

Der Sanierungserlass – ein Sanierungsfall für die Steuer- und Wirtschaftspolitik



Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld¹

Das Unternehmen gerät ins Schlingern, die Gläubiger wollen helfen und bescheren dem Schuldner in Not durch Forderungsverzicht einen Sanierungsgewinn. Soll der Fiskus in dieser Lage den ungnädigen Störenfried geben, die knapp kalkulierte Rettung fiskalisch durchkreuzen? Hat er nicht allen Anlass, seinerseits Verzicht zu üben und eine Verschonungssubvention anzubieten? Wer ist „der Fiskus“?

Von diesen Fragen handelt der soeben veröffentlichte BFH-Beschluss vom 28. 11. 2016 (GrS 1/15) – eine denkwürdige Entscheidung. Eine Balance herzustellen zwischen Systemtreue und gegenläufiger Sanierungspolitik „obliegt dem Gesetzgeber“ (Rz. 136). Der Anspruch des BMF, Hüter der Systemgerechtigkeit zu sein, findet keinen Beifall. „Ein sorgfältiger Gesetzgeber“, so berichtet der Große Senat über die Position des BMF (Rz. 16), „hätte“ nach der Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. (Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen) und der späteren Einführung der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG) die Sanierungsgewinnbelastung „systemgerecht“ reduzieren müssen. Den legislatorischen Sorgfaltsmangel gleicht das Ministerium aus: im Erlasswege. Wie gelangt das BMF zu seiner Systemgewissheit?

Der Große Senat stemmt sich gegen eigenmächtige gubernative Systembildung. Zuallererst gilt der **Vorrang des Gesetzes**: „Einen im Belieben der Finanzverwaltung stehenden Verzicht auf Steuerforderungen gibt es nicht“ (Rz. 93). Zudem gilt der **Vorbehalt des Gesetzes** in der Gestaltung der Wirtschaftspolitik. Dieser Politikvorbehalt musste mühsam herauspräpariert werden gegen eine diffuse Billigkeitsregulierungstheorie. Im Zentrum der Entscheidung steht der Nachweis einer Falschetikettierung: Was die FinVerw als Abwendung steuerlicher Unbilligkeit i. S. d. §§ 163, 227 AO tarnt und als Produkt einer mit dem Sanierungserlass bewirkten Ermessensreduktion auf Null ausgibt, erweist sich als wirtschaftspolitische Maßnahme. Richtig etikettiert, geht es nicht um Verwaltung, sondern um Politikgestaltung. Am Ende steht der Befund, dass das BMF die aufgehobene Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.) „durch Verwaltungsvorschrift wieder eingeführt hat“ (Rz. 137).

Verdienstvoll trennt der Große Senat die **steuerliche** Billigkeitsmaßnahme (§§ 163, 227 AO) im **steuerlich** atypischen Ausnahmefall einerseits und andererseits Lenkungsmotive „außerhalb des Steuerrechts wie z. B. wirtschafts-, arbeits-, sozial- oder kulturpolitische Gründe“ (Rz. 113), die eine gesetzlich-allgemeine Förderregelung tragen. Die Unterscheidung beruht auf Verfassungsrecht. Der Billigkeitserlass kann der behördlichen

Einzelfallgewalt anvertraut werden, der konkreten Ausnahme, die die steuergesetzliche Regel nur bestätigt. Kategorial andere Qualität hat die abstrakte Indienstrafe des Steuerrechts für außerfiskalische Sanierungsbeihilfen. Diese komplexe Gesamtentscheidung wird nicht dem Fachbeamten anvertraut, sondern erwächst aus der öffentlichen und parlamentarischen Verantwortung politischer Gesetzgebung. „Der Fiskus“ – das ist der politische Verband mit Gesamtverantwortung, Parlamentshoheit, Bundesrat und Opposition, nicht zu vergessen die neben dem Bund aufkommensberechtigten Länder und Gemeinden.

Der BFH hätte das **Verfassungsrecht des parlamentarischen Politikvorbehalts** auch auf der Ebene des Ertragsteuerrechts in Stellung bringen können: Wenn der Forderungsverzicht der Gläubiger aufseiten des Schuldners eine „Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ bewirkt (Rz. 115 f.), wenn die „Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig“ ist (Rz. 128 zum Motiv des historischen Gesetzgebers) – dann ist der Verzicht auf Besteuerung wirtschaftspolitische Lenkung. Eben davon, von der „Privilegierung von Sanierungsgewinnen“ (Rz. 132), hatte der Gesetzgeber 1998 Abstand genommen. Wenn aber ein Privileg in Rede steht, dann verlangt auch das Steuerverfassungsrecht im Zeichen der Belastungsgleichheit eine „erkennbare gesetzgeberische Entscheidung“ über den Fördertatbestand und ein „Mindestmaß an zweckgerechter Ausgestaltung“ (BVerfG vom 9. 12. 2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122 S. 210, 232).

Indem der BFH sanierungssteuerliche Privilegierung als Wirtschaftspolitik „außerhalb des Steuerrechts“ qualifiziert, befestigt er die Hoheit des Gesetzgebers über komplexe Entscheidungen zwischen Insolvenz- und Steuerrecht. Allerdings kann sich die Subventionspolitik nicht von unionsrechtlicher Bindung freizeichnen; der Politikvorbehalt überspielt nicht den Vorrang des Unionsrechts. Wird der Sanierungserlass gesetzgeberisch revitalisiert, entscheidet das Beihilferecht über sein Schicksal. Der Gesetzgeber wird sich schwerlich auf die Kontinuität einer Bestandsbeihilfe berufen können. Der administrativ freihändige Steuererlass war ein Husarenstück gegen das Legalitätsprinzip, gegen die Aufhebung des Privilegs 1998. Die Wiedereinführung nach 20 Jahren muss mit der Strenge der Art. 107, 108 AEUV rechnen.

¹ Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.