

# FR

## Finanz-Rundschau

# Ertragsteuerrecht

ESt · KSt · GewSt · UmwSt · ErbSt

Herausgegeben

in Verbindung mit dem Fachinstitut der Steuerberater

20. Mai 2017

Seiten 453–500

99. Jahrgang · 10/2017

Prof. Dr. Johanna Hey, Universität zu Köln\*

## Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht

### Zum Notifizierungsverfahren

*Bemerkenswert schnell hat der Gesetzgeber auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 zum Sanierungserlass reagiert und mit § 3a EStG-E und § 7b GewStG-E einen neuen Steuerbefreiungsbestand in das Gesetzgebungsverfahren zur Lizenzschranke eingebracht. Schnelles Handeln war geboten, um anstehende Sanierungsverhandlungen nicht durch Unklarheit über die Behandlung von Forderungsver-*

*zichten zu belasten. Indes steht die Herstellung von Rechtssicherheit nicht allein in der Hand des deutschen Gesetzgebers, sondern hängt zentral von der beihilferechtlichen Einordnung der § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E ab. Zu begrüßen ist, dass sich der Gesetzgeber zu einem Notifizierungsverfahren entschieden hat. Wie dieses ausgehen könnte und sich in das beihilferechtliche Umfeld einpasst, soll im Folgenden erörtert werden.*

#### I. Ausgangspunkt: Gesetzgebung infolge der Entscheidung des Großen Senats v. 28.11.2016

Mit Beschluss vom 28.11.2016, veröffentlicht am 8.2.2017, hat der Große Senat des BFH entschieden, dass der Sanierungserlass<sup>1</sup> gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Diese Lösung über das Rechtsstaatsprinzip hat den BFH dem Problem entzogen,<sup>2</sup> sich mit der Frage auseinandersetzen zu müssen, ob der Sanierungserlass eine verbotene Beihilfe i.S.v. Art. 107 AEUV darstellt.<sup>3</sup> Nicht ausweichen kann dieser Frage der Gesetzgeber, der in unmittelbarer Reaktion auf die Entscheidung des Großen Senats in das laufende Gesetzgebungsverfahren zur Einführung einer Lizenzschranke<sup>4</sup> mit Rückwirkung für Schuldenerlässe ab 8.2.2017 eine gesetzliche Grundlage für die steuerliche Verschonung von Sanierungsgewinnen aufgenommen hat.<sup>5</sup>

Dass der Gesetzgeber so schnell tätig geworden ist, statt Unternehmen auf den im GrS-Beschluss als wei-

terhin zulässig erachteten Weg einer Billigkeitsmaßnahme im Einzelfall zu verweisen, ist gerade aus europarechtlicher Sicht zu begrüßen. Hatte der EuGH doch in der Rechtssache P Oy<sup>6</sup> zu einer § 8c Abs. 1a KStG vergleichbaren Regelung des finnischen Körperschaftsteuerrechts die Beihilfequalität bereits mit dem weiten Entscheidungsspielraum der Verwaltung begründet, ohne überhaupt noch zu prüfen, ob die finnische Sanierungsklausel eine vom Regelsteuersystem abweichende Ausnahmebestimmung enthielt.<sup>7</sup> Dass der im Rahmen von §§ 163, 222 AO bestehende, gerichtlich voll überprüfbare Beurteilungsspielraum einem Ermessenspielraum gleichsteht, wird zwar bestritten,<sup>8</sup> allerdings wäre im Hinblick auf die Rechtssache P Oy eine erhebliche Rechtsunsicherheit verblieben, die sich auf jeden einzelnen Schuldenerlass ausgewirkt hätte.

Der Diskussion um die beihilferechtliche Einordnung der nun gewählten ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur steuerlichen Verschonung von Sanierungs-

\* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln.

1 BMF, Schr. v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 4780; ergänzt durch BMF, Schr. v. 22.12.2009 – IV C 6 - S 2140/07/10001-01 – DOK 2009/0860000, BStBl. I 2010, 18 = FR 2010, 191.

2 BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BFHE 255, 482 = FR 2017, 296 Tz. 150.

3 Ebenfalls offen gelassen in BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, BFHE 237, 403 = FR 2013, 43 m. Anm. Eilers/Bühning; dagegen verneint in BFH v. 24.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696 (703) Tz. 88 = FR 2015, 895 m. Anm. Wendt; zu der dies-

bezüglichen Diskussion im Schrifttum s. unten Fn. 18.

4 BT-Drucks. 18/1123 v. 10.2.2017.

5 BT-Drucks. 18/11531 v. 15.3.2017 und BT-Drucks. 18/12128 v. 26.4.2017. Ein Normtextabdruck findet sich in diesem Heft unter FR-Aktuell.

6 EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – P Oy, Rz. 26 f.

7 Weshalb der Entscheidung wenig Vorhersagekraft für den endgültigen Ausgang des Verfahrens zu § 8c Abs. 1a KStG zukommt, zu Recht Seer, FR 2014, 721 (729).

8 BFH v. 24.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696 (703) = FR 2015, 895 m. Anm. Wendt; Demleitner, ISR 2016, 328 (334); anders Roth, ZInsO 2016, 1877 (1880 f.).

## Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht

gewinnen trägt der Gesetzgeber durch ein Notifizierungsverfahren nach Art. 108 Abs. 3 AEUV Rechnung. Das Inkrafttreten von § 3a EStG-E und § 7b GewStG-E ist bedingt durch eine positive Entscheidung der Kommission.<sup>9</sup>

## II. Ablauf des Beihilfeverfahrens und Wirkungen der Entscheidung der Kommission

Die Einleitung des Notifizierungsverfahrens ist schon deshalb unabdingbar, weil sich das Ziel des Gesetzgebers, möglichst schnell Rechtssicherheit in Sanierungsverhandlungen wiederherzustellen, nicht auf andere Weise erreichen lässt. Nur die Kommission kann verbindlich feststellen, dass es sich nicht um eine Beihilfe handelt bzw. diese genehmigen. Ohne einen entsprechenden Beschluss der Kommission hätte bei späterer Feststellung, dass doch eine Beihilfe vorliegt, – etwa infolge der Vorlage eines nationalen Gerichts an den EuGH<sup>10</sup> – das Risiko der Nachversteuerung mit zehnjähriger Rückwirkung zzgl. Verzinsung<sup>11</sup> bestanden, gegen das sich die betroffenen Unternehmen in keiner Weise hätten absichern können.

Allerdings wird es im Zweifel einige Monate dauern, bis die Entscheidung der Kommission vorliegt. Das in der Verfahrensordnung in Beihilfesachen (VO 2015/1589 – VVO) geregelte Notifizierungsverfahren gliedert sich in ein vorläufiges und ein förmliches Verfahren. Vorgesehen ist, dass die Kommission im Rahmen des vorläufigen Verfahrens in eindeutig gelagerten Fällen schon in diesem Verfahrensstadium entweder feststellt, dass keine Beihilfe vorliegt (sog. Negativtest) oder dass eine Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (Art. 4 Abs. 2 u. 3 VO 2015/1589). Andernfalls eröffnet sie das förmliche Prüfverfahren. Das vorläufige Verfahren muss innerhalb von zwei Monaten abgeschlossen werden (Art. 4 Abs. 5 VO 2015/1589), andernfalls gilt die Maßnahme als genehmigt. Allerdings setzt diese zweimonatige Frist erst nach Eingang der *vollständigen* Anmeldung ein, und vollständig ist die Anmeldung erst dann, wenn die Kommission keine weiteren Informationen mehr anfordert, so dass sich auch ohne förmliches Prüfverfahren nicht ohne weiteres prognostizieren lässt, wann die Kommission entscheiden wird.<sup>12</sup>

Da auch die Anwendungsregeln der § 52 Abs. 4a EStG und § 36 Abs. 2c GewStG, die eine rückwirkende Anwendung für Schuldenerlässe ab 8.2.2017 vorsehen, mit notifiziert werden, wird ein Negativtest bzw. eine Genehmigung der Kommission rückwirkend auf den Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des GrS für Rechtssicherheit sorgen. Würde die Kommission ihre Genehmigung versagen, wäre der Weg ähnlich dornig wie im Fall des § 8c Abs. 1a KStG. Die Entscheidung müsste gem. § 263 AEUV angefochten werden.

Für die Phase des Notifizierungsverfahrens gilt das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Die im BMF-Schreiben v. 27.4.2017<sup>13</sup> vorgesehene Möglichkeit der Erteilung verbindlicher Auskünfte für Sanierungen ab dem 8.2.2017 bezieht sich zwar bereits auf die neuen Vorschriften, das Durchführungsverbot schließt aber nur den (endgültigen) Vollzug, nicht aber verbindliche Auskünfte vor Ergehen der Kommissionsentscheidung aus.<sup>14</sup> Freilich würden die Auskünfte nicht schützen für den Fall, dass die Kommission § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E als verbotene Beihilfe einstuft.

Interessant ist, welche Wirkungen sich aus dem zu § 3a EStG-E bzw. § 7b GewStG-E angestregten Notifizierungsverfahren für Entscheidungen ergeben, die noch auf der Grundlage des Sanierungserlasses ergangen sind bzw. auf dem BMF-Schreiben v. 27.4.2017<sup>15</sup> zur Regelung der Übergangszeit fußen. Hier hat das BMF erklärt, dass aus Gründen des Vertrauensschutzes der Sanierungserlass bis zum Bekanntwerden des Beschlusses des Großen Senats uneingeschränkt weiter anzuwenden ist und auf seiner Grundlage ergangene verbindliche Auskünfte nicht zurückgenommen werden. Sind diese Maßnahmen nicht in die Anmeldung nach Art. 108 AEUV aufgenommen, würden sie zwar nicht förmlich vom Beschluss der Kommission gedeckt. Allerdings wäre ein Negativtest, das den Beihilfecharakter von § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E verneint, trotz Unterschieden im Detail auch auf den Sanierungserlass übertragbar. Anders sähe dies aus, wenn die Kommission zu dem Ergebnis käme, dass eine Beihilfe vorliegt. Auch wenn diese genehmigungsfähig wäre, würde sich die Genehmigung von § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E nicht auf den Sanierungserlass erstrecken. Abgesehen davon, dass es sich um unterschiedliche Maßnahmen handelt, entfallen Genehmigungsentscheidungen im Beihilfeverfahren grds. keine Rückwirkung.<sup>16</sup> Dann könnte aber der Frage, ob es sich beim Sanierungserlass um eine sog. Altbeihilfe handelt, entscheidende Bedeutung zukommen, weil in diesem Fall keine Rückforderungspflicht bestünde (s. dazu unten III. 2.).

Schließlich stellt sich die Frage, ob eine Entscheidung der Kommission wirklich alle Zweifel beseitigt. Diese Frage stellt sich insbesondere dann, wenn die Kommission den Beihilfecharakter in mehr oder weniger großem Widerspruch zu eigenen Entscheidungen bzw. zur Rechtsprechung des EuGH verneint. Das könnte Angriffsfläche für Konkurrentenklagen bieten. Diese sind grundsätzlich auch gegen Entscheidungen der Kommission im Beihilfeverfahren möglich. Nichtigkeitsklagen gem. Art. 263 Abs. 4 AEUV können außer von anderen Mitgliedstaaten auch von natürlichen und juristischen Personen erhoben werden, wenn diese unmittelbar und individuell betroffen sind. Allerdings sind die Anforderungen an die Klagebefugnis hier sehr hoch;<sup>17</sup>

9 Art. 3 des Entwurfs eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken in Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT-Drucks. 18/11531 v. 15.3.2017.

10 Zur Rolle der nationalen Gerichte bei der Durchsetzung des Beihilfeverbots z.B. *Cordewener/Hintze*, FR 2016, 756 (758).

11 Art. 16, 17 VO 2015/1589 (VVO).

12 Im Einzelnen sowie zu Grenzen *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 4 VO 2015/1589, Rz. 9 ff.

13 BMF v. 27.4.2017 – IV C 6 - S 2140/13/10003 – DOK 2017/

0322100, FR 2017, 499 in diesem Heft.

14 EuGH v. 18.12.2008 – Rs. C-384/07 – Wienstrom GmbH, Tz. 25.

15 BMF v. 27.4.2017 – IV C 6 - S 2140/13/10003 – DOK 2017/0322100, FR 2017, 499 in diesem Heft.

16 EuGH v. 21.10.2003 – Rs. C-262/01 und C-262/02 – van Calster u.a., Rz. 58 ff.

17 EuGH v. 22.11.2007 – Rs. C-260/05 P – SNIACE/Kommission, Rz. 58.

## Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht

gegen eine abstrakt-generelle Regelung wie § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E dürfte eine solche Klage ausscheiden.

### III. Argumente für eine positive Entscheidung der Kommission

#### 1. Meinungsstand zum Sanierungserlass und deren Übertragbarkeit

Auch nach dem Verfahren zu § 8c Abs. 1a KStG, das die Diskussion befeuert hat, ist die ganz h.M. im deutschen Schrifttum im Ergebnis davon ausgegangen, dass es sich beim Sanierungserlass nicht um eine verbotene Beihilfe handelt.<sup>18</sup> Die diesbezügliche Argumentation ist grundsätzlich auf § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E übertragbar. Allerdings muss sie im Folgenden auch im Lichte jüngster EuGH-Rechtsprechung auf ihre Tragfähigkeit getestet werden.

#### 2. Altbeihilfe

Ein zentrales, von *Roman Seer* überzeugend vorgebrachtes<sup>19</sup> Argument für die Entkräftung von Zweifeln an der unionsrechtlichen Wirksamkeit des Sanierungserlasses war, dass sich die steuerliche Privilegierung von Sanierungsgewinnen in ununterbrochener<sup>20</sup> Kontinuität bis zur Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zurückverfolgen lässt und es sich folglich um eine bei Inkrafttreten des Beihilfeverbots bereits „bestehende Beihilfe“, sog. Altbeihilfe, handelt.

Selbst wenn man in § 3a EStG-E und § 7b GewStG-E nur eine – weitgehend unveränderte<sup>21</sup> – Fortsetzung dieser Tradition sieht,<sup>22</sup> ändert dies jedoch nichts am Prüfungsumfang in dem von der Bundesrepublik angestrebten Notifizierungsverfahren. Die Unterscheidung zwischen bestehenden Beihilfen und neuen Beihilfen bzw. der Umgestaltung bestehender Beihilfen wirkt sich nur auf das Verfahren und die Rechtsfolgen der Beihilfeentscheidung aus. Nur neue Beihilfen müssen durch den Mitgliedstaat notifiziert werden und unterliegen dem Durchführungsverbot. Dieses gilt für bestehende Beihilfen ebenso wenig wie die Rückforderungspflicht. Rügt die Kommission bestehende Beihilfen, gibt sie dem Mitgliedstaat lediglich die Umgestaltung bzw. Abschaffung für die Zukunft auf (Art. 108 Abs. 2 AEUV). Um für die Vergangenheit Rechtssicher-

heit zu schaffen, wäre es also durchaus wünschenswert, die Kommission würde sich auch zum Thema Alt- oder Neubehilfe äußern, auch wenn sie ihre Prüfung an dieser Stelle nicht beenden kann.

#### 3. Fehlende Selektivität

Geschlagen wird die Schlacht am Merkmal der Selektivität im Sinne der dreistufigen Prüfung des EuGH<sup>23</sup>: 1. Abweichung vom Referenzsystem, 2. tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit von begünstigten und nicht begünstigten Unternehmen, 3. keine Rechtfertigung aus Natur und innerem Aufbau des Steuersystems.

Zwar ließe sich mit dem X. Senat des BFH vertreten, dass es sich nicht um eine Abweichung von der normalen Belastung handelt, weil die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen unter dem Gesichtspunkt leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung ein allgemeiner Bestandteil des am Übermaßverbot ausgerichteten Regelsteuersystem ist.<sup>24</sup> Dann würde es bereits auf der ersten Stufe an einer Ausnahmebestimmung fehlen. Indes ist nicht von der Hand zu weisen, dass Forderungsverzichte grds. zu einer Erhöhung des steuerlichen Gewinns führen, und – mögen Forderungsverzichte hier auch ihren Hauptanwendungsfall haben – nur unter den qualifizierten Bedingungen von Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit, also nur als Ausnahme, steuerfrei bleiben.

Entscheidend ist aus meiner Sicht, dass es sich insofern um eine allgemeine Maßnahme handelt, als die Steuerbefreiung jedem Unternehmen offensteht, das die Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit nachweist. Eine irgendwie geartete größen- oder branchenspezifische oder tätigkeitsbezogene Beschränkung auf eine *bestimmte* Gruppe von Unternehmen ergibt sich weder unmittelbar noch mittelbar.<sup>25</sup> Dies ist aber nach dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV Voraussetzung der Annahme einer Beihilfe.

Diese Argumentation hat indes schon im Falle von § 8c Abs. 1a KStG keinen Eindruck auf das EuG gemacht. Das EuG hat die Selektivität damit begründet, dass nur „Unternehmen in Schwierigkeiten“ begünstigt werden.<sup>26</sup> Noch fragwürdiger sind die Erfolgsaussichten nach der Entscheidung der Großen Kammer in der

18 Z.B. *Breuninger/Ernst*, GmbHR 2011, 673; *Frey/Mückl*, GmbHR 2010, 1193; *Seer*, FR 2015, 721 (729 ff.); *de Werth*, EWiR 2015, 521 (522); *Geerling/Hartmann*, DStR 2017, 752 (756); *Demleitner*, ISR 2016, 328 (333 f.); Selektivität bejahend *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2113), aber durch Systematik des Steuersystems gerechtfertigt; a.A. *Wehner*, NZI 2012, 537 (538 ff.); *Roth*, ZInsO 2016, 1877 (1879 ff.).

19 *Seer*, FR 2014, 721 (724 ff., 730); ausf. auch *Kahlert*, ZIP 2016, 2107-2110.

20 Hieran ändert sich m.E. auch nichts durch die Entscheidung des GrS, wonach der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG zum 31.12.1997 durch Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 – UntStRFoG – (BGBl. I 1997, 2590) mit dieser Tradition gebrochen hat (s. BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BFHE 255, 482 = FR 2017, 296 Tz. 124) und die Weitergewährung durch den Sanierungserlass rechtswidrig war. Dieser bleibt – das belegt das BMF-Schreiben v. 27.4.2017 – zumindest als Ausdruck des Vertrauensschutzprinzips jedenfalls bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des GrS – voll anwendbar. Für die Qualifikation als „bestehende Beihilfe“ dürfte allein entscheidend sein, wie die Rechtslage ist, und

zwar unabhängig von der rechtlichen Qualität der einzelnen Rechtsgrundlage; a.A. *Roth*, ZInsO 2016, 1877 (1882).

21 Keine „Umgestaltung“ i.S.v. Art. 108 Abs. 3 Satz 1 AEUV.

22 Dies hätte den Gesetzgeber verleiten können, von einer Notifizierung abzusehen, da nur die Einführung neuer bzw. Umgestaltung bestehender Beihilfen notifizierungspflichtig ist, indes ist im Interesse der Rechtssicherheit zu begrüßen, dass sich der Gesetzgeber um eine positive Aussage der Kommission bemüht.

23 Ständige Rspr. s. ausf. *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2015 Rz. 9.12 ff.

24 BFH v. 24.3.2015 – X R 23/13, BStBl. II 2015, 696 (703) Tz. 88 = FR 2015, 895 m. Anm. *Wendt*; Ausf. *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2110 f.), der den Sanierungserlass für verfassungsrechtlich geboten hält; ähnlich *Seer*, FR 2014, 721 (722); *Krumm*, DB 2015, 2714 (2715); in der Begründung anders *Ismer/Piotrowski*, DB 2015, 1993 (1998), die stattdessen das Prinzip der Steuerstaatlichkeit heranziehen wollen.

25 Ebenso *Demleitner*, ISR 2016, 328 (332 u. 333).

26 EuG v. 4.2.2016 – Rs. T-287/11 – *Heitkamp Bauholding*, Rz. 129 ff.

## Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht

Rechtssache World Duty Free Group vom 21.12.2016.<sup>27</sup> Danach soll es gar nicht darauf ankommen, ob eine Regelung allen Unternehmen oder nur einer bestimmten Gruppe von Unternehmen offensteht. Dass diese Rechtsprechung weder mit dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV, noch mit Sinn und Zweck der Beihilfenaufsicht und der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der EU vereinbar ist, kann hier nicht vertieft werden.<sup>28</sup> Da diese Diskussion im Vorfeld intensiv geführt worden ist, muss befürchtet werden, dass der EuGH durch die Entscheidung der Großen Kammer hier ganz bewusst das Kompetenzgefüge zugunsten der Kommission verschieben wollte.

Allerdings bliebe selbst nach dieser unglücklichen Rechtsprechungsentwicklung noch eine kleine Ausstiegsmöglichkeit. Denn der EuGH hat in der Rechtssache World Duty Free Group hervorgehoben, dass es nur dann nicht auf die Abgrenzbarkeit der begünstigten Unternehmen ankommt, wenn die Gefahr besteht, dass im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel *rechtlich und tatsächlich vergleichbare* Unternehmen ungleich behandelt werden und diesbezüglich an das EuG zurückverwiesen.<sup>29</sup> Es ließe sich argumentieren, dass Unternehmen, die sich in einer Sanierung befinden, nicht mit „gesunden“ Unternehmen vergleichbar sind, nur erstere unterliegen dem Regime der Insolvenzordnung. Regelmäßig bestehen auch nur bei ersteren hohe Verlustvorträge, die aber aufgrund von § 10d Abs. 2 EStG im Zweifel nicht ausreichend mobilisiert werden können, um einen etwaigen Sanierungsgewinn steuerlich zu kompensieren.<sup>30</sup> Zwar hat das EuG zu § 8c Abs. 1a KStG auch das Argument fehlender Vergleichbarkeit verworfen, dabei aber verkannt, dass die Vergleichbarkeit am Regelungszweck der konkreten Norm zu bemessen ist. Dieser besteht darin, Insolvenzverfahren zu vermeiden, weshalb ein von Insolvenz bedrohtes Unternehmen nicht mit anderen Unternehmen, deren Gläubiger auf Forderungen verzichten, vergleichbar ist. Dieses m.E. auch im Rahmen von § 8c Abs. 1a KStG relevante Argument hat bezüglich der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen noch mehr Bedeutung, da nur die in § 3a EStG-E bezeichneten Unternehmen Gefahr laufen, gerade infolge der Besteuerung des Gewinns aus

dem Forderungsverzicht in die Insolvenz zu gehen mit der Folge, dass sich die Anstrengungen aus dem Sanierungsverfahren als fruchtlos erweisen. Nur in dieser Konstellation steht der Forderungsverzicht geradezu unter der Bedingung der Steuerfreiheit.

Diese Argumente gehen über in einen Rechtfertigungsansatz aus dem inneren Zusammenhang des Steuersystems. Gerade soweit Verlustvorträge bestehen, die wegen § 10d Abs. 2 EStG nicht vollständig gegen einen Sanierungsgewinn genutzt werden können, gebietet das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Korrektur. Auch das Argument des fehlenden Ausnahmecharakters und der allgemeine Gedanke der Vermeidung einer Übermaßbesteuerung sowie eines Ausgleichs zwischen privaten und staatlichen Gläubigerinteressen könnten hier erneut angeführt werden.<sup>31</sup> Allerdings ist nicht erkennbar, dass sich der Gerichtshof auf dieser Stufe der Prüfung in der Vergangenheit auf eine differenzierte steuersystematische oder gar steuerverfassungsrechtliche Argumentation im Kontext der mitgliedstaatlichen Steuersysteme eingelassen hätte.<sup>32</sup> Zudem besteht gerade in Bezug auf die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen auch die Gefahr, dass sich die dritte Stufe der Selektivitätsprüfung nicht nur als überflüssig oder allein heuristisch relevant,<sup>33</sup> sondern sogar als gefährlich erweist, falls dem Gesetzgeber hier entgegengehalten wird, dass eine – zunächst steuersystematisch begründete bzw. begründbare – Regelung *auch* außersteuerliche Ziele (mit)verfolgt. Dass steuerliche Entlastungen in Sanierungsfällen *auch* dem Erhalt von Unternehmen und Arbeitsplätzen dienen,<sup>34</sup> ist nicht von der Hand zu weisen. Das ist bei der Vermeidung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen nicht anders als beim Erhalt von Verlustvorträgen beim Anteilseignerwechsel im Sanierungsfall.<sup>35</sup> Allerdings würde dann verkannt, dass aufgrund der Zusatzlast der Besteuerung praktisch jede Fiskalzwecknorm auch außerhalb des Steuersystems liegende Wirkungen hat bzw. solche möglicherweise gezielt (mit)verfolgt.

Marc Desens hat schließlich noch den sog. private investor test<sup>36</sup> angeführt.<sup>37</sup> Auch wenn dieser im Steuerrecht bisher nur im Bereich öffentlicher Unternehmen

27 EuGH, Urt. v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P, 21/15 P – Kommission/World Duty Free Group SA, Rz. 71-93 (vormals „Banco Santander“, bzw. „Autogrill“).

28 Kritisch vor allem im Hinblick auf die Auswirkungen auf die Praxis *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265 ff.; *Eisendle*, ISR 2017, 50 ff.

29 EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P, 21/15 P – Kommission/World Duty Free Group SA, Rz. 54, 67, 86; auch *Schnitger*, IStR 2017, 84 (86), und *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265 (267) sehen an dieser Stelle noch Argumentationsmöglichkeiten.

30 Wobei § 3a EStG-E allerdings über die (volle) Nutzung bestehender Verlustvorträge hinausgeht.

31 Zu dieser Diskussion s. oben Fn. 24.

32 Trend zur Vorgabe der maßgeblichen Besteuerungsprinzipien durch den Gerichtshof selbst s. *Jochimsen/Kleve*, IStR 2017, 265 (269).

33 *Schön* in *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 21.

34 So auch BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BFHE 255, 482 = FR 2017, 296, Tz. 118; EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12 – P Oy, Rz. 26 f.: Gerade die arbeitsmarktpolitischen Erwägung im

Rahmen eines ermessensgelenkten Sanierungserlasses führten zur Beanstandung der finnischen Sanierungsklausel. Übertragung auf den Sanierungserlass *Roth*, ZInsO 2016, 1877 (1881).

35 EuGH v. 4.2.2016 – Rs. T-287/11 – Heitkamp Bauholding, Rz. 172, hat ein ähnlich gelagertes Argument, nämlich die durch § 8c Abs. 1a KStG auch verfolgte Erleichterung des Kapitalzugangs für Unternehmen in der Krise als Argument für eine nicht dem Steuersystem inhärente Zielsetzung genommen.

36 Dieser setzt am Tatbestandsmerkmal der „Finanzierung durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln“ an. Hierzu allgemein als Ausprägung des Market Economy Investor Principle *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV B Rz. 29 ff.; zur Anwendung im Steuerrecht *Haberkamm/Kühne*, EuZW 2010, 734; *Melcher*, EuZW 2012, 576.

37 *Desens*, ZIP 2017, 645 (652) Fn. 93, unter Berufung auf EuGH v. 5.6.2012 – Rs. C-124/10 P – Kommission/EDF, wo es allerdings um ein Unternehmen in öffentlicher Hand ging; a.A. *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2112).

fruchtbar gemacht werden konnte, ließe sich hier vertreten, dass der Staat im Zuge einer Insolvenz mit seiner Steuerforderung in dieselbe Rolle wie ein privater Investor tritt.

#### 4. Keine Gefahr der Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels

Ist bereits fraglich, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, soweit diese allen Unternehmen in vergleichbarer Situation gewährt wird, zu Wettbewerbsverzerrungen führt, so ist nicht ersichtlich, inwiefern hierdurch (gerade) der *grenzüberschreitende* Handel beeinträchtigt wird. Insbesondere kommt es zu keiner Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Unternehmen, da § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E einerseits auch im Rahmen beschränkter Steuerpflicht Anwendung findet, andererseits ausländische Investoren nicht gegenüber inländischen begünstigt werden. Allerdings weist der EuGH diesem Merkmal – m.E. zu Unrecht – keine eigenständige Bedeutung bei, sondern vermutet im Fall selektiver Maßnahmen sowohl die Wettbewerbsverfälschung bzw. deren Drohen als auch die Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels.<sup>38</sup>

#### 5. Genehmigung nach Art. 107 Abs. 3 AEUV?

Würde die Kommission die vielfältigen Argumente, die gegen die Annahme einer Beihilfe sprechen, ungenutzt lassen und stattdessen den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV bejahen, käme noch eine Genehmigung gem. Art. 107 Abs. 3 AEUV in Betracht,<sup>39</sup> bezüglich derer die Kommission über Ermessen verfügt. Allerdings ist keiner der dort aufgeführten Tatbestände ohne weiteres einschlägig, und zwar bemerkenswerter Weise gerade weil § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E allgemeinen Charakter haben und eben gerade nicht regional (Buchst. a) oder sektoriell (Buchst. c und d) oder auf bestimmte Vorhaben beschränkt (Buchst. b) sind. Dies erklärt auch, warum die in Ausführung von Art. 107 Abs. 3 Buchst. c) AEUV erlassenen Leitlinien zur Anwendung des Beihilferechts auf Krisenunternehmen nicht unmittelbar passen.<sup>40</sup> Vielleicht könnte auch dies die Kommission noch einmal zum Nachdenken bringen, ob die Maßnahme tatsächlich einer Genehmigung bedarf. Ersichtlich sind die Genehmigungstatbestände für qualitativ andersartige Vergünstigungen, die sämtlich unzweifelhaft selektiv sind, konzipiert.

#### IV. Fazit und Einordnung in den beihilferechtlichen Kontext

Bei richtigem Verständnis von Art. 107 AEUV, muss § 3a EStG-E; § 7b GewStG-E die beihilferechtliche Unbedenklichkeit testiert werden. Es handelt sich nicht um eine Beihilfe. Dass die Kommission in der Vergangenheit weder den Sanierungserlass noch ähnliche Regelungen in anderen Staaten aufgegriffen hat, kann als Indiz gewertet werden, dass ein Negativtestat ausgestellt bzw. wenigstens eine Genehmigung erteilt werden wird. Hierfür spricht auch, dass die Kommission in der Vergangenheit Billigkeitsentscheidungen auf der Grundlage des Sanierungserlasses informell ihr Placet gegeben haben soll.<sup>41</sup>

Gespannt sein darf man in jedem Fall auf die Begründung der Entscheidung. Hier müsste die Kommission darlegen, inwiefern sich § 3a EStG-E von § 8c Abs. 1a KStG unterscheidet.<sup>42</sup> Noch besser wäre freilich, wenn die Kommission erkennen würde, dass § 8c Abs. 1a KStG erst recht keine Beihilfe sein kann, weil es sich schon gar nicht um eine Ausnahmebestimmung, sondern um die Wiederherstellung der allgemeinen Regel des Trennungsprinzips handelt.<sup>43</sup> Es wäre der Kommission unbenommen, ihre Entscheidung zu § 8c Abs. 1a KStG aufzuheben.<sup>44</sup>

Darüber hinausgehende Wirkungen einer positiven Entscheidung zu § 3a EStG, § 7b GewStG sind nicht zu erwarten. Zum einen hat das Beihilferecht auf untergesetzlicher Ebene mit der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV gerade erst einen „Reformprozess“ durchlaufen,<sup>45</sup> der einen grundsätzlichen Anspruch der Kommission, die Beihilfekontrolle eher auszuweiten als zurückzunehmen, erkennen lässt. Zum anderen stünde einer Verallgemeinerung im Sinne eines Bekenntnisses zu einem restriktiveren Selektivitätsverständnis die aktuelle Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs<sup>46</sup> entgegen. Diese würde nationale Gerichte in Fällen steuerlicher Entlastungstatbestände, die weder unmittelbar noch mittelbar bestimmte Unternehmen oder Branchen begünstigen, auch dann zur Vorlage gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV zwingen, wenn sich die Kommission entgegen der Rechtsprechung des EuGH zu einem stärker am Wortlaut der Vorschrift orientierten Verständnis bekennen würde.

38 EuGH v. 29.4.2004 – Rs. C-298/00 P – Italien/Kommission, Rz. 49; v. 14.1.2015 – Rs. C-518/13 – Eventech, Rz. 65; zu den Erleichterungen der Darlehenslast im Einzelnen *Bartosch*, EU-Beihilferecht, 2. Aufl. 2016, Art. 107 Abs. 1 AEUV B Rz. 155 f., 161.

39 Art. 107 Abs. 2 AEUV ist tatbestandlich nicht einschlägig.

40 Die Leitlinien sind beschränkt auf die Gewährung von Beihilfen an einzelne Unternehmen, s. EU-Mitteilung, Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung nichtfinanzieller Unternehmen in Schwierigkeiten, ABl. EU v. 31.7.2014, C 249/1.

41 S. den diesbezüglichen Hinweis von *Gragert*, NWB 2013, 2141 (2142).

42 Ähnlich *Demleitner*, ISR 2016, 328 (331). *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 (2113), sieht den entscheidenden Unterschied darin, dass § 8c Abs. 1a KStG zu einer Verringerung zukünftiger

Steuerlasten führt, während die Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen den aktuellen Insolvenzeintritt verhindern soll; dagegen geht *Roth*, ZInsO 2016, 1877 (1879 ff.), von einem Gleichlauf der Ziele aus.

43 *Seer*, FR 2014, 721 (727 ff.); enger bezüglich der Bestimmung des Referenzrahmens *Ismer/Karch*, IStR 2014, 130 ff.

44 Art. 11 VO 2015/1589 sieht zwar nur den Widerruf von Beschlüssen aufgrund neuer Tatsacheninformationen vor, ein im Nachhinein als rechtswidrig erkannter Beschluss muss aber nach allgemeinen Grundsätzen zurückgenommen werden können.

45 Vgl. die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV v. 19.7.2016, ABl. EU C 262/1.

46 EuGH v. 21.12.2016 – Rs. C-20/15 P, 21/15 P – Kommission/World Duty Free Group SA; dazu oben III.3.