

## Sanierungserlass in Trümmern - Vertrauensschutzregelung für Altfälle verfassungswidrig

Bundesfinanzhof verwirft den Übergangs-Erlass vom 27. April 2017

### Executive Summary

- > Der Bundesfinanzhof hatte den Sanierungserlass Anfang 2017 für nicht mehr anwendbar erklärt.
- > Der Gesetzgeber reagierte schnell. Die im Sommer verabschiedete Neuregelung tritt jedoch erst in Kraft, wenn die EU-Kommission die beihilferechtliche Unbedenklichkeit bescheinigt.
- > Die Finanzverwaltung wollte den Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen Fällen uneingeschränkt anwenden, in denen die Gläubiger bis einschließlich 8. Februar 2017 endgültig auf ihre Forderungen verzichtet hatten.
- > Am 25. Oktober veröffentlichte der Bundesfinanzhof zwei Urteile, wonach diese Altfallregelung ebenfalls verfassungswidrig ist.

Vor wenigen Tagen wurden gleich zwei Urteile veröffentlicht, in denen es um die Anwendung des sog. Sanierungserlasses (BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl. I 2003, 240) auf „Altfälle“ gilt. Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied, dass auch die **Übergangsregelung im BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl. I 2017, 741) verfassungswidrig** ist.

### „Altfälle“

Mit Beschluss vom 28. November 2016 hatte der Große Senat des BFH entschieden, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt (GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393). Seitdem gelten als „Altfälle“ alle Sanierungen, in denen der Forderungsverzicht bis einschließlich 8. Februar 2017 endgültig erklärt wurde. An diesem Tag war das Urteil auf der Internetseite des BFH veröffentlicht worden.



### Zwischenstand

Nachdem die Finanzverwaltung zunächst im Sinne des Vertrauensschutzes mit dem sogenannten Übergangs-Erlass auf das BFH-Urteil reagiert hatte, ging man bis letzte Woche davon aus, auf folgende Rechtslage vertrauen zu können:

- Die neue gesetzliche Regelung wird rückwirkend für alle Fälle nach dem 8. Februar 2017 gelten. Sie ist aber noch nicht in Kraft getreten.
- Altfälle (Umsetzung bis einschließlich 8. Februar 2017 erfolgt) genießen laut der Finanzverwaltung Vertrauensschutz.
- Vertrauensschutz genießen ebenfalls Sanierungen nach dem 8. Februar 2017 auf Grundlage einer bereits erteilten verbindlichen Auskunft. Da die Finanzverwaltung diese verbindlichen Auskünfte zurücknehmen kann, muss der Verzicht endgültig erklärt werden, bevor eine Rücknahme der verbindlichen Auskunft erfolgt.
- Im Übrigen kann heute eine Steuerbefreiung unter Widerrufsvorbehalt erlangt werden. Es kommt zur endgültigen Steuerfreiheit, wenn die neuen Gesetzesregelungen in Kraft treten. Scheitern diese an der Europäischen

Kommission, kommt es nachträglich zu einer Versteuerung.

- Eine nachträgliche Versteuerung droht ebenfalls, wenn die Freigabe der Europäischen Kommission nicht bis Ende 2018 erlangt werden kann. Diese Frist dürfte bezwecken, der Europäischen Kommission einen zeitlichen Rahmen vorzugeben und als ausreichend eingeschätzt worden sein. Würde die Frist in Gefahr geraten, könnte der Gesetzgeber das Gesetz wieder ändern – vorbehaltlich jedoch der dazu erforderlichen und gewillten politischen Mehrheit im Bundestag und Bundesrat.

### Die Urteilsfälle

In den nun vom BFH entschiedenen Fällen ging es genau um solche Altfälle, in denen die Sanierungsgewinne weit vor dem 8. Februar 2017 entstanden waren. Über Jahre stritten sich die Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses gegeben waren. Nachdem das Finanzamt die Steuerfreiheit abgelehnt hatte, klagten die Steuerpflichtigen auf Gewährung der Steuerfreiheit auf der Grundlage des Sanierungserlasses.

Der BFH entschied nun, dass der Sanierungserlass nach dem Beschluss des Großen Senats ohnehin nicht mehr anwendbar sei. Ob dessen Voraussetzungen gegeben waren, müsse daher gar nicht mehr geprüft werden. Allerdings hatte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 27. April 2017 „aus Gründen des Vertrauensschutzes“ angeordnet, dass der Sanierungserlass „weiterhin uneingeschränkt anzuwenden“ sei, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen worden ist. Hierzu urteilte der BFH nun in beiden Fällen: „Auch auf dieses Schreiben lässt sich [...] die Gewährung eines Steuererlasses gemäß § 227 AO nicht stützen. Es verstößt ebenfalls gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“ Der BFH stellt klar: **„Im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens darf dieses BMF-Schreiben daher nicht beachtet werden. Eine Übergangsregelung hätte nur durch den Gesetzgeber getroffen werden können; dies ist aber nicht geschehen.“**

Grundsätzlich erkennt der BFH zwar an, dass die Finanzverwaltung Übergangsregelungen schaffen dürfe, wenn eine höchstrichterliche Entscheidung von einer bisher allgemein geübten Verwaltungspraxis abweicht. Ein schützenswertes Vertrauen des

Steuerpflichtigen bestehe aber nur, wenn als Vertrauensgrundlage eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestanden hat und die Rechtslage nicht als zweifelhaft erschien. Unseres Erachtens zu streng sah der BFH keine zweifelsfreie Rechtsauffassung. Die Legalität des Sanierungserlasses sei „schon frühzeitig infrage gestellt worden.“ Dabei hatte der X. Senat in seinem Vorlagebeschluss (X R 23/13, BStBl. II 2015, 696) selbst noch referiert, dass er selbst, die Finanzverwaltung und der weit überwiegende Teil der Literatur diese Bedenken nicht teilten.



### Der „Probiers-noch-mal-Stempel“ des BFH

Der Finanzverwaltung wird seitens des BFH bescheinigt, dass sie exakt den gleichen Verfassungsverstoß erneut vorgenommen hat. Der Gesetzgeber kommt in dieser Entscheidung ebenfalls nicht gut weg. Ausführlich nimmt der BFH darauf Bezug, dass der Gesetzgeber eine gesetzliche Regelung für Altfälle diskutiert habe. Darauf sei unter Bezugnahme auf den Erlass vom 27. April 2017 verzichtet worden. Es obliege aber nur dem Gesetzgeber, ob und auf welche Weise eine gesetzliche Begünstigung auf Altfälle anzuwenden sei. Eine Bezugnahme des Finanzausschusses im Rahmen der Gesetzesbegründung sei kein geeigneter Ersatz. Dabei hätte nach Ansicht des BFH „nichts dagegen gesprochen, auch jene Altfälle in eine gesetzliche Übergangsregelung einzubeziehen.“

### Flucht in die Bestandskraft als Rettung?

Im Einzelfall kann man als Reaktion auf die neuen Urteile strategisch darüber nachdenken, bereits eingelegte Einsprüche oder Klagen zurückzunehmen. Denn positive Gerichtsentscheidungen werden ohnehin nicht mehr zu erlangen

sein. In offenen Fällen kann eine sog. „tatsächliche Verständigung“ über die Voraussetzungen des Sanierungserlasses mit der Finanzverwaltung noch Erfolg haben, solange kein Urteil und auch kein bestandskräftiger Bescheid entgegensteht. Denn ohne Veröffentlichung im Bundessteuerblatt gelten die Urteile nur im entschiedenen Einzelfall. Das BMF-Schreiben ist jedoch – Stand heute – weiterhin in allen Fällen verbindlich.

Der Urteilsfall I R 52/14 zeigt, dass in sehr speziellen Konstellationen auch ein echter materieller Vorteil eintreten kann: Die Klägerin hatte vor dem Finanzgericht Münster **zunächst teilweise gewonnen**. Ironie des Schicksals: Ihre Nichtzulassungsbeschwerde hatte Erfolg. Das Finanzgericht gab der Klägerin im zweiten Anlauf Recht. Hiergegen ging die Finanzverwaltung in Revision mit dem jetzigen Ergebnis der kompletten Unanwendbarkeit. Wer also heute bereits einen Teilsieg in der Tasche hat, sollte diesen „konservieren“. Zwar kann die Finanzverwaltung den Fall in einer späteren Betriebsprüfung noch einmal aufgreifen, solange die Veranlagung unter einem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Die Betriebsprüfer sind jedoch derzeit nur an das BMF-Schreiben gebunden.

### Persönliche Billigkeitsgründe

In beiden Urteilen klingt noch einmal der Erlass aus persönlichen oder sachlichen Billigkeitsgründen im Einzelfall an (§§ 163, 227 AO). Der BFH betont jedoch unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Großen Senats, dass die im Sanierungserlass genannten Kriterien nicht geeignet sind, um pauschal eine sachliche Unbilligkeit zu begründen.

Sachliche Billigkeitsmaßnahmen müssen, so der Große Senat, immer auf einen Einzelfall abstellen und sind atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Allerdings muss es sich nicht um singulär auftretende Fälle handeln. Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme kann auch für Fallgruppen gewährt werden, die durch besondere Ausnahmevoraussetzungen gekennzeichnet sind.

Eine typisierende Regelung wie der Sanierungserlass ist hingegen dem Gesetzgeber vorbehalten. Es sei, so der BFH, ja gar nicht sicher, dass die Gläubiger in jedem Fall auf den Forderungsverzicht verzichtet hätten. Teilweise werde der Sanierungsgewinn durch Verlustverrechnung so reduziert, dass trotz seiner Besteuerung eine Gefährdung der Unternehmenssanierung nicht zwingend wäre.



### Fazit: Sanierungserlass in Trümmern

Erfreulich schnell hatte der Gesetzgeber ein Gesetz verabschiedet, welches Sanierungsgewinne durch einen neuen § 3a EStG steuerfrei stellen wird (wir hatten hierzu mit unserem Update vom 9. Juni 2017 berichtet). Derzeit wartet man jedoch auf die Bestätigung der Europäischen Kommission, dass es sich dabei nicht um eine verbotene Beihilfe handelt. Erst wenn diese vorliegt, tritt das Gesetz auch in Kraft. Dem Vernehmen nach hat die Europäische Kommission der Bundesrepublik vor kurzem eine mehrseitige Frageliste übersandt. Diese wird aber erst die neue Berliner Koalition beantworten. Das wird noch einige Zeit dauern. Mit einer Entscheidung aus Brüssel dürfte daher nicht vor Sommer 2018 zu rechnen sein.

Die Finanzverwaltung war nie gegen eine Steuerfreiheit. So war auch kurz nach der Veröffentlichung des Urteils vom Februar immer wieder zu hören, man habe nicht vor, diese Fälle aktiv aufzugreifen. Diese (inoffizielle) sanierungsfreundliche Sichtweise gilt jedoch nur, solange die Finanzverwaltung die Voraussetzungen ihres Sanierungserlasses gewahrt sieht. In dieser unsicheren Rechtslage gilt daher noch mehr als sonst, im offenen Gespräch mit dem zuständigen Finanzamt einvernehmlich eine wirtschaftliche Lösung zu finden.

Dr. Raoul Kreide

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

Esther Seibt-Pfützner

Rechtsanwältin  
Associate, Standort München  
esther.seibt-pfutzner@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

### 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

---

### LUXEMBURG

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