

## Das Gesetz ist tot, es lebe das Gesetz

Comfort Letter aus Brüssel billigt Gesetz zum Sanierungserlass: keine verbotene Beihilfe!

### Executive Summary

- > Die EU-Kommission hat dem Bundesfinanzministerium offenbar einen so genannten "Comfort Letter" übersandt. Danach stellt die gesetzliche Neuregelung zur Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne (§ 3a EStG) keine verbotene Beihilfe dar.
- > Das bereits verabschiedete und auf die Brüsseler Freigabe aufschiebend bedingte deutsche Gesetz tritt allerdings dadurch nicht in Kraft. Hierzu hätte die Kommission einen förmlichen Beschluss erlassen müssen. Der Ball liegt nun beim Gesetzgeber. Dieser muss die Regelung zum In-Kraft-Treten durch ein neues Gesetz abändern.
- > In unserem aktuellen GSK update beantworten wir die Frage, wie ein Comfort Letter rechtlich zu bewerten ist und was dies für die rechtsichere Handhabung von Sanierungsgewinnen bedeutet.

### Hintergrund

Anfang 2017 entschied der Bundesfinanzhof (BFH), dass der Sanierungserlass verfassungswidrig sei. Er dürfe nicht mehr angewendet werden. Diese Position hat der BFH mittlerweile in mehreren Entscheidungen gefestigt und erkennt auch den von der Finanzverwaltung gewährten Vertrauensschutz für Alt-Fälle nicht an (hierzu hatten wir berichtet).

Der Gesetzgeber hatte daher schon im Sommer 2017 ein neues Gesetz verabschiedet (§ 3a EStG und § 7b GewStG, BT-Drs. 18/12128). Damit war dem Hinweis des BFH genüge getan, wonach nur der Gesetzgeber, nicht jedoch die Finanzverwaltung, auf die Erhebung von Steuern aus Forderungsverzichten verzichten könne.

Daneben stand jedoch die Frage im Raum, ob es sich bei einer solchen Steuerbegünstigung um eine europarechtswidrige und daher unzulässige Beihilfe (Art. 107 AEUV) handele. Deshalb wurde ein Notifizierungsverfahren eingeleitet, um die beihilferechtliche Unbedenklichkeit von der EU-Kommission bestätigen zu lassen (Art. 108 Abs. 3 AEUV).

Um keine Zeit zu verlieren, griff der Gesetzgeber zu einem Kniff: Das Gesetz wurde von Bundestag und Bundesrat verabschiedet, ohne auf die Brüsseler Entscheidung zu warten. Der Gesetzgeber regelte jedoch, dass das Gesetz erst in Kraft tritt, wenn die EU-Kommission **durch Beschluss** feststellt, dass es sich entweder nicht um eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV handele oder diese Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar, also zulässig sei (BT-Drs. 18/12128, Art. 6 Abs. 2).

### Zähes Warten

Da man im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens in Brüssel vorgefühlte hatte, wurde eine schnelle Entscheidung erwartet. Diese Hoffnung erfüllte sich jedoch nicht. Vielmehr wurde aufgrund immer neuer Nachfragen befürchtet, die Kommission arbeite auf die Begründung einer Ablehnung hin.

### Der Brüsseler Comfort Letter

Nun die Erlösung: Die EU-Kommission hat nach Informationen der F.A.Z., welche das Bundesministerium für Finanzen bestätigte, in einem als „Comfort Letter“ beschriebenen Brief mitgeteilt, dass gegen die gesetzliche Neuregelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen keine Bedenken bestehen. Dies stelle keine unzulässige Beihilfe dar.

### Was ist ein „Comfort Letter“?

Die Erteilung eines Comfort Letters ist im Europäischen Recht nicht vorgesehen. Dennoch wird dieser Weg von der EU-Kommission immer öfter gewählt.

Auch zum alten Sanierungserlass der Finanzverwaltung gab es ein entsprechendes „Wohlfühl-Schreiben“. Ebenso hatte die EU-Kommission zur Frage, ob Förderungen der öffentlichen touristischen Infrastruktur unzulässige Beihilfen darstellen im Jahr 2014 auf das Modell des „Comfort Letter“ zurückgegriffen. Besonders häufig finden sich europäische „Comfort Letters“ im Wettbewerbsrecht. Die Wettbewerbsbehörde der EU-Kommission hat das Mittel des „Comfort Letters“ dabei wie folgt beschrieben:

*„The Competition DG has to deal every year with a **large number of notifications from parties seeking negative clearance or exemption.** The majority of cases (where a formal decision is not justified) are closed, with the parties' agreement, by administrative ("comfort") letter. This is a much **simpler and speedier procedure.** Comfort letters are addressed to the parties concerned and are **not published.**“* ([http://ec.europa.eu/competition/anti-trust/cases/comfort\\_letter.html](http://ec.europa.eu/competition/anti-trust/cases/comfort_letter.html))

Es handelt sich also um ein durchaus bewährtes Mittel, um die beschränkten Ressourcen der EU-Kommission effektiv einzusetzen. Gleichzeitig teilt die EU-Kommission für sich bindend ihre Rechtsauffassung mit, ohne eine rechtlich justiziable Entscheidung zu treffen und ohne Dritte rechtlich binden zu können. Vorteilhaft an dem Modell des Comfort Letters ist allerdings, dass die EU Kommission darin Hinweise erteilen kann, welche Voraussetzungen gegebenenfalls noch zusätzlich vorliegen müssten, um eine unzulässige Beihilfe auszuschließen. Die EU-Kommission kann so also auch eine negative Entscheidung umgehen und dem deutschen Gesetzgeber eine Art „Segelanweisung“ für das weitere Verfahren mitgeben.

### Was steht in dem Comfort Letter?

Das ist die spannende Frage, weil der Brief nicht veröffentlicht wurde und nur einzelne Medien darüber berichten. Bislang ist nur bekannt, dass die EU-Kommission die gesetzliche Neuregelung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen im Ergebnis für beihilferechtlich unbedenklich hält. Ob und wenn ja welche weiteren Anforderungen die EU-Kommission an die deutsche Regelung stellt, ist nicht bekannt.

### Was bewirkt der Comfort Letter?

Mit dem Comfort Letter „ermutigt“ die EU-Kommission den deutschen Gesetzgeber eine entsprechende Regelung zu treffen. Sie teilt informell mit, dass Sie selbst keine Aktivitäten entfalten wird, um im Wege der Beihilfenkontrolle gegen die Regelung vorzugehen, jedenfalls soweit etwaigen Anforderungen genüge getan ist.



### Was bewirkt der Comfort Letter nicht?

Das formale Problem des Comfort Letters für Deutschland ist, dass der Gesetzgeber in der Neuregelung ausdrücklich auf einen Beschluss der Kommission abgestellt hat. Einen solchen Beschluss im Sinne von Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV gibt es nicht. Man muss auch davon ausgehen, dass Brüssel die Notifikations-Anfrage durch den Comfort Letter als erledigt ansieht.

Daher kann das ursprüngliche Gesetz (BT-Drs. 18/128) nicht in Kraft treten. **Der deutsche Gesetzgeber ist gezwungen, das Gesetz noch einmal zu verabschieden sowie gegebenenfalls Hinweise aus Brüssel umzusetzen.** Angesichts des fortbestehenden politischen Willens sollte das Gesetz jedoch zügig verabschiedet werden können.

Das eventuell größere Problem ist, dass es **keinen Beschluss der Kommission gibt, der in Rechtskraft erwachsen kann** (vgl. Art. 288 Abs. 4 AEUV). Konkurrenten haben weiterhin die Möglichkeit, eine formelle Beschwerde bei der Kommission einzureichen. Nationale Gerichte können solche Fälle dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorlegen.

Hoffnung macht hier jedoch die jüngste Entscheidung des EuGH zum Erhalt von Verlustvorträgen in der Sanierung. Bei der Regelung in § 8c Abs. 1a KStG handelt es sich nicht um eine unzulässige Beihilfe (EuGH, Urteil vom 28. Juni 2018, C-203/16 P). Das rechtliche Fundament dieser Entscheidung ist auf die Situation des Sanierungserlasses übertragbar. Daher spricht viel dafür, dass der EuGH steuerfreie Sanierungsgewinne billigen würde.

### Rechtslage bis zum neuen Gesetz

Bis das nun erforderliche neue Gesetz in Kraft tritt gilt folgende Rechtslage:

**Alt-Fälle**, in denen der alte Sanierungserlass bis zum 8. Februar 2017 angewendet wurde, genießen nach Auffassung der Finanzverwaltung Vertrauensschutz. In Gerichtsverfahren werden die Finanzgerichte jedoch von einer Steuerpflicht der Alt-Sanierungsgewinne ausgehen (zur Rechtsprechung des BFH unser GSK-Update vom 2. August 2018).

Entstehen Sanierungsgewinne nach dem 8. Februar 2017, sah das bisherige Gesetz eine **rückwirkende Geltung** der Neuregelung vor. Dies dürfte sich auch mit dem nun geforderten Gesetz nicht ändern.

### Rechtslage ab dem neuen Gesetz

Das „neue Gesetz“ wird voraussichtlich zunächst den bisherigen Gesetzestext übernehmen und eventuell Änderungen aufgrund des Comfort Letters vornehmen. Sind all diese Hürden genommen, darf eines nicht außer Acht bleiben: Die Steuerfreiheit nach § 3a EStG greift nur, wenn es sich um eine **unternehmensbezogene Sanierung** handelt. Diese liegt vor, wenn *„der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist“* (§ 3a Abs. 2 EStG).

Hier bewegt sich die Sanierungspraxis zwar weitgehend auf dem bekannten Kriterien-Terrain des alten Sanierungserlasses. Dennoch müssen diese Voraussetzungen erst einmal erfüllt werden. Das war auch nach der alten Rechtslage nicht immer zweifelsfrei. Verbindliche Auskünfte werden also auch in Zukunft zum Standardrepertoire gehören.

Damit bleiben alternative Gestaltungsmöglichkeiten weiterhin eine Überlegung wert. Die wichtigsten hatten wir zuletzt in unserem GSK update vom 2. August 2018 noch einmal vorgestellt.

### Ausblick

Auch wenn der Comfort-Letter keine endgültige Rechtssicherheit bringt, klar ist: Die EU-Kommission wird die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen nicht von sich aus einer beihilfe-rechtlichen Prüfung unterziehen.

Die geforderte Gesetzesänderung sollte der Gesetzgeber schnell auf den Weg bringen können. Jedenfalls, sofern die Kommission das aktuelle Gesetz „durchgewunken“ hat. Vielleicht wurde der Weg über einen Comfort Letter statt eines Beschlusses aber auch gewählt, um dem Gesetzgeber weitere Auflagen mit auf den Weg zu geben.

Wünschenswert wäre, wenn der Gesetzgeber die Chance ergreift und bei dieser Gelegenheit klarstellt, dass Alt-Fälle bis zum 8. Februar 2017 Vertrauensschutz genießen. Der BFH hatte dies unter Verweis auf die fehlende gesetzliche Regelung zuletzt mehrfach abgelehnt.

Alternative Gestaltungsmöglichkeiten gehören aber auch nach In-Kraft-Treten der Neuregelung noch nicht zum alten Eisen und werden auch in Zukunft das Instrumentarium des Restrukturierers sinnvoll ergänzen.

Sprechen Sie uns bei Fragen hierzu gerne an!

---

Dr. Raoul Kreide

Rechtsanwalt, Mediator, Dipl.-Betriebswirt (BA)  
Standort Heidelberg  
raoul.kreide@gsk.de

Andreas Dimmling

Rechtsanwalt, Wirtschaftsjurist (Univ. Bayreuth)  
Standort München  
andreas.dimmling@gsk.de

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht  
Standort München  
dirk.koch@gsk.de

---

## Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

## Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

[www.gsk.de](http://www.gsk.de)

## GSK STOCKMANN

### BERLIN

Mohrenstraße 42  
10117 Berlin  
Tel +49 30 203907-0  
Fax +49 30 203907-44  
berlin@gsk.de

### FRANKFURT/M.

Taunusanlage 21  
60325 Frankfurt  
Tel +49 69 710003-0  
Fax +49 69 710003-144  
frankfurt@gsk.de

### HAMBURG

Neuer Wall 69  
20354 Hamburg  
Tel +49 40 369703-0  
Fax +49 40 369703-44  
hamburg@gsk.de

---

### LUXEMBURG

GSK Luxembourg SA  
44, Avenue John F. Kennedy  
L-1855 Luxembourg  
Tel +352 2718 0200  
Fax +352 2718 0211  
luxembourg@gsk-lux.com

### HEIDELBERG

Mittermaierstraße 31  
69115 Heidelberg  
Tel +49 6221 4566-0  
Fax +49 6221 4566-44  
heidelberg@gsk.de

### MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8  
80539 München  
Tel +49 89 288174-0  
Fax +49 89 288174-44  
muenchen@gsk.de