der Krise darstellen. Es gilt, diesen Knoten zu zerschlagen: Kann die Gesellschaft von der Last ihrer Hauptverbindlichkeiten befreit werden, bessert sich ihre bilanzielle Situation und verringern sich häufig die fälligen Verbindlichkeiten.“ Gerade bei sanierungsbedürftigen Unternehmen stellt oftmals ein Forderungsverzicht von Gläubigern einen Lösungsweg aus dieser Kontroverse dar, um dadurch zum einen den Fortbestand des Unternehmens und zum anderen auch den eigenen Kundenstamm zu sichern. Vor allem die insolvenzrechtlich ungesicherten Gläubiger bevorzugen oftmals diese Art der Sanierung, auch um eine Insolvenz des sanierungsbedürftigen Unternehmens und deren Folgen zu vermeiden (vgl. Bachem, 1998, S. 15 ff.). Der Erlass einer Forderung hat zur Folge, dass beim Gläubiger ein Aufwand entsteht und das Schuldnerunternehmen einen entsprechenden Ertrag, den sogenannten Sanierungsgewinn verbucht. Dieser für das zu sanierende Unternehmen oftmals wie die Zufuhr echten Eigenkapitals wirkende Erlass führt zu einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung und des Bilanzbildes, wodurch die Kreditwürdig-

keit des Unternehmens verbessert wird (vgl. Kahlert, 2009, S. 643). Auch ist ein Forderungsverzicht grundsätzlich geeignet, eine Überschuldung oder eine Zahlungsunfähigkeit im Rahmen einer vorinsolvenzlichen Sanierung zu vermeiden (vgl. Rühland, 2011, Rn. 3.78).

Nach dem Begriffsverständnis des Sanierungsgewinns setzt dieser einen Erlass von Schulden voraus. Ein solcher Erlass von Schulden wurde im Rahmen einer Sanierung insbesondere dann angenommen, wenn ein Erlassvertrag gemäß § 397 Abs. 1 BGB zwischen Schuldner und Gläubiger vereinbart wurde, durch den der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet. Als weitere Möglichkeit wurde das Anerkenntnis in Form eines negativen Schuldanerkenntnisses gemäß § 397 Abs. 2 BGB seitens des Gläubigers angesehen, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (vgl. Anhang I, Rn. 3). Der Forderungsverzicht in Form des Erlasses ist nach Praxiserfahrung des Autors als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) regelmäßig mit einer sogenannten Besserungsabrede verknüpft. Danach lebt bei Eintritt gewisser festgelegter Bedingungen (Besserungsfall) die erlassene Verbindlichkeit entweder wieder auf – in diesem Fall wurde das Schuldverhältnis unter der aufschiebenden Bedingung des Eintritts des Besserungsfalles geschlossen bzw. der Forderungsverzicht wurde mit der auflösenden Bedingung versehen, dass die Forderung wieder aufleben soll, wenn sich die finanzielle und wirtschaftliche Lage des Schuldners erholt hat (vgl. Kocyba, 2008, § 5, Rn. 96) – oder es kann auch vereinbart werden, dass mit Eintritt des Besserungsfalles erneut eine entsprechende Verbindlichkeit entsteht (vgl. Loose und Maier, 2008, § 17, Rn. 67). Dieser Erlassvertrag kann ausdrücklich als solcher vereinbart werden. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, dass er beispielsweise in einem außergerichtlichen (§ 779 BGB) bzw. gerichtlichen Vergleich enthalten ist oder im Rahmen eines Insolvenzplanes (§§ 217 ff. InsO) geschlossen wird.

Weitere Maßnahmen eines Gläubigers zur Sanierung eines Unternehmens hat die Rechtsprechung nicht als Erlass im Sinne des § 3 Nr. 66 EStG a. F. angesehen (vgl. BFH v. 27.01.1998, VIII R 64/96, BStBl. II 1998, S. 537 ff.). In einer Entscheidung aus dem Jahre 1985 nahm auch der IV. Senat des BFH im Urteil vom 31.01.1985 (BStBl. II 1985, S. 365) zu dieser Frage Stellung:

Zur Sanierung eines notleidenden Unternehmens können seine Gläubiger in unterschiedlicher Weise beitragen. Sie können auf ihnen zustehende Forderungen verzichten, die Erfüllung von Ansprüchen stunden, Zuschüsse gewähren, eigene Ansprüche

aus schwebenden Verträgen herabsetzen oder die eigenen Leistungen aus solchen Verträgen erhöhen. Aus all diesen Maßnahmen, auch der zinslosen Stundung, können sich früher oder später Vermögensmehrungen für den Schuldner ergeben. Begünstigt ist nach dem Gesetz jedoch allein der Erlaß bereits zugunsten des Gläubigers bestehender Ansprüche. Die Rechtsprechung hat daher den Erlaß bereits aufgelaufener Zinsen, nicht aber die Ermäßigung des Zinssatzes für die Zukunft als steuerbegünstigte Sanierungsmaßnahme angesehen [...] und dazu auch nicht die Aufhebung eines für den Steuerpflichtigen nachteiligen Lieferungsvertrags gerechnet [...]. Demgemäß wird auch in der Gewährung eines Zuschusses keine steuerbegünstigte Sanierungsmaßnahme gesehen [...]. Zwar mag die durch solche Maßnahmen bewirkte Gewinnerhöhung nicht auf eine entsprechende steuerliche Leistungsfähigkeit hindeuten (Ströfer, StuW 1982, 246). Dies gilt aber nicht mit der gleichen Gewißheit wie für den Schuldnerlaß als die typische Maßnahme zur Abwehr der Zahlungsunfähigkeit bzw. der Überschuldung und damit des Konkurses des Leistungspflichtigen. Die steuerliche Begünstigung des Schuldnerlasses kann daher nicht auf weitere Stützungsmaßnahmen der Gläubiger ausgedehnt werden. In dieser auf sachlichen Gründen beruhenden Differenzierung liegt kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz [...].

Der BFH deutete in diesem Urteil eine Frage an, die es im weiteren Verlauf dieser Untersuchung noch zu erörtern gilt. Es wurde das Problem aufgeworfen, ob Sanierungsgewinne bei der Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.

7.2.1.3. Ertragsteuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns im historischen Überblick

Bei einer historischen Exegese der Rechtsentwicklung ist festzustellen, dass der Sanierungsgewinn bereits seit über 80 Jahren einkommen-, körperschaft- und gewerbesteuerlich freigestellt wird (vgl. Seer, 2014, S. 721). Als Sanierungsgewinn lässt sich dabei eine bilanzielle Erhöhung des Betriebsvermögens bezeichnen, die dadurch entsteht, dass betriebliche Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Bereits die Rechtsprechung des RFH ging davon aus, dass auf derartige Gewinne keine Ertragsteuern zu zahlen sind. Für die Einkommensteuer begründete dies der VI. Senat des RFH damit, dass ein Sanierungsgewinn kein Resultat der Erwerbstätigkeit, sondern lediglich eine wirtschaftliche Erleichterung der Lage zur Weiterführung dieser Tätigkeit sei (vgl. 30.06.1927, VI A 297/27, RStBl. 1929, S. 86 ff.). Für die Körperschaftsteuer bejahte der I. Senat des RFH zwar im Ausgangspunkt eine Körperschaftsteuerpflicht des Sanierungsgewinns, im Ergebnis wählte er sie aber ebenfalls steuerfrei (vgl. RFH v. 5.02.1929, I Aa 814/28, RStBl. 1929, S. 228 ff.). Dazu verwies er auf die funktional dem überperiodischen Verlustausgleich dienende Vorschrift des § 15 Nr. 3 KStG 1925, wonach die zur Beseitigung einer Unterbilanz eines früheren Steu-

erabschnitts aufgewendeten Beträge steuerfrei waren. Ergänzend wies der Senat schließlich auf die Anwendung des Erlasses aus Billigkeitsgründen (§ 108 RAO) für den Fall hin, dass wegen der besonderen Verhältnisse des Einzelfalls die Steuerbefreiung des § 15 Nr. 3 KStG 1925 nicht zur Anwendung gelangen sollte. Dem folgte ohne Weiteres das Reichsfinanzministerium (vgl. 30.01.1930, S 2209 – 6, RStBl. 1930, S. 77 f.). Unbeschadet der zur Körperschaft ergangenen Rechtsprechung des I. Senats hielt der VI. Senat des RFH in der Folge an seiner Rechtsprechung zur Einkommensteuer fest. Er machte allerdings klar, dass ein Verlustvortrag i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1929 insoweit unterzugehen hatte, als ihm in einem späteren Abschnitt ein steuerfreier Sanierungsgewinn gegenüberstand (vgl. RFH v. 21.10.1931, VI A 968/31, RStBl. 1932, S. 160 ff.). Es existierten damit parallel zwei unterschiedliche Konzepte zur Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen: Im Bereich der Einkommensteuer wurde der Sanierungsgewinn im Wege einer teleologischen Einschränkung des Gewinnbegriffs von vornherein als nicht steuerbar behandelt. Als Kehrseite war damit insoweit aber auch ein Ausschluss des Verlustvortrags verbunden. Im Bereich der Körperschaftsteuer war der Sanierungsgewinn tatbestandlich zwar steuerbar und steuerpflichtig. Er wurde aber primär mit bestehenden Verlustvorträgen verrechnet. Soweit dies nicht möglich war, blieb schließlich der Sanierungserlass aus sachlichen Billigkeitsgründen.

Um diese dogmatisch unterschiedliche Freistellung des Sanierungsgewinns zu beseitigen, führte das Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934 in § 11 Nr. 4 KStG 1934 ausdrücklich einen Abzug des Sanierungsgewinns vom körperschaftsteuerlichen Einkommen ein, was einer Steuerbefreiung gleichkam. Gleichzeitig wurde der Verlustvortrag sowohl für die Einkommen- als auch für die Körperschaftsteuer generell abgeschafft. Die Gesetzesbegründung macht dabei deutlich, dass damit eine Gleichbehandlung von Einzelperson und Körperschaften bezweckt war und das Gesetz darauf basierte, dass der Sanierungsgewinn bei der Einkommensteuer – entsprechend der Rechtsprechung des RFH – steuerlich nicht erfasst wurde (vgl. Begründung zum KStG 1934, RStBl. 1935, S. 81 f., 85). Daran knüpfte der BFH nach dem 2. Weltkrieg an und stellte sie auch für die Einkommensteuer nicht infrage, sondern sah die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch langjähriges Richterrecht als allgemein anerkannt an (vgl. BFH v. 04.08.1961, VI 35/61 U, BStBl. III 1961, S. 516 ff.; v. 25.10.1963, I 359/60 S, BStBl. III 1964, S. 122 ff., v. 27.09.1968, VI R 41/66, BStBl. II, S. 102 ff.). Später ließ der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 15.07.1968 (vgl. 2/67, BStBl. II 1968, S. 666 ff.) den mittlerweile wieder zeitlich begrenzt eröffneten Vortrag von Verlusten unbe-

schadet der Steuerfreiheit des § 11 Nr. 4 KStG 1934 (zusätzlich) zu. Dem folgte der BFH schließlich auch für die Einkommensteuer (vgl. 27.09.1968, VI R 41/66, BStBl. II, S. 102 ff.). Diesen Rechtszustand (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns unbeschadet eines beschränkten Verlustvortrags) übernahm und vereinheitlichte sodann das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.08.1976 (vgl. BGBl. I 1976, S. 2597 ff.) durch Einführung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG.

Die später erfolgte Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (vgl. 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590 ff.) war nicht dadurch motiviert, nunmehr Sanierungsgewinne besteuern zu wollen (vgl. Seer, 2010, S. 306 ff.). Vielmehr hatte zwischenzeitlich das Steuerreformgesetz vom 25.07.1988 (vgl. BGBl. I 1988, S. 1093 ff.) einen unbeschränkten Verlustabzug mit Wirkung zum Schluss des Veranlagungszeitraums 1990 eingeführt. Dem Gesetzgeber ging es nach Auffassung des Autors allein darum, die seit der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH vom 15.07.1968 (vgl. 2/67, a. a. O.) eingetretene und durch § 3 Nr. 33 EStG a. F. verfestigte doppelte Entlastung (Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns bei gleichzeitigem ungekürzten Verlustvortrag) wieder auf die einmalige Freistellung des Sanierungsgewinns zurückzuführen. Der Gesetzgeber sah die Kumulation der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. mit dem unbegrenzten Vortrag der die Sanierungsbedürftigkeit begründenden Verluste nach §§ 10 Abs. 2 EStG 1997, 10a S. 1 GewStG 1997 als eine steuersystematisch nicht zu rechtfertigende Begünstigung an (vgl. Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, BT-Drucks. 13/7480, S. 192 ff., zur vorgeschlagenen Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F.; der Vorschlag ging dann im Vermittlungsausschuss in das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 ein, vgl. BT-Drucks. 13/8325, S. 2). Den Wegfall der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns betrachtete der Gesetzgeber als tragbar und Sanierungen nicht gefährdend, weil der Sanierungsgewinn unbeschränkt und im vollen Umfang mit den aus früheren Veranlagungs- und Erhebungszeiträumen stammenden Verlusten (Verlustvorträge) verrechnet werden konnte (vgl. Seer, 2010, S. 306 ff.). Sollte dies im Einzelfall nicht möglich sein, hielt bereits die zitierte Gesetzesbegründung den Weg einer Billigkeitsentscheidung nach § 163, 222, 227 AO für eröffnet (vgl. Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999, a. a. O.).

Daran knüpft der Sanierungserlass vom 27.03.2003 folgerichtig an. Im Einklang mit dem Ziel der Gesetzesänderung fordert er in Rn. 8 (vgl. Anhang I) vorrangig die Ausschöpfung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten. Nur soweit danach ein steuerpflichtiger Sanierungsgewinn verbleibt, wertet der Sanierungserlass dies als eine sachliche Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 222, 227 AO. Das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 besitzt von seiner Konstruktion her damit eine Auffangfunktion in den Fällen, in denen ein Sanierungsgewinn nicht mit Verlusten verrechnet werden kann. Seine systembewahrende Funktion enthält der Sanierungserlass vor allem, seitdem die durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerbegünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 und 23.12.2003 (vgl. BGBl. I 2003, S. 2840 ff.) eingeführte sogenannte Mindestbesteuerung nach §§ 10d Abs. 2 EStG, 10a GewStG greift. Es tariert das System in der Weise aus, dass der Sanierungserlass nicht etwa einfach nach dem Vorbild des § 3 Nr. 66 EStG a. F. die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns verfügt. Vielmehr wirken sich die Verlustverrechnungsbeschränkungen nach Rn. 8, 10 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) dahingehend aus, dass die Steuer auf den Sanierungsgewinn insoweit zunächst nur zu stunden ist. Zu einem Erlass kommt es gemäß Rn. 11 (vgl. Anhang I) erst nach Feststellung der endgültigen nach den Verlustverrechnungen auf den verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer. Letztlich entspricht die aktuelle Rechtslage so strukturell der für die Körperschaftsteuer festgestellten Rechtslage im Jahr 1930 (vgl. RFH v. 05.02.1929, I Aa 814/28, RStBl. 1929, S. 228 ff.). Der Sanierungsgewinn wird systematisch als steuerpflichtiger Gewinn des Unternehmens behandelt und ist vorrangig mit bestehenden Verlustvorträgen zu verrechnen. Soweit die Verlustverrechnung ausgeschöpft ist oder nicht greift, bleibt ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen.

Nach einer Entscheidung des Finanzgerichts (FG) München (vgl. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, S. 615 ff.) fehlt diesem BMF-Schreiben jedoch aufgrund der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG die Rechtsgrundlage, sodass ein Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen im Regelfall ausscheidet. Auch der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat als Folgeinstanz ernstliche Zweifel, ob auf der Grundlage des BMF-Schreibens der Gewinn aus der Sanierung von Unternehmen im Ergebnis weiterhin steuerfrei zu stellen ist, obwohl der Gesetzgeber diese Steuerbefreiung aufgehoben hat (vgl. BFH v. 28.02.2012, VIII R2/08, BFH/NV 2012, S. 1135 ff.).

Der X. Senat des BFH forderte am 25.03.2015 den Großen Senat auf, über die Frage zur entscheiden, ob mit dem Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verwaltung verstoßen werde (vgl. X R 23/13, NZI 2015, S. 725 ff.). Begründet hat der X. Senat dies damit, dass die notwendige gesetzliche Grundlage für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach §§ 163 und 227 AO gegeben sei. Die Einzelfallentscheidung liege dann im Ermessen der Finanzbehörden. Demnach definiert das BMF im Sanierungserlass lediglich die grundlegenden Ermessensabwägungen, denen die Finanzbehörden zu folgen haben. Dadurch falle deren Ermessensspielraum weg. Um den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einhalten zu können, erscheine dies sinnvoll und notwendig.

Während der I. Senat des FG München (vgl. 12.12.2007, 1 K 4487/06, a. a. O.) die Auffassung vertritt, dass der Sanierungserlass jene rechtliche Situation wiederherstellt, die galt, bevor § 3 Nr. 66 EStG a. F. gestrichen wurde, lehnt der X. Senat des BFH diese Sichtweise ab (vgl. 23.03.2015, X R 23/13, a. a. O.). Stattdessen vertritt er die Ansicht, dass nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. Sanierungsgewinne in voller Höhe als nicht steuerpflichtige Erträge anzusehen waren. Daraus folge, dass auch bestehende Verlustvorträge zu verschonen waren, was Sanierungsgewinne doppelt begünstigt habe. Zum einen sei der Sanierungsgewinn steuerfrei gewesen und zum anderen wären Verlustvorträge nicht in Anspruch genommen worden. Der Sanierungserlass beuge einer solchen Doppelbegünstigung vor, indem er vorschreibe, dass Sanierungsgewinne vorrangig mit Verlustvorträgen zu verrechnen seien. Dabei sei zu beachten, dass sich aus einem Sanierungsgewinn als Buchgewinn regelmäßig kein Liquiditätszufluss ergebe, der es erlaube, die Steuerschuld zu begleichen. Die Gesetzesmaterialien zeigten außerdem an verschiedenen Stellen, dass der Gesetzgeber den BMF-Sanierungserlass billige und sogar für erforderlich halte. Für das Gericht verdeutlicht insbesondere die Änderung von § 184 Abs. 2 S. 1 AO durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (vgl. BGBl. I 2014, S. 2417 ff.) diese Auffassung der Legislative.

Außerdem betont der X. Senat (vgl. BFH v. 23.03.2015, X R 23/13, a. a. O.), dass die Steuergesetze die steuerlichen Folgen der Sanierung eines Unternehmens, das in eine Krise geraten ist, nur ausschnitthaft und unsystematisch regelten. Der Zielkonflikt zwischen Insolvenzordnung und Besteuerung von Sanierungsgewinnen könne nur durch steuerliche Maßnahmen gelöst werden und nicht, indem die insolvenzrechtlichen Regelungen Vorrang erhielten. Die

Insolvenzrechtsreform habe, so die Argumentation, die steuerlichen Folgen einer Insolvenz ausgeklammert, sodass sich zahlreiche Streitfragen noch im Fluss befänden. Der Sanierungserlass trage hier dazu bei, grundlegende Konflikte zwischen Steuerrecht und Insolvenzordnung abzubauen.

7.2.2. Die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016

In seiner Entscheidung zum BMF-Schreiben vom 27.03.2003 hat der Große Senat des BFH entschieden (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.), dass das Bundesfinanzministerium mit dem in dieser Verwaltungsanweisung vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt. Für den oberflächlichen Betrachter musste diese Entscheidung als große Überraschung erscheinen, denn in der im Vorfeld durchaus kontrovers geführten Diskussion waren zwar die Finanzgerichte gespalten (vgl. für die Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses: FG Köln v. 24.04.2008, 6 K 2488/06, EFG 2008, S. 1555 ff.; FG Düsseldorf v. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685 ff.; FG Dessau-Roßlau v. 14.11.2013, 6 K 1267/11, EFG 2014, S. 72 ff.; dagegen: FG München v. 12.12.2007; 1 K 4487/06, EFG 2008, S. 615 ff.; Sächsische FG v. 24.04.2013, 1 K 759/12, EFG 2013, S. 1898 ff.), im Schrifttum hatten die Verteidiger des Sanierungserlasses jedoch deutlich die Oberhand (vgl. Musil, 2015, § 4 EStG, Rn. 118; Braun und Geist, 2009, S. 2508 ff.; Gondert und Büttner, 2008, S. 1676 ff.; Frey und Mückl, 2010, S. 1193 ff.; Geist, 2008, S. 2658 ff.; Gragert, 2011, S. 1438 ff.; Kahlert, 2012, S. 944 ff.; Kanzler, 2008, S. 1116 ff.; Knebel, 2009, S. 1094 ff.; Krumm, 2012, S. 335 f.; Nosky und Hörner, 2012, S. 694 ff.; Olbing, 2010, S. 216; Seer, 2010, S. 306 ff.; Stangl, 2013, § 22 UmwStG, Rn. 57b; Steinhauß, 2010, S. 298 ff.; Töben, 2010, S. 249 ff.). Sie durften sich zudem dadurch bestätigt fühlen, dass der den Großen Senat anrufende X. Senat (vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, NZI 2015, S. 725 ff.) keine Veranlassung sah, den Sanierungserlass zu beanstanden, sondern die erforderliche rechtliche Grundlage ohne Weiteres in den §§ 163, 227 AO fand. Diese Position und die von ihr aufgenommenen Argumente des Schrifttums und des BMF zerlegt der Große Senat mit geradezu chirurgischer Präzision.

7.2.2.1. Strenges Legalitätsprinzip in Abgabenordnung und Grundgesetz

Der Große Senat widerspricht der Auffassung des vorliegenden X. Senats. Seiner Meinung nach verstoße das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Im Steuerrecht gilt das Legalitätsprinzip des § 85 S. 1 AO, welches dem verfassungsrechtlich in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Vorrang des Gesetzes einfachrechtlich entspricht. Demnach könne die Finanzverwaltung nicht nach Belieben auf Steuerforderungen verzichten. Werden Ausnahmen von der Besteuerung getroffen, müssen diese auf einer gesetzlichen Grundlage basieren (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 91-93).

Die §§ 163, 227 AO bilden die gesetzliche Grundlage, um einem Steuererlass aus Billigkeitsgründen zu gewähren, wobei eine diesbezügliche Entscheidung im Ermessen der Finanzverwaltung liegt (§ 5 AO). Der Große Senat folgt insoweit der ständigen BFH-Rechtsprechung und der Entscheidung des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes (vgl. GmS-OGB v. 19.10.1971, GmS-OGB 3/70, BFHE 105, S. 101 ff.). Hierbei ist jedoch nicht von einem voraussetzungslosen Ermessen auszugehen. Inhalt und Grenzen des Ermessens unterliegen dem Begriff der *Unbilligkeit*. Der BFH hat in Übereinstimmung mit der Entscheidung des GmS-OGB in vollem Umfang die Besteuerung zu prüfen. Diese müsse im jeweiligen Streitfall unbillig sein. Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) geht in gleicher Weise von einer uneingeschränkten gerichtlichen Überprüfbarkeit des Merkmals der *Unbilligkeit* i. S. des § 163 Abs. 1 oder § 227 AO aus. Das Merkmal *unbillig* gilt in einem gerichtlichen Verfahren als uneingeschränkt überprüfbar.

Dies lässt laut Anders (2017, persönliches Interview) folgenden Schluss zu:

Zum Merkmal der Billigkeit kann es keine Verwaltungsvorschriften, die ermessenslenkend sind, geben. In dem Fall, dass das BMF bei einem Sanierungserlass davon ausgeht, die Erhebung sei i. S. des § 163 Abs. 1 S. 1 und des § 227 AO sachlich unbillig, ist eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift anzunehmen. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung hat diese Ansicht im gerichtlichen Verfahren aber keine Bindungswirkung. Vielmehr kann sie als eine Norm, die von der Rechtsprechung abweicht, angesehen werden.

Der Sanierungserlass beschäftigt sich allein mit der sachlichen Unbilligkeit der Besteuerung. Die Voraussetzungen dafür ergeben sich aufgrund einer langjährigen höchstrichterlichen

Rechtsprechung (vgl. Frind, persönliches Interview, 2017). Damit setzt sich der Sanierungserlass jedoch nicht auseinander, weshalb die Voraussetzungen sachlicher Unbilligkeit, die richterlich definiert sind, nicht als gegeben anzusehen sind.

Sachliche Billigkeitsmaßnahmen sollen ungerechte Rechtsfolgen ausgleichen, also wenn die typisierenden gesetzlichen Vorschriften ihr Ziel verfehlen. Es ist möglich, eine Gruppe gleichgelagerter Einzelfälle zusammenfassend zu beurteilen, um eine einheitliche Behandlung sicherzustellen. Dazu müssen aber für alle Einzelfälle die Voraussetzungen der sachlichen Unbilligkeit gegeben sein. Für einen Billigkeitsentscheid können keine Gründe außerhalb des Steuerrechts angeführt werden. Das wären zum Beispiel wirtschafts-, sozial-, arbeits- oder kulturpolitische Aspekte.

Bei einem Sanierungsgewinn aufgrund eines Forderungsverzichts handelt es sich nicht um atypische Einzelfälle. Diese Aussage entspricht jedoch nicht der Ansicht des X. Senats (vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, NZI 2015, S. 725 ff.). Auch verschiedene Stimmen in der Literatur sprechen sich dagegen aus (vgl. Musil, 2015, § 4 EStG, Rn. 118; Braun und Geist, 2009, S. 2508 ff.; Gondert und Büttner, 2008, S. 1676 ff.; Frey und Mückl, 2010, S. 1193 ff.; Geist, 2008, S. 2658 ff.; Gragert, 2011, S. 1438 ff.; Kahlert, 2012, S. 944 ff.; Kanzler, 2008, S. 1116 ff.; Knebel, 2009, S. 1094 ff.; Krumm, 2012, S. 335 f.; Nosky und Hörner, 2012, S. 694 ff.; Olbing, 2010, S. 216; Seer, 2010, S. 306 ff.; Stangl, 2013, § 22 UmwStG, Rn. 57b; Steinhauß, 2010, S. 298 ff.; Töben, 2010, S. 249 ff.). Vielmehr ist die Besteuerung eines Gewinns, der aus einem solchen Forderungsverzicht resultiert, Folge der Gewinnermittlung, die gesetzlich vorgegeben ist. Mit der ursprünglichen Leistung des Gläubigers kommt es bereits zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seitens des Steuerpflichtigen, da eine Verbindlichkeit zunächst bilanziell gewinnneutral ist. Wegen des Forderungsverzichts steht dem Steuerpflichtigen die Leistung endgültig zu. Aus diesem Grund müsse die frühere Steigerung seiner Leistungsfähigkeit, die in einer Gewinnerhöhung zum Ausdruck kommt, ertragsteuerlich erfasst werden. Dem Schuldner liegt eine Sanierungsabsicht zugrunde, damit das in die Krise geratene Unternehmen wieder leistungsfähig wird. Der Schuldner, der durch den Gläubiger gewährt wird, ist dazu da, die mangelnde Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu beseitigen. Kann der Schuldner dazu nicht beitragen, ist der Forderungsverzicht nicht für die Sanierung geeignet. Obwohl die steuerliche Begünstigung eines entstehenden Gewinns als erforderlich angesehen wird, liegen die wirtschafts- bzw.

arbeitsmarktpolitischen Gründe, die hierfür angeführt werden, außerhalb des Steuerrechts. Diese Feststellung bestätigen Hölzle et al. (2017) im persönlichen Interview.

Für den Sanierungserlass muss keine Einzelfallprüfung vorgenommen werden. Vielmehr sind typisierende Regelungen zu beachten. Es wird eine sachliche Unbilligkeit unterstellt. Dabei wird die Höhe des Sanierungsgewinns und die darauf entfallende Steuer nicht berücksichtigt. Auch wenn eine Gefährdung der Unternehmenssanierung befürchtet wird, spielt sie in diesem Fall keine Rolle. Die Unbilligkeit im Einzelfall wird auch bei Vorliegen einer Gruppenunbilligkeit nicht geprüft. Im BMF-Schreiben findet sich eine weitergehende Typisierung, die im Rahmen einer gesetzlichen Regelung zulässig ist. Im Gegensatz dazu ist sie bei einem Steuererlass aus Billigkeitsgründen nicht zutreffend.

Vom Gesetzgeber abstrakt zu treffende Regelungen können nicht Teil einer Billigkeitsmaßnahme sein. Mit dem Sanierungserlass kann keine sachliche Unbilligkeit angenommen werden. Die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns über Jahre hinweg beruht nämlich nicht auf einer gesetzlichen Regelung. Der Gesetzgeber hat seinen Willen klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, indem § 3 Nr. 66 EStG a. F. aufgehoben wurde. Es gibt keine steuerlichen Privilegien mehr für Sanierungsgewinne. Es trifft nicht zu, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen, die nach der Verlustverrechnung noch verbleiben, den Wertungen des Gesetzgebers entgegensteht. Davon wird in der Literatur ausgegangen. Der § 3 Nr. 66 EStG a. F. wurde jedoch aufgrund eines Motivbündels aufgehoben (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZlInO 2017, S. 340 ff., Rn. 128 ff.). Das Bündel gesetzgeberischer Motive lässt jedoch die separate Betrachtung der Vermeidung einer sogenannten Doppelbegünstigung nicht zu. Sie darf nicht zur Begründung einer angeblich sachlichen Unbilligkeit der Besteuerung herangezogen werden. Durch die spätere Neufassung des § 10d EStG erfolgte wieder eine Beschränkung der Verlustverrechnung. Dem Gesetzgeber kommt jedoch die Aufgabe zu, die aufgehobene Privilegierung von Sanierungsgewinnen zu überdenken. Der Sanierungserlass ist nicht dazu geeignet, eine steuerliche Unbilligkeit abzuwenden. Im Vordergrund steht vielmehr die steuerliche Subventionierung, um notleidende Unternehmen zu sanieren. Die Finanzverwaltung dürfe jedoch nicht vermeidlich unschlüssige Gesetzesänderungen korrigieren, indem sie auf Billigkeitsmaßnahmen zurückgreift.

Im Sanierungserlass wird zwischen unternehmensbezogenen und unternehmerbezogenen Billigkeitsmaßnahmen unterschieden. Dies steht nicht im Einklang mit der Gesetzmäßigkeit, welche den Sanierungserlass regelt. In Bezug auf die sachliche Unbilligkeit dürfe bei der steuerlichen Erhebung oder bei deren Einziehung nicht danach differenziert werden, ob die sich daraus ergebende Billigkeitsmaßnahme jemanden besser stellt. Wird der Billigkeitserlass auf das betroffene Unternehmen beschränkt, stehen lediglich wirtschafts- und arbeitsmarktpolitische Ziele im Vordergrund.

Laut BMF sei die Besteuerung von Sanierungsgewinnen sachlich unbillig, da sie nicht den Zielen der Insolvenzordnung entspreche. Mithilfe der Insolvenzordnung sollen insolvente Unternehmen erhalten bleiben. Der Schwerpunkt liegt dabei auf der außergerichtlichen Sanierung. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass sich der Fiskus mit Steuersubventionen an Sanierungen beteiligen soll. Der Gesetzgeber kannte im Zeitpunkt der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. die Vorschriften der Insolvenzordnung. Auch ihre Ziele waren ihm bewusst. Obwohl die Insolvenzordnung erst am 01.01.1999 in Kraft getreten ist, wurde sie schon 1994 verabschiedet. Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde im Bundesgesetzblatt darauf hingewiesen (vgl. BGBl. I 1994, S. 2866 ff.). Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung können nicht die Lösung sein, auch wenn man einen Konflikt, der nicht vom Gesetzgeber bedacht wurde, annehmen wollte. Es können mehrere Möglichkeiten zur Konfliktlösung herangezogen werden, wobei der Weg und das Ziel allein vom Gesetzgeber zu bestimmen sind. Sie dürfen nicht als Gegenstand einer Verwaltungsvorschrift betrachtet werden.

Es gibt keine Rechtfertigung für den im BMF-Schreiben vorgesehenen Steuererlass aus Billigkeitsgründen. Dieser kann nicht als mutmaßlicher Wille des Gesetzgebers angesehen werden. Auch vereinzelte Äußerungen, die in deutlich späteren Begründungen zu Gesetzentwürfen von Parlamentsfraktionen zu finden sind oder in Stellungnahmen von Ausschüssen, können nicht als Gründe angeführt werden. Im Steuerrecht müsse auch der verfassungsrechtliche Aspekt, das Legalitätsprinzip, beachtet werden. Steuervergünstigungen für Sanierungsgewinne müssen gesetzlich geregelt sein. Somit spielt es keine Rolle, dass bestimmte Gesetzesmaterialien Hinweise zu einer stillschweigenden oder konkludenten Billigung des Sanierungserlasses durch den Gesetzgeber enthalten. Eine Erwägung ersetzt keine notwendige fehlende rechtliche Grundlage. Der Gesetzgeber müsse diesbezüglich auch tatsächlich tätig werden.

7.2.2.2. Bindungswirkung der Entscheidung

Der X. Senat hatte seine Vorlage an den Großen Senat gemäß § 11 Abs. 4 FGO auf die grundsätzliche Bedeutung der Frage des Verhältnisses des Sanierungserlasses zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gestützt. Angesichts der konträren Finanzgerichtsentscheidungen, der umfangreichen Literaturdiskussion und weiterer anhängiger Revisionsverfahren (vgl. FG Münster v. 22.05.2013, 10 K 2866/12 K. Online: https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2013/10_K_2866_12_K_Urteil_20130522.html [abgefragt am 13.10.2016], das derzeit als Revisionsverfahren beim BFH unter dem Az. I R 52/14 anhängig ist) konnte am Vorliegen der Grundsatzbedeutung zwar keine Zweifel bestehen, bei Vorlagen gemäß § 11 Abs. 4 FGO ist der Große Senat nach seiner ständigen Rechtsprechung aber ohnehin an diese Beurteilung des vorlegenden Senats gebunden (vgl. BFH v. 31.01.2013, GrS 1/10, BStBl. II 2013, S. 317 ff.; BFH v. 07.08.2000, GrS 2/99, BStBl. II 2000, S. 1404 ff.; BFH v. 17.07.1967, GrS 3/66, BStBl. II 1968, S. 285 ff.). Eine eigenständige Überprüfung nimmt der Große Senat hinsichtlich der Rechtserheblichkeit der Vorlagefrage für das Ausgangsverfahren vor (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 38-47), allerdings auf der Grundlage der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats zu den Vorfragen (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 45). Auch die Entscheidungsrelevanz der Vorlagefrage war hier unproblematisch.

Die Entscheidung des Großen Senats ist gemäß § 11 Abs. 7 S. 3 FGO in der vorliegenden Sache für den erkennenden Senat, d. h. hier den vorlegenden X. Senat bindend. Nach dieser gesetzlichen Konzeption entfalten Entscheidungen des Großen Senats keine über den Einzelfall hinausgehende Bindungswirkung, nicht anders als gewöhnliche höchstrichterliche Entscheidungen beispielsweise des BFH. Allerdings besteht faktisch eine viel weitergehende Bindungswirkung (vgl. Doll et. al., 2017, persönliches Interview), die dadurch unterstrichen wird, dass der Große Senat eine erneute Anrufung wegen derselben Rechtsfrage als grundsätzlich unzulässig beurteilt, soweit nicht in der Zwischenzeit neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind (vgl. BFH v. 18.01.1971, GrS 4/70, BStBl. II 1971, S. 207 ff.). Für die Rechtsprechung der Finanzgerichte und die Verwaltungspraxis ist die Frage damit – trotz der theoretisch begrenzten Reichweite der Entscheidung – entschieden.

7.2.3. Ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen im Einzelfall aus Billigkeitsgründen trotz des Beschlusses des Großen Senats des BFH

Der Große Senat des BFH erklärt in seinem Beschluss vom 28.11.2016, dass das BMF mit dem unter den Voraussetzungen des Schreibens vom 27.03.2003 „vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer [...] gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung“ verstößt (GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Tenor). Zunächst könne hier ein Verfassungsbruch, also ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG angenommen werden (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 145). Das merken im persönlichen Interview auch Drüen und Kaiser (vgl. 2017) an. Die Aussage muss jedoch im Kontext der gesamten Entscheidung betrachtet werden. Der eigentlich entscheidende Rechtssatz des Großen Senats des BFH lautet wie folgt: „Die im sog. Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen betreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i. S. d. §§ 163, 227 AO“ (BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 88).

Der Große Senat hat also keineswegs den Sanierungserlass verbindlich für verfassungswidrig erklärt oder gar aufgehoben. Dafür hätte der BFH – auch sein Großer Senat – schon gar nicht die Kompetenz. Es wäre nach Ansicht des Autors auch in der Sache falsch: Denn der Verstoß gegen einfaches Recht (Verstoß gegen §§ 163, 227 AO) führt nicht zwangsläufig wegen der Gesetzesbindung der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) zum Verfassungsverstoß. Hinzukommen müsste bei Rechtsanwendungsfehlern eine Verletzung des Willkürverbots (vgl. BVerfG v. 11.11.1964, 1 BvR 488/62, BVerfGE 18, S. 224 ff.; v. 11.05.1965, 2 BvR 259/63, BVerfGE 19, S. 38 ff.; v. 20.01.1981, 2 BvR 632/78, BVerfGE 56, S. 99 ff.; v. 03.11.1992, 1 BvR 1243/88, BVerfGE 87, S. 273 ff.), also ein schwerer Fehler durch sachfremde Erwägungen (vgl. BVerfG v. 03.11.1992, 1 BvR 1243/88, a. a. O.; v. 08.07.1997, 1 BvR 1934/93, BVerfGE 96, S. 189 ff.) oder eine „krasse“ (BVerfG v. 17.05.1960, 2 BvL 11/59, BVerfGE 11, S. 126) Missdeutung. Das wird man aber angesichts der auch in der Entscheidung (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 65-85) geschilderten Gegenposition aus Rechtsprechung und Literatur offensichtlich nicht annehmen können.

Pohl (vgl. 2009, S. 49 f.) führt in seiner Untersuchung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen zu Inhalt, Zweck und Bedeutung von Billigkeitsmaßnahmen aus, dass auch die Finanzbehörden die jeweils geltenden Gesetze, nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit

keit der Verwaltung entsprechend, genau anwenden müssen. Von diesem Grundsatz dürfen sie nicht abweichen. Es ist jedoch dem Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren aufgrund der Vielfalt der Lebenssachverhalte nie möglich, alle Einzelfälle zu erfassen; daher wird ein Gesetz als abstrakt-generelle Regelung notgedrungen nicht alle im Einzelfall auftretenden Besonderheiten bedenken können und lediglich im Regelfall ein gerechtes Ergebnis bewirken. Die strenge Befolgung der Gesetze kann deshalb in atypischen Fällen zu Folgen in Gestalt unbilliger Härten führen, deren Eintritt aufgrund der jeweiligen Vorschrift so vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war und derer sich dieser auch nicht bewusst war. Abhilfe sollen hier Billigkeitsregelungen schaffen. Mit diesen soll den sachlichen bzw. persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls entsprochen werden. Indem sie als eine Art Korrektiv dienen, sollen sie die Verwirklichung von Einzelfallgerechtigkeit sicherstellen. Trotzdem ist ebenso wie bei dem Eingriff, von dem sie freistellen sollen, auch bei Billigkeitsregelungen eine gesetzliche Legitimation notwendig. Eine solche Ermächtigung, planmäßig ein Gesetz im Einzelfall nicht zu vollziehen, stellen die §§ 163, 227 AO dar. Diese Vorschriften regeln, welche Voraussetzungen für den Erlass von Steuern aus Billigkeitsgründen erfüllt sein müssen. Dabei darf es jedoch nicht das Ergebnis eines Billigkeitserlasses nach den §§ 163, 227 AO sein, dass gesellschafts- bzw. wirtschaftspolitische Ziele der Legislative keine Akzeptanz finden. In diesem Punkt sind sich sämtliche persönlich interviewten (vgl. 2017) Insolvenzverwalter einig.

Der § 163 AO sagt aus, dass Steuern niedriger festgesetzt werden können. Wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre, können einzelne Besteuerungsgrundlagen, die zu einer Erhöhung der Steuern führen, bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt bleiben. Einzelfallbezogene Umstände sind gemäß §§ 222, 227 AO zu berücksichtigen. Sie bilden die Legitimation für die Einzelfallgerechtigkeit. Die Regelung des § 222 S. 1 AO erlaubt es, dass die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise stunden. Hierfür muss die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten. Zudem darf der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet werden. Des Weiteren dürfen Finanzbehörden gemäß § 227 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen. Hierzu muss deren Einziehung im Einzelfall auf Dauer unbillig sein, im Gegensatz zur Stundung, bei der die Unbilligkeit im Zeitpunkt der Fälligkeit maßgeblich ist.

Gemeinsames Tatbestandsmerkmal sowohl des § 163 AO als auch des § 227 AO ist, dass die Erhebung der Steuer nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre. Billigkeitsmaßnahmen aufgrund der vorgenannten gesetzlichen Regelung sollen dem Ziel dienen, die aus der Generalisierung und Typisierung vielfältiger Lebensverhältnisse in den Steuergesetzen herrührenden unbilligen Härten im Einzelfall auszugleichen (vgl. Martini, 2016, persönliches Interview). Die Vorschriften dienen mithin der Einzelfallgerechtigkeit (vgl. Lorenz, 2016, persönliches Interview), wobei erschwerend auf die Unbestimmtheit des Billigkeitsbegriffs zu verweisen ist (vgl. Sämisch, 2017, persönliches Interview).

Die Billigkeit „als Ausfluss der Gerechtigkeitsidee, soll als Korrektiv für Besonderheiten des Einzelfalls dienen, die ein generalisierender Gesetzgeber nicht erfassen kann und die zu nicht gewollten Härtefällen führen. Für einen Steuererlass als Billigkeitsmaßnahme folgt daraus unmittelbar, dass die Erhebung/Einziehung der entsprechenden Steuer eine unbillige Härte darstellen muss, um einen Erlass rechtfertigen zu können. Insofern ist die Unbilligkeit die zentrale tatbestandliche Voraussetzung für einen Steuererlass gemäß § 163 bzw. § 227 AO“ (Pohl, 2009, S. 50 f.). Zu berücksichtigen ist dabei, dass mit der Anwendung des Gesetzes verbundene typische Härten, „die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestands einer steuerrechtlichen Vorschrift bedacht und in Kauf genommen hat“ (Fritsch, 2009, § 227, AO Rn. 10), nicht unbillig sein können. In diesen Fällen kann eine Überprüfung der maßgeblichen Norm lediglich im Wege eines Normenkontrollverfahrens oder einer Verfassungsbeschwerde erreicht werden (vgl. Anders, 2017, persönliches Interview).

Das maßgebende Tatbestandsmerkmal beider Tatbestände, der Begriff der *Unbilligkeit*, wird jedoch weder legal definiert noch gesetzlich näher ausgestaltet. Es ist anerkannt, dass die Kriterien für die Bestimmung der Unbilligkeit im Regelungsbereich des § 163 AO die gleichen sind wie im Rahmen des Tatbestandes des § 227 AO, weil sich die beiden Erlassvorschriften „im Wesentlichen nur in der Rechtsfolgenanordnung, nicht aber in den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen unterscheiden“ (Frind, 2017, persönliches Interview).

Pohl (vgl. 2009, S. 51) stellt in seiner Untersuchung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen hierzu fest, dass man für sich betrachtet den Begriff der *Unbilligkeit* in der einschlägigen Literatur deshalb als unbestimmten Rechtsbegriff bezeichnet. Die Rechtsprechung wie auch die herrschende Meinung ziehen jedoch unter Berücksichtigung der Entste-

hungsgeschichte und insbesondere der starken Verbindung der Unbilligkeit mit der Rechtsfolge ‚können‘ den Schluss, dass eine einheitliche Ermessensvorschrift vorliegt. Im Zentrum steht hierbei die Frage, wer letzten Endes die maßgebende Entscheidungsinstanz beim Billigkeitserlass sein muss. Nach der herrschenden Meinung liegt die Zuständigkeit bei der rechtsanwendenden Behörde, wobei ein Gericht deren Entscheidung jedoch nur eingeschränkt überprüfen kann. Folgt man dagegen Loose (vgl. 2015, § 227, Rn. 22 f.), der die Unbilligkeit als unbestimmten Gesetzesbegriff ansieht, kann das Gericht die tatbestandlichen Voraussetzungen voll überprüfen. Auf diesen Streit über die gerichtliche Nachprüfung der Rechtsanwendung durch die Behörde soll in dieser Untersuchung aber nicht weiter eingegangen werden.

Relevanter sind hier die Erscheinungsformen der Unbilligkeit. Diese gehen auf eine Unterscheidung zurück, die von der Rechtsprechung entwickelt wurde, und können insbesondere zu einer ersten Begriffskonkretisierung respektive einer Beurteilung der Unbilligkeit herangezogen werden.

Demnach kann die Unbilligkeit entweder in der Person des Abgabenschuldners oder in der Sache begründet sein, sodass für Billigkeitsmaßnahmen, auch nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. erstmals für die sachlichen Billigkeitsgründe: 27.03.1958, V z 213/57 U, BStBl. III 1958, S. 284 ff.), sachliche und persönliche Billigkeitsgründe zu unterscheiden sind (vgl. Loose, 2016, persönliches Interview). „Dabei müssen beide Arten von Billigkeitsgründen lediglich alternativ vorliegen“ (Pohl, 2009, a. a. O.).

Betrachtet man die Entscheidung des Großen Senats des BFH genau, widerspricht es dieser nicht, einen Sanierungsgewinn im jeweiligen Einzelfall sowohl aus Gründen einer persönlichen, aber auch einer sachlichen Unbilligkeit nach §§ 163, 227 AO freizustellen.

Für die persönliche Unbilligkeit ist das offensichtlich. Denn der Große Senat hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein Billigkeitserlass auch bei einem Sanierungsgewinn noch „auf besondere, außerhalb des sog. Sanierungserlasses liegende Gründe des Einzelfalls, insbesondere auf persönliche Billigkeitsgründe“ (BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 145) gestützt werden kann. Gerade die Formulierung *insbesondere* zeigt darüber hinaus, dass nicht ausschließlich persönliche, sondern auch sachliche Billigkeitsgründe im jeweiligen Ein-

zelfall in Betracht kommen. Bestätigt wird dies in einer anderen Passage des Beschlusses, in der sich der Große Senat die Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 13/7340, S. 192) zur Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. zu eigen macht, in der es heißt, dass ohne gesetzliche Regelung persönlichen und sachlichen Härtefällen im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 124).

Legt man die Vorgaben des Großen Senats zugrunde, steht aber auch fest, dass allein anhand der Voraussetzungen, die im BMF-Sanierungserlass definiert werden, im jeweiligen Einzelfall keine Unbilligkeit begründet werden kann (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 125, 127, 129-132). Damit ist ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen im Einzelfall gerade nicht ausgeschlossen, sondern nur eine generalisierende Regelung der Voraussetzungen sachlicher Unbilligkeit in einer norminterpretierenden Verwaltungsvorschrift (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 107) wie dem BMF-Sanierungserlass (vgl. Anhang I). Es muss also sowohl im Falle einer persönlichen als auch im Falle einer sachlichen Unbilligkeit zumindest ein zusätzliches Kriterium gefunden werden, das die besondere Härte des jeweiligen Einzelfalls zum Ausdruck bringt (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview).

Liegen solche Voraussetzungen, die eine Unbilligkeit im Einzelfall i. S. der §§ 163, 227 AO begründen, dann vollständig vor, hat dies nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH zur Folge, dass der betroffene Steuerpflichtige sogar einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch auf einen Billigkeitserlass hat. Denn der Große Senat hat zwar entschieden, dass die Frage, ob eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit vorliegt, eine Ermessensentscheidung der Verwaltung ist (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 38). Zugleich hat er aber auch ausgesprochen, dass die Ausübung dieses Ermessens bei der Frage, ob Unbilligkeit vorliegt, voll gerichtlich überprüfbar ist (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 106).

7.2.3.1. Persönliche Unbilligkeit

Persönliche Billigkeitsgründe ergeben sich selbstredend aus den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen. Diese Gründe sind daher vor allem bei solchen Steuern anzunehmen, die an die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfen. Ausgeschlossen sind daher vor allem Fälle, in denen der Steuerpflichtige „die Steuer auf andere abwälzen kann bzw. abgewälzt hat [...] oder sie wie die Lohnsteuer von Dritten einbehält“ (Rüsken, 2017, persön-

liches Interview). Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen setzt kumulativ die Erlassbedürftigkeit und die Erlasswürdigkeit des Steuerpflichtigen voraus (vgl. Fritsch, 2009, § 227 AO, Rn. 12).

7.2.3.1.1 Erlassbedürftigkeit

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte ist die Erlassbedürftigkeit dann anzunehmen, „wenn die Steuererhebung die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichten oder ernstlich gefährden würde“ (BFH v. 26.02.1987, IV R 298/84, BStBl. II, 1987 S. 612). Eine Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz ist dann gegeben, „wenn ohne Billigkeitsmaßnahmen der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht mehr bestritten werden kann“ (BFH v. 26.02.1987, IV R 298/84, a. a. O.; v. 27.09.2001, X R 134/98, BStBl. II 2002, S. 176). Maßgeblich ist die Existenzgefährdung des Steuerpflichtigen, sodass bei Kapitalgesellschaften auf die Existenzgefährdung der Gesellschaft und nicht auf die ihrer Gesellschafter abzustellen ist (vgl. Fábíán, 2016, persönliches Interview). Entscheidend für die Frage, ob eine Existenzgefährdung des Steuerpflichtigen anzunehmen ist, ist dessen individuelle Vermögenslage (vgl. Geiwitz und Rüsken, 2017, persönliches Interview). Der Steuerpflichtige hat „zur Zahlung seiner Steuerschulden alle verfügbaren Mittel einzusetzen“ (BFH v. 26.02.1987, IV R 298/84, a. a. O.), ist darüber hinaus sogar verpflichtet, seine Vermögenssubstanz anzugreifen, solange dies nicht den Ruin des Steuerpflichtigen bedeutet (vgl. BFH v. 26.02.1987, IV R 298/84, a. a. O.). Eine Verpflichtung zur Verwertung des sogenannten Schonvermögens (§ 90 SGB XII) scheidet grundsätzlich aus (vgl. Fábíán, 2016, persönliches Interview). Vorübergehende wirtschaftliche Schwierigkeiten hingegen sind grundsätzlich kein Erlassgrund, sie rechtfertigen unter Umständen eine Stundung gemäß § 222 AO (vgl. Rüsken, 2017, persönliches Interview).

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Steuererlass aus persönlichen Billigkeitsgründen ferner nur dann gerechtfertigt, wenn die wirtschaftliche Notlage gerade „durch die Steuerfestsetzung selbst verursacht worden ist“ (BFH v. 22.04.1975, VII R 54/72, BStBl. II 1975, S. 727). Eine wirtschaftliche Notlage müsse, auch wenn sie vom Steuerpflichtigen unverschuldet sei, nicht zwangsläufig zu einer Billigkeitsmaßnahme führen. Das Gericht begründet dies mit der „gewollten Vorrangstellung des Steuergläubigers“ (BFH v. 22.04.1975, VII R 54/72, a. a. O.) in § 61 Nr. 2 KO. Diese Vorrangstellung wurde jedoch mit Inkrafttreten der Insolvenzordnung zum 01.01.1999 aufgegeben. Vorrechte einzelner Gruppen von Forderun-

gen existieren in der Insolvenzordnung, anders als noch in der Konkursordnung, nicht mehr, sodass auch Steuerforderungen kein Insolvenzvorrecht mehr zusteht. Dennoch hält die Rechtsprechung weiterhin daran fest, dass die wirtschaftliche Notlage durch die steuerliche Inanspruchnahme selbst verursacht sein muss (vgl. BFH v. 27.04.2001, XI S. 8/01, BFH/NV 2001, S. 1363). Dieser kausale Zusammenhang fehlt jedoch nach der Rechtsprechung des BFH, wenn das Finanzamt die Steueransprüche aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen ohnehin nicht durchsetzen kann und der Erlass folglich nicht mit einem wirtschaftlichen Vorteil für den Steuerpflichtigen verbunden ist (vgl. BFH v. 24.10.1988, X B 54/88, BFH/NV 1989, S. 286; v. 30.09.1996, X B 131/96, BFH/NV 1997, S. 328; v. 27.04.2001, XI S 8/01, a. a. O.). Bei den Insolvenzgründen der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit kommt deshalb grundsätzlich weder eine zinslose Stundung, noch ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen in Betracht (vgl. BFH v. 21.04.1999, VII B 347/98, BFH/NV 1999, S. 1442).

Der Erlass muss mithin nach der Finanzgerichtsbarkeit dem Steuerschuldner wirtschaftlich zugutekommen und nicht seinen anderen Gläubigern (vgl. BFH v. 18.07.2002, V B 52/02, BFH/NV 2002, S. 1547). Eine Grenze zieht die Rechtsprechung seit einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2001 jedoch dann, „wenn die Steuerrückstände den Steuerpflichtigen hindern, eine neue (selbstständige) Erwerbstätigkeit aufzunehmen und sich so eine eigene, von Sozialhilfeleistungen unabhängige wirtschaftliche Existenz aufzubauen“ (27.09.2001, X R 134/98, a. a. O.). In den Fällen, in denen eine Billigkeitsmaßnahme keine geeignete Maßnahme darstellt, um die konkrete Wirtschaftslage des Steuerpflichtigen tatsächlich nachhaltig zu verbessern, wird der Steuerpflichtige von der Rechtsprechung auf die Möglichkeit verwiesen, „sich mit Maßnahmen des Vollstreckungsschutzes gegen eine persönliche finanzielle Leistungsfähigkeit überfordernde Inanspruchnahme zur Wehr zu setzen“ (BFH v. 28.10.1997, VII B 183/96, BFH/NV 1998, S. 685).

Richert (2016, persönliches Interview) fasst die aus dieser Rechtsprechung resultierenden, zum Teil widersprüchlich erscheinenden weitreichenden Folgen in einem pointierten Satz zusammen:

Mittellosigkeit, obwohl Inbild einer Bedürftigkeit, führt somit zur Erlassversagung, da der Steueranspruch zwangsweise nicht durchgesetzt werden kann.

Zwar ist durch das angeführte Urteil des BFH aus dem Jahr 2001 (vgl. 27.09.2001, X R 134/98, a. a. O.) bei der Bestimmung der Erlassbedürftigkeit neben der wirtschaftlichen Notlage nunmehr auch die Möglichkeit eines wirtschaftlichen Neubeginns zu berücksichtigen. Dennoch führt dieser an das Ziel eines Insolvenzverfahrens angelehnte Gesichtspunkt nicht dazu, dass auch bei solchen Steuerpflichtigen, die keine neue (selbstständige) Erwerbstätigkeit aufnehmen und bei denen der Steueranspruch zwangsweise nicht durchgesetzt werden kann, die Erlassbedürftigkeit angenommen wird. Infolgedessen stellt sich auch weiterhin die Frage nach der Rechtfertigung dieser Rechtsprechung. Im Hinblick auf die weitreichenden Folgen kann man dieser Rechtsprechung der Finanzgerichte entgegenhalten, dass ein wirtschaftlicher Vorteil durch eine Billigkeitsmaßnahme für den Steuerpflichtigen auch in dem Fall, in dem Steueransprüche aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht durchgesetzt werden können, durchaus durch das Erlöschen der Steuerschuld denkbar ist. Der Wegfall der Steuerschuld verbessert zumindest mittelbar die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen und mindert seine Existenzgefährdung. Beil (vgl. 2017, persönliches Interview) verweist darauf, dass der Erlass der Steuerschuld allein den Steuerschuldner nicht zu sanieren brauche. Diesem Argument ist die Rechtsprechung jedoch für die Fälle des § 227 AO nicht gefolgt, da diese Norm nach dem Wortlaut und der systematischen Stellung im Erhebungsverfahren nur die in der Einziehung liegenden Unbilligkeiten betreffe. Auf den Vorteil, der im Erlöschen der Steuerschulden gesehen werden könnte, komme es deshalb nicht entscheidend an (vgl. BFH v. 27.09.2001, X R 134/98, a. a. O.).

Das auf die systematische Stellung der Billigkeitsvorschriften abstellende Argument der Rechtsprechung wird durch die Interviewpartner vor allem mit einem Verweis auf die in § 261 AO geregelte Niederschlagung aufgegriffen. Sie sei ein geeignetes Mittel zur Regelung der Rechtsbeziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt in den Fällen der wirtschaftlichen Notlage des Steuerpflichtigen. Diese Vorschrift ging ins Leere, sofern eine Billigkeitsmaßnahme bereits aufgrund der wirtschaftlichen Notlage des Steuerpflichtigen möglich wäre (vgl. Brack und Jahn, 2017, persönliches Interview). Nach der Vorschrift des § 261 AO dürfen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis u. a. dann niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Einziehung keinen Erfolg haben wird. Die Niederschlagung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis bedeutet, dass die Vollstreckungsbehörde im Wege einer verwaltungsinternen Entscheidung vorläufig von der weiteren zwangsweisen Durchsetzung von Ansprüchen lediglich aus Praktikabilitätsgründen absieht (vgl. Grüttner,

Andreas, 2017, persönliches Interview). Sie erfüllt als bloße verwaltungsinterne Maßnahme mangels unmittelbarer Rechtswirkung nach außen nicht die Voraussetzungen des § 118 AO. Eine Niederschlagung stellt demnach keinen Verwaltungsakt dar und hat folglich keinerlei Auswirkungen auf das Steuerschuldverhältnis. Sie führt daher weder zum Erlöschen des Steueranspruchs, noch kommt ihr die Wirkung einer Stundung oder Erlasses zu. Der Steueranspruch kann jederzeit erneut von der Finanzbehörde geltend gemacht werden (vgl. Jahn, 2017, persönliches Interview). Durch einen Erlass nach § 227 AO hingegen erlischt die Steuerschuld. Im Übrigen dient die Niederschlagung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis im Gegensatz zu den Billigkeitsmaßnahmen der §§ 163, 227 AO nicht der Einzelfallgerechtigkeit, sondern erfolgt „aus Gründen der Verwaltungsökonomie“ (Rüsken, 2017, persönliches Interview). Wie bereits auch Stimmen in der Literatur zutreffend festgestellt haben, vermag die Verweisung auf § 261 AO aus den vorgenannten Gründen die von der Rechtsprechung aufgestellte Forderung nach einem konkreten Zusammenhang zwischen steuerlicher Inanspruchnahme und wirtschaftlicher Lage des Steuerschuldners zur Annahme der Erlassbedürftigkeit nicht zu begründen (vgl. Farr, 2002, S. 1989 f.). Insoweit wird der Regelungsinhalt dieser Vorschrift verkannt. Ein systematischer Zusammenhang beider Vorschriften ist für den Autor nicht erkennbar.

Auch wenn nach der Rechtsprechung aufgrund der systematischen Stellung des § 227 AO im Erhebungsverfahren nur die in der Einziehung liegenden Unbilligkeiten erfasst sein sollen, steht dies nicht zwingend der Annahme entgegen, dass ein sich durch das Erlöschen der Steuerschuld ergebender Vorteil auch im Falle einer aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen unmöglichen zwangsweisen Durchsetzung des Steueranspruchs zu einer Besserung der wirtschaftlichen Notlage beitragen kann. Die Versagung des Steuererlasses unter Bezugnahme auf die Stellung der Vorschrift im Erhebungsverfahren würde zu dem widersprüchlichen Ergebnis führen, dass die wirtschaftliche Notlage noch verschärft würde, sobald sich ein Steuerpflichtiger bereits vor der Festsetzung des Anspruchs in einer Notlage befunden hat.

Neben der systematischen Stellung der Billigkeitsvorschriften führt die Rechtsprechung zur Rechtfertigung ihrer Ansicht, dass sich die Billigkeitsmaßnahme auf die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen konkret auswirken müsse und der Vorteil, der im Erlöschen der Steuerschulden gesehen werden könne, dafür gerade nicht ausreiche, den Wortlaut des

§ 227 AO an (vgl. BFH v. 27.09.2011, X R 134/98, BStBl. II 2002, S. 176). Der Wortlaut dieser Norm stellt jedoch lediglich auf die Unbilligkeit der Einziehung ab. Die Möglichkeit der zwangsweisen Durchsetzung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ist kein geschriebenes Merkmal des Tatbestandes des § 227 AO und damit keine Voraussetzung für den Erlass eines Anspruchs. Möglicherweise lässt sich die von der Rechtsprechung entwickelte Voraussetzung der Möglichkeit der zwangsweisen Durchsetzung der Ansprüche jedoch dem Begriff der *Einziehung* im Wege der Auslegung entnehmen. Eine gesetzliche Definition dieses Begriffes findet sich im Rahmen der Abgabenordnung nicht. Daher erscheint es notwendig, auf die in Literatur und Rechtsprechung dem Begriff zugewiesenen Bedeutungen abzustellen. Der Begriff *Einziehung* findet sich u. a. auch in der bereits erwähnten Vorschrift des § 261 AO. Danach kann ein Anspruch niedergeschlagen werden, wenn feststeht, dass die Vollstreckung keinen Erfolg haben wird. Die Finanzgerichtsbarkeit verlangt für die Annahme der Erlassbedürftigkeit jedoch, dass der Steueranspruch durchsetzbar sein müsse, damit der Erlass mit einem wirtschaftlichen Vorteil für den Steuerpflichtigen verbunden ist (vgl. BFH v. 24.10.1988, X B 54/88, BFH/NV 1989, S. 285; v. 30.09.1996, X B 131/96, BFH/NV 1997, S. 326; v. 27.04.2001, XI S 8/01, a. a. O.). Sie misst dem Begriff der *Einziehung* demnach nicht die Bedeutung bei, die er im Rahmen von § 261 AO findet. Sie verwendet ihn vielmehr im Sinne der Möglichkeit der Befriedigung im Wege der Vollstreckung. Der Begriff der *Einziehung* findet jedoch im Anwendungsbereich der Abgabenordnung an keiner Stelle in dieser ihm von der Rechtsprechung beigemessenen Bedeutung Verwendung. Zwischen der Vollstreckung als Maßnahme und der generellen Möglichkeit der Befriedigung im Wege der Vollstreckung bestehen jedoch im juristischen Verständnis erhebliche Unterschiede. Eine Vollstreckung als Maßnahme kann im Einzelfall erfolglos sein, so wie dies § 261 AO vorsieht. Eine Billigkeitsmaßnahme jedoch von der generellen Möglichkeit der Befriedigung abhängig zu machen, setzt gerade voraus, dass eine Vollstreckungsmaßnahme im Einzelfall immer erfolgreich sein müsste. Dies erscheint im Hinblick auf die Möglichkeit der Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Anschluss an einen erfolglosen Vollstreckungsversuch jedoch nicht nachvollziehbar, zumal auch eine Verbesserung der Wirtschaftslage des Steuerpflichtigen durch einen solchen Erlass bewirkt werden könnte, der offensichtlich demnach nicht nur Gläubigern des Steuerpflichtigen zugutekommen würde. Der Begriff *Einziehung* wird insoweit lediglich als Synonym für Vollstreckung und für Vollstreckungsmaßnahme gebraucht. Eine Vollstreckungsmaßnahme kann demnach, entgegen der in der Rechtsprechung vertretenen Ansicht, auch dann unbillig sein, wenn deren Erfolgsaussichten

nicht absehbar sind, zumal die Ursächlichkeit für die wirtschaftliche Notlage des Steuerpflichtigen bei mehreren Vollstreckungsmaßnahmen verschiedener Gläubiger unter Berücksichtigung des Umstandes des fehlenden insolvenzrechtlichen Vorrechts für Ertragsteuerforderungen nicht feststellbar sein wird. Demnach ergibt sich entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH auch aus dem Wortlaut des § 227 nicht, dass diese Vorschrift nur die in der Einziehung liegenden Unbilligkeiten betrifft.

Zusammenfassend lässt sich damit in einem Zwischenergebnis festhalten, dass ein wirtschaftlicher Vorteil für den Steuerpflichtigen auch im Erlöschen der Steuerschuld gesehen werden kann, selbst wenn sich der Steuerpflichtige im Zeitpunkt des Erlasses aufgrund seiner wirtschaftlichen Verhältnisse bereits in einer Notlage befindet.

Auch wenn im Rahmen des § 163 AO nach ständiger Rechtsprechung der Begriff der *Unbilligkeit* dem in § 227 AO verwendeten Begriff entspricht (vgl. Brack und Zechmeister, 2017, persönliches Interview), erscheint es fraglich, ob die vorgenannten Überlegungen auch auf den Tatbestand des § 163 AO zu übertragen sind, zumal sich die Ausführungen des BFH in seinem Urteil aus dem Jahr 2001 lediglich auf die Erlassvorschrift des § 227 AO bezogen haben. Der BFH (27.09.2001, X R 134/98, a. a. O.) argumentierte neben dem Wortlaut vor allem mit der systematischen Stellung der Vorschrift des § 227 AO im Erhebungsverfahren. In dem bereits mehrfach erwähnten Urteil heißt es:

§ 227 AO 1977 betrifft nach dem Wortlaut und systematischer Stellung im Erhebungsverfahren nur die in der Einziehung liegenden Unbilligkeiten.

Bei § 163 AO handelt es sich jedoch um eine Billigkeitsvorschrift, die Maßnahmen bereits im Rahmen der Steuerfestsetzung ermöglicht. Eine Übertragung der aufgezeigten, im Ergebnis nicht tragfähigen finanzgerichtlichen Argumentation bezogen auf die Stellung der Vorschrift im Erhebungsverfahren scheidet damit im Hinblick auf die Fälle des § 163 AO ersichtlich aus.

Folglich genügt es für die Annahme der Erlassbedürftigkeit im Rahmen der persönlichen Billigkeitsgründe auch, wenn die steuerliche Inanspruchnahme „eine wesentliche Ursache für die Existenzgefährdung darstellen würde, die freilich nicht erst durch die Steuererhebung ausgelöst werden muss, sondern schon vorher bestehen kann“ (Rüsken, 2012, § 163 AO, Rn. 87). Bei Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO kann die von der Finanzgerichtsbarkeit zu

§ 227 AO entwickelte Argumentation nicht angeführt werden, die im Übrigen auch im Anwendungsbereich des § 227 AO aus den aufgezeigten Gründen nicht zur Rechtfertigung der einschränkenden Rechtsprechung herangezogen werden kann. Die Ursache der Existenzgefährdung muss demnach, entgegen der ständigen Rechtsprechung der Finanzgerichte, unbeachtlich für die Beurteilung der Erlassbedürftigkeit sein, sie muss gerade „nicht durch die Festsetzung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis selbst verursacht“ (Loose, 2016, persönliches Interview) sein. Die Rechtsprechung des BFH zur Erlassbedürftigkeit im Rahmen des § 227 AO überzeugt den Autor insoweit nicht.

Diese Überlegungen haben auch Auswirkungen im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen bei Unternehmen. Grundsätzlich kann die Erlassbedürftigkeit sowohl bei natürlichen als auch bei juristischen Personen bestehen. Was für die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit bei natürlichen Personen gilt, ist entsprechend auf den Fortbestand juristischer Personen zu übertragen, sodass auch die Gefährdung eines Betriebs zur Unbilligkeit der Einziehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis führen kann (vgl. Loose, 2016, persönliches Interview). Dies gilt selbstredend auch für die Besteuerung von Sanierungsgewinnen. Rüsken (2017, persönliches Interview) geht jedoch davon aus, dass es nicht Zweck der Billigkeitsvorschriften sein könne, durch Billigkeitsmaßnahmen „einzelnen Unternehmen die von ihnen durch ihre wirtschaftliche Betätigung nicht erzielbare Rentabilität zu verschaffen, so dass Billigkeitsmaßnahmen grundsätzlich nur bei einer unverschuldeten und vorübergehenden Krise eines Unternehmens in Betracht kommen“. Außerdem verweist die Rechtsprechung im Falle der Sanierung eines Unternehmens darauf, dass der Erlass von Steuern „im Einzelfall entstehenden Härten und Unbilligkeiten abhelfen soll“ (BFH v. 04.03.1998, XI S 1/98, BFH/NV 1999, S. 21), nicht aber zur Sanierung des steuerpflichtigen Unternehmens beitragen soll. Billigkeitsmaßnahmen können nach der Finanzgerichtsbarkeit nur ausnahmsweise zum Zweck der Sanierung geeignet sein und damit eine Sanierungsmaßnahme darstellen, wenn die Maßnahme im Rahmen eines allgemeinen Gläubigerakkords gewährt wird. Darüber hinaus kann es nicht Aufgabe eines Erlasses aus Billigkeitsgründen sein, „einem nicht mehr sanierungsfähigen Unternehmen Sterbehilfe zu gewähren“ (Loose, 2016, persönliches Interview). Dieser auf die Sanierung von Unternehmen bezogenen Argumentation ist nach Auffassung des Autors im Ergebnis beizupflichten.

7.2.3.1.1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip gleichheitsgerechter Besteuerung

Einen weiteren für die folgenden Ausführungen der Untersuchung wesentlichen Grundsatz des Steuerrechts stellt der aus dem allgemeinen Gleichheitssatz herzuleitende Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit dar, der im Folgenden zunächst in seinen wesentlichen Grundaussagen und Konkretisierungen dargestellt werden soll.

Tipke (2000, S. 481) definiert den Begriff der *steuerlichen Leistungsfähigkeit* anschaulich als „die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem gespeicherten Einkommen entsprechend der Höhe des disponiblen Einkommens zahlen zu können“. Die Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit richtet sich demnach lediglich nach dem Erworbenen eines Steuerpflichtigen, nicht jedoch nach der Erwerbsfähigkeit, die der Einzelne nach diesem Prinzip auch nicht für das Gemeinwohl einzusetzen verpflichtet ist. In Abgrenzung zum sogenannten Äquivalenzprinzip (vgl. Tipke, 2000, S. 476 ff.) knüpft nach Tipke (vgl. 2000, S. 479) das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit demnach nicht an die öffentlichen Leistungen an, die der Steuerpflichtige vom Staat erhält, sondern fragt danach, was der Einzelne aus seinem Einkommen zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben beitragen kann. Die Steuerbemessung muss demnach im Hinblick auf die Eigenschaft von Steuern, den Staat zu finanzwirtschaftlichem Handeln im Dienste von jedermann zu befähigen und demnach mit finanzieller Entscheidungsfreiheit auszustatten, losgelöst von der Anknüpfung an konkrete Staatsleistungen betrachtet werden, zumal keinen der Steuerpflichtigen eine besondere Verantwortlichkeit an den zu finanzierenden Lasten der Gemeinschaft trifft. Maßgeblich soll vielmehr die individuelle Leistungsfähigkeit des Einzelnen sein. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass dem Steuerpflichtigen die Einkommensteile zur Sicherung der Existenzgrundlage nicht im Wege der Besteuerung genommen werden dürfen (vgl. Anders, 2017, persönliches Interview). Auch wenn das Leistungsfähigkeitsprinzip demnach im Grundsatz von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgeht, so bleibt die steuerliche Leistungsfähigkeit dennoch hinter dieser wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zurück, da dem Steuerpflichtigen aufgrund der grundrechtlichen Gewährleistungen der Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 1 i. V. m. Art 28 Abs. 1 S. 1 GG zumindest das Existenzminimum zu gewährleisten ist (vgl. Tipke, 2000, S. 420 f.).

Auch wenn Kritikern dieses Prinzips (vgl. Wagner, 2017, und Verken, 2016, persönliches Interview) zugestanden wird, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip unbestimmt sei, so hält der Autor diesen Stimmen dennoch entgegen, dass der hohe Grad von Allgemeinheit in der Natur eines jeden Prinzips begründet ist. Aus der Eigenschaft als Primärgrundsatz des Steuerrechts, die seinen Charakter und Rang widerspiegelt, folgt vielmehr eine Konkretisierungsbedürftigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Auch wenn dieses „Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung“ (Seer, 2017, persönliches Interview) nicht ausdrücklich vom Verfassungsgesetzgeber in das Grundgesetz übernommen wurde und dieses demnach keine Besteuerungsmaximen enthält, so wird dieses Prinzip dennoch vom BVerfG auch entgegen der vorgebrachten, im Ergebnis jedoch nicht gerechtfertigten Einwendungen (vgl. Krumm und Seer, 2017, persönliches Interview) in ständiger Rechtsprechung aus dem Gleichheitssatz hergeleitet (vgl. BVerfG v. 29.05.1990, 1 BvL 20, 26, 284 und 4/86, BVerfGE 82, S. 60 ff.). Auch die in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG enthaltene Regelung, wonach die Deckungsbedürfnisse des Bundes und der Länder so aufeinander abzustimmen sind, dass u. a. eine Überlastung der Steuerpflichtigen vermieden wird, stellt keine Verankerung dieses Prinzips, d. h. keinen generellen Maßstab für den Steuergesetzgeber dar, sondern bezieht sich lediglich auf die Verteilung der Umsatzsteuer. Der BFH (vgl. 09.05.2001, XI B 151/00, BFHE 195, S. 314) hingegen sieht die Verankerung dieses Grundsatzes im Hinblick auf seine wesentliche Bedeutung nicht allein in Art. 3 Abs. 1 GG, sondern im Zusammenwirken des Demokratieprinzips, der Freiheitsrechte, der Gleichheitsrechte und des Sozialstaatsgedankens. Demnach kann aus dem Schweigen des Grundgesetzes zu diesem Prinzip, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine dem Art. 134 WRV entsprechende Regelung nicht im Grundgesetz normiert wurde, gerade nicht auf die Ablehnung dieses wesentlichen Grundsatzes geschlossen werden (vgl. Tipke, 2000, S. 491). Vielmehr ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ständiger Maßstab des Verfassungsrechts und der Verfassungsrechtsprechung und stellt damit ein verfassungsrechtlich verankertes Prinzip dar.

Ferner wird hervorgehoben, dass dieses Leistungsfähigkeitsprinzip im Falle der steuerlichen Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte als Rechtfertigungsgrund angeführt werden kann. Unter Berücksichtigung der Grundstruktur des Art. 3 Abs. 1 GG und den Anforderungen an Rechtfertigungsgründe kann dieses Prinzip – auch wenn es in Rechtsprechung und Literatur herausgehoben erscheint – generell jedoch lediglich einen unter vielen Recht-

fertigungsgründen im Steuerrecht darstellen, auch wenn dieses Prinzip augenscheinlich gerade bei Steuern als öffentlichen Lasten ein wesentliches Vergleichsmerkmal begründet.

7.2.3.1.1.2 Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Neben der Bestimmung des verfassungsrechtlichen Geltungsgrundes ist im Folgenden der aufgezeigten Konkretisierungsbedürftigkeit des abstrakten Leistungsfähigkeitsprinzips nachzugehen. Dieser wird dadurch Rechnung getragen, dass das Prinzip in persönlicher und sachlicher Hinsicht konkretisiert wird. Zur Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips in persönlicher Hinsicht und im Hinblick auf die Zielrichtung der vorliegenden Untersuchung ist daher zunächst der Frage nachzugehen, ob Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit lediglich natürliche Personen oder aber auch unter Berücksichtigung der Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 3 GG Unternehmen, zumindest in der Rechtsform juristischer Personen, sein können. Zur Beantwortung der Frage ist zunächst erneut auf die Vorschrift des Art. 19 Abs. 3 GG abzustellen, wonach Grundrechte auch für inländische juristische Personen gelten, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind. Die Erstreckung eines Grundrechts auf juristische Personen als bloße Zweckgebilde der Rechtsordnung scheidet nach der Rechtsprechung des BVerfG im Hinblick auf Art. 19 Abs. 3 GG jedenfalls „dort aus, wo der Grundrechtsschutz an Eigenschaften, Äußerungsformen oder Beziehungen anknüpft, die nur natürlichen Personen wesenseigen sind“ (09.10.2002, 1 BvR 1611/96, BVerfGE 106, S. 28). Im Hinblick auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, aus dem das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgeleitet wird, ist zweifelsfrei die Anwendbarkeit auch auf inländische juristische Personen gegeben, da die Anwendbarkeit des Gleichheitssatzes nicht an spezifische menschliche Eigenschaften anknüpft (vgl. Lang, 2010, § 4, Rn. 90; Sachs, 2011, Art. 19 GG, Rn. 71). Neben den juristischen Personen sind jedoch auch die teilrechtsfähigen Personenmehrheiten wie beispielsweise die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft mögliche Grundrechtsträger (vgl. Sachs, 2011, Art. 19 GG, Rn. 64). Darüber stellt Lang (2010, § 4, Rn. 90) zutreffend fest, dass der Gleichheitssatz „die Aufteilung der Steuerlasten auf alle Wirtschaftssubjekte einschließlich der nicht rechtsfähigen Steuersubjekte [...] [fordert], so dass Zuordnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit nicht durchweg Grundrechtsträger sind“. Denn es liege im Interesse aller Grundrechtsträger, die objektive Leistungsfähigkeit aller Unternehmen steuerlich zu erfassen. Im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG ist daher davon auszugehen, dass auch Unternehmen grundsätzlich Zuord-

nungsobjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit sind (vgl. Strauß und von dem Bussche, 2017 persönliches Interview).

Eine Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips in sachlicher Hinsicht erfolgt dadurch, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bestimmten wirtschaftlichen Vorgängen und Zuständen des Steuerpflichtigen zugeordnet wird (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Es wird demnach als Indikator an die Auswahl und Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlagen angeknüpft. Insoweit wird zwischen dem Einkommen, dem Vermögen und dem Konsum als den wesentlichen Leistungsfähigkeitsindikatoren unterschieden, wobei jeder der vorgenannten Indikatoren durch die Erhebung jeder Steuerart belastet wird (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Im Hinblick auf die Zielrichtung der vorliegenden Untersuchung soll der Frage nach den im deutschen Steuersystem maßgeblichen Indikatoren und damit der Rechtfertigung der jeweiligen Steuer im Hinblick auf die aufgezählten Indikatoren an dieser Stelle nicht vertieft nachgegangen werden, vielmehr werden diese Problemkreise, soweit sie für den Fortgang der Untersuchung entscheidend sind, in den folgenden Ausführungen im jeweiligen Einzelfall erörtert.

Wie den vorstehenden Ausführungen bereits entnommen werden kann, ist für den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer und damit auch für den Gegenstand der vorliegenden Untersuchung das Einkommen der maßgebliche Indikator der Leistungsfähigkeit. Bei der Bestimmung des Einkommens ist zu berücksichtigen, dass die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit seitens des einfachen Gesetzgebers weiterhin durch das ebenso primär gleichheitsrechtlich verankerte objektive und subjektive Nettoprinzip konkretisiert wird (vgl. BVerfG v. 09.12.2008, 2 BvL 1, 2/07, BVerfGE 122, S. 122). Nach diesem Prinzip „unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, nämlich der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den (betrieblichen/beruflichen) Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits“ (BVerfG v. 09.12.2008, 2 BvL 1, 2/07, a. a. O.). Es unterliegen schließlich nur die Nettoeinkünfte der Besteuerung (vgl. Birk et. al., 2013, § 5 Rn. 615 f.). Aus dem objektiven Nettoprinzip folgen daher die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen und folglich auch die uneingeschränkte Berücksichtigung von Verlusten. Diese haben die Bemessungsgrundlage zu mindern, wobei zu berücksichtigen ist, dass dieser Abzug von Aufwendungen „nicht beliebig verzögert werden darf“ (Krumm, 2017, per-

sönliches Interview). Neben dem objektiven ist auch als weiteres systemtragendes Prinzip das subjektive Nettoprinzip zu beachten. Entsprechend der Lehre vom indisponiblen Einkommen ist bei der Bestimmung des Einkommens der für den Lebensbedarf notwendige Teil des Erwerbseinkommens bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nicht mit einzubeziehen (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Demnach kann die steuerliche Leistungsfähigkeit von natürlichen Personen erst anhand des Einkommens bestimmt werden, das um die vorgenannten Abzüge bereinigt ist.

Losgelöst von dem für die Besteuerung natürlicher Personen maßgeblichen Bereich der Einkommensteuer, lässt sich damit konstatieren, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen durch die jeweilige Bemessungsgrundlage zutreffend bestimmt werden kann.

7.2.3.1.1.3 Anwendbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Körperschaften

Für den Bereich der für die vorliegende Untersuchung maßgeblichen Unternehmenssteuern besagt das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit demnach, dass der Gewinn des Unternehmens die angemessene Bemessungsgrundlage steuerlicher Belastungsfähigkeit ist. In diesem Zusammenhang ist jedoch im Hinblick auf das Erfordernis der steuerartspezifischen Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips (vgl. Hey, 2009, S. 109) und der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG, nach der von einer „Grundentscheidung des Einkommensteuergesetzgebers zugunsten des Nettoprinzips“ (09.12.2008, 2 BvL 1, 2/07, BVerfGE 122, S. 122) auszugehen ist und demnach die Frage des Verfassungsrangs des Nettoprinzips bisher keiner Entscheidung bedurfte, der Frage nachzugehen, ob das objektive Nettoprinzip auch außerhalb der Einkommensteuer im Bereich der Körperschaftsteuer Anwendung findet. Nur dann wäre das Nettoeinkommen bzw. der Nettogewinn auch im Bereich des Körperschaftsteuerrechts zur Bestimmung der Leistungsfähigkeit maßgeblich. Unter Berücksichtigung des sogenannten Trennungsprinzips, wonach die Besteuerung der Gesellschaft streng von der Besteuerung der Gesellschafter zu unterscheiden ist (vgl. Jacobs, 2009, S. 94, 159), ist jedoch zu konstatieren, dass sich die Körperschaftsteuer nur nach dem Einkommen der Körperschaft und damit nach der Ertragskraft des jeweiligen Unternehmens richtet. Demnach verfügen Körperschaften auch über eine eigene, vom Anteilseigner losgelöste steuerliche Leistungsfähigkeit. Unter Berücksichtigung der Vorschrift des § 8 Abs. 1 KStG, die zur Bestimmung und zur Ermittlung des Einkommens auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verweist, lässt sich die aufgeworfene Frage jedoch dahingehend

beantworten, dass auch die Grundentscheidungen des Einkommensteuergesetzgebers zugunsten des Nettoprinzips bei der Ermittlung des zur Bestimmung der steuerlichen Leistungsfähigkeit maßgeblichen Gewinns zu beachten sind. Verluste, die demnach im unternehmerischen Bereich entstehen, mindern folglich auch die steuerliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Demnach ist auch bei der Besteuerung von Unternehmen und somit auch im Bereich des auf Kapitalgesellschaften anwendbaren Körperschaftsteuerrechts des Leistungsfähigkeitsprinzips im soeben beschriebenen Sinne mit den entsprechenden Konkretisierungen zu beachten.

Dennoch wird in der steuerlichen Literatur diskutiert, ob die im Zivilrecht vorherrschende und auch kodifizierte Auffassung, die juristische Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit ausstattet, im Sinne der Einheit der Rechtsordnung und im Interesse von Rechtssicherheit auch im Bereich des Steuerrechts, das auch wirtschaftliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen hat, zwingend zu beachten ist, mit der Folge, dass auch die selbständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der juristischen Personen infrage gestellt wird (vgl. Hey, 1997, S. 245 ff.). Diese Diskussion geht verständlicherweise einher mit der Frage der Anwendbarkeit des dargestellten Trennungsprinzips auch im Bereich des Steuerrechts. Die Entscheidung dieser Frage nimmt ersichtlich maßgeblichen Einfluss auf den Fortgang der Untersuchung, da ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit denkbare nur dann in Betracht kommen kann, wenn den betroffenen Kapitalgesellschaften eine selbständige steuerliche Leistungsfähigkeit zuerkannt wird.

In der Diskussion um die Rechtfertigung der Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns bei Körperschaften (vgl. Tipke, 2000, S. 1163 ff.) wurde als Grund für eine selbständige steuerliche Leistungsfähigkeit der Körperschaft auf die rechtliche Verselbstständigung dieser Organisationen verwiesen, deren Einkommen bzw. Gewinn sodann als Maßstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit angesehen wurde (vgl. Schneider, 1975, S. 97). Vor allem in der ökonomisch ausgerichteten Literatur wird jedoch in Kenntnis des Trennungsprinzips vertreten, dass ein Unternehmen und damit auch eine Körperschaft lediglich ein Instrument von Unternehmenseignern zur Einkommenserzielung darstelle, das im Übrigen, auf den Kapitalbeiträgen der Anteilseigner beruhend, in deren wirtschaftlichem Eigentum stehe (vgl. Meichssner, 1982, S. 129) und mithin nicht über eine eigene steuerrechtliche Leistungsfähigkeit verfügen könne. Diese als Teil der teleologischen Gesetzesinterpretation anzusehende,

an wirtschaftlichen Vorgängen und Zuständen orientierte wirtschaftliche Betrachtungsweise scheint auch im Hinblick auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung zunächst nicht zu beanstanden zu sein, da das BVerfG in seiner Rechtsprechung eine „teleologische Prävalenz des Zivilrechts“ (Lang, 2010, S. § 1, Rn. 19) zunächst nicht anerkannt hat (vgl. BVerfG v. 24.01.1962, 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, S. 331 ff.; v. 02.10.1968, 1 BvF 3/65, BVerfGE 24, 174 ff.; 27.12.1991, 2 BvR 72/90, DStR 1992, 107 f.). Ferner wurde in der Vergangenheit gegen die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens dessen mangelnde Opferfähigkeit angeführt (vgl. Schneider, 1975, S. 97; Schipporeit, 1980, S. 190). „Diese Begründung beruht auf der Gleichsetzung von Opfer- und Leistungsfähigkeitsprinzip: Opfer im Sinne einer „Einbuße der Bedürfnisbefriedigung“ sind nur von natürlichen Personen mit persönlichen Bedürfnissen denkbar. Da Unternehmungen hiernach keine Opfer bringen können, besitzen sie auch keine Leistungsfähigkeit“ (Schipporeit, a. a. O.). Zum besseren Verständnis dieser Argumentation ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass von Vertretern dieser Ansicht die Steuer als Opfer der einzelnen Bürger (vgl. Schneider, 1975, a. a. O.), d. h. lediglich von natürlichen Personen angesehen wurde. Bereits im Jahr 1980 wurde dieser Ansicht jedoch entgegengehalten, das Opferprinzip könne aufgrund der bestehenden Unwägbarkeiten lediglich als „Orientierungs- und Rechtfertigungshilfe für steuerpolitische Entscheidungen dienen“, nicht jedoch „als alleinige Argumentationsgrundlage gegen die Übertragbarkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips auf Unternehmungen“ (Schipporeit, 1980, a. a. O.) angeführt werden. Schipporeit (1980, a. a. O.) befürwortet daher eine vom Anteilseigner losgelöste Deutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, sodass der erwirtschaftete Ertrag „als Anknüpfungspunkt einer unternehmensbezogenen Leistungsfähigkeit ins Blickfeld“ rücke. Auch Friauf (1973, S. 97) befürwortet die Berücksichtigung des Netto-Gewinns im Rahmen der Leistungsfähigkeit der Körperschaft, da „die Tatsache, daß bei Körperschaften die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse [...] aus naturgegebenen Gründen nicht in Betracht kommt“ keine Aussage darüber zulasse, „daß auch von einer objektiven Leistungsfähigkeit [...] abgesehen werden könne“.

Auch geht die Auffassung fehl, der Begriff des *Einkommens* sei nicht von der Person, „dem Wirtschaftler“ (Schneider, 1975, a. a. O.), zu trennen, zumal die Bestimmung dieses *Wirtschaftlers* aufgrund der unternehmerischen Verselbstständigung in Form der Geschäftsführung oder der Vorstandsmitglieder äußerst fragwürdig erscheint. Zutreffend ist nach Meinung des Autors lediglich, dass insoweit nicht mehr auf die Person des einzelnen Anteilseigners abgestellt werden kann. Es ist in diesem Zusammenhang vielmehr Schredelseker (1975,

S. 324) beizupflichten, der auf die „oberhalb der Summe ihrer Mitglieder existierende Organisation“ unter Bezugnahme auf die in der Rechtswissenschaft, der Betriebswirtschaftslehre sowie der modernen Volkswirtschaftslehre vertretenen Grundsätze abstellt und damit die Unternehmung zutreffend als *Wirtschaftler* im Sinne der Argumentation Schneiders (vgl. 1975, a. a. O.) einordnet, sodass in der Folge auch deren steuerliche Leistungsfähigkeit bejaht werden kann.

Auch die vorgebrachte Begründung, das Unternehmen stehe im wirtschaftlichen Eigentum der Anteilseigner (vgl. Meichssner, 1982, S. 129; Schneider, 1975, a. a. O.), vermag den Autor im Ergebnis nicht zu überzeugen, da insoweit seitens der Anteilseigner nicht über die dem Unternehmen zuzurechnenden Gewinne frei verfügt werden kann. Es fehlt mithin an der direkten Einwirkungsmöglichkeit auf das Unternehmensvermögen, sodass die Voraussetzungen des Begriffs des *wirtschaftlichen Eigentums*, wie es in § 39 Abs. 2 S. 1 AO normiert ist, nicht gegeben sind. Der Anteilseigner kann die Kapitalgesellschaft nicht von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut *Gesellschaftsvermögen* ausschließen. Sollte Schneider (vgl. 1975, a. a. O.) sich bei der Einordnung möglicherweise nicht auf den steuerrechtlich normierten Begriff des *wirtschaftlichen Eigentums* bezogen haben – die Abgabenordnung ist im Anschluss an die Reichsabgabenordnung erst zum 01.01.1977 in Kraft getreten – so stellt sich die für den Rechtsanwender maßgebliche Frage, wie dieser von ihm verwendete Begriff zu definieren ist. Nur wenn diese Frage beantwortet ist, kann eine Ablehnung des Begriffes entsprechend den Ausführungen von Schneider (vgl. 1975, a. a. O.) erfolgen. Auch er konstatiert, dass die Gesellschaften oftmals zu „selbständigen Entscheidungsträgern“ geworden sind, die „weitgehend unabhängig von den Interessen zahlreicher ihrer Miteigentümer“ (Schneider, 1975, a. a. O.) tätig werden. Da er ausweislich des eindeutigen Wortlauts seines Beitrags somit die unternehmerische Verselbstständigung der Kapitalgesellschaften dem Grunde nach jedoch anerkennt, scheint die Feststellung, dass aus seinen Augen „die unternehmerische Verselbstständigung von Organisationen für die Besteuerung von vornherein belanglos“ (Schneider, 1975, a. a. O.) sei, weder zielführend, noch nachvollziehbar.

Ferner kann für die selbstständige steuerliche Leistungsfähigkeit der Körperschaften angeführt werden, dass neben der rechtlichen Verselbstständigung auch eine wirtschaftliche Selbstständigkeit zu verzeichnen ist, die dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Geschäftsleitung oftmals unternehmerische Entscheidungen trifft, die nicht zwingend mit den mehr-

heitlichen Interessen der Anteilseigner einhergehen müssen (vgl. Hey, 1997, S. 251). Zwar erscheint der in diesem Zusammenhang vorgebrachte Einwand, es dürfe nicht von der rechtlichen und wirtschaftlichen Selbstständigkeit der Körperschaft zwingend auf die steuerliche Leistungsfähigkeit derselben geschlossen werden (vgl. Hey, 1997, a. a. O.), auf den ersten Blick nachvollziehbar, wobei sich die Schussfolgerung unter Berücksichtigung der bereits für eine solche Leistungsfähigkeit von Körperschaften angeführten Argumente schon fast als zwingend herausstellt.

Ein entsprechend der Ansicht der Vertreter der Literatur streng personenbezogenes Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips erscheint dem Autor nicht angebracht, zumal sich die „moderne Finanzwissenschaft [...] längst von der utilitaristisch-individualistischen Steuerrechtfertigungslehre gelöst und zu einer höchst pragmatischen Ausfüllung des Begriffs *Leistungsfähigkeit*, etwa im Sinne einer Orientierung an jeweils geltenden Gerechtigkeitsvorstellungen, gefunden hat“ (Schredelseker, 1975, a. a. O.). Diese bereits im Jahr 1975 konstatierte Ausrichtung der Finanzwissenschaft hat auch im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen zum Leistungsfähigkeitsbegriff im Steuerrecht sowie die Fortgeltung des Trennungsprinzips, das in einem Urteil des BVerfG aus dem Jahr 2010 als ein das Körperschaftsteuerrecht beherrschende Prinzip beschrieben wurde (vgl. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, S. 224 ff.), heute noch Gültigkeit. Nicht zu überzeugen vermag daher die Einschätzung, die diese Argumentation aufgreift, wonach „für eine ökonomische Würdigung steuerlicher Vorschriften [...] dagegen beide Ebenen [die Institution der Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter] als Einheit zu betrachten“ (Thole, 2017, persönliches Interview) seien, auch wenn diese Argumentation letztlich an die tatsächlichen Auswirkungen der Besteuerung hinsichtlich des Gewinns anknüpft, die im Ergebnis die Anteilseigner treffe.

Unter Berücksichtigung der Verankerung dieses Prinzips der steuerlichen Leistungsfähigkeit im allgemeinen Gleichheitssatz ist bei der Bemessung dieser Leistungsfähigkeit an das Erworbene und nicht bereits an die Erwerbsfähigkeit anzuknüpfen, sodass sich vielfach für den Schluss von der wirtschaftlichen Selbstständigkeit auf die eigene Leistungsfähigkeit die in der Praxis angeführten bloßen Vorteile der körperschaftsteuerlichen Unternehmensform, wie beispielsweise die normierte Haftungsbeschränkung, eine verbesserte Kreditfähigkeit oder eine gesteigerte Wirtschaftlichkeit, nicht auf die Leistungsfähigkeit einer Körperschaft auswirken können. Diese Vorteile, die als bloße Indizien einer möglichen Leistungsfähigkeit be-

zeichnet werden können, wirken sich jedoch erst dann konkret auf die Leistungsfähigkeit aus, wenn sie sich in Ertrag bzw. Gewinn realisieren.

Da die steuerliche Leistungsfähigkeit aus den angeführten Gründen somit nicht rein individualistisch zu verstehen ist und auch der Begriff des *Einkommens* nicht begriffsnotwendig mit natürlichen Personen in Zusammenhang stehen muss, ist aufgrund der mit der rechtlichen Verselbstständigung der Körperschaften einhergehende Möglichkeit des eigenen Vermögenserwerbs, die von der der Anteilseigner zwingend zu trennen ist, in der Gesamtschau der geführten Diskussion auch eine eigene, von den Gesellschaftern zu trennende Leistungsfähigkeit der Körperschaften anzuerkennen.

7.2.3.1.1.4 Leistungsfähigkeit und Zahlungsfähigkeit

Da der Steuerzugriff des Staates seiner Wirkung nach einen das Vermögen des Steuerpflichtigen treffenden Liquiditätsentzug darstellt (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview) und damit im Ergebnis die Zahlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen belastet, stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis der Begriff der *Leistungsfähigkeit* i. S. des Leistungsfähigkeitsprinzips zu dem im Insolvenzrecht maßgeblichen Begriff der *Zahlungsunfähigkeit* steht. In der Literatur werden die Begriffe der *Zahlungsfähigkeit* und *Leistungsfähigkeit* oftmals gleichgesetzt (vgl. z. B. Elicker, 2002, S. 217). Kirchhof (1985, S. 319) spricht beispielsweise von der „Besteuerung nach der individuellen Zahlungsfähigkeit“. Es sei zu vergleichen, „wer wegen seiner Zahlungsfähigkeit aus eigenen Wirtschaftsgütern belastbar ist“ (Kirchhof, 1985, a. a. O.). Sofern man sich dieser Gleichsetzung generell anschließt, führt dies zu dem weiteren Problemkreis, ob unter Berücksichtigung dieser Umstände der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips – die Bestimmung der disponiblen Zahlungsfähigkeit – auch für andere Teilrechtsbereiche Geltung beansprucht, die an die Zahlungsfähigkeit oder die Zahlungsunfähigkeit bestimmte Rechtsfolgen knüpfen.

Einleitend soll zunächst die Definition des Begriffs der *Zahlungsunfähigkeit*, d. h. das Fehlen der Zahlungsfähigkeit näher erläutert werden. Es ist zu konstatieren, dass der Begriff der *Zahlungsunfähigkeit* im Rahmen der Insolvenzordnung, zumindest dem Wortlaut nach, eine von der in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Definition abweichende Legaldefinition erfahren hat. Zahlungsunfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH „das auf den Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners, seine

sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im wesentlichen zu berichtigen“ (08.03.1984, I R 44/80, BStBl. II 1984, S. 415). Gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 InsO ist der Schuldner hingegen zahlungsunfähig, wenn er nicht in der Lage ist, die fälligen Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen. Zahlungsunfähigkeit ist gemäß § 17 Abs. 2 S. 2 InsO in der Regel dann anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen eingestellt hat. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Gesetzgeber in der Insolvenzordnung bewusst auf die früheren Merkmale der Zahlungsunfähigkeit wie Dauer und Wesentlichkeit verzichtet hat und nunmehr allein auf die Fälligkeit der Zahlungspflichten abstellt, ist festzustellen, dass die vorgenannten Definitionen des Begriffes der *Zahlungsunfähigkeit* lediglich im Merkmal der Dauer voneinander abweichen. Der Bedeutungsinhalt dieses Begriffes ist damit in beiden Teilrechtsgebieten zumindest ähnlich.

Um den möglichen Zusammenhang zwischen den Begriffen der *Leistungsfähigkeit* und der Zahlungsunfähigkeit zu verdeutlichen, sind zunächst die persönlichen Stundungsgründe im Rahmen des § 222 S. 1 AO einer näheren Betrachtung zu unterziehen, da lediglich die Billigkeitsvorschriften der §§ 222, 227 AO im Rahmen der Abgabenordnung die Zahlungsfähigkeit des Steuerschuldners berücksichtigen (vgl. Kaiser, 2016, persönliches Interview), indem sie zur Verwirklichung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auch im Einzelfall beitragen (vgl. Seer, 2010, § 21, Rn. 339). Nach der Vorschrift des § 222 Abs. 1 AO kann eine erhebliche Härte in den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zur Stundung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis führen. Eine erhebliche Härte liegt in der Rechtsprechung erst dann vor, „wenn die Steuerzahlung als solche zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde“ (BFH v. 24.04.2001, XI S 8/01, BFH/NV 2001, S. 1362), wenn also „die Entrichtung der Steuer oder sonstigen Geldleistungen am Fälligkeitstag dazu führen würde, dass im geschäftlichen oder persönlichen Bereich des Schuldners finanzielle Einengungen eintreten, die über das mit dem Geldabfluss normalerweise verbundene Ausmaß wesentlich hinausgehen und vom Schuldner auch nicht durch geeignete Vorsorge abgewendet werden konnten“ (Lemaire, 2011, § 222 AO, Rn. 10). Es ist daher zu beachten, dass eine Stundung der Steuern nur dann in Betracht kommt, wenn die vorliegende maßgebliche Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nur im Zeitpunkt der Einziehung der Steuern gemindert ist, nicht jedoch, wenn sie generell nicht besteht (vgl. BFH v. 27.04.2001, XI S 8/01, a. a. O.). Insoweit ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass für den Fall der nur lediglich vorübergehenden Zahlungsstockung sogar die Aufnahme von Krediten zur Tilgung von Steuerschulden zumutbar ist (vgl. BFH v. 08.03.1990, IV R 34/89, BStBl. II 1990, S. 673 ff.). Rüsken (vgl. 2012,

§ 222 AO, Rn. 24) kommt daher zu dem Ergebnis, dass eine Stundung steuerlicher Ansprüche demnach nur erfolgen könne, wenn der Eintritt der Leistungsfähigkeit in Zukunft noch erwartet werden kann. Daher wird die mangelnde wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (vgl. Rüsken, 2012, § 222 AO, Rn. 8) bzw. die dauernde Zahlungsunfähigkeit (vgl. Rüsken, 2012, § 222 AO, Rn. 24) auch lediglich als Erlassgrund gemäß § 227 AO angesehen werden und nicht als Voraussetzung einer Stundung gemäß § 222 AO.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die Billigkeitsvorschriften im Wesentlichen das wirtschaftliche Fortbestehen des Steuerpflichtigen ermöglichen und damit den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit im insolvenzrechtlichen Sinne gerade verhindern sollen. Dieser Meinung des Autors haben sich im persönlichen Interview insbesondere Kahlert, Thole und Werres (vgl. 2017) angeschlossen. Dieser Sinn der Vorschrift spricht demnach gegen eine Gleichsetzung der Begriffe *Leistungsfähigkeit* und *Zahlungsfähigkeit*. Der BFH geht unter Berücksichtigung dieses Zwecks der Billigkeitsvorschriften davon aus, dass für den Fall, dass „die Gründe für den Konkurs über das Vermögen eines Steuerpflichtigen gegeben“ sind, „regelmäßig keine abgabenrechtliche Erlaß- bzw. Stundungssituation bezüglich offener Steuerschulden“ (BFH v. 23.05.1985, V R 124/79, BStBl. II 1985, S. 489 noch zur Rechtslage im Rahmen der bis zum 31.12.1998 geltenden Konkursordnung) vorliege. Demnach kann das Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit i. S. des § 17 InsO gerade nicht Voraussetzung für die Anwendung der Billigkeitsvorschriften sein. Diese Anforderungen würden über die Voraussetzungen abgabenrechtlicher Billigkeitsmaßnahmen hinausgehen. Uneingeschränkt zuzustimmen ist in diesem Zusammenhang daher auch der ständigen Rechtsprechung zum Billigkeitserlass von Säumniszuschlägen (vgl. BFH v. 07.05.1993, III R 43/89, BFH/NV 1994, S. 144 ff.), wonach sich die Erlass- oder Stundungssituation von der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen dadurch unterscheidet, dass in den vorbezeichneten Fällen noch keine Gründe für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gegeben seien, sondern der Erlass oder die Stundung dem Steuerpflichtigen gerade die Fortführung seiner wirtschaftlichen Existenz ermöglichen solle. Eine Gleichsetzung des Begriffs der *Leistungsfähigkeit* mit dem Begriff der *Zahlungsfähigkeit* scheidet demnach im Bereich der Abgabenordnung offensichtlich aus.

Auch wenn die steuerliche Leistungsfähigkeit generell Liquidität und damit Zahlungsfähigkeit jedenfalls im umgangssprachlichen Sinne voraussetzt (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview), so ist jedoch festzustellen, dass die bestehende Zahlungsfähigkeit nicht generell Aus-

kunft darüber gibt, ob eine Besteuerung im Einzelfall mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar ist. Dies erklärt sich auch aus dem Umstand, dass das vorgenannte Prinzip vor allem aus Gründen der Existenzsicherung oftmals hinter der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners zurückbleiben kann. Auch die dargestellte Ansicht der Rechtsprechung zur Zumutbarkeit der Kreditaufnahme in Zeiten der Zahlungsstockung (vgl. BFH v. 08.03.1990, IV R 34/89, a. a. O.) belegt, dass oftmals die Fähigkeit zur Steuerzahlung unterstellt wird, obwohl die Leistungsfähigkeit im maßgeblichen Zeitraum nicht gegeben ist.

Im Hinblick auf das Verhältnis zur Zahlungsunfähigkeit i. S. des § 17 InsO ist ferner auf die Ausführungen zum Verhältnis zwischen Steuer- und Insolvenzrecht zu verweisen, die auch für diese Beurteilung maßgeblich sind. Sofern ein Steuerschuldner auch unabhängig von bestehenden Steuerschulden zahlungsunfähig oder überschuldet ist, ist in Bezug auf den Zweck der Billigkeitsvorschriften kein Raum für die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall, sodass die Finanzbehörde in diesem Fall nur noch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Steuerschuldners beantragen kann. Die Frage nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit stellt sich hier bereits nicht mehr.

Zahlungsfähigkeit gleichzusetzen mit der steuerlichen Leistungsfähigkeit lässt demnach wesentliche Aspekte des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Billigkeitsvorschriften unberücksichtigt, sodass der Feststellung von Elicker (2002, S. 220) uneingeschränkt zuzustimmen ist, wonach steuerliche Leistungsfähigkeit „als eine Funktion der Zahlungsfähigkeit“ und die „Zahlungsfähigkeit als Basis von Leistungsfähigkeit“ bezeichnet werden können. Dieses Ergebnis wird auch gestützt durch den Umstand, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit auf Dauer beiträgt und sie nicht durch Überbelastung reduziert werden soll.

7.2.3.1.1.5 Leistungsfähigkeit und Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Auf den ersten Blick problematisch an der persönlichen Unbilligkeit bei einem Sanierungsgewinn ist aber, dass der Große Senat des BFH dessen Besteuerung gerade nicht als einen Verstoß gegen das Gebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit qualifiziert, sondern im Sanierungsgewinn sogar eine gesteigerte Leistungsfähigkeit sieht (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 114-117). Das erscheint deshalb problematisch, weil gerade im Erfordernis der Erlassbedürftigkeit eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

im jeweiligen Einzelfall zum Ausdruck kommen soll, also eine Besteuerung gerade mangels Vorliegens von Leistungsfähigkeit im Einzelfall unterbleiben soll (vgl. Seer, 2015, § 21, Rn. 339; 2017, persönliches Interview). Bei genauer Betrachtung führt dies aber nicht zu einem Wertungswiderspruch, sondern ist nur Ausdruck unterschiedlicher, bereichsspezifischer Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips. Der Große Senat des BFH argumentiert beim Sanierungsgewinn aus dem System der konkreten Gewinnermittlungsart – nämlich dem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) – und nimmt daher durchaus folgerichtig eine gesteigerte Leistungsfähigkeit an. Beim Erlass (§§ 163, 227 AO) aus persönlichen Billigkeitsgründen kommt es aber nicht auf intertemporär folgerichtige Buchgewinne, sondern auf eine fehlende Leistungsfähigkeit i. S. von Zahlungsfähigkeit an, die sich gerade im gegenwärtigen Fehlen von liquiden Mitteln oder Vermögenswerten ausdrückt.

Im jeweiligen Einzelfall ernsthaft problematisch kann sich jedoch erweisen, dass der BFH für eine Erlassbedürftigkeit gerade einen konkreten Zusammenhang zwischen der Steuerfestsetzung oder -erhebung und der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen verlangt (vgl. BFH v. 19.11.1996, VII B 187/96, BFH/NV 1997, S. 323; v. 21.04.1999, VII B 347/98, BFH/NV 1999, S. 1440 ff.). Daraus abgeleitet, dass die Existenzgefährdung gerade durch die Steuerfestsetzung oder Steuererhebung verursacht (vgl. BFH v. 10.05.1972, II 57/64, BStBl. II 1972, S. 649; v. 22.04.1975, VII R 54/72, BStBl. II 1975, S. 727) bzw. zumindest entscheidend mitverursacht sein muss. In der Folge muss sich dann die Billigkeitsmaßnahme auch auf die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen auswirken können (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview), was etwa nicht der Fall sein soll, wenn eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit schon aus anderen Gründen entstanden ist. Ausnahmen von diesem Kausalitätserfordernis werden nur in Verbraucherinsolvenzverfahren (vgl. BMF v. 11.01.2002, BStBl. 2002, S. 132 ff.) und generell dann zugelassen, wenn die Durchsetzung der Steueransprüche den Steuerpflichtigen daran hindern würde, eine Erwerbstätigkeit zu beginnen und eine neue wirtschaftliche Existenz aufzubauen (vgl. Loose, 2015, § 227 AO, Rn. 91).

Jenseits der Ausnahmefälle verbleibt für die Begründung der Erlassbedürftigkeit einer Steuer auf den Sanierungsgewinn gerade wegen des Kausalitätserfordernisses nur ein schmaler Grat. Es muss nämlich zusätzlich zu den Voraussetzungen, die bereits im BMF-Sanierungserlass vorgegeben werden (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldverhältnisses und Sanierungsabsicht der Gläubiger, vgl.

Anhang I), hinreichend begründet werden, dass gerade die Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns für eine erfolgreiche Sanierung in der Variante einer Fortführung im vorhandenen Rechtsrahmen ursächlich sein wird. Dafür muss in einer substantiierten Prognose zunächst dargelegt werden, dass eine Fortführung des Unternehmens im vorhandenen Rechtsrahmen ohne Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht erfolgsversprechend wäre und daher diese Variante nicht gewählt werden kann. Überdies muss dann aufgezeigt werden, dass sich das Ergebnis der Prognoseentscheidung gerade bei einer Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns ändern würde, also eine Sanierung dann als hinreichend erfolgsversprechend erscheint. Eine bloße Erhöhung der Erfolgswahrscheinlichkeit, die ja stets bei der Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns entsteht, reicht dabei nicht aus. Es geht vielmehr um alles oder nichts bzw. um möglich oder nicht möglich (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview).

Keine Rolle spielen bei dieser Prognose nach Meinung der Interviewpartner (vgl. Anders et. al., 2017, persönliches Interview) alternative Sanierungsmöglichkeiten. Es kommt also nicht darauf an, dass anstatt eines Forderungsverzichts etwa auch ein Asset Deal oder ein sogenanntes Ausgliederungsmodell möglich wäre, wenn eine Fortführung im vorhandenen Rechtsrahmen gerade wegen einer Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht erfolgsversprechend wäre. Die Wahl der im Einzelfall sachgerechten Sanierungsvariante hängt nämlich von einer Vielzahl außergerichtlicher Faktoren ab, etwa den Erhalt öffentlich-rechtlicher Genehmigungen und Fortführung bestehender Verträge. Fällt diese Wahl nach einer Gesamtbeurteilung aller maßgeblichen Umstände auf die Fortführung des Unternehmens im bisherigen Rechtsrahmen, besteht auch eine Erlassbedürftigkeit, wenn eine solche Fortführung dann gerade wegen der Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht erfolgsversprechend wäre.

7.2.3.1.2 Erlasswürdigkeit

Neben der Erlassbedürftigkeit, die durch die persönlichen Verhältnisse begründet wird, erfordert ein Erlass aus persönlichen Gründen auch das Vorliegen der Erlasswürdigkeit (vgl. BFH v. 02.03.1961, IV 126/60 U, BStBl. III 1961, S. 228). Diese setzt nach ständiger Rechtsprechung ein Verhalten des Steuerpflichtigen voraus, „das nicht in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt, und bei dem die mangelnde Leistungsfähigkeit nicht auf einem Verhalten des Steuerpflichtigen selbst beruht“ (BFH v. 14.11.1957, IV 418/56 U, BStBl. III 1958, S. 153; v. 30.09.1996, X B 131/96, BFH/NV 1997, S. 326). Ein steuerliches Fehlverhalten für sich alleine reicht nicht aus, um die Erlasswürdigkeit zu verneinen, viel-

mehr ist zur Beurteilung der Erlasswürdigkeit eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls erforderlich (vgl. BFH v. 15.10.1992 X B 152/92, BFH/NV 1993, S. 80; v. 14.10.1993, X B 52/93, BFH/NV 1994, S. 562). Vor allem wenn der Steuerpflichtige „unverschuldet, entschuldbar oder leicht fahrlässig“ (Loose, 2016, persönliches Interview) und nicht vorsätzlich in die wirtschaftliche Notlage geraten ist, kann von der Erlasswürdigkeit ausgegangen werden. Sie ist für jeden Einzelfall zu untersuchen, sodass eine einmal angenommene Erlassunwürdigkeit dem Steuerpflichtigen nicht für das ganze Leben anhaftet (vgl. Geiwitz, 2017, persönliches Interview).

Pohl (vgl. 2009, S. 62 f.) führt zutreffend zur Erlassunwürdigkeit aus, dass diese sich erstens dann verneinen lässt, wenn vom Steuerpflichtigen steuerunehrliches Verhalten an den Tag gelegt wurde. Grundsätzlich soll für ein solches Fehlverhalten keine Belohnung durch einen Erlass erfolgen. Die Hinterziehung von Steuern ist der klassische Fall, der diesen Tatbestand erfüllt. Jedoch trifft dies nicht ausnahmslos auf jeden Fall zu. Setzt der Steuerpflichtige die Mittel ein, die ihm zur Verfügung stehen, und trägt er so zur Kompensation der Folgen seines steuerunehrlichen Verhaltens bei bzw. liegt sein Fehlverhalten bereits viele Jahre zurück, so hat eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung nicht automatisch die Erlassunwürdigkeit zur Folge. Liegt einmal Erlassunwürdigkeit vor, haftet diese dem Steuerpflichtigen demnach nicht sein ganzes weiteres Lebens an, sondern es besteht die Möglichkeit, wieder erlasswürdig zu werden.

Als zweiter Grund für eine Erlassunwürdigkeit kommt die Verletzung steuerlicher Pflichten infrage. Diese ist z. B. dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige schuldhaft keine Steuererklärung abgegeben hat. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich seinen Erklärungspflichten nachzukommen und die Tilgung seiner Steuerschulden anzustreben. Die bloße Verletzung von steuerlichen Erklärungspflichten hat jedoch nicht zwangsläufig die Erlassunwürdigkeit zur Folge, sondern diese muss sich nach einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls feststellen lassen. So ist es möglich, dass die Erlasswürdigkeit selbst dann gegeben ist, wenn jahrelang die Erklärungspflichten nicht erfüllt wurden. Das ist dann der Fall, wenn aufgrund spezieller Umstände wie jungem Alter, Krankheit, Abhängigkeit von Dritten, Schicksalsschlägen oder Existenzgefährdung ein Zurücktreten des Allgemeininteresses an der Einziehung von Steuern gerechtfertigt ist.

Zum Dritten fehlt dem Steuerpflichtigen grundsätzlich dann die Erlasswürdigkeit, wenn seine Leistungsunfähigkeit von ihm selbst verursacht wurde. Bloße wirtschaftliche Fehlentscheidungen im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit wie beispielsweise überhöhte Fremdfinanzierung, Fehlinvestitionen oder spezielle Risikogeschäfte haben in der Regel keine Erlassunwürdigkeit zur Folge. Im Allgemeinen ist dann von der Gebotenheit von Billigkeitsmaßnahmen auszugehen und somit Erlasswürdigkeit anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden, entschuldbar respektive nur aufgrund leichter Fahrlässigkeit in die wirtschaftliche Notlage geraten ist. Verursacht der Steuerpflichtige dagegen die Leistungsunfähigkeit vorsätzlich bzw. grob fahrlässig, besteht Erlassunwürdigkeit. Dementsprechend ist der Steuerpflichtige beispielsweise dann erlassunwürdig, wenn er verfügbares Vermögen verschwendet bzw. eine Lebensführung an den Tag legt, die unangemessen ist. Ferner ist zu berücksichtigen, in welchem Maße der Steuerpflichtige den Willen zu haben scheint, selbst zum Abbau seiner Steuerschulden beizutragen. Von Erlassunwürdigkeit ist demnach etwa dann auszugehen, wenn er sein Arbeitsverhältnis kündigt oder sich nicht um eine Erwerbstätigkeit bemüht.

Erlasswürdig sollen demnach nur diejenigen Steuerpflichtigen sein, die ihre fehlende Leistungsfähigkeit nicht selbst schuldhaft herbeigeführt und ihre steuerlichen Pflichten nicht in grober Weise vernachlässigt haben (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Die mit einem persönlichen Werturteil gepaarte Unbestimmtheit macht das zweite Erfordernis zur offensichtlichen Achillesferse des Anspruchs und wird daher von Teilen der Literatur (vgl. von Groll, 2011, § 227 AO, Rn. 133, 319) mit guten Gründen abgelehnt.

Jedenfalls setzt die Entscheidung über die Erlasswürdigkeit eine Gesamtwürdigung des Einzelfalls voraus (vgl. BFH v. 15.10.1992, X B 152/92, BFH/NV 1993, S. 80 f.; von Groll, 2011, § 227 AO, Rn. 315). Gerade wegen der wertungsbedingten Offenheit ist dabei aber nicht kleinlich zu verfahren (vgl. Loose, 2015, § 227 AO, Rn. 104). Insbesondere darf die Rückschau auf das Verhalten des Steuerpflichtigen nicht dazu verleiten, ihm alle möglichen Verfehlungen vorzurechnen (vgl. Loose, 2015, a. a. O.), zumal eine Erlasswürdigkeit auch zurückgewonnen werden kann, wenn der Steuerpflichtige sich bemüht, sein früheres Fehlverhalten wiedergutzumachen (vgl. BFH v. 02.03.1961, IV 126/60 U, BStBl. III 1961, S. 288).

In der Praxis setzt die Begründung der Erlassbedürftigkeit bei einem Sanierungsgewinn nach Erfahrung des Autors als Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) daher vor allem einen hohen, aber wohl regelmäßig leistbaren Argumentationsaufwand voraus. Diese Feststellung bestätigen auch sämtliche persönlichen Interviewpartner (vgl. 2017) welche als Insolvenz- oder Sachwalter tätig sind. So muss zunächst dargelegt werden, dass der Steuerpflichtige in die wirtschaftliche Notlage – also in die Sanierungsbedürftigkeit seines Unternehmens – unverschuldet, entschuldbar oder zumindest nur leicht fahrlässig geraten ist (vgl. FG Stuttgart v. 26.01.1994, 12 K 265/90, EFG 1994, S. 992 ff.). Eine unsachgemäße Geschäftsführung, die auf unvollkommenen kaufmännischen Fähigkeiten oder mangelnder Geschäftserfahrung beruht, schließt die Erlasswürdigkeit daher nur aus, wenn sie auf mangelnden Willen und grobe Nachlässigkeit zurückzuführen ist (vgl. Loose, 2015, § 227 AO, Rn. 108). Bloße Management-Fehler wie etwa Fehlinvestitionen, überhöhte Kreditaufnahmen oder das Eingehen riskanter Geschäfte sind dagegen grundsätzlich unschädlich (vgl. Fritsch, 2009, § 227, Rn. 39). Überdies muss dargelegt werden, dass in der Vergangenheit keine Steuern hinterzogen, regelmäßig Steuererklärungen rechtzeitig abgegeben und etwaige Maßnahmen zur Tilgung von Steuerschulden getroffen wurden (vgl. Loose, 2015, a. a. O.).

7.2.3.2. Sachliche Unbilligkeit

Auch wenn die Entscheidungen des BFH zur Frage der sachlichen Unbilligkeit auf den ersten Blick zu einer uneinheitlichen Terminologie im Rahmen seiner Rechtsprechung geführt haben (vgl. Beil, 2017, persönliches Interview), so haben sich doch bestimmte Bewertungsgrundsätze herausgebildet. Demnach ist eine Unbilligkeit der Einziehung der Steuer aus sachlichen Gründen dann anzunehmen, wenn, unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen (vgl. BFH v. 30.08.1963, III 112/60 U, BStBl. III 1963, S. 511), „nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne“ (BFH v. 26.10.1972, I R 125/70, BStBl. II 1973, S. 271; v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, S. 916; BVerfG v. 5.04.1978, 1 BvR 117/73, BStBl. II, 1978, S. 441) der beabsichtigten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte oder wenn angenommen werden kann, dass die dem Gesetz entsprechende Besteuerung den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall zuwiderläuft (vgl. BFH v. 26.10.1972, I R 125/70, a. a. O.;

v. 29.08.1991, V R 78/86, BStBl. II 1991, S. 906; v. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.). Sachliche Billigkeitsmaßnahmen sollen demnach „ein vom Gesetz gedecktes, aber vom Gesetzgeber nicht gewolltes Ergebnis vermeiden“ (Rüsken, 2012, § 163 AO, Rn. 32). Ferner ermächtigt die Möglichkeit des Erlasses nach § 227 AO nicht zur Korrektur des Gesetzes, d. h. die Billigkeitsmaßnahme darf nicht auf Erwägungen gestützt werden, welche „die vorgesehene Besteuerung allgemein oder für bestimmte Fallgruppen außer Kraft setzen würde“ (BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.). In Abkehr von dieser von der Rechtsprechung vertretenen sogenannten subjektiven Auslegungstheorie wird vertreten, dass schlichte Unbilligkeit auch dann angenommen werden könne, wenn die Steuererhebung „den Geboten der Gleichheit und des Vertrauensschutzes, den Grundsätzen von Treu und Glauben, dem Erfordernis der Zumutbarkeit oder dem der gesetzlichen Regelung zugrunde liegenden Zweck widersprechen würde“ (Fritsch, 2009, § 227 AO, Rn 13). Gegen diese subjektive Auslegungstheorie wird vorgebracht, es bestünde die Gefahr, dass „rational nicht nachprüfbare Spekulationen über den vermeintlichen Willen des Gesetzgebers“ (Loose, 2016, persönliche Interview) vorgenommen werden könnten. Die Unbilligkeit der Einziehung der Steuer aus sachlichen Gründen ist vor allem dann anzunehmen, wenn dies aus einer Gesamtbetrachtung aller Umstände folgt (vgl. d’Avonie, 2016, persönliches Interview). Eine solche Gesamtbetrachtung kann ergeben, „dass mehrere steuerlich belastende Regelungen, die – jeweils für sich betrachtet – vom Steuerschuldner auch unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit in ihren Belastungsfolgen hingenommen werden müssen, in ihrem Zusammenwirken ein Ausmaß an Belastung herbeiführen, das den gesetzlichen Wertungen widerspricht und allein deswegen aus sachlichen Billigkeitsgründen ausnahmsweise eine Korrektur erfordert“ (BFH v. 31.03.2004, X R 25/03, BFH /NV 2004, S. 1212). In die Ermessensprüfung sind verständlicherweise auch verfassungsrechtliche Maßstäbe einzubeziehen, sodass die Erhebung der Steuer im atypischen Einzelfall auch gegen den Grundsatz der Belastungsgleichheit, das Übermaßverbot oder das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen kann und dieser Umstand mithin das Vorliegen sachlicher Billigkeitsgründe rechtfertigt.

Die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns aus sachlichen Billigkeitsgründen setzt nach dem Großen Senat des BFH voraus, dass im Einzelfall das gesetzgeberische Ziel bei Anwendung des Gesetzes verfehlt wird und das Ergebnis deshalb ungerecht erscheint (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 113). Demnach ist zunächst das gesetzgeberische Ziel bzw. die Wertentscheidung des Gesetzgebers herauszuarbeiten. Ein Widerspruch

zum Beschluss des Großen Senats des BFH lässt sich dabei nur vermeiden, wenn hier die Ziele bzw. Wertentscheidungen zugrunde gelegt werden, die auch vom Großen Senat herausgearbeitet wurden. Dieser hat hierfür maßgeblich auf die Begründung des Gesetzes abgestellt, mit der die ursprüngliche gesetzliche Freistellung von Sanierungsgewinnen (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.) abgeschafft wurde, und dazu festgestellt, dass mit dieser Abschaffung im Wesentlichen ein Fiskalzweck (höheres Steueraufkommen, Abbau einer Steuervergünstigung, Gegenfinanzierung anderer begünstigender Maßnahmen) verfolgt wurde (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 129, 141-143).

Legt man allein diesen Fiskalzweck zugrunde, wird auch verständlich, warum der Große Senat keinen Wertungswiderspruch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gesehen hat, das er hier systemspezifisch anhand der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) konkretisiert hat (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 114-117, 135). Noch deutlicher wird diese Fixierung auf den Fiskalzweck bei der Beurteilung, dass durchaus sinnvolle außersteuerliche Ziele, etwa arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitische Ziele (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 118, 136, 146), eine Subvention der Sanierung notleidender Unternehmen (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 134) oder die Lösung eines Zielkonflikts mit dem Insolvenz- und Sanierungsrecht (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 138-140, 147) nicht den für eine sachliche Unbilligkeit erforderlichen Wertungswiderspruch auslösen könnten.

Vielmehr muss für die sachliche Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns nach der Entscheidung des Großen Senats gerade eine Verfehlung des Fiskalzwecks (Erzielung staatlicher Mehreinnahmen) dargelegt werden. Demnach kann eine Besteuerung des Sanierungsgewinns nur dann sachlich unbillig sein, wenn dies im Einzelfall nach einer Prognose im Vergleich zu einer Nichtbesteuerung durch Erlass zu staatlichen Mindereinnahmen führt. Die Auswertung der persönlichen Interviews (vgl. Anders et al., 2017) ergab, dass dafür zusätzlich zu den Voraussetzungen, die bereits im BMF-Sanierungserlass vorgegeben werden (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger, vgl. Anhang I), zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen:

(1) Nach den Umständen des Einzelfalls käme es ohne eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns schon nicht zu einem Forderungsverzicht bzw. Schuldenerlass der Gläubiger, der überhaupt erst einen Sanierungsgewinn auslösen würde.

(2) Das Finanzamt selbst stünde als einer der Gläubiger ohne Forderungsverzicht schlechter da als bei Erhalt der Quote oder bei den übrigen Sanierungsalternativen.

Kriterium (1) entspricht im Ergebnis der aufgezeigten Kausalität und damit der Notwendigkeit der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns in der Sanierungsvariante der Fortführung des Unternehmens im bisherigen Rechtsrahmen. Ist diese Variante im Falle einer Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht mehr erfolgversprechend, kommt es auch nicht mehr zum Forderungsverzicht und damit auch nicht zu Steuereinnahmen aus einem Sanierungsgewinn, sodass sich auch ein Steuererlass aus Gründen sachlicher Unbilligkeit erübrigen würde.

Kriterium (2) stellt dagegen sicher, dass gerade durch den Erlass der Steuer auf den Sanierungsgewinn die Sanierungsvariante bzw. überhaupt eine Sanierung gewählt wird, die für das Finanzamt im Vergleich zu den Alternativen zu den größtmöglichen Steuereinnahmen führt. Das Kriterium sichert daher eine fiskalische Rationalität, die auch ein privater Investor zur Entscheidungsgrundlage gemacht hätte.

Dabei darf in den Entscheidungsvarianten aber nur die jeweils zu prognostizierende Erfolgsquote bei der Durchführung bereits vorhandener Steuerschulden berücksichtigt werden. Nicht zu berücksichtigen wäre daher nach Auffassung des Autors, dass eine Fortführung des Unternehmens zukünftig neue Steuereinnahmen gewährleisten kann, denn insoweit lägen zuvörderst arbeitsmarkt- oder wirtschaftspolitische Motive zugrunde. Zukünftige Steuereinnahmen wären dann erst die Folge einer Zielverwirklichung dieser außersteuerlichen Motive, die nach dem Großen Senat des BFH aber selbst gerade keine sachliche Unbilligkeit begründen können (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 118, 136, 146). Umgekehrt darf auch nicht berücksichtigt werden, dass etwa bei einem Asset Deal oder bei einem sogenannten Ausgliederungsmodell zusätzliche Steuereinnahmen durch die Realisierung von stillen Reserven entstehen können (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Denn diese führen beim Erwerber bzw. übernehmenden Rechtsträger spiegelbildlich zu einem steuermindernden Abschreibungspotenzial. Im Falle einer Fortführung des Unternehmens im bisherigen

Rechtsrahmen bleiben die stillen Reserven dagegen unverändert steuerverstrickt und begründen weiterhin zukünftiges Besteuerungspotenzial.

Ergänzt man demnach die Voraussetzungen des BMF-Sanierungserlasses um die zwei genannten Voraussetzungen, mit denen sichergestellt wird, dass mit dem Steuererlass im Einzelfall ein Fiskalzweck verfolgt wird, wird ein gesetzgeberischer Wertungswiderspruch behoben, sodass die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen vorliegen. Das entspricht – wie aufgezeigt – auch den Anforderungen des Großen Senats und steht daher nicht im Widerspruch zu dessen Beschluss. Weitere Voraussetzung ist aber, dass die Voraussetzungen aus dem BMF-Sanierungserlass (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger, vgl. Anhang I) einzeln dargelegt werden müssen und nicht mehr durch das Vorliegen eines Sanierungsplans vermutet werden dürfen. Gegenteiliges untersagt der Beschluss nach Meinung des Autors eindeutig (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 122).

7.2.3.3. Beschränkung der Verlustnutzung bei Billigkeitserlass im Einzelfall

Stützt man die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns, wie aufgezeigt, im jeweiligen Einzelfall unmittelbar auf eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 227 AO, stellt sich die Folgefrage, ob zunächst vorhandene Verlustverrechnungsmöglichkeiten vollständig ausgeschöpft werden müssen, wie dies im BMF-Sanierungserlass vorgesehen ist (vgl. Anhang I, Rn. 8). Soweit es sich dabei um laufende Verluste oder Verlustvorträge handelt, die nach geltendem Recht sowieso vorrangig bei der Festsetzung mit einem möglichen Gewinn verrechnet werden dürfen, ist eine solche vorrangige Verrechnung auch bei einem Sanierungsgewinn möglich und sogar geboten, weil der Erlass dann nachrangig ist und daher ohnehin nur den nach einer Verlustverrechnung verbleibenden Sanierungsgewinn erfassen kann.

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH nicht mehr möglich ist es dagegen, den Sanierungsgewinn auch mit Verlusten zu verrechnen, die nach dem geltenden Recht etwa aufgrund der Höchstgrenzen sogenannter Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) nicht verrechnet werden dürfen. Insoweit kann ein Rechtsbehelf gegen eine entsprechende Neufestsetzung des verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG) nicht als eine Rücknahme des

Erlissantrags fingiert werden. Gleiches gilt, wenn im Folgejahr ein Neuverlust entsteht und der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 10d Abs. 1 S. 5 EStG stellt, um von der Möglichkeit eines Verlustrücktrags (§ 10d Abs. 1 S. 1 EStG) keinen Gebrauch zu machen. Auch in diesem Fall lässt sich gerade keine Rücknahme des Erlissantrags fingieren. Insoweit hat der Große Senat des BFH nach Ansicht des Autors eindeutig entschieden, dass solche Rechtsfolgen mit einer Billigkeitsentscheidung im Einzelfall gerade nicht vereinbar sind (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 133, 134). Daraus folgt zugleich, dass eine Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns auf der Grundlage einer Billigkeitsentscheidung im Einzelfall für die Steuerpflichtigen sogar günstiger sein kann als eine Zugrundelegung des BMF-Sanierungserlasses.

7.2.4. Vertrauensschutz durch die Finanzverwaltung

Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). Einfachgesetzlich umschrieben, hat die Finanzbehörde die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben (§ 85 S. 1 AO). Neben den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit hat die Finanzverwaltung auch die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu beachten (§ 88 Abs. 2 S. 2 AO i. d. F. des AO-Modernisierungsgesetzes v. 18.07.2016). Dieses Spannungsfeld der Rechtsanwendung führt im Masseverfahren zwangsläufig zu Wertungswidersprüchen hinsichtlich der Einzelfallgerechtigkeit. Gerade die Auslegung von Ermessensnormen wie §§ 163, 222, 227 AO erfordern für über sechshundert Finanzämter in Deutschland vergleichbare Beurteilungsmaßstäbe zur Ermessensausübung. Ermessensentscheidungen der Finanzbehörden sind nur im Rahmen des § 102 FGO gerichtlich überprüfbar. Der Sanierungserlass aus dem Jahr 2003 sollte vor diesem Hintergrund den Finanzämtern einheitliche Prüfungsmaßstäbe ermöglichen und durch die Ermessensreduzierung auf Null in Tz. 12 (vgl. Anhang I) zugleich den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleisten. Insofern ist die Entscheidung des Großen Senats – aufgrund der Vorlagebereitschaft des X. Senats gemäß § 11 Abs. 4 FGO – eine Chance, um für einen ersten Teilbereich des Insolvenzsteuerrechts endlich einen parlamentarischen Gestaltungswillen zu ermöglichen. Vor diesem Hintergrund verdient gerade auch die parlamentarische Absicherung der Vertrauensschutzregelung im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) die Zustimmung des Autors.

In diesem Schreiben zur Anwendung der Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 28.11.2016 gewährt das BMF im Rahmen einer Übergangsregelung Vertrauensschutz in Bezug auf die Anwendung des Sanierungserlasses bis 08.02.2017.

7.2.4.1. Schulderrlass bis (einschließlich) 08.02.2017

Wurde ein Schulderrlass bis (einschließlich) 08.02.2017 vollzogen oder gilt er aufgrund der Rechtskraft des Beschlusses des Insolvenzgerichts über die Bestätigung des Insolvenzplans bis zu diesem Zeitpunkt als vollzogen, ist in Bezug auf einen hieraus resultierenden Sanierungsgewinn der Sanierungserlass weiterhin uneingeschränkt anzuwenden, auch wenn diesbezüglich keine verbindliche Auskunft erteilt wurde. Damit kann sich der Steuerpflichtige, der auf die Anwendung des Sanierungserlasses vertraut hatte, jedenfalls für Einkommen- und Körperschaftsteuerzwecke auch weiterhin auf die im Zeitpunkt seiner Disposition (d. h. dem Schulderrlass) bestehende Rechtslage verlassen.

7.2.4.2. Kein Schulderrlass bis (einschließlich) 08.02.2017

7.2.4.2.1 Verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage vor dem 08.02.2017

Wurde eine verbindliche Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) oder eine verbindliche Zusage (§§ 204 ff. AO) zur Anwendung des Sanierungserlasses erteilt, soll diese nicht wieder nach § 2 Abs. 3 StAusKV aufgehoben oder nach § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO zurückgenommen werden, wenn der Schulderrlass zwar nicht bis (einschließlich) 08.02.2017, aber bis zur Entscheidung über eine solche Aufhebung oder Rücknahme vollzogen wurde. Nach dem Wortlaut der Regelung ist dabei zwar unklar, ob dies auch dann gelten soll, wenn der Schulderrlass zwar nach der behördlichen Entscheidung über z. B. die Rücknahme einer verbindlichen Auskunft, aber vor deren wirksamer Bekanntgabe gegenüber dem Steuerpflichtigen durch entsprechenden Verwaltungsakt vollzogen wurde. Da dem Steuerpflichtigen aber im Zeitpunkt seiner Disposition (d. h. dem Vollzug des Schulderrlasses oder ähnlicher Maßnahmen) Vertrauensschutz in Bezug auf die ihm mittels verbindlicher Auskunft oder verbindlicher Zusage zugesicherte rechtliche Behandlung gewährt werden soll, wird man insoweit auf die Bekanntgabe der Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage und nicht etwa auf den Zeitpunkt einer rein behördeninternen Entschei-

dung, von der der Steuerpflichtige in der Regel keine Kenntnis erlangt, abstellen müssen. Eine entsprechende Klarstellung im BMF-Schreiben wäre nach Ansicht des Autors wünschenswert gewesen.

7.2.4.2.2 Verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nach dem 08.02.2017

Sollte die verbindliche Auskunft oder Zusage erst nach dem 08.02.2017 erteilt worden sein, ist diese nur dann nicht nach § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO zurückzunehmen, wenn der Schuldner bis zur endgültigen Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde. Der Wortlaut der Regelung impliziert dabei, dass in solchen Fällen – vorbehaltlich eines zwischenzeitlichen Vollzugs des Schuldnerlasses – die verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage grundsätzlich zurückzunehmen ist.

Abgesehen davon, dass dieser Fall eher theoretischer Natur sein dürfte, da nach dem 08.02.2017 in der Regel keine verbindlichen Auskünfte mehr erteilt worden sein dürften, stellt sich aber die Frage, ob die Voraussetzungen einer Rücknahme nach § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO überhaupt vorliegen, wenn das Finanzamt nach bzw. trotz des am 08.02.2017 veröffentlichten GrS-Beschlusses eine solche verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage erteilt. § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen die Rechtswidrigkeit der Zusage bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Selbst wenn der Steuerpflichtige aber am 08.02.2017 wissen musste, dass der BFH den Sanierungserlass und damit auch eine verbindliche Auskunft oder eine verbindliche Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses als rechtswidrig erachtet, so musste er doch annehmen, dass die Finanzverwaltung dieser Rechtsauffassung des BFH nicht folgt, sondern den Sanierungserlass weiterhin als rechtmäßig erachtet, wenn ihm noch eine entsprechende verbindliche Auskunft erteilt wurde. Damit sollte ein hinreichender Vertrauenstatbestand in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der verbindlichen Auskunft geschaffen sein; jedenfalls scheint es aber fraglich, diesbezüglich grobe Fahrlässigkeit des Steuerpflichtigen anzunehmen.

7.2.4.2.3 Keine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage

Ist noch kein Schuldnerlass erfolgt und wurde auch keine verbindliche Auskunft oder Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses erteilt, sind Billigkeitsmaßnahmen nach Maßgabe des Sanierungserlasses zukünftig nur noch in Form einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 Abs. 1 S. 2 AO und einer Steuerstundung nach § 222 AO und unter Widerrufsvor-

behalt vorzunehmen; Entscheidungen über einen Steuererlass nach § 227 AO sollen dagegen grundsätzlich zurückgestellt werden. Eine abweichende Steuerfestsetzung und/oder Steuerstundung soll dabei dann zu widerrufen sein, wenn eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungserträgen in Kraft tritt oder bis zum 31.12.2018 nicht in Kraft getreten ist. Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben ist dabei weiterhin die Erteilung verbindlicher Auskünfte zur (entsprechend eingeschränkten) Anwendung des Sanierungserlasses möglich.

Die Regelung zielt im Vorgriff auf die gesetzliche Steuerbefreiung von Sanierungserträgen offenbar darauf ab, Steuerzahllasten in Sanierungsfällen (und damit eine einhergehende Liquiditätsbelastung des betroffenen Unternehmens) jedenfalls bis Ende 2018 zu vermeiden. Dem liegt offenbar die Annahme zugrunde, dass eine gesetzliche Neuregelung rechtzeitig in Kraft tritt und ein nach Maßgabe des Sanierungserlasses begünstigter Sanierungsgewinn danach ohnehin steuerfrei ist. Der Regelung dürfte allerdings in der Praxis allenfalls in Ausnahmesituationen Bedeutung zukommen. So wird mit der Veranlagung und Festsetzung der Steuer auf einen Sanierungsgewinn, der durch einen Schulderrlass nach dem 08.02.2017 ausgelöst wird, regelmäßig ohnehin nicht vor Ablauf des Jahres 2018 zu rechnen sein (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview), sodass jedenfalls bis Ende 2018 auch ohne Steuerstundung keine Steuerzahlungen drohen sollten. Zudem verbleibt natürlich im Falle eines Schulderrlasses nach dem 08.02.2017 das Risiko, dass die EU-Kommission der gesetzlichen Neuregelung die Genehmigung versagt und diese damit nicht in Kraft tritt, sodass mangels eines Befreiungstatbestands die Steuer auf den Sanierungsertrag letztlich doch gezahlt werden müsste. Bevor der Steuerpflichtige eine Disposition (in Form eines Schulderrlasses oder ähnlicher Maßnahmen) trifft, sollte er daher einen Schulderrlass gegen denkbare Alternativgestaltungen sorgfältig abwägen.

7.3. Sanierungsgewinn als gewerbesteuerliches (Kompetenz-)Problem

7.3.1. Rechtslage im Bereich der Gewerbesteuer bis zum 21.12.2014

Die Finanzbehörden gingen bis Ende 2014 ganz allgemein davon aus, dass der Sanierungserlass für Zwecke der Gewerbesteuer keine Anwendung finde (vgl. z. B. OFD Hannover v. 28.06.2006, G 1498-16-StO 252, DStR 2006, S. 2128 ff.; BayLfSt v. 08.08.2006, S 2140-6St

3102M, DB 2006, S. 1763 ff.). Für das Erhebungsverfahren spricht bereits der Sanierungserlass selbst in Rn. 15 (vgl. Anhang I) davon, dass für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer die jeweilige Gemeinde zuständig ist. Dies ist unstrittig und steht in Übereinstimmung mit Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG i. V. m. §§ 17 Abs. 2 S. 1 FVG, 1 GewStG sowie den einschlägigen Landesgesetzen. Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gemäß §§ 14 GewStG, 184 Abs. 1 AO obliegt ebenso unstrittig dem Betriebsfinanzamt, §§ 16, 22 Abs. 1 S. 1, 18 Abs. 1 Nr. 2 AO, 2 Abs. 1 Nr. 4, 17 Abs. 2 S. 1 FVG. Der Steuerschuldner hat eine Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags abzugeben (§ 14a GewStG). Der dem Messbetrag zugrunde liegende Gewerbeertrag des Erhebungszeitraums (§ 10 Abs. 1 GewStG) wird dabei um einen etwaigen Gewerbeverlust unter Beachtung des Konzepts der Mindestbesteuerung (§ 10a GewStG) gekürzt.

Schon bislang stellte sich die Frage, ob das Betriebsfinanzamt bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Billigkeitsmaßnahmen ergreifen konnte. Hier besteht erkennbar das Spannungsverhältnis, dass die Finanzbehörde *Herrin des Verfahrens* ist, dass sich aber Billigkeitsmaßnahmen auf dieser Ebene wirtschaftlich zulasten der Gemeinden auswirken, von denen die Gewerbesteuer erhoben wird (Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG, § 1 GewStG).

Im Gesetz wird dieses Spannungsverhältnis durch § 184 Abs. 2 AO aufgelöst. Danach galt bis zum 21.12.2014 folgende Rechtslage:

Die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 S. 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. Eine Maßnahme nach § 163 S. 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.

Der erste Satz der Vorschrift bezieht sich auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO, also die abweichende Festsetzung von Steuern oder Besteuerungsgrundlagen, wenn die Steuererhebung sachlich unbillig wäre. Satz zwei der Vorschrift bezieht sich auf die zeitliche Verschiebung der Berücksichtigung einzelner Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 163 S. 2 AO.

Es ist also im Hinblick auf die Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen im Gesetz prinzipiell angelegt, dass die Betriebsfinanzämter Billigkeitsmaßnahmen ergreifen können. Allerdings bedurfte es nach altem Recht einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder einer obersten Landesfinanzbehörde. Fraglich war, ob der Sanierungserlass formell eine solche qualifizierte Verwaltungsvorschrift darstellte. Nachgelagert stellt sich zudem die materielle Frage, ob der Sanierungserlass inhaltlich den Steuererlass aus Billigkeitsgründen im Rahmen einer Messbetragsfestsetzung stützt. Das FG Düsseldorf (vgl. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685 ff.) bejahte dies. Es sah im Anschluss an Seer (vgl. 2010, S. 306 ff.) den Sanierungserlass als allgemeine Verwaltungsvorschrift i. S. des § 184 Abs. 2 AO an.

Der BFH (vgl. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.) hob diese Entscheidung mit der Begründung auf, dass der Sanierungserlass des BMF weder von der Bundesregierung (hierzu bedarf es einer Entschließung der Bundesregierung als Kollegium und einer Zustimmung des Bundesrates, vgl. Rn 12 des Urteils v. 25.04.2012, a. a. O., unter Verweis auf Art. 108 Abs. 7, Art. 84 Abs. 2, Art. 85 Abs. 2 GG) noch von einer obersten Landesbehörde (dass Erlassgeber allein das BMF ist, wird auch nicht dadurch geändert, dass das BMF zuvor das Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder hergestellt hatte, vgl. Rn. 14 des Urteils v. 25.04.2012, I R 24/11, a. a. O., unter Hinweis auf § 21a FVG) verfügt worden sei. Das Finanzamt sei nicht dafür zuständig gewesen, den Gewerbesteuermessbetrag aus sachlichen Billigkeitsgründen herabzusetzen.

7.3.2. Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO durch das ZollkodexAnpG

Unter Hinweis auf das Urteil des BFH (vgl. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.) änderte der Gesetzgeber die Vorschrift des § 184 Abs. 2 S. 1 AO. Dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 03.11.2014 (vgl. BT-Drucks. 18/3017) hat der Bundesrat am 19.12.2014 (vgl. BR-Drucks. 592/14) zugestimmt.

Die Befugnis der Finanzbehörden, Realsteuermessbeträge festzusetzen, umfasst nunmehr auch Billigkeitsmaßnahmen, für die in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der obersten Bundesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt sind. Das Gesetz (§ 184 Abs. 2 S. 1 AO) lautet jetzt:

Die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 S. 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind.

Damit begründen jetzt auch vom BMF als oberste Bundesfinanzbehörde (§ 1 Nr. 1 FVG) herausgegebene allgemeine Verwaltungsvorschriften die Befugnis der Finanzbehörde zu Maßnahmen nach § 163 S. 1 AO, soweit in diesen allgemeinen Verwaltungsvorschriften dafür Richtlinien aufgestellt worden sind. Fraglich ist, welche formellen Anforderungen an allgemeine Verwaltungsvorschriften der obersten Bundesfinanzbehörde i. S. des § 184 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 AO zu stellen sind. Eine gesetzliche Definition fehlt. Wer Adressat der allgemeinen Verwaltungsvorschriften sein muss, sagt § 184 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 AO ebenfalls nicht.

Aufgrund einer Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970 (vgl. Online: http://www.bundesrat.de/DE/plenum/themen/foekol/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-067.pdf?_blob=publicationFile&v=1 [abgefragt am 14.10.2016]) richten sich BMF-Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder, nicht aber an die unteren Finanzbehörden (Finanzämter). Die Länder haben vor Herausgabe des endgültigen BMF-Schreibens die Möglichkeit, zum Entwurf des Schreibens Stellung zu nehmen, und sind dann grundsätzlich gehalten, die in dem Schreiben enthaltenen Richtlinien in den Ländern umzusetzen. Allerdings wird, so zeigt es die Praxiserfahrung des Autors als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.), dies vielfach in der Weise vollzogen, dass die obersten Landesfinanzbehörden die BMF-Schreiben gleichsam automatisch als eigene Erlasse übernehmen und umsetzen. Hierzu sind sie nach Art 85 Abs. 3 S. 3 GG verpflichtet.

Wenn man aus dem Umsetzungserfordernis schließen wollte, dass BMF-Schreiben keine allgemeinen Verwaltungsvorschriften der obersten Bundesfinanzbehörde sein können, da sie nicht unmittelbar an die Finanzämter gerichtet sind, müsste man zu dem Ergebnis kommen, dass mit der Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 keine wesentliche materielle Änderung verbunden ist. Umgekehrt würde dies auch bedeuten, dass schon nach altem Recht BMF-Schreiben stets zugleich auch allgemeine Verwaltungsvorschriften der obersten Landesfinanzbehörden darstellen sollten, da diese verfassungsrechtlich zu entsprechenden Umsetzungsmaßnahmen verpflichtet sind und sol-

che regelmäßig auch ergriffen wurden. Dieser Folgerung hat auch der BFH (vgl. 25.04.2012, I R 24/11, a. a. O.) augenscheinlich eine Absage erteilt.

Der Gesetzgeber stellt bezüglich der Adressierung der allgemeinen Verwaltungsvorschrift in der Gesetzesbegründung vom 03.11.2014 (vgl. BT-Drucks. 18/3017) indes kurz und knapp fest, dass BMF-Schreiben die Voraussetzungen des § 184 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 AO erfüllen. Billigkeitsregelungen aus sachlichen Gründen gemäß § 163 S. 1 AO können demnach auch BMF-Schreiben auf dem Gebiet der Einkommen- oder Körperschaftsteuer enthalten. Das ist insbesondere der Fall, wenn es um die Festlegung des Steuergegenstands oder die Gewinnermittlung geht. Diese Billigkeitsregelungen wenden die Landesfinanzbehörden auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags an, wenn darin kein ausdrücklicher Ausschluss enthalten ist. Dies steht mit der jahrelangen sachgerechten Verwaltungspraxis im Einklang, die bislang nicht infrage gestellt wurde. Zweifel hinsichtlich dieser Handhabung könnten gleichwohl nach dem BFH-Urteil vom 25.04.2012 (vgl. I R 24/11, a. a. O.) entstehen. Die Änderung in § 184 Abs. 2 S. 1 AO räumt diese Zweifel jedoch aus. Vom Anwendungsbereich der Norm werden also weiterhin sachliche Billigkeitsregelungen erfasst, die Inhalt von allgemeinen Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung, einer obersten Bundesfinanzbehörde (BMF-Schreiben; vgl. BFH v. 28.05.2002, BStBl. II 2002, S. 840) oder einer obersten Landesfinanzbehörde sind. Diese Änderung führt gleichwohl zu keiner Kompetenz zum Erlass von BMF-Schreiben, welche lediglich Bezug zum Gebiet der Gewerbesteuer haben.

Nach Auffassung des Gesetzgebers sind BMF-Schreiben stets allgemeine Verwaltungsvorschriften. Im Hinblick auf das Wesen der Realsteuern (Gewerbesteuer und Grundsteuer) sollte dies nach Auffassung des Autors jedenfalls für solche BMF-Schreiben gelten, die – wie der Sanierungserlass – im Einvernehmen mit den Bundesländern ergangen sind. In formeller Hinsicht wird also der Sanierungserlass als BMF-Schreiben von § 184 Abs. 2 S. 1 AO in Bezug genommen.

7.3.3. Gewerbesteuerliche Kompetenzfragen beim Sanierungserlass

Aus alledem ließe sich folgern, dass nunmehr auch materiell der Sanierungserlass auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags anzuwenden ist und die Finanzämter zu entsprechenden Billigkeitsmaßnahmen im Festsetzungsverfahren gemäß § 163 AO berechtigt

sind. Dem ist die OFD Nordrhein-Westfalen entgegengetreten (vgl. Kurzinfo v. 06.02.2015, GewSt Nr. 02/2015, abgedruckt in Anhang IV).

In ihrer Verfügung vom 06.02.2015 vertritt die OFD Nordrhein-Westfalen die Auffassung, dass der Sanierungserlass keine Billigkeitsmaßnahmen i. S. von § 163 S. 1 AO enthalte, sondern u. a. Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 163 S. 2 AO in Form der vorgezogenen unbeschränkten Verlustverrechnung mit dem Sanierungsgewinn (vgl. Anhang IV). Diese wirke sich aber nicht auf die gewerblichen Einkünfte aus, sodass im Ergebnis weder § 184 Abs. 2 S. 1 noch S. 2 AO anwendbar seien. Daher führe die Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO zu keiner Änderung der Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen zur Gewerbesteuer bei Sanierungsgewinnen.

7.3.3.1. Auffassung der OFD Nordrhein-Westfalen in der Kurzinformation GewSt Nr. 2/2015

Mit Verfügung vom 06.02.2015 hat die OFD Nordrhein-Westfalen zur *Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer* Stellung genommen. Aufgrund der Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO werde derzeit vonseiten der Steuerpflichtigen oder ihrer steuerlichen Berater geltend gemacht, die Zuständigkeit für die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen bezüglich der Gewerbesteuer im Zusammenhang mit sogenannten Sanierungsgewinnen sei von den Gemeinden auf die Finanzverwaltung übergegangen. Diese Rechtsauffassung wird von der OFD Nordrhein-Westfalen (vgl. Anhang IV) aus folgenden Gründen nicht geteilt.

Mit dem Sanierungserlass besteht u. a. die Möglichkeit, Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 2 AO in der Weise zu gewähren, dass bei Sanierungsfällen einzelne, die Steuern mindern- de Besteuerungsgrundlagen zu einem früheren Zeitpunkt Berücksichtigung finden. So müssen im Steuerfestsetzungsverfahren Verluste oder negative Einkünfte jeder Art nach Rn. 8 des Sanierungserlasses ohne Rücksicht auf Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen – wie beispielsweise diejenigen des § 10d EStG (sogenannte Mindestbesteuerung) – bis zur Höhe des Sanierungsgewinns vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden.

Hinsichtlich der bei der Gewerbesteuer geltenden übergesetzlichen Verlustverrechnung muss aber weiterhin § 184 Abs. 2 S. 2 AO beachtet werden. Nach dieser Vorschrift hat eine Maßnahme gemäß § 163 S. 2 AO nur insofern auch für den Gewerbeertrag eine Wirkung, als sie Einfluss auf die gewerblichen Einkünfte als Grundlage der Einkommensteuerfestsetzung hat. Bei der Verlustverrechnung gemäß § 10a GewStG ist dies nicht gegeben.

Beim Sanierungserlass geht es ferner um Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen des Erhebungsverfahrens wie die Stundung und den Erlass der Steuer, die auf den Sanierungsgewinn entfallen, der nach der Verlustverrechnung verbleibt. In dieser Hinsicht ist der Anwendungsbereich von § 184 Abs. 2 S. 1 AO aber schon dem Grunde nach nicht eröffnet, weil es in § 184 AO um das Festsetzungs- und nicht das Erhebungsverfahren geht.

Vom Sanierungserlass werden keine Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 163 S. 1 AO normiert, weshalb die Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO nichts daran geändert hat, dass bei Billigkeitsmaßnahmen zur Gewerbesteuer bei Sanierungsgewinnen die Gemeinden zuständig sind.

7.3.3.2. Einordnung von § 184 Abs. 2 AO in das gesetzliche Kompetenzgefüge

7.3.3.2.1 Zuständigkeit der Gemeinden für Billigkeitsmaßnahmen

Ist die Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer – wie üblich – den Gemeinden übertragen, so sind grundsätzlich nur diese für Billigkeitsmaßnahmen zuständig. § 184 AO betrifft ausschließlich das Messbetragsverfahren der Finanzämter, nicht das Erhebungsverfahren. Damit fallen insbesondere Stundung (§ 222 AO) oder Erlass der Gewerbesteuer (§ 227 AO) in den Zuständigkeitsbereich der jeweils heheberechtigten Gemeinde.

Dies sieht mit Recht auch der Sanierungserlass so, wenn dort in Rn. 15 (vgl. Anhang I) im ersten Satz ausgeführt wird, dass für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer die jeweilige Gemeinde zuständig ist. Diese Aussagen im Sanierungserlass sind kompetenzrechtlich „bloße Selbstverständlichkeiten“ (Seer, 2017, persönliches Interview). Stundung und Erlass liegen als Normen des im fünften Teil der Abgabenordnung (§§ 218-248 AO) geregelten Erhebungsverfahrens immer in der Kompetenz der Gemeinden, wenn diesen im Regelfall nach Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG die Festsetzung und die Erhebung der Gewerbesteuer übertragen worden ist

(§ 1 Abs. 2 Nr. 5 AO), sonst nicht (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Daran ändert im Übrigen auch § 184 Abs. 2 AO nichts, der ausschließlich das hiervon zu unterscheidende vorgelagerte Messbetragsverfahren der Finanzämter betrifft.

Der Sanierungserlass trifft in Rn. 15 aber gerade keine Aussage zur Anwendung von § 163 S. 1 AO hinsichtlich des hiervon zu unterscheidenden, in die Kompetenz der Finanzbehörden fallenden Messbetragsverfahrens (vgl. Kahlert und Krumm, 2017, persönliches Interview). Eine Auslegung von Rn. 15 des Sanierungserlasses dahingehend, dass mit dieser Aussage inzident die Durchführung von Billigkeitsmaßnahmen im Messbetragsverfahren der Finanzämter nach § 184 Abs. 2 S. 1 AO i. V. m. § 163 S. 1 AO ausgeschlossen werden soll, wäre wegen des Verstoßes gegen den Grundsatz des Vorrang des Gesetzes unzulässig (Art. 20 Abs. 3 GG) (vgl. Krumm und Rüsken, 2017, persönliches Interview). § 184 Abs. 2 S. 1 AO liegt eine Wertentscheidung des Gesetzgebers zugrunde, wonach in Fällen der Gruppenunbilligkeit die Durchführung von Billigkeitsmaßnahmen grundsätzlich im Steuermessbetragsverfahren und damit durch die Finanzämter zu erfolgen hat. Die Finanzverwaltung ist nicht befugt, diese Wertentscheidung des Gesetzgebers zu umgehen, indem Billigkeitsmaßnahmen vollumfänglich dem Steuerfestsetzungs- oder Erhebungsverfahren zugeordnet werden und damit die Zuständigkeit hierfür auf die Gemeinden verlagert wird. Daher kann Rn. 15 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) aus verfassungsrechtlichen Gründen keine weitergehende Bedeutung beigemessen werden, als für Billigkeitsmaßnahmen im Erhebungsverfahren die Gemeinden zuständig sind (vgl. Kahlert und Krumm, 2017, persönliches Interview). Für Billigkeitsmaßnahmen im Steuermessbetragsverfahren ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 184 Abs. 2 AO das Finanzamt zuständig. Aus dem Sanierungserlass folgt nichts Gegenteiliges.

7.3.3.2.2 Zuständigkeit der Finanzämter für Billigkeitsmaßnahmen im Gewerbesteuermessbetragsverfahren

§ 184 AO betrifft ausweislich seiner amtlichen Überschrift (*Festsetzung von Steuermessbeträgen*) ausschließlich das Steuermessbetragsverfahren der Finanzbehörden (vgl. BFH v. 24.11.2005, V R 37/04, BStBl. II 2006, S. 466), nicht jedoch das nachgelagerte Festsetzungs- und Erhebungsverfahren der Gemeinden, die keine Finanzbehörden i. S. des Gesetzes sind (vgl. BFH v. 13.02.1990, VIII R 188/85, BStBl. II 1990, S. 582). Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags obliegt allein den Finanzbehörden. Nach § 184 Abs. 2 S. 1 AO schließt die Befugnis, Realsteuer messbeträge festzusetzen, 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. Dies bedeutet im Umkehrschluss: Sollten die Voraussetzungen des § 184 Abs. 2 S. 1 AO nicht vorliegen, ist ausschließlich die heheberechtigte Gemeinde für Billigkeitsmaßnahmen sachlich zuständig. Fehlt eine allgemeine Verwaltungsvorschrift, in der *Richtlinien* (sogenannte *Billigkeitsrichtlinien* bzw. synonym *Ermessensrichtlinien* (vgl. BGH v. 13.03.2014, IX ZR 23/10, DStR 2014, S. 895)) aufgestellt worden sind, besteht daher keine Befugnis des Finanzamts zu Billigkeitsmaßnahmen i. S. von § 163 S. 1 AO.

Mit der in § 184 Abs. 2 S. 1 AO genannten Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, ist die gesetzliche Kompetenz der Finanzämter zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gemeint (Art. 108 Abs. 2 S. 1 GG) (vgl. Anders und Krumm, 2017, persönliches Interview), die nach Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG gerade nicht auf die Gemeinden durch Landesgesetz übertragen worden ist. Es geht also bei § 184 AO ausschließlich um das Gewerbesteuermessbetragsverfahren der Finanzämter. Dies bedeutet auch, dass für diese abweichende Festsetzung nach § 163 S. 1 AO unter den in § 184 Abs. 2 AO genannten Voraussetzungen die Finanzbehörde sachlich zuständig ist; sonst aber – bei Fehlen von *Richtlinien* zu Gruppenunbilligkeit – nicht.

§ 184 Abs. 2 AO ist eine kompetenzielle Ausnahmegesetzvorschrift, die konstitutiv für das Gewerbesteuermessbetragsverfahren in die Abgabenordnung 1977 eingefügt worden ist (vgl. Fritsch, 2009, § 184, Rn. 34). Immer dann, wenn eine Richtlinie i. S. von § 184 Abs. 2 S. 1 AO vorliegt, ist die Finanzbehörde zur Vornahme von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO kompetenziell befugt und auch verpflichtet. Die Kompetenz der Finanzämter für diese Billigkeitsmaßnahme wird ferner durch § 184 Abs. 3 AO bestätigt; eine Mitteilung über die nach Absatz 2 getroffenen Billigkeitsmaßnahmen gemäß § 163 AO – nach Art, Umfang und Zeitraum (R 1.5 Abs. 3 GewStR) – setzt die Zuständigkeit voraus, solche Maßnahmen zu treffen.

Verfassungsrechtliche Kompetenzgrundlage für diese die Finanzämter bindende verfahrensrechtliche Regelung in § 184 Abs. 2 AO ist Art. 108 Abs. 5 S. 2 GG. Danach kann das von den Landesfinanzbehörden und in den Fällen des Absatzes 4 Satz 2 von den Gemeinden (Gemeindeverbänden) anzuwendende Verfahren durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates geregelt werden. Derartige Vorschriften über das anzuwendende Verfahren enthält

die am 01.01.1977 in Kraft getretene Abgabenordnung, die mit Zustimmung des Bundesrates i. S. des Art. 108 Abs. 5 S. 2 GG verabschiedet wurde.

7.3.3.3. Prinzip der Sachnähe und Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Gruppenunbilligkeit

Sinn und Zweck des § 184 Abs. 2 AO ist es, in den Fällen der Gruppenunbilligkeit, für die Ermessensrichtlinien aufgestellt worden sind, durch die Verlagerung der Zuständigkeit auf die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine weitgehend gleichmäßige Ermessensausübung zu gewährleisten (vgl. BVerwG v. 21.10.1983, 8 C 162/81, BStBl. II 1984, S. 53). Systematisch gehören Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen zum Steuermessbetragsverfahren, da in diesem Verfahren der steuerliche Tatbestand gewürdigt und über das Bestehen und die (relative) Höhe des Steueranspruchs entschieden wird (vgl. BFH v. 09.01.1962, I 101/60 S, BStBl. III 1962, S. 238). Die Vorschrift betrifft vor allem Fälle der *sachlichen Unbilligkeit* (sogenannte *Gruppenunbilligkeit*).

§ 184 Abs. 2 S. 1 AO hat keine Entsprechung in den Vorgängerregelungen der bis 1976 gültigen Reichsabgabenordnung. Anlass für die Kodifizierung von § 184 Abs. 2 AO war eine einheitliche Rechtsausübung durch die Gemeinden bei der Gewerbesteuer im Anschluss an eine Rechtsprechungsänderung des BFH im Urteil vom 03.10.1961 (vgl. I 200/59, BStBl. III 1961, S. 567) zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft von Versicherungsgeneralagenten. Diese uneinheitliche Rechtsanwendung führte zur Vorlage durch das BVerwG (vgl. 13.02.1970, VII C 75/66, BVerwGE 35, S. 69 ff.) zum Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, der hierüber später mit Beschluss vom 19.10.1971 (vgl. 3/70, BStBl. II 1972, S. 603 ff.) entschied. Im dortigen Streitfall lag für die Umsatzsteuer eine Ermessensrichtlinie des BMF mit einer Übergangsregelung nach § 131 Abs. 1 RAO für Altjahre vor der Rechtsprechungsänderung vor. Mangels Erlasskompetenz (vor Einfügung des § 184 Abs. 2 AO) gab es aber keine entsprechende Ermessensrichtlinie für die Gewerbesteuer, da für Billigkeitsmaßnahmen seinerzeit (vor der Gesetzesänderung) ausschließlich die Gemeinden zuständig waren. Der Gemeinsame Senat (vgl. 3/70, BStBl. II 1972, S. 603 ff.) bejahte nachgehend einen einheitlichen Billigkeitsmaßstab bei der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer. Dieser einheitliche Billigkeitsmaßstab wird allerdings heute von den Gemeinden und Verwaltungsgerichten bei der Durchführung von Billigkeitsmaßnahmen in Bezug auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen häufig verkannt.

Als Reaktion auf die damalige uneinheitliche Rechtsanwendung auf Ebene der Gemeinden hat der Gesetzgeber mit § 184 Abs. 2 AO erstmals eine Kompetenznorm für die Finanzbehörden in den Fällen der Gruppenunbilligkeit für das Gewerbesteuermessbetragsverfahren geschaffen. Der zeitlich diesem Beschluss vorgehende Regierungsentwurf zur Abgabenordnung (EAO 1974) vom 31.03.1971 führt diesbezüglich zu § 165 EAO 1974 (= § 184 Abs. 2 AO) aus (BT-Drucks. VI/1982, S. 158):

Durch Absatz 2 Satz 1 wird die Bundesregierung und den obersten Finanzbehörden im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Befugnis eingeräumt, Ermessensrichtlinien nach § 144 Absatz 3 für Maßnahmen nach § 144 Absatz 1 Satz 1, die bei der Festsetzung von Realsteuermessbeträgen anzuwenden sind, zu erlassen. Hierfür besteht durchaus ein Bedürfnis, wie sich in der Praxis gezeigt hat. Vgl. z. B. die Behandlung des Versicherungsgeneralagenten nach der Änderung der Rechtsprechung des BFH durch das Urteil v. 03.10.1967 (Bundessteuerbl. 1961 III Satz 567), die auf dem Gebiet der Gewerbesteuer zu Schwierigkeiten geführt hat (Vorlagebeschluß des BVerwG v. 13.2.1970, Deutsches VerwaltungsBl. 1970, S. 543).

Die gesetzliche Zuweisung der Zuständigkeit zu den Finanzbehörden nach § 184 Abs. 2 S. 1 AO in den Fällen der Gruppenunbilligkeit wird teilweise damit begründet, dass eine Entscheidung nach § 163 S. 1 AO vertiefte Kenntnisse des materiellen Steuerrechts voraussetzt, die beim Betriebsfinanzamt, i. d. R. aber nicht bei der Gemeinde vorhanden sind (vgl. Kirschnek und Matthes, 2016, persönliches Interview). Diese gesetzliche Regelung ist sachgerecht und verwaltungswirtschaftlich (vgl. Rüffert, 2016, persönliches Interview). Das FG Düsseldorf im Urteil vom 16.03.2011 (7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685) sowie insofern wortgleich das VG Magdeburg in seinem Urteil vom 24.05.2012 (2 A 122/10, <http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psmi?doc.hl=1&doc.id=MWRE120002289&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true> [abgefragt am 01.10.2015]) stellen fest, dass die Kommunen mit einer solchen Entscheidung „in der Regel überfordert“ sind, „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. Gerade dieser Gefahr will der Sanierungserlass begegnen, in dem er ermessensregelnde Grundsätze zu ertragsteuerlichen Behandlung der Sanierungsgewinne aufstellt.“

7.3.3.4. Begriff der Richtlinie in § 184 Abs. 2 S. 1 AO

Für das kompetenzrechtliche Verständnis von § 184 Abs. 2 S. 1 AO mit Bezugnahme auf § 163 S. 1 AO ist von Bedeutung, dass die heute in § 163 AO (abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen) und in § 227 AO (Erlass) genannten Billigkeitsmaßnahmen zuvor einheitlich unter dem Begriff *Erlaß* in § 131 Abs. 1 RAO geregelt waren. Dies erklärt auch, warum eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO wie der Erlass nach § 227 AO in § 47 AO unter dem Begriff *Erlass* im Klammerzusatz „(163, 227)“ zusammengefasst worden sind. Die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen ist historisch eine Variante des Erlasses. Die Regierungsbegründung zum Entwurf der Abgabenordnung (vgl. 19.03.1971, BT-Drucks. VI/1982, S. 147) zu § 144 EAO, dem heutigen § 163 AO (der Erlass war in § 208 EAO vorgesehen, dem heutigen § 227 AO) führt hierzu aus, dass die Erhebung der Steuer unbillig sein kann. Für diese Fälle sieht § 131 AO den Steuererlass vor, der bereits bei der Steuerfestsetzung gewährt werden kann. Diese Regelung wird in die neue Abgabenordnung übernommen. Die Vorschrift wird jedoch geteilt. § 144 AO regelt die abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen, § 208 AO den Erlass der festgesetzten Steuer. Nach welchen Vorschriften im Einzelnen vorzugehen ist, richtet sich nach den Umständen des jeweiligen Falles. Bei Sachunbilligkeit wird vornehmlich die Anwendung des § 144 AO in Betracht kommen.

§ 131 Abs. 2 RAO enthielt eine Ermächtigung zum Erlass von Ermessensentscheidungen in den Fällen der Gruppenunbilligkeit, die sich auf den gesamten Absatz 1 bezog, d. h. es war auch die abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 131 Abs. 1 S. 2 AO (entspricht dem heutigen § 163 S. 1 AO) umfasst:

Für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen können für die entsprechende Anwendung des Absatzes 1 Richtlinien erlassen werden.

Der Gesetzgeber ging schon in der Reichsabgabenordnung davon aus, dass der Erlass einer Steuerschuld nicht nur für den einzelnen Fall, sondern meistens für eine Gruppe gleichgelagerter Fälle in einer allgemeinen Anordnung (Richtlinie) ausgesprochen wird. Kögel (vgl. 2017, persönliches Interview) begründet das Erfordernis von Ermessensrichtlinien zur Gruppenunbilligkeit mit dem aus seinem Wortlaut schwer erkennbaren Sinn des Absatz 2. Um diesem beizukommen, muss man sich klar machen, dass der Begriff der Billigkeit sich im We-

sentlichen mit dem der Gerechtigkeit deckt und dass die Gerechtigkeit bei der Besteuerung durch deren Gleichmäßigkeit verwirklicht wird. Wenn die Idee, die einer Steuer zugrunde liegt, durch deren gesetzliche Ausgestaltung nicht gleichmäßig verwirklicht wird, wenn z. B. das Einkommensteuergesetz die ihm zugrunde liegende Idee der Besteuerung nach der in bestimmter Weise aufgefassten Leistungsfähigkeit nicht gleichmäßig verwirklicht, weil sich für eine bestimmte Gruppe gleichliegender Fälle eine höhere Steuerlast ergibt, als der Leistungsfähigkeit, wie sie das Gesetz grundsätzlich auffasst, entspricht, so liegt, sofern die Ungleichmäßigkeit ein in Kauf zu nehmendes Maß übersteigt, eine Unbilligkeit vor. Man spricht hier von sachlichen Unbilligkeiten im Gegensatz zu den persönlichen, die sich aus der Lage des einzelnen Steuerpflichtigen ergeben. Will man eine solche sachliche Unbilligkeit abstellen, so kann das, wenn nicht neue Ungleichmäßigkeiten entstehen sollen, nur dadurch geschehen, dass für die Ermäßigung der Steuer aufgrund einer gewissen Typisierung eine Norm aufgestellt wird, die dann gleichmäßig auf alle Einzelfälle angewendet wird.

Die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme sind im Falle einer Gruppenregelung durch eine Verwaltungsrichtlinie (§ 131 Abs. 2 RAO) keine anderen als bei einer Einzelfallentscheidung des Finanzamts; in beiden Fällen ist erforderlich, dass die Erhebung von Steuern nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre (§ 163 S. 1 Hs. 2 AO). Liegen Gruppenregelungen vor, muss auch hier auf diesen Einzelfall abgestellt werden. Eine Behörde darf eine Gruppe von gleichgelagerten Einzelfällen mit dem Ziel einer einheitlichen Behandlung zusammenfassend beurteilen. Hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Erhebung der Steuer im Einzelfall unbillig ist (vgl. z. B. BFH v. 09.07.1970, IV R 34/69, BStBl. II 1070, S. 696; v. 07.05.1981, VII R 64/79, BStBl. II 1981, S. 608, v. 25.11.1980, VII R 17/78, BStBl. II 1981, S. 204).

Der ursprüngliche Entwurf zu § 184 Abs. 2 S. 1 AO (in § 165 EAO 1974) enthielt noch einen Verweis auf § 144 Abs. 3 EAO 1974 (§ 144 EAO 1974 entspricht dem heutigen § 163 AO). Dieser Verweis ist in der endgültigen Fassung von § 184 Abs. 2 S. 1 AO nicht mehr enthalten, da der endgültige § 163 AO, anders als im Regierungsentwurf (vgl. 19.03.1971, BT-Drucks. VI/1982, S. 49) vorgesehen, keinen Absatz 3 enthielt. § 144 Abs. 3 EAO 1974 war wortgleich mit der Vorgängervorschrift in § 131 Abs. 2 RAO. In der Sache hat sich aber trotz Fehlens einer mit § 131 Abs. 2 RAO vergleichbaren Norm in der Abgabenordnung zum Erlass von allgemeinen Verwaltungsvorschriften zur Gruppenbilligkeit nichts geändert. Die Befugnis zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften ist nach Auffassung des BVerfG „der Exekutive

inhärent. Sie steht insbesondere der obersten Verwaltungsbehörde für ihren Zuständigkeitsbereich zu. Einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung bedarf es insofern nicht“ (BVerfG v. 15.07.1969, 2 BvF 1/64, BVerfGE 26, S. 338).

Es geht also bei dem in § 184 Abs. 2 S. 1 AO verwendeten Begriff der *Richtlinien* um Ermessensrichtlinien zur Gruppenunbilligkeit, in denen das Tatbestandsmerkmal der *Unbilligkeit* für eine Gruppe von Steuerpflichtigen (durch eine kompetenziell zuständige Behörde) konkretisiert wird. Wenn also die Bundesregierung (mit Zustimmung des Bundesrates) gemäß Art. 108 Abs. 7 GG oder die oberste Landesfinanzbehörde im Rahmen ihrer Kompetenz für die Verwaltung der Gewerbesteuer (Art. 108 Abs. 2 S. 1 AO) in Ermessensrichtlinien Aussagen zur Gruppenunbilligkeit trifft, sind diese für die Finanzämter im Gewerbesteuermessbetragsverfahren bindend und damit auch für Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen des Messbetragsverfahrens nach § 163 S. 1 i. V. m. § 184 Abs. 2 S. 1 AO zwingend zu beachten. Ein Wahlrecht der Finanzämter zur Durchführung dieser Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO in den Fällen der in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift identifizierten Gruppenunbilligkeit besteht kompetenziell nicht.

7.3.3.5. Aussagen zur Gruppenunbilligkeit

Die entscheidende Frage ist also, ob der Sanierungserlass *Richtlinien* für Billigkeitsmaßnahmen i. S. des § 163 S. 1 AO aufgestellt hat. Dies wird u. a. von der OFD Nordrhein-Westfalen in der Verfügung vom 06.02.2015 (vgl. Anhang IV) und von den persönlichen Interviewpartnern der Finanzbehörden (vgl. Brack et al., 2017) verneint. Ist dies aber – abweichend von der derzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. z. B. OFD Hannover v. 28.06.2006 – G 1498-16-StO 252, DStR 2006, S. 2128 ff.; BayLfSt v. 8.08.2006, S 2140-6St 3102M, DB 2006, S. 1763 ff.) – der Fall, so muss die Finanzverwaltung diese Billigkeitsrichtlinien zwingend von Amts wegen im Gewerbesteuermessbetragsverfahren berücksichtigen und den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend niedriger festsetzen.

7.3.3.5.1 Urteil des FG Düsseldorf vom 16.03.2011

Nach Auffassung des FG Düsseldorf (vgl. 16.03.2011, 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, S. 1685 ff., nachgehend aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.) enthalte der Sanierungserlass allgemeine Grundsätze, wann ein Sanierungs-

gewinn vorliege und wie dieser ertragsteuerlich zu behandeln sei. Der Regelungsumfang sei dabei nicht auf die einkommen- und körperschaftlichen Auswirkungen beschränkt, sondern erfasse auch die Folgen, die sich für die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge ergeben würden. Dies ergebe sich bereits aus der Überschrift des Erlasses, wonach der Erlass die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen behandle. Da es sich bei der Gewerbesteuer um eine Ertragsteuer handle, sei auch diese erfasst. Zudem werde die Gewerbesteuer im Sanierungserlass unter Rn. 15 (vgl. Anhang I) explizit angesprochen. Aus dieser Textziffer könne nicht abgeleitet werden, ausschließlich die Gemeinden seien für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages zuständig. Zum einen betreffe die Regelung ausschließlich die Stundung und den Erlass der Gewerbesteuer nach §§ 222, 227 AO, nicht aber die abweichende Festsetzung nach §§ 163, 184 Abs. 2 AO. Zum anderen beziehe sich die Regelung ausschließlich auf die Gewerbesteuer und nicht auf den Gewerbesteuermessbetrag. Dass der Erlassgeber seine Aussage ausschließlich auf die Stundung und den Erlass beschränkt habe, zeige, dass er die abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages gerade gewollt und ermöglicht habe. Letztlich sei die Möglichkeit zur abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages sachgerecht und verwaltungsökonomisch. Die Prüfung, ob und in welcher Höhe ein Sanierungsgewinn vorliege, erfordere ein beachtliches steuerrechtliches und insolvenzrechtliches Fachwissen, über das die Gemeinden mangels der hierfür erforderlichen Personalausstattung nicht verfügen würden. Ferner bestünde die Gefahr divergierender Entscheidungen, sofern das sanierungsbedürftige Unternehmen über mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden verfügen würde. Gerade diese Gefahr sollte durch den Sanierungserlass vermieden werden. Eine solche Auslegung würde zudem dem materiell-rechtlichen Anliegen des Sanierungserlasses widersprechen, da die Sanierung und der Abschluss des Sanierungsplans regelmäßig unter einem gewissen Zeitdruck stehen und die Befassung möglicherweise mehrerer Gemeinden mit der abweichenden Steuerfestsetzung ineffektiv wäre.

Der vorstehend skizzierten Auffassung des FG Düsseldorf ist nach Meinung des Autors uneingeschränkt zuzustimmen. Zwar hat der BFH das Urteil vom 25.04.2012 (vgl. I R 24/11, I R 24/11, a. a. O.) im nachgehenden Revisionsverfahren aus anderen Gründen aufgehoben. Der I. Senat hat aber mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offengelassen, ob im Sanierungserlass Richtlinien für Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO aufgestellt worden sind.

7.3.3.5.2 Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns nach vollständiger Verlustverrechnung

Der Sanierungserlass (vgl. Anhang I) lässt sich in drei Regelungsbereiche unterteilen:

- (1) Tz. I. und II.: Begriffsbestimmungen und Anwendungsbereiche (Rn. 1 bis Rn. 7),
- (2) Tz. III.: Rechtsfolgen (Rn. 8 bis Rn. 12) und
- (3) Tz. IV. bis VI.: Ergänzende Regelungen (Rn. 13 und Rn. 15).

Der Erlassgeber hat zu Beginn des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) zunächst definiert, welche Sanierungsmaßnahmen (Tz. I. Sanierung, Rn. 1), in welchem Umfang (Tz. II. Sanierungsgewinn, Rn. 3) und bei welchen Unternehmen (Rn. 4) nach dem Sanierungserlass begünstigt werden sollen, und damit zugleich den sachlichen Anwendungsbereich festgelegt. Es werden dementsprechend Gruppen von Steuerpflichtigen identifiziert (die zu sanierenden Unternehmen, bei denen es durch Forderungsverzicht der Gläubiger zum Zwecke der Sanierung zu einem Buchgewinn kommt).

In Rn. 7 (vgl. Anhang I) stellt der Erlassgeber sodann zutreffend fest, dass die Besteuerung eines Sanierungsgewinns (nach Streichung von § 3 Nr. 66 EStG a. F.) in einem Zielkonflikt mit der Insolvenzordnung steht. Sodann folgt in Rn. 8 S. 1 (Anhang I) die entscheidende Aussage, aus der sich zweifelsfrei und in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH und des RFH zur Freistellung eines Sanierungsgewinns (vor Einführung des § 3 Nr. 66 EStG a. F.) das Vorliegen einer Gruppenunbilligkeit für die eingangs identifizierten Steuerpflichtigen, deren Unternehmen saniert werden sollen, ergibt:

Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn i. S. der Rn. 3 bis 5 bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.

Die Botschaft im Sanierungserlass ist nach Auffassung des Autors eindeutig. Die Besteuerung des Sanierungsgewinns nach vollständiger Verlustverrechnung ist sachlich unbillig. Betroffen von dieser Unbilligkeit sind – als Gruppe – alle sanierungsbedürftigen und -fähigen Unternehmen, bei denen i. S. der vorhergehenden Rn. 1-7 (vgl. Anhang I) ein Buchgewinn (Schein-gewinn) aus einem Forderungsverzicht zum Zwecke der Sanierung entsteht, daher liegt ein

Fall von Gruppenunbilligkeit vor. Damit hat der Erlassgeber in Rn. 8 S. 1 (vgl. Anhang I) in Anlehnung an § 131 Abs. 2 RAO für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen (dies sind die sanierungsbedürftigen und sanierungsfähigen Unternehmen, bei denen ein Buchgewinn durch einen Forderungsverzicht entsteht) für die Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO S. 1 Richtlinien erlassen. Der Tatbestand von § 184 Abs. 2 S. 1 AO ist erfüllt. In Rn. 8 S. 1 des Sanierungserlasses (Anhang I) wird für die Gruppe der betroffenen Unternehmen, bei denen die Voraussetzungen der Rn. 1 bis Rn. 7 des Sanierungserlasses erfüllt sind, ausdrücklich i. S. von § 163 S. 1 Hs. 2 AO festgestellt, dass „die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre“.

Dabei ist es entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung irrelevant, dass im Sanierungserlass nicht explizit darauf verwiesen wird, dass der Sanierungserlass nach § 163 S. 1 AO im Gewerbesteuerermessbetragsverfahren anzuwenden ist. Die Kompetenz und die Rechtspflicht zur Anwendung von § 163 S. 1 AO (wie in § 184 Abs. 2 S. 1 AO kodifiziert) ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Diese gesetzliche Kompetenz hat der Gesetzgeber bewusst in die Abgabenordnung als Ausnahmenvorschrift verankert. Immer dann, wenn in Billigkeitsrichtlinien der Bundesregierung (mit Zustimmung des Bundesrates) oder der obersten Landesfinanzbehörde Gruppen identifiziert worden sind, bei denen eine Besteuerung sachlich unbillig ist (Gruppenunbilligkeit), ist § 163 S. 1 AO im Gewerbesteuerermessbetragsverfahren zwingend anzuwenden und unterliegt (wegen der Gesetzesbindung der Verwaltung) nicht der Disposition der Finanzbehörden. Wie Seer (vgl. 2017) im persönlichen Interview zutreffend herausgearbeitet hat, macht § 184 Abs. 2 S. 1 AO die Zuständigkeit der staatlichen Finanzämter damit von keiner Zuständigkeitsbestimmung durch die obersten Finanzbehörden abhängig; vielmehr bedarf es lediglich einer Verwaltungsvorschrift, welche die Ermessensausübung bei der Billigkeitsentscheidung über den Realsteuerermessbetrag im Interesse des einheitlichen, gleichmäßigen Steuervollzugs lenkt. Eine solche ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift ist der Sanierungserlass, in dem für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen – dies sind die sanierungsbedürftigen und sanierungsfähigen Unternehmen, bei denen ein Buchgewinn durch einen Forderungserlass entsteht –, festgestellt wird, dass die Besteuerung dieses Buchgewinns nach vollständiger Verlustverrechnung sachlich unbillig ist.

Damit kommt es automatisch und kompetenzrechtlich in § 184 Abs. 2 S. 1 AO durch den Gesetzgeber vorgegeben zur Zuständigkeit des Finanzamts für die nach § 163 S. 1 AO im Ge-

werbsteuermessbetragsverfahren durchzuführenden Billigkeitsmaßnahmen. Das Finanzamt muss bei festgestellter Gruppenunbilligkeit in einer Billigkeitsrichtlinie die Billigkeitsmaßnahme im Gewerbesteuerermessbetragsverfahren nach § 163 S. 1 AO durchführen und den Gewerbeertrag entsprechend niedriger festsetzen (mit Bindungswirkung für die Gemeinden) und darf den Steuerpflichtigen nicht – wie bisher in der Praxis üblich – auf Billigkeitsmaßnahmen der Gemeinden im nachfolgenden Festsetzungs- und Erhebungsverfahren verweisen (was derzeit in der Sanierungspraxis zu den allseits beklagten Problemen führt). Die insoweit entgegenstehende Auffassung der OFD Nordrhein-Westfalen in der *Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 02/2015* (vgl. Anhang IV) verstößt gegen die gesetzliche Kompetenzzuordnung in § 184 Abs. 2 S. 1 AO und ist daher mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Ob der Sanierungserlass diese Zuständigkeit der Finanzämter besonders betont, sie verschweigt oder gar verneint, ist im Übrigen unerheblich. Richtigerweise ist eine gesetzeskonforme Interpretation des Sanierungserlasses möglich. Eine Präferenz, welche Billigkeitsmaßnahmen vorrangig anzuwenden sind, lässt der Sanierungserlass nicht unmittelbar erkennen. Der Grundsatz, wie das Ziel einer Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns erreicht werden soll, ist in Rn. 8 S. 2 (Anhang I) des Sanierungserlasses festgelegt:

Die entsprechende Steuer ist daher auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend festzusetzen (S. 3 ff.) und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit (AEAO zu § 240 Nr. 6a) zu stunden (vgl. Rn. 9 bis 11).

Das in Rn. 8 S. 2 ff. (vgl. Anhang I) genannte Vorgehen ist für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer im Ergebnis unproblematisch. Für das Gewerbesteuerermessbetragsverfahren ist hingegen die Anwendung von § 163 S. 1 AO zwingend. Der Gewerbesteuerermessbetrag ist unter den Voraussetzungen der Rn. 1 bis 8 S. 1 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) zwingend von Amts wegen um den Sanierungsgewinn (Buchgewinn) nach vorrangiger Verlustverrechnung mit diesem niedriger festzustellen.

Dass der Erlassgeber – wie es in der Verlautbarung der OFD Nordrhein-Westfalen (vgl. Anhang IV) heißt – ausschließlich Maßnahmen nach § 163 S. 2 AO im Auge hatte, soweit der Sanierungserlass Maßnahmen im Festsetzungsverfahren vorsieht, ist dem Sanierungserlass nicht zu entnehmen. Er wäre hierzu gemäß § 184 Abs. 2 S. 1 AO auch nicht befugt, da eine Richtlinie zur Gruppenunbilligkeit vorliegt. Der Sanierungserlass spricht in Rn. 8 S. 2 und S. 6

(vgl. Anhang I) nur allgemein von § 163 AO, ohne konkret zu benennen, ob es sich um Maßnahmen nach S. 1 oder S. 2 des § 163 AO handelt. Nur bei einer solchen gesetzeskonformen Interpretation verstößt der Sanierungserlass im Gewerbesteuermessbetragsverfahren nicht gegen die zwingende Kompetenzzuordnung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO.

Der Sanierungserlass bezweckt die endgültige Nichtbesteuerung eines durch einen Forderungsverzicht entstehenden Sanierungsgewinns nach vorrangiger Verlustverrechnung, d. h. die Herausnahme einer einzelnen Besteuerungsgrundlage von der Besteuerung i. S. von § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO. Aus der Bemessungsgrundlage des Gewerbeertrags herausgenommen wird nicht der gesamte Buchgewinn aus dem Forderungsverzicht, sondern immer nur der Buchgewinn nach vollständiger Verlustverrechnung (vgl. Anhang I, Rn 8, S. 2). Nur dieses Vorgehen entspricht der ständigen Rechtsprechung des RFH (vgl. v. 30.06.1927, VI A 297/27, RFHE 21, S. 263 ff.; v. 15.05.1929, VI A 900/28, RStBl. 1929, S. 427 ff.; v. 12.12.1929, VI A 1499/28, RStBl. 1929, S. 86 ff.; v. 05.02.1929, I A 394/27, RStBl. 1929, S. 228 ff.; v. 21.10.1931, VI A 968/31, RStBl. 1932, S. 160 ff.; v. 10.04.1940, VI 633/39, RStBl. 1940, S. 609 ff.) und des BFH (vgl. v. 16.01.1951, I 46/50 U, BStBl. III 1951, S. 63 ff.; v. 10.12.1957, I 24/57 U, BStBl. III 1958, S. 83 ff; v. 04.08.1961, VI 35/61 U, BStBl. III 1961, S. 516 ff; v. 22.11.1963, VI 117/62 U, BStBl. III 1964, S. 128) zur vorrangigen Verlustverrechnung vor der Rechtsprechungsänderung durch den Großen Senat im Beschluss vom 15.07.1968 (vgl. BFH, GrS 2/67, BStBl. II 1968, S. 666 ff.).

Sind jedoch keine Verluste bzw. Verlustvorträge zur vorrangigen Verrechnung mehr vorhanden (z. B. Aufgrund einer Verlustvernichtung nach § 8c KStG i. V. m. § 10a S. 10 GewStG im Zuge eines Anteilseignerwechsels vor der Sanierungsmaßnahme), so ist eine vorrangige Verlustverrechnung (mangels Verlustverrechnungspotenzial) nicht möglich und der Sanierungsgewinn ist vollständig freizustellen. Dies belegt auch, dass der Erlassgeber – entgegen der Auffassung der OFD Nordrhein-Westfalen (vgl. Anhang IV) – mit der Anordnung der Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns aus sachlichen Billigkeitsgründen (vgl. Anhang I, Rn. 8, S. 1) nicht ausschließlich eine Billigkeitsmaßnahme i. S. von § 163 S. 2 AO gemeint haben kann. Vielmehr ist der Sanierungsgewinn auch dann nicht zu besteuern, wenn keine Verluste/Verlustvorträge zur (andernfalls gebotenen) vorrangigen Verlustverrechnung vorhanden sind. Anders gewendet: Die vorrangige Verlustverrechnung ist lediglich eine Berechnungsgrundlage zur Ermittlung der nach § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO bei der Besteuerung außer An-

satz zu lassenden Besteuerungsgrundlage. Der nach § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO außer Ansatz zu lassende Betrag ist der Sanierungsgewinn (Buchgewinn) abzüglich etwaiger Verluste/Verlustvorträge. Letztere können Null betragen, dann ist der außer Ansatz zu lassende Betrag (der dann dem Buchgewinn aus dem Forderungsverzicht entspricht) entsprechend höher, sodass der gesamte Buchgewinn als Besteuerungsgrundlage bei der Ermittlung des Gewerbeertrags aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 S. 1 AO endgültig außer Ansatz bleibt.

Sowohl § 163 S. 1 AO als auch § 163 S. 2 AO ermöglichen es, Steuern unter Berücksichtigung einzelner, konkret bestimmbarer Besteuerungsgrundlagen abweichend festzusetzen. Der Unterschied zwischen beiden Regelungen besteht darin, dass § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO die endgültige Nichtbelastung einer einzelnen, steuererhöhenden Besteuerungsgrundlage bewirkt, während § 163 S. 2 AO lediglich eine in zeitlicher Hinsicht abweichende Berücksichtigung von Besteuerungsgrundlagen erlaubt. Da aber eine endgültige Nichtbelastung eines Sanierungsgewinns nur durch eine Nichtberücksichtigung (des Buchgewinns nach Verlustverrechnung) und nicht nur durch eine temporäre Verlagerung der Verlustvorträge (soweit überhaupt vorhanden) erreicht werden kann, kann es bei den im Sanierungserlass vorgesehenen Maßnahmen, soweit sie die Festsetzung bzw. das Messbetragsverfahren betreffen, nur um solche i. S. des § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO handeln.

Dass es beim Sanierungserlass nicht ausschließlich um temporäre Maßnahmen der Verlustverrechnung nach § 163 S. 2 AO geht (wie von der OFD Nordrhein-Westfalen vertreten (vgl. Anhang IV)), ergibt sich ferner schon aus der amtlichen Überschrift (Anhang I): „Schreiben betr. der ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen“. Deren Besteuerung ist unter den genannten Voraussetzungen sachlich unbillig (vgl. nochmals Anhang I, Rn. 8, S. 1) und dieser Betrag bleibt für Zwecke des Gewerbesteuermessbetrags nach § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. AO endgültig außer Ansatz. Der Sanierungserlass enthält daher Regelungen zur endgültigen Nichtberücksichtigung einer einzelnen Besteuerungsgrundlage in Form des Sanierungsgewinns (nach Verlustverrechnung) und nicht allein das Vorziehen anderer, steuermindernder Besteuerungsgrundlagen.

Auch im Hinblick auf § 85 AO muss der Sanierungserlass als *Richtlinie* i. S. des § 184 Abs. 2 S. 1 AO angesehen werden. Nach § 85 S. 1 AO haben die Finanzbehörden die Steuern nach

Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Der BFH hat in seinem Vorlagebeschluss vom 25.03.2015 (X R 23/13, NZI 2015, S. 725 ff.) unlängst ausgeführt, 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.“

Der BFH spricht hier das praktische Bedürfnis nach Verwaltungsanweisungen an, in denen Grundsätze für die Ausübung des Ermessens festgelegt werden. Ein solches Bedürfnis zur Vereinheitlichung der Rechtsanwendung besteht jedoch nicht nur im Bereich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, sondern auch auf das Gewerbesteuermessbetragsverfahren, das den Finanzämtern obliegt. Dies wird durch das Zusammenspiel von § 184 Abs. 2 S. 1 AO und dem Erlass von Richtlinien gewährleistet.

7.3.3.5.3 Besteuerungskompetenz der Gemeinden

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass mit der gesetzlichen Kompetenzzuordnung in § 184 Abs. 2 AO, wonach für Billigkeitsmaßnahmen im Messbetragsverfahren in den Fällen der in Billigkeitsrichtlinien identifizierten Fällen der Gruppenunbilligkeit die Finanzbehörden zuständig sind, nicht in verfassungsrechtlich geschützte Rechte der Gemeinden eingegriffen wird. § 184 Abs. 2 S. 1 AO stellt insbesondere keinen Eingriff in die kommunale Selbstverwaltung (Art. 28 Abs. 2 S. 2 GG) dar. Art. 108 Abs. 2 S. 1, Abs. 4 S. 2 GG regeln die Verwaltung der den Gemeinden zufließenden Steuern abschließend. Danach sind die Gemeinden lediglich für die Verwaltung der ihnen zufließenden Steuern zuständig, soweit ihnen die Kompetenz durch die Länder übertragen wurde. Die Kompetenz der Gemeinden kann hierbei jedoch nicht weitergehen, als der Landesgesetzgeber von der Kompetenzübertragung Gebrauch gemacht hat (vgl. ausdrücklich BVerwG v. 15.06.2011, 9 C 4.10, DStR 2011, S. 14, Rn. 20; ebenso BFH v. 30.01.1976, III R 60/74, BStBl. II 1976, S. 426). Da das Gewerbesteuermessbetragsverfahren ausschließlich in die Zuständigkeit der Finanzbehörden fällt, besitzen die Gemeinden hier keine Befugnisse. Daher kann § 184 Abs. 2 S. 1 AO den Kompetenzbereich der Gemeinden nicht berühren. Aus diesen Gründen ist es nicht überzeugend, wenn Vertreter der Finanzverwaltung „hinter vorgehaltener Hand“ (vgl. Grüttner, Andreas und Grüttner, Anne, 2017, persönliches Interview) argumentieren, die Freistellung eines Sanierungsgewinns im Gewerbesteuermessbetragsverfahren stoße auf Widerstand der Gemein-

den bzw. des Deutschen Städtetags und man wolle diesen Konflikt vermeiden. Der Regelung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO ist es immanent, dass sich Billigkeitsmaßnahmen in den Fällen der Gruppenunbilligkeit im Gewerbesteuermessbetragsverfahren letztlich auf die Gewerbesteuer der Gemeinden auswirken. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat der Gesetzgeber diesen Effekt jedoch bewusst hingenommen. Ein Kompetenzkonflikt mit den Gemeinden besteht nicht.

7.4. Steuerbefreiung von Sanierungserträgen gemäß §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, 7b GewStG

Nachdem der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.) dem Sanierungserlass wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung seine Anerkennung versagt hatte, sah sich der Gesetzgeber wieder in der Verantwortung und nahm auf Vorschlag des Finanz- und des Wirtschaftsausschusses des Bundesrats (vgl. BR-Drucks. 59/1/17 v. 27.02.2017, S. 14 f.) die § 3a , § 3c Abs. 4 EStG und § 7b GewStG als neue Regelungen zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen in das laufende Gesetzgebungsverfahren zur Einführung einer Lizenzschranke auf. Dieses Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 (vgl. RÜbStG, BGBl. I 2017, S. 2074 ff.) sieht zudem Änderungen und Ergänzungen der §§ 8, 8c, 8d und 15 KStG vor, die sich auf die einkommensteuerrechtlichen Regelungen zu Sanierungserträgen beziehen. Allerdings stehen die neuen Regelungen unter einem unionsrechtlichen Inkrafttretensvorbehalt.

Die Neuregelung des Sanierungsprivilegs steht ersichtlich in der Tradition dieser Rechtsentwicklung, was sich nicht nur in der Beschränkung der Steuerbegünstigung auf den Schuldertlass, sondern auch in der Übernahme der von der Rechtsprechung entwickelten Begriffe der unternehmens- und unternehmerbezogenen Sanierung zeigt. Auch die nun in das Gesetz aufgenommenen Tatbestandsvoraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht beruhen auf der Rechtsprechung des RFH und des BFH, sodass zur Auslegung der neuen Vorschriften auf die Judikatur zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. zurückgegriffen werden kann.

Nach § 52 Abs. 4a und Abs. 5 S. 3 EStG und § 36 Abs. 2c GewStG sind die neuen Vorschriften der § 3a, § 3c Abs. 4 und § 7b GewStG auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 08.02.2017, dem Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, a. a. O.), erlassen wurden. Für Steuerfälle, in denen der Schuldnerlass bis zum 08.02.2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) der vom BFH beanstandete Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar.

In Fällen mit nicht aufgehobener oder (nicht) widerrufenen verbindlicher Auskunft und Schuldnerlass nach dem 08.02.2017 kann der Steuerpflichtige wählen, ob er die Steuerbefreiung des § 3a EStG oder die Vertrauensschutzregelung in Anspruch nehmen will. Das Körperschaftsteuergesetz enthält keine entsprechende Übergangsregelung; über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG gelten aber die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften, mithin auch die Anwendungsvorschriften im Körperschaftsteuerrecht.

7.4.1. Begriff des Sanierungsertrags und Anwendungsbereich der Steuerbefreiung

Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldnerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung steuerfrei. Die beiden in einem Klammerzusatz als Sanierungsertrag bezeichneten Tatbestandsvoraussetzungen *Betriebsvermögensmehrungen* oder *Betriebseinnahmen* verweisen auf den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung. Sie ist schon nach der Entwurfsbegründung „unterschiedslos auf alle Unternehmen“ (BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 31) anwendbar.

Während nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. nur Erhöhungen des Betriebsvermögens begünstigt waren, sind nach § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG auch Betriebseinnahmen aus einem Schuldnerlass steuerbefreit; damit aber ist auch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in die Begünstigung einbezogen. Verbindlichkeiten kommt zwar für die Einnahmenüberschussrechnung keine Bedeutung zu, weil erst die Ausgaben erfasst werden. Erlässt der Gläubiger jedoch dem Steuerpflichtigen mit Einnahmenüberschussrechnung eine Verbindlichkeit, die sich auf die Anschaffung eines Anlageguts bezieht, ist der Wegfall der Verbindlichkeit als gewinnerhö-

hende Betriebseinnahme zu erfassen (vgl. BFH v. 31.08.1972, IV R 93/67, BStBl. II 1973, S. 51 ff.).

Die Steuerbefreiung ist damit auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und selbstständiger Arbeit anzuwenden. Zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens gilt § 3a EStG über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG. Die Steuerbefreiung ist auch auf ausländische Gewinne anwendbar, soweit diese zu Zwecken der Besteuerung im Inland ermittelt werden.

Die Steuerbefreiung ist von Amts wegen mit der Folge der Verlustverrechnung zu beachten. Der Steuerpflichtige kann auch nicht im Hinblick auf die Verlustverrechnung darauf verzichten. Das im ursprünglichen Entwurf des Bundesrats noch enthaltene Antragserfordernis (vgl. BR-Drucks. 59/1/17 v. 27.02.2017, S. 10), das faktisch zu einem Wahlrecht zwischen Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns oder Beibehaltung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten führte, wurde vom Gesetzgeber nicht umgesetzt.

7.4.2. Zwang zur gewinnmindernden Ausübung von Wahlrechten im Sanierungs- und Folgejahr

Nach § 3a Abs. 1 S. 2 EStG sind steuerliche Wahlrechte in dem Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird (Sanierungsjahr) und im Folgejahr im zu sanierenden Unternehmen gewinnmindernd auszuüben. Damit soll die Steuerbefreiung auf das erforderliche Maß begrenzt und erreicht werden, dass ein größtmögliches Verlustausgleichsvolumen zur Verfügung steht, mit dem der Sanierungsertrag zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung zu verrechnen ist (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 31). Als Beispiel ist in § 3a Abs. 1 S. 3 EStG-E die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG angeführt. Die Regelung ist eine zwingende Rechtsfolge der von Amts wegen zu berücksichtigenden Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen. Könnte der Steuerpflichtige nämlich die gewinnmindernde Ausübung des Wahlrechts verweigern, stünde ihm faktisch ein Wahlrecht zu, die Steuerbefreiung und den Verlustuntergang zu vermeiden.

Zu den gewinnmindernd auszuübenden steuerlichen Wahlrechten gehören nicht nur die Gewinnermittlungswahlrechte (Ansatz- und Bewertungswahlrechte), die sich aus Gesetz,

Rechtsprechung und Verwaltungsanordnungen ergeben können, sondern auch die außerbilanziellen Wahlrechte und nicht zuletzt das Veranlagungswahlrecht, wohl aber nicht das Gewinnermittlungswahlrecht selbst. Dieser ausufernde Anwendungsbereich der Wahlrechtsregelung, die zudem schwer zu administrieren sein dürfte, müsste zumindest auf die Gewinnermittlungsbezogenen Wahlrechte begrenzt werden. Denn insoweit besteht ein sachlicher Zusammenhang mit den Sanierungserträgen. Der Gedanke einer teleologischen Reduktion auf Wahlrechte, die nicht auf einer Subventionsregelung beruhen (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview), würde den Regelungszweck wohl unterlaufen, weil den meisten steuerlichen Wahlrechten ein Subventionszweck zugrunde liegt. Ob die Verwaltung befugt ist, vom eindeutigen Wortlaut abzuweichen, mag bezweifelt werden; dies ist nach Auffassung des Autors sicherlich Aufgabe des Gesetzgebers.

7.4.3. Steuerbegünstigung grundsätzlich allein für unternehmensbezogene und nur ausnahmsweise für unternehmerbezogene Sanierungen

Wegen der Tatbestandsvoraussetzung der unternehmensbezogenen Sanierung verweist § 3a Abs. 1 S. 1 EStG-E auf den Absatz 2 der Vorschrift, der eine Legaldefinition des Begriffs in Anlehnung an die bisherige Rechtsprechung des BFH zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. enthält (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 61).

Im Unterschied zur unternehmerbezogenen Sanierung liegt danach eine unternehmensbezogene Sanierung vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schulderrlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schulderrlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.

Von diesen vier Merkmalen ging auch bereits das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (vgl. Anhang I) aus. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung waren allerdings nur drei Tatbestandsvoraussetzungen zu prüfen, weil die Sanierungseignung des Schulderrlasses und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens nicht voneinander unterschieden wurden. Die Sanierungsfähigkeit im Sinne einer Feststellung der Überlebensfähigkeit des Unternehmens wurde von der Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. gewissermaßen als erste Stufe einer Prüfung der Sanierungseignung verstanden (vgl. BFH v. 20.02.1986, IV R 172/84, BStBl. II 1985,

S. 501). Dementsprechend ging auch der Große Senat des BFH (vgl. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 61) nur von den drei Voraussetzungen der Bedürftigkeit, Absicht und Eignung aus.

Anders als in § 3 Nr. 66 EStG a. F. werden die vier die Sanierungsvoraussetzungen bestimmenden Begriffe der Sanierungsbedürftigkeit, -fähigkeit, -eignung und -absicht erstmals im Gesetz aufgeführt, bedürfen ihrerseits aber der Definition. Alle vier Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt des Schulderrlasses, also gleichzeitig vorliegen. Fehlt nur eine der Voraussetzungen, ist die Steuerbefreiung abzulehnen. Nach § 3a Abs. 2 EStG sind die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Da das Gesetz nicht regelt, wie dieser Nachweis zu erfolgen hat, ist auf die bisherige Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. und die zur Sanierung ergangenen Verwaltungsanweisungen zurückzugreifen.

7.4.3.1. Sanierungsbedürftigkeit

Das vom Schulderrlass begünstigte Unternehmen muss sanierungsbedürftig sein. Maßgebend sind dabei nach ständiger Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. die Verhältnisse im Zeitpunkt des Schulderrlasses, nicht hingegen der Zeitpunkt, zu dem die Vermögensmehrung eintritt (vgl. BFH v. 14.03.1990, I R 64/85, BStBl. II 1990, S. 810; v. 27.01.1998, VIII R 64/96, BStBl. II 1998, S. 537). Nach dieser Rechtsprechung ist ein Unternehmen dann als sanierungsbedürftig anzusehen, wenn ohne die Sanierung „die für eine erfolgreiche Weiterführung des Betriebs und die Abdeckung der bestehenden Verpflichtungen erforderliche Betriebssubstanz nicht erhalten werden könnte“ (BFH v. 25.10.1963, I 359/60 S, BStBl. III 1964, S. 122). Es kommt entscheidend darauf an, wie sich das Unternehmen ohne den Schulderrlass weiterentwickeln würde (vgl. BFH v. 27.01.1998, VIII R 64/96, BStBl. II 1998, S. 537). Für diese Prognose sind insbesondere „die Ertragslage, die Höhe des Betriebsvermögens vor und nach der Sanierung, die Kapitalverzinsung durch die Erträge des Unternehmens, das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Schuldenlast und die Gesamtleistungsfähigkeit des Unternehmens zu untersuchen“ (BFH v. 22.11.1983, VIII R 14/81, BStBl. II 1984, S. 472). Auch ist bei der Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit zu berücksichtigen, ob natürliche Personen für die Unternehmensverbindlichkeiten haften. Ist dies der Fall, so ist auch die Höhe ihres Privatvermögens in die Betrachtung mit einzubeziehen. Ein Unternehmen ist daher nicht

sanierungsbedürftig, wenn durch Heranziehen des Privatvermögens von persönlich haftenden Gesellschaftern die Verpflichtungen erfüllt werden können (vgl. BFH v. 03.12.1963, I 375/60 U, BStBl. III 1964, S. 128; v. 14.03.1990, I R 64/85, a. a. O.; v. 27.01.1998, VIII R 64/96, a. a. O.). Der BFH konstatierte daher, dass die Überschuldung einer Gesellschaft mit persönlich haftenden Gesellschaftern deshalb nicht zwangsläufig zur Annahme der Sanierungsbedürftigkeit führt (vgl. BFH v. 14.03.1990, I R 129/85, BStBl. II 1990, S. 955; v. 27.01.1998, VIII R 64/96, a. a. O.).

Des Weiteren ist die Liquiditätslage, d. h. das Verhältnis liquider Mittel zur Schuldenlast zu prüfen (vgl. BFH v. 14.03.1990, I R 64/85, BStBl. II 1990 S. 810). Für die Sanierungsbedürftigkeit spricht nach der Rechtsprechung beispielsweise, dass der Schuldner für sein Weiterbestehen auf Bankkredite angewiesen ist (vgl. BFH v. 16.05.2002, IV R 11/01, BStBl. II 2002, S. 854). Auch wird bei einem allgemeinen Gläubigerverzicht die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens nicht zu bezweifeln sein (vgl. BFH v. 03.12.1963, I 375/60 U, a. a. O.). Die Auswirkungen der Überschuldung oder der Zahlungsunfähigkeit eines Gesellschafters sind maßgeblich durch die Gesellschaftsform beeinflusst. So kann beispielsweise bei einer Kommanditgesellschaft die Zahlungsunfähigkeit des Kommanditisten nicht die Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft begründen. Verliert die Gesellschaft hingegen aufgrund der Überschuldung des persönlich haftenden Gesellschafters ihre Kreditwürdigkeit, wäre die Sanierungsbedürftigkeit gegeben (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview). In einem Urteil aus dem Jahr 1990 ging der BFH davon aus, dass auch die Überschuldung allein kein Grund ist, die Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen, „wenn die übrigen Umstände wie eigene Umsätze, Umsatzrendite und Bruttorendite einen Zusammenbruch des Unternehmens ausschließen und nicht von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist“ (BFH v. 14.03.1990, I R 129/85, a. a. O.). Da sich diese Rechtsprechung jedoch lediglich auf Unternehmen mit persönlich haftenden Gesellschaftern bezieht (vgl. BFH v. 27.01.1998, VIII R 64/96, BStBl. II 1998, S. 537), kann vor dem Hintergrund der geltenden Insolvenzordnung, die in § 19 InsO bei juristischen Personen auch die Überschuldung als Insolvenzeröffnungsgrund ansieht, eine Erweiterung auf Kapitalgesellschaften nicht vorgenommen werden, wie auch bereits Geist (vgl. 2008, S. 2661) festgestellt hat. Vielmehr hat die Rechtsprechung inzwischen auch die Überschuldung ohne zusätzliche Anforderung zur Bejahung der Sanierungsbedürftigkeit ausreichen lassen (vgl. BFH v. 17.11.2004, I R 11/04, BFH/NV 2005, S. 1028; v. 12.10.2005, X R 20/03, BFH/NV 2006, S. 714; v. 12.10.2005, X R 42/03, BFH/NV

2006, S. 716, in der der erkennende Senat zusätzlich auf die Besserung der wirtschaftlichen Lage abstellt). Von der Sanierungsbedürftigkeit ist auch dann auszugehen, wenn das Unternehmen überschuldet und keine Besserung der wirtschaftlichen Lage in Sicht ist (vgl. BFH v. 12.10.2005, X R 42/03, a. a. O.).

Das Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit hat zur Konsequenz, dass für Steuern auf Gewinne, die infolge des Forderungsverzichts von Gläubigern entstehen, nur dann die Möglichkeit der Stundung besteht, wenn die Gesellschaft bereits von der Insolvenz bedroht ist. Frühere Forderungsverzichte hingegen führen nach der Systematik des BMF-Schreibens zur vollen Besteuerung des Ertrags (vgl. Kaiser et. al., 2016, persönliches Interview). Jahn und Schaake (vgl. 2017, persönliches Interview) verwiesen darauf, dass die wirtschaftliche Zielsetzung eines Erlasses ausschließlich ein Abstellen auf das Vorliegen einer nach objektiven Kriterien bestimmbaren Sanierungsbedürftigkeit gebiete, wohingegen alle weiteren geforderten Voraussetzungen unnötig viel Spielraum für verschiedene Interpretationen ließen und daher überflüssig seien. Diese Sichtweise greift nach Ansicht des Autors jedoch zu kurz. Sie verkennt, dass es sich bis auf das Merkmal der Sanierungsfähigkeit um die der Rechtsprechung des BFH zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. entsprechenden Kriterien handelt, sodass aufgrund dieser Rechtsprechung ein Spielraum für unterschiedliche Interpretationen nur in den vom BFH gesetzten Grenzen besteht, welcher auch bereits zur Zeit der Geltung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. gegeben war.

7.4.3.2. Sanierungsfähigkeit

Das schuldnerische Unternehmen muss außerdem sanierungsfähig sein, d. h. es muss die grundsätzliche Möglichkeit bestehen, das Unternehmen im Wege eines Schulderrlasses überhaupt sanieren zu können. Die Sanierungsfähigkeit stellt ein objektives Merkmal dar. „Für die Frage der Sanierungsfähigkeit des Unternehmens [...] sind alle Umstände zu berücksichtigen, die die Ertragsaussichten des Unternehmens beeinflussen können, wie z. B. die Höhe der Verschuldung, die Höhe des Erlasses, die Gründe, die die Notlage bewirkt haben und die allgemeinen Ertragsaussichten“ (Vfg. der OFD Hannover v. 11.02.2009, S-2140-8-StO 241. Online: <http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/335890/> [abgefragt am 01.11.2016]).

Ein Unternehmen ist dann sanierungsfähig, wenn es nach Durchführung von Sanierungsmaßnahmen einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwirtschaften kann (vgl. Strüber und von Donat, 2003, S. 2038). Zur Begriffsbestimmung wird auch auf die *Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten* (IDW S 6) abgestellt, wonach ein „erwerbswirtschaftliches Unternehmen nur dann sanierungsfähig [ist], wenn zunächst die Annahme der Unternehmensfortführung im Sinnes des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB bejaht werden kann und somit keine rechtlichen oder tatsächlichen Gegebenheiten der Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen“ (Kahlert, 2011, Rn. 417). Entscheidend ist, „ob eine generelle Grundlage für das Fortbestehen des Unternehmens gesehen werden kann“ (Anders, 2017, persönliches Interview). Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang eine ex-ante-Perspektive zur Zeit des Schulderlasses, sodass die Sanierungsfähigkeit auch dann noch zu prüfen ist, wenn das Unternehmen am Ende doch abgewickelt wird (vgl. Anders, 2017, persönliches Interview).

7.4.3.3. Sanierungseignung

Der Gesetzentwurf zum Sanierungsprivileg verlangt, wie auch der Sanierungserlass vom 27.03.2003 (vgl. Anhang I, Rn. 4), darüber hinaus die Sanierungseignung des Schulderlasses. Nach früherer Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. war ein Unternehmen sanierungsgeeignet, wenn es, insbesondere nach der erwarteten Ertragsentwicklung, im Zeitpunkt des Erlasses als lebensfähig angesehen werden konnte (vgl. BFH v. 16.05.2002, IV R 11/01, BStBl. II 2002, S. 854). Ferner muss die Sanierungsmaßnahme allein oder zusammen mit anderen Maßnahmen geeignet sein, das Überleben des Unternehmens zu sichern (vgl. BFH v. 20.02.1986, IV R 172/84, BFH/NV 1987, S. 494). Entscheidend sind nach dieser Rechtsprechung des BFH die Erkenntnisse zur Zeit der Sanierungsvereinbarung (vgl. Brack und Herchen, 2017, persönliches Interview). Nachträglich eingetretene Umstände, die das Gelingen der Sanierung verhindern, vermögen nach der Rechtsprechung „eine andere Beurteilung nicht zu rechtfertigen; denn maßgebend für die Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Sanierungsvereinbarung getroffen wird“ (BFH v. 19.03.1993, III R 79/91, BFH/NV 1993, S. 538).

Bereits an dieser Stelle scheint jedoch der Hinweis auf ein inzwischen ergangenes Urteil des Verwaltungsgerichts (VG) München angebracht, das mit dieser bisherigen Rechtsprechung

zulasten der zu sanierenden Unternehmen bricht (vgl. 02.04.2009, M 10 K 08.214, BB 2010, S. 747 ff.). Die Rechtsprechung stellt ferner in diesem Zusammenhang darauf ab, welche Zahlungsverpflichtungen das Unternehmen im Zeitpunkt des Schulderrlasses hat, wie weit diese Verpflichtung aus dem laufenden Geschäft erfüllt werden können und ob nach Fortfall der Altschuld die Zahlungsfähigkeit als gesichert angesehen werden kann (vgl. BFH v. 20.02.1986, IV R 172/84, a. a. O.).

Die Sanierungseignung ist auch dann zu bejahen, wenn nach dem Erlass weiterhin Schulden bestehen, sie aber das Unternehmen nicht belasten und beeinträchtigen, beispielsweise weil dem Unternehmen für ihre Tilgung Vermögen zur Verfügung steht (vgl. BFH v. 12.10.2005, X R 20/03, BFH/NV 2006, S. 714). D'Avoine et. al. (vgl. 2016, persönliches Interview) hingegen vertreten die Ansicht, die von der Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. entwickelte Voraussetzung, dass ein lebensfähiges Unternehmen unterstützt werde, sei nach der Systematik des BMF-Schreibens unter dem neugeschaffenen Begriff der Sanierungsfähigkeit verschoben worden und nicht länger als Erfordernis der Sanierungseignung anzusehen. Sie führten als Argument für ihre Ansicht an, dass das BMF-Schreiben nunmehr von der *Sanierungseignung des Schulderrlasses* spreche und damit den ursprünglich von der Rechtsprechung geformten Begriff der *Sanierungseignung* einenge. Andere Interviewpartner gehen jedoch davon aus, dass die Lebensfähigkeit des Unternehmens im Zeitpunkt des Erlasses nach wie vor eine Voraussetzung der Sanierungseignung sei (vgl. Beil et. al., 2017, persönliches Interview). Auch wenn die Vertreter der zuletzt genannten Ansicht den insoweit eindeutigen Wortlaut des BMF-Schreibens außer Acht lassen, so ist nach Meinung des Autors dennoch unter Berücksichtigung der grundsätzlichen Geltung der bisherigen Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. an der bisherigen Einordnung festzuhalten. Der Systematik des BMF-Schreibens lässt sich nicht zwingend entnehmen, dass durch das zusätzliche Merkmal der Sanierungsfähigkeit die Sanierungseignung eingeengt werden sollte. Insoweit ist nicht auszuschließen, dass es sich um ein bloßes Redaktionsversehen handelt.

Des Weiteren wird die Notwendigkeit des Merkmals der Sanierungseignung in den Interviews vereinzelt unter Verweis auf die in Rn. 2 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) enthaltene Regelung infrage gestellt, die unter den dort näher bezeichneten Voraussetzungen auch die Einstellung des Unternehmens als Sanierung ansieht (vgl. Huber und Linse, 2016, persönliches Interview). Da auch der Abwicklungsgewinn bei einer gescheiterten Sanierung erfasst

ist, ist es widersprüchlich, für die voraussichtlichen Sanierungsfälle vorab auf eine Sanierungseignung abzustellen. Diese im Wortlaut des BMF-Schreibens angelegte Problematik wird jedoch durch die Bestimmung des maßgeblichen Zeitpunktes für das Vorliegen der Voraussetzungen zur Annahme eines Sanierungsgewinns sicherlich abgemildert, wenn auch nicht vollständig beseitigt. Dennoch besteht aus Sicht des Autors keine Notwendigkeit, die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns für den Fall der geplanten Abwicklung umzudeuten, wie dies von Morgen (vgl. 2016, persönliches Interview) vorgeschlagen wird, da dies zu weiteren Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung des BMF-Schreibens für den Fall außergerichtlicher Sanierungen führen würde, die es zu vermeiden gilt.

In Übereinstimmung mit dem Sanierungserlass (vgl. Anhang I) und abweichend von der Rechtslage des § 3 Nr. 66 EStG a. F. sind unternehmerbezogene Sanierungen grundsätzlich nicht nach § 3a EStG-E begünstigt. Die Steuerfreiheit kommt daher nicht in Betracht, „soweit Schulden erlassen werden, um dem Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen“ (BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 31). Als Ausnahme ist die bisherige Verwaltungspraxis für Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen im Rahmen der Gewinneinkunftsarten aus einer Restschuldbefreiung gemäß §§ 286 ff. InsO anzusehen. Als Grundlage dient hierfür § 3a Abs. 5 EStG-E (vgl. Anhang V, Rn. 2). Ferner fällt darunter der Schuldenerlass, der sich aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans ergibt, um ein Verbraucherinsolvenzverfahren nach §§ 304 ff. InsO zu vermeiden. Des Weiteren ist ein Schuldenerlass, der auf einem Schuldenbereinigungsplan beruht, zu nennen. Diesem muss in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt werden. Diese Zustimmung kann auch durch das Gericht ersetzt werden. Gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 EStG-E gelten diese Sanierungserträge als steuerfrei. Nach Satz 2 der Vorschrift können Verluste in sinngemäßer Anwendung von § 3a Abs. 3 EStG-E jedoch ebenfalls vernichtet werden.

Im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen der Sanierungseignung stellt sich darüber hinaus im Einzelfall die Frage, ob das Merkmal der Sanierungseignung entsprechend der früheren Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. tatsächlich unternehmer- und unternehmensbezogen zu interpretieren ist. Eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung ist möglicherweise aufgrund der in Rn. 2 des Sanierungserlasses vom 27.03.2003 (vgl. Anhang I) enthaltenen Regelung zu sehen, wonach eine begünstigte Sanierung dann nicht gegeben ist, soweit

die Schulden erlassen werden, um den Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen. Aus dem Anwendungsbereich des Sanierungserlasses werden demnach unternehmerbezogene Sanierungen, d. h. solche, die dem Schuldner durch den Erlass eine schuldenfreie Liquidierung seines Unternehmens und den „Aufbau einer Existenz in selbständiger oder nichtselbständiger Position ermöglichen [sollen], ohne dass er durch Schulden aus einer früheren unternehmerischen Tätigkeit belastet bleibt“ (BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, S. 916 ff.), ausgenommen.

Bereits in der Rechtsprechung des RFH wurde dieses Problem für Personengesellschaften erörtert. In einem Urteil aus dem Jahr 1936 ging es um die Frage, ob eine Sanierung auch dann noch anzunehmen ist, wenn die Fortsetzung eines Betriebes in Form einer Kommanditgesellschaft auf einer wieder gefestigten wirtschaftlichen Grundlage ausgeschlossen scheint und auch offensichtlich nicht beabsichtigt war, da sich der Betrieb bereits in Liquidation befand. Der RFH führte im Urteil vom 16.12.1936 (VI A 725/36, RStBl. 1937, S. 437) zu dieser Frage aus:

In zahlreichen Fällen von Sanierungsverzicht ist die Sache vielmehr so, daß der Betrieb als solcher mehr oder minder oder auch ganz als erledigt anzusehen ist, die Gläubiger aber dem Schuldner persönlich nicht jedes wirtschaftliche Dasein durch Fortbestand unerfüllter Schulden unmöglich machen wollen, sei es, daß sich der Schuldner nach Aufgabe des Betriebs ins Privatleben zurückzieht oder einen neuen Betrieb aufmacht oder sich in ein unselbständiges Angestelltenverhältnis begibt. Auch das ist eine Art Sanierung des Schuldners.

Der VI. Senat des RFH begründete seine Ansicht damit, dass die Einkommensteuer das Unternehmen eines Gewerbetreibenden – im Gegensatz zur Körperschaftsteuer, wo Steuersubjekt die das Unternehmen selbstständig verkörpernde Körperschaft ist – nicht als selbstständiges Steuersubjekt ansehe, sondern nur als Maßstab für die Bemessung des Einkommens natürlicher Personen. Im Bereich der Einkommensteuer sei es folglich nicht nur eine Sanierung des Betriebs, sondern erst recht eine Sanierung von Einzelpersonen, um diesen das Fortleben und Fortkommen zu ermöglichen, folglich „ein mit dem Betrieb nicht zusammenhängender Vorgang, der den Gewinn des Betriebs auch nicht beeinflussen“ (16.12.1936, VI A 725/36, a. a. O.) könne. Zusätzlich bestätigt das Urteil des RFH vom 12.10.1938 (VI 621/38, RStBl. 1939, S. 86) diese Auffassung und lässt es genügen, dass durch die Einigung „dem Schuldner ein wirtschaftliches Bestehen als Angestellter oder in irgendeiner anderen Tätig-

keit ermöglicht wird, ohne daß er Gefahr zu laufen hätte, durch die alten Schulden weiterhin erdrückt zu werden“.

Die Interviewpartner haben diese Ansicht des RFH zum Teil übernommen (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview). Andere Stimmen sahen diese Rechtsprechung als zu weitgehend an und begrenzten in der Folge den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 66 EStG a. F. auf die Sanierung des notleidenden Unternehmens als solches (vgl. Schmittmann et. al., 2017, persönliches Interview). Von diesen Stimmen wird darauf verwiesen, dass die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht dem betroffenen Steuerpflichtigen einen unverdienten Vorteil bringen, sondern dazu beitragen soll, ein ertragsfähiges Unternehmen zu erhalten, sodass die Steuerfreiheit unabdingbar an die Wiedergesundung des Unternehmens zu knüpfen sei (vgl. Schmittmann et. al., 2017, persönliches Interview). Nach der ersten Entscheidung des BFH (vgl. 14.03.1990, I R 64/85, BStBl. II 1990, S. 810) zu dieser Frage, der sich auch das FG Münster mit Urteil vom 27.03.2004 (2 K 1307/02, EFG 2004, S. 1527) nach Erlass des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 angeschlossen hat, genügt es für die Sanierungseignung, „wenn der Forderungserlaß dem Einzelunternehmer ermöglicht, das von ihm betriebene Unternehmen aufzugeben, ohne von weiter bestehenden Schulden beeinträchtigt zu sein“. Der I. Senat des BFH lehnte sich im Urteil vom 14.03.1990 (BFH I R 64/85, a. a. O.) in seiner Begründung an die bereits vom RFH vertretene Auffassung in der Gestalt an, dass die Sanierung sich dem Wortlaut von § 3 Nr. 66 EStG gemäß nicht auf ein Unternehmen bezieht. Dem widerspricht nicht, dass der eventuell wegen des Erlasses von Schulden entstehende Gewinn lediglich in einem Betrieb entstehen kann. Denn dadurch ist nicht ausgeschlossen, dass mit dem Schuldenerlass keine Sanierung des Unternehmens, sondern die des Unternehmers beabsichtigt ist. Diese Auslegung deckt sich mit dem Sinn der Regelung. Sie bezweckt die Begünstigung des Erlasses nicht mehr vollwertiger Forderungen, die aber für den Schuldner existenzbedrohlich sind, wenn sie fortbestehen.

Die Auffassung, die der Senat vertritt, ist mit der Systematik des Einkommensteuergesetzes konform. Nicht der Betrieb, sondern die natürliche Person ist Subjekt der Einkommensteuer. Der Betrieb spielt lediglich insofern eine Rolle, als zur Ermittlung der Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG das Betriebsvermögen als Grundlage heranzuziehen ist.

Auch der VII. Senat des BFH schloss sich der Rechtsprechung des RFH an und hob in seinem Urteil vom 18.12.1990 (VIII R 39/87, BStBl. II, S. 784) die Einheit der Personengesellschaft hervor. Er vertritt die Auffassung, dass eine Personengesellschaft hinsichtlich der Einkommensteuer insofern Steuerrechtssubjekt ist, als die Personengesellschaft in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (vgl. BFH v. 25.06.1984, GrS 4/82, BStBl II 1984, S. 751, 761). Nach dieser Betrachtung ist es aber nicht erforderlich, dass hinsichtlich der Frage der Sanierungseignung lediglich auf die Personengesellschaft abgestellt wird. Die Personengesellschaft als solche ist nicht der Einkommensteuer unterworfen. Die Gesellschafter als natürliche Personen unterliegen der Steuerpflicht und sind dementsprechend Steuerschuldner. Nur bei den Gesellschaftern kann die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns Auswirkungen haben.

Der BFH hat die Geltung dieser Grundsätze für den Einzelunternehmer auch auf den Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft ausgedehnt, der persönlich unbeschränkt haftet, und sich damit ebenfalls der Rechtsprechung des RFH angeschlossen (vgl. 18.12.1990, VIII R 39/87, a. a. O.). Demnach ist eine steuerfreie Sanierung auch dann anzunehmen, wenn zwar der Betrieb der Personengesellschaft aufgegeben wird, den persönlich haftenden Gesellschaftern jedoch ein wirtschaftliches Bestehen als Angestellter oder in anderer Form ermöglicht werden soll. Ebenso wurden diese Grundsätze auch auf persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft übertragen, da die Situation bei diesen vergleichbar sei (vgl. BFH v. 18.12.1990, VIII R 40/86, BStBl. 1991, S. 232 ff. für Gesellschafter einer oHG; v. 18.12.1990, VIII R 39/87, a. a. O. für Gesellschafter einer KG).

Der Gesetzgeber weicht in § 3a EStG-E jedoch ausdrücklich von der in der Rechtsprechung des BFH anerkannten unternehmerbezogenen Auslegung des Merkmals der Sanierungseignung ab. Durch die interviewten Insolvenzverwalter wird dagegen auch nach Vorlage des Gesetzentwurfs weiterhin eine unternehmerbezogene Auslegung bevorzugt (vgl. Debus et. al., 2016, persönliches Interview). Diese Ansicht bestätigt auch das FG Münster in dem bereits angeführten Urteil vom 27.05.2004 (vgl. 2 K 1307/02, a. a. O.) und das FG Köln im Urteil vom 24.04.2008 (vgl. 6 K 2488/06, EFG 2008, S. 1555 ff.), indem sie der bisherigen Rechtsprechung des BFH zur unternehmerbezogenen Auslegung des Merkmals der Sanierungseignung folgen.

Dem Autor erscheint die bisherige Rechtsprechung des BFH zur unternehmerbezogenen Auslegung des Merkmals der Sanierungseignung, jedenfalls für Personengesellschaften, vorzugswürdig. Denn wie auch bereits in der Rechtsprechung zutreffend zu dieser Frage festgestellt wurde, ist allein der einzelne Gesellschafter als natürliche Person steuerpflichtig und damit Steuerschuldner (§ 1 EStG) der Einkommensteuer. Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns kann sich folglich nur bei den Gesellschaftern, nicht jedoch bei der Gesellschaft auswirken. Ferner entspricht die unternehmerbezogene Auslegung dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das Ausfluss des im allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatzes der Steuergerechtigkeit ist. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Verteilung der Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit insbesondere im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (vgl. BVerfG v. 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78 und 363/80, BVerfGE 61, S. 343 f.; v. 29.05.1990, 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, S. 86).

Durch die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns wird erreicht, dass ein nicht mehr leistungsfähiger Gesellschafter nicht aufgrund von Maßnahmen zur Einkommensteuer herangezogen wird, die gerade dazu dienen, seine Leistungsfähigkeit erneut herzustellen. Auch greift das zum Teil durch die Vertreter der Finanzverwaltung (vgl. Zechmeister und Grüttner, Andreas, 2017, persönliches Interview) vorgebrachte und auch im Sanierungserlass in der Definition des Begriffs der *Sanierung* (vgl. Anhang I, Rn. 1) aufgegriffene Argument, es komme auf eine Sanierung an, die die Ertragsfähigkeit des Unternehmens wiederherstelle, zu kurz. Zweck der Steuerbefreiung ist vielmehr, dass der Erlass von Forderungen, „die nicht mehr vollwertig sind, deren Fortbestand jedoch den Schuldner in seiner Existenz bedroht“ (BFH v. 14.03.1990, I R 64/85, a. a. O.), nicht an der Konsequenz einer höheren Einkommensteuer scheitern soll. Somit kann ein Sanierungsgewinn auch steuerfrei sein, wenn dem Schuldner eine schuldenfreie Liquidierung des Unternehmens ermöglicht wird. Der Entwurf des Gesetzgebers zu § 3a EStG-E vermag den Autor nicht zu überzeugen, da er die in der Rechtsprechung zutreffend herausgearbeiteten Grundsätze übergeht und damit auch grundlegende Prinzipien des Einkommensteuerrechts missachtet. Soweit § 3a EStG-E auf Fälle der unternehmensbezogene Sanierung beschränkt wird, fehlt dafür jede nachvollziehbare Begründung. Die als berechtigtes Anliegen vom BFH angeführte Wiederherstellung der Ertragsfä-

higkeit des Unternehmens greift ebenfalls zu kurz. Der Gesetzentwurf ist insoweit zu eng gefasst. Er kommt ebenso im Falle von unternehmerbezogenen Sanierungen in Betracht, auch wenn die für eine Steuerfreistellung im Gesetzentwurf vorgegebenen Voraussetzungen in diesen Fällen nicht erfüllt sind.

Die für den Steuerpflichtigen unter Umständen mit erheblichen finanziellen Einbußen verbundene Differenzierung zwischen Unternehmens- und Unternehmerbezogener Sanierung ist jedoch nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt, sodass im Ergebnis, wie auch die Kläger im Verfahren vor dem BFH (vgl. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.) bereits zutreffend vorgebracht haben, ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG anzunehmen ist. Die vom BFH angeführten „strengen Regeln“ (14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.), denen ein Insolvenzschuldner im Rahmen des Verbraucherinsolvenzverfahrens und des Restschuldbefreiungsverfahrens unterliegt, vermögen die Ungleichbehandlung unternehmerbezogener Sanierungen und die damit einhergehende Bevorzugung insolventer Schuldner nicht zu rechtfertigen. Insbesondere verkennt diese Argumentation, dass ein Sanierungsgewinn, der im Rahmen des außergerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahrens, dessen Durchführung nach § 305 Abs. 1 Nr. 4 InsO oder § 305a InsO als Voraussetzung für ein Verbraucherinsolvenzverfahren angesehen wird, entsteht, somit ebenfalls nicht begünstigt wäre, was sicherlich dem Sinn und Zweck dieses Verfahrensabschnitts zuwiderliefe. Der BFH argumentiert lediglich mit dem gerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahren (§ 308 InsO) und lässt demnach wesentliche Verfahrensschritte unberücksichtigt. Gründe für die unterschiedliche Behandlung des außergerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahrens im Vergleich zu dem gerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahren können jedenfalls nicht in dem vom BFH (vgl. 14.07.2010, X R 34/08, a. a. O.) angeführten Verhandlungsgeschick des Schuldners und der Verzichtsbereitschaft der Gläubiger gesehen werden.

7.4.3.4. Sanierungsabsicht

Das weitere Merkmal der Sanierungsabsicht bedeutet, dass der Schuldner mit dem Ziel der Sanierung einhergehen muss, wobei der Eintritt dieses subjektiv begehrten Erfolges nicht maßgeblich ist (vgl. Krumm, 2017, persönliches Interview). Das Merkmal der Sanierungsabsicht lässt sich bereits der vom BMF im BMF-Schreiben vom 27.03.2003 vorgenommenen Definition eines Sanierungsgewinns unmittelbar entnehmen (vgl. Anhang I, Rn. 3).

Auch der frühere Wortlaut des § 3 Nr. 66 EStG a. F. stellte maßgeblich auf die Zweckgerichtetheit eines Erlasses ab. Daher überzeugt die von Schaake (2017, persönliches Interview) vertretene Auffassung nicht, wonach auf die Sanierungsabsicht des Gläubigers nicht abgestellt werden müsse, „weil dieser regelmäßig nur aus wirtschaftlichen Gründen einen Schuldnerlass vereinbaren wird (und sei es, um eine Restforderung zu sichern oder weil er das schuldnerrische Unternehmen übernehmen will); eine Mitleidsmotivation jedenfalls ist dem Wirtschaftsleben nicht nur fremd, sie ist auch nicht nachweisbar“. Ferner lässt sie unberücksichtigt, dass zur Auslegung der im BMF-Schreiben angeführten Rechtsbegriffe die bisherige Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. herangezogen werden kann (vgl. Ringstmeier, 2016, persönliches Interview), die ebenfalls auf die Sanierungsabsicht der Gläubiger zurückgreift.

Die Rechtsprechung stellte eine Regelvermutung zur Bestimmung dieser subjektiven Komponente im Geltungsbereich des § 3 Nr. 66 EStG a. F. auf, auf die auch zur Begriffsbestimmung im Rahmen des BMF-Schreibens zurückgegriffen werden kann. In diesem Zusammenhang zog sie maßgeblich objektive Kriterien heran, wobei generell keine hohen Anforderungen an das Vorliegen der Sanierungsabsicht gestellt wurden (vgl. BFH v. 12.10.2005, X R 20/03, BFH/NV 2006, S. 715 unter Verweis auf BFH v. 26.11.1980, I R 52/77, BStBl. II 1981, S. 181 ff.; v. 27.01.1998, VIII R 64/96, BStBl. II 1998, S. 537 ff.). Nach dieser ständigen Rechtsprechung wird eine Schuld zum Zweck der Sanierung in der Regel erlassen, „wenn der Schuldner sanierungsbedürftig und der Erlass geeignet ist, die Sanierung herbeizuführen“ (BFH v. 10.04.2003, IV R 63/01, BStBl. II 2004, S. 9, v. 12.10.2005, X R 20/03, a. a. O.). Diese an objektiven Umständen orientierte Regelvermutung für das Vorliegen der Sanierungsabsicht kann jedoch durch entgegenstehende Umstände erschüttert werden (vgl. Rüsken, 2017, persönliches Interview). Es wurde durch die Rechtsprechung lediglich verlangt, dass dieses subjektive Merkmal zumindest mitentscheidend für den Schuldnerlass gewesen sein muss, sodass sogar eigennützige Motive des Gläubigers wie beispielsweise „die Rettung eines Teils der Restforderung oder der Erhalt“ (BFH v. 12.10.2005, X R 20/03, a. a. O.) einer Geschäftsverbindung unschädlich waren und demnach die Regelvermutung nicht erschüttern können. Verzichtet ein Gläubiger jedoch lediglich auf eine Forderung, um Aktiva eines sanierungsbedürftigen Unternehmens zu übernehmen, so ist in dieser Verhaltensweise keine Sanierungsabsicht zu erkennen, sodann eigennützige Motive des Gläubigers im Vordergrund stehen (vgl. FG Hessen v. 11.02.2010, 3 K 351/06, SteuK 2010 S. 245 ff.).

Aufgrund der maßgeblich durch objektive Merkmale geprägten Auslegung dieser weiteren Voraussetzung für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns wird vom Autor die Ansicht vertreten, die Sanierungsabsicht erfülle über die objektiven Tatbestandsmerkmale hinaus keine eigenständige tatbestandliche Funktion. Im Übrigen widerspricht sie dem wirtschaftspolitischen Zweck des § 3 Nr. 66 EStG a. F., da aus dieser gebotenen wirtschaftspolitischen Sicht heraus auch die Forderungsverzichte steuerbefreit werden müssten, denen nachweislich keine Sanierungsabsicht zugrunde lag (vgl. Geiwitz et. al., 2017, persönliches Interview). Auch wenn dem zuletzt genannten, an dem mit dem Forderungsverzicht verfolgten Ziel der Sanierung orientierten Argument sicherlich aus Sicht der notleidenden Unternehmen beizupflichten ist, so lässt diese Argumentation jedoch die Motive sowohl für die Kodifizierung der Steuerbefreiung als auch für deren Aufhebung unberücksichtigt, da der Steuergesetzgeber, der auch im Tatbestand des § 3 Nr. 66 EStG a. F. bereits die Zweckgerichtetheit eines Erlasses hervorgehoben hatte, zwar einerseits die Gläubiger über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns zu Sanierungsmaßnahmen in Form des Erlasses von Forderungen motivieren wollte, zum anderen jedoch die Schaffung eines Steuerprivilegs zusätzlich zum bereits gewährten Verlustvortrag vermeiden wollte. In der Gesamtschau dieser Argumente wird allerdings deutlich, dass eine gewisse Absicht der Gläubiger zur Sanierung zwingend erforderlich scheint, da die bloße Nutzung der mit dem Erlass einhergehenden Vorteile z. B. in Form der Übernahme von Aktiva des sanierungsbedürftigen Unternehmens nicht geeignet erscheint, die Steuerbefreiung dieser Gewinne zu rechtfertigen. Entscheidend für diese Diskussion ist nach Meinung des Autors, dass auch die Rechtsprechung so geringe Anforderungen an das Vorliegen dieses subjektiven Merkmals stellt, dass eine Sanierungsabsicht des erlassenden Gläubigers zumindest mitentscheidend für den Schulderrlass gewesen sein muss, auch wenn eigennützige Motive angeführt werden können (vgl. z. B. BFH v 19.03.1993, III R 79/91, BFH/NV 1993, S. 536 f., in dem festgestellt wurde, dass beim Schulderrlass eines Kreditinstitutes, der mit dem Verzicht auf die Inanspruchnahme eines Bürgen einhergeht, die Absicht, eine wirtschaftliche Gesundung des zu sanierenden Unternehmens herbeizuführen, zumindest eine mitentscheidende Rolle gespielt hat. Dem steht nach Ansicht des Gerichts auch nicht entgegen, dass das Kreditinstitut daran interessiert war, dass das Einzelhandelsgeschäft verkauft werden konnte).

Im Übrigen spiegelt diese Diskussion um die Notwendigkeit des Tatbestandsmerkmals der Sanierungsabsicht die argumentativ geführte Diskussion wider, die sich nach der Aufhebung

des § 3 Nr. 66 EStG a. F. entwickelt hat. Die Rechtsfolgen für den Fall, dass das Vorliegen eines begünstigten Sanierungsgewinns abgelehnt wird, weil die Sanierungsabsicht der Gläubiger nicht gegeben scheint, entsprechen denjenigen, die sich unmittelbar nach der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. ergeben haben: Die Sanierungshindernisse konnten in diesen Fällen nur noch durch Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung umgangen werden. Ob die Bezugnahme auf dieses subjektive Tatbestandsmerkmal daher auch noch im BMF-Schreiben vom 27.03.2003 notwendig war, kann aus diesen Gründen bezweifelt werden. Tatsächlich wird eine Sanierung an diesem Merkmal aufgrund der in der Rechtsprechung inzwischen anerkannten weiten Auslegung jedoch nicht scheitern, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind.

Neben der Regelvermutung unterstellt die Rechtsprechung das Vorliegen der Sanierungsabsicht in den Fällen, in denen sich mehrere Gläubiger an einem Schuldverlass beteiligen (vgl. BFH 12.10.2005, X R 20/03, a. a. O.). Es wird nicht die Beteiligung aller Gläubiger verlangt. In diesen Fällen geht die Rechtsprechung davon aus, dass das gleichgerichtete Vorgehen mehrerer nicht allein von deren jeweiligen Einzelinteressen geleitet wird (vgl. BFH v. 10.04.2003, IV R 63/01, a. a. O.). Einer Prüfung der Sanierungsabsicht im Einzelfall bedarf es nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen jedenfalls dann nicht mehr, „wenn der Verzicht aller Gläubiger im Laufe eines Wirtschaftsjahres erfolgt“ (BFH v. 10.04.2003, IV R 63/01, a. a. O.). Eine vergleichbare Interessenslage, die gegen die Verfolgung von Einzelinteressen spricht, ist jedoch auch dann anzunehmen, wenn der Verzicht eines Gläubigers im Zusammenhang mit einem Sanierungsplan steht, bei dem Forderungsverzichte verschiedener Gläubiger innerhalb eines Zeitraums erfolgen, der das einzelne Wirtschaftsjahr überschreitet. Daher geht die Rechtsprechung davon aus, dass auch dann, wenn unter Mitwirkung mehrerer Gläubiger ein Sanierungsplan „zur Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit des Unternehmens aufgestellt [wird], der sich über einen längeren Zeitraum erstreckt [und] innerhalb dessen die Gläubiger schrittweise auf Forderungen verzichten“, sich aus diesem Plan ebenfalls ergibt, „dass nicht allein die Interessen eines einzelnen Gläubigers für den Schuldverlass maßgeblich waren“ (BFH v. 10.04.2003, IV R 63/01, a. a. O.). Auch in diesen Fällen kann daher die Sanierungsabsicht bejaht werden. Das hat auch die Finanzverwaltung erkannt und im BMF-Schreiben unter Rn. 4 (vgl. Anhang I) angeordnet, dass dann, wenn ein Sanierungsplan vorliegt, davon ausgegangen werden könne, dass die Voraussetzungen eines begünstigten Sanierungsgewinns erfüllt sind.

Der Begriff des *Sanierungsplans* wird allerdings durch das BMF nicht näher definiert. In den mit den Vertretern der Finanzverwaltung geführten Interviews wurde teilweise die Auffassung vertreten, dass ein Plan, der den Anforderungen an die Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6) genügt, als Sanierungsplan im Sinne des BMF-Schreibens zu betrachten ist (vgl. Brack und Grüttner, Anne, 2017, persönliches Interview). Würde dieser Maßstab jedoch allgemein für Sanierungspläne zugrunde gelegt, hieße dies, dass regelmäßig zur Vorlage eines Sanierungsplans umfangreiche Darstellungen zu machen sind und insbesondere auch ein integrierter Unternehmensplan, d. h. Planungsrechnungen mit Planertragsrechnungen, Planbilanzen und Liquiditätsplänen zu erstellen wären.

Janssen (2003, S. 1057) vertritt die Auffassung, dass als Sanierungsplan „jeder den Gläubigern vorgelegte und von ihnen akzeptierte Plan angesehen werden [sollte], der darstellt, wie durch den vereinbarten Erlass die Ertragsfähigkeit des Unternehmens wiederhergestellt werden kann. Als Akzeptanz der Gläubiger muss dabei schon die Durchführung des Erlasses angesehen werden.“

Auch wenn diese Auffassung der ständigen Rechtsprechung entspricht, so stellt sich dennoch die Frage, ob diese Rechtsprechung den Anforderungen der Praxis genügt. Ein Sanierungsplan, dessen Planzahlen die zukünftige Sanierung des Unternehmens wider besseren Wissens vorhersagen, kann unter Umständen von Anfang an lediglich auf die Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen gerichtet sein, ohne eine ernsthafte Sanierung des Unternehmens herbeiführen zu wollen. Dieser Umstand bewirkt daher möglicherweise eine geringe Aussagekraft der in einem Sanierungsplan enthaltenen Planzahlen, sodass das gleichgerichtete Vorgehen der Gläubiger im Sinne der zitierten Rechtsprechung und damit die Sanierungsabsicht infrage gestellt werden können. Für die Finanzverwaltung liegt daher in der Praxis das Argument nahe, dass aufgrund der geringen Aussagekraft eines Sanierungsplans die Sanierungsabsicht lediglich durch die Vorlage eines solchen Plans nicht überzeugend bewiesen werden kann (vgl. Kirsten, 2016, persönliches Interview). In einem solchen Fall wäre die im BMF-Schreiben unter Rn. 4 (vgl. Anhang I) aufgestellte Vermutung sodann widerlegt.

Ist hingegen an der Sanierungsmaßnahme lediglich ein Gläubiger beteiligt, so greifen die zuvor dargestellten Grundsätze der Rechtsprechung nicht. Bereits der RFH hatte zum Forde-

rungserlass von einem bzw. einzelnen Gläubigern festgestellt, dass es einer Überprüfung im Einzelfall bedürfe, „ob dem Schuldner die Absicht der Gläubiger zugrunde gelegen hat, die Gesundung der Gesellschaft herbeizuführen oder diese vor dem Zusammenbruch zu bewahren“ (RFH v. 02.03.1937, I A 305/36, RStBl. 1937, S. 627). Die Sanierungsabsicht kann mithin in diesen Fällen nicht vermutet werden. Dies schließt jedoch nicht generell aus, dass der einzige Gläubiger auch mit Sanierungsabsicht handelt. Eine solche Regelvermutung wurde von der Rechtsprechung nur für den Fall aufgestellt, dass der Erlass von einem Gläubiger ausgesprochen wurde, „der erkennbar an der Fortführung seiner Geschäftsbeziehung zu dem Schuldner besonders interessiert ist“ (BFH v. 28.02.1989, VIII R 303/84, BStBl. II 1989, S. 711). Generell ist jedoch in einem solchen Fall, in dem beispielsweise ein Alleingesellschafter oder lediglich die Hauptgläubigerbank auf die Forderung verzichtet, anhand anderer Indizien gesondert darzulegen und zu prüfen, ob dem Schuldner die Absicht zugrunde gelegen hat, den Schuldner vor dem Zusammenbruch zu bewahren (vgl. BFH v. 26.11.1980, I R 52/77, a. a. O.; v. 16.05.2002, IV R 11/01, BStBl. II 2002, S. 854 ff.). Diese Indizien hat der Steuerpflichtige widerspruchsfrei und schlüssig darzulegen, selbst wenn es um den Verzicht des wichtigsten Gläubigers geht (vgl. FG Hessen v. 11.02.2010, 3 K 351/06, a. a. O.). Es handelt sich mithin um eine Erhöhung der Darlegungslast hinsichtlich der Sanierungsabsicht des Gläubigers.

7.4.4. Verrechnung von Verlustpotenzial mit dem geminderten Sanierungsertrag

Die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns wird durch die vorrangige Verlustverrechnung auf das nach Auffassung des Gesetzgebers erforderliche Mindestmaß begrenzt (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 31 ff.). Ohne diese auch in dem zuvor geltenden BMF-Schreiben vom 27.03.2003 vorgesehene Verlustverrechnung hätte die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns eine sachlich nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung zur Folge, ein Effekt, der zur seinerzeitigen Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. geführt hatte (vgl. BT-Drucks. 13/8325 v. 04.08.2017).

In § 3a Abs. 3 EStG-E ist daher geregelt, dass bis zur Höhe des um die nichtabziehbaren Sanierungskosten i. S. von § 3c Abs. 4 EStG geminderten Sanierungsertrags bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeiten (BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.: Verlustverrechnungspotenziale) aus den Vorjahren in dem Sanierungs- und dem Folgejahr verbraucht

werden. In § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 13 EStG-E wird die Verrechnung der verschiedenen Verlustpositionen in einer bestimmten Reihenfolge (nacheinander) angeordnet. Auch diese Verlustverrechnung ist, ebenso wie die Wahlrechtsausübung nach § 3a Abs. 1 S. 2 EStG-E, zwingend. Nach dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (vgl. Anlage I, Rn. 8) entfiel die Steuerbegünstigung noch, wenn sich der Steuerpflichtige gegen eine Verlustverrechnung wandte.

Die Verlustverrechnung setzt einen positiven geminderten Sanierungsertrag voraus. Daher scheidet eine Verrechnung aus, wenn die nichtabziehbaren Sanierungsaufwendungen den Sanierungsertrag übersteigen. Im Übrigen entfällt die Verlustverrechnung auch anteilig, sobald der geminderte Sanierungsertrag aufgebraucht ist.

Als Rechtsfolge der Verrechnung nach § 3a Abs. 3 EStG-E bleiben die nach den Sätzen 2 und 3 mindernden Beträge „endgültig außer Ansatz und nehmen an den entsprechenden Feststellungen der verrechenbaren Verluste, verbleibenden Verlustvorträge und sonstigen Feststellungen nicht teil“ (§ 3a Abs. 3 S. 5 EStG-E), sie gehen also endgültig unter.

Ist der in einer ausländischen Betriebsstätte angefallene Sanierungsertrag aufgrund eines DBA steuerbefreit, findet § 3a EStG-E und mithin auch der Verlustverbrauch nach § 3a Abs. 3 EStG-E keine Anwendung.

7.4.4.1. Verbrauch von Verrechnungspotenzialen beim sanierungsbedürftigen Unternehmen, Unternehmer oder Mitunternehmer

Nach § 3a Abs. 3 S. 2 EStG-E verringert der um die nichtabziehbaren Sanierungskosten geminderte Sanierungsertrag nacheinander die in den Nrn. 1 bis 13 aufgeführten Verlustverrechnungsmöglichkeiten mit der Folge, dass diese untergehen. Zuerst werden danach die Verlustverrechnungsvolumina, die direkt dem sanierungsbedürftigen Unternehmen zuzurechnen sind, verbraucht. Danach gehen die übrigen Verlustverrechnungsmassen des (Mit-)Unternehmers unter (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 32). Nach Auffassung des Gesetzgebers sind bei zusammenveranlagten Ehegatten auch die laufenden negativen Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.

Die Einbeziehung der Gesellschafterebene in die Verlustverrechnungsbeschränkung ist unverhältnismäßig und kaum folgerichtig, wenn der Sanierungsgewinn in der Gesellschaft anfällt. Aber auch mit der Berücksichtigung der Verluste „aus allen Einkunftsarten“ (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG-E) schießt der Gesetzgeber ebenso über das Ziel hinaus wie mit der Einbeziehung der laufenden negativen Einkünfte und Verlustvorträge des zusammenveranlagten Ehegatten (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.), die das Subjektsteuerprinzip verletzen würde (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Sollte sich letztere, nur in der Entwurfsbegründung vertretene Auffassung durchsetzen, könnte allein die Wahl der Einzelveranlagung nach § 26a EStG den Verlustverbrauch beim Nichtunternehmer-Ehegatten verhindern.

Folgende Verlust- und Abzugspositionen gehen der Reihe nach unter:

- Als erstes reduziert der geminderte Sanierungsertrag den aufgrund einer Verpflichtungsübertragung nach § 4f EStG in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung nachfolgenden 14 Jahren verteilt abziehbaren Aufwand des zu sanierenden Unternehmens, es sei denn, dieser Aufwand ist auf einen Rechtsnachfolger übergegangen (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG-E);
- Verluste des Sanierungsjahrs und die zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs nach § 15a EStG festgestellten Verluste bei beschränkter Haftung aus dem zu sanierenden Betrieb (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 2 und 3 EStG-E);
- Verluste des Sanierungsjahrs und die zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellten Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen nach § 15b EStG (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 4 und 5 EStG-E). Die Verluste und der Sanierungsertrag müssen aus derselben Einkunftsquelle des Unternehmers stammen;
- die nach § 15 Abs. 4 EStG ausgleichsfähigen oder nichtabziehbaren Verluste des zu sanierenden Unternehmens im Sanierungsjahr und danach der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Verlustvortrag, soweit er auf das zu sanierende Unternehmen entfällt – also Verluste aus gewerblicher

Tierzucht und Tierhaltung, Termingeschäften, stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 6 und 7 EStG-E);

- der laufende Verlust des sanierungsbedürftigen Unternehmens im Sanierungsjahr (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 8 EStG-E);
- der ausgleichsfähige Verlust aus allen Einkunftsarten (z. B. auch Verluste aus Vermietung und Verpachtung) des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG-E), nach der Entwurfsbegründung einschließlich der Verluste des mit dem Unternehmer zusammenveranlagten Ehegatten. In der Entwurfsbegründung wird weiter eigens auf die Selbstverständlichkeit hingewiesen, dass der horizontale Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart von der Regelung in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG-E nicht ausgeschlossen sei (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.). Dieser horizontale oder interne Verlustausgleich ist jedoch ausgeschlossen, soweit es sich um die Einkunftsart des zu sanierenden Unternehmens handelt, dessen laufender Verlust bereits nach § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 8 EStG-E verbraucht wäre. Dem Gesetzeswortlaut „aus allen Einkunftsarten“ lässt sich nach Ansicht des Autors nicht entnehmen, dass der externe oder vertikale Verlustausgleich, also der Verlustausgleich zwischen verschiedenen Einkunftsarten, unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ausgeschlossen sein soll. Die Formulierung soll wohl nur die Berücksichtigung aller Verluste aus den verschiedenen Einkunftsarten außer den bereits verrechneten Verlusten des sanierungsbedürftigen Unternehmens gewährleisten. Damit werden die laufenden Verluste des Sanierungsjahrs und die für das vorangegangene Jahr festgestellten Verluste gleichbehandelt;
- der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festgestellte Verlustvortrag (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 10 EStG-E);
- Verlustvorträge und Verluste aus besonderen Verrechnungskreisen, die nicht mit der Einkunftsquelle, dem Betrieb oder dem Mitunternehmeranteil des Sanierungsunternehmens zusammenhängen (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11 EStG-E). Die Verrechnung der Verluste hat in der Reihenfolge der Buchstaben a bis g zu erfolgen, wobei jeweils zu-

nächst der zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellte Verlust und danach der Verlust des Sanierungsjahrs untergeht. Nachdem hier bereits die Einbeziehung der Verluste des Ehegatten abgelehnt wurde, können auch die Verlustverrechnungskreise des Ehegatten nicht von der Regelung in Nr. 11 erfasst sein. Bei der in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 11g EStG aufgeführten Verlustverrechnung *nach sonstigen Vorschriften* handelt es sich wohl um eine Auffangregelung, die alle Tatbestände erfasst, die nicht in den Buchstaben a bis f geregelt sind, wie etwa § 20 Abs. 6, § 22 Nr. 3 S. 4 EStG;

- der Verlustrücktrag aus dem Sanierungsjahr folgenden Wirtschaftsjahr, und zwar ohne die Höchstbetragsbegrenzung auf EUR 1 Mio.; allerdings ist ein Verlustrücktrag nur möglich, soweit die Höchstbeträge von EUR 1 Mio. oder EUR 2 Mio. durch den verbleibenden Sanierungsertrag i. S. des § 3a Abs. 3 S. 4 EStG-E nicht überschritten werden (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 12 EStG-E);
- der Zins- und EBITDA-Vortrag, der zum Ende des Vorjahrs festgestellt wurde und der im Sanierungsjahr entstanden ist (§ 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 13 EStG-E). Der Gesetzgeber hält eine Minderung des Zins- und EBITDA-Vortrags für geboten, um eine Gleichbehandlung mit den Fällen herzustellen, in denen ein Verlustvortrag durch den Sanierungsertrag gemindert wird. Denn Steuerpflichtige, bei denen Verlustvorträge in Höhe des steuerfreien Sanierungsertrags gemindert werden, sollten nicht gegenüber den Steuerpflichtigen benachteiligt werden, bei denen Zinsaufwendungen im Falle ihrer Abzugsfähigkeit ebenfalls zu einem Verlustvortrag geführt hätten. Im Organisationsfall entspricht die Verfahrensweise beim Zins- und EBITDA-Vortrag der Behandlung der Verlustvorträge (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.).

7.4.4.2. Erweiterung der Minderungsregelungen auf dem Steuerpflichtigen nahestehende Personen

Nach § 3a Abs. 3 S. 3 EStG-E gehen auch die Positionen des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 13 EStG-E unter, die einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person zuzurechnen sind. Voraussetzung ist, dass der geminderte Sanierungsertrag den dem Steuerpflichtigen zuzurechnenden verteilt abziehbaren Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte und die Zins- oder

EBITDA-Vorträge übersteigt, die dem Steuerpflichtigen nahestehende Person die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schulderrlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren.

Diese Regelung soll missbräuchliche Steuergestaltungen verhindern. Denn Steuerpflichtige könnten durch Gestaltungen Verlustpotenzial sichern, indem das zu sanierende Unternehmen einschließlich der später erlassenen Schulden vor einem Schulderrlass auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird. Durch eine Minderung der Beträge i. S. des § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 13 EStG-E auch bei anderen Steuerpflichtigen werden solche Gestaltungen vereitelt (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 32). Die Übertragung des Betriebsvermögens kann beispielsweise im Rahmen von Vorgängen nach dem Umwandlungsgesetz (§§ 20, 24 UmwStG), durch Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG oder durch eine verdeckte Einlage erfolgen. Eine Buchwertfortführung ist für die Anwendung des § 3a Abs. 3 S. 3 EStG-E nicht erforderlich (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.07.2017, a. a. O.).

Der Begriff der nahestehenden Person ist weiter gefasst als der des Angehörigen nach § 15 AO. Das Gesetz bezieht sich auch nicht auf den Begriff der nahestehenden Person in § 1 Abs. 2 AStG oder § 138 InsO. Die Entwurfsbegründung zitiert hierzu lediglich das zur verdeckten Gewinnausschüttung ergangene Urteil des BFH vom 18.12.1996 (vgl. I R 139/94, BStBl. II 1997, S. 301 ff.) und führt aus, dass es sich dabei um Beziehungen familien-, gesellschafts-, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art handeln könne (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.).

7.4.5. Abzugsverbot für Sanierungskosten und Besserungszahlungen

Nach dem neuen § 3c Abs. 4 EStG-E dürfen Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn nicht abgezogen werden.

Früher wurden Sanierungskosten zunächst nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern minderten den Sanierungsgewinn (vgl. RFH v. 17.07.1940, VI 183/40, RStBl. 1940, S. 730).

Unter Geltung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. wurden sie zwar als Betriebsausgaben behandelt, unterfielen aber dem Abzugsverbot des § 3c (heute Abs. 1) EStG (vgl. Kanzler, 1995, EStG § 3, Rn. 72). Auch nach dem Sanierungserlass handelte es sich um Betriebsausgaben, die aber mangels einer Steuerbefreiung nicht vom Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG erfasst wurden, sondern den begünstigten Sanierungsgewinn minderten (vgl. z. B. VfG. der OFD Frankfurt v. 24.07.2013, S 2140 A-4-St 213, abgedruckt in Anhang VI). Mit der nun gesetzlich geregelten Steuerbefreiung hätte eigentlich wieder § 3c Abs. 1 EStG Anwendung finden können, zumal die Rechtsprechung auf einen auf den Veranlagungszeitraum bezogenen zeitlichen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen verzichtet hat (vgl. BFH v. 13.12.2012, IV R 51/09, BStBl. II 2013, S. 203).

Mit der Neuregelung in § 3c Abs. 4 EStG-E wird also lediglich klargestellt, dass der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Sanierungsertrag und Sanierungskosten ebenso wie in § 3c Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 EStG-E unabhängig davon zu bejahen ist, in welchem Zeitraum der Sanierungsertrag entsteht. Die entsprechenden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben dürfen unabhängig davon, ob sie vor, nach oder im Jahr der Entstehung des Sanierungsgewinns anfallen, nicht abgezogen werden (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 33). Sind die Aufwendungen bereits in einem der Sanierung vorangegangenen Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abgezogen worden, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid gemäß § 3c Abs. 4 S. 5 und 6 EStG-E selbst dann zu ändern, wenn bereits Bestandskraft eingetreten ist. In diesem Fall endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist (§ 3c Abs. 4 S. 6 Hs. 2 EStG-E).

Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Sanierungsgewinn stehen, sind insbesondere Zahlungen auf Besserungsscheine (§ 3c Abs. 4 S. 3 EStG-E) und Sanierungskosten (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.). Sanierungskosten sind die Aufwendungen zur Erlangung des Schuldnerlasses. Dazu gehören die Ausgaben für das Vergleichsverfahren, insbesondere für den Vergleichsverwalter, den Treuhänder, auch für Sachverständige, sofern sie nicht allgemein zur Beratung des Schuldners herangezogen werden (vgl. Kanzler, 1995, a. a. O.), ferner die Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.). Nach Auffassung des Gesetzgebers soll dies unabhängig davon gel-

ten, ob die Aufwendungen tatsächlich zu einer entsprechenden Betriebsvermögensmehrung führen (vgl. BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, a. a. O.).

Soweit Sanierungskosten und Besserungszahlungen auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit anderen nicht begünstigten Sanierungsmaßnahmen (z. B. Zuschüssen, Miet- oder Pachtzinsermäßigungen) stehen, sind die Beträge nach Maßgabe der unterschiedlichen Sanierungsbeiträge aufzuteilen.

Da das Abzugsverbot nach dem Gesetzeswortlaut nur im Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsertrag anzuwenden ist, entfällt es, wenn die Steuerbefreiung nicht gewährt werden kann. Der Betriebsausgabenabzug ist dann wieder möglich. Nach § 3c Abs. 4 S. 2 EStG-E gilt das Abzugsverbot im Übrigen konsequent und folgerichtig nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Abs. 3 EStG-E getroffenen Regelungen entfallen.

Schließlich greift das Abzugsverbot nach § 3c Abs. 4 S. 4 EStG-E für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit, als noch ein verbleibender Sanierungsertrag i. S. von § 3a Abs. 3 S. 4 EStG-E vorhanden ist. Aus dieser Ausnahmeregelung für die dem Sanierungsjahr folgenden Wirtschaftsjahre ist zu schließen, dass das Abzugsverbot im Sanierungsjahr unbegrenzt, also auch auf die den Sanierungsertrag übersteigenden Aufwendungen anzuwenden ist. Auch dies ist eine das Nettoprinzip verletzende und damit rechtfertigungsbedürftige Rechtsfolge.

7.5. Sanierungserträge im Fokus des EU-Beihilferechts

Die gesamte Neuregelung, worunter auch die Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Begleitregeln fallen, treten erst mit Beschluss der EU-Kommission in Kraft. Sie legt fest, ob die maßgeblichen Regelungen eine staatliche Beihilfe i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe sind (Art. 6 Abs. 2 S. 1 RÜbStG). Das Inkrafttreten der Neuregelungen erfolgt damit unter Vorbehalt und muss durch die EU-Kommission genehmigt werden. Der Tag des Beschlusses der EU-Kommission sowie des Inkrafttretens wird vom BMF gesondert im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (Art. 6 Abs. 2 S. 2 RÜbStG).

7.5.1. Notwendigkeit der Notifizierung

Im Rahmen der Beihilfeaufsicht unterscheidet Art. 108 AEUV zwischen bestehenden Beihilfen, für die die Kommission eine laufende, anlassbezogene (sogenannte repressive) Kontrolle durchführt (Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 AEUV), sowie neuen Beihilfen, die einer präventiven Kontrolle durch die Kommission unterliegen und einer Notifizierung bedürfen. Dabei sind bestehende Beihilfen solche, die bereits vor Inkrafttreten des AEUV in dem jeweiligen Mitgliedstaat bestanden haben und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind. Für Deutschland als Gründungsmitglied der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bedeutet das, dass die Beihilfe bereits bei Inkrafttreten des EWG-Vertrags am 01.01.1958 bestanden haben muss. Neue Beihilfen sind i. S. einer Negativabgrenzung solche Beihilferegulungen, die keine bestehenden Beihilfen sind, ebenso wie Änderungen respektive Umgestaltungen bestehender Beihilfen (vgl. Art. 1b, 1d VO; Art. 108 Abs. 3 S. 1 AEUV). Fraglich ist demnach, ob es sich bei § 3a EStG-E um eine nicht anmeldungsbedürftige bestehende Beihilfe handelt.

Wie bereits dargestellt, hat die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in Deutschland eine lange Tradition. Hieran schließt sich nun die neue gesetzliche Regelung an, die vordergründig der vorkonstitutionellen Rechtslage entspricht, wie sie bereits im Jahr 1931 bestand. Entscheidend ist dabei jedoch, ob sich die Bestimmungen in ihrem Kern verändert haben oder nicht, wobei Änderungen rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Binnenmarkt haben, unbeachtlich sind (vgl. Art. 4 Abs. 1 S. 1 VO). Infolge höchstrichterlicher Rechtsprechung wurden Sanierungsgewinne in Deutschland bereits vor Inkrafttreten des EWG-Vertrags nicht mit Einkommen- und Körperschaftsteuer belastet. Obwohl der BFH-Beschluss vom 15.07.1968 (vgl. BStBl. II 1968, S. 666 ff.) und die darauffolgende Kodifizierung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. eine tiefgreifende Änderung bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen mit sich brachte, ist Seer (vgl. 2017, persönliches Interview) der Auffassung, dass durch die Aufhebung dieser Norm die vorvertragliche Rechtslage wiederhergestellt wurde, die auch der Sanierungserlass und die Neuregelung in § 3a EStG-E im Kern widerspiegeln (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview). Nach anderer Ansicht stellen die Einführung respektive die spätere Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. eine härtere und zudem schädliche Zäsur dar (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview), da die Steuerbefreiung zunächst aufgehoben und nur

noch für einzelne persönliche oder sachliche Härtefälle im Stundungs- oder Erlassweg, nicht aber abstrakt-generell gewährt wurde. Fraglich ist jedoch, ob die nun konkret zu prüfende Maßnahme im Vergleich zur ursprünglichen Regelung, die bei Inkrafttreten des EWG-Vertrags maßgebend war, eine substantielle Umgestaltung erfahren hat und lediglich dies als schädliches Ereignis zu betrachten ist oder ob es bereits ausreicht, dass die Bestimmung (irgendwann) im Zeitablauf substantiell geändert wurde. Hierzu lässt Art. 1b Nr. i Verordnung (EU) 2015/1589 (vgl. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32015R1589> [abgefragt am 12.09.2017]) zunächst die Vermutung zu, dass die Maßnahme in ihrer ursprünglichen Ausgestaltung auch fortlaufend anwendbar sein muss. Auch aus dem Sinn und Zweck der Differenzierung zwischen bestehenden und neuen Beihilfen kann dies hergeleitet werden, wonach für bestehende Beihilfen eine Art Vertrauens- bzw. Bestandsschutz gewährt werden soll, wohingegen Beihilfen, die nach dem Inkrafttreten des EWG-Vertrags eingeführt werden sollen, grundsätzlich zu notifizieren sind (vgl. Art. 64 Abs. 1 AEUV). Folglich spricht vieles dafür, dass eine Notifizierung der Neuregelung erforderlich und aus Gründen der Rechtssicherheit auch zu begrüßen ist, zumal der Große Senat des BFH mit seinen Ausführungen den Boden in Bezug auf die Beihilfequalität der Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen zusätzlich genährt hat (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 134). Im Hinblick auf die in Rede stehende Neuregelung führt dies jedoch unweigerlich zu einer Kompetenzverlagerung zwischen nationalem Steuergesetzgeber und EU-Kommission.

7.5.2. Beihilfe

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, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Der Begriff der *Beihilfe* gleich welcher Art wird in Art. 107 AEUV vorausgesetzt, eine gesetzliche Definition desselben enthält die Vorschrift jedoch nicht. Inzwischen sind die tatbestandlichen Voraussetzungen jedoch durch die Rechtsprechung des EuGH weitgehend geklärt (vgl. Oppermann et. al., 2011, § 21, Rn. 6). Von einer Beihilfe spricht man, wenn einem Unternehmen oder Produktionszweig eine Begünstigung aus staatlichen Mitteln, d. h. aus öffentlichen Haushalten verschafft wird, „welche zur Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des

innergemeinschaftlichen Handels führen kann. Dieser Vorteil darf schließlich nur spezifisch bzw. selektiv bestimmten Unternehmen“ (Kanduth-Kristen, 2016, persönliches Interview) zugutekommen (vgl. Heidenhain, 2010, § 4 Rn. 57 ff.).

7.5.2.1. Begünstigung

Entsprechend der vorstehenden Definition erfordert eine Beihilfe zunächst eine Begünstigung bestimmter Unternehmen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das Beihilfemerkmale der Begünstigung weit auszulegen (vgl. z. B. EuGH v. 23.02.1961, Rs. 30/59. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61959CJ0030&from=DE> [abgefragt am 10.10.2016]). Eine staatliche Maßnahme ist unabhängig von ihrer Form und Ausgestaltung dann als Begünstigung im Sinne der Vorschrift des § 107 Abs. 1 AEUV anzusehen, „wenn das Unternehmen eine Leistung ohne angemessene, d. h. marktübliche, Gegenleistung (Kompensation) erlangt“ (Haratsch et. al., 2012, Rn. 1134). Vor allem bei der beihilferechtlichen Überprüfung von Steuernormen ist jedoch festzustellen, dass die Bestimmung einer marktüblichen Gegenleistung bereits an der fehlenden Existenz eines entsprechenden Marktes für Steuern scheitern wird. Es ist daher vielmehr darauf abzustellen, dass unter einer Leistung bereits „jeder geldwerte Vorteil für den Empfänger zu verstehen“ (Haratsch et. al., 2012, a. a. O.) ist. Leistungen können durch positive Handlungen wie beispielsweise durch die Zuführung von Geldmitteln erfolgen oder aber durch Maßnahmen, die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (vgl. EuGH v. 08.11.2001, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, NVwZ 2002, 842 Rn. 42). Demnach sind auch Befreiungen von Soziallasten bzw. Verschonungen in Form von Steuer- und Abgabenerleichterungen als Leistungen in diesem Sinne anzusehen. Entscheidend für die Beurteilung des Begünstigungscharakters einer Beihilfe ist die ökonomische Wirkung der jeweiligen Maßnahme, die dem Unternehmen einen geldwerten Vorteil verschafft (vgl. EuGH v. 02.07.1974, Rs. C-173/73. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61973CJ0173&from=DE> [abgefragt am 10.10.2016]), so dass es aus wettbewerbsrechtlicher Sicht keinen Unterschied machen kann, „ob einem Unternehmen unter Verwendung eingenommener Steuergelder eine wirtschaftliche Sonderleistung [...] zugewendet wird oder ob statt dessen auf die Vereinnahmung von Steuergel-

dern bei dem zu begünstigenden Unternehmen verzichtet wird“ (Drüen, 2016, persönliches Interview).

Die gesetzliche Steuerbefreiung für Sanierungserträge würde einen vom Staat gewährten Vorteil in Form eines Einnahmenverzichts darstellen, da sich die Abgabenbelastung des Steuerpflichtigen hierdurch reduziert. Damit ginge eine direkte Begünstigung einher, die das Unternehmen in eine vorteilhaftere Lage versetzt, in der es sich andernfalls nicht befinden würde, da auch Sanierungserträge infolge der damit verbundenen Erhöhung des Betriebsvermögens grundsätzlich der Steuerpflicht unterliegen.

Im Einzelfall könnte dies aber möglicherweise verneint werden, wenn über das Vermögen des Steuerpflichtigen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und die Steuerforderung eine Insolvenzforderung gemäß § 38 InsO wäre, die nicht oder nur mit einer niedrigen Quote befriedigt würde, sodass der Einnahmenverzicht auf eine ohnehin nicht werthaltige Forderung zurückzuführen wäre (vgl. Herrmann, 2003, S. 1074). Nach Auffassung von Rekers (vgl. 2017, persönliches Interview) trägt dieser Gedanke jedoch nicht, da Steuerforderungen im Fall der Insolvenz des Unternehmens keine Insolvenzforderungen im Rang von § 38 InsO darstellen, sondern vielmehr im Nachgang im Zuge eines Insolvenzplans oder sogar erst nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entstehen, womit sie entweder werthaltige sonstige Masseverbindlichkeiten i. S. von § 55 InsO oder gleichermaßen werthaltige Forderungen gegen ein nicht mehr insolventes, gesundetes Unternehmen darstellen. Ähnlich gelagert ist auch der Gedanke, dass durch die Steuerbefreiung die Sanierung erst gelingt und die dann entstehenden Steuereinnahmen den vorherigen Einnahmenverzicht überkompensieren. Auch diese Überlegung schlägt nach Ansicht des Autors jedoch fehl, da hier eine abstrakt-generelle Steuerbefreiung einer unsicheren zukünftigen Leistungsfähigkeit gegenübersteht und auch unabhängig von späteren Steuereinnahmen zunächst ein Verzicht zu konstatieren ist. Da die Steuerbefreiung aufgrund eines Bundesgesetzes gewährt wird, ist sie dem Staat auch zurechenbar.

Auch die Anwendung des Kriteriums des privaten Kapitalgebers (sogenannter Private Investor Test, vgl. Jost, 2016, persönliches Interview) führt zu keinem anderen Ergebnis. Danach sind die Voraussetzungen des Beihilfeverbots nicht erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen denselben Vorteil, der ihm aus staatlichen Mitteln gewährt wurde, auch unter Umstän-

den, die normalen Marktbedingungen entsprechen, hätte erhalten können (vgl. Herrmann, 2003, a. a. O.). Hierzu muss der Staat aber auch in der Rolle eines Wirtschaftsbeteiligten auftreten und nicht allein in Ausübung seiner hoheitlichen Gewalt. Da der Staat jedoch das Steuermonopol innehat und bei der Gewährung von Steuerbefreiungen allein in Wahrnehmung seiner Prärogativen handelt, kann ein derartiger Vergleich hier nicht angestellt werden. Auch die Anwendung der besonderen Grundsätze des Privaten Gläubigertests scheint bei einer derart abstrakt-generellen Steuerbefreiungsregel nicht einschlägig (vgl. de Weerth, 2014, S. 2488).

7.5.2.2. Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels

Die steuerliche Maßnahme muss gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV zudem geeignet sein, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen und dadurch den Wettbewerb zu verfälschen oder zu verfälschen drohen.

Die sogenannte Zwischenstaatlichkeitsklausel, d. h. das Tatbestandsmerkmal der *Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten* ist zu bejahen, „wenn durch den Vorteil zugunsten des Unternehmens zukünftige Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Handel als möglich erscheinen“ (Haratsch et. al., 2012, Rn. 1153). Es genügt somit bereits die Eignung einer Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels. Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. 07.03.2002, Rs. C-310/99, Slg. 2002, I-2289, S. 2347 f., Rn. 84) ist der Handel zwischen den Mitgliedstaaten dann von einer Beihilfe beeinträchtigt, wenn diese die Stellung des Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern im innergemeinschaftlichen Handeln stärkt, was auch in Form der Stärkung der Finanzkraft des beihilfebedürftigen Unternehmens erfolgen kann (vgl. EuGH v. 17.09.1980, Rs. 730/79, Slg. 1980, S. 2688 f., Rn. 11).

Eine Wettbewerbsverfälschung liegt dann vor, „wenn die Beihilfe – tatsächlich oder potenziell – in ein bestehendes oder möglicherweise zur Entstehung kommendes Wettbewerbsverhältnis zwischen Unternehmen oder Produktionszweigen eingreift und damit den Ablauf des Wettbewerbs verändert. [...]. Erforderlich ist, dass Unternehmen oder Produktionszweige einen wirtschaftlichen Vorteil erhalten, den sie unter marktconformen Voraussetzungen nicht erhielten und dadurch die Marktbedingungen der Wettbewerber verändert werden“

(EuGH v. 17.09.1980, Rs. 730/79, a. a. O.). Hervorzuheben ist, dass jede Verbesserung der Marktposition genügt, sodass die Wettbewerbssituation vor und nach der staatlichen Maßnahme zu vergleichen ist. Auf die Spürbarkeit einer Wettbewerbsverfälschung kommt es in der Regel nicht an (vgl. Haratsch et. al., 2012, Rn. 1152).

Die mit § 3a EStG-E einhergehenden steuerlichen Maßnahmen können grundsätzlich sämtlichen Produktionszweigen zugutekommen. Ferner ist im Falle einer Sanierung eines Unternehmens nicht auszuschließen, dass dessen wirtschaftliche Tätigkeit Gegenstand zwischenstaatlichen Handels ist (vgl. Drüen, 2016, persönliches Interview). So trägt die Steuerfreistellung von Sanierungserträgen zur weiteren Marktteilnahme und damit zur Verhinderung eines Marktausscheidens bei, womit „das natürliche (Auslese-)Ergebnis der Marktmechanismen konterkariert [würde] und durch künstliche Aufrechterhaltung unrentabler Kapazitäten die Marktbedingungen verzerrt werden“ (Stübner und von Donat, 2003, S. 2041) könnten. Lediglich in dem Fall, dass das Unternehmen nicht fortgeführt wird und aufgrund dessen keine wirtschaftliche Tätigkeit respektive Marktteilnahme mehr begünstigt werden kann, wäre eine Verfälschung des Wettbewerbs abzulehnen, wobei dann aber auch die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nicht gegeben wären (vgl. Herrmann, 2003, S. 1075). Soweit die Unternehmen jedoch eine wirtschaftliche Tätigkeit am Markt ausüben, wird diese auch regelmäßig Gegenstand des Binnenhandels sein (vgl. Herrmann, 2003, a. a. O.). Eine Verfälschung des Wettbewerbs bzw. eine Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Handels erscheinen daher durchaus möglich.

7.5.3. Aktuelle Dogmatik zur beihilferechtlichen Selektivität

Für steuerliche Beihilfen erweist sich hauptsächlich die Selektivität als problematisch. Daher legt der Autor das Hauptaugenmerk der Prüfung im Rahmen dieser Untersuchung auf die Selektivität der gesetzlichen Neuregelung. Eine steuerliche Billigkeitsmaßnahme ist selektiv, wenn sie dem Gesetzeswortlaut nach nur auf bestimmte Unternehmen Anwendung findet als auch eine Maßnahme, welche zwar dem Gesetzeswortlaut nach auf alle Unternehmen Anwendung findet, tatsächlich aber eine bestimmte Gruppe von Unternehmen begünstigt (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* nach Art. 107 Abs. 1) AEUV. Online: http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_de.pdf [abgefragt am 01.10.2015]).

Im Folgenden sollen zunächst ganz grundlegend die Anforderungen der beihilferechtlichen Selektivität dargestellt werden, wie sie der EuGH in jüngerer Zeit entwickelt hat und wie sie auch die Europäische Kommission ihrer Prüfung zugrunde legt. Danach kann eine Steuervergünstigung auch dann selektiv sein, wenn sie einen unbestimmten Kreis von Steuerpflichtigen begünstigt. Dies ist insbesondere für die Steuerberaterschaft von erheblichem Interesse, weil das Beihilferecht sich auch im Einzelfall gegen entgegenstehende Verwaltungsakte der Mitgliedstaaten durchsetzt. Selbst verbindliche Auskünfte, die nicht notifiziert werden, können sich schlicht als wirkungslos entpuppen. Es kann daher durchaus dazu kommen, dass das Beihilferecht im Steuerrecht eine ähnliche Durchschlagskraft entwickelt wie die Grundfreiheiten, allerdings nunmehr mit umgekehrten Vorzeichen. Dies führt möglicherweise dazu, dass Steuervergünstigungen keinen Bestand haben (vgl. Schön, 1999, S. 911 ff.; Imser und Piotrowski, 2015, S. 559 ff.).

Im Einklang mit dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV hielt man herkömmlich eine Maßnahme dann für selektiv, wenn ein bestimmtes Unternehmen oder ein bestimmter Produktionszweig gegenüber anderen bevorzugt wurde (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview). Dies hat sich allerdings spätestens seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Paint Graphos* (vgl. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]) grundlegend geändert. Seither wird regelmäßig eine dreistufige Prüfung der (de jure-)Selektivität vorgenommen. Die dreistufige Prüfung setzt die eigenen Wertungen des jeweiligen Mitgliedstaates an die Stelle eines unionalen Normalsteuersystems. Selektivität ist im Ergebnis jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Mitgliedstaat mit Blick auf seine eigenen Wertungen inkonsequent ist (vgl. Imser und Piotrowski, 2015, a.a.O.). So muss eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen herbeigeführt werden, die sich mit Blick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel in einer rechtlich und tatsächlichen vergleichbaren Lage befinden. Die Selektivität ist daher regelmäßig nicht schon dann ausgeschlossen, wenn eine Steuervergünstigung wie § 3a EStG-E grundsätzlich allen Unternehmen offensteht.

7.5.3.1. Festlegung des Referenzsystems

Im ersten Schritt der Selektivitätsprüfung ist das nationale Referenzsystem, das die Regelbesteuerung absteckt, zu bestimmen (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]; v. 18.07.2013, C-6/12, DStRE 2013, S. 1588, Rn. 19). Dieses Referenzsystem wird – als Ausdruck der mitgliedstaatlichen Souveränität in Steuersachen – vom Mitgliedstaat selbst festgelegt (vgl. Imser und Piotrowski, 2015, S. 559 ff.). Der Bestimmung des Referenzsystems kommt entscheidende Bedeutung zu. Sie bildet die Grundlage für die weitere Prüfung. Die Europäische Kommission geht bei der Prüfung von der steuerlichen Belastungsentscheidung des betroffenen Mitgliedstaates aus (vgl. Kögel, 2017, persönliches Interview). Das Referenzsystem ist also die Besteuerung, die sich ergibt, wenn man die jeweiligen Steuervergünstigungen hinwegdenkt (vgl. de Weerth, 2012, S. 217). Nach Auffassung der Europäischen Kommission ist das Referenzsystem im Regelfall die Abgabe selbst, also etwa die Körperschaftsteuer im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* nach Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 134. Online: <https://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/beihilfenkontrollpolitik-kom-mitteilung-beihilfebegriff,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf> [abgefragt am 10.10.2016]; EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.). Der nationale Gesetzgeber ist in der Wahl der Besteuerungstatbestände relativ frei. Die dem Referenzsystem zugrundeliegenden Wertungen muss der Mitgliedstaat aber konsequent umsetzen (vgl. Kanduth-Kristen und Krüger, 2016, persönliches Interview). Abweichungen sind also nur dann zulässig, wenn sie durch die innere Logik des steuerlichen Systems gerechtfertigt sind. Diese interne Folgerichtigkeit wird durch den zweiten und dritten Schritt der Selektivitätsprüfung überprüft.

7.5.3.2. Abweichung vom Referenzsystem

Im zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob die fragliche Maßnahme eine Ausnahme von diesem System darstellt, die eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen herbeiführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Lage befinden (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]; v. 18.07.2013, C-6/12, DStRE 2013, S. 1588, Rn. 19). Dabei ist, was nach Meinung des Autors häufig nicht hinreichend eindeutig erfolgt (vgl. Luts, 2014, S. 258 ff.; Perez-Bernabeu, 2014, S. 178 ff., Bartosch, 2010, S. 729), für die Beurteilung zumindest seit dem Urteil *Paint Graphos* (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.) nicht mehr auf das Ziel der Steuervergünstigung abzustellen (vgl. Drabbe, 2013, S. 87 ff.). Anders als noch im Urteil *Adria Wien Pipeline* (vgl. EuGH v. 08.11.2001, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, NVwZ 2002, S. 842 ff.) ist stattdessen das Ziel der durch das Referenzsystem abgesteckten Regelbesteuerung zur Beurteilung heranzuziehen. Deutlich wurde dies zunächst im Fall *Paint Graphos* (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.), in dem sich der EuGH mit bestimmten Steuervergünstigungen für italienische Genossenschaften befasste. Nachdem der EuGH in *Paint Graphos* (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.) als Referenzsystem die Körperschaftsbesteuerung herausgestellt hatte, zog er zur Beurteilung der Abweichung das Ziel dieses Referenzsystems, die Besteuerung von Unternehmensgewinnen, heran. Da Genossenschaften deutlich geringere Gewinnspannen aufwiesen als Kapitalgesellschaften, befanden sie sich im Hinblick auf die Körperschaftsbesteuerung gerade nicht in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation. Es sei daher naheliegend, bereits eine Abweichung vom Referenzsystem zu verneinen. Diese Linie wurde im Urteil *Navantia* (vgl. EuGH v. 09.10.2014, C-522/13. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=158425&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]) fortgeführt, das sich mit Befreiungen von der spanischen Grundsteuer für ein im Staatseigentum stehendes Grundstück befasste, das einer privaten, vollständig vom Staat gehaltenen Kapitalgesellschaft zur Nutzung als Werftgelände überlassen wurde. Als Referenzsystem identifizierte der EuGH die Grundsteuer, als Ziel der Maßnahme die Besteuerung des Besitzes oder die Nutzung eines Grundstücks. Im Hinblick auf dieses Ziel befänden sich zivile Unternehmen in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation mit dem Unternehmen, das von der Steuervergünstigung profitieren konnte.

Dieser Richtungswechsel ist anhand der englischen Sprachfassung der Urteile besonders gut nachvollziehbar: Die Abweichung wurde in *Adria Wien Pipeline* (vgl. EuGH v. 08.11.2001, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, a. a. O.) noch nach dem *objective pursued by the measure in question* bestimmt. In *Paint Graphos* (EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.) wurde

hingegen das *objective assigned to the tax system* herangezogen. Der Zweck einer Steuervergünstigung kann daher auf dieser zweiten Stufe der Selektivitätsprüfung nicht in die Bewertung einfließen. Das Ziel einer Steuervergünstigung spielt erst auf der dritten Stufe der Selektivitätsprüfung eine Rolle. Damit ist Selektivität einer steuerlichen Begünstigung nicht schon dann zu verneinen, wenn Vergünstigungen unterschiedslos allen Unternehmen offenstehen (vgl. Luts, 2014, a.a.O.; Sanchez Rydelsky, 2010, S. 151 f.; Danon, 2013, S. 269 ff.). Es ist auch nicht ausreichend, wenn keine Vergleichsgruppe identifiziert werden kann, die im Vergleich zu den begünstigten Unternehmen benachteiligt wird.

7.5.3.3. Steuerimmanente Rechtfertigung

Diese beträchtliche Ausweitung des Selektivitätsbegriffs wird durch den dritten Schritt der Selektivitätsprüfung begrenzt. Danach ist zu prüfen, ob eine interne Rechtfertigung durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems in Betracht kommt. Diese dritte Stufe der Selektivitätsprüfung ist bisher vergleichsweise wenig bedeutsam geworden. Im Urteil *P Oy* (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, DStRE 2013, S. 1078 f.) ließ der EuGH die Frage, ob eine solche Rechtfertigung möglich ist, offen. Er stellte aber, unter Bezugnahme auf seine Rechtsprechung, lediglich heraus, dass die Voraussetzung der Selektivität nicht gegeben ist, „wenn eine Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist (Urteil v. 08.11.2001, *Adria Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Slg. 2001, I-8365, NVwZ 2002, 842 Rn. 42 und die dort aufgeführte Rechtsprechung). So kann eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems geruht (vgl. Urteil *Paint Graphos ua*, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung)“ (EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, DStR 2013, 1590).

Die Europäische Kommission hält dementsprechend – nach Auffassung des Verfassers zu treffend – den Grundsatz der Steuerneutralität und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung für legitime Ziele (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* nach Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 138. Online: <https://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/beihilfenkontrollpolitik-kom-mitteilung->

[beihilfebegriff,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf](https://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/beihilfenkontrollpolitik-kom-mitteilung-beihilfebegriff,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf) [abgefragt am 10.10.2016]). Externe Zielsetzungen wie ökonomische, ökologische oder soziale Erwägungen lassen die Selektivität einer Maßnahme hingegen nicht entfallen. Sie können erst auf Ebene von Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV berücksichtigt werden. Die Umsetzung dieser internen Rechtfertigung ist zudem auf ihre Verhältnismäßigkeit zu überprüfen (vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* nach Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rn. 140, Online: <https://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/beihilfenkontrollpolitik-kom-mitteilung-beihilfebegriff,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf> [abgefragt am 10.10.2016]). Die Darlegungslast dahingehend liegt bei den Mitgliedstaaten (vgl. Kanduth-Kristen, 2016, persönliches Interview). Kann eine Abweichung gerechtfertigt werden, ist das Vorliegen einer selektiven Beihilfe zu verneinen (vgl. Schön, 1999, S. 911 ff.).

7.5.3.4. De jure-Selektivität und de facto-Selektivität

Die dreistufige Prüfung der de jure-Selektivität ist, was bisweilen nicht eindeutig erfolgt (vgl. Luts, 2014, S. 267), abzugrenzen von der de facto-Selektivität (vgl. eine abweichende Terminologie bei Micheau, 2014, S. 4 f.). De facto-Selektivität liegt vor, wenn sich eine Maßnahme tatsächlich stärker auf bestimmte Unternehmen auswirkt als auf andere (vgl. Drüen, 2016, persönliches Interview). Eine solche Prüfung ist jedoch nicht erforderlich, wenn bereits de jure-Selektivität festgestellt wurde (vgl. Kurcz und Vallindas, 2008, S. 162; Luts, 2014, S. 261). Die de facto-Selektivität spielt, wie die *Gibraltar*-Entscheidung des EuGH (vgl. 15.11.2011, C-106/09 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=114241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]) zeigt, dann eine Rolle, wenn zwar keine Abweichung von der Regelbesteuerung vorliegt, das Referenzsystem jedoch so entworfen wurde, dass faktisch bestimmte Wirtschaftsteilnehmer begünstigt werden (vgl. Pistone, 2012, S. 85; Wattel, 2013, S. 133 f.). Dann spielen die tatsächlichen Auswirkungen einer Steuervergünstigung eine Rolle. Im Regelfall beruht Selektivität aber schon auf einer nicht folgerichtigen Umsetzung der Wertungen, die dem mitgliedstaatlichen steuerlichen Referenzsystem zugrunde liegen.

7.5.4. Beihilferechtliche Würdigung des § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E

7.5.4.1. Sanierungserlass als Abweichung vom Referenzsystem

Der EuGH erblickt das Bezugssystem regelmäßig in der entsprechenden Steuerart im Gesamten und spricht in diesem Zusammenhang von der „sonst anwendbaren Regelung“ (EuGH v. 22.06.2006, C-182/03 und C-217/03, Rn. 95. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=55758&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]) respektive dem „allgemeinen Steuerrecht“ (EuGH v. 15.12.2005, C-66/02, Rn. 100. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57101&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]). Während die Kommission und das EuG in der Vergangenheit bisweilen ein kleinteiligeres Bezugssystem abgesteckt haben (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016], v. 29.04.2004, C-308/01, DB 2004, S. 1246, Rn. 75, 78), spricht derzeit vieles dafür, dass das Bezugssystem in Zukunft weiter gefasst wird. So stellt die Kommission in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der *staatlichen Beihilfe* vom 19.07.2016 (vgl. ABl. EU 2016 C 262/30) auf das Körperschaftsteuersystem ab und bestimmte auch in den ergangenen Ungarn- und Polen-Entscheidungen (vgl. EU-Kommission v. 04.07.2016, ABl. EU 2016 C 406/76) das jeweilige Abgabensystem in seiner Gesamtheit als Bezugssystem. Vorliegend wäre damit das generelle Einkommen- bzw. Ertragsteuersystem, in dem sich der Gewinn bei gesunden wie sanierungsbedürftigen Unternehmen durch Betriebsvermögensvergleich unter Zugrundelegung des Einkommensbegriffs ermittelt, als Bezugssystem festzulegen (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Daraus ergibt sich, dass grundsätzlich auch Gewinne, die aufgrund einer weggefallenen Verbindlichkeit entstehen, i. S. einer vollständigen Erfassung realisierter Betriebsvermögensänderungen auf Grundlage von § 4 Abs. 1 S. 1 i. V. m § 5 Abs. 1 EStG erfasst werden (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview).

Im Weiteren ist dann zu prüfen, ob die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen geeignet ist, zwischen Unternehmen oder Produktionszweigen zu differenzieren, die sich im Hinblick auf das Regelungsziel des Bezugssystems in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Situation befinden (vgl. EuGH v. 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P. Online:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=186482&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]). Gemessen daran, dass die Gewinnermittlung für gesunde wie für sanierungsbedürftige Unternehmen gleichermaßen Anwendung findet und diese sich insoweit in einer rechtlich und tatsächlich vergleichbaren Situation befinden, würde eine Steuerbefreiung für Sanierungserträge nach Ausschöpfen von Verlustverrechnungsmöglichkeiten eine Ausnahme hiervon darstellen und Unternehmen in Krisensituationen selektiv begünstigen, da der persönliche Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf Tatbestandsseite, insbesondere durch § 3a Abs. 2 EStG-E, eingeschränkt wird. Es kann nicht dahingehend argumentiert werden, dass die Inanspruchnahme einer derartigen Steuerbefreiung grundsätzlich allen Unternehmen, die in eine Krisensituation gelangen, offenstünde (so aber BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, BStBl. I 2003, S. 696 ff.), da in diesem Fall auf das Regelungsziel der Maßnahme und nicht auf das des Bezugssystems abgestellt würde (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08, a. a. O.). Deshalb sind an dieser Stelle auch die mit der Steuerbefreiung verfolgten Ziele wie die Unterstützung des Schuldnerlasses der Gläubiger und der Sanierung insgesamt unbeachtlich. Von Relevanz werden diese Fragen aber auf der Rechtfertigungsebene, wenn geprüft wird, ob die Steuerbefreiung durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt ist und mithin auf den Grund- oder Leitprinzipien des jeweiligen Steuersystems beruht (vgl. EuGH v. 02.07.1974, Rs. C-173/73. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61973CJ0173&from=DE> [abgefragt am 10.10.2016]).

7.5.4.2. Rechtfertigung durch die Natur des Steuersystems

Eine Rechtfertigung des Sanierungserlasses ist allenfalls auf der dritten Stufe der Selektivitätsprüfung denkbar. Dafür ist entscheidend, ob eine interne Rechtfertigung durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems möglich ist (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]; v. 18.07.2013, C-6/12, DStRE 2013, S. 1588, Rn. 19). Diese dritte Stufe ist bisher in der Rechtsprechung des EuGH nicht besonders intensiv behandelt worden. Indessen hat der EuGH die zu beantwortende Grundfrage eigentlich schon mit hinreichender Deutlichkeit in den Raum gestellt: Beruht die Freistellung von Sanierungsgewinnen unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des deutschen Steuersystems? Das aber ist eine Frage des deut-

schen, nicht des europäischen Steuerrechts, und damit die ureigenste Aufgabe der Rechtsprechung des BFH.

Es kommt mithin auf die Grundwertungen des deutschen Steuerrechts an. In Betracht kommt hier zunächst das aus dem Verfassungsrecht abgeleitete Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. So handelt es sich beim Sanierungsgewinn um einen bloßen Buchgewinn, mit dem aufgrund der Minderung von Verbindlichkeiten und der damit verbundenen erhöhten Flexibilität und Bonität lediglich eine Leistungsfähigkeit im weiten Sinne einhergeht. Diese ist jedoch auf die Technik des Betriebsvermögensvergleichs zurückzuführen, sodass keine Leistungsfähigkeit i. S. gesteigener Liquidität vorliegt und von einem Scheingewinn, der nicht reale Leistungsfähigkeit verkörpert, gesprochen werden kann (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview). Auch (und gerade) nach Ausschöpfen des Verlustverrechnungspotenzials kann bei dem Unternehmen kein Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit i. S. von Liquidität, mittels derer eine Steuerforderung bedient werden könnte, verzeichnet werden, sodass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, das insofern als Korrektiv dient, verstoßen würde (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview). Auch wenn diese Argumentation tragfähig erscheint, so wurde sie einerseits durch die Entscheidung des EuG zur Sanierungsklausel (vgl. 04.02.2016, T-287/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174111&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]; T-620/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174110&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]; EU-Kommission v. 26.01.2011, K (2011) 275, ABl EU v. 11.09.2011, L 235/26) und andererseits durch den Großen Senat des BFH, der in der Besteuerung der Sanierungsgewinne keinen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip erblickt (vgl. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff., Rn. 114-117), zumindest in Zweifel gezogen.

Ein weiterer Rechtfertigungsansatz ergibt sich aus dem – ebenfalls verfassungsrechtlich gestützten – Übermaßverbot, wonach die Besteuerung zumutbar sein soll und keine erdrosselnde Wirkung haben darf (vgl. BVerfG v. 25.09.1992, 2 BvL 8/91, BVerfGE 87, S. 153 ff.; v. 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, S. 97 ff.).

Das Übermaßverbot wird oftmals mit dem Begriff des *Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes* gleichgesetzt (vgl. Kanduth-Kristen, 2016, persönliches Interview). Dieser Grundsatz ist zum einen eine Ausprägung des allgemeinen Rechtsstaatsprinzips (vgl. BVerfG v. 08.02.1977, 1 BvR 79/70, 1 BvR 278/70, 1 BvR 282/70, BVerfGE 43, S. 288). Ferner wird er aus dem Wesen der Grundrechte selbst hergeleitet, „die als Ausdruck des allgemeinen Freiheitsanspruchs des Bürgers gegenüber dem Staat von der öffentlichen Gewalt jeweils nur so weit beschränkt werden dürfen, als es zum Schutz öffentlicher Interessen unerlässlich ist“ (BVerfG v. 15.12.1965, 1 BvR 513/65, BVerfGE, 19, S. 347). Für den Anwendungsbereich des Steuerrechts sind vor allem die Grundrechte der Art. 12 GG und Art. 14 GG maßgebend (vgl. Lang, 2010, § 4, Rn. 209). Das BVerfG hat diesem Grundsatz in ständiger Rechtsprechung verfassungsrechtlichen Rang beigemessen (vgl. BVerfG v. 15.12.1965, 1 BvR 513/63, a. a. O.; BVerfG v. 09.11.1976, 2 BvL 1 /76, BVerfGE 43, S. 101). Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz dem Ziel der Rechtsordnung zur Herstellung von Einzelfallgerechtigkeit gerecht wird und dennoch ein verlässliches und Rechtssicherheit vermittelndes Instrument darstellt. Im Sinne einer Zweck-Mittel-Relation soll der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz „den Eingriff in die freiheitlich geschützte Sphäre des Bürgers auf Maßnahmen, die das gewählte Mittel in ein vernünftiges Verhältnis zum angestrebten Zweck setzen“ (Lang, 2010, a. a. O.), beschränken. Die Elemente dieses Grundsatzes, der „bei der Auslegung und Anwendung der Normen des einfachen Rechts stets zu beachten“ (BVerfG v. 22.03.1983, 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, S. 367) ist, sind die Eignung, Erforderlichkeit und Proportionalität, wobei den Bezugspunkt dieser Kriterien der mit der jeweiligen Maßnahme verfolgte Zweck darstellt (vgl. BVerfG v. 22.03.1983, 2 BvR 475/78, a. a. O.). Folglich ist auch im Bereich des Steuerrechts und demzufolge auch bei der für die vorliegende Untersuchung maßgeblichen Fragestellung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen grundsätzlich am Übermaßverbot festzuhalten.

Die durchgängige Anwendbarkeit dieses Grundsatzes wird jedoch zum Teil, insbesondere im Bereich des Steuerrechts, in Zweifel gezogen. Selbst das BVerfG (22.03.1983, 2 BvR 475/78, a. a. O.) konstatierte im Jahr 1983:

Zwar ist im Bereich der Steuergesetze anders als bei den meisten sonstigen Eingriffsermächtigungen eine Verbindung zwischen Eingriffszweck und Eingriffsgewicht im Einzelfall nicht herzustellen und deshalb auch eine konkrete Verhältnismäßigkeitsprüfung im Sinne einer Abwägung der jeweiligen Interessen in der Tat nicht möglich.

Das Gericht verweist in der vorgenannten Entscheidung zur Begrenzung des Steuerzugriffs jedoch auf Art. 14 GG und die sich daraus ergebende Verfassungswidrigkeit erdrosselnder, konfiskatorischer Steuern (vgl. BVerfG v. 22.03.1983, 2 BvR 475/78, a. a. O.). Die u. a. von Drüen (vgl. 2016, persönliches Interview) geäußerte Kritik im Hinblick auf die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes im Bereich des Steuerrechts, die sich an das vorgenannte Urteil des BVerfG anlehnt, setzt am Bezugspunkt der Zweckbestimmung der Steuern an. Da Steuern ein allgemeines Deckungsmittel zur Erfüllung bestimmter Verwaltungszwecke seien und demnach der Generalzweck der Einnahmeerzielung im Vordergrund stehe, versage das Übermaßverbot vor der Steuer (vgl. Drüen, 2016, persönliches Interview). Er verweist jedoch sogleich darauf, dass dies nicht bedeute, „dass dem Gedanken des Übermaßverbots bei der Anwendung einzelner Vorschriften des materiellen Steuerrechts [...] nicht Rechnung getragen werden könnte“ (Drüen, 2016, persönliches Interview) und nimmt Bezug auf die durch Art. 12 GG und Art. 14 GG gezogenen verfassungsrechtlichen Grenzen. Thole (vgl. 2017, persönliches Interview) hingegen verweist vor allem auf die insoweit evidente, praktische Bedeutung des Übermaßverbots im Steuerverfahren, ohne die aufgezeigten Bedenken aufzugreifen. Andere Stimmen vertreten bezüglich der Besteuerung eines Unternehmens, die selbstredend auch die Besteuerung möglicher Sanierungsgewinne erfasst, die Ansicht, dass aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip hergeleitet werden könne, dass jedenfalls „eine Besteuerung, welche die Erwerbsgrundlage beschädigt, außerhalb des Verhältnisses zum Eingriffszweck steht, der in der Erzielung von Einnahmen für den Staat liegt“ (Elicker, 2002, S. 225). Folglich erkennt diese Ansicht den Generalzweck der Einnahmeerzielung, entgegen der von Drüen (vgl. 2016, persönliches Interview) vertretenen Auffassung, als legitimen Zweck der Besteuerung an. Im Ergebnis stellt jedoch auch diese Ansicht auf die eigentumsgrundrechtliche Relevanz des Steuerzugriffs und damit auf Art. 14 GG ab.

Zusammenfassend lässt sich damit vorerst feststellen, dass auch die eine unmittelbare Anwendbarkeit des Übermaßverbots im Steuerrecht verneinenden Ansichten insoweit mit dem zuletzt erörterten Auffassungen übereinstimmen, dass im Ergebnis als wesentliche Grenze der Besteuerung auf die eigentumsrechtliche Relevanz des Steuerzugriffs und damit auf die erdrosselnde, konfiskatorische Wirkung von Steuern abgestellt wird. Eine abschließende Entscheidung, welcher der dargestellten Ansichten zu folgen ist, kann daher vorliegend, auch unter Berücksichtigung des angeführten weiteren Zwecks, dahinstehen. Auf Art. 14 GG, des-

sen Auswirkungen im Steuerrecht und das aus der Eigentumsgarantie abgeleitete Verbot einer Erdrosselungssteuer wird im Folgenden eingegangen.

Als weitere verfassungsrechtliche Schranke der Besteuerung, die auch Auswirkungen auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen haben könnte, kommt das sogenannte Verbot einer Erdrosselungssteuer in Betracht. Dieses Verbot wird grundsätzlich aus der Garantie des Eigentums und des Erbrechts gemäß Art. 14 Abs. 1 GG sowie aus der Garantie der Berufsfreiheit gemäß Art. 12 Abs. 1 GG hergeleitet (vgl. Lang, 2010, § 4, Rn. 213). In Abgrenzung beider Grundrechtsbestimmungen – Art. 14 Abs. 1 GG schützt das Erworbene, Art. 12 Abs. 1 GG hingegen den Erwerb als solchen (vgl. BVerfG v. 16.03.1971, 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, S. 335 ff.) – ist der Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG eröffnet, sobald in die Freiheit der Erwerbsbetätigung und die individuelle Leistungstätigkeit eingegriffen wird. Wird hingegen das Innehaben und die Verwendung vorhandener Vermögensgüter begrenzt, so ist der Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG berührt (vgl. BVerfG v. 16.03.1971, 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, a. a. O.). Die Eigentumsgarantie soll dem Grundrechtsträger einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich sichern, ihm die eigenverantwortliche Gestaltung des Lebens ermöglichen und „den konkreten Bestand an Vermögenswerten Gütern vor ungerechtfertigten Eingriffen durch die öffentliche Gewalt“ (BVerfG v. 31.10.1984, 1 BvR 35/82, 1 BvR 356/82, 1 BvR 794/82, BVerfGE 68, S. 222) bewahren. Dieser Schutz bezieht sich auch auf das wirtschaftliche Unternehmen in seiner „Sach- und Rechtsgesamtheit“ (Wendt, 1985, S. 274). Auch wenn nach der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. 29.11.1998, 1 BvR 1402/87, 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, S. 108; 08.04.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, S. 267) durch Art. 14 Abs. 1 GG nicht das Vermögen als solches geschützt und demnach der Steuerpflichtige grundsätzlich auch nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten geschützt wird, so ist nach der Rechtsprechung eine Verletzung der Eigentumsgarantie in der Gesamtschau jedoch dann anzunehmen, „wenn die Geldleistungspflichten den Betroffenen übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse so grundlegend beeinträchtigen, daß sie eine erdrosselnde Wirkung haben“ (BVerfG v. 17.07.1974, 1 BvR 51/69, 1 BvR 160/69, 1 BvR 285/69, 1 BvL 16/72, 1 BvL 18/72, 1 BvL 26/72, BVerfGE 38, S. 102; v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, S. 232; BVerfG v. 08.04.1997, 1 BvR 48/94, BVerfGE 30, S. 335 ff.). Folglich begrenzt auch Art. 14 Abs. 1 GG den Steuerzugriff des Staates durch das sogenannte Verbot der Erdrosselungssteuer.

Ausgehend von der grundsätzlich freiheitsbeschränkenden Wirkung von Steuergesetzen und dem Umstand, dass Art. 12 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit aus Art. 2 Abs. 1 GG konkretisieren, hat das BVerfG (25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, S. 153) in einem Beschluss aus dem Jahr 1992 dieses Verbot wie folgt hergeleitet und konkretisiert:

Steuergesetze sind in ihrer freiheitsbeschränkenden Wirkung jedenfalls an Art 2 Abs. 1 GG zu messen. Dabei ist indes zu berücksichtigen, daß Steuergesetze in die allgemeine Handlungsfreiheit gerade in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen und im beruflichen Bereich (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 GG) eingreifen. Dies bedeutet, daß ein Steuergesetz keine erdrosselnde Wirkung haben darf: Das geschützte Freiheitsrecht darf nur soweit beschränkt werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der grundsätzlichen Privatnützlichkeits des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten bleibt.

Im Übrigen wird es durch die Interviewpartner (vgl. z. B. Drüen, 2016, persönliches Interview) als unstrittig angesehen, dass Art. 12 Abs. 1 und Art. 14 Abs. 1 und Abs. 2 GG jedenfalls konfiskatorische Steuern verbieten, d. h. solche Steuern, die zu einer entschädigungslosen Entziehung von Vermögenswerten führen. Für den Bereich der Vermögenssteuer hat das BVerfG eine schrittweise Konfiskation nur dann abgelehnt, wenn die Steuer so bemessen wird, „daß sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt läßt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann“ (22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, S. 137). Dieses „grundsätzliche Verbot des Substanzeingriffs kann auch auf den Bereich“ (Elicker, 2002, S. 225) der für die vorliegende Untersuchung maßgeblichen Ertragsteuern des steuerpflichtigen Unternehmens übertragen werden, sodass die Steuerzahlung grundsätzlich aus dem Ertrag des Unternehmens muss beglichen werden können (vgl. Elicker, 2002, a. a. O.).

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ist die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach dem Wegfall des § 3 Nr. 66 EStG a. F. auf seine erdrosselnde bzw. konfiskatorische Wirkung für den Steuerpflichtigen zu untersuchen. In diesem Zusammenhang sind die aus dem Erlass resultierenden, bereits geschilderten Folgen für das sanierungsbedürftige Unternehmen zu berücksichtigen. Die Besteuerung führt möglicherweise im Falle nicht vorhandener Verlustvorträge nicht zu der mit einem Forderungserlass beabsichtigten Gesundung und ei-

ner Verbesserung der Ertragslage, sondern verursacht oftmals eine weitere Schwächung der Vermögens- und Finanzstruktur, die, wie bereits dargestellt, eine erneute Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung hervorrufen kann. Auch die Mindestgewinnbesteuerung führt dazu, dass in jedem Fall ein Teil der erlassenen Forderungen besteuert wird. In diesem Fall kann eine Überschuldung nicht mehr verhindert werden, sodass sie zu einer endgültigen Existenzvernichtung des Unternehmens führt. Mithin ist auch die Erwerbsfähigkeit betroffen. Eine Steuerzahlung aus dem Ertrag ist in diesen Fällen daher oftmals nicht möglich.

Da somit aufgrund der Besteuerung des Sanierungsgewinns erfolgversprechende Sanierungsbemühungen oftmals scheitern und zu einer endgültigen Existenzvernichtung führen, stellen Gondert und Büttner (2008, S. 1679) daher im Ergebnis fest, dass die Besteuerung dieses Gewinns eine Substanzbesteuerung bedeutet, „die mit dem Gebot einer Ertragsbesteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht in Einklang zu bringen ist“. Das verfassungsrechtliche Verbot einer Erdrosselungssteuer ist damit berührt.

Eine Besteuerung des verbleibenden Sanierungsgewinns könnte aufgrund fehlender Liquidität demnach erdrosselnde Wirkung haben oder die Existenz des gerade sanierten Unternehmens ernstlich bedrohen, weshalb die Steuer im Einzelfall aus Billigkeitsgründen zu erlassen wäre (vgl. Schmittmann, 2017, persönliches Interview). Gleichwohl impliziert das Übermaßverbot eine Verhältnismäßigkeitsprüfung, die ein grobes Missverhältnis zwischen der Schwere des Eingriffs und der Wertigkeit des verfolgten Zwecks (Zweck-Mittel-Relation) unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls verlangt, sodass eine pauschale Steuerbefreiung nach Auffassung von Schmittmann (vgl. 2017, persönliches Interview) hier wohl zu weit greift. Aus ähnlichen Überlegungen könnte auch auf die Steuerstaatlichkeit abgestellt werden. Da der Staat selbst grundsätzlich nicht wirtschaftet und an den Erträgen der Wirtschaftsteilnehmer partizipiert, soll die Besteuerung die Steuerpflichtigen nicht zur Aufgabe ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zwingen. Nach Auffassung der Kommission stellen derartige Langzeitaspekte wie die Sicherstellung künftiger Steuereinnahmen jedoch keinen geeigneten Rechtfertigungsgrund dar (vgl. Beschluss der Kommission v. 16.10.2013, ABl. EU v. 14.06.2014, L 176/56, Rn. 133 ff.).

Zudem ist insgesamt eine dezidierte Auseinandersetzung mit steuerverfassungsrechtlichen Grundsätzen der Mitgliedstaaten in der Unionsrechtsprechung derzeit nicht ersichtlich (vgl.

Schmittmann, 2017, persönliches Interview). Zwar nennt die Kommission einige Beispiele, die als Grundlage für eine mögliche Rechtfertigung dienen können (vgl. EU-Kommission, Bekanntmachung v. 19.07.2016, ABl. EU 2016, C 262/31, Rn. 139). Gleichwohl wäre es wünschenswert, dass seitens der europäischen Gerichtsbarkeit eine Konkretisierung ihrer unbestimmten Anforderungen an *die Natur oder den allgemeinen Aufbau* bzw. die *Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems* erfolgt, da unklar ist, wie ein Mitgliedstaat den Anforderungen gerecht werden kann, wenn tragende steuersystematische und verfassungsrechtliche Grundsätze wie die oben angesprochenen diese gegebenenfalls nicht erfüllen.

Eine Rechtfertigung mittels anderer, außerfiskalischer Gründe wie z. B. die regionalwirtschaftliche Bedeutung eines Unternehmens, die Vermeidung städtebaulich unerwünschter Leerstände oder die Erhaltung von Arbeitsplätzen (vgl. FG Düsseldorf v. 28.07.2014, 25 K 6763/13, FR 2014, S. 942 ff.) kommt hingegen nicht in Betracht (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, DStR 2013, S. 1588 ff., Rn. 29). So sieht jedoch insbesondere der Große Senat des BFH die Begünstigung von Sanierungsgewinnen in sonstigen wirtschafts- bzw. arbeitsmarktpolitischen Aspekten oder der Lösung eines Zielkonflikts mit der Insolvenzordnung (vgl. so auch wieder BR-Drucks. 59/17 (B) v. 10.03.2017, S. 15; BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017, S. 31) begründet, was eine Rechtfertigung der Neuregelung vor der EU-Kommission erschwert (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 118, 134, 136, 138-140, 147).

Könnten beachtliche Rechtfertigungsgründe vorgetragen werden, müsste nach der Rechtsprechung des EuGH zudem die Kohärenz der Neuregelung in Bezug auf die Durchführung des Steuersystems sowie der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt sein (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]). Hier könnte angeführt werden, dass auch an anderer Stelle Scheingewinne einer Besteuerung unterliegen, so z. B. beim Erlass einer teilwertgeminderten Forderung (vgl. BFH v. 09.06.1997, GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307), sodass eine Freistellung von Sanierungsgewinnen zu keiner kohärenten Ausgestaltung des Steuersystems führen würde. Nach Auffassung von Kahlert (vgl. 2017, persönliches Interview) führt der gebotene Interessenausgleich zwischen Schuldner, Gläubiger und Fiskus jedoch zu einer besonderen Situation, die nicht mit dem oben angeführten Beispiel vergleichbar ist und eine ausnahmsweise Durchbrechung der kohärenten Ausgestaltung des Steuersystems rechtfertigt. In Bezug auf

die Verhältnismäßigkeit der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne kann zwar dahingehend argumentiert werden, dass der Schuldner vorhandene Verluste und Verlustvorträge „opfern“ (Seer, 2017, persönliches Interview) muss. Dennoch ist zu fragen, ob die Stundung bei grundsätzlicher Steuerpflicht kein milderes, gleich geeignetes Mittel darstellt. Diese würde im Falle einer erfolglosen Sanierung jedoch den Anteil des Fiskus zum Nachteil der anderen Gläubiger vergrößern und so von vornherein die Bereitschaft anderer Gläubiger, zum Zwecke der Sanierung eines Unternehmens auf ihre Forderungen zu verzichten, schmälern.

Im Ergebnis sprechen vor allem verfassungsrechtliche Erwägungen dafür, dass eine Steuerbefreiung von Sanierungserträgen gerechtfertigt werden kann, wenngleich die Europäischen Institutionen sehr hohe Anforderungen daran stellen. Vor diesem Hintergrund wären steuer-systematische Rechtfertigungsansätze in den Gesetzgebungsmaterialien, die auf eine positive Entscheidung der Kommission hinwirken könnten, hilfreich gewesen. Zudem liegen der Freistellung von Sanierungserträgen nach Ansicht des Großen Senats des BFH überwiegend außersteuerliche Gründe zugrunde, die einer positiven Entscheidung womöglich entgegenstehen.

7.5.4.3. Vereinbarkeit aufgrund Art. 107 Abs. 3c AEUV i. V. m. den Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten

Es ist demnach trotz der massiven Gegenargumente nicht auszuschließen, dass die Kommission die Regelung als nicht mit Art. 107 Abs. 1 AEUV vereinbar einstuft. Dennoch könnte sie mit dem Binnenmarkt vereinbar sein, wenn sie die Anforderungen an die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten (vgl. RuU-LL, ABl. EU v. 31.07.2014, C 249/1) erfüllt. Nach diesen Leitlinien befindet sich ein Unternehmen dann in Schwierigkeiten, wenn es ohne Eingreifen des Staates auf kurze oder mittlere Sicht so gut wie sicher zur Einstellung seiner Geschäftstätigkeiten gezwungen ist (vgl. RuU-LL, a. a. O., Rn. 20). Dies ist z. B. gegeben, wenn im Falle einer GmbH mehr als die Hälfte des gezeichneten Kapitals infolge aufgelaufener Verluste verloren gegangen ist oder wenn das Unternehmen Gegenstand eines Insolvenzverfahrens ist bzw. die Voraussetzungen zur Eröffnung desselben auf Antrag der Gläubiger erfüllt sind (vgl. RuU-LL, a. a. O., Rn. 20). Erforderlich ist jedoch, dass die Beihilfe ein Ziel von gemeinsamem Interesse ver-

folgt, wobei die Verhinderung eines Marktaustritts kein hinreichender Rechtfertigungsgrund ist (vgl. RuU-LL, a. a. O., Rn. 43). Vielmehr muss hierzu dargetan werden, dass damit soziale Härten vermieden werden oder Marktversagen behoben wird, wenn z. B. die Arbeitslosenquote dauerhaft über dem Unionsdurchschnitt liegt und sich die Schaffung von Arbeitsplätzen schwierig gestaltet oder ein Unternehmen eine systemtragende Rolle spielt, sodass ein Marktaustritt besonders schwerwiegend wäre (vgl. RuU-LL, a. a. O., Rn. 44). Dies erscheint vorliegend nicht einschlägig, da in der derzeitigen konjunkturellen Situation der Arbeitsmarkt den überwiegenden Teil der von einer Insolvenz betroffenen Personen schnell aufnehmen könnte. Zudem können Rettungsbeihilfen und vorübergehende Umstrukturierungsbeihilfen nur in der Form der Liquiditätsbeihilfe, d. h. als Darlehensbürgschaft oder Darlehen gegen Zahlung von Darlehenszinsen oder Garantieprämien gewährt werden. Umstrukturierungsbeihilfen können hingegen als Leistungen aus staatlichen Sozialversicherungssystemen, als Leistungen aus sogenannten flankierenden Sozialregelungen oder als Entlastung von arbeitsrechtlichen Verpflichtungen gewährt werden. Eine Beihilfe in Form einer Steuerbefreiung ist hier aber – zumal die Anwendung dieser Leitlinien auf die Gewährung von Beihilfen an einzelne Unternehmen beschränkt ist – nicht vorgesehen. Demnach scheidet auch eine Vereinbarkeit mit Art. 107 Abs. 3c AEUV aus.

7.6. Sanierungserlass und die fehlende Wirkung auf die Umsatzsteuer

Die Überschrift zum Sanierungserlass beginnt mit den Worten „Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen“ (Anhang I) und führt zu dem Schluss, dass eine Stundung bzw. ein Steuererlass der Umsatzsteuer aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht über den Sanierungserlass abgeleitet werden kann. In Rn. 3 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) wird zudem der Sanierungsgewinn als *Erhöhung des Betriebsvermögens* definiert, was begrifflich nicht auf eine Vorsteuerkorrektur übertragen werden kann, da diese nicht zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens führt. Der Sanierungserlass ergänzt zudem in Rn. 15 (vgl. Anhang I) die Anwendungsregelungen für die Gewerbesteuer. Hinweise auf die Umsatzsteuer fehlen vollständig.

7.6.1. Auswertung der Rechtsprechung

Der Erlass der durch den Forderungsverzicht entstandenen Vorsteuerrückzahlungsverpflichtung umfasst als Tatbestandsmerkmale gemäß § 227 AO, dass ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. des § 37 Abs. 1 AO vorliegt und zudem die Einziehung im zu entscheidenden Einzelfall unbillig wäre. Im Fall einer Vorsteuerkorrektur gemäß § 17 UStG handelt es sich um einen Rückforderungsanspruch der Finanzverwaltung, der über die Norm des § 227 AO grundsätzlich als Erlassgegenstand gedeckt ist (vgl. von Groll, 2011, § 227 AO, Rn. 200).

Sowohl die Rechtsprechung als auch die Verwaltung sehen zunächst in einer Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 2 UStG allein keine Unbilligkeit. Im Urteil vom 15.09.1983 lehnte der BFH (vgl. V R 125/78, BStBl. II 1984, S. 71 ff.) einen Erlass eines Rückforderungsanspruchs aus sachlichen Billigkeitsgründen mit der Begründung ab, dass in diesen Fällen keine sachliche oder auch persönliche Unbilligkeit vorliegen könne, da die Korrektur über § 17 UStG systemimmanent und die aus der gesetzlichen Konstruktion gewährte Vorsteuergeltendmachung nach dem Sollprinzip aus nicht bezahlten Verbindlichkeiten ebenfalls Teil des Umsatzsteuersystems sei.

Kaiser (2016) weist im persönlichen Interview zudem darauf hin, dass es nicht Aufgabe des § 227 AO sein kann, unliebsame Rechtsanwendungsergebnisse zu korrigieren, so etwa „die in den Spezialgesetzen für bestimmte Fälle vorgesehene automatische Änderung der Bemessungsgrundlage für den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, so z. B. in § 17 UStG“, und verweist auf das bereits zitierte Urteil des BFH (vgl. 15.09.1983, V R 125/78, a. a. O.).

Das BFH-Urteil vom 15.09.1983 (vgl. V R 125/78, a. a. O.) wurde über ein BMF-Schreiben aus dem Jahr 1985 nur auf diesen entschiedenen Einzelfall begrenzt, als dass ein Erlass aus wirtschaftlichen (persönlichen) Billigkeitsgründen im Einzelfall durchaus in Betracht kommen könne (vgl. BMF v. 21.11.1985, IV A 7-S 0457-22/85, BStBl. I 1986, S. 390). Eine mögliche Verknüpfung zu Sanierungsfällen im Sinne des Sanierungserlasses führen die persönlichen Interviewpartner bzw. die Rechtsprechung nicht an. Zudem gab es in dem zu entscheidenden Fall aus dem Jahr 1975 weder die heute aufgehobene Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a. F., die erst im Jahr 1976 eingeführt wurde und die bis zum 31.12.1997 für Sanierungsfälle

bestanden hatte, noch den im Jahr 2003 eingeführten Sanierungserlass der Finanzverwaltung.

7.6.2. Auswertung der Literatur

In der umfassenden Kommentierung zum aufgehobenen § 3 Nr. 66 EStG a. F. spricht Kanzler (1995, § 3 Nr. 66 EStG, Rn. 31) den Erlass der Umsatzsteuer, die im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen ausgelöst wurde, nur in einem allgemeinen Hinweis an: Die Umsatzsteuer soll – neben der Steuerbefreiung für die Ertragsteuern gemäß § 3 Nr. 66 EStG a. F. – „Gegenstand von Erlassverhandlungen mit der Finanzverwaltung sein“. Daraus kann abgeleitet werden, dass Kanzler (vgl. 1995, a. a. O.) eine gleichlautende Begründung für die Ertragsteuern sowie die Umsatzsteuer empfiehlt und diese dann an den Tatbestandsmerkmalen der Sanierung auszurichten sei. Weitere Begründungen liefert Kanzler (vgl. 1995, a. a. O.) selbst nicht.

In einem im Jahr 1994 erschienenen Artikel zu Billigkeitsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer erläutert Ohlf (vgl. S. 264 ff.), unter welchen Bedingungen der BFH eine sachliche Unbilligkeit als gegeben ansieht. Auf den in diesem Artikel angesprochenen Sanierungsfall der Vorsteuerkorrektur wegen Forderungsverzicht geht Ohlf (vgl. 1994, a. a. O.) nicht ein. Ohlf (vgl. 1994, a. a. O.) diskutiert Einzelfälle, wie beispielsweise zu verfahren ist, wenn der Unternehmer den Verlust der Originalrechnung beklagen muss und aus dieser Rechnung den Vorsteuerabzug erhalten möchte. Insoweit hilft die ältere Literatur, die vor dem Sanierungserlass ergangen ist, für diese Untersuchung nicht weiter.

Die Dissertation von Kirschner aus 2010 (vgl. S. 37 ff., 70 f., 158 f.) stellt zwar den Anwendungsbereich des Sanierungserlasses im Allgemeinen dar und beschreibt darüber hinaus Sanierungsmaßnahmen, insbesondere den Darlehensverzicht der Gesellschafter. Auf mögliche Folgen für die Umsatzsteuer bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wird nicht eingegangen. Eilers und Bühring beschreiben ebenfalls in ihrem im Jahr 2012 erschienenen Buch *Sanierungssteuerrecht* (vgl. S. 16 ff., 67 ff.) den Sanierungserlass im Allgemeinen sowie den Forderungsverzicht durch Banken und den Verzicht Dritter gegen Besserschlein. Zu den umsatzsteuerlichen Folgen nehmen die beiden Autoren nicht Stellung.

Die Kommentare zur Abgabenordnung gehen in allgemeiner Form auf den Forderungsverzicht und dessen Folgen für die Umsatzsteuer i. S. von § 17 UStG ein. Von Groll (vgl. 2011, § 227 AO, Rn. 160, 162) begründet die restriktive Nutzung des § 227 AO damit, dass ein unliebsames Rechtsanwendungsergebnis, nämlich die automatische Änderung der Bemessungsgrundlage für den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, nicht als Begründung für einen Erlassantrag herangezogen werden kann. Darüber hinaus führt von Groll (vgl. 2011, § 227, Rn. 250 f., 259) aus, dass sich die Begründung der sachlichen Unbilligkeit, die sich systematisch nach den Anlässen für die Verletzung der Einzelfallgerechtigkeit orientieren sollte, nicht aus der Überschneidung von Besteuerungstatbeständen resultierenden Doppelbelastungen herleiten lasse. Nach seiner Meinung ist es durchaus möglich, dass der Erlass einer Steuer (Anmerkung des Verfassers: im Falle des Forderungsverzichts gemäß Sanierungserlass die Ertragsteuer) bei einer anderen Steuer zur Erhöhung (Anmerkung des Verfassers: Rückzahlung Vorsteuer) führt. Gleichlautend äußert sich auch Loose (vgl. 2015, § 227, Rn. 36) zum Erlass von Vorsteuerrückzahlungsverpflichtungen.

7.6.3. Berichtigungsvorschriften im Europarecht

Das System der Berichtigungsvorschriften im Europarecht ist geregelt in den Art. 90 und Art. 184 ff. MwStSystRL. Demnach ist im Fall der Uneinbringlichkeit des Entgelts die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend zu vermindern. Die Mitgliedstaaten können von diesem Recht Gebrauch machen, müssen es aber nicht. Der Wortlaut des Art. 90 MwStSystRL ist insoweit flexibler als § 17 UStG und könnte dergestalt dahingehend ausgelegt werden, dass in besonderen Fällen wie dem Sanierungsfall von einer Berichtigung abzusehen ist. Dem steht allerdings der Wortlaut des Art. 184 MwStSystRL entgegen, der besagt, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger als derjenige war, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war. Die Vorschrift wird durch positive Beispiele in Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL ergänzt. Anders als in § 17 UStG enthält allerdings Abs. 2 wiederum eine nicht abschließende Aufzählung von Sachverhalten, bei denen von der Berichtigung abgesehen werden kann. Insbesondere hervorzuheben sind hier die Fälle, in denen der Steuerpflichtige unverschuldet nicht leisten und infolgedessen die Verbindlichkeit bzw. die Forderung des Gläubigers nicht bedienen kann (z. B. durch Zerstörung, Verlust oder Diebstahl). Von dieser Regelung erfasst werden somit Steuerpflichtige, die grundsätzlich unver-

schuldet den Tatbestand einer umsatzsteuerlichen Korrekturvorschrift erfüllt haben. Auch die Sanierung ist nicht in jedem Fall mit einem Verschulden gleichzusetzen, infolgedessen diese Fälle grundsätzlich die Ausnahmeregelung in Anspruch nehmen könnten.

Ein Vergleich mit den entsprechenden Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zeigt, dass eine Vorsteuerkorrektur nicht unbedingt zwingend für jeden Fall vorgesehen ist. Nur eine extensive Auslegung vor dem Hintergrund des Europarechts könnte dem umsatzsteuerlichen Sanierungsfall möglicherweise weiterhelfen.

7.6.4. Handlungsempfehlungen zur Vermeidung der Vorsteuerkorrektur

Die Ausführungen zur Rechtsprechung und Literatur legen den Schluss nahe, dass das zu sanierende Unternehmen gegenüber den beteiligten Gläubigern keine klare Aussage darüber treffen kann, ob neben der möglichen Steuerfreiheit auf den Sanierungsgewinn (gemäß Sanierungserlass) auch ein Erlass der Vorsteuerrückzahlungsverpflichtung möglich ist. Da im Rahmen eines Sanierungskonzepts gemäß IDW S 6 die getroffenen Maßnahmen in eine integrierte Sanierungsplanung überführt werden müssen, können in diesem Fall die Wirkungen auf die Finanz- und Liquiditätslage im Zeitpunkt der Erlassverträge nicht abschließend vorhergesagt werden, sodass auch der Sanierungserfolg nicht quantifizierbar ist.

Falls die Sanierungsmaßnahmen die Behandlung der Umsatzsteuerkorrekturen vernachlässigen, führt dies final zu Rückzahlungsverpflichtungen gegenüber der Finanzbehörde. Hier stellt sich die Frage, wie in diesen Fällen eine steuerrechtlich sichere Lösung herbeigeführt werden kann.

Eine theoretische Möglichkeit bietet sich durch Abtretung des Umsatzsteuererstattungsanspruchs vom Gläubiger an den Schuldner gemäß § 46 AO. Insofern würde der Gläubiger (also der Lieferant) den seitens des Finanzamts gewonnenen Betrag aus der Umsatzsteuerminde- rung dem zu sanierenden Unternehmen zur Verfügung stellen (vgl. Schmidt et. al., 2017, persönliches Interview). Dies kann per Überweisung oder in Form einer Abtretungserklärung erfolgen. Dieser Sanierungszuschuss führt beim zu sanierenden Unternehmen zunächst zu einem steuerpflichtigen Gewinn. Um den Erfordernissen des Sanierungserlasses Genüge zu tun, müsste es sich zunächst um ein frisch gewährtes Darlehen handeln, auf das im An-

schluss verzichtet wird; für den gewährten Zuschuss müsste dann ein Antrag gemäß Sanierungserlass gestellt werden (vgl. Hornig, 2016, persönliches Interview). Ob der Gläubiger nach dem Verlust seiner Nettoforderung auch noch die Umsatzsteuer dem Schuldner bzw. in letzter Konsequenz dem Finanzamt gewähren will, hängt vom jeweiligen Einzelfall ab.

George et. al. (vgl. 2016) vertreten in den persönlichen Interviews die Handlungsempfehlung, dass im Rahmen eines außergerichtlichen Forderungsverzichts in Bezug auf die umsatzsteuerlichen Folgen im ersten Schritt eine Schuldumschaffung (Novation) erforderlich ist, diese also dem Forderungsverzicht (oder auch dem Debt-Equity-Swap) vorzuschalten ist. Bei der Schuldumschaffung (Novation) werden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in ein Darlehen umgewandelt. Als Folge tritt die Darlehensforderung an die Stelle der bisherigen Forderung aus Lieferungen und Leistungen. Hierdurch erlischt die ursprüngliche Forderung, da die Forderung aus Lieferungen und Leistungen über die Gewährung bzw. Auszahlung des Darlehens beglichen wird. Umsatzsteuerlich bedeutet die Novation, dass die Forderung aus Lieferungen und Leistungen im Zeitpunkt der Novation vereinnahmt ist; eine Entgeltsberichtigung nach § 17 UStG entfällt damit.

Die Novation stellt nach Ansicht von George et. al. (vgl. 2016, persönliches Interview) ein probates Mittel zur Lösung der Rückzahlungsverpflichtung der im Vorfeld vereinnahmten Vorsteuern dar. Die Schuldumschaffung führt zu einer Ablösung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in ein Lieferantendarlehen. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen werden über das neu gewährte Darlehen bezahlt; aus Sicht der Umsatzsteuer wäre der Fall nunmehr gelöst. Die weiteren Schritte im Sanierungsprozess könnten unabhängig von der Umsatzsteuerproblematik beschritten werden.

Die Praxiserfahrung des Autors als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) belegt, dass es nicht unüblich ist, dass sich Lieferanten an den Sanierungsgesprächen beteiligen und in einem ersten Schritt die dargestellte Schuldumschaffung realisieren und nachfolgend das Darlehen mit einer Stundungsvereinbarung (Rangrücktritt) versehen. Ziel des Rangrücktritts ist die Nichtpassivierung der Darlehensverbindlichkeit im Überschuldungsstatus gemäß § 19 InsO. Sollte sich während der Verhandlungen herausstellen, dass ein Rangrücktritt nicht ausreichend ist und damit ein Forderungsver-

zicht der Lieferanten unabdingbar wird, so kann dies bis zum Ende der Laufzeit des Darlehens jederzeit erklärt werden.

Als Rangrücktritt bezeichnet man eine Vereinbarung zwischen einem Gläubiger und einem Schuldner, nach der ein Gläubiger mit dem Anspruch auf Erfüllung seiner Forderung hinter den Ansprüchen Dritter zurücksteht. Einer – aufgrund des am 01.11.2008 in Kraft getretenen Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (vgl. BGBl. I 2008, S. 2026 ff.) – zwischenzeitlichen Verunsicherung bezüglich der zivilrechtlichen Bewertung des Rangrücktritts, seiner Rechtsfolgen und der Voraussetzungen für eine die Überschuldung einer Gesellschaft vermeidende Qualifizierung des Rangrücktritts begegnete der BGH mit seinem Urteil vom 05.03.2015 (vgl. IX ZR 133/14, DStR 2015, S. 767 ff.) in aller Deutlichkeit. Die Entscheidung des BGH war ebenso wie die Entscheidung des BFH vom 15.04.2015 (vgl. I R 44/14, DStR 2015, S. 1551 ff.) zur Frage der steuerrechtlichen Behandlung eines solchen Rangrücktritts bereits mehrfach Gegenstand kommentierender Literaturbeiträge, die sich allerdings vorrangig mit den Folgefragen der Bilanzierung der vom Rangrücktritt umfassten Forderungen beschäftigten (vgl. z. B. Hölzle und Kahlert, 2017, persönliches Interview). An dieser Stelle soll nun ergänzend die umsatzsteuerrechtliche Wechselwirkung eines Rangrücktritts erörtert werden.

Gläubiger und Schuldner können Inhalt und Reichweite eines Rangrücktritts frei vereinbaren. Insbesondere können sie Forderungen jeder Art zum Gegenstand des Rangrücktritts machen. Um den Rangrücktritt von anderen Rechtsinstrumenten abgrenzen zu können, sollten der Gläubiger und der Schuldner anlässlich der Vereinbarung des Rangrücktritts freilich hinreichend deutlich zum Ausdruck bringen, dass sie den Forderungsbestand unberührt lassen wollen (Abgrenzung zum Forderungsverzicht mit Besserungsabrede) und der Gläubiger lediglich bis zum Eintritt der jeweiligen Bedingung auf die Einforderung seiner Forderung verzichtet (pactum de non petendo). Der Rangrücktritt greift dann – interessenkonform – ausschließlich in die Erfüllungsabreden der Parteien bezüglich der vom Rangrücktritt erfassten Forderungen dahingehend ein, dass der Gläubiger deren Erfüllung für die vereinbarte Dauer nicht mehr fordern kann. Der Rangrücktritt führt somit zugleich auch zum Aussetzen der Fälligkeit der Forderung (vgl. BGH v. 09.10.2012, II ZR 298/11, DStR 2012, S. 2608), sodass diese für eben jene Dauer auch in der – zur Prüfung der Zahlungsfähigkeit des Schuldners relevanten – Liquiditätsbilanz des Schuldners keine Berücksichtigung mehr findet. Spiegel-

bildlich gibt der Rangrücktritt dem Schuldner ein Leistungsverweigerungsrecht an die Hand; erfüllt er die Forderung dennoch, geschieht dies daher ohne Rechtsgrund, sodass die Erfüllung im späteren Insolvenzfall nach § 134 Abs. 1 InsO angefochten werden könnte (vgl. BGH v. 05.03.2015, IX ZR 133/14, a. a. O.).

Soll der Rangrücktritt die Insolvenzantragspflicht des Schuldners abwenden (sogenannter qualifizierter Rangrücktritt), so hat die Vereinbarung freilich weiteren Inhaltsvorgaben zur Rangtiefe und Dauer des Rangrücktritts zu genügen. Bezüglich der Rangtiefe erforderlich, aber auch ausreichend, ist ein Rücktritt in den Rang nach den in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO genannten Forderungen; die Erklärung kann – im Hinblick auf §§ 19 Abs. 2 S. 2, 39 Abs. 2 InsO – darauf beschränkt werden, dass der Gläubiger hinter die Forderungen aus § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO zurücktritt, ohne dass darüber hinaus noch eine Gleichstellung mit den Einlagerückgewähransprüchen verlautbart werden muss. Bezüglich der Dauer des Rangrücktritts ist zu vereinbaren, dass dieser sowohl den Zeitraum vor wie auch nach der Eröffnung eines etwaigen Insolvenzverfahrens erfasst (vgl. BGH v. 05.03.2015, IX ZR 133/14, a. a. O.).

Während der einfache, die Insolvenzantragspflicht des Schuldners nicht abwendende Rangrücktritt nicht mehr zum Ausdruck bringt als die rechtsgeschäftliche Vereinbarung eines Einforderungsverzichts (*pactum de non petendo*), stellt der qualifizierte, die Insolvenzantragspflicht des Schuldners abwendende Rangrücktritt einen verfügenden Schuldänderungsvertrag dar. Denn anders als der einfache Rangrücktritt verändert der qualifizierte Rangrücktritt nicht nur das Anspruchsgefüge mit der Folge, dass die Forderung erst nach Erfüllung anderer Forderungen oder einem sonst genannten Besserungsfall zu bedienen ist (bedingter Einforderungsverzicht), sondern führt dazu, dass die Forderung im Verhältnis zu allen übrigen Gläubigern des Schuldners bis zur Abwendung der Insolvenzreife haftendes Kapital darstellt (vgl. BGH v. 05.03.2015, IX ZR 133/14, a. a. O.).

Vereinbart der Gläubiger mit dem Schuldner einen einfachen oder gar einen qualifizierten Rangrücktritt in Bezug auf eine Entgeltforderung, der eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb zugrunde lag, so muss sich der Schuldner darüber im Klaren sein, dass dies der Finanzverwaltung möglicherweise eine Gelegenheit dafür bietet, die umsatzsteuerrechtlich bedeutsame Uneinbringlichkeit der vom Rangrücktritt erfassten Forderungen zu thematisieren. Um was geht es dabei?

Wird das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich, so hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 1 S. 1 UStG). Die Berichtigung ist in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Forderung uneinbringlich wird; einer berichtigten Rechnung bedarf es insoweit nicht (vgl. BFH v. 28.05.2009, V R 2/08, BStBl. II 2009, S. 870). Entsprechend kann und wird das zuständige Finanzamt vom Schuldner des Entgelts die Rückzahlung der von diesem bereits in Anspruch genommenen Vorsteuer fordern.

Uneinbringlich i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG ist eine Forderung nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht schon dann, wenn der Leistungsempfänger und Schuldner des Entgelts die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst dann, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Forderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die Forderung verjährt ist (vgl. Straub, 2009, S. 1303) oder wenn und soweit der Leistungsempfänger das Bestehen der Forderung ganz oder teilweise substantiiert bestreitet und damit erklärt, dass er das geschuldete Entgelt (ganz oder teilweise) nicht bezahlen werde (vgl. BFH v. 08.03.2012, V R 49/10, DB 2012, S. 1903).

Aus dem rechtlichen Umstand, dass § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG seinem Wortlaut nach davon ausgeht, dass trotz (früherer) Uneinbringlichkeit später noch Zahlungen auf die jeweilige Forderung geleistet werden können, ist zu folgern, dass eine Vorsteuerkorrektur nicht nur dann vorgenommen werden soll, wenn eine Erfüllung der Forderung unter gar keinen Umständen mehr in Betracht kommt, sondern bereits dann, wenn die Forderung für eine geraume Zeit nicht durchsetzbar ist. Uneinbringlich ist eine Forderung daher nach Ansicht der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung auch in der Zeit, für die der Gläubiger dem Schuldner gegenüber auf die Einforderung des Entgelts verzichtet hat (vgl. BFH 10.03.1983, V B 46/80, BStBl. II 1983, S. 389). Es genügt also für die Annahme der Uneinbringlichkeit des Entgelts i. S. des § 17 UStG bereits, dass die Parteien nicht mehr als einen klassischen Einforderungsverzicht (*pactum de non petendo*) vereinbart haben, der aber – wie gezeigt – stets auch Gegenstand eines Rangrücktritts ist. Einwenden kann der Schuldner allenfalls, dass trotz des Rangrücktritts das Zahlungsziel um nicht mehr als sechs Monate überschritten

wird, sodass es an der von der Rechtsprechung geforderten *geraumen Zeit* der fehlenden Durchsetzbarkeit der Forderung fehlt. Schon vor dem Hintergrund des Zinslaufs der Umsatzsteuer (§ 233a AO) ist freilich bei Rangrücktritten zu erwarten, dass die Finanzverwaltung einer solchen Einwendung nur dann folgen wird, wenn der Schuldner seine grundsätzliche Leistungsfähigkeit im Vereinbarungszeitpunkt hinreichend belegen kann oder nachweist, dass die fragliche Forderung tatsächlich innerhalb des Zeitfensters von sechs Monaten getilgt worden ist.

Die Vorsteuerkorrektur des § 17 UStG lässt sich nach derzeit wohl herrschender Ansicht in der Rechtsprechung und der Literatur auch nicht dadurch umgehen, dass die fragliche Entgeltforderung vor dem Rangrücktritt bzw. Forderungsverzicht i. S. der Novation in ein Darlehen umgewandelt wird. Dabei soll es auch unbeachtlich sein, ob und in welchem Umfang einer solchen Umwandlung zivilrechtlich Tilgungswirkung zukommt (vgl. FG Köln v. 14.11.2013, 15 K 2659/10. Online: <http://www.iww.de/quellenmaterial/id/105423> [abgefragt am 14.10.2016]). Denn die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei das tatsächlich für die jeweilige Lieferung bzw. sonstige Leistung durch den Leistungsempfänger aufgewendete Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Nur insoweit, als der Leistungsempfänger tatsächlich Entgelt aufgewendet habe, sei er auch zum Vorsteuerabzug berechtigt; anderenfalls sei der Vorsteuerabzug zu korrigieren. Nach ausdrücklicher Auffassung des FG Köln (vgl. 14.11.2013, 15 K 2659/10, a. a. O.) sei es daher umsatzsteuerlich letztlich irrelevant, wenn die Parteien die Rechtsnatur der Entgeltforderung verändern; maßgeblich sei vielmehr allein, was der Leistungsempfänger tatsächlich aufgewendet habe. Daher erzwingt ein nachträglicher Verzicht auf die umgewandelte (Darlehens-)Forderung die Korrektur des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG selbst dann, wenn die Parteien anlässlich der Umwandlung ausdrücklich vereinbart haben, dass die Umwandlung „an Erfüllung statt“ (FG Köln v. 14.11.2013, 15 K 2659/10, a. a. O.) erfolgt.

Der BFH (vgl. 13.01.2005, V R 21/04, BFH/NV 2005, S. 928) hat es jedoch in einem obiter dictum ausdrücklich offengelassen, ob einer Schuldumschaffung nicht ausnahmsweise doch Tilgungswirkung i. S. des § 10 Abs. 1 S. 2 UStG zukommen kann. Dies soll nach Ansicht des BFH dann in Betracht kommen, wenn sich die Schuldumschaffung als abgekürzter Zahlungsweg darstellt, weil der Leistungsempfänger tatsächlich auch in der Lage gewesen wäre, das geschuldete Entgelt zu erbringen.

Zudem hatte der BFH bereits in einer Entscheidung zu § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. 20.05.2010, V R 5/09, DStRE 2011, S. 758) entschieden, dass selbst ein vereinnahmtes Entgelt nachträglich noch uneinbringlich werden kann. Letzteres soll dann der Fall sein, wenn der Gläubiger für ein Darlehen des Leistungsempfängers (Schuldners) einem Dritten haftet, das dem Leistungsempfänger (auch) zum Zwecke der Entgeltzahlung an den Gläubiger gewährt wird; wird der Gläubiger dieserhalb von dem Dritten in Anspruch genommen, ist das vom Leistungsempfänger ursprünglich geschuldete Entgelt als uneinbringlich i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG anzusehen. Dieser Gedanke lässt sich auf eine potenzielle Insolvenzanfechtung möglicherweise übertragen.

Im Ergebnis bleibt festzustellen, dass sich Rangrücktritte bzw. Forderungsverzichte nicht selten auch auf Forderungen beziehen, die aus einem umsatzsteuerrelevanten Leistungsverhältnis resultieren. Wird aufgrund eines Rangrücktritts die Erfüllung einer Forderung zurückgestellt, für die der Schuldner bereits Vorsteuer geltend gemacht hat, so wird der Schuldner diese Vorsteuer aufgrund des § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 1 UStG in aller Regel dem zuständigen Finanzamt zu erstatten haben. Fraglich ist, ob der Schuldner diesem Anspruch dadurch entgehen kann, dass er die Forderung in ein Darlehen wandelt. Eine solche Ausweichgestaltung kommt nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung allenfalls dann in Betracht, wenn der Schuldner das geschuldete Entgelt tatsächlich leisten könnte. Die Vorsteuerkorrektur des § 17 UStG ist bei einer Sanierungsplanung entsprechend zu berücksichtigen.

7.7. Schenkungsteuerliche Behandlung von zu Sanierungszwecken vorgenommenen Forderungsverzichten

Nach dem Wortlaut des zum 01.01.2012 durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.11.2011 (vgl. BGBl. I 2011, S. 2592 ff.) in Kraft getretenen § 7 Abs. 8 ErbStG könnte ein Forderungsverzicht, der zum Zwecke der Sanierung einer Kapitalgesellschaft vereinbart wird, Schenkungsteuer auslösen. In diesem Fall wäre die in der Praxis bedeutsame Sanierungsmaßnahme Forderungsverzicht und damit die Sanierung von Kapitalgesellschaften in Gefahr.

Leistet ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine disquotale Einlage und erhöht sich dadurch der Wert der Anteile der anderen Gesellschafter, so liegt nach der bisherigen ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. 09.12.2009, II R 28/08, BStBl. II 2010, S. 566 ff.) weder eine freigebige Zuwendung i. S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an die Kapitalgesellschaft, noch an die anderen Gesellschafter vor. Der BFH begründet dies im Kern mit der Maßgeblichkeit der Zivilrechtslage. Zivilrechtlich handelt es sich bei einem Forderungsverzicht um einen Erlassvertrag gemäß § 397 BGB, da das Bürgerliche Gesetzbuch einen einseitigen Verzicht auf schuldrechtliche Forderungen nicht vorsieht. Bei der Kapitalgesellschaft hat die Einlage auf Grundlage des Gesellschaftsverhältnisses Vorrang und die Bereicherung der Mitgesellschafter ist ein unbeachtlicher Reflex dieses gesellschaftsrechtlichen Vorgangs. Die Finanzverwaltung hatte sich mit Erlass vom 14.03.2012 dieser Ansicht angeschlossen (vgl. Anhang III). Auf diese Weise war es in der Praxis jedoch möglich, Vermögen schenkungsteuerfrei auf die nächste Generation zu übertragen. Der Gesetzgeber hat diese Praxis in der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 8 ErbStG (vgl. Stellungnahme des Bundesrats v. 06.05.2011, BR-Drucks. 253/11 (B), S. 34) als missbräuchlich beurteilt und eine Besteuerungslücke ausgemacht. Mit § 7 Abs. 8 ErbStG, der erstmalig auf Erwerbe Anwendung findet, für die die Steuer nach dem 31.12.2011 entsteht (§ 37 Abs. 7 ErbStG), soll diese Besteuerungslücke zur Missbrauchsvermeidung geschlossen werden.

Im Wege einer Fiktion regelt § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG, dass die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (oder Stiftung) durch die Leistung einer andern natürlichen Person an die Gesellschaft erlangt, als Schenkung gilt. § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG definiert als freigebig auch Zuwendungen zwischen Kapitalgesellschaften, an denen nicht unmittelbar oder mittelbar dieselben Gesellschafter zu gleichen Anteilen beteiligt sind, soweit sie in der Absicht getätigt werden, Gesellschafter zu bereichern.

Der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 8 ErbStG reicht jedoch nach seinem Wortlaut weit über die vom Gesetzgeber bezweckte Missbrauchsbekämpfung bei disquotalen Einlagen hinaus. Denn nach dem Wortlaut (*durch die Leistung einer anderen Person*) kommt es weder darauf an, ob ein Gesellschafter eine Leistung an die Kapitalgesellschaft ausführt, noch muss es sich hierbei um eine Einlage handeln. Deshalb könnte § 7 Abs. 8 ErbStG auch Sanierungsfälle erfassen, insbesondere auch Forderungsverzichte – sei es durch Gesellschafter oder durch

Dritte – zu Sanierungszwecken. Obwohl in den Beratungen des Finanzausschusses die Gefahr der Erfassung von Sanierungsfällen erkannt wurde, erfolgte keine Anpassung des Wortlauts. In der Begründung des Finanzausschusses heißt es lediglich, dass diese Gefahr „beobachtet werden“ (BT-Drucks. 17/7524, S. 6) solle. Mit diesem Beobachtungsmodus ist der Sanierungspraxis nicht geholfen. Die persönlichen interviewten Insolvenzverwalter (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview) vertreten einhellig die Meinung, dass die Gesetzesbegründung nicht dem Zweck des § 7 Abs. 8 ErbStG entspricht und dementsprechend eine teleologische Reduktion zu erfolgen hat.

Hat eine steuerliche Vorschrift den Zweck, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, so ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. 13.03.2012, I B 111/11, DStR 2012, S. 955 f.) bei einem überschießenden Wortlaut Wirksamkeitsvoraussetzung, dass ausgehend vom Gesetzeszweck eine sachliche Rechtfertigung besteht. Prüfungsmaßstab ist der allgemeine Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die Vorschrift muss zur Verhinderung der missbräuchlichen Gestaltung erforderlich sein. Hierbei ist nach dem BFH (vgl. 13.03.2012, I B 111/11, a. a. O.) insbesondere auch zu berücksichtigen, ob die Vorschrift in Krisensituationen eine unverhältnismäßige Belastungswirkung entfaltet. Auf dieser Grundlage wäre § 7 Abs. 8 ErbStG auf Forderungsverzichte zu Sanierungszwecken nicht anwendbar. Der Erlass vom 14.03.2012 zu Schenkungen unter Beteiligungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (vgl. Anhang III) regelt das nicht in dieser Deutlichkeit.

7.7.1. Begriff der *Leistung* i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG

Aus § 7 Abs. 8 ErbStG ergibt sich nicht, was unter einer *Leistung* zu verstehen ist. Ein Rückgriff auf den zivilrechtlichen Leistungsbegriff (§ 812 BGB), der zweckgerichteten Mehrung fremden Vermögens, dürfte aufgrund der in § 7 Abs. 8 ErbStG eingeführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht ohne Weiteres möglich sein (vgl. Loose, 2016, persönliches Interview). So sieht auch der Erlass vom 14.03.2012 unter Rn. 3.3.3. (vgl. Anhang III) vor, dass anhand einer Gesamtbetrachtung der im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang von den anderen Gesellschaftern erbrachten Leistungen an die Gesellschaft und untereinander zu ermitteln ist, ob eine Leistung i. S. des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG vorliegt. Rn. 3.3.1. (vgl. Anhang III) nennt beispielhaft Sacheinlagen und Nutzungseinlagen. Aus Rn. 3.3.6. und 3.3.7. (vgl. Anhang III) ergibt sich, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich auch ein

Forderungsverzicht – auch gegen Besserungsschein – als eine mögliche steuerbare Leistung angesehen wird. Die Vereinbarung eines Forderungsverzichts hat auf Ebene der Kapitalgesellschaft das Erlöschen der Verbindlichkeit zur Folge. Deshalb dürfte in einem Forderungsverzicht die Leistung einer anderen Person – des verzichtenden Gläubigers – i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG zu erblicken sein.

7.7.2. Vermögensverschiebung – Vermögensumschichtungen

In der Gesetzesbegründung findet sich im Zusammenhang mit Ausführungen zur Leistung einer überproportionalen Einlage der Hinweis, dass solche Einlagen unter fremden Dritten allenfalls mit gesellschaftsvertraglichen Zusatzabreden vorgenommen würden, durch die gewährleistet sei, dass es nicht zu einer „endgültigen Vermögensverschiebung zugunsten der Mitgesellschafter“ (Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7524, S. 21) komme. Als Beispiel werden allgemeine Sanierungsfälle genannt, ohne dass auf einzelne Sanierungsmaßnahmen Bezug genommen wird (vgl. Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, a. a. O.). Insbesondere hat die Gesetzesbegründung als Sanierungsmaßnahme nicht den Forderungsverzicht vor Augen, sondern allein die disquotale Einlage.

Daraus, dass auf eine endgültige Vermögensverschiebung abgestellt wird, lässt sich ableiten, dass nach dem Willen des Gesetzgebers eine Steuerpflicht nach § 7 Abs. 8 ErbStG ebenso wie bei § 7 Abs. 1 ErbStG nur dann ausgelöst werden soll, wenn eine objektive Zuwendung an einen Gesellschafter vorliegt, es also beim Zuwendenden zu einem Vermögensabfluss (Entreicherung) und beim bedachten Gesellschafter zu einer Vermögensmehrung (Bereicherung) kommt.

Die Finanzverwaltung hat sich im Erlass vom 14.03.2012 (vgl. Anhang III) dieser Gesetzesbegründung angeschlossen. Im Zusammenhang mit den Ausführungen zum Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt wird zwar zunächst eine zumindest vorübergehende Werterhöhung der Anteile durch einen solchen Forderungsverzicht bejaht. Im Anschluss heißt es jedoch weiter, dass es grundsätzlich an einem steuerbaren Vorgang fehle, weil lediglich eine Vermögensumschichtung auf Ebene des verzichtenden Gläubigers und keine Vermögensverschiebung von ihm an die Mitgesellschafter vorliege (vgl. Anhang III, Rn. 3.3.7., S. 2 und 3).

Ein Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt löst deshalb nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 8 ErbStG aus.

Die Finanzverwaltung kommt allerdings nur im Zusammenhang mit der Vereinbarung eines Forderungsverzichts unter Besserungsvorbehalt zu diesem Ergebnis und erweitert es nicht ausdrücklich auf unbedingte Forderungsverzichte zu Sanierungszwecken. Dies geschieht möglicherweise, weil sich die Vermögensumschichtung bei einem Forderungsverzicht unter Besserungsvorbehalt in einen vertraglichen Besserungsanspruch manifestiert und somit unmittelbar greifbar erscheint. So finden sich in Rn. 3.3.6. des Erlasses (vgl. Anhang III) zu einem unbedingten Forderungsverzicht lediglich Ausführungen zur Zulässigkeit eines vor den Forderungsverzicht geschalteten Forderungsverkaufs. Damit soll sich offenbar eine durch den Verzicht ausgelöste endgültige Vermögensverschiebung dadurch vermeiden lassen, dass alle Gesellschafter die Möglichkeit eines gleichmäßigen Forderungsverzichts haben (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview).

Erfolgt der Forderungsverzicht in unbedingter Weise zu Sanierungszwecken – diesen Fall regelt der Erlass nicht ausdrücklich –, so ist ebenfalls von einer unbeachtlichen Vermögensumschichtung und nicht von einer endgültigen Vermögensverschiebung auszugehen. Bereits der RFH (vgl. 26.02.1942, III e 15/41, RStBl. S. 803 ff.) hat entschieden, dass ein Gläubiger, der einem notleidenden Unternehmen eine Schuld erlässt, um das Unternehmen wieder lebensfähig zu machen, im Ergebnis kein Vermögensopfer tätigt, da seine Forderung in aller Regel nichts mehr wert ist (vgl. auch BFH v. 09.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, S. 996; v. 22.10.2009, V R 14/08, BStBl. II 2011, S. 988). Wirtschaftlich betrachtet bedeutet der Verzicht nach Ansicht des RFH (vgl. 26.02.1942, III e 15/41, RStBl. S. 803 ff.) für den Gläubiger keine Vermögensaufgabe, sondern nur eine Umschichtung in seinem Vermögen. An die Stelle einer wirtschaftlich wertlosen Forderung trete die Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen Erwerbs durch eine fortbestehende Geschäftsbeziehung oder die Erwartung einer Wiederherstellung der Werthaltigkeit des Unternehmens und damit der Beteiligung. Diese Erwerbsaussichten, auch wenn sie anders als im Fall des Forderungsverzichts unter Besserungsvorbehalt nicht vertraglich festgehalten sind, rechtfertigen nach Meinung der interviewten Insolvenzverwalter (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview) im Falle eines unbedingten Forderungsverzichts zu Sanierungszwecken die Annahme einer unbeachtlichen Vermögensumschichtung.

7.7.3. Bereicherungsabsicht

Gegen die Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG in Sanierungsfällen spricht weiter, dass der Forderungsverzicht gerade und ausschließlich mit Blick auf den Erhalt der Kapitalgesellschaft und nicht ihrer Gesellschafter ausgesprochen wird. Eine Bereicherungsabsicht des Verzichtenden hinsichtlich der Gesellschafter liegt bei Forderungsverzichten zu Sanierungszwecken nicht vor. Während sich das Erfordernis einer Bereicherungsabsicht in den Fällen des § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG ohne Weiteres aus dem Wortlaut ergibt, ist die Annahme einer Schenkung nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG auf den ersten Blick scheinbar unabhängig vom Vorliegen einer Bereicherungsabsicht (vgl. Drüen, 2016, persönliches Interview). Aus der Gesetzesbegründung (vgl. Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7524, S. 21), der Systematik sowie dem Wortlaut der Norm lässt sich jedoch entnehmen, dass auch § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG einen subjektiven Tatbestand hat.

So heißt es in der Gesetzesbegründung im Zusammenhang mit Zuwendungen von Nicht-Gesellschaftern, dass § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG Fälle erfasst, in denen der Dritte mit seiner Zuwendung nicht auf eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern auf eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter abzielt. Es liege dann eine Zuwendung an die Gesellschafter vor (vgl. Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, a. a. O.). Nach der Vorstellung des Gesetzgebers ist also jedenfalls in Fällen, in denen Dritte der Gesellschaft etwas zuwenden, maßgeblich, welche Zielrichtung mit der Zuwendung verfolgt wird. Nur wenn mittelbar die Gesellschafter bereichert werden sollen, liege auch eine Zuwendung an die Gesellschafter i. S. des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG vor. Dafür, dass diese subjektive Voraussetzung auch in Fällen der Zuwendung durch Gesellschafter gilt, spricht die weitere Passage der Gesetzesbegründung, wonach erforderlich ist, dass die Einlage zu einer endgültigen Vermögensverschiebung „zugunsten der Mitgesellschafter führt“ (Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, a. a. O.). Ausgehend vom Gedanken der Missbrauchsbekämpfung wollte der Gesetzgeber offenbar nur dann eine Schenkungsteuerpflicht nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG auslösen, wenn auch nach der subjektiven Vorstellung des Zuwendenden eine Bereicherung der Gesellschafter bezweckt wird.

§ 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG knüpft durch die Verwendung der Worte *Bedachte* und *Zuwendender* in Klammerzusätzen an die Terminologie des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an. Durch diese Anknüpfung wird deutlich, dass auch § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG nur solche Konstellationen erfassen soll, die mit einer freigebigen Zuwendung vergleichbar sind. Im Rahmen des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ist anerkannt, dass sich aus dem Merkmal der Freigebigkeit ein subjektiver Tatbestand ergibt. Bereits der RFH (vgl. 29.10.1937, III e 37/37, RStBl 1937, S. 1303) hat entschieden, dass die Person des Bedachten nach dem Willen des Leistenden bestimmt wird. Weiter geht § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG. Danach ist ausdrücklich eine Bereicherungsabsicht für die Annahme einer freigebigen Zuwendung erforderlich. Schließlich spricht die Formulierung in § 7 Abs. 8 S. 2 ErbStG *„freigebig sind auch“* dafür, dass eine Bereicherungsabsicht nicht nur in den Fällen des Satzes 2, sondern auch in den Fällen des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG Voraussetzung für die Annahme einer Schenkung an die Gesellschafter ist.

Danach ist für die Annahme einer Schenkung nach § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG eine Bereicherungsabsicht in dem Sinne erforderlich, dass der Zuwendende mit seiner Leistung eine (mittelbare) Bereicherung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft bezwecken will. Jedenfalls für den Fall von Leistungen gesellschaftsfremder Dritte an eine Kapitalgesellschaft geht auch die Finanzverwaltung vom Erfordernis einer solchen auf die Bereicherung der Gesellschafter gerichteten Absicht aus. In Anlehnung an den Wortlaut der Gesetzesbegründung stellt Rn. 3.2. des Erlasses vom 14.03.2012 (Anhang III) klar, dass kein Fall des § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG, sondern des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt, „sofern die Leistung auf eine unmittelbare Bereicherung der Kapitalgesellschaft abzielt“.

Bei einem Forderungsverzicht zum Zwecke der Sanierung einer Kapitalgesellschaft fehlt ein solcher auf die mittelbare Bereicherung der Gesellschafter gerichteter Wille des Verzichtenden. In Fällen, in denen der Sanierungserlass (vgl. Anhang I) Anwendung findet, manifestiert sich diese allein auf eine Begünstigung der Kapitalgesellschaft gerichtete Zielrichtung auch steuerlich. Der Verzichtende nimmt eine etwaige Werterhöhung der Anteile der Gesellschafter somit allenfalls reflexartig hin. Die Schenkungsteuerpflicht eines Forderungsverzichts zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG kommt somit auch mangels Vorliegen des subjektiven Tatbestands der Norm nicht in Betracht.

7.7.4. Widersprüchlichkeit

Die vorstehenden Überlegungen werden dadurch gestützt, dass in den Fällen einer unternehmensbezogenen Sanierung eine Anwendung des § 7 Abs. 8 ErbStG den gesetzgeberischen Wertungen widersprechen würde. Es wäre unstimmig, die Sanierung auf der einen Seite durch die Billigkeitsmaßnahmen der Steuerstundung und des Steuererlasses zu fördern und auf der anderen Seite durch eine Steuerbelastung mit Schenkungsteuer nach § 7 Abs. 8 ErbStG zu vereiteln oder jedenfalls zu gefährden. Dies gilt auch deshalb, weil nach § 20 Abs. 1 S. 1 ErbStG nicht nur die Gesellschafter als Steuerschuldner gelten, sondern gesamtschuldnerisch auch der verzichtende Gläubiger (vgl. in diesem Sinne auch RFH v. 26.02.1942, III e 15/41, RStBl. I, S. 803 ff.), der sich bei einer drohenden Steuerpflicht möglicherweise nicht zu einem Verzicht bereiterklären könnte.

7.7.5. Insolvenzplan

Ist ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken in einem Insolvenzplan vorgesehen, spricht weiter gegen die Annahme einer Schenkung nach § 7 Abs. 8 ErbStG, dass die materiellen Wirkungen eines im gestaltenden Teil eines Insolvenzplans (§ 221 InsO) festgelegten Forderungsverzichts gemäß § 254 Abs. 1 S. 1 InsO erst mit der formellen Rechtskraft der Bestätigung des Insolvenzplans durch das Insolvenzgericht eintreten (vgl. BGH v. 19.05.2011, IX ZR 222/08, NJW 2011, S. 1142). Der Forderungsverzicht und dessen Wirkung werden in diesem Fall nicht durch eine eigene Handlung des Verzichtenden ausgelöst, sondern treten kraft Gesetzes ein. Neben den vorgenannten Gründen spricht auch dieser Umstand dagegen, eine Leistung des Verzichtenden i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG im Falle eines Insolvenzplans anzunehmen.

8. Diskussion und Interpretation der Ergebnisse

8.1. Zielkonflikt zwischen Insolvenz- und Steuerrecht als Hemmnis einer erfolgreichen Sanierung von Unternehmen

Der Gesetzgeber zeigt Reformbestrebungen im Insolvenzrecht und suggeriert damit, dass eines seiner Kernanliegen die Erleichterung von Unternehmenssanierungen sei (vgl. BT-Drucks. 13/7480 v. 22.04.1997, S. 192). Gleichzeitig mangelt es jedoch an insolvenzrechtlichen Bestrebungen und steuerlichen Notwendigkeiten, was vor allem bei den sogenannten Sanierungsgewinnen deutlich wird. Bei der Entschuldung von Unternehmen entstehen Sanierungsgewinne. Sie sind die Folge von Maßnahmen, die regelmäßig immanent wichtig sind, damit ein Unternehmen erfolgreich saniert werden kann. Die steuerliche Begünstigung dieser Maßnahme, also eine entsprechende Förderung, kann jedoch nicht sichergestellt werden.

Laut der Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. waren Sanierungsgewinne bis zum 31.12.1997 steuerfrei. In der zum 01.01.1999 in Kraft getretenen Insolvenzordnung wurde mit Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. jedoch ein Zielkonflikt deutlich. Die Insolvenzordnung strebt insbesondere die Sanierung von Unternehmen an. Aufgrund der Aufhebung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen wird diese jedoch erheblich erschwert. Hier sah sich das BMF schließlich im Jahr 2003 dazu angehalten, Sanierungsgewinne durch einen Erlass erneut steuerlich zu privilegieren. Grundlage bildet der sogenannte Sanierungserlass (vgl. Anhang I), der im Grunde große Teile der alten Rechtslage wiederherstellte (vgl. Andres et. al., 2016, persönliches Interview). Grund dafür war, neben der Förderung von Sanierungen, den gleichmäßigen Steuervollzug sicherzustellen (vgl. Debus et. al., 2016, persönliches Interview). Ohne eine Vorschrift des BMF bestand die Gefahr eines unterschiedlichen Ermessensspielraums der einzelnen Finanzämter in Bezug auf das Stundungs- und Erlassverfahren. Die Folge wäre ein ungleichmäßiger Steuervollzug, was Art. 3 Abs. 1 GG bzw. dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung widersprechen würde (Art. 20 Abs. 3 GG). Schlussendlich hat jedoch der Gesetzgeber für eine entsprechende Regelung zu sorgen. Darüber sind sich die Interviewpartner einig (vgl. Anders et. al., 2016, persönliches Interview). Durch den bestehenden Sanierungserlass hat der Gesetzgeber jedoch die Notwendigkeit verkannt, eine eigenständige gesetzliche Regelung zu den Sanierungsgewinnen zu erlassen.

Die Frage, ob der Sanierungserlass rechtmäßig sei (vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, S. 240 ff.) wurde kontrovers diskutiert. Insbesondere in der Finanzgerichtsbarkeit fanden sich verschiedene Urteile (vgl. z. B. FG München v. 12.12.2007, 1 K 4487/06, EFG 2008, S. 615 ff.; Sächsisches FG v. 14.03.2013, 5 K 1113/12, DStR 2014, S. 190 ff.; 24.04.2013, 1 K 759/12, NZI 2014, S. 47 ff.). Am Ende herrschte auch bei den einzelnen Senaten des BFH in dieser Frage Uneinigkeit (vgl. BFH v. 14.07.2010, X R 34/08, BStBl. II 2010, S. 916 ff.; BFH v. 28.02.2012, VIII R 2/08, BFH/NV 2012, S. 1135 ff.). Der X. Senat des BFH legte im Jahr 2015 diese Frage dem Großen Senat vor (vgl. BFH v. 25.03.2015, X R 23/13, a. a. O.). Der Große Senat des BFH erkannte mit seiner Entscheidung vom 28.11.2016, dass der Sanierungserlass BMF ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sei. Damit sei dieser rechtswidrig (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.).

Ein Unternehmen kann nur dann erfolgversprechend saniert werden, wenn eine zumindest teilweise Befreiung von seiner Schuldenlast erfolgt. Der Schuldenerlass durch Gläubiger ist ein probates Hilfsmittel der Unternehmenssanierung (vgl. Beck et. al., 2016, persönliches Interview). Oftmals, aber nicht notwendigerweise (vgl. Schmittmann et. al., 2016, persönliches Interview) wird der Schuldenerlass mit einem Insolvenzplanverfahren vorgenommen (vgl. Krumm, 2016, persönliches Interview). Gläubiger handeln hierbei selten aus altruistischen Motiven, sondern hoffen, sich einen Kunden oder Kooperationspartner durch eine erfolgreiche Sanierung erhalten zu können (vgl. Janssen, 2003, S. 1055).

Der Schuldenerlass hat bilanztechnische Folgen. Die bis dato bilanzierten Verbindlichkeiten müssen gewinnwirksam ausgebucht werden, womit aufseiten des zu sanierenden Unternehmens ein steuerpflichtiger Gewinn im Jahr des Forderungsverzichts entsteht. Demnach fallen Steuern an, wenn es bei den Gläubigern zu einem Verzicht kommt. Diese kommen zu den vielzähligen Schulden des Unternehmens hinzu. Auf diese Weise wird die Situation des in die Krise geratenen Unternehmens verschärft (vgl. Doll, 2016, persönliches Interview).

Mit dem Sanierungserlass sollen solche auf einen Schuldenerlass eines Gläubiger beruhenden Betriebsvermögensmehrungen aus Billigkeitsgründen nach den §§ 163, 222, 227 AO nicht der Besteuerung unterliegen, damit sich ein Unternehmen sanieren kann. Der Schuldenerlass führt lediglich zu Buchgewinnen, dem Unternehmen wird keine Liquidität zugeführt. Somit

stellt sich die Frage, welche Mittel für die entstandenen Steuern überhaupt herangezogen werden können (vgl. Seer et. al., 2016, persönliches Interview). Mithilfe des Sanierungserlasses könne auch der Fiskus an der Sanierung beteiligt werden (vgl. Seer et. al., 2016, persönliches Interview).

Durch den Sanierungserlass erfolgt eine Einschränkung des in den §§ 163, 222, 227 AO vorgesehenen Ermessens der Finanzbehörden (vgl. Zechmeister, 2016, persönliches Interview). Es ist aufseiten der Finanzverwaltung generell eine sachliche Unbilligkeit i. S. der §§ 163, 227 AO zu unterstellen, wenn die Voraussetzungen des Sanierungserlasses vorliegen.

Die jüngsten Entscheidungen des Großen Senats des BFH würden laut Untersuchung die Sanierung von Unternehmen gefährden. Dieser vertritt die Auffassung, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Das Gericht gibt eine sehr umfangreiche und in sich schlüssige Begründung hierfür (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.).

Das Gericht nennt dabei eine Kernproblematik. Das BMF könne mit dem Sanierungserlass nicht den Rechtsbegriff der sachlichen Unbilligkeit definieren und festlegen. In den §§ 163, 227 AO findet sich der Begriff der sachlichen Unbilligkeit als Tatbestandsmerkmal wieder. Nur der Gesetzgeber darf diesen Rechtsbegriff inhaltlich konkretisieren und festlegen. Im Fall des Vorliegens einer sachlichen Unbilligkeit hat die Finanzverwaltung einen Ermessensspielraum. Sie kann Steuern abweichend festsetzen oder erlassen, jedoch keine bindenden Regelungen bei einer sachlichen Unbilligkeit, wenn sie diese annimmt, schaffen (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O.).

Gesetzlich geregelte Steueransprüche unterliegen rechtlichen Vorschriften und müssen nach deren Entstehung i. S. des § 38 AO erhoben werden. Nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung darf die Finanzverwaltung nicht auf die Erhebung einer Steuer verzichten. Dies regelt Art. 20 Abs. 3 GG, der sich auch in § 85 S. 1 AO (Legalitätsprinzip) niederschlägt. Nur der Gesetzgeber besitzt eine Dispositionsbefugnis. Die Regelungen der §§ 163, 227 AO erlauben ihm, im Einzelfall und wenn eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit vorliegt die abweichende Erhebung oder Festsetzung einer Steuer (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O.). Die Finanzverwaltung muss sich an diese gesetzgeberische Entscheidung

halten und kann nur ihren eigenen gestalterischen Spielraum nutzen und in dessen Ermessen handeln.

Ohne eine rechtssichere Regelung zur Besteuerung des Sanierungsgewinns droht der Stillstand der Sanierungspraxis und damit der Bundesrepublik Deutschland volkswirtschaftlicher Schaden. Insbesondere Insolvenzpläne sind betroffen, weil nach § 231 Abs. 1 Nr. 3 InsO das Amtsgericht den Insolvenzplan von Amts wegen zurückzuweisen hat, wenn die Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht geklärt ist. Das steht im Gegensatz zur Intention des Gesetzgebers, mit dem ESUG die Sanierung von Unternehmen im Insolvenzverfahren zu fördern.

Die Untersuchung hat jedoch auch aufgezeigt, dass trotz der Entscheidung des Großen Senats des BFH ein Anspruch auf Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns aus Gründen persönlicher oder sachlicher Unbilligkeit außerhalb des Sanierungserlasses unmittelbar aus §§ 163, 227 AO besteht, wenn zu den im BMF-Schreiben bereits genannten Voraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger), die selbstständig zu begründen sind und nicht durch das Vorliegen eines Sanierungsplans vermutet werden können, weitere Kriterien hinzutreten, die eine besondere Härte im jeweiligen Einzelfall zum Ausdruck bringen.

Bei der persönlichen Unbilligkeit verlangt eine Erlassbedürftigkeit daher gerade eine Ursächlichkeit der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns für den Sanierungserfolg. Gleichwohl bleibt die wertungsbedingte Offenheit des Erfordernisses einer Erlasswürdigkeit die Achillesferse des Anspruchs, auch wenn an diese keine überzogenen Anforderungen gestellt werden dürfen.

Für eine sachliche Unbilligkeit, die einen Wertungswiderspruch zum gesetzgeberischen Fiskalzweck voraussetzt, müssen kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein: (1) Nach den Umständen des Einzelfalls darf es ohne eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns schon nicht zu einem Forderungsverzicht bzw. Schuldnerlass der Gläubiger kommen, der überhaupt erst einen Sanierungsgewinn auslösen würde. (2) Das Finanzamt selbst müsste als einer der Gläubiger ohne Forderungsverzicht schlechter dastehen als bei Erhalt der Quote oder bei übrigen Sanierungsalternativen.

In der nachfolgenden Diskussion soll daher die Alternative der Ausgliederung durch Insolvenzplan erörtert werden. Damit wird an Hölzle, der am 22.02.2017 im Rahmen des persönlichen Interviews auf die Vorteile der Ausgliederung im Insolvenzplanverfahren hingewiesen und diese als Alternative für den Sanierungserlass ins Spiel gebracht hat, angeknüpft.

Auch nach Fortfall des Sanierungserlasses kann ein Forderungsverzicht und damit die Entstehung eines steuerschädlichen Sanierungsgewinns möglicherweise dadurch vermieden werden, dass der Erhalt des Unternehmens im Rahmen des Insolvenzverfahrens durch übertragende Sanierung gewährleistet wird. Der sogenannte Asset Deal stellt aber in der Regel keine Alternative in Fällen dar, in denen Vertragsbeziehungen, Konzessionen, Lizenzen, Patente etc. nur mit Wirkung des Vertragspartners übertragbar sind. Dieses Blockadepotenzial der Vertragspartner kann regelmäßig nur durch die Sanierung des Rechtsträgers selbst im Insolvenzplanverfahren überwunden werden. Denn wegen der Sanierung unter Fortsetzung und Erhalt des Rechtsträgers ist die Übertragung von sogenannten rechtsträgergebundenen Assets nicht erforderlich und deshalb von der Zustimmung der Vertragspartner unabhängig.

Im Rahmen einer solchen Sanierung werden die im gestaltenden Teil des Insolvenzplans vorgesehenen Forderungsverzichte der Gläubiger im eröffneten Insolvenzverfahren wirksam (§ 254 Abs. 1 InsO). Da spätestens seit dem Urteil des BFH vom 16.05.2013 (vgl. BFH v. 16.05.2013, IV R 23/11, ZIP 2013, S. 1481 ff.) als geklärt gilt, dass es für die Qualifizierung einer Ertragsteuerforderung als Insolvenzforderung im Rang des § 38 InsO allein auf den Zeitpunkt der vollständigen Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes ankommt, bekleiden aus einem Sanierungsgewinn resultierende Steuerforderungen eines im Insolvenzplan – wie regelmäßig – vorgesehenen Forderungsverzichts den Rang einer Masseverbindlichkeit.

Die entstehenden Masseverbindlichkeiten sind in der Vergleichsberechnung des Insolvenzplans, soll dieser die gerichtliche Vorprüfung nach § 231 Abs. 1 Nr. 1 InsO bestehen, zwingend auszuweisen, da auch die in § 231 Abs. 1 Nr. 1 InsO zwar nicht ausdrücklich genannte, aber nach der Generalklausel des § 220 Abs. 2 InsO zu den Pflichtangaben des darstellenden Teils gehörende Vergleichsrechnung zu den zu prüfenden Vorschriften über den Inhalt des Plans gehört und im Rahmen der gerichtlichen Vorprüfung einer Plausibilitätskontrolle zu unterziehen ist (vgl. AG Hamburg v. 20.05.2014, 67c IN 232/13, ZIP 2014, S. 161 ff.; BGH v. 07.05.2015, IX ZB 75/14, ZIP 2015, S. 1346 ff.). Plausibel ist die Vergleichsberechnung in-

des nur, wenn sie alle Vermögensgegenstände und sämtliche entstehenden Massekosten und Masseverbindlichkeiten einbezieht (vgl. AG Hamburg v. 20.05.2014, 67c IN 232/13, a. a. O.). Da aber im Rahmen des der Vergleichsberechnung zugrunde zu legenden Regelliquidationsszenarios die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Range einer Masseverbindlichkeit nicht stattfindet, dürfte die Vergleichsberechnung, ist sie im Sinne der Vorprüfung vollständig und plausibel, regelmäßig zu einem ungünstigeren Befriedigungsergebnis für die Gläubiger bei Vollzug des Insolvenzplans führen.

Das hindert dann zwar bei ausreichend freier Masse, um die Steuerlasten bei Fälligkeit auch bedienen zu können, nicht die Zulassung eines (Verwalter-)Plans durch das Gericht (vgl. BGH v. 07.05.2015, IX ZB 75/14, a. a. O.), wohl aber wegen § 245 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Anwendung des Obstruktionsverbots, weshalb nur die Versagung der Zustimmung durch eine Gläubigergruppe das Scheitern des Plans bedeutet. Reicht die freie Masse voraussichtlich nicht aus, um die Steuerlasten zu erfüllen, wäre dem Plan, ebenso wie bei fehlender Berücksichtigung im Rahmen der Vergleichsberechnung, schon in der gerichtlichen Vorprüfung die Zulassung zu versagen, da das Insolvenzverfahren gemäß § 258 Abs. 2 InsO erst nach Berichtigung oder Sicherstellung der Masseverbindlichkeiten aufgehoben werden darf und auch offenkundige Aufhebungshindernisse bereits in der Vorprüfung zu berücksichtigen sind.

Nach dem Gesagten kommen herkömmliche Planungsgestaltungen, in denen die Steuer auf den Sanierungsgewinn durch die Anwendung des Sanierungserlasses vermieden wurde, als Sanierungsinstrument nicht mehr in Betracht. Denn zulassungsfähige Pläne dürften, wirtschaftlich betrachtet, nicht mehr zu einer angemessenen Gläubigerbefriedigung gelangen können.

Mit dem Ausgliederungsmodell wird der steuerliche Vorteil einer übertragenden Sanierung, nämlich die Nichtauslösung eines Sanierungsgewinns, mit den Vorteilen der im Rahmen von Insolvenzplänen möglichen Gesamtrechtsnachfolge kombiniert mit der Folge, dass kein Sanierungsgewinn anfällt.

Grundidee des Ausgliederungsmodells ist es, den fortführungsfähigen Teil des Unternehmens auf Grundlage eines verfahrensleitenden Insolvenzplans, der nur die Verfahrensabwicklung und nicht die Verfahrensbedingungen regelt (vgl. BT-Drucks v. 26.10.2011,

17/7511, S. 35), im Wege einer Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG aus der Insolvenzmasse herauszulösen.

Ein verfahrensleitender Insolvenzplan kann jede Regelung enthalten, die auch in einem verfahrensbeendenden Plan zulässig ist; dies schließt seit Inkrafttreten des ESUG über § 217 S. 2, § 225a Abs. 3 InsO auch die Ausgliederung ein (vgl. Hölzle, 2017, persönliches Interview). Insbesondere stellen die Überschuldung der übertragenden Gesellschaft und die Tatsache, dass nach Vollzug der Ausgliederung die Mindestkapitalanforderungen nicht mehr gedeckt sind, kein Ausgliederungshindernis nach § 140 UmwG dar, da es sich ohnehin nur um eine Erklärungspflicht und kein Durchführungshindernis handelt, die Anwendbarkeit der Vorschrift auf Ausgliederungen bereits fraglich ist, jedenfalls aber die Erklärung bei bereits bestehender Unterbilanz des übertragenden Rechtsträgers dergestalt abgewandelt werden kann, dass die bestehende Unterbilanz durch die Ausgliederung nicht vertieft wird.

Im Rahmen der Ausgliederung wird der fortführungsfähige Betrieb oder Betriebsteil bzw. werden die zur Fortführung erforderlichen Vermögensgegenstände und Vertragsbeziehungen (vgl. BGH v. 08.10.2003, XII ZR 50/02, ZIP 2003, S. 2155) im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen. Da auch die Verbindlichkeiten des übertragenden Rechtsträgers grundsätzlich frei zugeordnet und vor allem auch ohne Zustimmung des Gläubigers geteilt, also auch nur anteilig auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen werden können, kann letzterer neben dem Vermögen quotaal auch die zur Insolvenztabelle festzustellenden Insolvenzforderungen übernehmen, nämlich jeweils in Höhe des Anteils der Hauptforderung, wie er der Quotenerwartung des Gläubigers nach den Festsetzungen der Vergleichsberechnung des Insolvenzplans entspricht. Die Verbindlichkeiten werden daher in Höhe der nach dem Plan ausgelobten Insolvenzquote zur Befriedigung auf einen Dritten übertragen, der die Zahlungspflichten unter Befreiung der Insolvenzmasse übernimmt.

Da für die Bestimmung der übergehenden Verbindlichkeiten bzw. des quotalen Anteils hieran die Bestimmbarkeit nach dem sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genügt, die insbesondere durch Bezugnahme auf Urkunden hergestellt werden kann, kann insoweit für die Festlegung der Quote des Forderungsübergangs auf die Insolvenztabelle im Zeitpunkt ihrer Festschreibung nach Ablauf der Verjährung des § 259b InsO und einen bereitgestellten

absoluten Auszahlungsbetrag Bezug genommen werden. Einen über diese Quotentilgung hinausgehenden Investitionsbetrag zahlt der Investor als Kaufpreis für den Geschäftsanteil in die Insolvenzmasse. Dort findet über das Restvermögen die insolvenzrechtliche Regelabwicklung – gegebenenfalls mit der Folge späterer Masseunzulänglichkeit – statt (vgl. BT-Drucks v. 26.10.2011, 17/7511, S. 48).

Da im Rahmen der Ausgliederung weder auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers, noch auf Ebene des übernehmenden Rechtsträgers ein Forderungsverzicht vereinbart wird, kommt es nicht zur Entstehung und damit nicht zur (Masse-)Besteuerung von Sanierungsgewinnen. In der Ausgliederung kann kein Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO mit der Folge eines fiktiven Forderungsverzichts erblickt werden, da für die Wahl der Gestaltung außersteuerliche Gründe (vgl. BFH v. 09.10.2013, IX R 2/13, FR 2014, S. 901) maßgeblich sind. Diese liegen in der Sanierung des Unternehmens mittels Gesamtrechtsnachfolge durch Ausgliederung, um das Blockadepotenzial von Vertragspartnern auszuschließen. Wird der übertragende Rechtsträger nach Ausgliederung und Aufhebung des Insolvenzverfahrens im Handelsregister gemäß § 394 FamFG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht, so kommt es nicht zur Auflösung der verbliebenen Verbindlichkeiten (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview).

Nicht vermeiden lässt sich die ertragswirksame Aufdeckung stiller Reserven auf Ebene des Insolvenzschuldners, soweit die Einbringung des Unternehmens oder die nachfolgende Veräußerung des als Gegenleistung erworbenen Geschäftsanteils an der übernehmenden Gesellschaft oberhalb der Buchwerte erfolgt (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Allerdings verbleibt ein Verlust oder Verlustvortrag bei dem Insolvenzschuldner und geht nicht auf die übernehmende Gesellschaft über, sodass ein Gewinn aus der ertragswirksamen Auflösung von stillen Reserven in den Grenzen der Mindestbesteuerung (§ 10d EStG) mit Verlusten und Verlustvorträgen verrechnet werden kann (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview). Ist von der Ausgliederung ein Grundstück betroffen, so wird Grunderwerbsteuer ausgelöst. Zu beachten ist auch, ob die Ausgliederung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bewirkt. Sollten durch die Ausgliederung ausgelöste Steuern die Leistungsfähigkeit des Insolvenzschuldners übersteigen, so tritt gegebenenfalls Masseunzulänglichkeit (§ 208 InsO) ein. Diese hat indes auf die Quotenzahlung, nämlich die Befriedigung der von dem übernehmenden Rechtsträger übernommenen Verbindlichkeiten keine Auswirkung.

Wegen des Entstehens nicht erfüllbarer Steuerforderungen im Range einer Masseverbindlichkeit droht keine persönliche Haftung des Insolvenzverwalters gemäß §§ 60, 61 InsO, weil Steuerforderungen nach der Rechtsprechung des BGH nicht vom Schutzzweck dieser Vorschriften erfasst sind (vgl. BGH v. 14.10.2010, IX ZB 224/08, ZIP 2010, S. 2252 ff.). Der BGH steht zwar auf dem Standpunkt, dass auch eine Steuerhaftung nach § 69 AO ausscheidet, weil diese Vorschrift nicht die Begründung von Steuerverbindlichkeiten sanktioniere (vgl. BGH v. 14.10.2010, IX ZB 224/08, a. a. O., Rn. 14). Allerdings sind für die Steuerhaftung nach § 69 AO die Finanzgerichte zuständig und nach der Rechtsprechung des BFH hat der Vertreter die Mittel bereits vor Fälligkeit so zu verwalten, dass er zur pünktlichen Zahlung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist. Weitergehend ist das FG Münster sogar der Ansicht, den Geschäftsführer treffe bereits vor Insolvenzantragstellung die Pflicht, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Steuern zum späteren Fälligkeitstermin entrichtet werden (vgl. FG Münster v. 16.12.2003, 1 K 2243/12 L. Online: [https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2016/1 K 2243 12 L Urteil 20160303.html](https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2016/1_K_2243_12_L_Urteil_20160303.html) [abgefragt am 06.10.2017]). Diese Rechtsprechung hat sich aber, soweit ersichtlich, bisher noch nicht mit der vom vorzitierten BGH-Urteil verneinten Frage beschäftigt, ob eine (Sanierungs-)Maßnahme deshalb zu unterlassen ist, weil sie nicht erfüllbare Steuern auslöst, die auf einem Verwertungsrecht in der Insolvenz beruhen und nach den Regelungen der Insolvenzordnung wegen Masseunzulänglichkeit nachrangig zu befriedigen sind. Vielmehr ist der BFH grundsätzlich der Ansicht, dass sich steuerliche Pflichten vor der Fälligkeit der Steuer nur auf die zukünftige Erfüllung der Ansprüche des Fiskus, nicht auf die Begründung solcher Ansprüche beziehen können (vgl. BFH v. 16.12.2003, VII R 77/00, BStBl. II 2005, S. 249 ff.). Die Haftung nach § 69 AO für Steuern, die durch Verwertungsmaßnahmen ausgelöst werden, jedoch nicht erfüllt werden können, muss aber aus systematischen Gründen ausgeschlossen bleiben, da die Haftungsandrohung andernfalls mit der Verwertungspflicht des Insolvenzverwalters kollidieren würde, was mit dem Vorrang der Verwertungs- und Befriedigungsordnung des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht (§ 251 Abs. 2 AO) nicht zu vereinbaren wäre (vgl. Hölzle, 2017, persönliches Interview). Im Einzelfall ist aber dennoch zu erwägen, zuvor vorsorglich eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO einzuholen.

Es bleibt festzustellen, dass der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, a. a. O.) für ein Erdbeben in der Restrukturierungslandschaft gesorgt hat. Mit einem – allerdings ausführlich begründeten – Federstrich wurde der Sanierungserlass, bislang

der Rettungsanker in vielen gerichtlichen und außergerichtlichen Sanierungen, beseitigt. Für laufende, aber auch für bereits abgeschlossene Sanierungen ist hierdurch eine große Rechtsunsicherheit entstanden. Dem dringenden Ruf aus der Sanierungspraxis nach einer zügigen Beseitigung dieses Schwebezustands sind die Verwaltung und der Gesetzgeber quasi zeitlich in lobenswertem Rekordtempo gefolgt. Im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung hat sich das BMF mit Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) zur weiteren Anwendung des bisherigen Sanierungserlasses geäußert. Am selben Tag hat der Bundestag in 2./3. Lesung die Einführung einer gesetzlichen Regelung (§ 3a EStG-E, § 7b GewStG-E) beschlossen, die noch der Zustimmung der EU-Kommission bedarf (vgl. Art. 3 RÜbStG).

Das BMF hat mit Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) zur Anwendung der Grundsätze des vorgenannten BFH-Beschlusses aus Gründen des Vertrauensschutzes Stellung genommen. Das Schreiben differenziert zunächst danach, ob der Schuldertilgungsplan bis einschließlich 08.02.2017 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Beschlusses) oder erst danach vollzogen worden ist. Im ersten Fall ist der Sanierungserlass weiterhin uneingeschränkt anwendbar. Im zweiten Fall (d. h. kein Vollzug des Schuldertilgungsplans bis einschließlich 08.02.2017) ist weiter danach zu differenzieren, ob und bis wann das zu sanierende Unternehmen vom Finanzamt eine verbindliche Auskunft oder Zusage über die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns erhalten hat oder nicht. Wurde eine verbindliche Auskunft/Zusage bis zum 08.02.2017 erteilt, gilt diese entsprechend § 2 Abs. 3 StAuskV fort, sofern der Schuldertilgungsplan im Wesentlichen vollzogen worden ist oder anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen. Ist die verbindliche Auskunft/Zusage nach dem 08.02.2017 ergangen, ist sie grundsätzlich zurückzunehmen, es sei denn, der Schuldertilgungsplan ist zwischenzeitlich vollzogen worden. Wurde eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nach dem 08.02.2017 erteilt, ist diese nur dann nicht zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde. Als vollzogen gilt der Schuldertilgungsplan insbesondere dann, wenn er Teil eines Insolvenzplans ist.

Wurde keine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage erteilt und ist der Schuldertilgungsplan aller an der Sanierung beteiligten Gläubiger nicht bis zum 08.02.2017 vollzogen worden, sind Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO und Stundungen gemäß § 222 AO unter dem Widerrufsvorbehalt vorzunehmen; insofern können auch verbindliche Auskünfte weiter erteilt werden. Erlassentscheide nach § 227 AO werden jedoch bis auf Weiteres zurückgestellt.

Ebenfalls am 27.04.2017 hat der Bundestag eine gesetzliche Neuregelung zur Steuerbefreiung von Sanierungserträgen, die nach dem 08.02.2017 entstehen, beschlossen. Das Inkrafttreten dieser Neuregelung steht allerdings noch unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung durch die EU-Kommission.

Durch die Neuregelung wird der Sanierungsertrag steuerfrei gestellt; dies gilt für die Körperschaftsteuer wie auch gleichermaßen für die Gewerbesteuer. Der Sanierungsertrag ist der Ertrag eines Unternehmens, der aus einem Schuldverlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung resultiert.

Die Sanierung muss unternehmensbezogen sein. Sie bedarf also einer betrieblichen, nicht aber einer privaten oder gesellschaftsrechtlichen Veranlassung und muss das Ziel der Sanierung (nicht Zerschlagung) des Unternehmens verfolgen. Bei der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine unternehmensbezogene Sanierung vorliegt, lehnt sich der Gesetzgeber sehr eng an den Sanierungserlass sowie die hierzu ergangene BFH-Rechtsprechung an. Es bedarf weiterhin der Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit sowie Sanierungsabsicht der Gläubiger im Zeitpunkt des Schuldverlasses. Diese Kriterien hat der Steuerpflichtige nachzuweisen.

Entgegen ersten Ankündigungen wird die Steuerfreiheit nicht durch den Wegfall sämtlicher Verlustvorträge bedingt. Vielmehr sieht die Regelung vor, dass Verlustverrechnungspotenziale (laufende Verluste, Verlustvorträge, § 15a EStG-Verluste, Zinsvorträge, EBITDA-Vorträge) aus Vorjahren, dem Sanierungs- und dem Folgejahr gemindert werden, und zwar maximal in Höhe des um nicht abziehbare Beträge geminderten Sanierungsertrags. In recht komplexer Regelungstechnik wird die Reihenfolge der Minderung der jeweiligen Verlustverrechnungspotenziale festgelegt.

Als weitere „Kröte“ (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview) muss der (Mit-)Unternehmer schlucken, im Sanierungs- bzw. Folgejahr bestehende steuerliche Wahlrechte (z. B. Teilwertabschreibungen) gewinnmindernd ausüben zu müssen. Zudem kann er Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Sanierungserträgen stehen, nicht abziehen.

Das Inkrafttreten der Neuregelung des § 3a EStG-E steht unter dem Vorbehalt, dass die EU-Kommission feststellt, dass es sich entweder bereits nicht um eine Beihilfe i. S. von Art. 107 AEUV handelt oder die Beihilfe genehmigt wird (sogenanntes Notifizierungsverfahren). Bei einer zu erhoffenden positiven Entscheidung findet die Neuregelung auf alle Fälle Anwendung, in denen der Schuldenerlass nach dem 08.02.2017 erfolgt ist. Für begünstigende Entscheidungen auf Grundlage des bisherigen Sanierungserlasses, die unter dem BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) nach nationalem Recht Vertrauensschutz genießen, würde dann wohl auch faktisch kein Ungemach aus dem EU-Beihilferecht mehr drohen. Sollte die EU-Kommission die Neuregelung allerdings – wider Erwarten – doch als verbotene Beihilfe qualifizieren, bestünde ein erhebliches Risiko der Aufhebung bzw. Rücknahme der Steuerbescheide und positiver verbindlicher Auskünfte der Vergangenheit, da diese Entscheidung dann wohl Präjudizwirkung hätte. Allerdings müsste in diesem Kontext auch die Frage geklärt werden, ob es sich bei dem Sanierungserlass nicht um eine zulässige sogenannte bestehende Altbeihilfe i. S. v. Art. 1b VO 2015/1589 handelt.

Aufgrund des engen Zeitfensters zur Umsetzung des Gesetzgebungsverfahrens noch in der 18. Legislaturperiode können nicht alle möglichen Fragen im Detail geklärt werden. Ein vollständiger Wegfall der Verlustverrechnungsmöglichkeiten findet nicht statt; § 3a EStG-E ist auch nicht als Antragsverfahren ausgestaltet. Ob die Reihenfolge der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 bis 13 EStG-E praktikabel ist, erscheint fraglich. Die Entscheidung des Großen Senats ist jedoch eine Möglichkeit, um für einen ersten Teilbereich des Insolvenzsteuerrechts endlich einen parlamentarischen Gestaltungswillen zu ermöglichen. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hat aber mit Blick auf den Beschluss des BVerfG vom 29.03.2017 verfassungsrechtliche Leitplanken.

Gleichwohl bleibt festzustellen, dass mit den neuen Regelungen des § 3a EStG-E und § 7b GewStG-E ein weiteres Mal die Gelegenheit vertan wurde, ein einheitliches, alle Sanierungsmaßnahmen umfassendes Sanierungssteuerrecht zu entwickeln, wie dies bereits im Rahmen der Insolvenzreform gefordert wurde (vgl. Kanzler, 1995, § 3 Nr. 66 EStG, Rn. 33).

Die Entscheidung des Großen Senats wirft ein Schlaglicht auf das Verhältnis von Finanzverwaltung und Gesetzgeber. Die im Tenor der Entscheidung getroffene Feststellung, dass das

BMF gegen den Grundsatz der Verwaltung verstößt, ist scheinbar „starker Tobak“ (vgl. Geiwitz, 2017, persönliches Interview). Sie verdeckt aber ein eigentliches tieferliegendes Problem dieses Verhältnisses, nämlich den Einfluss des BMF auf die Gesetzgebung. Das BMF ist als oberste Bundesbehörde Teil der exekutierenden Finanzverwaltung. In dieser Funktion ergehen – in Abstimmung mit den Bundesländern – BMF-Schreiben und werden zahlreiche Fragen des Steuervollzugs entschieden. Im gleichen Bundesministerium werden aber regelmäßig Gesetzentwürfe und Gesetzesbegründungen formuliert. Was im Schrifttum und in der Rechtsprechung als *Auffassung des historischen Gesetzgebers* zitiert wird, ist in aller Regel von einem hochqualifizierten Beamten des BMF als Gesetzesbegründung der Bundesregierung (= Exekutive) formuliert worden. Das Parlament macht sich diese mit seinem Gesetzesbeschluss mangels Alternativen und Ressourcen, zudem Koalitionszwängen gehorchend, zu eigen. Abweichungen aufgrund der parlamentarischen Beratungen und der Vorschläge des Finanzausschusses sind in aller Regel marginal. Das BMF verfasst, mit anderen Worten, nicht nur Verwaltungsanweisungen in Form von BMF-Schreiben, sondern schreibt sich – faktisch weitgehend – auch seine eigenen Gesetze. Zugegeben, der Autor übertreibt hier etwas; gelegentlich hört man auch: „politisch nicht durchsetzbar“ (vgl. Brack, 2017, persönliches Interview), das bezieht sich dann aber meist nicht auf belastende Nichtanwendungsgesetze.

Beim Sanierungserlass handelt es sich um eine begünstigende Verwaltungsanweisung. Dass sie unzulässig ist, ist aus Sicht der Finanzverwaltung kein Unglück. Widerspricht eine Verwaltungsvorschrift nämlich dem Gesetz, kann die Finanzverwaltung sie zunächst (nach dem Motto: Wo kein Kläger, da kein Richter) anwenden. Ihre Anwendung kann aber – wie in dem der Entscheidung des Großen Senats zugrunde liegenden Fall – nicht eingeklagt werden. Damit kann die Finanzverwaltung – anders als der Steuerpflichtige selbst – gut leben. Im umgekehrten Fall einer nachteiligen Verwaltungsanweisung findet zwar grundsätzlich eine wirksame gerichtliche Kontrolle statt, weil der sich gegen eine solche Verwaltungsanweisung mit dem Argument ihrer Gesetzeswidrigkeit wehrende Steuerpflichtige die Finanzgerichte anrufen kann. Stellen die Finanzgerichte in diesen Fällen fest – gegebenenfalls nach einem zwischenzeitlichen Nichtanwendungserlass wiederholt –, dass die Verwaltungsanweisung gegen das Steuergesetz verstößt, ist der Weg zu einem Nichtanwendungsgesetz, d. h. einer Korrektur des Gesetzes im Sinne der früheren Verwaltungsauffassung kurz (vgl. Krumm, 2017, persönliches Interview). Aus Sicht der Finanzverwaltung und unter fiskalischen Gesichtspunkten mag dies ein durchaus befriedigender Zustand sein. Sub specie Gewaltenteilungsgrundsatz

(Art. 20 Abs. 2 GG) und Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) ist dieser Befund allerdings hochgradig besorgniserregend. Abhilfe müsste durch staatsorganisatorische Verfassungsänderung geschaffen werden. Einstweilen bleiben Hoffnung auf und Appelle an Augenmaß des Bundesfinanzministers und seiner leitenden Damen und Herren bei Nichtanwendungserlassen und Nichtanwendungsgesetzen einerseits, bei der Wahl der Handlungsform *Gesetz* bei als sachlich notwendig erkannten, begünstigten Regelungen andererseits.

8.2. Gewerbesteuerliche Zuständigkeitsverteilung als Hindernis für einen erfolgreichen Sanierungsplan

Die Untersuchung hat gezeigt, dass bei der praktischen Handhabung des Sanierungserlasses eine grundlegende Schwäche im verfahrensrechtlichen Umgang mit der Gewerbesteuer liegt. Die Landesfinanzbehörden vertreten dazu den Standpunkt, dass Billigkeitsmaßnahmen im Bereich der Gewerbesteuer nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 nicht möglich seien (vgl. Vfg. des BayLfSt v. 08.08.2006, S 2140 – 6 St 3102M, FR 2006, S. 900 ff.; OFD Hannover v. 26.08.2006, G 1498 – 16 – StO 252, DStR 2006, S. 2128 ff.). Das BMF-Schreiben beinhalte keine Regelung zur Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO hinsichtlich des Sanierungsgewinns, sondern nur Billigkeitsmaßnahmen nach § 222 AO (Stundung) und § 227 AO (Erlass) der auf den verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer. Wie die Praxiserfahrung des Autors als Steuerberater und Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.) zeigt, nehmen aufgrund dessen die Finanzämter keine abweichende Festsetzung der Realsteuermessbeträge nach § 163 S. 1 AO vor. Stattdessen sei jede einzelne von der Sanierung betroffene Gemeinde für Billigkeitsmaßnahmen zuständig. Dies führt dazu, dass ein vorläufiger Insolvenzverwalter zur Verwirklichung eines Sanierungskonzepts nicht nur mit den Gläubigern und dem für die direkten Steuern zuständigen Finanzamt, sondern zugleich auch gegebenenfalls mit einer Fülle von einzelnen Gemeinden verhandeln muss. Eine durch das für Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt hinsichtlich der Anwendung des Sanierungserlasses erteilte kostenpflichtige und gegebenenfalls aufwendige verbindliche Auskunft entfaltet keine Bindungswirkung für die Gewerbesteuer (vgl. Kögel und Krumm, 2017, persönliches Interview). Da eine Sanierung regelmäßig unter großem Zeitdruck geschehen muss, kann das dadurch sich verzögernde und verkomplizierende Verfahren den Erfolg der Fortführung des Unternehmens gefährden. Dies gilt besonders dann, wenn die geplante Sanierung die Schließung von Betriebsstätten

beinhaltet, woran die davon betroffenen Betriebsstätten-Gemeinden naturgemäß kein Interesse besitzen.

Das FG Düsseldorf (vgl. 16.03.2011, 7 K 3831/10, EFG 2011, S. 1685 ff.) hatte im Anschluss an Seer (vgl. 2005, S. 309) die Zuständigkeit für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags bereits de lege lata nach § 163 AO i. V. m. § 184 Abs. 2 S. 1 AO bei den örtlichen Finanzämtern und nicht bei den einzelnen Kommunen verortet. Das Gericht verstand das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 als eine allgemeine Verwaltungsvorschrift i. S. des § 184 Abs. 2 S. 1 AO, die mit bindender Wirkung für die nachgeordneten Finanzämter allgemeine Grundsätze enthält, wann ein Sanierungsgewinn vorliegt und wie ein solcher ertragsteuerlich zu behandeln ist. Auf die vom FG Düsseldorf zugelassene Revision des Finanzamts hin urteilte der I. Senat des BFH (vgl. 25.04.2012, I R 24/11, DStR 2012, S. 1544 f.) dahin, dass der Sanierungserlass weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, noch eine solche einer obersten Finanzbehörde des Landes sei und damit § 184 Abs. 2 S. 1 AO keine Zuständigkeit der Finanzämter der Länder begründen könne.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass sich die Zuständigkeit der Finanzämter – entgegen der vom BFH vertretenen Auffassung – durchaus nach § 184 Abs. 2 S. 1 Alt. 2 AO begründen ließe, indem die in den jeweiligen Bundesländern vorgenommene Umsetzung des einvernehmlich genehmigten BMF-Schreibens vom 27.03.2003 als eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde gewertet wird. Die Interviewpartner (vgl. Kahlert et. al., 2017, persönliches Interview) gehen davon aus, dass Schreiben des BMF zwar noch nicht allein durch die Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I die Landesfinanzbehörden rechtlich binden. Vielmehr bedürfe es dazu einer Transformation durch die jeweiligen Landes-Finanzminister in ihr eigenes Innen-Verwaltungsrecht des Landes. Indem aber etwa das Land Nordrhein-Westfalen explizit durch Erlass vom 13.06.1997 (vgl. FinMin NRW, S 2010 – 25 V B 5. Online: <https://www.juris.de/jportal/?quelle=jlink&docid=jv-FMNR453400097&psml=jurisw.psml&max=true> [abgefragt am 07.02.2017]) verfügt hat, dass im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichte BMF-Schreiben unmittelbar von den Landesbehörden anzuwenden sind, könnte der Umsetzungsakt bereits generell erfolgt sein. Krumm (vgl. 2017, persönliches Interview) hat diesbezüglich auch deutlich gemacht, dass es entgegen der Auffassung des Vorsitzenden des I Senats des BFH, Gosch (vgl. BFH/PR 2012, S. 346 f.), nicht

darauf ankommen könne, ob zusätzlich eine Zustimmung des Innenministers des jeweiligen Landes zu der Umsetzung des Sanierungserlasses ausdrücklich vorlag.

Unabhängig von der geschilderten Auslegungsfrage zu § 184 Abs. 2 AO hält es der Autor für sachgerecht, die Zuständigkeit für die Entscheidung über einen Sanierungserlass mindestens auf Landesebene zu zentralisieren. Bei dem Sanierungserlass handelt es sich um Fälle sachlicher Gruppenunbilligkeit. Kommt die konkrete Billigkeitslage in einer Mehrzahl von Fällen über den Anwendungsbereich eines Gemeindegebiets hinaus vor, besteht das Bedürfnis nach Sicherstellung einer gleichmäßigen und einheitlichen Rechtsanwendung. Es handelt sich zudem um eine materiell-rechtliche Prüfung, für die ein beachtliches steuer- und insolvenzrechtliches Beurteilungsvermögen erforderlich ist. Gerade kleinere Gemeinden sind mangels einer entsprechenden behördlichen Personalausstattung regelmäßig mit dieser Entscheidung überfordert. Erstrecken sich die Betriebsstätten von Unternehmen – wie üblich – über mehrere Gemeinden, besteht die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen. Gerade diese Gefahr will der Sanierungserlass vom 27.03.2003 als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift bannen. Zudem ist die steuerliche Behandlung eines Sanierungsgewinns sehr bedeutsam für die Fortführung des Unternehmens und damit für die erfolgreiche Durchführung der Sanierungsmaßnahme. Da die Sanierung und vor allem der Abschluss eines Sanierungsplans mit den Gläubigern regelmäßig unter einem gewissen Zeitdruck stehen, ist die Befassung von gleich mehreren Gemeinden mit der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen nicht nur ineffektiv, sondern widerspricht diametral dem materiell-rechtlichen Anliegen des BMF-Schreibens vom 27.03.2003.

Die Finanzverfassung geht zwar von der Grundregel aus, dass auch die den Gemeinden allein zustehenden Steuern – wie die Gewerbesteuer – von Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG erlaubt jedoch die Delegation dieser Verwaltungskompetenz auf die Gemeinden. Hiervon haben die Flächenländer allesamt Gebrauch gemacht: Für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags bleiben die Landesfinanzbehörden (Finanzämter) zuständig. Die Zuständigkeit für die Anwendung des Hebesatzes auf den Messbetrag, die Festsetzung der Gewerbesteuer und deren Erhebung hat der Landesgesetzgeber indes den hebeberechtigten Gemeinden übertragen. Zur Festsetzung und Erhebung in diesem Sinne gehören namentlich auch die Billigkeitsentscheidungen Stundung und Erlass. Die Rechtsgrundlage bilden hier die §§ 163, 222, 227 AO (vgl. § 1 Abs. 2 AO). Wenn die Gemeinden die-

se Normen in Ansehung der Gewerbesteuer anwenden, dann sind sie nicht an Verwaltungsanweisungen des Bundes oder ihres Landes gebunden. Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung verneint daher auch einhellig eine Bindung der Gemeinden an den Sanierungserlass vom 27.03.2003 (vgl. OVG Sachsen v. 21.10.2013, 5 A 847/10. Online: <https://www.justiz.sachsen.de/ovgentschweb/documents/10A847.B03.pdf> [abgefragt am 25.10.2016]; VGH Hessen v. 18.07.2012, 5 A 293/12, DÖV 2012, S. 854 ff.; OVG Lüneburg v. 01.04.2011, 9 ME 216/10, NVwZ 2011, S. 508 ff.; OVG Berlin-Brandenburg v. 11.02.2008, 9 S 38/07. Online: http://www.judicialis.de/Oberverwaltungsgericht-Berlin-Brandenburg_OVG-9-S-38-07_Beschluss_11.02.2008.html [abgefragt am 25.10.2016]). Verfahrensrechtlich ist ferner keine Bindung der Gemeinden an konkret-individuelle Billigkeitsentscheidungen vorgesehen, die die Finanzämter bezüglich der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer desselben Steuerpflichtigen treffen. Die Gemeinden entscheiden also ohne Präjudizierung in eigener Verantwortung.

Diese Kompetenzzuweisung wird allerdings von § 184 Abs. 2 S. 1 AO wieder durchbrochen. Hiernach kann die für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zuständige Landesfinanzbehörde anlässlich der Messbetragsfestsetzung auch Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO treffen. Diese Billigkeitsentscheidung ist ein eigenständiger Verwaltungsakt, der für den Gewerbesteuermessbescheid bindend ist (vgl. Kögel, 2017, persönliches Interview). Der unter Beachtung der Billigkeitsentscheidung festgesetzte Messbetrag ist sodann wiederum für die Gemeinden anlässlich der Gewerbesteuerfestsetzung bindend (§§ 182 Abs. 1, 184 Abs. 1 S. 4 AO). Diese Zuständigkeit der Landesfinanzbehörde setzt allerdings gemäß § 184 Abs. 2 S. 1 AO voraus, dass die Anwendung des Billigkeitsbegriffs im Einzelfall durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder der obersten Landesfinanzbehörde vorgesteuert ist. Der BFH hat im Jahr 2012 behauptet, das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 falle nicht unter diese Regelung (vgl. 25.04.2012, I R 24/11, a. a. O.). Dabei hat er freilich übersehen, dass sehr wohl Verwaltungsvorschriften im Sinne dieser Norm vorliegen. Denn es ist nicht ein BMF-Schreiben, das die gegenüber den Landesfinanzbehörden verbindliche Verwaltungsanweisung darstellt. Vielmehr geben die Landesfinanzminister bzw. Senatoren seinen Inhalt noch als eigene Weisung an ihre nachgeordneten Behörden weiter. Ein BMF-Schreiben dokumentiert diese Ländererlasse mithin nur nach außen. Dementsprechend steht auch mit dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 in Wirklichkeit also nur die Bindungswirkung von Ländererlassen gegenüber den jeweils nachgeordneten Finanzämtern im Raum.

Dessen ungeachtet hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (vgl. BGBl. I 2014, S. 2417 ff.) vorsorglich den § 184 Abs. 2 S. 1 AO um den Passus ‚*Verwaltungsvorschriften oberster Bundesbehörden*‘ ergänzt, weshalb heute nicht mehr zweifelhaft sein kann, dass auch BMF-Schreiben die für § 184 Abs. 2 S. 1 AO notwendige Vorsteuerung beinhalten können.

Ursprung und Qualität des Sanierungserlasses sind daher nicht mehr das Problem. Seinem Sinn und Zweck nach müsste § 184 Abs. 2 S. 1 AO eigentlich einschlägig sein, da es um Fälle der sachlichen Gruppenunbilligkeit geht und wir es mit einem solchen Fall zu tun haben (vgl. FG Düsseldorf, 16.03.2011, 7 K 3831/10, EFG 2011, S. 1685 ff.). Das Problem ist aber der Wortlaut des § 184 Abs. 2 S. 1 AO, der nämlich nur auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 1 AO und nicht auch auf Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 S. 2 AO Bezug nimmt. Dies ist deshalb relevant, weil der Sanierungserlass ein Zusammenspiel von Verlustverrechnung, Stundung und Erlass vorgibt. Sofern hierbei Verlustverrechnungen ermöglicht werden, die das Gesetz auf der Zeitschiene so nicht vorsieht (Stichwort: Verlustverrechnungsbeschränkungen wie § 10a GewStG), soll dies jedenfalls nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Fall von § 163 S. 2 AO sein (vgl. Anhang IV). Zudem erfolgen bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer die Stundung und der Erlass nach §§ 222, 227 AO im – erst recht nicht von § 184 Abs. 2 S. 1 AO erfassten – Erhebungsverfahren. Betrachtet man den Sanierungserlass in seiner Gesamtheit, so harmonisiert seine Umsetzungstechnik auf den ersten Blick nicht ganz mit dem Ausschnitt des § 184 Abs. 2 S. 1 AO. Nach Ansicht der OFD Nordrhein-Westfalen (vgl. Anhang IV) soll das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 daher nicht unter § 184 Abs. 2 S. 1 AO fallen. Die Gemeinden seien weiterhin allein zuständig.

Es bietet sich an, unter Berücksichtigung dieses untersuchten Problems zwei Fragen zu trennen:

Erstens: Ist der Sanierungserlass damit insgesamt für § 184 Abs. 2 AO untauglich? Das *insgesamt* wird verständlich, wenn man bedenkt, dass es auch Fälle gibt, in denen überhaupt keine Verluste vorhanden sind, z. B. aufgrund gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen oder in denen der gewerbesteuerliche Verlustvortrag unterhalb der Millionengrenze des § 10a GewStG liegt. In beiden Fällen muss die Mindestbesteuerung nicht im Billigkeitswege über-

wunden werden. Auf die Frage, wo man innerhalb des § 163 AO die Verlustverrechnung verortet, kommt es in diesen Konstellationen überhaupt nicht an. Widmet man sich erst einmal nur diesen beiden Fallgruppen, so ist kein Grund ersichtlich, warum der Gewerbesteuermessbetrag nicht gemäß § 184 Abs. 2 S. 1 AO i. V. m. § 163 S. 1 AO unter Berücksichtigung des Sanierungsgewinns festgesetzt werden könnte. Dazu muss das gewerbesteuerliche Regime betrachtet werden. So kennt das Gewerbesteuerrecht schon keinen Verlustrücktrag. Anders als bei Einkommen- und Körperschaftsteuer besteht daher überhaupt kein Anlass, mit Blick auf den noch folgenden Veranlagungszeitraum zu stunden und erst dann zu erlassen; es besteht kein Anlass, erst die Erhebungsebene zu bemühen. Zudem findet der Verlustabzug bereits anlässlich der Gewerbeertragsermittlung und damit vor der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags statt. Eine Billigkeitsmaßnahme in Ansehung eines Sanierungsgewinns kann also bei der Gewerbesteuer bereits uneingeschränkt auf der Messbetragsebene abgearbeitet werden.

Zweitens: Was gilt für die Fälle, in denen der gewerbesteuerliche Verlustvortrag so hoch ist, dass die Mindestbesteuerung nach § 10a S. 1 f. GewStG eingreift und es somit trotz eines der Sache nach ausreichend hohen Verlustvortrags infolge des Sanierungsgewinns zu einem positiven Gewerbeertrag kommt? Man kann in dieser Fallgruppe bereits daran zweifeln, ob die sachlich unbillige Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG wirklich nur nach § 163 S. 2 AO zu überwinden ist (vgl. Krumm, 2017, persönliches Interview). Dieser Aspekt ist letztlich aber nicht entscheidend. Der Autor ist der Auffassung, dass man hier nicht am Wortlaut des § 184 Abs. 2 S. 1 AO stehen bleiben kann. Die Frage, ob § 163 S. 1 AO oder § 163 S. 2 AO einschlägig ist, ist demnach irrelevant. Entstehungsgeschichtliche und teleologische Argumente weisen den Weg. Hat die Bundesregierung oder die oberste Bundes- bzw. Landesfinanzbehörde einen Fall der sogenannten sachlichen Gruppenunbilligkeit ausgemacht, soll die von § 184 Abs. 2 S. 1 AO angeordnete Verlagerung der Zuständigkeit auf die Landesfinanzbehörden im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine weitgehend gleiche Ermessensausübung gewährleisten. Anlass hierfür war, dass es zu divergierenden Entscheidungen in vergleichbaren Fällen gekommen war (vgl. Brandis, 2015, § 184 AO, Rn. 10). Zudem erklärt sich die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörde durch ihre große Fachkompetenz in Ansehung materiell-rechtlicher (auch gewerbesteuerrechtlicher) Fragen (vgl. Krumm, 2017, persönliches Interview). Gemessen an diesen Zielen, darf es keinen Unterschied machen, ob eine Billigkeitsmaßnahme auf der Grundlage von § 163 S. 1 AO oder § 163 S. 2 AO getroffen wird. Bei-

de Sätze des § 184 Abs. 2 AO legen auf den ersten Blick zwar nahe, dass der Gesetzgeber sich der Unterscheidung innerhalb des § 163 AO bewusst gewesen ist. Es ist aber nicht erkennbar, dass hier eine Spezialität begründet werden sollte. § 184 Abs. 2 S. 2 AO hat einen anderen Ansatzpunkt als Satz 1, nämlich Billigkeitsmaßnahmen, die bereits die gewerblichen Einkünfte für Zwecke der Einkommensteuer beeinflusst haben und die verfahrensrechtlich in den Gewerbesteuermessbescheid fortgeschrieben werden sollen. § 184 Abs. 2 S. 1 AO erfasst hingegen auch die originäre (sachliche) Unbilligkeit der Besteuerung des Gewerbeertrags oder eines Teils hiervon. Betrachtet man den Gesetzgebungsprozess (vgl. BT-Drucks. 6/1982, S. 158 ff. Online: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/019/0601982.pdf> [abgefragt am 04.11.2016]), so findet sich dementsprechend – unter Berücksichtigung des gesetzgeberischen Anliegens absolut konsequent – kein belastbarer Hinweis auf eine bewusste Ausklammerung des § 163 S. 2 AO aus § 184 Abs. 2 S. 1 AO. Dies wird umso verständlicher, wenn man sich vergegenwärtigt, dass die Mindestbesteuerung des § 10a GewStG erst mit dem Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 (vgl. BGBl. I 2003, S. 2922 ff.) eingeführt wurde. Der Gesetzgeber des § 184 Abs. 2 AO konnte die Notwendigkeit, eine originäre gewerbsteuerliche Mindestbesteuerung nach § 163 S. 2 AO wegen einer sachlichen Gruppenunbilligkeit überbrücken zu müssen, überhaupt noch nicht vorhersehen. Das hat (zumindest nachträglich) zu einer Lücke in § 184 Abs. 2 AO geführt.

Gerade der hier diskutierte Fall zeigt anschaulich, dass es ansonsten zu einer nicht erklärbaren Differenzierung bei der Anwendung kommen würde: Denn warum sollte innerhalb der gewerbsteuerrechtlichen Fälle danach zu differenzieren sein, ob ein Gewerbeverlust besteht oder ob ein solcher unterhalb der Millionengrenze des § 10a GewStG liegt, also ob § 10a S. 2 GewStG überwunden werden muss oder nicht? Der auf einen einheitlichen Gesetzesvollzug ohne divergierende Entscheidungen bedachte Gesetzgeber wird eine solche Zweiteilung nicht gewollt haben. Denkt man sein Anliegen folgerichtig zu Ende, muss die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörde daher sowohl für Maßnahmen nach Satz 1 als auch Satz 2 des § 163 AO bestehen – im zweiten Fall analog.

Als Ergebnis kann daher festgehalten werden, dass es nicht ausgeschlossen ist, dass der Saniierungserlass über § 184 Abs. 2 S. 1 AO auch für die Gewerbesteuer gilt. Der Anwendungsbereich des § 184 Abs. 2 S. 1 AO ist jedenfalls grundsätzlich eröffnet. Begründet ist damit

allerdings nur eine sachliche Zuständigkeit der Landesfinanzbehörde. Denn mehr regelt § 184 Abs. 2 S. 2 AO nicht. Ob die Landesfinanzbehörde von ihrer Zuständigkeit Gebrauch machen muss, ist wiederum eine Frage, die allein von § 163 AO bzw. der einschlägigen Verwaltungsvorschrift beantwortet wird. Dies führt zu der Frage, ob das BMF-Schreiben vom 27.03.2003 den Anspruch erhebt, auch unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer eine abstrakt-generelle Vorsteuerung der Billigkeitsentscheidung zu treffen. Dafür spricht, dass im Sanierungserlass nur von den *ertragsteuerlichen Auswirkungen* von Sanierungsmaßnahmen die Rede ist (vgl. Anhang I), was neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch die Gewerbesteuer einschließt. Ungeachtet dessen ist die Fragestellung bei allen drei Steuerarten identisch, sodass auch in materieller Hinsicht ein Gleichlauf zwingend ist.

Nehmen wir gleichwohl (vorsorglich) einmal an, dass sich diese Meinung nicht durchsetzt – sei es, weil § 184 Abs. 2 S. 1 AO, anders als durch die Untersuchung herausgearbeitet, § 163 S. 2 AO nicht erfasst, oder weil der Regelungsanspruch des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 nicht über Einkommen- und Körperschaftsteuer hinausreicht. Dann würde es dabei bleiben, dass jede heheberechtigte Gemeinde die Billigkeitsentscheidung ohne Präjudizierung in eigener Verantwortung zu treffen hat. In der Praxis wird diese Kompetenz sehr unterschiedlich gehandhabt. In den wenigen Verfahren, die dem Verfasser persönlich bekannt sind, kam es zu einem Gleichlauf mit der Entscheidung des Finanzamts. Es waren allerdings auch alles Insolvenzplanfälle: Das Finanzamt hatte eine verbindliche Auskunft mit dem Inhalt erteilt, dass der Sanierungsgewinn nach Planbestätigung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 verrechnet, gestundet und dann erlassen werde und wenige Tage und Gespräche später hat sich die Gemeinde dieser Entscheidung angeschlossen. Der Autor hatte insgesamt den Eindruck, dass die Gemeinden es als entlastend empfunden haben, wenn das Finanzamt, das insoweit auch das notwendige betriebswirtschaftliche Fachwissen vorhält, vorlegt man und sich dessen Argumentation zu eigen machen konnte. So scheint es aber nicht immer zu sein. Dies bekunden jedenfalls viele Insolvenz- und Steuerpraktiker (vgl. Geiwitz et. al., 2017, persönliches Interview) und so wird es auch anschaulich durch die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung dokumentiert.

Von einer vereinzelt gebliebenen Entscheidung des VG Halle abgesehen (vgl. 22.06.2011, 5 A 289/09. Online: <http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/bug/page/bssahprod.psml?doc.hl=1&doc.id=MWRE120001243&showdoccase=1&doc.part=L&>

[paramfromHL=true](#) [abgefragt am 25.10.2016]), verneinen die Verwaltungsgerichte eine Ermessensreduzierung auf Null und gestehen den Gemeinden vielmehr einen Ermessensbereich zu (vgl. VGH Hessen v. 18.07.2012, a. a. O.; sowie letztlich auch alle nachfolgend zitierten VG-Entscheidungen). Ermessensfehler werden selten gefunden. So sei es ermessensfehlerhaft, wenn die Gemeinde darauf hinweise, dass der Gesetzgeber die Besteuerung von Sanierungsgewinnen mit der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG bewusst in Kauf genommen habe und das BMF-Schreiben daher in einem Widerspruch zur klaren gesetzgeberischen Wertung stehe (vgl. VG Münster v. 21.05.2014, 9 K 1215/11, DStRE 2015, S. 626 ff.). Die Gemeinden dürften allerdings auch ohne Weiteres die Kriterien des Sanierungserlasses zugrunde legen. Sie seien hierauf aber auch nicht beschränkt. Als weiteres Kriterium wurde z. B. die eigene Kassenlage nicht beanstandet (vgl. VG Magdeburg v. 25.02.2014, 2 A 193/12. Online: <http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psml?doc.hl=1&doc.id=MWRE140000901&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true> [abgefragt am 25.10.2016]). Entsprechendes gilt für tendenziell (kommunal-)politische Kriterien. Wörtlich heißt es in einer Entscheidung des VG Düsseldorf (28.07.2014, 25 K 6763/13. Online: https://www.justiz.nrw.de/nrwe/ovgs/vg_duesseldorf/j2014/25_K_6763_13_Urteil_20140728.html [abgefragt am 25.10.2016]):

[Die Gemeinde] darf ermessensfehlerfrei weitere, gem. § 5 AO vom Zweck des § 227 AO gedeckte, Erwägungen anstellen. So können die Gemeinden als weitere Faktoren z. B. heranziehen die regionalwirtschaftlich bzw. fiskalische Bedeutung eines Unternehmens, die Verhinderung städtebaulich unerwünschter Leerstände, die Rettung von Arbeitsplätzen.

Eine Rechtsprechung, die solche Erwägungen als ermessensfehlerfrei toleriert, übersieht jedoch zwei Aspekte, die eng miteinander verbunden sind. Erstens führt dies geradewegs zu einem beihilferechtlichen Problem. Die durch den Sanierungserlass vom 27.03.2003 anhand von belastungsgrundkonformen, objektiven und gerichtlich voll überprüfbaren Kriterien bewirkte Ermessensreduzierung auf Null wirkt entlastend auf die beihilferechtliche Prüfung. Wenn die Ermessensausübung hingegen unter Hinweis auf Arbeitsplätze und die regionale Relevanz des Unternehmens erfolgen darf, dann wird man die beihilferechtliche Selektivität nicht mehr verneinen können (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, DStRE 2013, 1078 f.). So wie einige Verwaltungsgerichte den Ermessenrahmen gezogen haben, haben sie also den Weg in die Beihilfe geebnet.

Zweitens hat die Rechtsprechung nichts mehr mit dem Anliegen eines Billigkeitsdispenses aus sachlichen Gründen zu tun. Sie hat die notwendige Bindung zum Gesetz aufgegeben. Die sachliche Unbilligkeit steht gerade nicht im Zeichen von allgemeinen Zumutbarkeits- und Würdigungserwägungen oder politischen Erwartungshaltungen. Es geht vielmehr um einen gesetzesverstehenden Dispens wegen eines gesetzlichen Übergangs in einem atypischen Fall. Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung muss daher nach Ansicht des Autors wieder den Belastungsgrund der Gewerbesteuer reflektieren und die Ermessenskontrolle allein hieran ausrichten.

Für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer geschieht dies. So ist von den Interviewpartnern unter Verweis auf einige Urteile der Finanzgerichte zutreffend herausgearbeitet worden, dass das Ermessen der Finanzbehörde im Sinne einer Pflicht zur Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns auf Null reduziert ist, wenn und soweit trotz des Verlustvortrags systemwidrig ein steuerpflichtiger Gewinn verbleibt (vgl. FG Münster v. 27.05.2004, 2 K 1307/02, EFG 2004, S. 1572; FG Köln v. 24.04.2008, 6 K 2488/06, EFG 2008, S. 1555; Seer, a. a. O.). Denn der Sanierungsgewinn spiegelt eben nicht die Leistungsfähigkeit wider, die der Gesetzgeber zum Anknüpfungspunkt für seine Teilhabe am Erfolg der Bürger gemacht hat. Wohlgermerkt geht es an dieser Stelle nicht mehr um die Ermessensreduzierung auf Null infolge der mit dem BMF-Schreiben vom 27.03.2003 bewirkten Selbstbindung. Es geht vielmehr um die sachliche Unbilligkeit selbst. Der Sanierungserlass konkretisiert also für die Ermessensbestätigung nur das, was ohnehin schon gilt.

Im Rahmen dieser Interpretation der Ergebnisse der Untersuchung kann nicht die Grundsatzdiskussion zu Rechtfertigung, Charakter und Maßstab der Gewerbesteuer nachgezeichnet werden. Man mag darüber immer noch streiten, im Grunde führt aber kein Weg mehr an der Erkenntnis vorbei, dass auch die Gewerbesteuer eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Ertragsteuer ist (vgl. BFH v. 26.02.2014, I R 59/12, BStBl. II 2014, S. 1016 ff.). Insofern rechtfertigt der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer unter Umständen gewisse Zugeständnisse (vgl. BFH v. 20.09.2012, IV R 36/10, BStBl. II 2013, S. 498 ff.). Auf diese den Gewerbebetrieb ein Stück weit von seinem Inhaber abstrahierende Objektbetrachtung kommt es im hiesigen Kontext indes nicht an. Denn die sachliche Unbilligkeit nimmt gerade nicht ihn, sondern den Betreib in den Blick. Es ist daher kein Grund ersichtlich, den über § 7 GewStG in das Gewerbesteuerrecht transportierten Scheingewinn anders zu würdigen als

bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer. Das VG Halle (22.06.2011, 5 A 289/09, Online: <http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psm1?doc.hl=1&doc.id=MWRE120001243&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true> [abgefragt am 25.10.2016]) hat dies letztlich genauso gesehen. Das Gericht hebt hervor, dass die Gewerbesteuer eine Steuer vom Einkommen ist und sich „aus der Ausweisung eines Sanierungsgewinns als einem rein bilanziellen Gewinn [...] keine besteuerswürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit [ergibt]“. Die Begründung ist schlank, trifft aber den Kern. Damit legt das VG Halle auch für die Gewerbesteuer den Grundstein für eine – nach Meinung des Autors uneingeschränkt zutreffende – Ermessensreduzierung auf Null.

Stattdessen haben andere Verwaltungsgerichte Tür und Tor geöffnet für, gemessen am Anliegen der Billigkeitsvorschriften, vollkommen sachfremde Argumente. Es widerspricht sowohl dem Gesetzmäßigkeitsprinzip als auch der Grundidee der sachlichen Unbilligkeit, wenn man derart politisch motivierte Kriterien wie z. B. Arbeitsplätze als Ermessenskriterium unbeanstandet lässt; für den Dispens von einer Steuerbelastung kann dies kein Kriterium sein.

8.3. Beihilferechtliche Beurteilung des Sanierungsprivilegs

Bemerkenswert schnell hat der Gesetzgeber auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 zum Sanierungserlass reagiert und mit § 3a EStG-E und 7b GewStG-E einen neuen Steuerbefreiungstatbestand in das Gesetzgebungsverfahren zur Lizenzschränke eingebracht. Zügiges Handeln war geboten, um anstehende Sanierungsverhandlungen nicht durch Unklarheit über die Behandlung von Forderungsverzichten zu belasten. Indes steht die Herstellung von Rechtssicherheit nicht allein in der Hand des deutschen Gesetzgebers, sondern hängt zentral von der beihilferechtlichen Einordnung des § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E ab. Zu begrüßen ist, dass sich der Gesetzgeber zu einem Notifizierungsverfahren entschieden hat.

Mit Beschluss vom 28.11.2016 (vgl. GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.), veröffentlicht am 08.02.2017, hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Diese Lösung über das Rechtsstaatsprinzip hat den BFH dem Problem enthoben (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 150), sich mit der Frage auseinanderzusetzen zu müssen, ob der Sanierungserlass eine

verbotene Beihilfe i. S. von Art. 107 AEUV darstellt. Nicht ausweichen kann dieser Frage der Gesetzgeber, der in unmittelbarer Reaktion auf die Entscheidung des Großen Senats in das laufende Gesetzgebungsverfahren zur Einführung einer Lizenzschranke (vgl. BT-Drucks. 18/1123 v. 10.02.2017) mit Rückwirkung für Schuldenerlässe ab 08.02.2017 eine gesetzliche Grundlage für die steuerliche Verschonung von Sanierungsgewinnen aufgenommen hat (vgl. BT-Drucks. 18/11531 v. 15.03.2017; 18/12128 v. 26.04.2017).

Dass der Gesetzgeber so schnell tätig geworden ist, statt Unternehmen auf den im GrS-Beschluss als weiterhin zulässig erachteten Weg einer Billigkeitsmaßnahme im Einzelfall zu verweisen, ist gerade aus europarechtlicher Sicht zu begrüßen, hatte der EuGH doch in der Rechtssache P Oy (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, DStR 2013, S. 1588 ff., Rn. 26 f.) zu einer § 8c Abs. 1a KStG vergleichbaren Regelung des finnischen Körperschaftsteuerrechts die Beihilfequalität bereits mit dem weiten Entscheidungsspielraum der Verwaltung begründet, ohne überhaupt noch zu prüfen, ob die finnische Sanierungsklausel eine vom Regelsteuersystem abweichende Ausnahmebestimmung enthielt. Dass der im Rahmen von §§ 163, 222 AO bestehende, gerichtlich voll überprüfbare Beurteilungsspielraum einem Ermessensspielraum gleichsteht, wird zwar bestritten (vgl. BFH v. 24.03.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, S. 696 ff.), allerdings wäre im Hinblick auf die Rechtssache P Oy (vgl. EuGH v. 18.07.2013, C-6/12, a. a. O.) eine erhebliche Rechtsunsicherheit verblieben, die sich auf jeden einzelnen Schuldenerlass ausgewirkt hätte.

Der Diskussion um die beihilferechtliche Einordnung der nun gewählten ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur steuerlichen Verschonung von Sanierungsgewinnen trägt der Gesetzgeber durch ein Notifizierungsverfahren nach § 108 Abs. 3 AEUV Rechnung. Das Inkrafttreten von § 3a EStG-E und § 7b GewStG-E ist bedingt durch eine positive Entscheidung der Kommission (vgl. Art. 3 RÜbStG).

Die Einleitung des Notifizierungsverfahrens ist schon deshalb unabdingbar, weil sich das Ziel des Gesetzgebers, möglichst schnell Rechtssicherheit in Sanierungsverhandlungen wiederherzustellen, nicht auf andere Weise erreichen lässt. Nur die Kommission kann verbindlich feststellen, dass es sich nicht um eine Beihilfe handelt bzw. diese genehmigen. Ohne einen entsprechenden Beschluss der Kommission hätte die spätere Feststellung, dass doch eine Beihilfe vorliegt – etwa infolge der Vorlage eines nationalen Gerichts an den EuGH, – das

Risiko der Nachversteuerung mit zehnjähriger Rückwirkung zuzüglich Verzinsung (vgl. Art. 16, 17 VO 2015/1589. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32015R1589> [abgefragt am 12.09.2017]) bestanden, gegen das sich die betroffenen Unternehmen in keiner Weise hätten absichern können.

Allerdings wird es im Zweifel einige Zeit dauern, bis die Entscheidung der Kommission vorliegt. Das in der Verfahrensordnung in Beihilfesachen (vgl. VO 2015/1589, a. a. O.) geregelte Notifizierungsverfahren gliedert sich in ein vorläufiges und ein förmliches Verfahren. Vorgeesehen ist, dass die Kommission im Rahmen des vorläufigen Verfahrens in eindeutig gelagerten Fällen schon in diesem Verfahrensstadium entweder feststellt, dass keine Beihilfe vorliegt (sogenannter Negativtest) oder dass eine Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (Art. 4 Abs. 2 und 3 VO). Andernfalls eröffnet sie das förmliche Prüfverfahren. Das vorläufige Verfahren muss innerhalb von zwei Monaten abgeschlossen werden (Art. 4 Abs. 5 VO), sonst gilt die Maßnahme als genehmigt. Allerdings setzt die zweimonatige Frist erst nach Eingang der vollständigen Anmeldung ein, und vollständig ist die Anmeldung erst dann, wenn die Kommission keine weiteren Informationen mehr anfordert, sodass sich auch ohne förmliches Prüfverfahren nicht ohne Weiteres prognostizieren lässt, wann die Kommission entscheiden wird (vgl. Kahlert, 2017, persönliches Interview).

Da auch die Anwendungsregeln der § 52 Abs. 4a EStG und § 36 Abs. 2c GewStG, die eine rückwirkende Anwendung für Schuldenerlässe ab 08.02.2017 vorsehen, mit notifiziert werden, wird ein Negativtest bzw. eine Genehmigung der Kommission rückwirkend auf den Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats für Rechtssicherheit sorgen. Würde die Kommission ihre Genehmigung versagen, wäre der Weg „ähnlich dornig“ (Thole, 2017, persönliches Interview) wie im Fall des § 8c Abs. 1a KStG. Die Entscheidung müsste gemäß § 263 AEUV angefochten werden.

Für die Phase des Notifizierungsverfahrens gilt das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV. Die im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) vorgesehene Möglichkeit der Erteilung verbindlicher Auskünfte für Sanierungen ab dem 08.02.2017 bezieht sich zwar bereits auf die neuen Vorschriften, das Durchführungsverbot schließt aber nur den (endgültigen) Vollzug, nicht aber verbindliche Auskünfte vor Ergehen der Kommissionsentscheidung aus (vgl. EuGH v. 18.12.2008, C-384/07. Online: <http://curia.europa.eu/>

juris/document/document.jsf?text=&docid=73992&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1 [abgefragt am 19.09.2017]). Freilich würden die Auskünfte nicht schützen für den Fall, dass die Kommission § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E als verbotene Beihilfe einstuft.

Interessant ist, welche Wirkungen sich aus dem zu § 3a EStG-E bzw. § 7b GewStG-E angestregten Notifizierungsverfahren für Entscheidungen ergeben, die noch auf der Grundlage des Sanierungserlasses ergangen sind bzw. auf dem BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) zur Regelung der Übergangszeit fußen. Hier hat das BMF erklärt, dass aus Gründen des Vertrauensschutzes der Sanierungserlass bis zum Bekanntwerden des Beschlusses des Großen Senats uneingeschränkt weiter anzuwenden ist und auf seiner Grundlage ergangene verbindliche Auskünfte nicht zurückgenommen werden. Sind diese Maßnahmen nicht in die Anmeldung nach Art. 108 AEUV aufgenommen, würden sie zwar nicht förmlich vom Beschluss der Kommission gedeckt. Allerdings wäre ein Negativtest, das den Beihilfecharakter von § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E verneint, trotz Unterschieden im Detail auch auf den Sanierungserlass übertragbar. Anders sähe dies aus, wenn die Kommission zu dem Ergebnis käme, dass eine Beihilfe vorliegt. Auch wenn diese genehmigungsfähig wäre, würde sich die Genehmigung von § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E nicht auf den Sanierungserlass erstrecken. Abgesehen davon, dass es sich um unterschiedliche Maßnahmen handelt, entfalten Genehmigungsentscheidungen im Beihilfeverfahren grundsätzlich keine Rückwirkung (vgl. EuGH v. 21.10.2003, C 261/01 und C-262/01. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48339&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]). Dann könnte aber der Frage, ob es sich beim Sanierungserlass um eine sogenannte Altbeihilfe handelt, entscheidende Bedeutung zukommen, weil in diesem Fall keine Rückforderungspflicht bestünde.

Schließlich stellt sich die Frage, ob eine Entscheidung der Kommission wirklich alle Zweifel beseitigt. Diese Frage stellt sich insbesondere dann, wenn die Kommission den Beihilfecharakter in mehr oder weniger großem Widerspruch zu eigenen Entscheidungen bzw. zur Rechtsprechung des EuGH verneint. Das könnte Angriffsfläche für Konkurrentenklagen bieten. Diese sind grundsätzlich auch gegen Entscheidungen der Kommission im Beihilfeverfahren möglich. Nichtigkeitsklagen gemäß Art. 263 Abs. 4 AEUV können außer von anderen Mit-

gliedstaaten auch von natürlichen und juristischen Personen erhoben werden, wenn diese unmittelbar und individuell betroffen sind. Allerdings sind die Anforderungen an die Klagebefugnis hier sehr hoch (vgl. EuGH v. 22.11.2007, C 260/05 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=70038&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]); gegen eine abstrakt-generelle Regelung wie § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E dürfte eine solche Klage ausscheiden.

Auch nach dem Verfahren zu § 8c Abs. 1 KStG, dass die Diskussion befeuert hat, ist die ganz herrschende Meinung der Interviewpartner im Ergebnis davon ausgegangen, dass es sich beim Sanierungserlass nicht um eine verbotene Beihilfe handelt (vgl. Bruns et. al., 2017, persönliches Interview). Die diesbezügliche Argumentation ist grundsätzlich auf § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E übertragbar. Allerdings musste sie im Rahmen dieser Untersuchung auch im Lichte jüngster EuGH-Rechtsprechung auf ihre Tragfähigkeit getestet werden.

Ein zentrales, von Seer (vgl. 2017, persönliches Interview) überzeugend vorgebrachtes Argument für die Entkräftung von Zweifeln an der unionsrechtlichen Wirksamkeit des Sanierungserlasses war, dass sich die steuerliche Privilegierung von Sanierungsgewinnen in ununterbrochener Kontinuität bis zur Rechtsprechung des RFH zurückverfolgen lässt und es sich folglich um eine bei Inkrafttreten des Beihilfeverbots bereits *bestehende Beihilfe*, sogenannte Altbeihilfe handelt.

Selbst wenn man in § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E nur eine – weitgehend unveränderte – Fortsetzung dieser Tradition sieht, ändert dies jedoch nichts am Prüfungsumfang in dem von der Bundesrepublik angestregten Notifizierungsverfahren. Die Unterscheidung zwischen bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen bzw. der Umgestaltung bestehender Beihilfen wirkt sich nur auf das Verfahren und die Rechtsfolgen der Beihilfeentscheidung aus. Nur neue Beihilfen müssen durch den Mitgliedstaat notifiziert werden und unterliegen dem Durchführungsverbot. Dieses gilt für bestehende Beihilfen ebenso wenig wie die Rückforderungspflicht. Rügt die Kommission bestehende Beihilfen, gibt sie dem Mitgliedstaat lediglich die Umgestaltung bzw. Abschaffung für die Zukunft auf (§ 108 Abs. 2 AEUV). Um für die Vergangenheit Rechtssicherheit zu schaffen, wäre es also durchaus wünschenswert, die Kommissi-

on würde sich auch zum Thema Alt- oder Neubeihilfe äußern, selbst wenn sie ihre Prüfung an dieser Stelle nicht beenden kann.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Schlacht am Merkmal der Selektivität im Sinne der dreistufigen Prüfung des EuGH (vgl. EuGH v. 08.09.2011, C-7808 bis 80/08. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]) geschlagen wird: (1) Abweichung vom Referenzsystem, (2) tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit von begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen, (3) keine Rechtfertigung aus Natur und innerem Aufbau des Steuersystems.

Zwar ließe sich mit dem X. Senat des BFH vertreten, dass es sich nicht um eine Abweichung von der normalen Belastung handelt, weil die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen unter dem Gesichtspunkt leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung ein allgemeiner Bestandteil des am Übermaßverbot ausgerichteten Regelsteuersystems ist (vgl. BFH v. 24.03.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, S. 696 ff.). Dann würde es bereits auf der ersten Stufe an einer Ausnahmebestimmung fehlen. Indes ist nicht von der Hand zu weisen, dass Forderungsverzichte grundsätzlich zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns führen, und – mögen Forderungsverzichte hier auch ihren Hauptanwendungsfall haben – nur unter den qualifizierten Bedingungen von Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit, also nur als Ausnahme steuerfrei bleiben.

Entscheidend aus Sicht des Autors ist, dass es sich insofern um eine allgemeine Maßnahme handelt, als die Steuerbefreiung jedem Unternehmen offensteht, das die Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit nachweist. Eine irgendwie geartete größen- oder branchenspezifische oder tätigkeitsbezogene Beschränkung auf eine bestimmte Gruppe von Unternehmen ergibt sich weder unmittelbar noch mittelbar (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview). Dies ist aber nach dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV Voraussetzung der Annahme einer Beihilfe.

Diese Argumentation hat indes schon im Falle von § 8c Abs. 1a KStG keinen Eindruck auf das EuG gemacht. Das EuG hat die Selektivität damit begründet, dass nur „Unternehmen in Schwierigkeiten“ (04.02.2016, T-287/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/>

[document/document.jsf?text=&docid=174111&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174111&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1) [abgefragt am 19.09.2017]) begünstigt werden. Noch fragwürdiger sind die Erfolgsaussichten nach der Entscheidung der Großen Kammer in der Rechtssache World Duty Free Group vom 21.12.2016 (vgl. EuGH, C-20/15 P, 21/15 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=186482&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]). Danach sollte es gar nicht darauf ankommen, ob eine Regelung allen Unternehmen oder nur einer bestimmten Gruppe von Unternehmen offensteht. Dass diese Rechtsprechung weder mit dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV, noch mit dem Sinn und Zweck der Beihilfeaufsicht und der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der EU vereinbar ist, soll hier nicht vertieft werden. Da diese Diskussion im Vorfeld intensiv geführt worden ist, muss befürchtet werden, dass der EuGH durch die Entscheidung der Großen Kammer hier ganz bewusst das Kompetenzgefüge zugunsten der Kommission verschieben wollte.

Allerdings bliebe selbst nach dieser unglücklichen Rechtsprechungsentwicklung noch eine kleine Ausstiegsmöglichkeit. Denn der EuGH hat in der Rechtssache World Duty Free Group (vgl. 21.12.2016, C-20/15 P, 21/15 P, a. a. O.) hervorgehoben, dass es nur dann nicht auf die Abgrenzbarkeit der begünstigten Unternehmen ankommt, wenn die Gefahr besteht, dass im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel rechtlich und tatsächlich vergleichbare Unternehmen ungleich behandelt werden und diesbezüglich an das EuG zurückverwiesen. Es ließe sich argumentieren, dass Unternehmen, die sich in einer Sanierung befinden, nicht mit „gesunden“ (Thole, 2017, persönliches Interview) Unternehmen vergleichbar sind, nur erstere unterliegen dem Regime der Insolvenzordnung. Regelmäßig bestehen auch nur bei ersteren hohe Verlustvorträge, die aber aufgrund von § 10d Abs. 2 EStG im Zweifel nicht ausreichend mobilisiert werden können, um einen etwaigen Sanierungsgewinn steuerlich zu kompensieren (wobei § 3a EStG-E allerdings über die volle Nutzung bestehender Verlustvorträge hinausgeht). Zwar hat das EuG zu § 8c Abs. 1a KStG (vgl. 21.12.2016, C-20/15 P, 21/15 P, a. a. O.) auch das Argument fehlender Vergleichbarkeit verworfen, dabei aber verkannt, dass die Vergleichbarkeit am Regelungszweck der konkreten Norm zu bemessen ist. Dieser besteht darin, Insolvenzverfahren zu vermeiden, weshalb ein von Insolvenz bedrohtes Unternehmen nicht mit anderen Unternehmen, deren Gläubiger auf Forderungen verzichten, vergleichbar ist. Dieses auch im Rahmen von § 8c Abs. 1a KStG relevante Argument hat bezüglich der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen noch mehr Bedeutung, da

nur die in § 3a EStG-E bezeichneten Unternehmen Gefahr laufen, gerade infolge der Besteuerung des Gewinns aus dem Forderungsverzicht in die Insolvenz zu gehen mit der Folge, dass sich die Anstrengungen aus dem Sanierungsverfahren als fruchtlos erweisen. Nur in dieser Konstellation steht der Forderungsverzicht geradezu unter der Bedingung der Steuerfreiheit.

Diese Argumente gehen über in einen Rechtfertigungsansatz aus dem inneren Zusammenhang des Steuersystems. Gerade soweit Verlustvorträge bestehen, die wegen § 10d Abs. 2 EStG nicht vollständig gegen einen Sanierungsgewinn genutzt werden können, gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Korrektur. Auch das Argument des fehlenden Ausnahmecharakters und der allgemeine Gedanke der Vermeidung einer Übermaßbesteuerung sowie eines Ausgleichs zwischen privaten und staatlichen Gläubigerinteressen könnten hier erneut angeführt werden. Allerdings ist nicht erkennbar, dass sich der Gerichtshof auf dieser Stufe der Prüfung in der Vergangenheit auf eine differenzierte steuersystematische oder gar steuerverfassungsrechtliche Argumentation im Kontext der mitgliedstaatlichen Steuersysteme eingelassen hätte. Zudem besteht gerade in Bezug auf die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen auch die Gefahr, dass sich die dritte Stufe der Selektivitätsprüfung nicht nur als überflüssig oder allein heuristisch relevant (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview), sondern sogar als gefährlich erweist, falls dem Gesetzgeber hier entgegengehalten wird, dass eine – zunächst steuersystematisch begründete bzw. begründbare – Regelung auch außersteuerliche Ziele (mit)verfolgt. Dass steuerliche Entlastungen in Sanierungsfällen auch dem Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen dienen (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 118), ist nicht von der Hand zu weisen. Das ist bei der Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen nicht anders als beim Erhalt von Verlustvorträgen beim Anteilseignerwechsel im Sanierungsfall (vgl. EuG v. 04.02.2016, T-287/11, a. a. O.). Allerdings würde dann verkannt, dass aufgrund der Zusatzlast der Besteuerung praktisch jede Fiskalzwecknorm auch außerhalb des Steuersystems liegende Wirkungen hat bzw. solche möglicherweise gezielt (mit)verfolgt.

Rüsken hat im persönlichen Interview (vgl. 2017) schließlich noch den sogenannten Private Investor Test angeführt. Auch wenn dieser im Steuerrecht bisher nur im Bereich öffentlicher Unternehmen fruchtbar gemacht werden konnte, ließe sich hier vertreten, dass der Staat im Zuge einer Insolvenz mit seiner Steuerforderung in dieselbe Rolle wie ein privater Investor tritt.

Ist bereits fraglich, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, soweit diese allen Unternehmen in vergleichbarer Situation gewährt wird, zu Wettbewerbsverzerrungen führt, so ist nicht ersichtlich, inwiefern hierdurch gerade der grenzüberschreitende Handel beeinträchtigt wird. Insbesondere kommt es zu keiner Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Unternehmen, da § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E einerseits auch im Rahmen beschränkter Steuerpflicht Anwendung findet, andererseits ausländische Investoren nicht gegenüber inländischen begünstigt werden. Allerdings weist der EuGH diesem Merkmal – nach Ansicht des Autors zu Unrecht – keine eigenständige Bedeutung bei, sondern vermutet im Fall selektiver Maßnahmen sowohl die Wettbewerbsverfälschung bzw. deren Drohen als auch die Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels (vgl. EuGH v. 29.04.2004, C-298/00 P. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49143&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]).

Würde die Kommission die vielfältigen Argumente, die gegen die Annahme einer Beihilfe sprechen, ungenutzt lassen und stattdessen den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV bejahen, käme noch die Genehmigung gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV in Betracht, bezüglich derer die Kommission über Ermessen verfügt. Allerdings ist keiner der dort aufgeführten Tatbestände ohne Weiteres einschlägig, und zwar bemerkenswerterweise gerade weil § 3 a EStG-E; § 7b GewStG-E allgemeinen Charakter haben und eben gerade nicht regional oder sektoriell oder auf bestimmte Vorhaben beschränkt sind. Dies erklärt auch, warum die in Ausführung von Art 107 Abs. 3c AEUV erlassenen Leitlinien zur Anwendung des Beihilferechts auf Krisenunternehmen nicht unmittelbar passen (vgl. RuU-LL, ABl. EU v. 31.07.2014, C 249/1). Vielleicht könnte dies die Kommission noch einmal zum Nachdenken bringen, ob die Maßnahme tatsächlich einer Genehmigung bedarf. Ersichtlich sind die Genehmigungstatbestände für qualitativ andersartige Vergünstigungen, die sämtlich unzweifelhaft selektiv sind, konzipiert.

Bei richtigem Verständnis von Art. 107 AEUV, muss § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E die beihilferechtliche Unbedenklichkeit testiert werden. Es handelt sich nicht um eine Beihilfe. Dass die Kommission in der Vergangenheit weder den Sanierungserlass, noch ähnliche Regelungen in anderen Staaten aufgegriffen hat, kann als Indiz gewertet werden, dass ein Negativtest ausgestellt bzw. wenigstens eine Genehmigung erteilt werden wird. Hierfür spricht auch, dass

die Kommission in der Vergangenheit Billigkeitsentscheidungen auf der Grundlage des Sanierungserlasses informell ihr Placet gegeben haben soll (vgl. Gragert, 2013, S. 2142).

Gespannt sein darf man in jedem Fall auf die Begründung der Entscheidung. Hier müsste die Kommission darlegen, inwieweit sich § 3a EStG-E von § 8c Abs. 1 KStG unterscheidet. Noch besser wäre freilich, wenn die Kommission erkennen würde, dass § 8c Abs. 1a KStG erst recht keine Beihilfe sein kann, weil es sich schon gar nicht um eine Ausnahmebestimmung, sondern um eine Wiederherstellung der allgemeinen Regel des Trennungsprinzips handelt. Es wäre der Kommission unbenommen, ihre Entscheidung zu § 8c Abs. 1a KStG aufzuheben. Art 11 VO 2015/1589 sieht zwar nur den Widerruf von Beschlüssen aufgrund neuer Tatsacheninformationen vor, ein im Nachhinein als rechtswidrig erkannter Beschluss muss aber nach allgemeinen Grundsätzen zurückgenommen werden können (vgl. Thole, 2017, persönliches Interview).

Darüber hinausgehende Wirkungen einer positiven Entscheidung zu § 3a EStG-E, § 7b GewStG-E sind nicht zu erwarten. Zum einen hat das Beihilferecht auf untergesetzlicher Ebene mit der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV gerade erst einen „Reformprozess“ (vgl. Seer, 2017, persönliches Interview) durchlaufen, der einen grundsätzlichen Anspruch der Kommission, die Beihilfekontrolle eher auszuweiten als zurückzunehmen, erkennen lässt. Zum anderen stünde einer Verallgemeinerung im Sinne eines Bekenntnisses zu einem restriktiveren Selektivitätsverständnis die aktuelle Rechtsprechung des EuGH (vgl. 21.12.2016, C-20/15 P, 21/15 P, a. a. O.) entgegen. Diese würde nationale Gerichte in Fällen steuerlicher Entlastungstatbestände, die weder unmittelbar noch mittelbar bestimmte Unternehmen oder Branchen begünstigen, auch dann zur Vorlage gemäß § 267 Abs. 3 AEUV zwingen, wenn sich die Kommission entgegen der Rechtsprechung des EuGH zu einem stärker am Wortlaut der Vorschrift orientierten Verständnis bekennen würde.

8.4. Regelungslücke im Umsatzsteuerrecht

Gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 1 UStG hat der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für die steuerpflichtige Lieferung oder Leistung uneinbringlich geworden ist. Die Berichtigung ist in dem Besteue-

rungszeitraum vorzunehmen, in dem die Forderung uneinbringlich wird (§ 17 Abs. 1 S. 7 UStG). Uneinbringlich ist eine Forderung nicht schon, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann (vgl. ständige Rechtsprechung des BFH z. B. v. 22.04.2004, V R 72/03, BStBl. II 2004, S. 684 ff.; v. 13.01.2005, V R 21/04, BFH/NV 2005, S. 928 ff.; v. 20.07.2006, V R 13/04, BStBl. II 2007, 22 ff.). Hauptfälle mangelnder Durchsetzbarkeit sind Zahlungsunfähigkeit und mangelnder Zahlungswille des Schuldners; Zahlungseinstellung des Schuldners ist nicht erforderlich (vgl. d'Avoine, 2016, persönliches Interview). Der Verzicht eines Unternehmers auf Forderungen aus erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen führt zur Uneinbringlichkeit dieser Forderungen im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. BFH v. 28.09.2000, V R 37/98, BFH/NV 2001, S. 491; FG München v. 17.10.2008, 14 V 2772/08, DStRE 2009, S. 1211).

Selbst wenn eine zivilrechtlich wirksame Novation vorliegt, also eine Forderung aus Lieferung oder sonstiger Leistung in ein Darlehen umgewandelt wurde, erlischt die Entgeltforderung dennoch dadurch umsatzsteuerlich nicht (vgl. d'Avoine, 2016, persönliches Interview). Denn die Umwandlung einer Forderung aus einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung in ein Darlehen stellt noch keine endgültige Vereinnahmung des Entgelts dar und Ausfälle des Darlehens führen daher zur Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. Geiwitz, 2017, persönliches Interview). Unter Verbrauchsteueraspekten ist, unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung, die tatsächliche Belastung maßgebend, d. h. das, was der Leistungsempfänger wirtschaftlich für die Leistung aufwendet (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Zahlt der Leistungsempfänger auf die, wenngleich auch zivilrechtlich in eine Darlehensforderung umgewandelte ursprüngliche Lieferantenforderungen nicht, wendet er umsatzsteuerrechtlich auch nichts auf und der Leistende erhält solange auch nichts. Der Leistende erhält nämlich grundsätzlich stets nur das, was der Leistungsempfänger aufwendet (vgl. d'Avoine, 2016, persönliches Interview).

Der V. Senat des BFH brauchte sich in seinem Urteil vom 13.01.2005 (vgl. V R 21/04, BFH/NV 2005, S. 928 ff.) nicht abschließend zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen eine Entgeltzahlung angenommen werden kann, wenn eine Forderung auf Zahlung eines Entgelts für eine steuerbare Leistung vereinbarungsgemäß in eine Darlehensforderung umgewandelt

wird. Nach § 10 Abs. 1 S. 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. An einem derartigen Aufwand des Leistungsempfängers fehlt es jedenfalls dann, wenn die Forderung vor und nach der Novation uneinbringlich ist.

Die Umwandlung einer Lieferantenverbindlichkeit in eine Darlehensverbindlichkeit ist nicht mit der Zahlung der Lieferantenschuld mit anschließender Darlehensgewährung an den Schuldner gleichzusetzen. Dazu darf der Leistungsempfänger nicht in der Lage sein, das von ihm geschuldete Entgelt zu zahlen. Es bleibt freilich mit Spannung abzuwarten, ob der BFH – so ihm denn ein solcher Fall nochmals zur Entscheidung vorgelegt wird – allein auf den Umstand einer (hypothetischen) punktuellen Leistungsfähigkeit des Schuldners abstellen bzw. die tatsächliche Leistung des Schuldners als ausreichend erachten würde oder ob er zusätzlich fordern würde, dass dem Schuldner ungeachtet jener (tatsächlichen bzw. hypothetischen) Leistung keine Zahlungsunfähigkeit droht (§ 18 Abs. 2 InsO). Dass die letztgenannte, weitere Voraussetzung dem BFH bedeutsam erscheinen könnte, folgt zunächst bereits aus dem Umstand, dass sich bei drohender Zahlungsunfähigkeit oder gar Insolvenzreife des Schuldners der Gläubiger in Ansehung der Insolvenzanfechtungsbestimmungen (§§ 129 ff. InsO) nicht darauf verlassen darf, dass ihm das erhaltene Entgelt tatsächlich verbleibt; die Schuldumschaffung könnte sich als durch die wirtschaftlichen Umstände erzwungen darstellen.

Führt man den Gedanken allerdings fort, könnte der Novation mit späterem Rangrücktritt bzw. Forderungsverzicht zusätzlich die Vermutung eines Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. von § 42 AO bzw. die Gesamtplanrechtsprechung des BFH dem Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung entgegengehalten werden, infolgedessen die dargestellte umsatzsteuerliche Gestaltung als rein künstlich steuerlich verworfen wird. Steuergesetze können nämlich nicht durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts umgangen werden. Bei einem Missbrauch entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung angefallen wäre (§ 42 AO). In diesem Fall wird dem Steuerpflichtigen die angestrebte Anwendung des für ihn günstigen Gesetzes verweigert.

Wird eine rechtliche Gestaltung gewählt, die zur Erreichung des erstrebten Ziels unangemessen ist, kann von einem Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO ausgegangen werden. Die Steuerminderung ist in diesem Sinne nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe zu rechtfertigen (vgl. BFH v. 19.06.1991, IX R 134/86, BStBl II 1991, S. 904; v. 21.11.1991, V R 20/87, BStBl II 1992, S. 446).

Die Anwendung des § 42 AO geht von einer Umgehung des Steuergesetzes aus. Hierbei werden die Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts missbraucht. Eine solche Umgehung ist nach den Wertungen des Gesetzgebers zu beurteilen. Dies erfolgt für jede Steuerart gesondert. Dabei müssen die maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften dazu berücksichtigt werden (vgl. BFH v. 10.12.1992, V R 90/92, BStBl II 1993, S. 700). Bei einem Missbrauch nutzt der Steuerpflichtige nicht die vom Gesetzgeber vorausgesetzte angemessene rechtliche Gestaltung, um bestimmte wirtschaftliche Ziele zu erreichen. In diesem Sinne liegen auch keine außersteuerlichen Gründe vor. Vielmehr wird ein ungewöhnlicher rechtlicher Weg gewählt, um Steuern zu sparen, was nicht mit den Wertungen des Gesetzgebers konform geht. Die Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung ist allerdings nicht in der Wahl wirtschaftlicher Entscheidungsmöglichkeiten begründet. Vielmehr ist es die Art und Weise, wie der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Entscheidung rechtlich umgesetzt hat.

Die Rechtsprechung des BFH hat diesbezüglich seit Jahren die Begrifflichkeit des *Gesamtplans* geschaffen. Von einem steuerrechtlich missbräuchlichen *Gesamtplan* ist nach Auffassung des BFH stets dann auszugehen, wenn es aufgrund eines vorherigen, zielgerichteten Plans nicht aus wirtschaftlichen, sondern künstlich konstruierten Gründen zur Zerlegung eines an sich einheitlichen wirtschaftlichen Lebenssachverhalts kommt. Die einzelnen Teile sollen hierbei keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung haben, sondern nur zur Erreichung des einheitlichen Endziels verhelfen. Möglicherweise führen die einzelnen Teilakte zu einem steuerlichen Vorteil, zu dem es nicht gekommen wäre, wenn die Handlungen richtig durchgeführt worden wären. Nach Auffassung des BFH sind diese künstlichen Teilschritte deshalb steuerlich nicht von Bedeutung. Es sind daher zwingend die steuerlichen Folgen zu beachten, die aufgrund des Ergebnisses des Gesamtplans eintreten (vgl. Online: <http://cpm-steuerberater.de/2014/07/13/gesamtplanrechtsprechung/> [abgefragt am 04.08.2016]).

Laut Urteil vom 21.02.2006 des EuGH (vgl. C-255/02, DStRE 2006, S. 4447 ff.) ist die Mehrwertsteuersystemrichtlinie dahingehend auszulegen, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht. Voraussetzung dafür ist, dass die Umsätze, die dieses Recht begründen, missbräuchlich verwendet werden. Dann müssen die diese Praxis bildenden Umsätze neu definiert werden. Es ist auf die Lage abzustellen, die ohne die diese missbräuchliche Praxis begründeten Umsätze bestanden hätte.

Die Idee der gestaltenden Sanierungsberatung, wie sie der Berufsauffassung des Autors als Steuerberater zugrunde liegt, dient vornehmlich dem Erhalt des Unternehmens und soll dem Steuerpflichtigen keinen hierüber hinaus gearteten Vorteil gegenüber Dritten gewähren. Daher stellt die Handlungsoption in Form der Novation mit ihren verschiedenen Ausprägungen nach Ansicht des Autors keine missbräuchliche Gestaltung dar, dienen sie doch dem Erhalt des Unternehmens, aus dessen Erträgen sich schlussendlich auch die Steuern für den Fiskus ableiten.

Zwar mögen Teile der Gesamtplanrechtsprechung des BFH vorliegen, da sich die Sanierung über mehrere Teilschritte erstreckt. Zweck dieser Schritte ist allerdings nicht, Steuern zu sparen, sondern der Erhalt des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze. Die gestaltende Sanierung kann daher weder unter den Tatbestand des § 42 AO, noch unter die Gesamtplanrechtsprechung des BFH subsumiert werden.

Die Problembereiche sowie mögliche Handlungsempfehlungen erwachsen aus dem in Deutschland fehlenden Sanierungssteuerrecht. Es gibt kein abgestimmtes Steuerrecht, welches der Sanierungssituation gerecht wird.

Im Interesse einer nachhaltigen und umfassenden Sanierung wäre der Gesetzgeber gut beraten, den Erlass der Umsatzsteuer zu regeln. Dies könnte z. B. durch einen neu geschaffenen § 17 Abs. 1a UStG erreicht werden, der eine besondere Behandlung bei Änderungen der Bemessungsgrundlage für Sanierungsfälle gemäß Sanierungserlass regelt und § 17 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG in Sanierungsfällen außer Kraft setzt.

Hilfsweise könnte auch eine extensive Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie herangezogen werden, um die Folgen der Umsatzsteuerberichtigung und damit die Vorsteuer-

korrektur zu vermeiden. Erfolgt für die Umsatzsteuer keine gesetzliche Neuregelung, verbleibt für die zu sanierenden Unternehmen nur die vom Autor dargestellte Ausweichgestaltung der Novation in ihren verschiedenen Ausprägungen und der damit einhergehenden Rechtsunsicherheit.

8.5. Missglückte Neuregelung des Schenkungstatbestandes nach § 7 Abs. 8 ErbStG

Der Gesetzgeber hat mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07.11.2011 (vgl. BGBl. I 2011, S. 2592 ff.; in Kraft getreten am 01.01.2012) den § 7 ErbStG um einen Absatz 8 ergänzt. Dies warf die Frage auf, ob es sich um eine Schenkung an (Mit-)Gesellschafter oder mittelbar beteiligte natürliche Personen handelt, wenn ein Gesellschafter oder ein Dritter gegenüber einer Kapitalgesellschaft auf eine Forderung verzichtet und der Forderungsverzicht der Sanierung der Kapitalgesellschaft dienen soll. Nach dem Wortlaut scheint beim ersten Lesen des neuen Steuertatbestands einiges dafür zu sprechen, dass seit dem 14.12.2011 (nach § 37 Abs. 7 S. 1 ErbStG ist § 7 Abs. 8 ErbStG auf Erwerbe anzuwenden, für welche die Steuer nach dem 13.12.2011 entsteht) eine Schenkung an (Mit-)Gesellschafter oder mittelbar beteiligte Personen vorliegen kann, wenn ein Gesellschafter oder ein Dritter gegenüber einer Kapitalgesellschaft auf eine Forderung verzichtet.

Über das objektive Tatbestandsmerkmal *Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft* herrschte allerdings Unklarheit, wobei besonders der Begriff der *Leistung* Verständnisschwierigkeiten bereitete. Der Gesetzgeber gebrauchte bisher den Terminus *Zuwendung*, um zivilrechtliche Schenkungen sowie schenkungsähnliche Zuwendungen steuerpflichtig zu machen (vgl. Bruns, 2017, persönliches Interview). Der Begriff wurde vom Gesetzgeber aber nicht legaldefiniert. Der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.03.2012 (Anhang III, Rn 3.3.1.) führt auch nicht zu einer echten Klärung. In diesem steht Folgendes:

Leistungen i. S. des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG sind insbesondere Sacheinlagen und Nutzungseinlagen.

Indem der Ländererlass das Wort *insbesondere* verwendet, macht er deutlich, dass mit den Sacheinlagen und Nutzungseinlagen lediglich Beispielsfälle gemeint sind.

Unter Rückgriff auf die bei § 812 Abs. 1 BGB gebräuchliche Definition der Leistung lässt sich diese als jede bewusste und zweckgerichtete Vermehrung fremden Vermögens (vgl. BGH v. 31.10.1963, VII ZR 285/61, BGHZ 40, S. 272; v. 31.05.1994, VI ZR 12/94, ZIP 1994, S. 1098) interpretieren. Folgt man dieser Interpretation, würde es sich beim Forderungsverzicht im Grundsatz um eine Leistung des Verzichtenden an die Kapitalgesellschaft handeln, weil sich die Passiva der Gesellschaft vermindern und damit deren Vermögen größer wird. Kein Problem stellt eine solche Vermögensmehrung dar, soweit werthaltige Forderungen gegeben sind. Wenn aber der Forderungsverzicht erfolgt, um eine finanziell angeschlagene Kapitalgesellschaft zu sanieren bzw. sogar um eine aufgrund von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit unmittelbar drohende Insolvenz der Gesellschaft zu vermeiden, dann sind nach Ansicht des Verfassers Zweifel an der Subsumtion unter den Leistungsbegriff angebracht.

Ist es überhaupt möglich, dass durch den Forderungsverzicht eine Vermehrung des Vermögens der Kapitalgesellschaft eintritt? Eine Antwort lässt sich bestimmt nur unter Berücksichtigung des jeweiligen Einzelfalles finden, wobei es maßgeblich darauf ankommen wird, ob im Verzichtszeitpunkt die Forderung noch einen Wert hatte oder nicht. Zu § 7 Abs. 1 ErbStG heißt es in den Erbschaftsteuerrichtlinien 2011 (R 7.1 Abs. 2 ErbStR) ganz allgemein, dass es sich sowohl bei jeder Vermögensmehrung als auch jeder Minderung von Schulden bzw. Belastungen um eine *Bereicherung* handeln kann. In einer Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz (vgl. v. 15.09.2005, 4 K 2436/02, EFG 2005, S. 1890 ff.) wurde bei einem zum Zweck der Sanierung erfolgten Verzicht auf eine wertlose Forderung danach unterschieden, ob der Verzicht mit einer Besserungsabrede verbunden wurde oder nicht. Lediglich im ersten Fall ist nach Ansicht des Finanzgerichts keine Bereicherung gegeben, weil der Gläubiger die nicht einbringliche Forderung gegen Erwerbssaussichten eintauschte.

Es ist nun fraglich, ob nach dem Willen des Gesetzgebers § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG diesen Umfang haben soll und eine Besteuerung von Forderungsverzichten im Sanierungsfall beabsichtigt ist. Die Bundesregierung sah in ihrem Gesetzentwurf zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 22.06.2011 (vgl. BT-Drucks. 17/6263, S. 25) anfangs keine Änderung von § 7 ErbStG vor. Eine Änderung von § 7 Abs. 8 ErbStG nahm man erst in den Blick, als das Gesetzgebungsverfahren schon lief. Nachdem der federführende Finanzausschuss eine entsprechende Empfehlung abgegeben hatte, fasste

der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 17.06.2011 (BR-Drucks. 253/11, S. 33) den Beschluss, § 7 ErbStG um einen Absatz 8 zu ergänzen, um „die Grundsätze der Rechtsprechung des BFH zur Behandlung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aufzugreifen und sie in Richtung auf eine gleichheitsgerechte Besteuerung von Schenkungen fortzuentwickeln“.

Auffallend ist, dass die Begründung für die Einführung von § 7 Abs. 8 ErbStG ausschließlich Einlage- und Konzernfälle enthält (vgl. Stellungnahme des Bundesrats v. 17.06.2011, BR-Drucks. 253/11, S. 34). Nirgends ist davon die Rede, dass auch Sanierungsfälle von dem neuen Schenkungsteuertatbestand erfasst werden sollen. Der Vorschlag des Bundesrates wurde im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens aufgenommen. Er wurde schließlich in der Sitzung vom 27.10.2011 angenommen, wobei es lediglich bei § 7 Abs. 8 S. 2 zu einer kleinen Abweichung kam (vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7469, S. 56). Die für die Einführung von § 7 Abs. 8 ErbStG gegebene Begründung wurde von der Bundesregierung fast wortgleich aus der Stellungnahme des Bundesrats übernommen (vgl. Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7524, S. 20, 21). Dort wird erläutert, dass von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG als *lex specialis* auch Fälle umfasst sind, in denen der Zuwendende nicht Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist sowie das Ziel seiner Zuwendung nicht eine originäre Bereicherung der Kapitalgesellschaft, sondern eine mittelbare Bereicherung der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist. Der Gesetzgeber macht so deutlich, dass die Zuwendung auf eine Bereicherung der Gesellschafter abzielen muss. Anders ausgedrückt bedeutet das, dass der Zweck der Leistung des Zuwendenden in einer Bereicherung der Gesellschafter oder mittelbar beteiligten Personen durch eine Erhöhung des Werts ihrer Anteile bestehen muss. Dies folgt auch logisch daraus, dass entsprechend der vom Gesetz angeordneten Fiktion von einer Schenkung zwischen Zuwendendem und Bedachtem auszugehen ist.

Im Rahmen der Auslegung des Tatbestandsmerkmals der ‚*Leistung an die Gesellschaft*‘ muss daher als sogenanntes ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal eine Absicht des Zuwendenden, den Bedachten zu bereichern, berücksichtigt werden.

Ein Forderungsverzicht von Dritten hat praktisch nie eine Bereicherung der Gesellschafter oder mittelbar beteiligter Personen zum Ziel, weil Dritte bei Forderungen gegen eine Gesell-

schaft, die in Schieflage geraten ist, in aller Regel lediglich den Grund zu einem Verzicht haben, dass dieser auf eine wirtschaftliche Erholung des angeschlagenen Unternehmens hoffen lässt. Es bestehen bei den Gläubigern also eher eigennützige Beweggründe. Ein wenigstens teilweiser Erlass einer Forderung birgt somit stets die Hoffnung auf die Möglichkeit einer künftigen Realisierung der restlichen Forderung. In diesem Fall kann in keiner Weise von einem Zweck, die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zu bereichern, gesprochen werden. Eine *Leistung* im Sinne von § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG liegt daher nicht vor, wenn die *Leistung an die Gesellschaft* nicht mit dem Zweck einer Bereicherung der Gesellschafter oder mittelbar beteiligter Personen verbunden ist.

Im gleichlautenden Erlass (vgl. Anhang III, Rn. 3.3.7.) sieht die Finanzverwaltung in einem Forderungsverzicht mit Besserungsschein keinen steuerbaren Vorgang gemäß § 7 Abs. 8 ErbStG. Hierbei stellt sie auf das Verhältnis zwischen Zuwendendem und Gesellschafter ab und argumentiert, dass es an einer Vermögensverschiebung fehle. Wenn es sich um eine wertlose Forderung handele, gebe der Gläubiger nichts aus seinem Vermögen her. Er tausche nur die nicht einbringliche Forderung gegen eine Erwerbsaussicht.

Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass bei dem (Teil-)Forderungsverzicht eines Gläubigers nicht die Voraussetzungen des Schenkungstatbestands gemäß § 7 Abs. 8 S. 1 ErbStG erfüllt sind, weil kein subjektiver Bereicherungszweck und somit keine ‚*Leistung an die Gesellschaft*‘ gegeben ist.

Genauso ist es zu beurteilen, wenn ein Gesellschafter im Sanierungsfall (teilweise) auf seine Forderung verzichtet. Bei einem Forderungsverzicht geht es dem Gesellschafter um die Rettung des Werts seiner Gesellschaftsbeteiligung. Für den Gesellschafter wird wohl kaum eine Rolle spielen, dass als Reflex seines Forderungsverzichts eine Bereicherung seiner Mitgesellschafter aufgrund einer Werterhöhung von deren Anteilen eintritt. Sein Motiv besteht in der Sicherung seiner Gesellschaftsbeteiligung. Es mangelt somit an dem mit ‚*Leistung an die Gesellschaft*‘ verbundenen Zweck der Bereicherung des oder der Bedachten.

Es kommt hinzu, dass es sich bei Forderungsverzichten von Gesellschaftern in einer Unternehmenskrise in der Regel nicht um Vermögensverschiebungen handelt. Eine Teilnahme mit seiner Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen kommt bei einer Insolvenz der Gesell-

schaft für den Gesellschafter nämlich gemäß § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO lediglich als nachrangiger Gläubiger in Betracht. Erst nach allen anderen Forderungen wird seine Forderung berücksichtigt. Eine derartige Forderung im Rang des § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO ist praktisch in aller Regel vollkommen wertlos. Es erfolgt durch den zuwendenden Gesellschafter keine Hingabe von etwas Werthaltigem aus seinem Vermögen. Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Betrachtung bewirkt der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft eine verdeckte Einlage, deren Höhe sich nach dem werthaltigen Teil der Forderung bestimmt (vgl. BFH v. 09.06.1997, GrS 1/94, DB 1997, S. 1693). Fehlt es umgekehrt an einer Werthaltigkeit der Forderung des Gesellschafters, ist eine verdeckte Einlage ausgeschlossen. Es mangelt an einem anzusetzenden Wert.

Ferner findet aufgrund des Forderungsverzichts in der Unternehmenskrise in der Regel eine Werterhöhung der Anteile von Mitgesellschaftern bzw. mittelbar beteiligten Personen der Kapitalgesellschaft nicht statt. Die Anteile an einer vor der Insolvenz stehenden Kapitalgesellschaft haben keinen Wert.

Dass der Unternehmenssanierung dienende Forderungsverzichte von Gesellschaftern nicht unter den Schenkungstatbestand von § 7 Abs. 8 ErbStG zu subsumieren sind, ist auch ein vom gesetzgeberischen Willen gedecktes Ergebnis. In dem den Beratungsverlauf sowie die Beratungsergebnisse behandelnden Bericht des Finanzausschusses vom 26.10.2011 (BT-Drucks. 17/7524, S. 6) steht dazu Folgendes:

Die Koalitionsfraktionen betonen, werde einer Gesellschaft aus wirtschaftlichen Gründen – z. B. zur Abwendung einer Schieflage – von einem Gesellschafter eine Lösung gewährt, gelte dies nicht als eine Bereicherung eines Mitgeschafters i. S. der Neuregelung. Nur echte Missbrauchsfälle sollten ausgeschlossen werden. Die Gefahr der Erfassung von Sanierungsgewinnen müsse beobachtet werden.

Offensichtlich ging es dem Gesetzgeber mit dem neuen § 7 Abs. 8 ErbStG darum, einen steuerlichen Missbrauch zu vermeiden. In diese Richtung deutet auch die Gesetzesbegründung (vgl. Bericht des Finanzausschusses v. 26.10.2011, BT-Drucks. 17/7524, S. 6). Dort ist von einer in der Steuersparbranche bekannten Besteuerungslücke die Rede. Aus diesem Grund sei die Gleichstellung überproportionaler Einlagen des Schenkers mit einer Direktzuwendung

des Schenkers geboten. Dass der Zweck, Missbrauch zu vermeiden, im Gesetz nicht zum Ausdruck gekommen ist, ist zu bedauern.

Wenn auch gemäß der Ansicht, die der Autor nach dieser Untersuchung hier vertritt, der Forderungsverzicht eines Gesellschafters im Sanierungsfall den Tatbestand nicht erfüllt, so ließen sich steuerliche Schwierigkeiten vermeiden, wenn gemäß dem Vorschlag vorgegangen würde, den die oberste Finanzbehörde der Länder im Erlass vom 14.03.2012 (vgl. Anhang III, 3.3.6.) macht. Danach verkauft der verzichtswillige Gesellschafter zunächst seine Forderung zum – im Umkehrschluss wohl geringen – Verkehrswert an die Mitgesellschafter. In einem zweiten Schritt verzichten sodann die Gesellschafter proportional zu ihrer Beteiligung auf ihre Forderungen.

Wünschenswerter wäre es jedoch, den im Erlass vom 14.03.2012 unter Rn. 3.3.7. (vgl. Anhang III) formulierten Gedanken zu verallgemeinern. Wird nur zum Zweck der Sanierung eines notleidenden Unternehmens auf eine Forderung durch Dritte oder eines (Mit-)Gesellschafters verzichtet, so fehlt es nicht nur an der Zuwendungsabsicht des Leistenden, sondern auch an der Vermögenshingabe, da für eine solche Vermögensdisposition rein geschäftliche Gründe (Hoffnung und Erwartung zukünftiger Erträge aus dem sanierten Unternehmen und der damit zusammenhängenden Geschäftsbeziehung) maßgebend sind. Dieselbe teleologische Einschränkung des § 7 Abs. 8 ErbStG sollte auch im Falle einer zu Sanierungszwecken erfolgenden Schuldübernahme vorgenommen werden. Der Autor schlägt daher vor, dass durch einen gleichlautenden Ländererlass über den Anwendungsbereich der genannten Rn. 3.3.6, 3.3.7. (vgl. Anhang III) hinausgehend klargestellt wird, dass Forderungsverzichte, die im Zuge einer Sanierung einer Kapitalgesellschaft vorgenommen werden, keine freigebigen Zuwendungen i. S. des § 7 Abs. 8 ErbStG beinhalten. Dies sollte auch für mit dieser Zweckbestimmung getätigte disquotale Forderungsverzichte oder Schuldübernahmen durch Gesellschafter gelten.

9. Zusammenfassung

Auf seiner Jahrespressekonferenz am 07.02.2017 hat der BFH den mit großer Spannung erwarteten Beschluss des Großen Senats des BFH zur Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses bekanntgegeben (vgl. BFH v. 28.11.2016, GrS 1/15, ZInsO 2017, S. 340 ff.). Es war ein überraschender und gewaltiger Paukenschlag. Denn anders als der vorlegende X. Senat ist der Große Senat des BFH der Ansicht, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und somit unrechtmäßig ist. Für laufende, aber auch für bereits abgeschlossene Sanierungen ist hierdurch eine große Rechtsunsicherheit entstanden. Diese unerwartete Entscheidung stellt die Restrukturierungspraxis vor die große Herausforderung, aussichtsreiche Sanierungen nicht am Steuerrecht scheitern zu lassen. Denn regelmäßig ist der zu einem Sanierungsgewinn führende Forderungsverzicht eine wesentliche Sanierungsmaßnahme.

Zusammenfassend: Der Große Senat hat den Sanierungserlass nicht aus materiellen Gründen verworfen; auf die einzelnen Voraussetzungen ist er gar nicht eingegangen. Die Intention der Finanzverwaltung, Sanierungsgewinne steuerlich zu privilegieren, um angeschlagenen Unternehmen zu helfen, findet sogar seine Zustimmung. Dennoch hat der Große Senat in aller Deutlichkeit klargestellt, dass dem Sanierungserlass die formelle Rechtsgrundlage fehlt und er somit gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Typisierende, nicht konkret einzelfallbezogene Billigkeitsregelungen könnten nicht in Form dezidierter ermessenslenkender Verwaltungsvorschriften – wie dem Sanierungserlass – gefasst werden, sondern bedürften eines formellen Gesetzes. Die Regelungen in den §§ 167, 227 AO stellten laut BFH keine solche Rechtsgrundlage für den Sanierungserlass dar, wohl aber für einzelfallbezogene und individuell zu treffende Billigkeitsentscheidungen der zuständigen Finanzbehörden.

Die Untersuchung konnte aufzeigen, dass auch nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH ein Anspruch auf Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns aus Gründen persönlicher oder sachlicher Unbilligkeit unmittelbar aus §§ 163, 227 AO besteht, wenn zu den im BMF-Sanierungserlass bereits genannten Voraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit, des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldverhältnisses und Sanierungsabsicht der Gläubiger), die selbstständig zu begründen sind und nicht durch das Vorliegen eines Sa-

nierungsplans vermutet werden können, weitere Kriterien hinzutreten, die eine besondere Härte im jeweiligen Einzelfall zum Ausdruck bringen.

Bei der persönlichen Unbilligkeit verlangt eine Erlassbedürftigkeit daher gerade eine Ursächlichkeit der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns für den Sanierungserfolg. Gleichwohl bleibt die wertungsorientierte Offenheit des Erfordernisses einer Erlasswürdigkeit die Achillesferse des Anspruchs, auch wenn an diese keine überzogenen Anforderungen gestellt werden dürfen.

Für die sachliche Unbilligkeit, die einen Wertungswiderspruch zum gesetzgeberischen Fiskalzweck voraussetzt, müssen kumulativ zwei Voraussetzungen erfüllt sein: (1) Nach den Umständen des Einzelfalls darf es ohne eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns schon nicht zu einem Forderungsverzicht der Gläubiger kommen, der überhaupt erst einen Sanierungsgewinn auslösen würde. (2) Das Finanzamt selbst müsste als einer der Gläubiger ohne Forderungsverzicht schlechter dastehen als bei Erhalt der Quote oder bei übrigen Sanierungsalternativen.

Aufgrund der Rechtsunsicherheit in derzeitigen und zukünftigen Besteuerungsverfahren bei den Finanzämtern und bei laufenden Verfahren vor den Finanzgerichten sollten Billigkeitsanträge im konkreten Sachverhalt daher auf die rechtsdogmatischen Begründungsansätze zur sachlichen oder persönlichen Unbilligkeit i. S. der §§ 222, 227 AO ohne Bezugnahme auf den Sanierungserlass ausgerichtet oder umgestellt werden.

Ein Ausgliederungsmodell stellt mangels Forderungsverzicht eine von den Rechtsunsicherheiten der Besteuerung eines Sanierungsgewinns befreite Alternative im Insolvenzplanverfahren dar. Die Untersuchung hat aufgezeigt, dass auch damit der Sanierungspraxis ein Weg geebnet ist, der steuerliche Planungssicherheit unabhängig von den Aktivitäten der Finanzverwaltung und des Gesetzgeber eröffnet.

Wie bedeutsam die Entscheidung des Großen Senats des BFH für die Sanierungspraxis ist, zeigt sich auch darin, dass die Verwaltung und der Gesetzgeber dem dringenden Ruf nach einer zügigen Beseitigung des Schwebezustands in quasi zeitlich lobenswertem Rekordtempo gefolgt sind. Im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung hat sich das BMF mit Schreiben

vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) zur weiteren Anwendung des bisherigen Sanierungserlasses geäußert. Am selben Tag hat der Bundestag in 2./3. Lesung die Einführung einer gesetzlichen Neuregelung für die Besteuerung von Sanierungserträgen beschlossen (§ 3a EStG-E, § 7b GewStG), die nach der Zustimmung des Bundesrats jedoch noch der Zustimmung der EU-Kommission bedarf.

Ab der Veröffentlichung der Entscheidung des Großen Senats am 08.02.2017 war insoweit unklar, ob und unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung für laufende Besteuerungsverfahren Vertrauensschutz gewähren wird. Durch die vorherige legislative Kompetenzzuweisung in der Gesetzesbegründung zu § 52 Abs. 4a EStG-E berücksichtigt die Finanzverwaltung hinreichend die rechtsstaatliche Gewaltenteilung, um rückwirkend Vertrauensschutz auch in Fällen der Erstveranlagung und ohne verbindliche Auskünfte zum Zeitpunkt des 08.02.2017 zu berücksichtigen. Aufgrund der Ermessensreduzierung auf Null hatte der Sanierungserlass eine faktische Selbstbindung der Finanzverwaltung zur Folge und damit einen besonderen – gesetzesähnlichen – Vertrauenstatbestand geschaffen. Vor diesem Hintergrund verdienen die Vertrauensschutzregelungen im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (vgl. Anhang II) die Zustimmung des Autors.

Aufgrund des engen Zeitrahmens zur parlamentarischen Umsetzung der Gesetzesänderungen noch in der 18. Legislaturperiode konnten im Rahmen der gesetzlichen Neuregelung jedoch nicht alle möglichen Detailfragen geklärt werden. Ein vollständiger Wegfall der Verlustverrechnungsmöglichkeiten findet zutreffend nicht statt; § 3a EStG-E ist auch nicht als Antragsverfahren ausgestaltet. Ob die Reihenfolge der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in § 3a Abs. 3 S. 2 Nr. 1-13 EStG-E praktikabel ist, erscheint fraglich. So bestehen aufgrund des unklaren Wortlauts diverse Unsicherheiten namentlich zur konkreten Reichweite der von einem Untergang bedrohten Steuererminderungspositionen. Die diesbezüglichen Regelungen erscheinen teilweise unnötig kompliziert und schießen auch insbesondere insoweit über das Ziel hinaus, als nicht krisenbedingte Verlustpositionen, EBITDA-Vorträge und Verluste ehemaliger Organträger-Gesellschaften betroffen sind. Ein pragmatischerer Ansatz wäre nach Auffassung des Autors wünschenswert gewesen. Für die Sanierungspraxis wird sich daher voraussichtlich im Vergleich zur Situation unter dem Sanierungserlass insoweit wenig ändern, als auch künftig aufgrund der Komplexität der Regelungen eine vorherige Abstimmung mit der Finanzverwaltung gesucht werden muss.

Die Entscheidung des Großen Senats ist aber gleichwohl eine Chance, um für einen ersten Teilbereich des Insolvenzsteuerrechts endlich einen parlamentarischen Gestaltungswillen zu ermöglichen. Denn die Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen hat in Deutschland eine lange Tradition und wird sowohl vom Gesetzgeber als auch von der Gerichtsbarkeit, der Finanzverwaltung und der Unternehmerschaft für notwendig erachtet. Dass der Gesetzgeber nach der BFH-Entscheidung (vgl. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O.) zügig eine gesetzliche Grundlage geschaffen hat, ist für die Sanierungspraxis aus Rechtssicherheitsgründen ebenso zu begrüßen wie die Tatsache, dass er sein Regelungsvorhaben der EU-Kommission zur Notifizierung vorgelegt hat, da der Schaden größer wäre, wenn sich die Unvereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht erst Jahre später herausstellen würde. Obwohl aus nationaler Sicht gewichtige steuersystematische und verfassungsrechtliche Gründe eine derartige Sozialzwecknorm zu rechtfertigen vermögen, ist die unionsrechtliche Beurteilung nach den Entscheidungen des EuG zur Sanierungsklausel (vgl. 04.02.2016, T-287/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174111&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]; T-620/11. Online: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174110&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]; EU-Kommission v. 26.01.2011, K (2011) 275, ABl EU v. 11.09.2011, L 235/26) und dem BFH-Beschluss (vgl. 28.11.2016, GrS 1/15, a. a. O., Rn. 114-117) aber zweifelhaft. Dass die Kommission den Sanierungserlass während seiner Geltungsdauer nicht beanstandet hat und in einer Einzelfallprüfung zudem keine Auffälligkeiten bemerkt hat, spricht für die Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht. Eine andere Entscheidung könnte hingegen einerseits zur Rücknahme respektive Aufhebung von Steuerbescheiden und verbindlichen Auskünften führen und würde andererseits die Frage der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht auf jeden nach den §§ 163, 227 AO behandelten Einzelfall verlagern. Wie die Kommission den vorliegenden Fall begründen und insbesondere im Verhältnis zur Sanierungsklausel abgrenzen wird, bleibt mit Spannung abzuwarten, wobei mit einer schnellen Entscheidung der Kommission aufgrund der Komplexität der Fragestellung nach Ansicht des Autors nicht zu rechnen ist. Die Untersuchung hat insgesamt aufgezeigt, dass die Argumente für eine Zustimmung zum in Rede stehenden Vorhaben so gewichtig sind, dass eine andere Entscheidung der Kommission gerade im Kontext der Subsidiarität und nationalen Souveränität nicht nachvollziehbar wäre.

Der Gesetzgeber hat mit der Reform des Insolvenzrechts den Spielraum für die außergerichtliche Sanierung vielmehr erweitert. Ziel war es nicht, diese zurückzudrängen. Im Insolvenzrecht ist mit den §§ 217 bis 234 InsO die Möglichkeit einer Sanierung gegeben, um das sanierungsfähige und sanierungswürdige Unternehmen fortzuführen. Daher ist zu hoffen, dass es zeitnah zu einer gesetzlichen Regelung kommt. Ansonsten würde die Gefahr bestehen, dass zukünftig anstatt einer Sanierung wohlmöglich die Zerschlagung von Unternehmen wieder vermehrt in den Fokus der Insolvenzverwalter rückt. Dies würde zumindest mittelfristig auch zu einer Schwächung des Wirtschafts- und Sanierungsstandorts Deutschland führen.

Unternehmensinsolvenzen verursachten im Jahr 2017 in Deutschland einen volkswirtschaftlichen Schaden i. H. v. EUR 26,6 Mrd. (vgl. Creditreform Wirtschaftsforschung, Insolvenzen in Deutschland 2017. Online: https://www.creditreform.de/fileadmin/user_upload/crefo/download_de/news_termine/wirtschaftsforschung/insolvenzen-deutschland/presseinfo UE1-2017.pdf [abgefragt am 26.04.2018]). Damit bleibt die Schadenssumme, trotz des weiter rückläufigen Insolvenzgeschehens, vergleichsweise hoch. Vor allem sehr große Unternehmensinsolvenzen, wie zuletzt die der Fluggesellschaft Air Berlin, treiben die Gesamtschadenssumme hoch. So erreichten die Insolvenzschiäden in etwa wieder das Vorjahresniveau (EUR 27,5 Mrd.). Die mittlere Schadenssumme je Insolvenzfall beläuft sich auf EUR 1 Mio. Das ist nicht wenig, wenn man bedenkt, dass laut Umsatzsteuerstatistik ein Unternehmen in Deutschland im Durchschnitt einem Jahresumsatz von rund EUR 2 Mio. erzielt.

Die Insolvenz eines Unternehmens führt in der Regel auch zum Verlust (wenigstens eines Teils) der Arbeitsplätze. Neben den Arbeitnehmern in den insolventen Unternehmen sind zudem bei Zulieferern und Dienstleistern häufig weitere Stellen betroffen. Auch im Vorfeld der Insolvenz sind oftmals bereits Arbeitsplätze abgebaut worden. Eine Analyse alleine dieses Stellenabbaus im letzten Jahr vor der Insolvenz auf Basis der Creditreform Datenbank (vgl. Creditreform Wirtschaftsforschung, Insolvenzen in Deutschland 2017, a.a.O.) ergab, dass sich dieser auf durchschnittlich 3 bis 5 % des Personals beläuft. Durch die Insolvenzfälle im Jahr 2017 sind so insgesamt schätzungsweise 198.000 Arbeitsstellen bedroht oder bereits weggefallen.

Es verbleibt insoweit nur noch der Wunsch des Autors nach einem einheitlichen Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht, welches die Widersprüche auflöst, die sich aus dem gegenläufigen Zielkonflikt von Insolvenz- und Steuerrecht ergeben.

Der aufgrund der Übergangsregelung (vgl. Anhang II) fortgeltende Sanierungserlass enthält Richtlinien für eine Gruppenunbilligkeit i. S. von § 184 Abs. 2 S. 1 AO, da nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung in Rn. 8 S. 1 des Sanierungserlasses (vgl. Anhang I) die Besteuerung eines Sanierungsgewinns nach vorrangiger vollständiger Verlustverrechnung für die sanierungsbedürftigen und -fähigen Unternehmen sachlich unbillig ist. Die billigkeitsweise Freistellung des Sanierungsgewinns nach vollständiger Verlustverrechnung auf Grundlage des BMF-Sanierungserlasses wirkt sich somit unmittelbar auf den Gewerbesteuermessbetrag nach § 163 S. 1 Hs. 1, 2. Alt. i. V. m. § 184 Abs. 2 S. 1 AO aus. Im Rahmen der Untersuchung wurde dargelegt, dass die Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 06.02.2015 (vgl. Anhang IV) nicht mit der gesetzlich zwingenden Kompetenzzuordnung vereinbar ist.

Ein verfassungsrechtlicher Kompetenzkonflikt mit den Gemeinden (als Eingriff in die kommunale Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 S. 2 GG) besteht richtigerweise a priori nicht, da das Gewerbesteuermessbetragsverfahren ausschließlich in die Zuständigkeit der Finanzbehörden fällt und die Gemeinden nach der Rechtsprechung nicht mehr Befugnisse haben, als ihnen kompetenziell nach Art. 108 Abs. 4 S. 2 GG vom Landesgesetzgeber übertragen worden sind. Daher kann § 184 Abs. 2 S. 1 AO den Kompetenzbereich der Gemeinden nicht berühren.

Es bleibt zu hoffen, dass dieser Diskussion mit der Neuregelung des Sanierungsprivilegs in § 7b GewStG-E ein Ende gesetzt wird und durch eine klare Regelung, die selbstverständlich die unionsrechtlichen Vorgaben zu beachten hat, eine gesetzliche Grundlage dafür geschaffen wird, dass die Finanzämter im Rahmen ihrer Zuständigkeit, d. h. bei der Festsetzung und Erhebung von Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO treffen können. Den Gemeinden bliebe es nach wie vor unbenommen, bei der Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer Billigkeitsmaßnahmen in Sanierungsfällen zu gewähren.

Die Sanierung von Unternehmen ist auch im Hinblick auf umsatzsteuerliche Folgen mit vielen Fallstricken versehen. Die Untersuchung hat den Versuch unternommen, für das zu sanierende Unternehmen Wege aufzuzeigen, nachteilige oder existenzvernichtende Folgen aus Forderungsverzichten, die mit Umsatzsteuern versehen waren, zu umgehen. Hierbei hat sich gezeigt, dass ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen bei der Umsatzsteuer nicht mit Sicherheit erreicht werden kann. Insofern müssen sich die Beteiligten eines Sanierungsprozesses über die steuerlichen Folgen einzelner Sanierungsmaßnahmen im Klaren sein. Dies erfordert bei der Durchführung von Sanierungskonzepten gemäß IDW S6 umfassende steuerliche Kenntnisse und ein planvolles Vorgehen.

Ob das Unternehmen am Ende aller Bemühungen einen Insolvenzantrag wegen zu zahlender Ertrag- oder Umsatzsteuern stellen muss, ist aus Sicht des Staates betrachtet allerdings unerheblich. An dieser Stelle kann nur der Wunsch geäußert werden, das Sanierungsprivileg (§ 3a EStG-E, § 7b GewStG-E) um die umsatzsteuerlichen Folgen zu ergänzen.

Ferner hat die Untersuchung gezeigt, dass der neue Schenkungstatbestand nach § 7 Abs. 8 ErbStG nicht glücklich gewählt ist, da der Wortlaut zu weit gefasst ist. Hier ist eine Einschränkung durch Auslegung, insbesondere vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Willens nötig. Die Forderungsverzichte durch Gesellschafter oder unbeteiligte Dritte wie z. B. Banken fallen nicht unter den Tatbestand von § 7 Abs. 8 ErbStG, wenn damit die Unternehmenssanierung bezweckt wird. Eine klare Formulierung durch den Gesetzgeber wäre jedoch von Vorteil, um die zu schließenden Steuerlücken klar zu erfassen. Die teleologische Einschränkung des überschießenden Wortlauts des § 7 Abs. 8 ErbStG könne nach Meinung des Autors zumindest durch einen gleichlautenden Ländererlass klargestellt werden.

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 07.12.2011 (vgl. BGBl. I 2011, S. 2582 ff.) zwar begrüßenswerte Änderungen vor allem im Bereich der Insolvenzordnung vorgenommen, die gewiss in eine richtige Richtung weisen. Eine umfassende Berücksichtigung der in der vorliegenden Untersuchung lediglich exemplarisch aufgezeigten steuerlichen Sanierungshindernisse scheint jedoch in einem zweiten Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung angezeigt, dies auch, um den „Makel einer Bankrotterklärung“ (Kebekus, 2016, telefonisches Interview), der dem Insolvenzverfahren in der öffentlichen Wahrnehmung noch immer anhaftet, durch eine Anpassung der

deutschen Regelwerke dauerhaft zu beseitigen. Es bedarf mithin einer Integration steuerrechtlicher Änderungen der durch das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (vgl. 07.12.2011, BGBl. I 2011, S. 2582 ff.) bereits geschaffenen Sanierungserleichterungen bzw. zumindest der Anpassung der steuerrechtlichen Bestimmungen an die erklärten legislativen Zielsetzungen der Insolvenzordnung. Solange dies nicht geschehen ist, ist die auch von Pluta im telefonischen Interview (vgl. 2016) aufgeworfene Frage, ob es sich beim Sanierungssteuerrecht selbst um einen Sanierungsfall handelt, aufgrund der im Verlaufe dieser Untersuchung gewonnenen Erkenntnisse uneingeschränkt zu bejahen. Der Sanierungsstandort Deutschland braucht praktikable Regelungen, die Sanierungen nachhaltig erleichtern.

10. Literaturverzeichnis

10.1. Bücher, Zeitschriften, Sammelbände

Bachem, W. (1998). *Zur Steuerfreiheit von sogenannten Sanierungsgewinnen nach § 3 Nr. 66 EStG und bei Aufhebung dieser Vorschrift de lege ferenda*. Berlin: Institut Finanzen und Steuern e.V., IFSt-Schrift Nr. 260

Bareis, P. (1995). *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*. In: Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen (1995). Bonn: Bundesministerium der Finanzen. Heft 55

Bareis, P.; Kaiser, A. (2004). *Sanierung als Steuersparmodell? – Subventionen im Verwaltungswege*. In: DB (2004). Düsseldorf: Handelsblatt Fachmedien. S. 1841 – 1847

Bartosch, A. (2010). *Is there a need for a Rule of Reason in European State aid law? Or how to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity?*. In: Common Market Law Review (2010). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International

Brandis, P. (2015). *Kommentar*. In: Tipke, K.; Kruse, H. (Hrsg.) (2015). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Braun, E.; Geist, A. (2009). *Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen – Bestandsaufnahme und Empfehlungen*. In: BB (2009). Frankfurt a. M.: Deutscher Fachverlag. S. 2508 - 2512

Crezelius, G. (2013). *Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz*. In: NZI (2013). München: Verlag C. H. Beck. S. 76 - 78

Danon, R. (2013). *Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law – A Note on the Swiss Finance Department Interim Report of 17 May 2013*. In: Sarmientound Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie Fallois (Hrsg.). *Litigating EU Tax Law in International, National and Non-EU National Courts* (2013). Amsterdam: Verlag IBFD

de Weerth, J. (2012). Tax Legislation within the Scope of EU-State Aid Law: An Overview of Critical Issues Arising from the German 'Reorganization Clause'. In: *Intertax* (2012), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 414 - 420

de Weerth, J. (2014). *Sanierungsklausel, Sanierungserlass und andere Steuererleichterungen im Fokus des EU-Beihilferechts*. In: *DStR* (2014). München: Verlag C. H. Beck. S. 2485 - 2532

Drabbe, H. (2013). The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework. In: Rust und Micheau (Hrsg.). *State Aid and Tax Law* (2012). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 87 - 105

Ebbinghaus, M.; Osenroth, M.; Hinz, B. (2013). *Schuldübernahme durch Gesellschafter als Sanierungsinstrument unter Berücksichtigung der Schenkungsteuer*. In: *BB* (2013). Frankfurt a. M.: Deutscher Fachverlag. S. 1374 - 1382

Eicke, R. (2012). *Auswirkungen der Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel auf den Sanierungserlass*. In: *PIStB* (2012). München: Verlag Franz Vahlen, S. 131 - 134

Eilers, S.; Bühring, F. (2012). *Sanierungssteuerrecht – Beratungsschwerpunkte und Checklisten*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Elicker, M. (2002). *Darf der Steuerzugriff ein Unternehmen zahlungsunfähig machen?* In: *StuW* (2002). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 217 - 234

Erhard, G. (2015). *Kommentar*. In: Blümich, W. (Hrsg.). *EStG, KStG, GewStG* (129. Auflage). München: Verlag Franz Vahlen

Farr, C. (2002). *Der Steuererlass als Beitrag zur Entschuldung privater Haushalte*. In: *BB* (2002). Frankfurt a. M.: Deutscher Fachverlag. S. 1989 - 1994

Frey, J.; Mückl, N. (2010). *Sanierungen – Steuerliche Fallstricke und Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*. In: *GmbHR* (2010). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 1193 - 1189

Friauf, K. (1973). *Zur Frage der Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen im Körperschaftsteuerrecht*. In: StuW (1973). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 97 - 118

Fritsch, R. (2009). *Kommentar*. In: Pahlke, A.; Koenig, U. (Hrsg.) (2009). *Abgabenordnung* (2. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Geist, A. (2008). *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen – Zur Anwendbarkeit, Systematik und Auslegung des BMF-Schreibens vom 27.03.2003*. In: BB (2008). Frankfurt a. M.: Deutscher Fachverlag. S. 2658 - 2659

Glaser, B.; Strauss, A. (2010). *Grounded Theory. Strategien qualitativer Forschung*. Göttingen: Hogrefe Verlag

Gondert, H.-G.; Büttner, B. (2008). *Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen – Anmerkung zum Urteil des FG München v. 12.12.2007*. In: DStR (2008). München: Verlag C. H. Beck. S. 1676 - 1679

Gragert, K. (2011). *Besteuerung von Sanierungsgewinnen – Durchführung der Verlustrechnung und von Verlustvor- und Verlustrückträgen*. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (2011). Herne: NWB Verlag. S. 1438 - 1445

Gragert, K. (2013). *Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen. Fortentwicklung der Verwaltungsauffassung bei der Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen*. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (2013). Herne: NWB Verlag. S. 2141 - 2146

Haberstock, L.; Breithecker, V. (2008). *Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*. (14. Auflage). Berlin: Erich Schmidt Verlag

Heidenhain, M. (2010). *European State Aid Law*. München/Oxford: Verlag C. H. Beck in Gemeinschaft mit Hart Publishing

Haratsch, A.; Koenig, C.; Pechstein, M. (2012). *Europarecht.* (8. Auflage). Tübingen: Mohr Siebeck Verlag

Hartmann, S.; Zwirner, C. (2014). *Prüfung rechtswidriger Beihilfen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV im Rahmen des IDW PS 700.* In: Die Wirtschaftsprüfung (2014). Düsseldorf: IDW Verlag. S. 165 - 171

Heinicke, W. (2015). *Sanierungsgewinn.* In: Schmidt, L. (Hrsg.) (2015). *Einkommensteuergesetz: EStG (34. Auflage).* München: Verlag C. H. Beck

Hermann, J. (2003). *Beihilferechtliche Risiken im Alltag der Sanierungspraxis – Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen als rechtswidrige Beihilfe?* In: ZInsO (2003). Köln: Carl Heymanns Verlag. S. 1069 - 1079

Hey, J. (1997). *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa: ein Vorschlag unter Auswertung des Ruding-Berichts und der US-amerikanischen „integration debate“.* Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Hey, J. (2009). *Körperschaft- und Gewerbesteuer und objektives Nettoprinzip.* In: Beihefter zu DStR 34 (2009). München: Verlag C. H. Beck. S. 109 - 117

Hörster, R. (2014). *Bundeskabinett beschließt den Entwurf eines ZollkodexAnpG – eigentlich ein „JStG 2015“.* Ein Überblick. In: NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (2014). Herne: NWB Verlag. S. 3082 - 3097

Hopf, C. (1993). *Soziologie und qualitative Sozialforschung.* In: Hopf, C.; Weingarten, E. (Hrsg.) (1993). *Qualitative Sozialforschung.* Stuttgart: Verlag Klett-Cotta

Imser, R., ; Piotrowski, S. (2015). *The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies.* In: Intertax (2015), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 559 - 570

Janssen, B. (2003). *Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne.* In: DStR (2003). München: Verlag C. H. Beck. S. 1055 - 1095

Jesgarzewski, T. (2014). *Begriffsbestimmungen*. In: Jesgarzewski, T.; Schmittmann J. (Hrsg.) (2014). *Steuerrecht* (2. Auflage). Heidelberg: Springer-Verlag. S. 3 - 8

Kahlert, G. (2009). *Ein Plädoyer einer gesetzlichen Regelung der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns*. In: ZIP (2009). Köln: RWS Verlag. S. 643

Kahlert, G. (2011). *Kommentar*. In: Kahlert G.; Rühlend, B. (Hrsg.) (2011), *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht* (2. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Kahlert, G. (2012). *Zum Steuererlass aus Billigkeitsgründen bei Sanierungsgewinnen*. In: DStR (2012). München: Verlag C. H. Beck. S. 943 - 945

Kahlert, G.; Schmidt, A. (2012). *Löst ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken nach § 7 Abs. 8 ErbStG Schenkungsteuer aus?* In: DStR (2012). München: Verlag C. H. Beck. S. 1208 - 1212

Kanzler, H.-J. (1995). *Kommentar*. In: Herrmann C.; Heuer G.; Raupach, A. (Hrsg.) (1995). *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG, KStG*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Kanzler, H.-J. (2003). *Kommentar zum BMF-Schreiben v. 27.03.2003: Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln*. In: FR (2003). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 480 - 481

Kanzler, H.-J. (2008). *Tod auf Raten – Steht die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns vor dem endgültigen Ableben?* In: FR (2008). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 1116 - 1117

Khan, S.; Adam, S. (2008). *Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus steuerrechtlicher, insolvenzrechtlicher und europarechtlicher Sicht*. In: ZInsO (2008). Köln: Carl Heymanns Verlag. S. 899 - 902

Kirchhof, P. (1985). *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*. In: StuW (1985). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 319 - 329

Kirschner, S. (2010). *Wege aus der Krise – Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei der Sanierung von jungen technologieorientierten Unternehmen*. Diss. Technische Universität Dresden.

Kleining, G. (2011). *Der qualitative Forschungsprozess*. In: Naderer G.; Balzer, E. (Hrsg.) (2011). *Qualitative Marktforschung in Theorie und Praxis*. Wiesbaden: Gabler Verlag. S. 197 - 240

Knebel, A. (2009). *Der Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme*. In: DB (2009). Düsseldorf: Handelsblatt Fachmedien. S. 1094 - 1097

Kotyrbá, H. (2008). *Kommentar*. In: Lüdike, J.; Siermann, C. (Hrsg.) (2008). *Unternehmenssteuerrecht* (1. Auflage). München: Verlag C.H.Beck

Krumm, M. (2012). *Sanierungsgewinn, Einkommensteuer, Billigkeitserlass*. In: EWIR (2012). Köln: RWS Verlag. S. 335, 336

Kurcz, B.; Vallindas, D. (2008). *Can General Measures be ... Selective? Some Thoughts on the Interpretation of a State Aid Definition*. In: *Common Market Law Review* (2008). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International

Lang, J. (2010). *Kommentar*. In: Tipke, K.; Kruse, H. (Hrsg.) (2015). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Lamnek, S. (2005). *Qualitative Sozialforschung*. (4. Auflage). Weinheim: Verlagsgruppe Beltz

Lemaire, N. (2011). *Kommentar*. In: von Wedelstädt, A. (Hrsg.) (2011). *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung* (20. Auflage). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag

Loose, M. (2015). *Kommentar*. In: Tipke, K; Kruse, H. (Hrsg.) (2015). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: AO, FGO*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Loose, F.; Maier, A. (2008). *Kommentar*. In: Lüdike, J.; Sistermann, C. (Hrsg.) (2008). *Unternehmensteuerrecht* (1. Auflage). München: Verlag C.H.Beck

Luts, J. (2014). *Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct*. In: *EC Tax Review* (2014). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 258 - 283

Meichssner, C. (1982). *Die Besteuerung der Kapitalgesellschaftsgewinne im internationalen Vergleich und Wege zu einer Verbesserung dieser Besteuerung*. Köln: Deubner Verlag

Micheau, C. (2014). *Tax Selectivity in European Law of State Aid - Legal Assessment and Alternative Approaches*. Luxemburg: University of Luxembourg. Law Working Paper No. 2014-06

Musil, A. (2015). *Kommentar*. In: Herrmann, C.; Heuer, G.; Raupach, A. (Hrsg.) (1995). *Ein- kommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG, KStG*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Nosky, J.; Hörner, S. (2012). *Anmerkungen zum Beschluss des BFH v. 28.02.12, VIII R 2/08*. In: *FR* (2010). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 694 - 696

Ohlf, G. (1994). *Billigkeitsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer*. In: *UR* (1994). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 264 - 266.

Olbing, K. (2010). *Die mühsame Wiederauferstehung des steuerfreien Sanierungsgewinns*. In: *Die Steuerberatung* (2010), Bonn: Stollfuß Medien, S. 216

Oppermann, T.; Classen, C.; Nettesheim, M. (2011). *Europarecht*. (5. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Pohl, S. (2009). *Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen. Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht No. 6*. Darmstadt: Technische Universität Darmstadt, Fachbereich Rechts und Wirtschaftswissenschaften

Perez-Bernabeu, B. (2014). Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules. In: European Taxation (2014). Amsterdam: Verlag IBFD

Pistone, P. (2012). Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities. In: Intertax (2012), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 85 - 91

Reimer, P. (2011) *Verfahrenstheorie – Ein Versuch zur Kartierung der Beschreibungsangebote für verbotene Beihilfen?* In: NVwZ (2011). München: Verlag C.H.Beck. S. 263 - 268

Rühland, B. (2011). *Kommentar.* In: Kahlert, G.; Rühland, B. (Hrsg.) (2011), Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht (2. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Rüsken, R. (2012). *Kommentar.* In: Klein, F. (Hrsg.) (2012). Abgabenordnung: AO (11. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Sachs, M. (2011). *Kommentar zum Grundgesetz.* (6. Auflage). München: Verlag C. H. Beck

Sanchez Rydelsky, M. (2010). Group Interest Tax Regimes and State Aid: EC on the Wrong Track. In: EC Tax Review (2010). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 149 - 155

Schipporeit, E. (1980). *Ziele und Möglichkeiten einer Unternehmungssteuer.* In: StuW (1980). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 190 - 199

Schneeloch, D. (2012). *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1.* (6. Auflage). München: Verlag Franz Vahlen

Schneider, D. (2002). *Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre.* München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag

Schmid, L. (2012). *Ertragsteuern.* In: Rattunde, R. (Hrsg.) (2012). Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V) (2. Auflage). Berlin: Erich Schmidt Verlag

Schmidt, K. (2016). *Sanierungsgewinn*. In: Schmidt, K.; Uhlenbruck, W. (Hrsg.) (2016). *Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz* (5. Auflage). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Schmidt, K.; Uhlenbruck, W. (2016). *Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz*. (5. Auflage). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Schön, W. (1999). *Taxation and State Aid Law in the European Union*. In: *Common Market Law Review* (1999). Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. S. 911–936

Schredelseker, K. (1975). *Wider eine individualistisch verkürzte Theorie der Unternehmensbesteuerung*. In: *StuW* (1975). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Seer, R. (2010). *Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen*. In: *FR* (2010). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 306 - 310.

Seer, R. (2014). *Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungs- und europarechtliche Überlegungen*. In: *FR* (2014). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 721 - 731

Seer, R. (2015). *Kommentar*. In: Tipke, K.; Lang, J. (Hrsg.) (2015). *Steuerrecht* (22. Auflage). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Stangl, I. (2013). *Kommentar*. In: Rödder, T.; Herlinghaus, A.; van Lishaut, I. (Hrsg.). *Umwandlungssteuergesetz* (2. Auflage). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Steinhauff, D. (2010). *Billigkeitsmaßnahmen bei unternehmerbezogenen Sanierungen*. In: *AO-Steuerberater* (2010). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 298 - 300

Straub, T. (2009). *Zum Begriff der Uneinbringlichkeit des Entgelts i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG bei Eintritt der zivilrechtlichen Verjährung*. In: *DStR* (2009). München: Verlag C. H. Beck. S. 1303 - 1305

Strüber, M.; Von Donat, C. (2003). *Die ertragsteuerliche Freistellung von Sanierungsgewinnen*. In: BB (2003). Frankfurt a. M.: Deutscher Fachverlag. S. 2036 - 2043

Tipke, K. (2000). *Die Steuerrechtsordnung*. (2. Auflage). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt.

Töben, T. (2010). *Eilvorlage: Praktikables Krisensteuerrecht dringender denn je – ein Appell an Gesetzgeber und Verwaltung*. In: FR (2010). Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt. S. 249 - 296

Uhländer, C.; Steinbeck, C. (2014). *Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz – ein aktueller Gesamtüberblick*. In: NWB Steuer und Studium (2014). Herne: NWB Verlag. S. 344 - 425

von Groll, R. (2011). *Kommentar*. In: Hübschmann, W.; Hepp, E.; Spitaler, A. (Hrsg.) (2011). *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto-Schmidt

Wagner, F.-W.; Dirrigl, H. (1980). *Die Steuerplanung der Unternehmung*. München: Elsevier Fachverlag

Wattel, P.J. (2013). *Interaction of State Aid, Free Movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Tax Matters*. In: World Tax Journal (2013). Amsterdam: Verlag IBFD

Wehner, A. (2012). *Der Sanierungserlass des BMF vom 27.3.2003 – Ein Verstoß gegen EU-Beihilferecht?* In: NZI (2012). München: Verlag C. H. Beck. S. 537 - 541

Wendt, R. (1985). *Eigentum und Gesetzgebung*. Habilitation. Universität Hamburg.

Wöhe, G. (2013). *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 1*. (25. Auflage). München: Verlag Franz Vahlen

10.2. Online-Quellen

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=132042&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]

http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_de.pdf [abgefragt am 01.10.2015]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=158425&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=132763&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=114241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 01.10.2015]

https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/Downloads/DE/Ministerium/koalitionsvertrag.pdf?__blob=publicationFile [abgefragt am 25.04.2016]

<http://www.gravenbrucher-kreis.de/> [abgefragt am 25.04.2016]

<http://www.hamburger-kreis.org/> [abgefragt am 11.10.2016]

<http://www.qualitative-research.net/index.php/fqs/rt/prINTERfriendly/476/1020>
[abgefragt am 25.04.2016]

<http://www.bpb.de/nachschlagen/zahlen-und-fakten/globalisierung/52584/finanz-und-wirtschaftskrise> [abgefragt am 13.09.2016]

<http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psm!?doc.hl=1&doc.id=MWRE120002289&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true>
[abgefragt am 10.10.2016]

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61959CJ0030&from=DE>
[abgefragt am 10.10.2016]

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61973CJ0173&from=DE>
[abgefragt am 10.10.2016]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=109241&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 10.10.2016]

<https://www.bmwi.de/BMWi/Redaktion/PDF/B/beihilfenkontrollpolitik-kom-mitteilung-beihilfebegriff,property=pdf,bereich=bmwi2012,sprache=de,rwb=true.pdf>
[abgefragt am 10.10.2016]

https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2013/10_K_2866_12_K_Urteil_20130522.html [abgefragt am 13.10.2016]

http://www.umwelt-online.eu/cgi-bin/parser/Drucksachen/drucknews.cgi?texte=0432_2D14&nkr=1 [abgefragt am 13.10.2016]

<http://www.bundesrat.de/DE/plenum/themen/foekol/bundesstaatskommission/unterlagen/AU-067.pdf?blob=publicationFile&v=1> [abgefragt am 14.10.2016]

<http://www.iww.de/quellenmaterial/id/105423> [abgefragt am 14.10.2016]

<https://www.justiz.sachsen.de/ovgentschweb/documents/10A847.B03.pdf>
[abgefragt am 25.10.2016]

http://www.judicialis.de/Oberverwaltungsgericht-Berlin-Brandenburg_OVG-9-S-38-07_Beschluss_11.02.2008.html [abgefragt am 25.10.2016]

<http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psm1?doc.hl=1&doc.id=MWRE120001243&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true>
[abgefragt am 25.10.2016]

<http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psm1?doc.hl=1&doc.id=MWRE140000901&showdoccase=1&doc.part=L¶mfromHL=true>
[abgefragt am 25.10.2016]

https://www.justiz.nrw.de/nrwe/ovgs/vg_duesseldorf/j2014/25_K_6763_13_Urteil_20140728.html [abgefragt am 25.10.2016]

<http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2007/0220-07.pdf> [abgefragt am 31.10.2016]

<http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/335890/> [abgefragt am 01.11.2016]

<http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/019/0601982.pdf> [abgefragt am 04.11.2016]

<https://www.juris.de/jportal/?quelle=jlink&docid=jv-FMNR453400097&psml=jurisw.psm1&max=true> [abgefragt am 07.02.2017]

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32015R1589> [abgefragt am 12.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=55758&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57101&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=186482&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 18.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174111&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=174110&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73992&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48339&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=70038&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=186482&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49143&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1> [abgefragt am 19.09.2017]

https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2016/1_K_2243_12_L_Urteil_20160303.html [abgefragt am 06.10.2017]

https://www.creditreform.de/fileadmin/user_upload/crefo/download_de/news_termine/wirtschaftsforschung/insolvenzen-deutschland/presseinfo_UE1-2017.pdf [abgefragt am 26.04.2018]

10.3. Interviews

Anders, Hans. Richter. Finanzgericht Münster. *Persönliches Interview*. Münster, 06.04.2017

Andres, Dirk. Honorarprofessor der Friedrich-Alexander Universität Erlangen-Nürnberg, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. AndresPartner, Rechtsanwälte & Steuerberater, Insolvenzverwaltung & Restrukturierung, Partnerschaft mbB. *Telefonisches Interview*. Düsseldorf, 14.07.2016

Beck, Siegfried. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Steuerrecht. Dr. Beck & Partner GbR. *Telefonisches Interview*. Nürnberg, 05.07.2016

Beil, Johannes. Rechtsanwalt, Notar. Notariat Bergstraße. *Persönliches Interview*. Hamburg, 28.07.2017

Bierbach, Axel. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Müller-Heydenreich Bierbach & Kollegen. *Telefonisches Interview*. München, 12.07.2016

Brack, Monique. Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern. *Persönliches Interview*. Schwerin, 08.03.2017

Bruns, Jan-Willem. Oberregierungsrat. Finanzamt Hamburg-Mitte. *Persönliches Interview*. Hamburg, 27.07.2017

d'Avoine, Marc. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht. ATN D'Avoine Teubler Neu Rechtsanwälte. *Persönliches Interview*. Wuppertal, 08.09.2016

Debus, Stefan. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Müller-Heydenreich Bierbach & Kollegen. *Persönliches Interview*. München, 20.09.2016

Deecke, Carsten. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.). Dierkes Partner. *Persönliches Interview*. Hamburg, 25.07.2017

Diehn, Thomas. Rechtsanwalt, Notar. Notariat Bergstraße. *Persönliches Interview*. Hamburg, 28.07.2017

Doll, Simon. Steuerberater. Alldatax Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG. *Persönliches Interview*. Bremen, 25.07.2017

Drüen, Klaus-Dieter. Universitätsprofessor. Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht der Ludwig-Maximilians-Universität München. *Persönliches Interview*. München, 21.09.2016

Exner, Joachim. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Dr. Beck & Partner GbR. *Telefonisches Interview*. Nürnberg, 07.07.2016

Fábián, Daniel. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Steuerrecht. FÁBIÁN Rechtsanwälte Insolvenzverwalter. *Persönliches Interview*. Nürnberg, 06.09.2016

Feser, Udo. Rechtsanwalt. Kanzlei Feser & Spliedt Partnerschaftsgesellschaft. *Telefonisches Interview*. Berlin, 07.07.2016

Flöther, Lucas. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Flöther & Wissing. *Telefonisches Interview*. Düsseldorf. 04.07.2016

Frege, Michael. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. CMS Legal Services EEIG /EWIV. *Telefonisches Interview*. Frankfurt am Main, 06.07.2016

Frind, Frank. Richter. Amtsgericht Hamburg (Insolvenzgericht). *Persönliches Interview*. Hamburg, 28.07.2017

Geiger, Klaus. Rechtsanwalt. Rechtsanwaltskanzlei Klaus Geiger. *Persönliches Interview*. Mainz, 22.08.2016

Geiwitz, Arndt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater. SGP Schneider Geiwitz & Partner Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte. *Telefonisches Interview*. Neu-Ulm 04.07.2016. *Persönliches Interview*. Neu-Ulm, 05.06.2017

George, Michael. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht. LECON Sanierung Rechtsanwaltsgesellschaft mbH. *Persönliches Interview*. München, 19.09.2016

Grüttner, Andreas. Vorsteher. Finanzamt Güstrow. *Persönliches Interview*. Güstrow, 08.03.2017

Grüttner, Anne. Finanzbeamtin. Finanzamt Rostock. *Persönliches Interview*. Rostock, 09.03.2017

Herchen, Axel. Richter. Amtsgerichts Hamburg (Insolvenzgericht). *Persönliches Interview*. Hamburg, 27.07.2017

Hermann, Ottmar. Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater. hww hermann wienberg wilhelm Insolvenzverwalter Partnerschaft. *Telefonisches Interview*. Frankfurt am Main, 05.07.2016

Hoefler, Tobias. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Hoefler|Schmidt-Thieme. *Telefonisches Interview*. Mannheim, 08.07.2016

Hölzle, Gerrit. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht. Görg Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB. *Persönliches Interview*. Hamburg, 22.02.2017

Hornig, Manfred. Steuerberater. PKF Riedel Appel Hornig GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. Heidelberg, 23.08.2016

Huber, Joachim. Steuerberater. PLUTA Rechtsanwalts GmbH. *Persönliches Interview*. München, 19.09.2016

Jaffé, Michael. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Jaffé Rechtsanwälte Insolvenzverwalter. *Telefonisches Interview*. München, 11.07.2016

Jahn, Michael. Finanzbehörde Hamburg. *Persönliches Interview*. Hamburg, 27.07.2017

Jost, Matthias. Steuerberater. audecon AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. München, 21.09.2016

Kahlert, Günter. Rechtsanwalt, Steuerberater. Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB. *Persönliches Interview*. Hamburg, 26.07.2017

Kaiser, Thomas. Honorarprofessor der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.). Kaiser & Sozien Partnerschaft mbB. *Persönliches Interview*. Freiburg, 24.08.2016

Kanduth-Kristen, Sabine. Stellvertretende Vorsitzende der Fakultätskonferenz der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften. Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, *Persönliches Interview*. Wien, 30.09.2016

Kebekus, Frank. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Kebekus et Zimmermann GbR. *Telefonisches Interview*. Düsseldorf, 04.07.2016

Kirschnek, Oliver. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Rechtsanwälte Illig, Braun und Kirschnek. *Persönliches Interview*. Stuttgart, 05.09.2016

Kirsten, Frank. Steuerberater, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.), Fachberater für Umstrukturierung von Unternehmen (IFU/ISM gGmbH). Schnitzler & Partner Steuerberatungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. Mönchengladbach, 02.08.2016

Klöker, Klaus. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Schultze & Braun Rechtsanwaltsgesellschaft für Insolvenzverwaltung mbH. *Persönliches Interview*. Achern, 24.08.2016

Kögel, Corina. Vorsitzende Richterin. Finanzgericht Hamburg. *Persönliches Interview*. Hamburg, 25.07.2017

Krüger, Christoph. Steuerberater. S|H|N|F Rechtsanwälte – Wirtschaftsprüfer Steuerberater – Insolvenzverwalter. *Persönliches Interview*. Hamburg, 28.07.2016

Krumm, Marcel. Richter, Professur für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. Finanzgericht Münster. *Persönliches Interview*. Münster, 08.05.2017

Kübler, Bruno. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Steuerrecht. Kübler Rechtsanwälte Insolvenzverwalter Wirtschaftsprüfer Steuerberater. *Telefonisches Interview*. Dresden, 06.07.2016. *Persönliches Interview*. Dresden, 10.03.2017

Linse, Thomas. Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Linse & Ehrlicher Rechtsanwaltsgesellschaft mbH. *Persönliches Interview*. Coburg, 06.09.2016

Litta, Mario. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.). Graf Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. München, 21.09.2016

Lorenz, Martin. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.). Graf Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. München, 20.09.2016

Loose, Matthias. Richter, Honorarprofessor für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Bundesfinanzhof München. *Persönliches Interview*. Bochum, 08.09.2016

Martini, Ulf. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Martini Rechtsanwälte. *Persönliches Interview*. Mannheim, 23.08.2016

Matthes, Jan. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater. Rechtsanwaltskanzlei Jan Matthes. *Persönliches Interview*. Düsseldorf, 12.07.2016

Mönning, Rolf-Dieter. Rechtsanwalt. Mönning & Partner – Partnerschaftsgesellschaft. *Telefonisches Interview*. Aachen, 06.07.2016

Morgen, Christoph. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Brinkmann & Partner Partnerschaftsgesellschaft Rechtsanwälte - Steuerberater – Insolvenzverwalter. *Persönliches Interview*. Münster, 09.09.2016

Nerlich, Jörg. Rechtsanwalt. Görg Partnerschaft von Rechtsanwälten mbB. *Telefonisches Interview*. Köln, 11.07.2016

Piepenburg, Horst. Rechtsanwalt. Piepenburg - Gerling Rechtsanwälte. *Telefonisches Interview*. Düsseldorf, 12.07.2016

Pluta, Michael. Rechtsanwalt, vereidigter Buchprüfer. PLUTA Rechtsanwalts GmbH. *Telefonisches Interview*. Ulm, 04.07.2016

Rekers, Martin. Rechtsanwalt, Steuerberater. Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälte | Steuerberater. *Persönliches Interview*. Düsseldorf, 02.08.2017

Richert, Manuela. Rechtsanwältin. anchor Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB Abel von Braun Herbst Reus Wahl Hörmann Hänel Höfer Müller Rieger Schiller. *Persönliches Interview*. München, 19.09.2016

Ringstmeier, Andreas. Rechtsanwalt. Dr. Ringstmeier & Kollegen Insolvenzabwicklung GbR. *Telefonisches Interview*. Köln, 05.07.2016

Rüffert, Dirk. Rechtsanwalt, Steuerberater. Rüffert Rechtsanwälte. *Persönliches Interview*. Osnabrück, 06.09.2016

Rüsken, Reinhart. Rechtsanwalt, Richter am Bundesfinanzhof a. D. (im III. Senat und von 1998 bis 2014 im Zollsenat). Rechtsanwalt Reinhart Rüsken. *Persönliches Interview*. Berlin, 09.03.2017

Sämisch, Henning. Rechtsanwalt. S|H|N|F Rechtsanwälte – Wirtschaftsprüfer Steuerberater – Insolvenzverwalter. *Persönliches Interview*. Hamburg, 25.07.2017

Schaake, Simon. Oberregierungsrat. Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel. *Persönliches Interview*. Hamburg, 26.07.2017

Schmidt, Arne. Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht. Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft mbB. *Persönliches Interview*. Hamburg, 26.07.2017

Schmittmann, Jens. Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht, Professur für Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht. FOM Fachhochschule für Ökonomie und Management. *Persönliches Interview*. Essen, 09.06.2017

Schulte, Manfred. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Rechtsanwälte Runkel Schneider Weber. *Persönliches Interview*. Düsseldorf, 02.08.2016

Seagon, Christopher. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Wellensiek PartGmbB. *Telefonisches Interview*. Düsseldorf, 15.07.2016

Seer, Roman. Universitätsprofessor. Lehrstuhl für Steuerrecht der Ruhr-Universität Bochum. *Persönliches Interview*. Bochum, 07.04.2017

Stoffersen, Peter. Wirtschaftsprüfer, Steuerberater. BWLS Strunk Stoffersen Partnerschaft mbB von Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten. *Persönliches Interview*. Hamburg, 26.07.2017

Strauß, Melanie. Steuerberaterin. Baker Tilly Roelfs AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. *Persönliches Interview*. Hamburg, 26.07.2017

Streit, Thomas. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht. Küffner Maunz Langer Zugmaier Rechtsanwaltsgesellschaft mbH. *Persönliches Interview*. München, 22.09.2016

Thole, Christoph. Universitätsprofessor. Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Zivilprozessrecht, Europäisches Privatrecht sowie Internationales Privat- und Verfahrensrecht (Juristische Fa-

kultät) der Eberhard Karls Universität Tübingen. *Persönliches Interview*. Tübingen, 05.07.2017

Undritz, Sven-Holger. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. White & Case Insolvenz GbR. *Telefonisches Interview*. Hamburg, 20.07.2016

Verken, Michael. Rechtsanwalt, Wirtschaftsmediator. anchor Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB Abel von Braun Herbst Reus Wahl Hörmann Hänel Höfer Müller Rieger Schiller. *Persönliches Interview*. Peißenberg, 23.09.2016

von dem Bussche, Victor. Steuerberater. BRL Insolvenz GbR. *Persönliches Interview*. Hamburg, 27.07.2017

Wagner, Johann. Rechtsanwalt, Steuerberater. Sozietät Gleiss Lutz. *Persönliches Interview*. Hamburg, 28.07.2017

Wienberg, Rüdiger. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. hww hermann wienberg wilhelm Insolvenzverwalter Partnerschaft. *Telefonisches Interview*. Berlin, 15.07.2016

Werres, Rüdiger. Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht. Heidland Werres Diederichs Rechtsanwälte Partnerschaftsgesellschaft mbB. *Persönliches Interview*. Köln, 05.09.2016

Zechmeister, Katrin. Finanzbeamtin. Amt 5 der Steuerverwaltung Hamburg. *Persönliches Interview*. Hamburg, 25.07.2017

10.4. Gesetze, Richtlinien, Erlasse

AEO. Anwendungserlass zur AO 2014 vom 31.01.2014 (BStBl. I 2014, S. 290 ff.), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 05.09.2016 (BStBl. I 2016, S. 974 ff.).

AEUV. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, Fassung aufgrund des am 01.12.2009 in Kraft getretenen Vertrages von Lissabon, Konsolidierte Fassung (ABl. EG Nr. C 115 v. 9.5.2008, S. 47 ff.).

AktG. Aktiengesetz vom 06.09.1965 (BGBl. I 1965, S. 1089 ff.), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 10.05.2016 (BGBl. I 2016, S. 1142 ff.) geändert worden ist.

AO. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 3866 ff.; 2003, S. 61 ff.), die durch Artikel 3 Absatz 13 des Gesetzes vom 26.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1824 ff.) geändert worden ist.

BeitrRLUmsG. Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 07.11.2011 (BGBl. I 2011, S. 2592 ff.).

BestVModG. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1679 ff.).

BetrAVG. Betriebsrentengesetz (Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung) vom 19.12.1974 (BGBl. I 1974, S. 3610 ff.), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21.12.2015 (BGBl. I 2015, S. 2553) geändert worden ist.

BewG. Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl. I 1991, S. 230), das durch Artikel 2 des Gesetzes vom 04.11.2016 (BGBl. I 2016, S. 2464) geändert worden ist.

BGB. Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42 ff., ber. S. 2909; 2003, S. 738), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.05.2016 (BGBl. I S. 1190 ff.) m. W .v. 01.06.2016.

BStB. Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer in der Fassung vom 08.09.2010, genehmigt durch das Bundesfinanzministerium am 16.12.2010 (DStR 2010, S. 2659 ff.).

Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung. Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen vom 22.07.2009 (BGBl. I 2009, S. 1959 ff.).

DMBiIG. D-Markbilanzgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.07.1994 (BGBl. I 1994, S. 1842 ff.), das zuletzt durch Art. 14 Abs. 1 des Gesetzes vom 10.05.2016 (BGBl. I 2016, S. 1142 ff.) geändert worden ist.

ErbStG. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27.02.1997 (BGBl. I 1997, S. 378 ff.), das zuletzt durch Art. 8 des Gesetzes vom 31.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1914 ff.) geändert worden ist.

ErbstR. Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19.12.2011 (BStBl. I 2011, Sondernummer 1/2011, S. 2 ff.).

EstG. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl. I 2009, S. 3366, 3862 ff.), das zuletzt durch Art. 7 des Gesetzes vom 31.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1914 ff.) geändert worden ist.

ESUG. Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 07.12.2011 (BGBl. I 2011, S. 2582 ff.).

FamFG. Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit vom 17.12.2008 (BGBl. I, S. 2586), in Kraft getreten am 29.05.2009 bzw. 01.09.2009 zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.07.2017 (BGBl. I, S. 2780) m. W. v. 29.07.2017

FGO. Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. 03.2001 (BGBl. I 2001, S. 442 ff., 2262; 2002, S. 679 ff.), die zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 11.10.2016 (BGBl. I 2016, S. 2222 ff.) geändert worden ist.

FVG. Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 04.04.2006 (BGBl. I 2006, S. 846 ff., 1202), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 19.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1730 ff.) geändert worden ist.

GenG. Genossenschaftsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.10.2006 (BGBl. I 2006, S. 2230 ff.), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 10.05.2016 (BGBl. I 2016, S. 1142 ff.) geändert worden ist.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1679).

Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuerbegünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 und 23.12.2003 (BGBl. I 2003, S. 2840 ff.).

GewStG. Gewerbesteuerengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4167 ff.), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 02.11.2015 (BGBl. I 2015, S. 1834 ff.) geändert worden ist.

GG. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23.12.2014 (BGBl. I 2014, S. 2438 ff.) geändert worden ist.

InsO. Insolvenzordnung vom 05.10.1994 (BGBl. I 1994, S. 2866 ff.), die zuletzt durch Artikel 16 des Gesetzes vom 20.11.2015 (BGBl. I 2015, S. 2010 ff.) geändert worden ist.

JStG 2008. Jahressteuergesetzes 2008 vom 04.09.2007, (BGBl. I 2007, S. 3150 ff.).

KO. Konkursordnung, zuletzt geändert durch Art. 5 G vom 25.7.1994 (BGBl. I 1994, S. 1744), gültig bis 31.12.1998.

KStG. Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4144 ff.), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 19.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1730 ff.) geändert worden ist.

MoMiG. Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (vgl. BGBl. I 2008, S. 2026 ff.).

MwStSystRL. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 ff.) mit den Änderungen durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19.12.2006 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezüglich der Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen (ABl. EU Nr. L 384 v. 29.12.2006, S. 92 ff.); die Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20.12.2007 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf bestimmte befristete Bestimmungen über die Mehrwertsteuersätze (ABl. EU Nr. L 346 v. 29.12.2007, S. 13 ff.); die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. EU Nr. L 44 v. 20.2.2008, S. 11 ff.); die Richtlinie 2008/117/EG des Rates vom 16.12.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen (ABl. EU Nr. L 14 v. 20.1.2009, S. 7 ff.); die Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 05.05.2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf ermäßigte Mehrwertsteuersätze (ABl. EU Nr. L 116 v. 9.5.2009, S. 18 ff.); die Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25.07.2009 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem zur Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr (ABl. EU Nr. L 175 v. 4.7.2009, S. 12 ff.); die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. EU Nr. L 10 v. 15.1.2010, S. 14 ff.); die Richtlinie 2010/23/EU des Rates vom 16.03.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen (ABl. EU Nr. L 72 v. 20.3.2010, S. 1 ff.); die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13.07.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (ABl. EU Nr. L 189 v. 22.7.2010, S. 1 ff.); die Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7.12.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Dauer der Verpflichtung, einen Mindestnormsatz einzuhalten (ABl. EU Nr. L 326 v. 10.12.2010, S. 1 ff.); und mit den Berichtigungen durch ABl. EU Nr. L 335 vom 20.12.2007, S. 60 ff. – Richtlinie 2006/112/EG; ABl. EU Nr. L 299 vom 17.11.2010, S. 46 ff. – Richtlinie 2010/45/EU.

RAO. Reichsabgabenordnung vom 13.12.1919 (RGI., S. 1993); Neubekanntmachung vom 22.05.1931 (RGI., S. 161); letzte Änderung durch Art. 3 G vom 25.07.1975 (BGBl. I 1975, S. 1973, 1974); Außerkrafttreten am 1.01.1977 (Art. 96 Nr. 1 EGAO v. 14.12.1976, BGBl. I 1977, S. 3341, 3380).

RÜbStG. Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 (vgl. BGBl. I S. 2074); Geltung ab 05.07.2017

RVBZuschFinzG. Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19.12.1997 (vgl. BGBl. I 1997, S. 3121 ff.).

SchVG. Schuldverschreibungsgesetz vom 31.07.2009, (BGBl. I 2009, S. 2512 ff.).

SGB XII. Das Zwölfte Buch Sozialgesetzbuch – Sozialhilfe – (Artikel 1 des Gesetzes v. 27.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3022, 3023), das durch Artikel 3 des Gesetzes vom 31.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1939) geändert worden ist.

StAnpG. Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934 (RStBl I 1934, S. 925 ff.).

StAuskV. Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 30.11.2007 (BGBl. I, S. 2783 ff.), die durch Artikel 4 der Verordnung vom 12.07.2017 (BGBl. I, S. 2360) geändert worden ist Steuer-Auskunftsverordnung

StRefG. Steuerreformgesetz vom 25.07.1988 (BGBl. I 1988, S. 1093 ff.).

UmwG. Umwandlungsgesetz vom 28.10.1994 (BGBl. I S. 3210, 1995, S. 428 ff.), in Kraft getreten am 01.01.1995 zuletzt geändert durch Gesetz vom 17.07.2017 (BGBl. I, S. 2434) m. W. v. 22.07.2017

UmwStG. Umwandlungssteuergesetz vom 7.12.2006 (BGBl. I 2006, S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 02.11.2015 (BGBl. I 2015, S. 1834) geändert worden ist.

UntStRFortsG. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 (BGBl. I 1997, S. 2590 ff.).

UStG. Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (BGBl. I 2005, S. 386 ff.), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 19.07.2016 (BGBl. I 2016, S. 1730 ff.) geändert worden ist.

VO. Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union. Online: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A32015R1589> [abgefragt am 12.09.2017]

ZollKodexAnpG. Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl. I 2014, S. 2417 ff.).

ZPO. Zivilprozessordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.12.2005 (BGBl. I 2005, S. 3202; 2006, S. 431 ff.; 2007, S. 1781 ff.), die zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11.10.2016 (BGBl. I 2016, S. 2222 ff.) geändert worden ist.

11. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Probandenstruktur der zweiten Erhebungsphase (Quelle: eigene Darstellung).....	Seite 38
Abbildung 2: Probandenstruktur Beratungsunternehmen (Quelle: eigene Darstellung).....	Seite 39
Abbildung 3: Zusatzqualifikationen der Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Steuerberater (Quelle: eigene Darstellung).....	Seite 39
Abbildung 4: Anteil Eigenverwaltungsverfahren an den eröffneten Gesamtsolvenzen 2012 bis 2015 nach Bundesländern (Quelle: INDat Report 2016).....	Seite 51
Abbildung 5: Größenklassen der Unternehmen in Eigenverwaltung (Quelle: Elektronischer Bundesanzeiger).....	Seite 52
Abbildung 6: Eckdaten zu den Verfahren der Unternehmen (Quelle: BCG-Analyse)...	Seite 53
Abbildung 7: Materielle Verfahrensergebnisse (Quelle: BCG-Analyse).....	Seite 53
Abbildung 8: Bedeutung externer Faktoren für Insolvenz und Sanierung (Quelle: eigene Darstellung).....	Seite 55
Abbildung 9: Nachteile des deutschen Insolvenzrechts (Quelle: Noerr, McKinsey)....	Seite 55

12. Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
a. D.	außer Dienst
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BCG	The Boston Consulting Group
Bd.	Band
BeitrRLUmsG	Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BestVModG	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens
betr.	betreffend
BetrAVG	Betriebsrentengesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BOSTB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt

BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGK	Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU	Die Christlich-Soziale Union in Bayern e. V.
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DMBilG	D-Markbilanzgesetz
Drucks.	Drucksache
DStRE	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) – Entscheidungsdienst
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	Deutscher Steuerberaterverband
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EAO	Regierungs-Entwurf einer Abgabenordnung
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäischen Gemeinschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EinkStG	Einkommensteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErbstR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
EStG	Einkommensteuergesetz
EStG-E	Einkommensteuergesetz-Entwurf
ESUG	Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäische Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
FamFG	Familienverfahrensgesetz
F.D.P.	Freie Demokratische Partei
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz Rundschau (Zeitschrift)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStG-E	Gewerbsteuergesetz-Entwurf
GG	Grundgesetz
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der Obersten Gerichtshöfe
GmS	Gemeinsamer Senat
GrS	Großer Senat
HFG	Hessisches Finanzgericht
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
i. H. v.	in Höhe von
InsO	Insolvenzordnung
i. S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft

KO	Konkursordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lat.	lateinische Sprache
lfd.	laufend
Ltd.	Limited Company
mbH	mit beschränkter Haftung
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
m. W. v.	mit Wirkung vom
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NRW	Nordrhein-Westfalen
NV	nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannten
oHG	offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
PKW	Personenkraftwagen
PS	Prüfungsstandard
PSVaG	Pensions-Sicherungs-Verein auf Gegenseitigkeit
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
RÜbStG	Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen
Rz.	Randziffer
S	Standard
S.	Satz

SGB	Sozialgesetzbuch
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StAuskV	Steuer-Auskunftsverordnung
StB	Steuerberater
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vfg.	Verfügung
VG	Verwaltungsgericht
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VO	Verfahrensordnung in Beihilfesachen
V + V	Vermietung und Verpachtung
WG	Wirtschaftsgut
WRV	Weimarer Reichsverfassung (offiziell: Die Verfassung des Deutschen Reichs)
ZInsO	Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZollKodexAnpG	Zollkodex-Anpassungsgesetz
ZPO	Zivilprozessordnung
z. v. E.	zu versteuerndes Einkommen

13. Lebenslauf

Mein Name ist Thilo Schnelle, geboren am 20.11.1976, aufgewachsen in Dortmund und Sohn eines selbstständigen Steuerberaters, dessen Vater Steuerberater und Wirtschaftsprüfer war und Sohn einer Steuerfachangestellten.

In meinem Leben vor dem Studium nahm nicht die Schule, Bildung oder gar das Steuerrecht den wichtigsten Platz in meinem Leben ein, es war meine Leidenschaft für den Fußball und meinen Heimatverein Borussia Dortmund.

Wie ich später während einer Art Ursachenforschung herausfinden sollte, gab es wohl einen Zusammenhang zwischen Trauerphasen nach verlorenen Spielen, die von Sonntag bis Mittwoch meinen schulischen Alltag überschatteten, und den überschaubaren Leistungen auf der Schulbank. Weiterhin stellte ich fest, dass ich auch in der Zeit von Donnerstag bis Samstag meine Konzentration nicht auf die Schule richten konnte, musste ich mich doch mental aufs kommende Spiel vorbereiten.

Mein durchwachsenes Abitur hinderte mich jedoch nicht daran, vom 01.10.1998 bis 30.09.2001 ein **Studium der Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Steuer- und Revisionswesen** an der **Fachhochschule der Wirtschaft in Paderborn** zu absolvieren. Der Studiengang richtete sich gezielt an diejenigen, die ihr Studium auf den Bereich Steuerrecht ausrichten wollten und, so wie ich, eine Tätigkeit im Berufsfeld des Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers anstrebten.

Nach erfolgreichem Abschluss des Studiums war ich in der Zeit vom 01.10.2001 bis zum 30.09.2003 sodann in der Wirtschaftsprüfungsabteilung der **Warth & Klein Grant Thornton AG** in Düsseldorf tätig. Dort wurde ich in verschiedenen Prüfungsteams eingesetzt und habe zunächst als Prüfungsassistent, später als Prüfungsleiter eigenverantwortlich Prüfungen geplant und durchgeführt.

Mein Aufgabenbereich umfasste schwerpunktmäßig die Prüfung von Jahres- und Zwischenabschlüssen von Unternehmen verschiedener Rechtsformen, Größen und Branchen. Im Rahmen dieser Aufgaben vertiefte ich meine Kenntnisse im Bereich des Handels- und Steu-

errechts. Diese Erfahrungen boten mir eine sehr gute Grundlage für die Auseinandersetzung mit über das normale Tagesgeschäft hinausgehenden Fragen und Problemkreisen der Rechnungslegung.

Am 01.10.2003 stieg ich als geschäftsführender Gesellschafter in die elterliche **Steuerberatersozietät Schnelle & Hölscher** ein. Da ich mich schon während des Grund- und Hauptstudiums schwerpunktmäßig mit dem deutschen Steuerrecht befasste, konnte ich die Frage, ob ich **Steuerberater** werden wollte, immer mit einem schnellen *Ja!* beantworten.

Mein Drang zur Selbstverwirklichung und zum Unternehmertum ist sehr stark ausgeprägt. Ähnlich wie mein Vater und Großvater wollte auch ich irgendwann mein eigener Chef sein und ein eigenes Unternehmen führen, um die Dinge so zu tun, wie ich sie für richtig halte.

Die Hürde zum Beruf aber liegt extrem hoch, zählt das Examen zu einer der schwierigsten Berufszugangsprüfungen in Deutschland. Dazu schrieb beispielsweise Prof. Dr. Klaus Tipke (2000, S. 1362), dass „kein Steuerberater, kein Rechtsanwalt, kein Steuerbeamter, kein Steuererrichter, auch kein Steuerprofessor in der Lage ist, das ganze Steuerrecht bis ins letzte Detail zu überblicken“. Das sollte sich unglücklicherweise als wahr herausstellen.

Wenn man sich im Laufe seines beruflichen Schaffens mit Berufskollegen oder Freunden unterhält, so hat jeder eine ganz persönliche Geschichte darüber zu erzählen, wie, wo, wann und unter welchen Umständen er sein Examen bestanden hat oder auch nicht.

Als ich mich für das Examen anmeldete, war ich mir jedoch einer Sache sicher: Auch diese Prüfung würde nur vor dem Bestehen schwierig sein.

Die Person, die in der kompletten Vorbereitungs- und Prüfungsphase am meisten zurückstecken musste, war meine damalige Freundin Julia. Tagtäglich musste sie meine Launen und Abwesenheiten ertragen, doch in all der Zeit gab sie mir nie das Gefühl, dass ich mich nicht genügend um sie gekümmert hätte. Sie war mein großer Rückhalt und ohne ihr Verständnis hätte ich mich nicht so konzentriert auf das Examen vorbereiten können, wie ich es getan habe.

Am 22.02.2007 habe ich vor dem Prüfungsausschuss des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen in Düsseldorf die Steuerberaterprüfung bestanden und wurde danach von der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe zum Steuerberater bestellt.

Zu den am stärksten nachgefragten Spezialisierungen im Bereich vereinbarter Tätigkeiten von Steuerberatern zählt der Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.). Durch das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen wurde diese Spezialisierung noch interessanter.

Am 25.08.2011 wurde ich vom Deutschen Steuerberaterverband als **Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e. V.)** zertifiziert. Dieser Anerkennung ist eine erfolgreiche Absolvierung eines entsprechenden Fachlehrgangs mit 120 Zeitstunden und 2 Leistungskontrollklausuren vorangegangen.

Inhalt und Dozenten entsprechen weitgehend dem Fachanwalt für Insolvenzrecht, sind jedoch speziell auf den steuerberatenden Beruf zugeschnitten. Die fachliche Leitung unterlag Dr. Jobst Wellensiek, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Wolfgang Fahlbusch, Rechtsanwalt und Prof. Dr. Hans-Ulrich Heyer, Richter am Insolvenzgericht Oldenburg.

Nach erfolgreicher Sachkundeprüfung wurde mir am 19.04.2012 auch die Bezeichnung **Landwirtschaftliche Buchstelle** als Zusatz zur Berufsbezeichnung von der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe verliehen.

Bei dem Begriff *Landwirtschaftliche Buchstelle* handelt es sich um eine gesetzlich geschützte Bezeichnung, die nur an Personen verliehen wird, die für die Steuerberatung der Land- und Forstwirtschaft eine besondere Sachkunde nachgewiesen haben. Sie kann Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Rechtsanwälten und niedergelassenen europäischen Rechtsanwälten verliehen werden. Der Sachkundenachweis erfordert Spezialkenntnisse auf dem Gebiet der Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, im Agrarrecht, des Agrarkreditwesens und der landwirtschaftlichen Betriebswirtschaft.

Die Zahl der Unternehmen, die grenzüberschreitend agieren, steigt, sodass diese zunehmend mit Fragen zu der internationalen Besteuerung konfrontiert werden. Längst müssen auch

mittelständische Unternehmen den Schritt in das Ausland wagen, wenn sie ihre Marktposition verteidigen und ausweiten wollen. Die damit verbundenen steuerlichen Probleme sind groß. Eine fundierte Beratung im internationalen Steuerrecht ist eine zentrale Gestaltungsaufgabe, die in der täglichen Beratungspraxis immer wichtiger wird.

Am 11.09.2015 wurde mir von der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe die Bezeichnung **Fachberater für Internationales Steuerrecht** verliehen. Um den Fachberatertitel zu erlangen, musste ich einen Lehrgang von mindestens 120 Stunden mit drei Klausuren erfolgreich absolvieren, 30 praktische Fälle im Spezialgebiet des Internationalen Steuerrechts bearbeitet haben und meine besonderen theoretischen und praktischen Kenntnisse in einem Fachgespräch bei der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe nachweisen.

Wer heutzutage eine juristisch-betriebswirtschaftliche Doppelqualifikation vorweisen kann, ist in vielen Bereichen der Wirtschaft sehr gefragt, denn die Einsatzgebiete sind vielfältig. Daher entschloss ich mich zusätzlich im Jahr 2012 zur Aufnahme eines berufsbegleitenden **Master-Fernstudiengangs Wirtschaftsrecht mit internationalen Aspekten** an der **Diploma Hochschule Nordhessen in Bad Sooden-Allendorf**.

Als Wirtschaftsjurist bin ich heutzutage immer dann gefragt, wenn Wirtschaft und Recht zusammentreffen, wenn betriebswirtschaftliche und juristische Qualifikationen erforderlich und Grundlage von Entscheidungen sind. Der akademische Master-Abschluss an der Diploma Fachhochschule am 17.09.2014 ermöglichte mir zugleich das **Doktoratsstudium** an der **Middlesex University in London**, welches mit Vorlage dieser Untersuchung abschließt.

Meine damalige Freundin Julia ist mittlerweile übrigens glücklich verheiratet und Mutter zweier Söhne. Nachdem ihr damaliger Freund und jetziger Mann jahrelang keine Zeit wegen seines Steuerberaterexamens hatte, hat er jetzt keine Zeit mehr, weil er Inhaber einer eigenen Steuerberatungskanzlei ist und berufsbegleitend ein Doktoratsstudium absolviert. Was wohl als nächstes kommt? Wir warten es einfach mal ab. Sicher ist nur eins: Ich liebe Dich!

14. Aufzählung der bisherigen Publikationen

Im Rahmen meiner Autorentätigkeit für die Fachzeitschrift NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht des NWB Verlags, Herne sind bisher folgende Aufsätze und Kommentierungen veröffentlicht worden:

Berufsrecht. Fehlende Sachverhaltsermittlung im Dauermandat. Unterlassen einer sich aufdrängenden Nachfrage führt zur Haftung des Steuerberaters. In NWB Nr. 35 vom 28.08.2017, S. 2706 ff.