HERAUSRAGENDE MASTERARBEITEN AM DISC

FACHBEREICH Management & Law

STUDIENGANG Steuerrecht für die Unternehmenspraxis

MASTERARBEIT

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen im Wandel der Zeit, insbesondere nach dem Beschluss des BFH vom 28. November 2016 - Darstellung des Problems der sog. Altfälle und möglicher Lösungsansätze.

AUTOR/IN
Linda Egler

TECHNISCHE UNIVERSITÄT KAISERSLAUTERN

DISTANCE AND INDEPENDENT STUDIES CENTER

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis…….……**I**

Literaturverzeichnis…….…..**IV**

Ausarbeitung……**1**

Inhaltsverzeichnis

Teil 1: Einleitung, Zielsetzung……**1**

I. Einleitung…….…..**1**

II. Zielsetzung……**3**

Teil 2: Hauptteil…….…….……..….**3**

A. Der Sanierungsgewinn……**3**

B. Historische Entwicklung der Behandlung von Sanierungsgewinnen unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung seit 2003…….**5**

I. Behandlung von Sanierungsgewinnen bis zum Jahre 2003…….**5**

II. Der „Sanierungserlass“…….…...**7**

C. Aktuelle Entwicklung……..**10**

I. Vorlage des V. Senats vom 25. März 2015…….……...**10**

II. Beschluss des Großen Senats vom 28. November 2016……..**12**

III. BMF-Schreiben vom 27. April 2017……....**17**

IV. Gesetzesinitiative zur Klärung der Rechtslage, Regelungsinhalt des § 3a EStG…….…….…….**19**

V. Beschlüsse des BFH vom 23. August 2017…….…….....**20**

VI. BMF-Schreiben vom 29. März 2018……**23**

VII. Beschluss des BFH vom 14. April 2018…..**24**

D. Problemstellung und Alternativen……**25**

I. Offene Altfälle……...…**25**

1. Betroffene Fallkonstellationen……..…**25**

2. Entwicklung des § 3a EStG n.F., Intention des Gesetzgebers und zeitlicher Anwendungsbereich……**25**

3. Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung vom 23. August 2017 auf die sog. Altfälle……**29**

II. Lösungsansätze zur Steuerfreistellung bei sog. Altfällen……..**30**

1. Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns im Einzelfall nach §§ 163, 227 AO……..**30**

a) Kein Widerspruch zu dem Beschluss des BFH vom 28. November 2016……...**31**

b) Differenzierung zwischen den Erlasstatbeständen § 163 AO und § 227 AO……...**32**

c) Der Begriff der „Unbilligkeit"; Billigkeitsgründe im Einzelfall……**33**

1) Persönliche Billigkeitsgründe……..……..**33**

2) Sachliche Billigkeitsgründe……....**37**

d) Ermessen…….…….……..**41**

e) Arten der Billigkeitsmaßnahme…….**42**

f) Kurzdarstellung der Rechtsprechung zur Frage der Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns im Einzelfall……...…**42**

g) Konsequenzen für die Altfälle – Möglichkeit der Steuerfreistellung im Einzelfall?.....**46**

2. Fortgeltung des Sanierungserlasses für die Altfälle oder rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n. F. EStG……...…**47**

a) Fortgeltung des Sanierungserlasses……..…..**48**

1) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung……..……**48**

2) Gleichheitsgrundsatz und Leistungsfähigkeitsprinzip……..**49**

3) Vertrauensschutz…….....**51**

b) Rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n.F. EStG……...**56**

Teil 3: Schlussteil, Ergebnis……..…**57**

Literaturverzeichnis

Beck Siegfried(Begr.)/Depré Peter(Begr.), Praxis der Insolvenz, 3. Auflage, München 2017 (zit.: *Bearbeiter*, in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, § Rn.).

Blümich, Klaus (Begr.)/Heuermann Bernd (Hrsg.)/Brandis Peter (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG Kommentar, Loseblatt, Stand: 142. Ergänzungslieferung, München, Juni 2018 (zit. *Bearbeiter*, in: Blümich, EStG, § Rn.).

Commandeur Anja, Brocker Kerstin, Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzrecht, NZG 2017, 333-335.

Commandeur Anja, Römer Alexander, Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzrecht, NZG 2017, 776-779.

Crezelius Georg, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2018, 58-60.

Crezelius Georg, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2018, 596-598.

DAV, Stellungnahme zur Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15 – Steuererlass aus Billigkeitsgründen nach dem so genannten Sanierungserlass des BMF, NZG 2017, 336.

Desens, Marc, Anspruch auf Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns im Einzelfall, ZIP 2017, 645-652.

Desens, Marc, BFH „kippt“ auch die BMF-Übergangsregelung zum Sanierungserlass für Altfälle, NZG 2018, 87-94.

Desens, Marc, Die neue Besteuerung von Sanierungsgewinnen, FR 2017, 981-993.

Epping Volker (Hrsg.)/Hillgruber Christian (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz, 38. Edition, München, Stand 15.8.2018 (*Bearbeiter*, in BeckOK GG, Art. Rn.).

Geerling, Tobias/Hartmann Uwe, Der BFH verwirft den Sanierungserlass, DStR 2017, 752-757.

Glatz, Solvejg, Zur Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht, IStR 2016, 447-456.

Harder, Sebastian, Sanierung ohne Sanierungserlass – Was kommt nun?, NJW-Spezial 2017, 277-278.

Haug, Felix, Kein Steuererlass wegen Sanierungsgewinns bei Forderungsverzicht nur eines Gläubigers und

unzureichendem Nachweis der Sanierungsabsicht, SteuK 2010, 345.

Hölzle, Gerrit/Kahlert Günter, Der sog. Sanierungserlass ist tot – Es lebe die Ausgliederung, ZIP 2017, 510-514.

Kahlert, Günter/Schmidt,Arne, Die neue Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Fragen und Antworten, DStR 2017, 1897-1903.

Kanzler, Hans-Joachim, Die Reanimation des steuerfreien Sanierungsgewinns, FR 2018, 794-797.

Kirchhof Gregor (Hrsg.)/Ratschow Eckart (Hrsg.), BeckOK EStG, 1. Edition, München 2018, (zit.: *Bearbeiter*, in BeckOK EStG, § Rn.).

Klein Franz (Begr./Orlopp, Gerd (Begr.), Abgabenordnung, 13. Auflage, München 2016 (zit.: *Bearbeiter*, in: Klein, AO, § Rn.).

Lenger, Norman, Sanierungserlass – encore une fois! Nichtanwendungserlass des BMF, NZI 2018, 347-349.

Lenger, Norman, Sanierungserlass gekippt – Praxisfolgen und aktuelle Lösungsansätze für Insolvenzplanverfahren, NZI 2017, 290-294.

Lenger, Norman/Gohlke Maik, Sanierungsgewinn reloaded?!, NZI 2017, 9-13.

Lüdicke Jochen (Hrsg.)/Sistermann Christian (Hrsg.), Unternehmenssteuerrecht, 1. Auflage, München 2008 (zit. *Bearbeiter*, in Lüdicke/Sistermann, zu § Rn.).

Maunz Theodor (Begr)/ Dürig Günter (Begr.), Grundgesetz, Stand: 83. Ergänzungslieferung, München, April 2018 (zit: *Bearbeiter,* in Maunz/Dürig, GG, Art Rn.).

Möhlenbrock, Rolf/Gragert Katja, Reform der Besteuerung von Sanierungsgewinnen/-erträgen, FR 2017, 994-997.

Pfirrmann Volker (Hrsg.)/Rosenke Torsten (Hrsg.)/ Wagner Klaus J. (Hrsg.), BeckOK AO, 5. Edition, München, Stand 1.7.2018 (*Bearbeiter*, in BeckOK AO, § Rn.).

Plewka, Harald, Die Entwicklung des Steuerrechts im ersten Halbjahr 2017, NJW, 2515-2520.

Schmidt Ludwig (Begr.)/Weber-Gellert Heinrich (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 37. Auflage, München 2018 (zit: *Bearbeiter*, in Schmidt, § Rn.).

Sedlitz, Jochen, Das Ping-Pong um den Sanierungserlass, DStR 2017, 2875-2787.

Sistermann, Christian, Unternehmenssanierung nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 28.11.2016, DStR 2017, 689-695.

Sistermann, Christian/Beutel, David, Unternehmenssanierungen nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des BFH, DStR 2017, 1065-1072.

Stadler, Marcus, Übergangsregelungen und Gestaltungsmöglichkeiten für Insolvenzplanverfahren nach den Entscheidungen des BFH zum Sanierungserlass, NZI 2018, 49-55.

Tietze, Michael, Sanierungsgewinn und Gewerbesteuer, DStR 2016, 1306-1309.

Uhländer, Christoph, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Fokus der Gewaltenteilung, DER BETRIEB 2017, 2761-2767 (zit: *Uhländer*, DB 2017, 2761-2767).

Teil 1: Einleitung, Zielsetzung

I. Einleitung

Schon seit fast 100 Jahren[1] beschäftigt die Rechtsprechung die Frage, wie ertragsteuerlich mit Sanierungsgewinnen umzugehen ist. Dies birgt seit jeher Zweifelsfragen[2]. Durchgehend wurde jedoch, bereits seit den ersten Entscheidungen des RFH hierzu[3] in den zwanziger Jahren, die Auffassung vertreten, dass diese Sanierungsgewinne nicht zu besteuern sind, so dass eine Besteuerung zu keiner Zeit stattgefunden hat[4], wenn auch mit unterschiedlichen Begründungsansätzen[5]. Zuletzt wurde durch die Finanzverwaltung mit dem sog. „Sanierungserlass"[6] (im Folgenden **„Sanierungserlass"**) eine beihilferechtskonforme[7] und allgemeine Regelung geschaffen, die die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen, namentlich abweichende Steuerfestsetzung, Stundung und Erlass, in Sanierungsfällen ermöglichte und damit den bis zu diesem Zeitpunkt existierenden Wertungswiderspruch zwischen der Insolvenzordnung und dem Steuerrecht hinfällig machte. Der Fortbestand von Unternehmen in finanziellen Schwierigkeiten konnte somit ermöglicht werden durch den Verzicht auf Steuerforderungen[8].

An dem Sanierungserlass kann jedoch künftig nicht weiter festgehalten werden[9]. Unter dem 8. Februar 2017 wurde der viel beachtete Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016[10]

---

[1] Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994 (994).
[2] *Tietze*, DStR 2016, 1306 (1306).
[3] Siehe z.B. RFH, 30.6.1927, VI A 297/27, RFHE 21, 263.
[4] Möhlenbrock/Gragert, FR 2017, 994 (994).
[5] *Krumm,* in: Blümich, EStG, § 3a Rn. 2.
[6] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.
[7] So z.B. BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443 (1448 ff.); Zweifel an der Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht äußerte jedoch z.B. *Glatz*, IStR 2016, 447 (456).
[8] *Möhlenbrock/Gragert*, FR 2017, 994, (994).
[9] *MöhlenbrocK/Gragert,* FR 2017, 994, (995).
[10] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

veröffentlicht, im Zuge dessen der Senat zu dem Ergebnis kam, dass der Sanierungserlass zum einen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße, zum anderen aber vor allem im Widerspruch zu der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. und damit im Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers stehe[11]. Als unmittelbare Reaktion des Gesetzgebers auf den vorgenannten Beschluss des BFH wurde § 3a EStG mit dem SchädlStPraktG[12] eingefügt und damit eine gesetzliche Grundlage zur künftigen ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen geschaffen. Nach der Regelung des § 52 Abs. 4a Satz 1 EStG soll diese Regelung rückwirkend auf alle Fälle anzuwenden sein, in denen Schulden ganz oder zumindest teilweise nach dem 8. Februar 2017 erlassen wurden.

Das Inkrafttreten des § 3a EStG wurde jedoch unter den Vorbehalt der Vereinbarkeit mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht gestellt. Diese Frage wurde derweil durch die Europäische Kommission bejaht, dies jedoch nur in Form eines sog. „letter of comfort".

Nunmehr stellt sich die Frage, wie mit den sog. „Altfällen" (im Folgenden **„Altfälle"**) umzugehen ist, d.h. mit den Sanierungsfällen, in denen der Forderungserlass bis zum 8. Februar 2017 vollzogen wurde und auf die der „Sanierungserlass" nach der BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2017 nicht mehr anzuwenden ist, nach der eindeutigen Regelung des § 52 Abs. 4a Satz 1 EStG jedoch auch § 3a EStG n.F. nicht angewendet werden kann. Insbesondere hat diese Frage eine hohe praktische Relevanz im Zusammenhang mit Unternehmenssanierungen und -restrukturierungen, weil das Gelingen einer solchen

[11] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl 2017 II, 393.
[12] SchädlStPraktG v. 27.6.2017, BGBl I, 17, 2074 ff.

Sanierung oftmals in hohem Maße davon abhängig ist, dass eine Steuer auf den Sanierungsgewinn gerade nicht zu zahlen ist.
Nach der Veröffentlichung des Beschlusses des BFH vom 28. November 2016 herrscht nun Unsicherheit, wie mit den Altfällen umzugehen ist. Viele Sanierungen drohen daran zu scheitern, dass die Gefahr besteht, dass auf entstandene Sanierungsgewinne entsprechende Steuern zu entrichten sind.

II. Zielsetzung

Im Folgenden soll zunächst dargestellt werden, wie in der Vergangenheit mit Sanierungsgewinnen umgegangen wurde und welche Konsequenzen insbesondere die Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2016 mit sich brachte. Zudem soll untersucht werden, welche Lösungsansätze im Umgang mit den sog. Altfällen nach der derzeitigen, unklaren[13] Rechtslage in Betracht kommen.

Teil 2: Hauptteil

A. Der Sanierungsgewinn

Ein Sanierungsgewinn entsteht durch geeignete Maßnahmen, die zur „finanziellen Gesundung“[14] eines Unternehmens führen oder zumindest beitragen, vor allem dadurch, dass Gläubiger im Rahmen eines Insolvenzplanes auf (einen Teil) ihrer Forderungen verzichten. In der Folge sind sodann die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowohl handels- als auch steuerrechtlich bei dem Schuldner ertragswirksam auszubuchen, was bei diesem zu einem Ertrag führt, mithin zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens[15].

---

[13] *Crezelius*, NZI 2018, 58 (58).
[14] Lenger/Gohlke, NZI 2017, 9, (9).
[15] Siehe z.B. *Loose/Maier,* in: Lüdicke/Sistermann, § 17 Rn. 127; BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.

Durch den Forderungsverzicht der Gläubiger wird in diesen Fällen jedoch lediglich rechtlich die tatsächliche wirtschaftliche Situation abgebildet: Eine Realisierung der Forderung ist dem Gläubiger in diesen Fällen mangels finanzieller Leistungsfähigkeit des Schuldners nicht mehr möglich[16].

Der Sanierungsertrag aus dem Schuldenerlass unterliegt als Gewinneinnahme grundsätzlich der Besteuerung[17], auch wenn es sich hierbei lediglich um Buchgewinne handelt und dem Schuldner hierdurch keine neuen Betriebsmittel zufließen[18].

Eine Legaldefinition des Sanierungsertrages findet sich nun auch in der Regelung des § 3a EStG. Hiernach sind Sanierungserträge Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung.

Insbesondere in Hinblick auf die hier aufgeworfenen Fragestellungen ist jedoch schon hier auf Folgendes hinzuweisen:

Ein steuerbilanzieller Gewinn, der sich aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten aufgrund eines sanierungsbedingten Schuldenerlasses ergibt, ist gerade nicht Ausdruck der Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Ebenso wenig führt ein Schuldenerlass zu einer Erhöhung der finanziellen Leistungsfähigkeit des Schuldners[19]. Die Entschuldung stellt vielmehr lediglich Teil eines Sanierungskonzepts dar, bzw. ist Voraussetzung für dieses und damit Grundlage für die Steigerung der Leistungsfähigkeit[20].

---

[16] *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752, (752).
[17] Siehe z.B. *Exner/Wittmann*, in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, § 43 Rn. 43.
[18] *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752, (752).
[19] *Sistermann,* DStR 2017, 689, (689).
[20] *Sistermann*, DStR 2017, 689, (689).

B. Historische Entwicklung der Behandlung von Sanierungsgewinnen unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung seit 2003

I. Behandlung von Sanierungsgewinnen bis zum Jahre 2003

Seit nahezu 100 Jahren[21] wird die Besteuerung von Sanierungserträgen in Literatur und Rechtsprechung regelmäßig thematisiert. Vorweggenommen kann die Feststellung werden, dass in der Vergangenheit eine Besteuerung zu keinem Zeitpunkt stattgefunden hat, Sanierungserträge von der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit waren[22], einzig die Grundlagen der Freistellung bzw. Befreiung divergierten[23].

Der Reichsfinanzhof entschied schon in den 1920er Jahren, dass eine Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht in Frage kommt[24], damals jedoch noch ohne gesetzliche Grundlage[25].

In Hinblick auf die Einkommensteuer entschied der Reichsfinanzhof gleich in zwei Fällen, dass Mehrungen des Geschäftsvermögens, die durch einen Forderungsverzicht der Gläubiger entstanden sind, nicht einkommensteuerpflichtig sind. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Vermögensmehrung auf der mit den Gläubigern getroffenen Vereinbarung beruhe und damit außerhalb des Geschäftsbetriebs des Steuerpflichtigen liege[26].

Jedoch entschied der RFH auch, dass ein ohne die Berücksichtigung des Sanierungsgewinns

[21] Siehe z.B. *Möhlenbrock/Gragert*, FR 2017, 994, (994).
[22] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 11.
[23] Siehe z.B. *Möhlenbrock/Gragert*, FR 2017, 994, (994); *Krumm*, in: Blümich, BeckOK EStG, § 3a Rn. 2.
[24] Siehe z.B. *Möhlenbrock/Gragert*, FR 2017, 994, (994); *Krumm*, in Blümich, BeckOK EStG, § 3a Rn. 2.
[25] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 12.
[26] RFH, 30.6.1927, VI A 297/27, RFHE 21, 263; RFH, 12.12.1928, VI A 1499/28, RStBl. 1929, 86.

vorhandener Verlust beseitigt wird, soweit die Sanierung in diesem Fall reicht[27].

Eine andere Ansicht vertrat hingegen der I. Senat, der für die Körperschaftsteuer zuständig war. Dieser zog lediglich einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen in Betracht[28].

Aufgrund dessen wurde im Jahre 1934 sodann eine gesetzliche Grundlage für die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen geschaffen und es kam zur Einführung des § 11 Nr. 4 KStG a.F., der den Abzug des Sanierungsgewinns von dem körperschaftsteuerlichen Einkommen vorsah. Auf diese Regelung wurde in der Folge auch die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen im Bereich der Einkommensteuer gestützt[29].

§ 11 Abs. 1 Nr. 4 KStG idF v. 5.9.1949[30] sah ebenfalls vor, dass Vermögensmehrungen dann bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind, wenn sie dadurch entstanden sind, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung entweder ganz oder teilweise erlassen wurden.

Diese Regelung galt zunächst lediglich in einigen Bundesländern, wurde durch Art. V Abs. 3 des Gesetzes zur Änderung des EStG und des KStG v. 29.4.1950[31] jedoch auch in den übrigen Bundesländern in Kraft gesetzt.

Nachdem diese Regelung, die zunächst wortgleich beibehalten wurde, anlässlich der Neufassung des KStG im Jahre 1977 entfiel, wurde § 3 des EStG wie folgt geändert:

„[…] und die folgende Ziffer 66 angefügt:

[27] RFH, 21.10.1931, VI A 968/31, RFHE 29, 315.
[28] RFH, 5.2.1929, I A 394/27, RStBl. 1929, 228.
[29] Siehe hierzu BFH, 27.9.1968, VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102.
[30] Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebiets 1949, 311.
[31] BGBl. 1950, 95 ff.

„66. Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden."[32]

Fortan ergab sich die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen im Bereich des Ertragsteuerrechts[33] unmittelbar aus § 3 Nr. 66 EStG[34].

Diese Regelung wurde rund zwanzig Jahre später wieder abgeschafft mit der Begründung, die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns sei nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig, weil der Gewinn, der durch den Erlass der Verbindlichkeiten entstehe, entgegen der ertragsteuerlichen Regelungen nicht versteuert werde und dies systemwidrig sei[35]. Es wurde vorgeschlagen, dass einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Erlasswege begegnet werden könne[36]. Letztmalig war die Regelung anzuwenden für Wirtschaftsjahre, die im Veranlagungszeitraum 1997 endeten.

II. Der „Sanierungserlass"

Mit BMF-Schreiben vom 27. März 2003, das bekannt wurde als „Sanierungserlass", wurde sodann seitens des Bundesministeriums für Finanzen zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) Stellung genommen[37]. Auf dieser Grundlage wurden in der Folge, für mehr als ein Jahrzehnt, sachliche Billigkeitsmaßnahmen unter

---

[32] BGBl I, 1976, 2617.
[33] Für die KSt über § 8 Abs. 1 KStG, für die GewSt über § 7 Abs. 1 GewStG.
[34] *Bleschick*, in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 13.
[35] BT-Drs. 13/7480, 22.04.1997, 192.
[36] BT-Drs. 13/7480, 22.04.1997, 192.
[37] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.

den materiellen Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 EStG a.F. gewährt[38].

Im Rahmen des BMF-Schreibens wird ausgeführt, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen als Folge der Abschaffung der Regelung des § 3 Nr. 66 EStG in einem Zielkonflikt mit der neuen Insolvenzordnung stehe. Sodann heißt es *„Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn […] bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte. Die entsprechende Steuer ist daher auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend festzusetzen […] und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit zu stunden (AEAO zu § 240 Nr. 6a).“*[39]

Aus Sicht der Finanzverwaltung war eine Besteuerung von Sanierungsgewinnen nicht vereinbar mit dem Grundsatz der Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit[40], so dass beabsichtigt wurde, die Nichtbesteuerung der Sanierungsgewinne durch einzelne persönliche und insbesondere sachliche Billigkeitsmaßnahmen sicherzustellen[41].

Zur Gewährung von sachlichen Billigkeitsmaßnahmen regelte der Sanierungserlass ein mehrstufiges Verfahren:

Zunächst sollte eine vollständige Verrechnung aller Verlustverrechnungspotentiale im Rahmen einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO stattfinden, sodann wurde die Steuer, die auf den noch verbleibenden Sanierungsgewinn entfiel, gem.

---

[38] *Bleschick*, in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 15.
[39] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.
[40] Siehe z.B. *Möhlenbrock/Gragert*, FR 2017, 994, (994).
[41] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.

§ 222 AO gestundet. Letztlich wurde die Steuer, die auf den nach der Verrechnung mit sämtlichen bestehenden Verlustverrechnungspotentialen verbleibenden Sanierungsgewinn entfiel, erlassen[42].
Zu beachten ist insbesondere, dass der „Sanierungserlass“ hinsichtlich des Steuererlasses nach § 227 AO eine Ermessensreduzierung auf Null vorsah[43], wenn die folgenden Voraussetzungen der oben beschriebenen Billigkeitsmaßnahme vorlagen:
Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schulderlasses, Sanierungsabsicht des Gläubigers[44].
Zwar war das Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen in jedem Einzelfall gesondert zu prüfen, sofern jedoch ein Sanierungsplan vorlag, war von deren Vorhandensein auszugehen.
Allerdings wurden durch den Sanierungserlass zunächst lediglich unternehmensbezogene Sanierungen begünstigt.

Erst mit BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009[45], das Bezug nahm auf das BMF-Schreiben vom 27.März 2003, wurden sodann auch spezielle Fälle unternehmensbezogener Sanierungen und auch Verbraucherinsolvenzen den unternehmensbezogenen Sanierungen gleichgestellt.

Hiernach sollte nunmehr unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 auch *„die aufgrund einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) oder einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) entstehende Steuer auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend“* festgesetzt *„und nach*

[42] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.
[43] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.
[44] BMF-Schreiben v. 27.3.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240.
[45] BMF-Schreiben v. 22.12.2009, IV A 6 S 2140 8/03, BStBl I 2010, 18.

§ 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit (AEAO zu § 240 Nummer 6 Buchstabe a)" gestundet werden[46].

C. Aktuelle Entwicklung

Nunmehr hat der BFH mit seinem viel beachteten Beschluss v. 28. November 2016[47] entschieden, dass der unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 vorgesehene Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt[48]. Hiernach besteht eine Rechtsgrundlage für das bisherige exekutive Handeln nicht[49]. Dem Handeln der Finanzverwaltung wurde damit die Grundlage entzogen.

I. Vorlage des V. Senats vom 25. März 2015

Ausgangspunkt dieser Entscheidung war, dass der X. Senat des BFH mit Beschluss vom 25. März 2015[50] dem Großen Senat folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorlegte:

„Verstößt das BMF-Schreiben v. 27.3.2003 – IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl. I 2003, 240 = DStR 2003, 690; ergänzt durch das BMF v. 22.12.2009 – IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, 18 = DStR 2010,52; sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung?"[51].

Nach der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats verstößt der Sanierungserlass nicht gegen den Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung.

[46] BMF-Schreiben v. 22.12.2009, IV A 6 S 2140 8/03, BStBl I 2010, 18.
[47] BFH, 28. 11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[48] BFH, 28. 11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[49] BFH, 28. 11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[50] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1443 ff.).
[51] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1443).

Der Sanierungserlass schreibe lediglich die relevanten Ermessenerwägungen fest und reduziere das Ermessen der Finanzbehörden auf Null[52]. Dies sei erforderlich, weil die betroffenen Steuern durch die Landesfinanzbehörden verwaltet würden und die Steuern nach Maßgabe des § 85 AO gleichmäßig festzusetzen und zu erheben seien[53].

Weiterhin wird ausgeführt, der Sanierungserlass knüpfe mitnichten an die durch § 3 Nr. 66 EStG a.F. geschaffene Rechtslage an; durch § 3 Nr. 66 EStG a.F. sei vielmehr, anders als durch den Sanierungserlass, eine Doppelbegünstigung der Sanierungsgewinne herbeigeführt worden[54]. Ausdrücklich weist der Senat darauf hin, dass nicht unberücksichtigt bleiben dürfe, „dass ein Sanierungsgewinn nicht zu einem Liquiditätszufluss führt, aus dem die Steuerschuld beglichen werden könnte“[55]. Vielmehr handele es sich um einen reinen Buchgewinn[56].

Zudem sehe die AO schon seit ihrem Inkrafttreten Billigkeitsmaßnahmen aus persönlichen oder sachlichen Gründen vor und auch in der Reichsabgabenordnung sei eine vergleichbare Regelung enthalten gewesen. Diese Regelungen seien Grundlage der Rechtsprechung bereits vor Einführung des § 3 Nr. 66 EStG gewesen, wonach der Sanierungsgewinn unter bestimmten Voraussetzungen einkommensteuerlich keine Berücksichtigung finden sollte[57].

Auch habe der Gesetzgeber an zahlreichen Stellen in Gesetzgebungsmaterialien erkennen lassen, dass er den Sanierungserlass für erforderlich halte[58].

---

[52] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1447).
[53] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1447).
[54] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1447).
[55] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1447).
[56] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015 ,1443, (1447); a.A.: BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[57] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1447 f.).
[58] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1448).

Letztlich sei in Hinblick auf die erhebliche Bedeutung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen eine bundeseinheitliche Leitlinie der Finanzverwaltung zur erforderlichen Ermessensausübung unentbehrlich[59].

II. Beschluss des Großen Senats vom 28. November 2016

Der Große Senat bejahte sodann im Rahmen seines Beschlusses vom 28. November 2016 die vorstehende Vorlagefrage.

Hierzu führte er aus, die Finanzverwaltung habe *„Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität umzusetzen und damit Belastungsgleichheit zu gewähren“*[60] mit der Folge, dass Zweckmäßigkeitserwägungen in Hinblick auf die Steuerfestsetzung und –erhebung grundsätzlich nicht anzustellen seien. So sei es der Finanzbehörde auch nicht möglich im Rahmen von Verwaltungserlassen *„Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung“* zuzulassen[61].

In Hinblick auf einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen seien die Regelungen der §§ 163, 227 AO anzuwenden. Der BFH gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass *„die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme sowohl im Festsetzungs-als auch im Erhebungsverfahren eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung“*[62] sei, *„bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt“*[63] würden.

Bei dem Sanierungserlass handele es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die die

[59] BFH, 25.3.2015, X R 23/13, DStR 2015, 1443, (1448).
[60] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[61] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[62] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[63] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts, hier der §§ 163, 227 AO, sichern solle, diese stehe jedoch unter dem Vorbehalt einer abweichenden Interpretation durch die Rechtsprechung[64].

Wenn eine Unbilligkeit der Besteuerung im vorgenannten Sinne nicht gegeben sei, sei der Steuererlass auch nicht mit einer Selbstbindung der Verwaltung durch eine entsprechende Verwaltungsvorschrift und einem Anspruch auf Gleichbehandlung zu begründen[65].

Sachliche Billigkeitsmaßnahmen seien vielmehr atypischen Ausnahmefällen vorbehalten, hier jedoch nicht von vornherein ausgeschlossen, der Sanierungserlass sehe jedoch gerade keine Einzelfallprüfung vor, vielmehr enthalte dieser typisierende Regelungen[66]. Die sachliche Unbilligkeit werde unter den im Rahmen des Sanierungserlasses beschriebenen Voraussetzungen angenommen, ohne dass auf die Höhe des Sanierungsgewinns, die hierauf entfallende Steuer oder eine potentielle Gefährdung des Unternehmens abgestellt werde[67].

Auch sei der Verzicht auf die betriebliche Darlehensforderung als Betriebseinnahme zu erfassen[68].

Ebenso führe es nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit, dass betroffene Unternehmen durch die Besteuerung des Sanierungsgewinns vor Schwierigkeiten gestellt werden, weil der finanzielle Spielraum, der durch den Forderungsverzicht erlangt wurde, durch die steuerliche Belastung wieder begrenzt wird. Dies wird damit begründet, dass es für die Entscheidung über das Vorliegen einer

[64] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[65] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[66] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[67] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[68] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

sachlichen Unbilligkeit im Einzelfall gerade nicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des betroffenen Steuerpflichtigen ankomme[69].

Auch wird seitens des BFH angeführt, dass es durch die im Rahmen des Sanierungserlasses geforderte Verlustverrechnung dazu kommen kann, dass der noch verbleibende Sanierungsgewinn so gering ausfällt, dass von einer Gefährdung der Unternehmenssanierung durch die Besteuerung des Sanierungsgewinns nicht ausgegangen werden könne[70].

Vor allem aber sei durch die Aufhebung des § 3 Nr. 66 a.F. der Wille des Gesetzgebers deutlich zum Ausdruck gekommen, künftig Sanierungsgewinne nicht mehr einer Privilegierung zu unterwerfen, sondern diese künftig ebenso zu behandeln wie jeden anderen Gewinn, der durch Vermögensvergleich festgestellt wurde. Ausdrücklich wird jedoch seitens des Gerichts darauf hingewiesen, dass auch hierdurch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall nicht ausgeschlossen seien, sondern in den Fällen, in denen das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit positiv festgestellt werden kann, durchaus in Betracht kommen. Hierauf sei bereits im Rahmen der Gesetzesbegründung zur Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. hingewiesen worden[71].

Ausdrücklich wird auch darauf hingewiesen, dass durch die zusätzlichen Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG a.F., die der Sanierungserlass aufstellt, ein Steuererlass aus Billigkeitsgründen nicht zu rechtfertigen sei, auch nicht dadurch, dass lediglich unternehmensbezogene Sanierungen vorgesehen sind im Rahmen des Sanierungserlasses. Vielmehr

[69] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[70] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[71] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

werde durch diese Beschränkung deutlich, dass es hier nicht um das Vorliegen steuerlicher Unbilligkeit gehe, sondern vielmehr um die Verfolgung wirtschaftlicher und arbeitsmarktpolitischer Ziele und damit eine politische Entscheidung getroffen werde, die dem Gesetzgeber obliege.

Die vorgehend dargestellte Entscheidung des BFH hatte weitreichende Folgen für die Durchführung unzähliger gerichtlicher und außergerichtlicher Sanierungsvorhaben, insbesondere in Hinblick auf Sanierungen mittels Insolvenzplan[72].
Bis zu diesem *„ersten Paukenschlag"*[73] des BFH, wie der Beschluss in der Literatur bezeichnet wurde, der dazu führte, dass eine erhebliche Rechtsunsicherheit eintrat[74], wurde durch die Finanzbehörden in ständiger Praxis die auf einen Sanierungsgewinn entfallende Ertragsteuer nach den Regelungen der §§ 163, 227 AO abweichend festgesetzt und erlassen sowie diesbezüglich verbindliche Auskünfte erteilt. Somit war im Rahmen geplanter Sanierungen eine recht verlässliche Bewertung der steuerlichen Folgen und Lasten möglich. In Folge der vorgehend dargestellten Entscheidung war dies nicht mehr ohne weiteres möglich, weil nicht mehr abschätzbar war, ob die im Rahmen der Sanierung durch Gläubiger auszusprechenden Forderungsverzichte zu einer Steuerlast für das Unternehmen führen würden[75].
Dies führte letztlich dazu, dass Sanierungsziele nicht erreicht werden konnten und der Erhalt der betroffenen Unternehmen gefährdet wurde[76], was in der Praxis zu erheblichen Unsicherheiten führte.

[72] *Sedlitz,* DStR 2017, 2785, (2785).
[73] *Sedlitz,* DStR 2017, 2785 (2785).
[74] *Plewka*, NJW 2017, 2515 (2518).
[75] *Sedlitz,* DStR 2017, 2785 (2785).
[76] *Sedlitz,* DStR 2017, 2785, (2785).

Insbesondere hat der BFH im Rahmen seiner Entscheidung auch nicht von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, durch ein sog. Ankündigungsurteil Vertrauensschutz für die Altfälle zu schaffen[77], so dass nach der Entscheidung des BFH davon ausgegangen werden musste, dass der Sanierungserlass auch für Sanierungsgewinne, die durch Forderungsverzichte entstanden sind, die bis zum 8.2.2017 abgeschlossen wurden, nicht mehr heranzuziehen war[78].

In der Literatur wurde jedoch darauf verwiesen, dass der Große Senat im Rahmen des umstrittenen Beschlusses den BMF-Sanierungserlass nicht verbindlich für verfassungswidrig erklärt oder gar aufgehoben habe[79], vielmehr sei die nun ergangene Entscheidung zu der vorgelegten Rechtsfrage nur in der zu entscheidenden Sache[80] und für den erkennenden Senat[81] bindend, allerdings ergebe sich hierdurch ein *„mächtiges Präjudiz"*[82] und eine enorme faktische Bindungswirkung für die anderen Senate sowie die Finanzgerichte[83].

Aufgrund dieser Unsicherheiten wurde, insbesondere von Praktikern, der dringende Appell an den Gesetzgeber adressiert, noch in der 18. Legislaturperiode durch eine gesetzliche Regelung klarzustellen, unter welchen Voraussetzungen ein Sanierungsgewinn steuerfrei ist[84], auch weil in der Praxis die Ausstrahlungswirkung des Beschlusses des BFH dazu führte, dass der Sanierungserlass nicht mehr angewandt wurde und insbesondere in

[77] *Desens*, NZG 2018, 87, (88).
[78] *Desens*, NZG 2018, 87, (88).
[79] *Desens*, NZG 2018, 87, (88); *Desens*, NZG 2017, 360; *Desens*, ZIP 2017, 645, (645).
[80] *Stadler*, NZI 2018, 49 (49).
[81] Siehe hierzu § 11 Abs. 7 Satz 3 FGO.
[82] *Desens*, NZG 2018, 87, (88).
[83] *Uhländer*, DB 2017, 2761, (2762).
[84] DAV, NZG 2017, 336.

der insolvenzrechtlichen Praxis nach Lösungen gesucht wurde[85].

Keine Änderungen ergaben sich durch den Beschluss einzig für die Fälle, in denen die Steuer auf den Sanierungsgewinn bereits per Bescheid erlassen wurde[86].

III. BMF-Schreiben vom 27. April 2017

Mit BMF-Schreiben vom 27. April 2017 reagierte die Finanzverwaltung auf den Beschluss des BFH vom 28. November 2016 und auch und vor allem auf den Entschluss des Bundestags vom 27. April 2017[87], wonach § 52 Abs. 4a EStG in zeitlicher Hinsicht normiert, dass die Regelung des § 3a EStG erstmalig in den Fällen anzuwenden ist, in denen der Schuldenerlass ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 erfolgte und erklärte den Sanierungserlass für die sog. „Altfälle" für uneingeschränkt anwendbar[88]. Bei vorgenanntem BMF-Schreiben handelt es sich um einen sog. *„sachlich begrenzten (teilweisen) Nichtanwendungserlass aus Vertrauensschutzgründen"*[89].

Zunächst wurden in den *„Fällen, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 8. Februar 2017 endgültig vollzogen wurde"*[90], die BMF-Schreiben vom 27. März 2003, mithin der Sanierungserlass und 22. Dezember 2009 weiterhin für uneingeschränkt anwendbar erklärt[91].

Betreffend die Fälle, in denen bis einschließlich zum 8. Februar 2017 eine verbindliche Auskunft im Sinne

---

[85] *Stadler*, NZI 2018, 49, (49).
[86] *Harder*, NJW-Spezial 2017, 277, (277).
[87] Zu beachten ist, dass seitens des Bundesrats die Zustimmung hierzu erst am 2. Juni 2017 erfolgte.
[88] *Sedlitz*, DStR 2017, 2785, (2785); *Desens*, NZG 2018, 87, (89).
[89] *Desens*, NZG 2018, 87, (89).
[90] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[91] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.

des § 89 Abs. 2 AO oder eine verbindliche Zusage nach den Regelungen der §§ 204 AO erteilt wurde, sollte diese dann nicht aufgehoben oder zurückgenommen werden, sofern *„der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall anderweitige Vertrauensschutzgesichtspunkte vorliegen (…)*“[92].

Weiterhin sollte in den Fällen, in denen entweder eine verbindliche Auskunft oder Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses nach dem Stichtag 8. Februar 2017 erteilt wurde, diese dann nicht zurückgenommen werden, wenn bis zu der Entscheidung über eine Rücknahme der Forderungsverzicht der Gläubiger, die an der Sanierung beteiligt sind, bereits vollzogen ist[93].

In den übrigen Fällen sollten im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 AO und Stundungen nach § 222 AO nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorgenommen werden, Erlassentscheidungen nach § 227 AO sollten zunächst zurückgestellt werden[94]. Abschließend wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen aus sachlichen oder persönlichen, außerhalb des Sanierungserlasses liegenden Gründen im Einzelfall möglich ist[95].

Dieses BMF-Schreiben stellte eine rasche Reaktion auf den Beschluss des BFH zum Sanierungserlass dar und sollte eine Übergangslösung darstellen, um insbesondere dem verfassungsrechtlich garantierten

[92] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[93] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[94] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[95] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.

Vertrauensschutz Rechnung zu tragen[96]. In der Literatur wurde diese Vertrauensschutzregelung teilweise als nicht zwingend, aber gesetzeskonform angesehen. Es wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der darauf abgestimmten gesetzlichen Neuregelung, auf die im Folgenden näher einzugehen sein wird, hinzunehmen sei, dass für die Vergangenheit ein gesetzeswidriger Zustand festgeschrieben werde[97].

IV. Gesetzesinitiative zur Klärung der Rechtslage, Regelungsinhalt des § 3a EStG

Mit G v. 27.6.2017[98] wurde sodann § 3a EStG n.F. eingeführt.

Bei dieser Regelung handelt es sich systematisch um eine Steuerbefreiungsvorschrift[99]. Es handelt sich hierbei um eine Rückkehr zur Rechtstechnik des § 3 Nr. 66 EStG a.F.[100] Sie stellt die unmittelbare Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BFH vom 28. November 2016[101] dar, mit der dieser den Sanierungserlass verworfen hat und führt die bisherige steuerrechtliche Tradition der Begünstigung von Sanierungsgewinnen fort[102]. Dies wird insbesondere dadurch zum Ausdruck gebracht, dass an den Kriterien festgehalten wird, die sowohl der RFH als auch der BFH zu unternehmens-und unternehmerbezogenen Sanierungen entwickelt haben. Darüber hinaus ist der Wortlaut vergleichbar mit § 3 Nr. 66 EStG a.F. Im Rahmen der Auslegung der nunmehr geschaffenen Regelung kann auf die Rechtsgrundsätze zurückgegriffen werden, die zu § 3 Nr. 66 EStG entwickelt wurden[103].

---

[96] *Stadler*, NZI 2018, 49 (50); *Sistermann/Beutel*, DStR 2017, 1065, (1070).
[97] *Krumm,* in: Blümich, EStG, § 3a Rn. 4.
[98] BGBl 2017 I, 2074 ff.
[99] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 1.
[100] Dazu Kahlert/Schmidt, DStR 2017, 1897, (1897).
[101] *Levedag,* in: Schmidt, § 3a Rn. 1.
[102] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 18.
[103] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 18.

Sie betrifft ihrem sachlichen Geltungsbereich nach die Gewinneinkunftsarten. Die Regelung des § 3a EStG n.F. hat zur Folge, dass, wenn es bei diesen Gewinneinkunftsarten entweder zu einer Betriebsvermögensvermehrung oder aber zu einer Betriebseinnahme in Folge einer Sanierungsmaßnahme kommt, diese von der steuerlichen Belastung freigestellt werden, um den Sanierungserfolg nicht zu gefährden. Eine analoge Anwendung findet zudem auf die Überschusseinkunftsarten statt. Liegt hier eine Steuerbarkeit vor, sind die Billigkeitsmaßnahmen gem. §§ 163, 227 AO heranzuziehen[104].

Vom persönlichen Anwendungsbereich der Regelung werden zunächst lediglich natürliche Personen iSv. § 1 Abs. 1 EStG erfasst, über die Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG auch Körperschaften im Sinne des KStG, für die allerdings Sonderregelungen gelten[105].

V. Beschlüsse des BFH vom 23. August 2017

Auf das vorgehend dargestellte BMF-Schreiben vom 27. April 2017 reagierte der BFH mit zwei Urteilen vom 23. August 2017, mit denen er argumentativ die Grundentscheidung vom 28. November 2016 aufgriff[106] und entschied, dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 für die Vergangenheit nicht angewendet werden darf und auch die Anordnung des BMF vom 27. April 2017, ebenso wie der Sanierungserlass, gegen den Grundsatz der Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung verstoße und auch nichts anderes aus Vertrauensgesichtspunkten folge[107].

[104] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 125.
[105] *Bleschick,* in: BeckOK EStG, § 3a Rn. 1.
[106] *Sedlitz,* DStR 2017, 2785, (2785).
[107] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232; BFH, 23.8.2017, X R 38/15, BStBl II 2018, 236.

Beiden Entscheidungen des BFH lagen Erlassverfahren zu Grunde, wobei der Schuldenerlass jeweils vor dem 8. Februar 2017 vollzogen wurde. Streitig war, ob die Steuer auf den angefallenen Sanierungsgewinn nach Maßgabe des Sanierungserlasses zu erlassen sei oder nicht.

Seitens des BFH wird ausgeführt, dass durch das BMF-Schreiben vom 27. April 2017 von Seiten der Verwaltung eine „Übergangsregelung“ geschaffen worden sei in Form der Anordnung der Fortgeltung des Sanierungserlasses für alle Altfälle, eine solche Maßnahme jedoch dem Gesetzgeber vorbehalten sei[108]. Es handele sich hier um eine typisierende Vertrauensschutzregelung, bei der gerade nicht auf eine Unbilligkeit nach „Lage des Einzelfalls“ abgestellt werde[109]. Weiterhin ergebe sich der Verstoß der Ziff. 1 des vorgenannten BMF-Schreibens gegen das Legalitätsprinzip auch daraus, dass dieses parallel zu dem Gesetzgebungsverfahren ergangen sei, in dem es gerade Gegenstand war, eine Grundlage für die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen zu schaffen[110]. Zwar sei ursprünglich vom Bundesrat vorgeschlagen worden, dass eine Befreiung von der Einkommensteuer „in allen offenen Fällen“ und für „Erhebungszeiträume vor 2017“ eine Befreiung von der Gewerbesteuer anzuwenden sein sollte, in der endgültigen Gesetzesfassung sei hierauf jedoch auf Vorschlag des Finanzausschusses des Bundestags verzichtet und von der Anwendbarkeit des BMF-Schreibens vom 27. April 2017 auf diese „Altfälle“ ausgegangen worden[111]. Diese Äußerung sei jedoch kein geeigneter Ersatz für eine gesetzliche

[108] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232.
[109] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232.
[110] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232.
[111] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232.

Ermächtigungsgrundlage für ein entsprechendes Handeln der Verwaltung, vielmehr hätte eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage in Gestalt einer Verordnungsermächtigung geschaffen werden müssen[112].

Im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens dürfe das vorstehende BMF-Schreiben keine Beachtung finden[113].

Mithin konstatierte der BFH durch die vorgehend dargestellten Entscheidungen, dass die seitens des BMF vorgesehene Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, der Sanierungserlass auch auf diese Altfälle in der Folge nicht anwendbar ist und es in der Folge für diese keinerlei Vertrauensschutz gibt[114].

Zu beachten ist jedoch, dass sich der BFH hier in Widerspruch zu dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers setzte[115]. So geht aus der Begründung des Entwurfs des Finanzausschusses[116] eindeutig hervor, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Altfälle auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 27. April 2017 behandelt werden sollten.

Die Geltung des neuen § 3a n.F. EStG für die Altfälle sah auch der ursprüngliche Entwurf des Bundesrats[117] vor. Hieraus lässt sich unzweifelhaft schließen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers dem Grundsatz der Rechtssicherheit Rechnung getragen werden sollte[118].

Zudem muss ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass in Hinblick auf die Entscheidung BFH, 23.8.2017, Az.: I R 52/14, BStBl II 2018, 232 derweil

[112] BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl II 2018, 232; BFH 23.8.2017, X R 38/15, BStBl II 2018, 236.
[113] BFH, 23.8.2017, X R 38/15, BStBl II 2018, 236.
[114] *Sedlitz*, DStR 2017, 2785, (2787).
[115] *Sedlitz*, DStR 2017, 2785, (2787).
[116] BT-Drs. 18/12128, 33.
[117] BT-Drs. 59, 17, 11.
[118] *Sedlitz*, DStR 2017, 2785, (2787).

unter dem Az.: 2 BvR 2637/17 eine Verfassungsbeschwerde anhängig ist, im Rahmen derer eine Auseinandersetzung mit folgender Fragestellung stattfindet:

„Verstößt der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 18) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung? Ist die im BMF-Schreiben vom 27.04.2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf alle Fälle, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 08.02.2017 endgültig vollzogen worden ist (Altfälle), ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar?“[119]

VI. BMF-Schreiben v. 29. März 2018

Mit BMF-Schreiben vom 29. März 2018 äußerte sich nunmehr die Finanzverwaltung zu der ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen und ordnete an, dass die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2017 nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden sind[120].

Ein dementsprechender Umgang mit den vorgenannten BFH-Urteilen wurde in der Literatur bereits zuvor gefordert[121].

Zur Begründung wird ausgeführt, dass sich die Finanzverwaltung an die Vertrauensschutzregelung im Umgang mit den sog. Altfällen, die mit BMF-Schreiben vom 27. April 2017 veröffentlicht wurde, nach wie vor gebunden fühle durch den Willen des Gesetzgebers. Auf diese Vertrauensschutzregelung werde ausdrücklich Bezug genommen in der

[119] BVerfG, 2 BvR 2637/17, Anhängige Verfahren.
[120] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2018, 588.
[121] *Desens,* NZG 2018, 87, (92).

Begründung des Gesetzesentwurfs zum Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken. Hiernach sei in Hinblick auf die Altfälle weiterhin nach dem Sanierungserlass zu verfahren[122]. Der Deutsche Bundestag habe sich dem Vorschlag angeschlossen und insoweit die „Verfahrensweise der Verwaltung gebilligt“[123]. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags habe die Vertrauensschutzregelung der Finanzverwaltung akzeptiert[124].

Dieser Nichtanwendungserlass wurde in der Literatur als „erfreulich“ bezeichnet. Das Vorgehen zeige, dass sich die Finanzverwaltung an die Vertrauensschutzregelung im Zusammenhang mit dem Umgang mit den Altfällen weiterhin gebunden sehe[125]. Hieraus wurde geschlossen, dass für die sog. Altfälle nicht mehr zu befürchten sei, dass einmal erteilte verbindliche Auskünfte widerrufen würden[126].

VII. Beschluss des BFH vom 14. April 2018

Der BFH hält indessen an seiner bisherigen Rechtsprechung fest und ist dem vorgenannten Schreiben der Finanzverwaltung umgehend entgegengetreten[127].

Mit Beschluss vom 14. April 2018 entschied dieser erneut, dass die von der Finanzverwaltung im Rahmen des BMF-Schreibens vom 27. April 2017 vorgesehene weitere Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle *„aufgrund des Fehlens einer entsprechenden gesetzlichen Übergangsregelung mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar“*[128]

[122] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2018, 588.
[123] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2018, 588.
[124] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2018, 588.
[125] *Lenger*, NZI 2018, 347, (348).
[126] *Lenger*, NZI 2018, 347, (348).
[127] *Crezelius*, NZI 2018, 596, (597).
[128] BFH, 16.4.2018, X B 13/18, DStR 2018, 1283, (1283).

sei und bestätigte damit die vorgehend dargestellte Rechtsprechung aus dem Jahre 2017[129].

D. Problemstellung und Alternativen

Fraglich ist nunmehr, wie in der momentanen unklaren Situation mit den Altfällen umzugehen ist.

I. Offene Altfälle

1. Betroffene Fallkonstellationen

Unter den „Altfällen" sind die Fälle zu verstehen, in denen bis zum 8. Februar 2017 der Forderungsverzicht der Gläubiger endgültig vollzogen wurde[130] oder eine verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO dahingehend erteilt wurde, dass der Sanierungsgewinn aus einem bevorstehenden Schuldenerlass erlassen werden sollte[131]. Es geht folglich um die Fälle, in denen die jeweiligen Steuerpflichtigen darauf vertraut haben, dass in Hinblick auf die Besteuerung von Sanierungsgewinnen die Konkretisierung der sachlichen Unbilligkeit i. S. d. §§ 163, 227 AO anhand der Voraussetzungen des Sanierungserlasses aus dem Jahre 2003 bestimmt werde[132].

Dieses Vertrauen wurde mit der Veröffentlichung des Beschlusses des BFH vom 28. November 2016 am 8. Februar 2017 zerstört[133].

2. Entwicklung des § 3a EStG n.F., Intention des Gesetzgebers und zeitlicher Anwendungsbereich

Die Einführung des § 3a EStG n.F. stellte, wie bereits vorstehend ausgeführt, die unmittelbare Reaktion

[129] BFH, 16.4.2018, X B 13/18, DStR 2018, 1283 (1283).
[130] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[131] *Desens,* NZG 2018, 87, (87).
[132] *Desens,* NZG 2018, 87, (87); *Sistermann/Beutel*, DStR 2017, 1065, (1070).
[133] *Desens,* NZG 2018, 87, (87).

des Gesetzgebers auf den Beschluss des BFH vom 28. November 2016 dar[134].

Vor allem die Praxis begrüßte und unterstütze das Bemühen durch diese gesetzliche Neuregelung Rechtssicherheit zu schaffen, zumal eine solche Regelung in der Vergangenheit bereits wiederholt gefordert wurde[135].

Zunächst legte der Finanz-und Wirtschaftsausschuss einen entsprechenden Entwurf zur Steuerprivilegierung von Sanierungsgewinnen dem Bundesrat vor[136]. Zur Begründung wurde auf die Entscheidung des BFH zum Sanierungserlass eingegangen und ausgeführt, dass es zur Vermeidung von Zielkonflikten des Besteuerungsverfahrens mit der Insolvenzordnung und zur steuerlichen Begleitung des Richtlinienvorschlags der EU-Kommission vom 22. November 2016 erforderlich sei, eine gesetzliche Normierung zu schaffen, die Rechtssicherheit für die Unternehmen schaffen sollte[137]. Zudem wird im Rahmen dieses Entwurfs wörtlich ausgeführt: *„Die Regelung des § 3a sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. In Steuerfällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft nach dem BMF Schreiben vom 27. März 2003 erteilt wurde, besteht Vertrauensschutz (§ 130 Abs. 2 AO)“*[138].

Eine dementsprechende Stellungnahme[139] erfolgte sodann durch den Bundesrat aufgrund eines Beschlusses am 10. März 2017.

In der Gegenäußerung der Bundesregierung[140] hieß es sodann *„Die Bundesregierung wird der Bitte um*

---

[134] *Bleschick* in: BeckOK EStG § 3a Rn. 18.

[135] Siehe z.B. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 22.3.2017, https://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/stellungnahmen/2017/Stell10_22.03.2017_Lizenzschranke.pdf, abgerufen am 23.9.2018.

[136] BR-Drs. 59/1/17.

[137] BR-Drs. 59/1/17, 15 f.

[138] BR-Drs. 59/1/17, 17.

[139] BT-Drs. 18/11531, 7 f..

[140] BT-Drs. 18/11531, 17.

Prüfung nachkommen. Sie teilt die Auffassung, dass dringender Handlungsbedarf besteht, um die mit dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 28. November 2016 eingetretenen Rechtsunsicherheiten bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen zu beseitigen."[141]

Im Anschluss erfolgte eine weitere Beschlussempfehlung und ein Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung[142].

Zu der zeitlichen Anwendbarkeit des § 3a EStG wurde im Zuge dessen ausgeführt, dass die Regelungen des § 3a EStG auf alle Fälle anzuwenden seien, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des BFH vom 28. November 2016, also nach dem 8. Februar 2017, erlassen wurden. Wurde der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen oder bis zu dem vorstehenden Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt auf Grundlage des Sanierungserlasses, sollte dieser aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar sein. Ein Wahlrecht sollte dem Steuerschuldner letztlich in den Fällen der nicht aufgehobenen oder verbindlichen Auskunft und Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 eingeräumt werden, so dass entweder die Steuerbefreiung nach § 3a EStG oder die Vertrauensschutzregelung in Anspruch genommen werden können sollte[143].

§ 3a EStG wurde sodann mit dem SchädlPraktG v. 27.6.2017 eingefügt[144], jedoch dessen Inkrafttreten zunächst unter den Vorbehalt der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht gestellt.

[141] BT-Drs. 18/11233, 17 f..
[142] BT-Drs. 18/12128.
[143] BT-Drs. 18/12128, 33.
[144] BGBl. I 17, 2074.

Die EU-Kommission hat sich hierzu nunmehr lediglich im Juli 2018 in einem sog. „letter of comfort" positiv geäußert[145]. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es sich bei einem letter of comfort lediglich um eine Erklärung des guten Willens handelt, die keinerlei rechtliche Bindungswirkung erzeugt, also weder nationale noch internationale Gerichte bindet. Eine Planungssicherheit für betroffene Unternehmen wurde durch diese lediglich informelle Mitteilung zunächst nicht geschaffen[146].

Es besteht hinsichtlich des Inkrafttretens der Regelung des § 3a EStG nach wie vor Rechtsunsicherheit, weil dessen Inkrafttreten ursprünglich unter den Vorbehalt gestellt worden war, dass die Europäische Kommission entweder durch Beschluss feststellt, dass es sich entweder nicht um eine staatliche Beihilfe oder um eine mit dem Binnenmarkt vereinbare staatliche Beihilfe handelt[147]. Ein solcher Beschluss wurde nun durch die EU-Kommission nicht gefasst[148], so dass der Vorbehalt formell aufzuheben sein wird[149].

Nach der Regelung des § 52 Abs. 4 EStG ist die Regelung des § 3a EStG zudem lediglich rückwirkend auf alle Fälle anwendbar, in denen der Schuldenerlass ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 erfolgte. Dabei ist auf die zivilrechtlichen Wirkungen des Forderungserlasses abzustellen[150], d.h. entscheidend ist, ob die Forderung zum 8. Februar 2017 noch bestand; sofern der Erlass unter einer Bedingung erfolgt,

---

[145] Zu beachten ist, dass dieser letter of comfort bislang nicht amtlich veröffentlicht wurde. Auf diesen wird jedoch an zahlreichen Stellen in Praxis und Literatur hingewiesen, siehe hierzu z.B. *Kanzler*, FR 2018, 795. Die Praxis, derartige Verlautbarungen nicht zu veröffentlichen, wird seitens *Kanzler* kritisiert mit der Begründung, dass das Notifizierungsverfahren zu einem Bestandteil des Gesetzgebungsverfahrens gemacht worden sei, so dass diese Verfahrensweise gegen die Pflicht zu einer offenen und transparenten Gesetzgebung und damit gegen ein zentrales Prinzip der Demokratie verstoße.

[146] Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: „Sommergrüße" der EU-Kommission, BC 2018, 407.

[147] BGBl I 2017, 2079.

[148] *Kanzler*, FR 2018, 794, (796).

[149] *Kanzler*, FR 2018, 794, (796).

[150] *Krumm,* in: Blümich, EStG, § 3a Rn. 3.

kommt es auf den Bedingungseintritt an[151]. Eine Anwendung auf die hier im Fokus der Betrachtung stehenden Altfälle ist somit nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in ihrem derzeitigen Wortlaut nicht möglich.

Die Regelung des § 52 Abs. 4 EStG ist abgestimmt mit dem BMF-Schreiben v. 27.4.2017[152], das insoweit aus Sicht des Gesetzgebers eine Übergangsregelung darstellen und Vertrauensschutz gewähren sollte[153].

3. Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung vom 23. August 2017 auf die sog. Altfälle

Nach der Veröffentlichung der Entscheidung des BFH vom 28. November 2016 und den Äußerungen des Gesetzgebers im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zu § 3a EStG, wurde zunächst überwiegend davon ausgegangen, dass der Sanierungserlass für die Altfälle unter Vertrauensschutzgesichtspunkten weiterhin anwendbar sei[154].

Obgleich sich auch die Finanzverwaltung durch den Nichtanwendungserlass vom 29. März 2018 ausdrücklich dahingehend positioniert hat, dass sie sich an die Vertrauensschutzregelung im Umgang mit den Altfällen, die mit BMF-Schreiben vom 27. April 2017 veröffentlicht wurde, nach wie vor gebunden fühle durch den Willen des Gesetzgebers[155], wurde bereits durch die Entscheidungen des BFH vom 23. August 2017 klargestellt, dass dieser auch die im Rahmen des BMF-Schreibens vom 27. April 2017 vorgesehene Anwendung des Sanierungserlasses auf die Altfälle

[151] *Krumm,* in: Blümich, EStG, § 3a Rn. 3.
[152] *Desens*, FR 2017, 981, (992).
[153] *Sistermann/Beutel,* DStR 2017, 1065, (1070).
[154] Siehe z.B. *Commandeur/*Brocker, NZG 2017, 333, (333); Sedlitz, DStR 2017, 2785, (2785).
[155] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl I 2018, 588.

für unzulässig erachtet, weil auch hierin ein Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gesehen wird. Mithin wurde der seitens des BMF geschaffenen Übergangsregelung die Grundlage entzogen[156].

Zudem ist im Rahmen einer gerichtlichen Auseinandersetzung das Gericht nicht an Verwaltungsanweisungen gebunden und der BFH hat mit den beiden vorgenannten Entscheidungen ein mächtiges Präjudiz gesetzt, so dass aufgrund der Äußerungen der Finanzverwaltung keine Rechts-und Planungssicherheit in Hinblick auf die Altfälle herbeigeführt werden konnte, zumal der BFH auch in weiteren Entscheidungen an dieser Rechtsprechungslinie festgehalten hat[157].

II. Lösungsansätze zur Steuerfreistellung bei sog. Altfällen

Nunmehr stellt sich die Frage, welche Lösungsansätze es derzeit gibt, die zu einer Steuerfreistellung der Sanierungsgewinne bei den Altfällen führen könnten.

1. Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns im Einzelfall nach den §§ 163, 227 AO

Zunächst kommt in diesen Fällen nach wie vor eine Steuerfreistellung im Einzelfall nach den §§ 163, 227 AO in Betracht. Eine solche hat eine lange Tradition, sprach sich hierfür doch schon der RFH in den 1920er Jahren aus[158] und auch im Zuge der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F.[159] wurde diese Möglichkeit ausdrücklich hervorgehoben.

[156] *Stadler*, NZI 2018, 49, (50).
[157] Siehe hierzu BFH, 16.4.2018, X B 13/18, DStR 2018, 1283, (1283).
[158] RFH, 5.2.1929, I A 394/27, RStBl. 1929, 228.
[159] BT-Drs, v. 22.4.1997, 192.

a) Kein Widerspruch zu dem Beschluss des BFH vom 28. November 2016

Eine Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen im Einzelfall nach den Regelungen der §§ 163, 227 AO ist auch nach dem Beschluss des BFH vom 28. November 2016 möglich. Dieser steht dem nicht entgegen[160]. Es besteht sowohl die Möglichkeit der Freistellung im Einzelfall aus Gründen der persönlichen, wie auch aus Gründen der sachlichen Unbilligkeit[161]. Darauf hat der BFH im Rahmen der vorgenannten Entscheidung, insbesondere in Hinblick auf die persönliche Unbilligkeit, explizit hingewiesen. So führt er aus, dass eine Billigkeitsmaßnahme bei einem Sanierungsgewinn *„auf besondere, außerhalb des Sanierungserlasses liegende Gründe des Einzelfalls, insbesondere auf persönliche Billigkeitsgründe“* gestützt werden könne[162].

Weiterhin heißt es hier wörtlich: *„Vor allem aber kam mit der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG aF der Wille des Gesetzgebers klar und deutlich zum Ausdruck, Sanierungsgewinne künftig nicht mehr steuerlich zu privilegieren. Ein Sanierungsgewinn ist danach steuerlich genauso zu behandeln wie jeder andere durch Vermögensvergleich ermittelte Gewinn. Damit sind Billigkeitsmaßnahmen in Einzelfällen nicht von vornherein ausgeschlossen, sondern kommen in Fällen sachlicher Unbilligkeit durchaus in Betracht. Dementsprechend heißt es in der Gesetzesbegründung zur Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG aF abschließend (vgl. BT-Drs. 13/7480,192): „Einzelnen persönlichen und sachlichen Härtefällen*

[160] *Desens,* ZIP 2017, 645, (647).
[161] *Desens*, ZIP 2017, 645, (647).
[162] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.

kann im Stundungs-oder Erlasswege begegnet werden.“[163]

b) Differenzierung zwischen den Erlasstatbeständen § 163 AO und § 227 AO

Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern *niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung nach Lage des Falls unbillig wäre*.

Nach § 227 AO können die Finanzbehörden *Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen können bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden.*

Die materiellen Voraussetzungen der Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO und § 227 AO sind mithin identisch[164], in beiden Fällen handelt es sich um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde. Im Festsetzungsverfahren sind diese Billigkeitserwägungen jedoch im Rahmen von § 163 AO zu berücksichtigen, im Erhebungsverfahren regelt § 227 AO deren Berücksichtigung[165]. Hierbei ist zu beachten, dass sachliche Billigkeitsgründe vorrangig bereits im Festsetzungsverfahren zu berücksichtigen sind, persönliche Billigkeitsgründe hingegen zumeist im Erhebungsverfahren gem. § 227 AO geltend gemacht werden; deren Geltendmachung ist jedoch im Festsetzungsverfahren dennoch möglich[166].

[163] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.
[164] Siehe z.B. *Oosterkamp* in BeckOK AO, § 163 Rn. 12.
[165] Siehe z.B. *Oosterkamp* in BeckOK AO, § 163 Rn. 12.
[166] Siehe z.B. *Oosterkamp* in BeckOK AO, § 163 Rn. 12.

c) Der Begriff der „Unbilligkeit"; Billigkeitsgründe im Einzelfall

Aus Billigkeitsgründen kommt, wie vorgehend dargestellt, eine abweichende Steuerfestsetzung sowohl im Anwendungsbereich des § 163 AO als auch im Anwendungsbereich des § 227 AO in Betracht. Zu beachten ist, dass der Begriff der Unbilligkeit in beiden Fällen identisch ist und sowohl eine Unbilligkeit aus sachlichen als auch aus persönlichen Gründen gegeben sein kann[167]. Es stellt sich nunmehr zunächst die Frage, wie der Begriff der Unbilligkeit zu definieren ist.

Zunächst ist insoweit zu beachten, dass Billigkeit nach hM grundsätzlich als Gerechtigkeit im Einzelfall zu verstehen ist. Folglich lässt sich nicht nach allgemeinen Regelungen bestimmen, wann eine entsprechende Unbilligkeit im Einzelfall vorliegt, weshalb hier eine umfangreiche Rechtsprechung im Hinblick auf Einzelfälle existiert. Bewirkt werden soll durch die Billigkeitsmaßnahme eine Abweichung von der Typengerechtigkeit, welche durch die abstrakt gefassten Regelungen des Gesetzes geschaffen wird, die allerdings nach Lage des einzelnen Falles zu Ergebnissen führen kann, die als Unrecht empfunden werden und auch als eben solches anzusehen sind. Die Bestimmung der Billigkeit richtet sich dennoch nach einer bestimmten Argumentationslinie und darf nicht lediglich dem Gefühl überlassen werden[168].

1) Persönliche Billigkeitsgründe

Nach Lage des Einzelfalls kann die Erhebung einer Steuer zunächst aus persönlichen Gründen unbillig sein.

[167] Siehe z.B. *Oosterkamp* in BeckOK AO, § 163 Rn. 38.
[168] Siehe z.B. *Rüsken*, in: Klein, AO, § 163 Rn. 30.

Hierzu muss zum einen Erlassbedürftigkeit, zum anderen die Erlasswürdigkeit gegeben sein[169]. Die Erlassbedürftigkeit ergibt sich unmittelbar aus den wirtschaftlichen Verhältnissen des betroffenen Steuerpflichtigen und dem Gedanken, dass dessen wirtschaftliche Existenz nicht durch die steuerlichen Regelungen vernichtet werden darf[170], diese liegt mithin also dann vor, wenn es für den Steuerpflichtigen keine Möglichkeit gibt, die Steuerschuld aufzubringen, ohne seinen Lebensunterhalt zu gefährden[171]. Davon ist dann auszugehen, wenn ohne eine entsprechende Billigkeitsmaßnahme der notwendige Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen vorübergehend oder dauerhaft nicht mehr bestritten werden kann. Im Ergebnis ergibt sich hieraus dann auch, dass sich der Billigkeitserlass auf die wirtschaftliche Situation des Steuerpflichtigen konkret auswirken können muss. Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige unabhängig von eventuellen Billigkeitsmaßnahmen in wirtschaftlichen Verhältnissen lebt, die eine Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ausschließen, weil sowohl seine Einkünfte als auch sein Vermögen dem Pfändungsschutz unterliegen. Folglich kommt ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen in Fällen von Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nicht in Betracht. Auch ist zu beachten, dass die Regelungen über den Vollstreckungsschutz im Allgemeinen einen ausreichenden Schutz gewährleisten. Anders ist dies in den Fällen zu beurteilen, in denen der Steuerpflichtige aufgrund der Steuerrückstände gehindert ist, eine ggf. selbstständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen und sich damit eine eigene

[169] Siehe z.B. *Oosterkamp,* in; BeckOK, § 227 Rn. 41; *Desens*, ZIP 2017, 645, (648).
[170] Siehe z.B. *Oosterkamp*, in: BeckOK AO, § 163 Rn. 83*; Rüsken*, Klein, AO, § 163 Rn. 36.
[171] *Rüsken*, in Klein, AO, § 163 Rn. 37; Desens, ZIP 2017, 645, (648).

wirtschaftliche Existenz, unabhängig von Sozialleistungen aufzubauen[172].

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch und insbesondere, ob für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit besteht, die Steuerschuld auf einen Dritten überzuwälzen[173], weil es dann im Allgemeinen an einem entsprechenden Bedürfnis nach einer Billigkeitsmaßnahme fehlt[174].

Zu beachten ist, dass ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen nicht nur auf natürliche Personen beschränkt ist, die ohne diesen Erlass ihre Existenzgrundlage verlieren würden. Vielmehr kommt ein solcher auch bei juristischen Personen und Personenhandelsgesellschaften in Einzelfällen in Betracht[175], wenn die wirtschaftliche Notlage durch die Steuerfestsetzung verursacht wurde, im Übrigen unverschuldet und vorübergehend ist und gerade der begehrte Erlass eine betriebserhaltende Wirkung hätte. Es wird in diesen Fällen folglich auf die Existenzgefährdung der betroffenen juristischen Person bzw. auf die Existenzgefährdung von deren Betrieb oder Unternehmen abgestellt[176].

Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen kommt weiterhin nur dann in Betracht, wenn neben der Erlassbedürftigkeit des Steuerpflichtigen auch dessen Erlasswürdigkeit zu bejahen ist[177]. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige seine mangelnde Leistungsfähigkeit weder selbst herbeigeführt hat, noch durch sein Verhalten *„gegen die Interessen der Allgemeinheit verstoßen hat“*[178]. Im Ergebnis muss der Steuerpflichtige folglich unverschuldet, entschuldbar

[172] BFH, 27.9.2001, X R 134/98, BStBl. II 2002, 176; Zitiert z.B. in *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 227 Rn. 43.
[173] Siehe z.B. *Rüsken*, in: Klein, AO,§ 163 Rn. 36.
[174] Vgl. z.B. *Rüsken*, in: Klein, AO,§ 163 Rn. 36.
[175] *Desens*, ZIP 2017, 645, (645).
[176] *Desens*, ZIP 2017, 645, (648).
[177] Siehe z.B. *Rüsken*, in: Klein AO, § 227 Rn. 45.
[178] Siehe z.B. *Oosterkamp,* in: BeckOK AO,§ 227 Rn. 53.

oder aber nur leicht fahrlässig in die nunmehrige wirtschaftliche Notlage geraten sein, diese darf also nicht durch eigenes vorwerfbares Verhalten herbeigeführt worden sein, weil dann die Erlasswürdigkeit entfällt[179]. Bei der Beantwortung der Frage, ob der Steuerpflichtige erlasswürdig ist, ist eine Gesamtwürdigung des Verhaltens des Steuerpflichtigen[180] erforderlich mit der Maßgabe, dass nur einzelne Pflichtverstöße diesen nicht erlassunwürdig machen[181].

Zu beachten ist, dass im Allgemeinen davon auszugehen ist, dass sich erst im Rahmen des Erhebungsverfahrens zeigt, ob eine Abweichung von dem maßgeblichen Besteuerungstatbestand aus Gründen persönlicher Billigkeit in Betracht kommt, weil sich erst dann abschließend die maßgebliche wirtschaftliche Situation des Steuerschuldners beurteilen lässt, so dass eine Entscheidung nach § 163 AO im Regelfall nicht in Betracht kommt und über das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit vielmehr regelmäßig erst im Zusammenhang mit der Prüfung des § 227 AO zu entscheiden ist[182].

In der Praxis bedeutet dies, dass, wenn eine Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns im Einzelfall begehrt wird, dass eine entsprechende Argumentation nachvollziehbar dargelegt werden muss[183]. Im ersten Schritt ist darzulegen, dass der Steuerpflichtige in die Sanierungsbedürftigkeit seines Unternehmens entweder unverschuldet geraten ist, entschuldbar oder zumindest nur durch leichte Fahrlässigkeit. Weiterhin ist darzulegen, dass es in der Vergangenheit nicht zu der Hinterziehung von Steuern kam, die Steuererklärungen regelmäßig rechtzeitig

[179] Siehe z.B. *Rüsken*, in: Klein AO, § 227 Rn. 45.
[180] *Desens*, ZIP 2017, 645, (649).
[181] Siehe z.B. *Rüsken*, in: Klein AO, § 227 Rn. 45.
[182] Vgl. z.B. *Rüsken*, in: Klein, AO, § 163 Rn. 37.
[183] *Desens*, ZIP 2017, 645, (649).

abgegeben wurden und darüber hinaus auch etwaige Maßnahmen zur Tilgung von Steuerschulden getroffen wurden[184].

2) Sachliche Billigkeitsgründe

Aus sachlichen Gründen ist eine Steuerfestsetzung dann unbillig, wenn diese dem Wortlaut des Gesetzes zwar entspricht, jedoch den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft[185] und so in der Folge als ungerecht erscheint[186].

Zur Bestimmung der Unbilligkeit kommt es zunächst und entscheidend auf den Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung an, die im Rahmen der Steuerfestsetzung angewendet wird[187]. Hierbei ist zum einen die Rechtsvorschrift, die im konkreten Fall Anwendung findet, sowohl an allgemeinen Rechtsgrundsätzen als auch an verfassungsrechtlichen Wertungen zu messen, darüber hinaus ist jedoch auch eine Gesamtbeurteilung aller Normen vorzunehmen, deren Zusammenwirken in dem konkreten Einzelfall für das steuerliche Ergebnis maßgebend sind[188]. Die Billigkeitsprüfung hat sich somit nicht lediglich auf die richtige Rechtsanwendung im konkreten Fall zu beziehen, sondern auch auf die Prüfung allgemeiner Rechtsgrundsätze und verfassungsrechtlicher Wertungen[189].

Das Vorliegen einer Unbilligkeit ist dann zu bejahen, wenn die Steuerfestsetzung zwar den gesetzlichen Regelungen entspricht, im konkreten Einzelfall jedoch derart den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft, dass die Steuererhebung unbillig erscheint[190]. Dies ist

[184] *Desens*, ZIP 2017, 645, (649).
[185] Siehe z.B. *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 163 Rn. 39.
[186] *Desens*, ZIP 2017, 645, (649).
[187] Siehe z.B. *Rüsken*, in Klein, AO, § 163 Rn. 31.
[188] BFH, 10.3.2016, III R 2/15, DStR 2016, 1159 (1161).
[189] BFH, 10.3.2016, III R 2/15, DStR 2016, 1159 (1161).
[190] Siehe z.B. *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 227 Rn. 37.

dann der Fall, wenn eine Besteuerung nach dem Gesetz zu einem Ergebnis führt, das so von dem Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollt war und davon auszugehen ist, dass, hätte der Gesetzgeber, die nunmehr im Billigkeitswege zu entscheidende Frage geregelt, diese im Sinne der nunmehr begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden worden wäre[191]. Entscheidend ist auch im Falle der sachlichen Billigkeitsmaßnahmen mithin, dass sich die Unbilligkeit hier gerade aus den Umständen des Einzelfalls ergeben muss und dieser Einzelfall einen atypischen Ausnahmefall darstellt, hier also der Vollzug einer grundsätzlich verfassungsgemäßen Regelung in Einzelfällen zu Problemstellungen führt, die unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch sind[192]. Keine Berücksichtigung finden in diesem Zusammenhang typische Gesetzesfolgen, *„steuerliche, allgemeine ordnungspolitische oder“* [193]auch volkswirtschaftliche Gesichtspunkte. [194]

Anders ist dies allerdings dann zu beurteilen, wenn sich in dem konkreten Einzelfall Verstöße gegen grundlegende Prinzipien hieraus ergeben, wie z.B. gegen das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung, den Gleichheitsgrundsatz oder gegen Vertrauensschutz; in diesen Fällen kommt eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht[195], ebenso, wenn der Grundsatz von Treu und Glauben oder das Erfordernis der Zumutbarkeit einer Einziehung entgegenstehen[196]. Eine Billigkeitsmaßnahme kommt hingegen nach der Rechtsprechung des BFH nicht in Betracht, wenn verfassungsrechtliche Einwände gegen eine bestimmte Regelung als solche bestehen. Diese sind

[191] Siehe z.B. *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 227 Rn. 37.
[192] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 43.
[193] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 41.
[194] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 41.
[195] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 41.
[196] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 40.

vielmehr im Rechtsbehelfsverfahren oder aber im Rahmen des Verfahrens nach Art. 100 GG geltend zu machen. [197]

Zur Vermeidung der Unbilligkeit in konkreten Einzelfällen besteht seitens der Steuerverwaltung auch die Möglichkeit, allgemeine Verwaltungsanweisungen zu erlassen, durch die sodann die Ermessensausübung der Finanzämter gelenkt und vorgeprägt wird, weil es regelmäßig zu einer Selbstbindung der Verwaltung kommt und damit zur Verpflichtung zur Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes[198]. Es ist der Finanzverwaltung jedoch nicht gestattet *„typisierende Billigkeitsregelungen in Gestalt subsumierender Tatbestände"*[199] zu schaffen. Die Schaffung derartiger Regelungen ist vielmehr dem Gesetzgeber vorbehalten[200].

Dies ist auch im Rahmen der Änderung einer bestehenden Rechtslage zu berücksichtigen. Auch in diesem Fall ist es die Aufgabe des Gesetzgebers, die Auswirkungen dieser Maßnahme, wenn diese einen Eingriff in schutzwürdige Vertrauenstatbestände darstellt, mit Hilfe einer angemessenen Übergangsregelung auszugleichen. Fehlt eine solche, ist regelmäßig nicht von einer Gesetzeslücke auszugehen, vielmehr kann sodann angenommen werden, dass ein bewusster Verzicht des Gesetzgebers vorliegt[201]. Unter diesen Voraussetzungen ist es der Finanzverwaltung verwehrt, im Rahmen einer Verwaltungsanweisung eine eigene generelle Übergangsregelung zu schaffen. Eine solche kommt nur dann in Betracht, wenn es trotz Vorliegens bestehender gesetzlicher

[197] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 47.
[198] *Oosterkamp,* in: BeckOK, AO, § 163 Rn. 52.
[199] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.
[200] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.
[201] *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 163 Rn. 60.

Übergangsregelung im Einzelfall zu besonderen Härten kommt und von dem Besteuerungszweck der Neuregelung auch bereits getroffene Dispositionen des Steuerpflichtigen erfasst werden[202].

Kommt es zu einer verschärfenden Änderung in der Rechtsprechung, wirkt diese bei einer zukünftigen Besteuerung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Zu berücksichtigen sind jedoch berechtigte Vertrauensschutzinteressen der von dieser Änderung betroffenen Steuerpflichtigen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sind diese im Rahmen von Verwaltungsanweisungen zur zeitlichen Anwendbarkeit der nunmehr geänderten Rechtsprechung oder im Rahmen von einzelnen Billigkeitsentscheidungen zu berücksichtigen[203]. In diesem Zusammenhang wird dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen: es soll dem Betroffenen der Steuervorteil erhalten bleiben sowie seine Dispositionen, die er im Vertrauen auf die bisherige Rechtsprechung getätigt hat, geschützt werden. Dabei ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Fortbestand der Rechtsprechung so lange als schützenswert anzusehen, wie der Steuerpflichtige nicht mit einer entsprechenden Rechtsprechungsänderung rechnen musste oder er hieran zumindest hätte Zweifeln müssen[204].

Nach der Entscheidung des Großen Senats muss, damit von der sachlichen Unbilligkeit der Besteuerung eines Sanierungsgewinns ausgegangen werden kann, insbesondere dargelegt werden, dass eine Verfehlung des Fiskalzwecks vorliegt. Es ist also erforderlich, dass im Einzelfall die Besteuerung nach einer Prognose im

[202] *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 163 Rn. 60.
[203] *Rüsken,* in: Klein, AO, § 163 Rn. 88 ff.
[204] *Oosterkamp,* in BeckOK AO, § 163 Rn. 63.

Vergleich zu einer Nichtbesteuerung durch einen Erlass, zu staatlichen Mindereinnahmen führt[205].

Hierfür müssen nicht nur die Voraussetzungen gegeben sein, die bereits durch den BMF-Sanierungserlasses aufgestellt wurden, es müssen darüber hinaus kumulativ folgende Voraussetzungen gegeben sein:

Zunächst dürfte es nach den Umständen des Einzelfalls ohne die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nicht zu einem Forderungsverzicht oder Schuldenerlass der Gläubiger gekommen sein, der erst den Sanierungsgewinn auslösen würde und darüber hinaus müsste das Finanzamt als Gläubiger selbst schlechter ohne Forderungsverzicht dastehen als beim Erhalt der Quote oder den übrigen Sanierungsalternativen[206].

d) Ermessen

In Hinblick darauf, dass es sich sowohl bei der abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO, als auch bei dem Erlass von Steuern nach § 227 AO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist zu beachten, dass beide Regelungen voraussetzen, dass die Erhebung bzw. die Einziehung der Steuer gerade nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Inhalt und Grenzen des Ermessens werden durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt. Diese kann sich, wie vorgehend dargestellt, aus persönlichen oder sachlichen Gründen ergeben. Bei einer gerichtlichen Überprüfung sind die Voraussetzungen der Unbilligkeit im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der behördlichen Entscheidung zu prüfen. Einschränkungen liegen insoweit nicht vor[207].

[205] *Desens*, ZIP 2017, 645, (650).
[206] *Desens*, ZIP 2017, 645, (650).
[207] St. Rspr., vgl. z.B. BStBl II 2017, 393, Rz. 98 ff.; siehe auch BFH, 23.8.2017, I R 52/14, BStBl 2018 II, 232.

e) Arten der Billigkeitsmaßnahme

Aus § 163 AO ergeben sich drei verschiedene Optionen der abweichenden Steuerfestsetzung. Zum einen besteht für alle Steuerarten die Möglichkeit einer abweichenden, d.h. niedrigeren Steuerfestsetzung, zum anderen können einzelne Besteuerungsmerkmale unberücksichtigt bleiben mit der Folge, dass es zu einer niedrigeren Steuerfestsetzung kommt. Letztlich besteht bei Steuern vom Einkommen auch die Möglichkeit der Verschiebung der jeweiligen Besteuerungsgrundlagen entweder in einen früheren oder in einen späteren Veranlagungszeitraum[208].

§ 227 AO ermöglicht es den Finanzbehörden aus den vorgehend dargestellten sachlichen oder auch persönlichen Billigkeitsgründen, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise zu erlassen oder auch seitens des Steuerpflichtigen bereits entrichtete Beträge zu erstatten oder anzupassen[209].

f) Kurzdarstellung der Rechtsprechung zur Frage der Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns im Einzelfall

Bereits vor der viel beachteten Entscheidung des BFH aus dem Jahre 2016 hat sich eine umfangreiche Judikatur zu Billigkeitsmaßnahmen nach den Regelungen der §§ 163, 227 AO im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen herausgebildet.

Im Jahre 2007 hat das FG München, das im Übrigen auch angenommen hat, dass es dem Sanierungserlass an einer Rechtsgrundlage fehle[210],

[208] *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 163 Rn. 105.
[209] *Oosterkamp,* in: BeckOK AO, § 227 Rn. 60.
[210] FG München, 12.12.2007, 1 K 4487/06, DStR 2008, 1687 (1687).

entschieden, dass für Billigkeitsentscheidungen in Insolvenzfällen *„allenfalls in völlig außergewöhnlichen Sachverhaltskonstellationen“*[211] Raum bleibe.

Das vorgenannte Urteil wurde in der Revision dem BFH zur Entscheidung vorgelegt, allerdings sodann übereinstimmend für erledigt erklärt, so dass das Gericht lediglich im Rahmen einer summarischen Prüfung über die Kosten zu entscheiden hatte. Hier wurde sodann seitens des Gerichts ausgeführt: *„Ob der Wortlaut des Gesetzes und die Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 13/7480, S. 192) es ausschließen, die Besteuerung eines Sanierungsgewinns im Sinne der aufgehobenen Vorschrift weiterhin – allein aufgrund der §§ 163, 227 AO – als sachlich unbillig anzusehen und von der Besteuerung auszunehmen, wenn wie im Streitfall außer der Tatsache des sanierungsbedingten Verzichts eines Gläubigers nach den tatsächlichen Feststellungen des FG weder besondere sachliche oder persönliche Billigkeitsgründe ersichtlich sind, ist streitig (…).*[212] Jedenfalls sei die Auffassung der Vorinstanz, so der BFH im Rahmen dieser Entscheidung, ein entsprechender Wille des Gesetzgebers könne angesichts der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht angenommen werden, nicht von vornherein abzulehnen[213]. Aus den vorstehenden Ausführungen des Gerichts ergibt sich im Umkehrschluss, dass ein Billigkeitserlass bei Sanierungsgewinnen nach den §§ 163, 227 AO dann in Betracht kommt, wenn besondere sachliche oder persönliche Billigkeitsgründe vorliegen[214].

---

[211] FG München, 12.12.2007, 1 K 4487/06, DStR 2008, 1688 (1687).
[212] BFH, 28.2.2012, VIII R 2/08, DStR 2012, 943, (943).
[213] BFH, 28.2.2012, VIII R 2/08, DStR 2012, 943, (944).
[214] So auch FG Sachsen, 14.3.2013, 5 K 1113/12, BeckRS 2014, 94439 und FG Sachsen, 4.4.2013, 6 K 211/09, BeckRS 2013, 94990.

Das FG Köln äußerte sich im Jahre 2008 dahingehend, dass der Sanierungserlass das von der Finanzbehörde im Rahmen der Entscheidung des § 227 AO auszuübende Ermessen nicht ausschöpfe, da diese Verwaltungsanweisung zu eng gefasst sei und ein Erlass im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen auch über deren Voraussetzungen hinaus in Betracht komme[215]. Hiermit folgte das Gericht der Auffassung des FG Münster, das bereits im Jahre 2004 sich dahingehend äußerte, dass mit Blick sowohl auf die Entstehung als auch auf die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. deutlich werde, dass nach der Rechts- und Gesetzeslage zum Entscheidungszeitpunkt aus sachlichen Gründen die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Einzelfall unbillig sein könne[216]. Mit Blick auf die historische Entwicklung werde deutlich, dass die Besteuerung von Sanierungsgewinnen seit 1998 zwar gesetzeskonform sei, jedoch den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufe, sofern nicht die Möglichkeit einer Doppelbegünstigung bestehe[217].

Auch das FG Hessen hat sich dafür ausgesprochen, dass eine Versteuerung von Sanierungsgewinnen aus sachlichen Gründen als unbillig anzusehen sein könne[218]. Als wesentliche Voraussetzung nannte das FG jedoch in diesem Zusammenhang die Sanierungsabsicht der Gläubiger und wies darauf hin, dass wenn nur von einem Gläubiger ein Forderungsverzicht vorliegt, die erforderliche Sanierungsabsicht anhand von geeigneten Indizien zu prüfen und diese seitens des Steuerpflichtigen

[215] FG Köln, 24.4.2008, 6 K 2488/06, https://openjur.de/u/132287.html, abgerufen am 23.9.2018, siehe auch DStRE 2008, 1445.
[216] FG Münster, 27.5.2004, 2 K 1307/02, BeckRS 2004, 26016481.
[217] FG Münster, 27.5.2004, 2 K 1307/02, BeckRS 2004, 26016481.
[218] FG Hessen, 11.2.2010, 3 K 351/06, https://openjur.de/u/305384.html, abgerufen am 23.9.2018, siehe auch BeckRS 2010, 26029022.

widerspruchsfrei und auch schlüssig darzulegen sei[219]. Zu beachten ist jedoch, dass diese Entscheidung des FG vor dem Hintergrund der Voraussetzungen des Sanierungserlasses und der zu § 3 Nr. 66 a.F. ergangenen Rechtsprechung getroffen wurde[220]. Diesem Urteil wurde vor allem deshalb eine hohe Bedeutung beigemessen, weil es aufgrund der zum Urteilszeitpunkt aktuellen Finanzkrise zu zahlreichen Restrukturierungsmaßnahmen kam, bei denen die Besteuerung von Sanierungsmaßnahmen von hoher Relevanz war und die Frage, ob diese zu besteuern sind oder nicht, darüber entscheiden konnte, ob eine Unternehmensrettung gelingt oder nicht[221].

Im Jahre 2011 führte auch das VG Halle (Saale) aus, dass eine Begünstigung von Sanierungsgewinnen nach den §§ 163, 227 AO in Betracht kommt[222]. Bemerkenswert an dieser Entscheidung ist, dass das VG in den Gründen ausgeführt hat, dass sich aus der Ausweisung des Sanierungsgewinns als rein bilanzieller Gewinn, keine besteuerungswürdige Steigerung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ergebe[223].

Auch der Hessische Verwaltungsgerichtshof hat sich dafür ausgesprochen, dass eine Begünstigung von Sanierungsgewinnen in Betracht kommt, wenn die Voraussetzungen des § 227 AO gegeben sind[224], das FG Sachsen-Anhalt[225] hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber durch die

---

[219] FG Hessen, 11.2.2010, 3 K 351/06, https://openjur.de/u/305384.html, abgerufen am 23.9.2018, siehe auch BeckRS 2010, 26029022.
[220] FG Hessen, 11.2.2010, 3 K 351/06, https://openjur.de/u/305384.html, abgerufen am 23.9.2018, siehe auch BeckRS 2010, 26029022.
[221] Haug, SteuK 2010, 345.
[222] VG Halle (Saale), 22.6.2011, 5 A 289/09, http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psml?doc.hl=1&doc.id=MWRE120001243&showdoccase=1&doc.part=L&paramfromHL=true, abgerufen am 23.9.218.
[223] VG Halle (Saale), 22.6.2011, 5A 289/09, http://www.landesrecht.sachsen-anhalt.de/jportal/portal/t/buq/page/bssahprod.psml?doc.hl=1&doc.id=MWRE120001243&showdoccase=1&doc.part=L&paramfromHL=true, abgerufen am 23.9.2018.
[224] Hessischer VGH, 18.7.2012, 5 A 293/12, https://openjur.de/u/439957.html, abgerufen am 23.9.2018.
[225] FG Sachsen-Anhalt, 24.11.2013, 6 K 1267/11, BeckRS 2014, 94587.

Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. gerade nicht habe zum Ausdruck bringen wollen, dass es für Sanierungsgewinne keine Erlassmöglichkeiten geben solle. Vielmehr habe dieser ausdrücklich für persönliche oder sachliche Härtefälle auf den Stundungs-und Erlassweg verwiesen und sei auch in der Begründung späterer Gesetze davon ausgegangen, dass, auch ohne dass eine gesetzliche Regelung vorliegt, von der Besteuerung von Sanierungsgewinnen abgesehen werden kann, wenn keine Möglichkeit der Verlustverrechnung besteht[226].

Zusammenfassend lässt sich mithin feststellen, dass bereits in der Vergangenheit die Möglichkeit der Begünstigung von Sanierungsgewinnen nach den §§ 163, 227 AO von der Rechtsprechung bejaht wurde.

g) Konsequenzen für die Altfälle – Möglichkeit der Steuerfreistellung im Einzelfall?

Auch nach der Entscheidung des Großen Senats[227] ist diese Möglichkeit der Steuerfreistellung im Einzelfall nicht ausgeschlossen. Dies wird so auch von der Literatur angenommen[228]. Der BFH wandte sich im Rahmen dieser Entscheidung lediglich gegen eine generalisierende Regelung der Voraussetzungen der sachlichen Unbilligkeit in einer norminterpretierenden Verwaltungsvorschrift, hier dem Sanierungserlass. Dies hat zur Folge, dass sowohl in Fällen der persönlichen als auch der sachlichen Unbilligkeit mindestens ein zusätzliches Kriterium vorliegen muss, das die besondere Härte im Einzelfall zum Ausdruck bringt[229].

[226] FG Sachsen-Anhalt, 24.11.2013, 6 K 1267/11, BeckRS 2014, 94587.
[227] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393.
[228] Siehe z.B. *Desens*, ZIP 2017, 645, (647); *Lenger*, NZI 2017, 290, (292 ff.), *Harder*, NJW-Spezial 2017,277, (277); *Commandeur/Römer*, NZG 2017, 776, (776 f.).
[229] *Desens,* ZIP 2017, 645, (648).

Damit eine Steuerfreistellung für die Altfälle nach den §§ 163, 227 AO in Betracht kommt, ist es mithin erforderlich, dass deren Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. Ist dies der Fall, hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf einen Billigkeitserlass, der gerichtlich durchsetzbar ist[230]. Zwar handelt es sich nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes, worauf im Rahmen der Rechtsprechung des BFH auch hingewiesen wurde, bei der Frage, ob eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit vorliegt, um eine Ermessensentscheidung der Verwaltung[231], jedoch ist die Frage, ob tatsächlich Unbilligkeit vorliegt, vollends gerichtlich überprüfbar[232].

2. Fortgeltung des Sanierungserlasses für die Altfälle oder rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n. F. EStG

Fraglich ist, welche Alternativen zu einer Steuerfreistellung im Einzelfall nach den §§ 163, 227 AO es derzeit im Umgang mit den Altfällen gibt, insbesondere, ob für diese eine Fortgeltung des Sanierungserlasses, so wie seitens der Finanzverwaltung beabsichtigt, in Betracht kommt oder ob eine rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n.F. EStG denkbar bzw. geboten ist.

Diese Fragestellung ist vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, des Gleichheitsgrundsatzes und als dessen besondere Ausprägung vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips zu beleuchten sowie vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Rechtssicherheit.

[230] *Desens,* ZIP 2017, 645, (650).
[231] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.
[232] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl II 2017, 393.

a) Fortgeltung des Sanierungserlasses

Zunächst stellt sich die Frage, ob für die sog. Altfälle eine Fortgeltung des Sanierungserlasses in Frage kommt, wie dies in den Verlautbarungen der Finanzverwaltung vorgesehen und von vielen Praktikern befürwortet wurde[233].

(1) Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

Die Fortgeltung des Sanierungserlasses für die sog. Altfälle kommt zunächst unter dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in Betracht.

Nach Art. 20 Abs. 3 GG ist die vollziehende Gewalt an Gesetz und Recht gebunden. Nach diesem sog. Vorrang des Gesetzes hat das Gesetzesrecht Vorrang gegenüber Normen, die von der Exekutive gesetzt wurden und anderen Verwaltungsentscheidungen[234].

Bei dem Sanierungserlass und den weiteren hierzu ergangenen Verlautbarungen des BMF handelt es sich jedoch zum einen lediglich um sog. ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften, die vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung keine Bindungswirkung entfalten, zum anderen wurde seitens des BFH nun mehrfach entschieden, dass der Sanierungserlass selbst gerade gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Aus diesem Grundsatz kann kein Anspruch auf Fortgeltung des Sanierungserlasses hergeleitet werden.

---

[233] Siehe z.B. *Uhländer*, DB 2017, 2761, (2764); *Desens*, ZIP 2017, 645, (647).
[234] *Grzeszick*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 20 V Rn. 98, Art. 20 VI Rn. 72.

(2) Gleichheitsgrundsatz und Leistungsfähigkeitsprinzip

Weiterhin stellt sich die Frage, ob die Fortgeltung des Sanierungserlasses vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes geboten ist.

Der Gleichheitsgrundsatz ist zweifellos auch im Steuerrecht zu beachten und schlägt sich in verschiedenen Ausprägungen nieder[235]. Nach Art. 3 Abs. 1 GG ist eine Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem und eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem grundsätzlich nicht zulässig, sofern nicht ein rechtfertigender Grund für diese Ungleichbehandlung besteht. Dieser Grundsatz gilt sowohl für Belastungen als auch für Vergünstigungen[236]. Aus dem Gleichheitsgrundsatz resultiert selbstverständlich auch das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung[237].

Eine Verletzung des Gleichheitssatzes ist immer dann anzunehmen, wenn seitens des Staates eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen anders behandelt werden, dies, obgleich zwischen diesen beiden Gruppen nicht Unterschiede von derartiger Art oder derartigem Gewicht bestehen, dass diese die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten[238]. Im vorliegenden Fall könnte eine solche Ungleichbehandlung von wesentlich Gleichem in Betracht kommen, weil bereits in der Vergangenheit, dies seit ca. einem Jahrhundert, Sanierungsgewinne nicht besteuert wurden, zuletzt aufgrund des Sanierungserlasses, künftig aufgrund des § 3a EStG n.F. ebenfalls steuerfrei gestellt werden sollen, und lediglich in den sog. Altfällen werden entsprechende Steueransprüche seitens des Staates geltend gemacht.

---

[235] *Gersch,* in Klein, AO, § 4 Rn. 13.
[236] *Gersch,* in: Klein, AO, § 4 Rn. 12.
[237] *Gersch,* in: Klein, AO, § 4 Rn. 13.
[238] Siehe z.B. *Kischel* in: BeckOK GG, Art. 3, Rn. 30.

Allerdings besteht nach ständiger Rechtsprechung kein Anspruch auf eine sog. Gleichbehandlung im Unrecht und mithin auch kein Anspruch auf die Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis[239]. Folglich scheidet vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes eine Fortgeltung des Sanierungserlasses für die Altfälle aus, weil dieser nach der Rechtsprechung des BFH gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und bei dessen fortdauernder Anwendung für die Altfälle eine Gleichbehandlung im Unrecht vorläge.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als besondere Ausprägung des Gleichheitsgrundsatzes eine Auswirkung auf die Besteuerung der Sanierungsgewinne haben könnte.
Die Frage ist vor dem Hintergrund des Wesens des Sanierungsgewinns zu beleuchten. Hierbei ist entscheidend, dass es sich bei dem nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn lediglich um einen Buchgewinn handelt und dieser nicht zwingend mit einem Zufluss von Liquidität verbunden ist, also nicht mit einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit[240]. Eine mit einer Sanierung verbundene Entschuldung kann als Teil eines umfassenden Sanierungskonzepts lediglich als Grundlage der Steigerung der finanziellen Leistungsfähigkeit angesehen werden[241]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip stellt einen Ausdruck der allgemeinen Gerechtigkeitsordnung dar und stellt die Forderung auf, dass dem Steuerpflichtigen nur dann eine Steuer aufzuerlegen ist, wenn dieser die Steuer aus seinem disponiblen Einkommen erbringen kann und darüber hinaus die Steuerlast gerecht,

[239] Siehe z.B. BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. II 2017, S. 393.
[240] *Sistermann*, DStR 2017, 689, (690).
[241] *Sistermann*, DStR 2017, 689, (691).

entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit, auf die jeweiligen Steuerpflichtigen verteilt wird[242]. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt sowohl horizontale Steuergerechtigkeit, d.h. dass Steuerpflichtige bei vorhandener gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich zu besteuern sind[243] als auch vertikale Steuergerechtigkeit, wonach eine höhere steuerliche Leistungsfähigkeit im Vergleich zu einer geringeren Leistungsfähigkeit angemessen zu berücksichtigen ist[244]. Der Grundsatz, dass steuerliche Lasten den jeweils Steuerpflichtigen in gleicher Weise zugeteilt werden, hat zur Folge, dass die Ausgestaltung der Steuer, die sich am Steuergegenstand orientiert, eine Verteilung der Steuer sicherstellt, die gleichheitsgerecht ist und Ausnahmen hiervon nur dann zulässt, wenn hierfür ein besonderer sachlicher und gewichtiger Grund vorliegt und die Ausnahme insgesamt als hinreichend folgerichtig beurteilt werden kann[245].

Aus den vorgenannten Grundsätzen ergeben sich zwar keine Hinweise darauf, dass eine Fortgeltung des Sanierungserlasses für die Altfälle geboten ist, allerdings hat der Grundsatz des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen der Prüfung möglicher Billigkeitsmaßnahmen nach den §§ 163, 227 AO Berücksichtigung zu finden, wobei dann eine entsprechende Einzelfallprüfung zu erfolgen hat.

(3) Vertrauensschutz

Bereits mit BMF-Schreiben vom 27. April 2017 hat die Finanzverwaltung mitgeteilt, dass in Hinblick auf die sog. Altfälle der Sanierungserlass sowie das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 uneingeschränkt

[242] *Gersch,* in: Klein, AO, § 3 Rn. 14.
[243] *Gersch,* in: Klein, AO, § 4 Rn. 14.
[244] *Gersch,* in: Klein, AO, § 4 Rn. 14.
[245] *Gersch,* in: Klein, AO, § 4 Rn. 14.

anzuwenden sind[246]. Für diese Entscheidung wurden Vertrauensschutzgründe angeführt[247].

Diese Entscheidung wurde seitens der Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 29. März 2018 nochmals bekräftigt. Im Zuge dessen wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Finanzverwaltung auch nach den Entscheidungen des BFH vom 23. August 2017 an die Vertrauensschutzregelung, betreffend den Umgang mit den Altfällen, nach wie vor gebunden fühlt[248].

Hier stellt sich nunmehr die Frage, ob diese Entschließung der Finanzverwaltung unter dogmatischen Gesichtspunkten haltbar ist, also ob aus Vertrauensschutzgründen in Hinblick auf die Altfälle weiter an dem Sanierungserlass festgehalten werden kann.

Allgemein gefasst lässt sich feststellen, dass der Grundsatz des Vertrauensschutzes das Vertrauen der Bürger in die Kontinuität des Rechts beschreibt, dies im Sinne einer individuellen Erwartungssicherheit[249]. Zwar dienen die Steuergesetze vorrangig der Einnahmeerzielung des Staates, jedoch auch der Schaffung einer Gesetzeslage, auf die der einzelne Steuerpflichtige vertrauen kann[250]. Grundlage hierfür ist die rechtsstaatlich geprägte Forderung, dass staatliche Hoheitsakte sowohl „*klar und bestimmt*“[251] als auch so beständig sein müssen, dass sich der einzelne Bürger auf diese hinreichend verlassen[252] und entsprechend disponieren kann. Auch und gerade aus volkswirtschaftlicher Sicht ist eine beständige Rechtsordnung vorzuziehen, denn insbesondere

[246] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[247] BMF-Schreiben v. 27.4.2017, IV C 6-S 2140-8/03, BStBl I 2017, 741.
[248] BMF-Schreiben v. 29.3.2018, IV C 6 – S 2140/13/10003, BStBl 2018 I, 588.
[249] *Grzeszick,* in: Maunz/Dürig, GG, VII., Rn. 69.
[250] *Schober,* in: BeckOK, AO, § 3 Rn. 40.
[251] *Grzeszick,* in: Maunz/Dürig, AO, VII., Rn. 50.
[252] *Grzeszick,* in: Maunz/Dürig, AO, VII., Rn. 50.

Unternehmen wird so bei einer beständigen Rechtslage die Möglichkeit eingeräumt, sich entsprechend gemäß dieser einzurichten, denn gerade für Unternehmen stellt es eine nicht unerhebliche Schwierigkeit dar und kann zu entsprechenden wirtschaftlichen Beeinträchtigungen führen, wenn das einmal entstandene Vertrauen durch rückwirkende Gesetze beeinträchtigt wird[253].

Zu beachten ist jedoch, dass die allgemeine Erwartung des Steuerpflichtigen, dass das geltende Recht unverändert fortbestehen werde, keinen verfassungsrechtlichen Schutz genießt, wenn nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten[254].

Vorliegend stellt sich zunächst die Frage, ob Vertrauensschutzgründe im Zusammenhang mit dem Fortbestand des Sanierungserlasses überhaupt angeführt werden können.

Die rechtlichen Grundlagen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen finden sich in den §§ 163, 227 AO. Auf diese Regelungen nimmt der Sanierungserlass ausdrücklich Bezug[255] und stellt im Hinblick auf das Merkmal der sachlichen Unbilligkeit eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift dar, durch die die *„gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts“* gesichert werden soll[256], mithin wurde durch den Sanierungserlass eine Selbstbindung der Verwaltung geschaffen[257]. Zu beachten ist hierbei, dass nach ständiger Rechtsprechung des BFH solche norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften jedoch keine Bindungswirkung im Rahmen von gerichtlichen Verfahren entfalten und unter dem

[253] *Schober,* in: BeckOK, AO, § 3 Rn. 40.
[254] *Schober,* in: BeckOK ,AO, § 3 Rn. 41.
[255] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.
[256] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.
[257] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.

ausdrücklichen Vorbehalt *„einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung“*[258] stehen, weil es allein dieser obliege zu entscheiden, ob die durch die Finanzverwaltung im Einzelfall getroffene Regelung Bestand haben könne[259].

Sofern nunmehr nach dem Beschluss des BFH vom 28. November 2016 ein Steuererlass im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen begehrt wird, wird nicht auf Vertrauensschutzgründe verwiesen werden können, weil hier kein Eingriff in die Kontinuität des Rechts vorlag, vielmehr hat die Rechtsprechung lediglich von ihrem Recht Gebrauch gemacht, von der norminterpretierenden Verwaltungsvorschrift der Finanzverwaltung abzuweichen. Die Regelungen der §§ 163, 227 AO haben keine Änderung erfahren und bestehen unverändert fort.

Zu beachten ist, dass selbst bei Steuergesetzen ein Rückwirkungsproblem nur dann besteht, wenn diese tatsächlich geändert werden, lediglich eine deklaratorische Klarstellung führt hingegen nicht zu einer Änderung des bestehenden Rechts, vielmehr wird hier seitens des Gesetzgebers nur verdeutlicht, was ohnehin schon galt[260]. Wenn schon eine gesetzgeberische deklaratorische Klarstellung nicht dazu führt, dass der betroffene Steuerpflichtige für sich Vertrauensschutz in Anspruch nehmen kann, dürfte dies erst recht nicht in Betracht kommen, wenn durch die Rechtsprechung eine andere Norminterpretation erfolgt als durch die Verwaltung.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Legalität des Sanierungserlasses in der Vergangenheit sowohl von der Rechtsprechung als auch von der Literatur immer wieder in Frage gestellt wurde, so dass ein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen

[258] Siehe z.B. BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.
[259] BFH, 28.11.2016, GrS 1/15, BStBl. 2017 II S. 393.
[260] *Schober,* in: BeckOK AO, § 3 Rn. 45.

schon aus diesem Grunde nicht entstehen konnte[261]. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der BGH im Jahre 2014 entschieden hat, dass die Haftung eines Steuerberaters dadurch begründet werden kann, dass dieser es pflichtwidrig unterlässt, seinen Mandanten darauf hinzuweisen, dass dieser einen Anspruch auf eine Sonderbehandlung nach dem Sanierungserlass hat[262], zumal auch im Rahmen dieser Entscheidung darauf hingewiesen wurde, dass in der finanzgerichtlichen Entscheidungspraxis strittig war, ob der Sanierungserlass gesetzmäßig ist[263]. Auch wenn seitens der Finanzverwaltung nach wie vor an der Vertrauensschutzregelung festgehalten wird, dürfte es dem Betroffenen nach den vorstehenden Ausführungen nicht möglich sein, sich mit Erfolg auf Vertrauensschutz zu berufen, weil ein schutzwürdiges Vertrauen eben gerade nicht in Hinblick auf ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften besteht.

Eine andere Auffassung vertritt hier *Krumm*. Dieser verweist auf das BMF-Schreiben vom 27. April 2017, wonach die Finanzverwaltung, gedeckt von dem Willen des Gesetzgebers, für die Vergangenheit, mithin für die Altfälle, Vertrauensschutz gewähren wollte. Diese Vertrauensschutzregelung wird seinerseits als nicht zwingend, aber „durchaus gesetzeskonform“ beschrieben. Dass damit für die Vergangenheit ein gesetzeswidriger Zustand geschaffen werde, dürfte nach seiner Auffassung in Hinblick auf die hierauf explizit abgestimmte Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG hinzunehmen sein[264].

Diese Auslegung dürfte jedoch mit Blick auf die neuerliche Rechtsprechung des BFH, mit der dieser

[261] Siehe z.B. BFH, 28.2.2012, VIII R 2/08, https://openjur.de/u/540292.html, abgerufen am 23.9.2018.
[262] BGH, 13.3.2014, IX ZR 23/10, IBRS 2014, 3494.
[263] BGH, 13.3.2014, IX ZR 23/10, IBRS 2014, 3494.
[264] *Krumm*, in: Blümich, EStG, § 3a Rn. 4.

an der 2016 eingeschlagenen Argumentationslinie festhält, meiner Einschätzung nach im Rahmen einer gerichtlichen Auseinandersetzung nicht durchzusetzen sein.

Uhländer spricht sich ebenfalls dafür aus, den Rechtsgedanken des Vertrauensschutzes auch im Zusammenhang mit einer derart „gravierenden Aufhebung eines BMF-Schreibens“[265] heranzuziehen[266]. § 176 Abs. 2 AO müsse hier entsprechend bemüht werden. Der Anwendungsbereich dieser Regelung erstreckt sich jedoch nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut lediglich auf Aufhebungen oder Änderungen eines Steuerbescheids. Einen Hinweis darauf, dass die Regelung Anwendung im Rahmen einer Erstveranlagung findet, ergibt sich nicht, so dass diese nach diesseitiger Einschätzung nicht in Betracht kommt.

b) **Rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n.F. EStG**

Fraglich ist, ob eine rückwirkende Geltung der §§ 3a ff. n.F. EStG für die sog. Altfälle in Betracht kommt.

Hierbei ist zunächst noch einmal darauf hinzuweisen, dass zunächst vorgesehen war, dass die Regelung des § 3a EStG-E in allen offenen Fällen anzuwenden sei[267].

Aus der nunmehrigen Gesetzesbegründung zu § 52 Abs. 4a EStG ergibt sich jedoch, dass „für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 08.02.2017 ausgesprochen wurde“, der Sanierungserlass entsprechend dem hierzu ergangenen Schreiben der Finanzverwaltung weiterhin anwendbar sein sollte[268].

[265] *Uhländer,* DB 2017, 2761, (2764).
[266] *Uhländer*, DB 2017, 2761, (2764).
[267] BT-Drs. 13/7480, 192.
[268] BT-Drs. 18/12128, 33.

Die Regelung entfaltet mithin, zumindest nach momentaner Gesetzeslage, keine Rückwirkung für Altfälle.

Es spricht einiges dafür, dass eine rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Neuregelung für alle offenen Verfahren, vor allem mit Blick auf die erforderliche beihilferechtliche Prüfung der Kommission, unterblieben ist. Diese konnte nicht mehr für das Jahr 2017 erwartet werden und seitens des Gesetzgebers war beabsichtigt, für die noch laufenden Verfahren zeitnah Rechtssicherheit zu schaffen[269].

Eine analoge Anwendung auf die noch offenen Altfälle scheidet mangels einer planwidrigen Gesetzeslücke aus, auch wenn davon auszugehen ist, dass seitens des Gesetzgebers auch in den Altfällen eine Steuerfreistellung der Sanierungsgewinne beabsichtigt wurde.

In Frage käme mithin lediglich eine eindeutige Neufassung der Vorschrift durch den Gesetzgeber, die die Anwendung des § 3a EStG auf Altfälle ermöglicht.

Teil 3: Schlussteil, Ergebnis

Nach den vorstehenden Ausführungen lässt sich feststellen, dass betreffend die Altfälle derzeit eine erhebliche Rechtsunsicherheit besteht.

Nach der derzeitigen Rechtslage wird letztlich in jedem Einzelfall gesondert durch die Finanzbehörden zu prüfen sein und entschieden werden, ob eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO in Betracht kommt. Da es sich hierbei um Ermessensentscheidungen handelt, besteht lediglich

[269] *Uhländer*, DB 2017, 2761, (2763).

ein Anspruch auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung.

Der Schuldner wird somit im konkreten Einzelfall zunächst zu prüfen haben, ob entsprechende persönliche und/oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, die einen Erlass der durch den Forderungsverzicht ausgelösten Steuer rechtfertigen oder jedenfalls eine abweichende Steuerfestsetzung begründen können[270].

Im konkreten Fall dürfte es, damit eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO in Betracht kommt, erforderlich sein, dass seitens des Schuldners ein konkreter Tatsachenvortrag erfolgt, dass neben den Voraussetzungen des Sanierungserlasses die Billigkeitsmaßnahme lediglich Gerechtigkeit im Einzelfall darstellen würde[271]. Darüber hinaus ist darzulegen, dass die konkrete „sachliche" oder „persönliche" Unbilligkeit in diesem Einzelfall einen Widerspruch zu dem gesetzgeberischen Ziel darstellt[272]. Weiterhin ist erforderlich, dass die Erlassbedürftigkeit und –würdigkeit des Steuerpflichtigen gegeben sind und es ohne die Steuerfreiheit nicht zu einem Forderungsverzicht kommt[273]. Letztlich sollte auch ein entsprechender Vortrag in Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen.

Alternativ besteht für den Schuldner ggf. die Möglichkeit, durch entsprechende sonstige Maßnahmen die Folgen der Besteuerung der Sanierungsgewinne im Einzelfall abzumildern. Zu denken wäre hier z.B. daran, dass Gläubiger ihre Forderungen gegen Ausgabe entweder neuer Eigen- oder Fremdkapitalinstrumente in eine neue, zu

[270] *Sistermann,* DStR 2017, 689, (694).
[271] *Commandeur/Römer,* NZG 2017, 776, (777).
[272] *Commandeur/Römer*, NZG 2017, 776, (777).
[273] *Commandeur/Römer*, NZG 2017, 776, (777).

diesem Zweck zu gründende Holding, einbringen[274]. Alternativ kann sich der Gesellschafter zur Erbringung einer Einlage verpflichten, die er dadurch zu erfüllen hat, dass er sich dazu verpflichtet, das notleidende Unternehmen von Drittverbindlichkeiten zu befreien und die Freistellung mit schuldbefreiender Wirkung und unter Ausschluss von Regressansprüchen herbeiführt[275]. Auch das sog. „Bremer Ausgliederungsmodell“[276] könnte in Betracht gezogen werden[277], ebenso die übertragende Sanierung in Gestalt eines Asset-Deals[278].

Erforderlich in Hinblick auf den Umgang mit den Altfällen wäre jedoch, insbesondere für die Praxis, dass der Gesetzgeber eine klare und eindeutige Regelung trifft, damit die Besteuerung der Sanierungsgewinne bei den notleidenden Unternehmen zuverlässig vermieden wird[279], weil durch eine Besteuerung viele Sanierungen letztlich scheitern würden.

Insbesondere dürfte der Gesetzgeber insoweit in der Pflicht sein, als die nunmehrige gesetzliche Neuregelung des § 3a EStG bzw. deren zeitlicher Anwendungsbereich abgestimmt ist mit dem BMF-Schreiben v. 27.4.2017[280], das insoweit aus Sicht des Gesetzgebers eine Übergangsregelung darstellen und Vertrauensschutz gewähren sollte[281], an dem jedoch mit Blick auf die im Jahre 2017 ergangene BFH-Rechtsprechung nicht wird festgehalten werden können, bzw. auf welches sich der Schuldner im Zweifel nicht mit Erfolg wird berufen können. Vor dem Hintergrund dieser

[274] *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752, (757).
[275] *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752, (757).
[276] *Hölzle/Kahlert*, ZIP 2017, 510 (510 ff.).
[277] *Commandeur/Römer*, NZG 2017, 776, (776).
[278] *Commandeur/Römer,* NZG 2017, 776, (777).
[279] *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752, (757).
[280] *Desens*, FR 2017, 981, (992).
[281] *Sistermann/Beutel,* DStR 2017, 1065, (1065); *Stadler*, NZI 2018, 49, (49); Desens, FR 2017, 981, (992).

Rechtsprechung, die der Intention des Gesetzgebers zuwiderläuft, wäre hier eine entsprechende gesetzgeberische Entscheidung erforderlich und geboten. Diese Auffassung wird auch von der Praxis mit Nachdruck vertreten, dies mit der Begründung, dass die *„seit längerem bestehende Unsicherheit […] für eine verlässliche Sanierungsberatung untragbar“* sei[282].

Letztlich ist an dieser Stelle nochmals auf das derzeit beim Bundesverfassungsgericht anhängige, vorstehend erwähnte, Verfahren hinzuweisen. Auch dieses könnte dazu führen, dass eine entsprechend positive Wendung für die Altfälle eintritt. Der Ausgang dieses Verfahrens ist jedoch, ebenso wie der Zeitpunkt der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, bislang ungewiss.

Diese Arbeit habe ich eigenständig und nur unter Hinzuziehung der jeweils in den Fußnoten angegebenen Quellen verfasst. Wörtliche Textstellen sind in jedem Einzelfall durch Anführungszeichen gekennzeichnet. Zudem versichere ich, dass ich weder diese Arbeit als Ganzes noch einzelne Teile oder Textstellen daraus Dritten zur Verfügung gestellt oder sie an anderer Stelle zu Prüfungszwecken eingereicht habe.

X

Ort, Datum Unterschrift

[282] DAV fordert: Inkrafttreten der Neuregelungen zum Sanierungserlass ist eindeutig zu regeln, Redaktion beck-aktuell, Verlag C.H.Beck, 30. August 2018, becklink 2010813.