Vorlagebeschluss vom 25. März 2015, X R 23/13

Forderungserlass nach dem sog. Sanierungserlass

BFH X. Senat

AEUV Art 107, AEUV Art 108, AO § 85, AO § 163, AO § 184 Abs 2, AO § 227, AO § 151 Abs 2, EStG § 3 Nr 66, GewStG § 7 S 1, KStG § 8c, EStG VZ 2007 , KStG VZ 2007 , GewStG VZ 2007 , FGO § 11 Abs 4, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. April 2013, Az: 1 K 759/12

Leitsätze

Dem Großen Senat wird folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

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

Tenor

Dem Großen Senat wird nach § 11 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

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

Tatbestand

1 A. Sachverhalt und Verfahrensstand

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der im Streitjahr 2007 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt wurde, betrieb einen Baufachhandel, dessen Gewinn er nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte. Der Kläger wies vom Jahr 2001 bis 2006 fortlaufend Verluste aus Gewerbebetrieb aus.

3 Ausweislich einer Rückzahlungsvereinbarung mit der Sparkasse vom 23. November 2005 hatte der Kläger zum 1. Oktober 2005 fällige Verbindlichkeiten gegenüber der Sparkasse in Höhe von 729.297,62 € und gegenüber der KfW-Bankengruppe in Höhe von 1.026.412,55 €. In § 6 der --weiteren-- Rückzahlungsvereinbarung mit der Sparkasse vom 23. November 2005 verzichteten die Sparkasse und die KfW-Bankengruppe auf "die nicht bedienbaren Forderungen" in Höhe von 618.301,28 € für den Fall, dass der Kläger seinen Verpflichtungen aus der Vereinbarung ordnungsgemäß und termingerecht nachkommt. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2007 teilte die Sparkasse dem Kläger mit, die Vergleichszahlung in Höhe von 35.000 € sei eingegangen und die KfW-Bankengruppe habe auf die Restforderung aus dem Darlehen Nr. ... verzichtet. Das Darlehen sei mit Wertstellung 5. November 2007 ausgebucht worden.

4 Mit (geändertem) Bescheid vom 29. April 2010 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer für 2007 auf 18.903 € und den Solidaritätszuschlag auf 836,38 € fest. Dabei legte es Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb --entsprechend dem eingereichten Jahresabschluss, in dem Erträge aus Forderungsverzichten von Banken in Höhe von 619.814,76 € enthalten waren-- als Einzelunternehmer in Höhe von 598.522 € zugrunde. Den gegen die Steuerfestsetzung gerichteten Einspruch des Klägers wies das FA als unbegründet zurück. Klage wurde nicht erhoben.

5 Mit Schreiben vom 18. März 2009 hatte der Kläger den Erlass der auf den Sanierungsgewinn des Jahres 2007 entfallenden Einkommensteuer beantragt. Er legte ein --von ihm selbst aufgestelltes-- Konsolidierungskonzept vom

14. September 2009 vor, in dem es heißt, dass die laufenden Verpflichtungen "bisher durch Zuführung von privaten Geldeinlagen realisiert werden" konnten (Ziff. 1.2). In dem Konzept ist als Voraussetzung der Forderungsverzicht der Sparkasse und des FA genannt (Ziff. 5).

6 Das FA lehnte den Erlassantrag ab. Den dagegen gerichteten Einspruch wies es mit der Begründung zurück, die im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; sog. Sanierungserlass) genannten Voraussetzungen, insbesondere die Sanierungseignung des Verzichts der KfW-Bankengruppe, würden nicht vorliegen. Es fehle an der Sanierungseignung des Forderungsverzichts, weil der Kläger auch im Folgejahr einen Verlust erzielt habe. Zudem hätte der Kläger im Streitjahr Teilwertabschreibungen auf den betrieblichen Grundbesitz vornehmen können. Hätte er diese Möglichkeit genutzt, wäre es auch ohne den begehrten Billigkeitserlass nicht zur Festsetzung von Einkommensteuer gekommen.

7 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1898 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Ob der Schuldenerlass im Jahr 2007 die Voraussetzungen des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240 erfülle, könne offen bleiben. Der Gesetzgeber habe mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG in der vor dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 geltenden Fassung --BGBl I 1997, 2590-- (EStG a.F.) zum Ausdruck gebracht, Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuern zu wollen. Wegen des insoweit entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers könne die durch den Sanierungserlass getroffene Verwaltungsregelung keinen Bestand haben; sie verstoße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Für eine abweichende Steuerfestsetzung (richtig wohl: einen Steuererlass) sei deshalb auch dann kein Raum, wenn die Anforderungen des Sanierungserlasses erfüllt wären.

8 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, der Sanierungserlass verstoße nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Darauf gestützte Billigkeitsmaßnahmen seien zulässig. Im Streitfall lägen die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass vor.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 18. April 2012 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die aus dem Sanierungsgewinn resultierende Einkommensteuer zu erlassen.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Das dem Verfahren beigetretene BMF verweist auf das Senatsurteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08 (BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916) und führt aus, es tangiere nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, dass nach der (im Sanierungserlass niedergelegten) Verwaltungsauffassung entstehende Sanierungsgewinne nach § 227 der Abgabenordnung (AO) erlassen werden können.

12 Bis zum Veranlagungszeitraum 1997 seien Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. steuerfrei gewesen. Diese Regelung habe nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auch für die Gewerbesteuer gegolten. Nach Einführung des zeitlich unbegrenzten Verlustvortrags in § 10d EStG habe § 3 Nr. 66 EStG a.F. allerdings zu einer nicht gewollten Doppelbegünstigung geführt. Ein vor der Sanierung entstandener Verlustvortrag habe zeitlich unbegrenzt mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können, obwohl der Sanierungsgewinn nicht besteuert worden sei. Dieser Doppelbegünstigung habe der Gesetzgeber mit der Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) entgegenwirken wollen. Seither sei ein Sanierungsgewinn grundsätzlich steuerpflichtig und erhöhe über § 7 GewStG die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage.

13 In zeitlichem Zusammenhang mit der Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. sei zum 1. Januar 1999 die Insolvenzordnung (InsO) in Kraft getreten. Deren wesentliche Ziele seien die Förderung der außergerichtlichen Sanierung, die bessere Abstimmung von Sanierungsverfahren und die Restschuldbefreiung für den redlichen Schuldner. Die Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen stehe mit diesen Zielen der Insolvenzordnung in einem "Zielkonflikt". Um diesen aufzulösen, habe die Finanzverwaltung auf der Grundlage der §§ 163, 227 AO mit dem BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, unter welchen Voraussetzungen Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn aus Gründen sachlicher Billigkeit erlassen werden können.

14 Die ursprüngliche Ausgangslage für die Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. habe sich später geändert. Der Gesetzgeber habe mit Änderungsgesetzen vom 22. und 23. Dezember 2003 für die Einkommen-, Körperschaft- und

Gewerbesteuer eine sog. Mindestbesteuerung eingeführt. Der Verlustabzug bei Verlustvorträgen nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. und § 10a Satz 2 GewStG sei auf 1 Mio. € und 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Verlustes beschränkt worden. In diesem Zusammenhang hätte von der Mindestbesteuerung die vorrangige Verlustverrechnung mit dem Sanierungsgewinn ausgenommen werden müssen. Dies habe der Gesetzgeber indes nicht gemacht, weil der bereits am 27. März 2003 ergangene Sanierungserlass im Wege einer sachlichen Billigkeitsentscheidung die systemkonforme und "gesetzesverstehende unbeschränkte Verlustverrechnung des Sanierungsgewinns für die Verwaltungspraxis" angeordnet habe. Der Sanierungserlass verstoße nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, er stelle nicht die unter Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bestehende systemwidrige Doppelbegünstigung wieder her, sondern gewährleiste im Gegenteil systemkonform, dass der Sanierungsgewinn mit den Verlusten, die die Sanierung überhaupt erst erforderlich gemacht hätten, in vollem Umfang verrechenbar bleibe. Der Sanierungserlass reduziere die Besteuerung systemgerecht und dem Willen des Gesetzgebers bei Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. folgend auf den eigentlichen Fiskalzweck. Zu einer gesetzeswidrigen Doppelbegünstigung komme es nicht, weil bei Anwendung des Sanierungserlasses das nach der Sanierung verbleibende Verlustvortragsvolumen durch den Sanierungsgewinn in vollem Umfang geschmälert worden sei.

15 Im Übrigen sei bereits in der Begründung des Entwurfs zum Gesetz zur Fortführung der Unternehmenssteuerreform auf mögliche Billigkeitsmaßnahmen der Verwaltung hingewiesen und später im Regierungsentwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (UntStRFoG 2008) --BTDrucks 16/4841, S. 76-- unter Hinweis auf den Sanierungserlass davon ausgegangen worden, dass von einer Besteuerung von Sanierungsgewinnen auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung im Billigkeitswege abgesehen werden könne. Darüber hinaus fordere die Verpflichtung der Verwaltung zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nach § 85 AO den Erlass allgemein geltender Ermessensrichtlinien.

16 Die Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses werde auch nicht durch die nach § 251 Abs. 2 AO auch im Besteuerungsverfahren anwendbare Insolvenzordnung in Frage gestellt. In der Insolvenzrechtsreform seien Steuerfolgen der Insolvenz ausgeklammert worden. Zudem würden Sanierungsmaßnahmen häufig außerhalb eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens getroffen und diesen komme gerade in der Vermeidung eines Insolvenzverfahrens ihre besondere Bedeutung zu.

17 Eine gesetzliche Regelung möglicher Billigkeitsmaßnahmen bei Sanierungsgewinnen wäre --wegen der erforderlichen Folgeänderungen im Bereich der Verlustverrechnungsbeschränkungen-- äußerst komplex und würde den Bemühungen um eine Steuervereinfachung zuwider laufen. Anders als eine starre gesetzliche Regelung sei die bestehende Verwaltungsanweisung flexibler zu handhaben und habe sich in der Praxis bewährt.

Entscheidungsgründe

18 B. Entscheidungsgründe

19 Der Senat verneint die Vorlagefrage. Er beabsichtigt, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und die Rechtssache an das FG zurückzuverweisen. Dieses müsste dann klären, ob die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass entsprechend den Vorgaben des Sanierungserlasses in BStBl I 2003, 240 vorliegen.

20 I. Bisherige Rechtsprechung

21 1. Höchstrichterliche Rechtsprechung

22 a) Nach Auffassung des X. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 (Rechtsauffassung insoweit nicht tragend) tangiert der Sanierungserlass in BStBl I 2003, 240 nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

23 b) Der VIII. Senat des BFH hat im Kostenbeschluss vom 28. Februar 2012 VIII R 2/08 (BFH/NV 2012, 1135) die Kosten den Beteiligten je zur Hälfte auferlegt und ausgeführt:

24 "Jedenfalls ist die Auffassung der Vorinstanz (= FG München), ein entsprechender Wille des Gesetzgebers (zur generellen Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen) könne angesichts der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht angenommen werden, bei der im Rahmen der Kostenentscheidung vorzunehmenden summarischen Prüfung nicht von vornherein abzulehnen. Denn der Gesetzgeber hat bislang eine generelle Ersatzregelung für § 3 Nr. 66 EStG a.F.

nicht geschaffen, sondern lediglich begrenzt auf Teilbereiche des Steuerrechts (wie die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a des Körperschaftsteuergesetzes) eine partielle Sanierungsgewinnbegünstigung eingeführt."

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

26 c) Der I. Senat des BFH hat im Urteil vom 25. April 2012 I R 24/11 (BFHE 237, 403) entschieden, der sog. Sanierungserlass sei weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung noch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde i.S. des § 184 Abs. 2 AO. Aus dem Sanierungserlass könne sich damit bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags grundsätzlich keine Zuständigkeit des FA zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 AO ergeben; zuständig dafür seien die Gemeinden. Unbeantwortet ließ der I. Senat deshalb die Fragen, ob der Sanierungserlass den Erfordernissen des allgemeinen Gesetzesvorbehalts sowie des unionsrechtlichen Beihilfeverbots uneingeschränkt genügt.

27 d) Neben dem streitgegenständlichen Revisionsverfahren sind derzeit beim BFH folgende Verfahren anhängig, in denen möglicherweise auch die Frage auf dem Prüfstand steht, ob das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 den Erfordernissen des allgemeinen Gesetzesvorbehalts genügt: I R 52/14, IV R 6/15.

28 Die Nichtzulassungsbeschwerde X B 127/14 hat der X. Senat mit Beschluss vom 24. März 2015 als unbegründet zurückgewiesen. Das FG Berlin-Brandenburg hatte zwar Zweifel an der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses geäußert, diese Frage aber letztlich dahingestellt sein lassen und die Klage mit der Begründung abgewiesen, die Voraussetzungen des Sanierungserlasses lägen nicht vor.

29 e) Der Bundesgerichtshof hat im Urteil vom 13. März 2014 IX ZR 23/10 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 895, Rz 31) die Frage offen gelassen, ob der Sanierungserlass gegen den Gesetzesvorbehalt verstößt. Gleiches gilt für die Frage der Vereinbarkeit mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot.

30 2. Rechtsprechung der Instanzgerichte

31 Folgende Urteile befassen sich mit der Gesetzmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses:

32 a) Das FG Münster hat mit Urteil vom 27. Mai 2004 2 K 1307/02 AO (EFG 2004, 1572) entschieden, die Besteuerung von Sanierungsgewinnen entspreche seit 1998 zwar dem Gesetz, laufe aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, wenn die Möglichkeit einer Doppelbegünstigung nicht (mehr) bestehe. Dies sei z.B. der Fall, wenn nach Ausschöpfung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten ein Sanierungsgewinn verbleibe.

33 b) Das FG München vertrat im Urteil vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06 (EFG 2008, 615) die Auffassung, nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. entfalle wegen ausdrücklich abweichendem Willen des Gesetzgebers im Regelfall auch der von der Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte Einkommensteuererlass auf Sanierungsgewinne wegen sachlicher Unbilligkeit. Dem BMF-Schreiben vom 27. März 2003 fehle eine Rechtsgrundlage.

34 c) Das FG Köln kam im Urteil vom 24. April 2008 6 K 2488/06 (EFG 2008, 1555) zu dem Ergebnis, die Verwaltungsanweisung in BStBl I 2003, 240 sei zu eng gefasst. Der BFH hat mit Urteil in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 das FG-Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen.

35 d) Das FG Berlin-Brandenburg hat im Beschluss vom 20. September 2010 6 V 6140/10 (EFG 2011, 453) die Frage der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses nicht thematisiert. Es war der Auffassung, ein Sanierungsgewinn werde von der Finanzverwaltung seit der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. grundsätzlich nach den Vorgaben des sog. Sanierungserlasses ermittelt.

36 e) Das FG Düsseldorf hatte im Urteil vom 16. März 2011 7 K 3831/10 AO (EFG 2011, 1685) keinerlei Zweifel an der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses. Auch nach der gesetzgeberischen Entscheidung, § 3 Nr. 66 EStG a.F. zu streichen, bestehe eine Notwendigkeit, durch Verlustabzüge nicht ausgeschöpfte Sanierungsgewinne im Wege einer abweichenden Steuerfestsetzung steuerrechtlich außer Acht zu lassen, um den Sanierungserfolg nicht zu gefährden. Im anschließenden Revisionsverfahren I R 24/11 wurde diese Frage offengelassen (vgl. oben).

37 f) Im Urteil des Niedersächsischen FG vom 31. Januar 2012 8 K 34/09 (EFG 2012, 1523) wurde die Frage der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses nicht thematisiert.

38 g) Im Verfahren 12 K 12179/09, 12 K 12177/10 hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 18. April 2012 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2013, 413) entschieden, es liege kein Sanierungsgewinn im Sinne des Sanierungserlasses vor und eine analoge Anwendung der Verwaltungsvorschrift komme nicht in Betracht.

39 h) Das FG Hamburg hat in der Entscheidung vom 8. August 2012 2 K 104/11 die Frage, ob der sog. Sanierungserlass eine hinreichende Rechtsgrundlage für einen Billigkeitserlass darstelle, dahingestellt sein lassen, weil nach Auffassung des Gerichts dessen Voraussetzungen nicht erfüllt waren.

40 i) Der 1. Orientierungssatz des Urteils des Sächsischen FG vom 14. März 2013 5 K 1113/12 (DStR 2014, 190) lautet: "Aufgrund des ausdrücklichen Willens des Gesetzgebers, die Steuerfreiheit für einen Sanierungsgewinn (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.) zu streichen, kommt eine Billigkeitsmaßnahme nach den Vorschriften der §§ 163, 227 AO grundsätzlich nicht in Betracht. Dies gilt auch im Hinblick auf den Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27. März 2003). Das Erlassverfahren gibt der Verwaltung nicht die Befugnis, anstelle einer vom Gesetzgeber (bewusst) unterlassenen sozial- oder wirtschaftspolitischen Maßnahme gesetzlich geschuldete Steuern nicht zu erheben."

41 j) Das Urteil des Sächsischen FG vom 24. April 2013 1 K 759/12 (EFG 2013, 1898) liegt dem Streitfall zugrunde. Das Sächsische FG ist der Auffassung, wegen des ausdrücklichen Willens des Gesetzgebers, wie er sich in der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns) zeige, sei nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung jede abweichende --auch den Steuerpflichtigen begünstigende-- Handhabung ausgeschlossen, also auch eine Handhabung, die unter dem Mantel der Billigkeitsentscheidung, aber --wie das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240-- mit genereller Anordnung, erfolge. In den Entscheidungsgründen hat sich das Sächsische FG nur auf die Entscheidung des FG München in EFG 2008, 615 gestützt, und sich nicht mit der Entscheidung des X. Senats des BFH in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 auseinandergesetzt.

42 k) Das FG des Landes Sachsen-Anhalt hat im Urteil vom 14. November 2013 6 K 1267/11 (EFG 2014, 721) entschieden, das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 räume mit der darin vorgesehenen Möglichkeit eines Erlasses der Einkommensteuer keine --gemessen an der Intention des Gesetzgebers-- zu weit reichende Billigkeitsmaßnahme ein. Die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. sei darauf zurückzuführen, dass eine Doppelbegünstigung durch die Ertragsteuerfreiheit von Sanierungsgewinnen einerseits und die zwischenzeitlich eingeführte unbegrenzte Verlustverrechnungsmöglichkeit andererseits vermieden werden sollte. Im Streitfall hätten die Kläger durch ihre fortwährend geringen Einkünfte aber keinerlei steuerlichen Vorteil durch Verlustverrechnungsmöglichkeiten. Infolgedessen drohe bei ihnen auch keine Doppelbegünstigung, so dass ein Erlass jedenfalls in ihrem speziellen Fall der Intention des Gesetzgebers nicht zuwider laufe.

43 l) Im Urteil vom 7. Januar 2014 6 K 6209/11 (EFG 2014, 975) hat das FG Berlin-Brandenburg offengelassen, ob der Sanierungserlass gegen den Vorrang des Gesetzes verstößt (Revisionsverfahren nach Zulassung durch den IV. Senat des BFH IV R 6/15).

44 m) Das Sächsische FG bezweifelt im Beschluss vom 20. Januar 2014 4 V 1794/12 im Verfahren der einstweiligen Anordnung ebenso wie das Sächsische Oberverwaltungsgericht im Beschluss vom 2. September 2010 5 B 555/09, ob nach Streichung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. der sog. Sanierungserlass einen Rechtsanspruch auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme begründen kann.

45 n) Im Urteil vom 30. Juli 2014 3 K 3354/10 hat das FG Berlin-Brandenburg erhebliche Zweifel an der Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses geäußert, diese Frage letztlich aber dahingestellt sein lassen, weil die Voraussetzungen für einen Erlass nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 nicht vorlägen. Die dagegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde hat der X. Senat des BFH mit Beschluss vom 24. März 2015 X B 127/14 als unbegründet zurückgewiesen.

46 II. Auffassung der Finanzverwaltung

47 Das BMF ist der Auffassung, der sog. Sanierungserlass verstoße nicht gegen den Vorbehalt des Gesetzes (vgl. oben).

48 In Verfügungen weisen Oberfinanzdirektionen (OFD) darauf hin, die mit Beschluss des BFH in BFH/NV 2012, 1135 geäußerte Rechtsauffassung, dass die Beanspruchung sachlicher Unbilligkeit nach Aufhebung der gesetzlichen Grundlage zweifelhaft --weil den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufend-- sei, werde von der Verwaltung

nicht geteilt (vgl. z.B. die Rundverfügung der OFD Frankfurt am Main vom 23. Dezember 2014 S 2140 A-4-St 213, sowie die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 19. Juni 2013 S 2140-8-St 248 (VD)).

49 III. Auffassungen in der Literatur zur Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses

50 Der weit überwiegende Teil der Literatur ist der Auffassung, der sog. Sanierungserlass verstoße nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Musil in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4 EStG Rz 118; Braun/Geist, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 2508; Gondert/Büttner, DStR 2008, 1676; Forst/Schaaf/Kofmann, Der Ertragsteuerberater 2009, 287; Frey/Mückl, GmbH-Rundschau 2010, 1193; Geist, BB 2008, 2658; Gragert, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2011, 1438; Kahlert, DStR 2012, 944; Kahlert, DStR 2010, Heft 36, VI-VII; Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 480; Kanzler, FR 2008, 1116; Knebel, Der Betrieb --DB-- 2009, 1094; Krumm, Entscheidungen für Wirtschaftsrecht --EWiR-- 2012, 335; Lohmann, EWiR 2010, 807; Mitschke, FR 2014, 661; Nosky/Hörner, FR 2012, 694; Olbing, Die Steuerberatung 2010, 216; Seer, FR 2010, 306; Stangl in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 22 Rz 57b, nach dessen Auffassung der sog. Sanierungserlass auch auf die Gewerbesteuer angewendet werden sollte; Steinhauff, AO-Steuerberater 2010, 298; Töben, FR 2010, 249; Wagner, BB 2008, 2671; Wagner, BB 2010, 2612.

51 Wenige Autoren vertreten die Auffassung, der sog. Sanierungserlass verstoße gegen den Vorbehalt des Gesetzes (Blümich/ Erhard, § 3 Nr. 66 EStG a.F. Rz 3; von Groll in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 227 AO Rz 32; Bareis/Kaiser, DB 2004, 1841).

52 Nur referierend stellen Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 80, Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 175 AO Rz 36, § 227 AO Rz 17 und 85, § 251 AO Rz 121a, sowie Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 3 ABC, Stichwort "Sanierungsgewinn" das Problem dar.

53 IV. Auffassung des vorlegenden Senats

54 1. Der sog. Sanierungserlass verstößt nicht gegen den Vorbehalt des Gesetzes.

55 a) Der im Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) verankerte Vorbehalt des Gesetzes verlangt, dass der Gesetzgeber in grundlegenden normativen Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst treffen muss und sie nicht anderen Normgebern überlassen darf (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 5. November 2014 1 BvF 3/11, BGBl I 2014, 1764, m.w.N.). Im Steuerrecht, dessen Steuerbelastungsentscheidungen weitgehend vom Willen des Gesetzgebers zu Belastungsgegenstand und Tarif abhängen, ist von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen. Das Steuerrecht lebt insoweit aus dem "Diktum des Gesetzgebers" (vgl. BVerfG in BGBl I 2014, 1764, Rz 33, m.w.N.).

56 b) Nach Auffassung des vorlegenden Senats tangiert der sog. Sanierungserlass nicht den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

57 Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Nach § 227 AO können 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. Der Gesetzgeber hat damit in § 163 bzw. § 227 AO die aus seiner Sicht notwendigen Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen bzw. einen Steuererlass festgelegt und die Entscheidung im Einzelfall in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt.

58 Im sog. Sanierungserlass hat das BMF lediglich die entscheidenden Ermessenserwägungen der Finanzbehörden festgeschrieben und damit deren Ermessen auf Null reduziert. Aus Sicht des vorlegenden Senats ist dies notwendig, da die betroffenen Steuern (insbesondere die Einkommen- und Körperschaftsteuer) durch die Landesfinanzbehörden verwaltet werden (Art. 108 Abs. 2 GG) und nach § 85 AO die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben sind.

59 c) Anders als das FG München in der Entscheidung in EFG 2008, 615 offensichtlich meint, knüpft der sog. Sanierungserlass in BStBl I 2003, 240 mitnichten an die Rechtslage vor der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. an.

60 Gemäß § 3 Nr. 66 EStG a.F. wurden Sanierungsgewinne in voller Höhe als nicht steuerpflichtiger Ertrag angesehen. Dies galt unabhängig davon, ob sich --z.B. wegen Verlustvorträgen oder laufenden Verlusten aus anderen

Einkunftsquellen oder -arten-- für den betreffenden Veranlagungszeitraum überhaupt eine positive Einkommensteuerfestsetzung ergeben hätte. Die Steuerbefreiung "verschonte" damit auch bestehende Verlustvorträge. Durch § 3 Nr. 66 EStG a.F. wurden Sanierungsgewinne somit doppelt begünstigt (unbeschränkter Verlustvortrag und Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns; die Verlustvorträge konnten deshalb mit anderen oder künftigen positiven Einkünften verrechnet werden).

61 Ganz andere Erwägungen enthält der sog. Sanierungserlass. Es kommt nicht zu einer Doppelbegünstigung. Nach dem sog. Sanierungserlass werden bilanzielle, also nicht zahlungswirksame Vermögensmehrungen als Folge des Wegfalls von Verbindlichkeiten vorrangig mit Verlustvorträgen (diese sind häufig die Ursache für die Schieflage des Unternehmens) verrechnet. Diese Verluste haben oft den Forderungsverzicht mit dem einhergehenden Wegfall der Verbindlichkeit (z.B. zur Abwendung der Insolvenz) nötig gemacht. Auch negative Einkünfte einer anderen Einkunftsquelle werden vorrangig mit dem Sanierungsgewinn (und nicht zuerst mit positiven Einkünften dieser Einkunftsquelle) saldiert (Rz 8 S. 3 ff. des sog. Sanierungserlasses in BStBl I 2003, 240; vgl. auch Blümich/Erhard, § 3 Nr. 66 EStG a.F. Rz 12, der dem sog. Sanierungserlass kritisch gegenübersteht). Nur die nach vorrangiger Berücksichtigung von Verlustvorträgen und negativen Einkünften verbleibende Steuer kann danach gestundet bzw. erlassen werden. Zudem sind Verlustrückträge ebenfalls vorrangig mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen.

62 Nicht unberücksichtigt bleiben darf, dass ein Sanierungsgewinn nicht zu einem Liquiditätszufluss führt, aus dem die Steuerschuld beglichen werden könnte. Er ist ein reiner Buchgewinn. Dass die Erhebung (Einziehung) eines Einkommensteueranspruchs sachlich unbillig sein kann, wenn das Zusammenwirken verschiedener Regelungen zu einer hohen Steuerschuld führt, obgleich dem kein Zuwachs an Leistungsfähigkeit zugrunde liegt, hat die Rechtsprechung stets anerkannt (so z.B. Senatsurteil vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297).

63 Zudem ist anders als nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. nicht die unternehmerbezogene, sondern nur die unternehmensbezogene Sanierung begünstigt (vgl. I.2. Satz 2 des Sanierungserlasses und Senatsurteil in BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916). Ein Erlass ist nur möglich, um ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Wird das Unternehmen nicht fortgeführt oder trotz der Sanierungsmaßnahme eingestellt, liegt eine Sanierung im Sinne des Sanierungserlasses nur vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen erlassen werden (z.B. um einen Sozialplan zu Gunsten der Arbeitnehmer zu ermöglichen).

64 d) Billigkeitsmaßnahmen aus persönlichen bzw. sachlichen Gründen im Festsetzungs- bzw. Erhebungsverfahren sieht die AO seit deren Inkrafttreten vor. Auch die Reichsabgabenordnung (RAO) enthielt in § 131 RAO eine vergleichbare Regelung. Auf dieser Bestimmung beruhte die Rechtsprechung bereits vor Einführung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. durch das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31. August 1976 (BGBl I 1976, 2597, BStBl I 1976, 445), wonach der durch eine Sanierung herbeigeführte Gewinn unter bestimmten Voraussetzungen einkommensteuerrechtlich außer Betracht zu bleiben habe (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21. Oktober 1931 VI A 968/31, RFHE 29, 315, RStBl 1932, 160).

65 e) Nach § 10d Abs. 2 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840) sind Verluste, die weder im Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden können, ab dem Veranlagungszeitraum 2004 (vgl. § 52 Abs. 25 EStG 2004) im Rahmen des Verlustvortrags nur noch begrenzt verrechnungsfähig. Angesichts der Verknüpfung der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. mit einem unbeschränkten Verlustabzug kommt deshalb möglichen Billigkeitsmaßnahmen nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 eine besondere Bedeutung zu (vgl. auch Seer, FR 2010, 306).

66 f) Der Gesetzgeber hat in den Gesetzesmaterialien an zahlreichen Stellen zu erkennen gegeben, dass er den sog. Sanierungserlass des BMF nicht nur billigt, sondern für erforderlich hält.

67 aa) Bereits die Gesetzesbegründung zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 zur Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. zeigt, dass der Gesetzgeber davon ausging, dass einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden muss (BTDrucks 13/7480, S. 192).

68 bb) Ursprünglich enthielt auch § 8c KStG keine Sanierungsklausel. Die Begründung zum UntStRFoG 2008 (BTDrucks 16/4841, S. 76; BRDrucks 220/07, S. 126) sowie das BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 IV C 7-S 2745-a/08/10001 (BStBl I 2008, 736, Rz 34) verwiesen vielmehr auf den sog. Sanierungserlass.

69 cc) In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 3. April 2009 (BRDrucks 168/09 (B), S. 30) hat der Bundesrat seinen Änderungsantrag zu § 34 Abs. 7b Satz 1 des Körperschaftsteuergesetztes (KStG) damit begründet, die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen durch Verwaltungsanweisung (Sanierungserlass) sei nicht ausreichend, negative Effekte zu verhindern.

70 dd) Schließlich hat der Gesetzgeber auf die BFH-Entscheidung in BFHE 237, 403 reagiert. Im Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl I 2014, 2417) hat er § 184 Abs. 2 Satz 1 AO geändert. Richtlinien über Billigkeitsmaßnahmen im Bereich der Realsteuermessbeträge kann nun auch die oberste Bundesfinanzbehörde aufstellen. In der Begründung der Gesetzesänderung wird darauf hingewiesen, es entspreche der langjährigen Verwaltungspraxis, dass Billigkeitsregelungen auf dem Gebiet des Einkommens- und Körperschaftsteuerrechts auch bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zu berücksichtigen seien (BRDrucks 432/14, S. 35). Die Zweifel daran, die das Urteil des BFH vom 28. Mai 2002 IX R 86/00 (BFHE 199, 1, BStBl II 2002, 840) hervorgerufen habe, sollten nach dem Willen des Gesetzgebers durch die Gesetzesänderung beseitigt werden.

71 g) Die steuerlichen Folgen der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens sind in den einzelnen Steuergesetzen nur unsystematisch und ausschnittsweise geregelt. Der vom BMF zur Rechtfertigung des Steuererlasses beschworene Zielkonflikt der InsO mit der Besteuerung von Sanierungsgewinnen lässt sich nicht durch den Vorrang der insolvenzrechtlichen Regelungen, sondern nur durch steuerliche Maßnahmen lösen. Die Steuerfolgen der Insolvenz sind in der Insolvenzrechtsreform gerade ausgeklammert worden. Zahlreiche Fragen, die sich in diesem Zusammenhang stellen, sind nach wie vor ungeklärt oder befinden sich im Fluss. Der Sanierungserlass in BStBl I 2003, 240 trägt zum Abbau grundlegender Konflikte zwischen dem Steuerrecht und der InsO bei.

72 h) Gläubiger, die einen Beitrag zu einer "echten" Sanierung und damit zum "Überleben" des angeschlagenen Unternehmens leisten, erwarten regelmäßig, dass sich der Fiskus ebenfalls an der Sanierung beteiligt und nicht noch durch die Besteuerung eines Gewinns, der zu keinerlei Liquiditätszufluss für das Unternehmen führt, die Sanierung belastet oder gar zum Scheitern bringt.

73 i) Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO zum Ausgleich von sachlichen, nicht gewollten Härten sind nach alledem nach Auffassung des vorlegenden Senats bei Sanierungsgewinnen unerlässlich. Die im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 formulierten Voraussetzungen für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns (Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schulderlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger) sind sachliche Billigkeitsgründe i.S. von § 163 und § 227 AO. "Besondere" sachliche Billigkeitsgründe (Anhaltspunkte dafür, was darunter zu verstehen ist, ergeben sich aus dem Beschluss des VIII. Senats des BFH in BFH/NV 2012, 1135 nicht) sind daneben nicht erforderlich.

74 j) Angesichts der erheblichen praktischen Bedeutung der Besteuerung bzw. des Steuererlasses in Bezug auf Sanierungsgewinne und der Verpflichtung der Verwaltung zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nach § 85 AO war es nach Auffassung des vorlegenden Senats auch unumgänglich, bundeseinheitliche Leitlinien der Finanzverwaltung zur erforderlichen Ermessensausübung zu formulieren.

75 2. Keine unionswidrige staatliche Beihilfe

76 Darüber hinaus ist der vorlegende Senat der Auffassung, dass der Sanierungserlass nicht nur mit innerstaatlichem (Verfassungs-)Recht vereinbar ist, sondern auch mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht.

77 a) Gemäß Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- (Art. 87 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften --EGV--) sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen und im Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist. Der Begriff der Beihilfe ist dabei weiter als der Begriff der Subvention, denn er umfasst nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Ferring vom 22. November 2001 C-53/00, EU:C:2001:627, Rz 15, EWS 2001, 583; P Oy vom 18. Juli 2013 C-6/12, EU:C:2013:525, Rz 18, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 862). Deswegen können auch

Steuererlasse Beihilfecharakter haben (Beschluss 2011/527/EU der Kommission vom 26. Januar 2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C-7/10 --ex CP 250/09 und NN 5/10-- "KStG, Sanierungsklausel" [Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2011, Nr. L 235/26]).

78 b) Rechtsprechung des EuGH oder des Europäischen Gerichts (EuG) zur Frage, ob die steuerliche Behandlung eines Sanierungsgewinns gemäß dem sog. Sanierungserlass eine nach Art. 107, 108 AEUV oder nach Art. 87, 88 EGV europarechtswidrige Beihilfe darstellt, existiert nicht.

79 Aus den Entscheidungen des EuG bzw. des EuGH zur Sanierungsklausel des § 8c KStG lassen sich keine Folgerungen für die Vorlagefrage ziehen. Sowohl das EuG (Beschluss Deutschland/ Kommission vom 18. Dezember 2012 T-205/11, EU:T:2012,704) als auch der EuGH (Urteil Deutschland/Kommission vom 3. Juli 2014 C-102/13 P, EU:C:2014:2054, BB 2014, 1878) haben sich nicht inhaltlich mit dem Beschluss der Kommission in ABlEU 2011 Nr. L 235/26 auseinandergesetzt, sondern lediglich entschieden, die Bundesrepublik Deutschland habe die Klage gegen den Kommissionsbeschluss nicht fristgerecht erhoben.

80 Im Urteil P Oy (EU:C:2013:525, HFR 2013, 862) hat der EuGH zu einer mit der Sanierungsklausel des § 8c KStG vergleichbaren Vorschrift des finnischen Steuerrechts entschieden, eine solche Regelung sei nicht notwendig als --verbotene bzw. notifizierungspflichtige-- staatliche Beihilfe zu beurteilen.

81 c) Bislang hat die Kommission, der die Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe im Verfahren des Art. 108 AEUV (Art. 88 EGV) obliegt, die Unzulässigkeit eines Steuererlasses auf Sanierungsgewinne nicht festgestellt. Soweit bekannt, ist zur Zeit kein Überprüfungsverfahren nach Art. 108 Abs. 1 AEUV anhängig. In einer nicht veröffentlichten Entscheidung im Rahmen einer Einzelfallprüfung soll die Kommission eine Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem EU-Beihilferecht angenommen haben (vgl. Gragert, NWB 2013, 2141, 2142).

82 d) In der Literatur wird die Frage, ob der sog. Sanierungserlass als Beihilfe zu qualifizieren ist, unterschiedlich beurteilt.

83 Nach Reimer (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2011, 263, 267, sowie Eicke, Praxis Internationale Steuerberatung --PISTB-- 2012, 131) verstößt der sog. Sanierungserlass wegen seiner Anwendbarkeit auf alle Unternehmen nicht gegen das Beihilfeverbot. Lt. Gragert (NWB 2013, 2141) und de Weerth (DStR 2014, 285) soll die Europäische Kommission keine Bedenken wegen der Vereinbarkeit des Sanierungserlasses mit dem Beihilferecht hegen. Im Rahmen einer Einzelfallprüfung habe diese mitgeteilt, der Sanierungserlass sei beihilferechtlich nicht zu beanstanden. Diese "Entscheidung" ist offensichtlich nicht veröffentlicht.

84 Hermann (Zeitschrift für das Gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2003, 1069, 1078) hält es nicht für ausgeschlossen, dass die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 den Charakter einer Beihilfe in Form einer Steuervergünstigung aufweist. Ähnlich sehen es auch Khan/ Adam (ZInsO 2008, 899) bzw. Wehner (Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung; das gesamte Verfahren der Unternehmens- und Verbraucherinsolvenz --NZI-- 2012, 537).

85 e) Ob der sog. Sanierungserlass als Beihilfe zu qualifizieren ist, hängt davon ab, ob er spezifisch bzw. selektiv bestimmte Unternehmen begünstigt. Eine Beihilfe ist dann zu bejahen, wenn die betreffende Billigkeitsmaßnahme eine Ausnahme von dem allgemein geltenden Steuersystem zugunsten bestimmter Unternehmen darstellt und nicht durch Grund- und Leitprinzipien der Steuerrechtsordnung gerechtfertigt ist.

86 Nach dem deutschen Ertragsteuerrecht sind Sanierungsgewinne als Erhöhungen des Betriebsvermögens grundsätzlich zu versteuern und der sog. Sanierungserlass nimmt diese Gewinne von der Besteuerung aus. Diese Ausnahme ist nicht selektiv, es werden keine bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf den mit dem Sanierungserlass in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt. Zwar wirkt sich das BMF-Schreiben zugunsten aller Unternehmen mit erheblichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten aus. Dies allein ist --wie sich aus dem Urteil des Gerichts Erster Instanz HAMSA/Kommission vom 11. Juli 2002 T-152/99 (EU:T:2002:188, Rz 168 ff.) ergibt-- jedoch kein Grund, eine selektive Begünstigung anzunehmen.

87 Die dem sog. Sanierungserlass zugrunde liegenden Vorschriften (§§ 163, 222, 227 AO) räumen den Finanzbehörden nach den Vorgaben des Gesetzgebers eine Ermessensentscheidung ein; der Ermessensgebrauch ist durch die Gerichte nur im Rahmen des § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) überprüfbar. Der sog. Sanierungserlass reduziert das Ermessen der Verwaltung hingegen auf Null. Die Steuer ist zu stunden, anderweitig festzusetzen oder

zu erlassen, sofern die im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 genannten Voraussetzungen vorliegen. Die Finanzverwaltung hat zwar auf der Tatbestandsseite den Beurteilungsspielraum, ob das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass geeignet und die Sanierungsabsicht der Gläubiger gegeben ist. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen des sog. Sanierungserlasses ist jedoch von den Gerichten in vollem Umfang überprüfbar. Deshalb ist davon auszugehen, dass das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 keine selektiv begünstigende Ausnahmeregel beinhaltet, auch wenn dem europäischen Recht die Unterscheidung zwischen einem unbestimmten Rechtsbegriff auf der Tatbestandsseite und dem Ermessen auf der Rechtsfolgeseite fremd ist (ebenso Eicke, PISTB 2012, 131; anderer Ansicht Wehner, NZI 2012, 537; Herrmann, ZInsO 2003, 1069, 1072 f., Kahn/Adam, ZInsO 2008, 899, 906).

88 Vor allem ist darauf hinzuweisen, dass der sog. Sanierungserlass in den Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung seine Begründung findet und deshalb als gerechtfertigt anzusehen ist. Der Sanierungserlass kommt nur notleidenden Unternehmen zugute und trägt dazu bei, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert und das Übermaßverbot gewahrt sind.

89 C. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage

90 Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich.

91 Folgt man der Auffassung des vorlegenden Senats, dass der Sanierungserlass nicht gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und darauf gestützte Billigkeitsmaßnahmen grundsätzlich zulässig sind, müsste das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen werden, damit dieses klärt, ob die Voraussetzungen einer Billigkeitsentscheidung nach dem sog. Sanierungserlass vorliegen. Wird die Vorlagefrage entgegen der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats beantwortet, müsste die Revision zurückgewiesen werden.

92 D. Notwendigkeit einer Entscheidung des Großen Senats

93 Die Vorlage ist nach § 11 Abs. 4 FGO geboten. Wie die Vielzahl der divergierenden erstinstanzlichen Entscheidungen und die Vielzahl der Literaturbeiträge zeigen, kommt der Vorlagefrage grundsätzliche Bedeutung bei. Die Frage der Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist für die Praxis von zentraler Bedeutung. Neben dem Streitfall sind weitere Revisionsverfahren beim BFH anhängig (I R 52/14, IV R 6/15), in denen die Frage der Gesetzmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses von Bedeutung sein dürfte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de