

---

**Geschäftsführung**

---

**RA Berthold Welling**  
BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**RA Dr. Andreas Richter**  
P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraechе@pplaw.info

---

## **64. Berliner Steuergespräch**

### **"Die Entscheidung des Großen Senats des BFH zum Sanierungserlass und ihre Folgen"**

Berlin, den 11. September 2017

Tagungsbericht von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Mit Beschluss vom 28. November 2016 hat der Große Senat des BFH entschieden, dass die vom Bundesministerium der Finanzen im sog. „Sanierungserlass“ vorgesehene Steuerbegünstigung für Sanierungsgewinne gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

Die insolvenzgefährdeten und sanierungswilligen Unternehmen bedürfen insbesondere der Rechtssicherheit hinsichtlich der Ertragssteuerpflicht von Sanierungsgewinnen. In diesem Zusammenhang hat bereits am 26. April 2017 der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags seine Beschlussempfehlungen für die Einführung einer gesetzlichen Neuregelung zur Behandlung von Sanierungserträgen verabschiedet. Die Einführung eines § 3a im EStG soll eine steuerliche Belastung von Sanierungen verhindern. Das Inkrafttreten der Regelung steht jedoch mit Blick auf das EU-Beihilfenrecht unter dem Genehmigungsvorbehalt der EU-Kommission. Zudem ist fraglich, wie eine rückwirkende Begünstigung von Sanierungsgewinnen verfahrensrechtlich sichergestellt werden kann.

Das 64. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn Berthold Welling – bot ein Forum zum Austausch über die Ausgestaltung der Neuregelung und ihre Folgen für die Praxis, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Marc Desens*<sup>2</sup> und Herrn *Dr. Rolf Möhlenbrock*<sup>3</sup> auch Herr *Prof. Dr. Guido Förster*<sup>4</sup>, Herr *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinohoff*<sup>5</sup> und Herr *Prof. Dr. Thomas Rödder*<sup>6</sup> mitwirkten.

## A. Referate

### I. Die Sicht der Finanzverwaltung

#### 1. Historische Entwicklung

*Dr. Möhlenbrock* verwies eingangs darauf, dass die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen die Finanzverwaltung, die Rechtsprechung und das steuerwissenschaftliche Schrifttum seit nahezu 100 Jahren beschäftige. Zur historischen Entwicklung führte *Dr. Möhlenbrock* aus, dass bereits der Reichsfinanzhof in den 1920er Jahren von einer Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen aus Billigkeitsgründen ausging. Eine gesetzliche Grundlage dafür war zu dieser Zeit noch nicht vorhanden. Erst im Jahr 1934 sah sich der Gesetzgeber veranlasst, mit dem § 11 Nr. 4 KStG eine gesetzliche Regelung einzuführen, nach der ein Sanierungsgewinn vom Einkommen abzuziehen war. Die Schlüsselfrage, ob der Sanierungsgewinn vorrangig mit Verlustvorträgen zu verrechnen sei, stellte sich erst wieder mit der Wiedereinführung des auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortrages im Jahr 1954. Nach *Dr. Möhlenbrock* ging die Finanzverwaltung in den Folgejahren davon aus, dass etwaige Sanierungsgewinne vorrangig mit Verlustvorträgen zu verrechnen seien und eine Steuerfreistellung erst nach der Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in Betracht käme. Bereits im Jahr 1968 befasste sich der Große Senat des BFH erstmalig mit dem Thema Sanierungsgewinn und stellte fest, dass der Verlustvortrag von der Steuerfreistellung nach § 11 Nr. 4 KStG unberührt bleibe und eine Vorrangigkeit nicht feststellbar sei (und dass der Rechtsgedanke des § 11 Nr. 4 KStG auch für das Einkommensteuerrecht gelte). Im Jahr 1977 wurde dann die bekannte Regelung des § 3 Nr. 66 EStG eingeführt, nach der Erhöhungen des Betriebsvermögens, die zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, steuerfrei sind. *Dr. Möhlenbrock* verwies anschließend auf die von 1977 bis 1988 bestehende Situation der Doppel-Begünstigung, nachdem die Verlustvorträge nicht mehr zeitlich begrenzt wurden und somit die Möglichkeit bestand, neben der Steuerbefreiung eines Sanierungsgewinns auch auf die ungeschmälernten Verlustvorträge zurückzugreifen, wobei diese Verluste in der Regel auch auf die Sanierungsgeschehnisse zurückzuführen waren. Erst durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform im Jahr 1997 wurde § 3 Nr. 66 EStG aufgehoben. Die Aufhebung erfolgte nach *Dr. Möhlenbrock* auch im Hinblick auf die Fiskalwirkung (die Generierung von Steueraufkommen). Nach einer fünfjährigen Phase der Nichtfreistellung von Sanierungsgewinnen, wurde im Jahr 2003 die Mindestgewinn-Besteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG eingeführt. Die Finanzverwaltung reagierte darauf mit dem hier in Frage stehenden Sanierungserlasses, der das Prinzip einer vorrangigen Verrechenbarkeit von Verlusten und einer nachrangigen Steuerfreistellung enthält.

---

<sup>1</sup> *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Prof. Dr. Marc Desens* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, der Universität Leipzig.

<sup>3</sup> *MDg Dr. Rolf Möhlenbrock* ist Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>4</sup> *Prof. Dr. Guido Förster* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbes. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

<sup>5</sup> *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff* ist Präsident des Bundesfinanzhofs, München.

<sup>6</sup> *Prof. Dr. Thomas Rödder* ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

## **2. Sanierungserlass vom 27. März 2003**

Der Sanierungserlass vom 27. März 2003 habe die Gewährung von sachlichen Billigkeitsmaßnahmen in Form der Steuerstundung und des Steuererlasses vorgesehen, wenn nach Ausschöpfung der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeit ein Sanierungsgewinn verblieben sei und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schulderlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger festgestanden habe. Wichtig sei es zu erwähnen, dass der Sanierungserlass nur unternehmensbezogene Sanierungen begünstigte.

## **3. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016**

*Dr. Möhlenbrock* verwies dann auf den Beschluss des Großen Senats, nach dem der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Er wies aber auch darauf hin, dass der BFH den Grundsatz des Sanierungserlasses, die Nichtbesteuerung von Sanierungsgewinnen, nicht angegriffen, sondern lediglich eine diesbezügliche gesetzliche Regelung gefordert habe.

## **4. Vertrauensschutzregelungen bis zum Inkrafttreten einer gesetzlichen Neuregelung**

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechte-Überlassungen vom 27. Juni 2017 sei eine neue gesetzliche Regelung im Hinblick auf Sanierungsgewinne eingeführt worden. Diese Regelung sei jedoch nur anwendbar für die Erlasse von Schulden nach dem 8. Februar 2017. Für die Fälle von laufenden Sanierungen sehe das BMF-Schreiben vom 27. April 2017 allerdings folgende Fallgruppen vor: Die als „Altfälle“ titulierte Gruppe betreffe alle Forderungsverzichte der Gläubiger bis einschließlich 8. Februar 2017. Auf diese Fälle finde der Sanierungserlass uneingeschränkt Anwendung. Problematischer seien die Fälle, bei denen Teile des Sanierungsvorgangs bis hin zu den daraus resultierenden Gewinnwirkungen nach dem Stichtag des 8. Februar 2017 stattfänden. Bei diesen Fällen werde an die Erteilung einer verbindlichen Auskunft oder Zusage angeknüpft. Wenn eine solche Auskunft oder Zusage bis einschließlich 8. Februar 2017 erfolgte, finde der Sanierungserlass unabhängig vom Zeitpunkt des Forderungsverzichts der Gläubiger Anwendung. Für die Fälle einer Auskunft oder Zusage nach dem 8. Februar 2017 solle zumindest dann kein Widerruf der Auskunft oder Zusage erfolgen, wenn der Forderungsverzicht der Gläubiger bis zur Entscheidung der Rücknahme bereits vollzogen worden sei. Der 8. Februar 2017 sei deshalb der entscheidende Zeitpunkt für die Geltung des Vertrauensschutzes, weil an diesem Datum die Entscheidung des Großen Senats auf der Homepage des BFH veröffentlicht worden sei. Im Umkehrschluss folge für alle Neufälle, in denen ein Forderungsverzicht nach dem 8. Februar 2017 erklärt wurde und keine verbindliche Auskunft oder Zusage vorliege, dass das neue Recht Anwendung finde. In Erwartung einer positiven beihilferechtlichen Entscheidung würden einstweilen etwaige Entscheidungen als Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen nach § 163 Abs. 1 S. 2 AO getroffen. Stundungen würden nach § 222 AO im Hinblick auf die gesetzliche Neuregelung unter Widerrufsvorbehalt gewährt.

Erlassentscheidungen nach § 227 AO seien allerdings solange zurückzustellen, bis die Beihilfe-Thematik geklärt sei. Daneben sei es aber weiterhin möglich, dass Billigkeitsentscheidungen aus anderen, nicht im Bereich des Sanierungserlasses liegenden, sachlichen oder persönlichen Gründen getroffen würden.

## 5. Gesetzliche Neuregelung

Die gesetzliche Neuregelung umfasse nach Ansicht von *Dr. Möhlenbrock* ein Konvolut an neuen Vorschriften, wobei die zentrale Regelung § 3a EStG sei, mit dem Sanierungserträge steuerfrei gestellt würden. Die neuen Regelungen setzten sich einerseits mit der Einnahme- und andererseits mit der Aufwands-Seite (§ 3c Abs. 4 EStG) auseinander. § 3a EStG erfasse die Sanierungserträge und sei eine antragslos wirkende Vorschrift, die keine Willens- oder Erklärungsakte des Steuerpflichtigen voraussetze. Die Vorschrift knüpfe an die bekannten Voraussetzungen aus dem Sanierungserlass an (Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungseignung und Sanierungsabsicht) verbunden mit der vorrangigen Nutzbarkeit von latenten Positionen beim Steuerpflichtigen. Nach § 3c Abs. 4 EStG unterlägen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Sanierungserträgen stehende Sanierungskosten zukünftig einem Abzugsverbot. Darüber hinaus stelle § 3a Abs. 5 EStG auch einen Unternehmerbezug her, weil unter bestimmten Voraussetzungen auch Restschuldbefreiungen oder Planverfahren mit Blick auf den Unternehmer und seine Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb in Betracht kämen.

## 6. Vorbehalt des Inkrafttretens

*Dr. Möhlenbrock* verwies schließlich darauf, dass die gesetzlichen Neuregelungen erst nach der beihilferechtlichen Bewilligung in Kraft treten würden. Die Bewertung der beihilferechtlichen Problematik durch die Kommission werde zu einem zentralen Thema im Hinblick auf die künftige Behandlung von Sanierungsgewinnen.

## II. Die Sicht der Steuerwissenschaft

### 1. Rechtsentwicklung und die Entscheidung des Großen Senats

Zur Rechtsentwicklung führte *Prof. Desens* zwei aus seiner Sicht wesentliche Punkte aus. So habe sich der BFH bereits im Jahr 1968 klar gegen die Vorrangigkeit eines Verlustvortrages ausgesprochen und entsprechend positioniert. Zur aktuellen Entscheidung des Großen Senats merkte *Prof. Desens* an, dass der Tenor etwas übertrieben anmute. Der BFH könne den Sanierungserlass nicht aufheben oder für verfassungswidrig erklären. Der „wahre“ Tenor der Entscheidung müsse nach Ansicht von *Prof. Desens* eigentlich sein, dass die im sog. Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S.d. §§ 163, 222 AO beschreiben. Dementsprechend stelle sich auch der Obersatz der Entscheidung dar, der eine sachliche Unbilligkeit definiert: Billigkeitsmaßnahmen seien

der Ausgleich von Härten im Einzelfall, die der steuerrechtlichen Wertentscheidung des Gesetzgebers nicht entsprechen und zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führten.

Seiner Ansicht nach seien drei Punkte der Entscheidung von großer Bedeutung. (i) Der BFH habe klar gemacht, dass die sachliche Unbilligkeit und die Erlassvoraussetzungen vollumfänglich gerichtlich überprüfbar seien. (ii) Die Voraussetzungen des Sanierungserlasses würden nicht zeigen, dass durch eine Freistellung abweichend von der gesetzlichen Rechtsfolge (Steuerpflicht) die steuerrechtliche Wertung des Gesetzgebers bzw. dessen Ziel verwirklicht werde. Der BGH stelle klar, dass das System des Bilanzrechts einen Sanierungsgewinn vorsehe und dessen Besteuerung widerspräche daher auch nicht dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit. Die angeführten wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Gründe seien keine steuerrechtlichen Gründe, sondern außersteuerliche Motive, die keinen Billigkeitserlass aus sachlichen Gründen rechtfertigten. Dies gelte auch für die Lösung eines Zielkonflikts mit dem Insolvenzrecht. (iii) Eine „gesetzesgleiche“ Anwendung verfehle die Anforderungen an eine maßgebliche Einzelprüfung.

## **2. Gesetzliche Neuregelung**

*Prof. Desens* ging anschließend auf die Grundkonzeption der gesetzlichen Neuregelung ein und zeigte auf, dass die Kehrseite der Steuerfreistellung des Sanierungsertrages ein Abzugsverbot für den im Zusammenhang stehenden Sanierungsaufwand sei. Der Gesetzgeber habe sich ausweislich der Gesetzesbegründung für eine Steuerfreistellung des Sanierungsertrages entschieden, um erneute finanzielle Schwierigkeiten des Unternehmens nach einer Sanierung zu vermeiden und um die wirtschaftlichen Interessen der Gläubiger an einer erfolgreichen Sanierung zu berücksichtigen. Die vorgesehene Pflicht zum Verbrauch aller Verluste und sonstigen Steuerminderungspositionen bis zur Höhe des „geminderten“ Sanierungsertrages solle die von *Dr. Möhlenbrock* bereits erwähnte Doppel-Begünstigung vermeiden. Steuerdogmatisch seien die neuen Vorschriften als partielle Umstellung auf einen punktuellen und liquiditätsorientierten Leistungsfähigkeitsbegriff einzuordnen.

## **3. Zweifelsfragen hinsichtlich der gesetzlichen Neuregelung**

Zweifelsfragen ergäben sich im Hinblick auf einen GmbH-Gesellschafter, der auf eine Forderung gegenüber seiner GmbH verzichtet. Es sei fraglich, ob in einem solche Falle auch ein betrieblich begründeter Schuldenerlass vorliege, wie ihn § 3a Abs. 2 EStG nunmehr ausdrücklich fordere. Fraglich sei darüber hinaus auch, wie die unternehmensbezogene Sanierung nachgewiesen werden müsse. Seiner Ansicht nach könne dieser Nachweis nach wie vor durch einen Sanierungsplan erbracht werden. In diesem Zusammenhang stelle sich auch die Frage, ob § 3a Abs. 2 EStG eine Nachweispflicht für den Steuerpflichtigen begründe. Die gesetzliche Regelung begründe ein faktisches Wahlrecht für den Steuerpflichtigen, ob dieser die Sanierungsvoraussetzungen nachweise. Dieses faktische Wahlrecht sei deshalb relevant, weil die Anwendung der neuen Vorschriften für den Steuerpflichtigen auch nachteilig sein könne. Dies gelte für die Fälle, in denen der

Sanierungsaufwand größer als der Sanierungsertrag sei oder ein Zwang hinsichtlich der Wahrnehmung der steuerlichen Wahlrechte bestehe.

**a) Abzugsverbot für Sanierungsaufwendungen**

§ 3c Abs. 4 S. 1 EStG sehe vor, dass der Sanierungsaufwand nicht abziehbar sei, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entstanden sei. Das Abzugsverbot von Sanierungsaufwendungen aus den Vorjahren gelte nur dann nicht, wenn der Aufwand zu einer Erhöhung der Verlustvorträge geführt habe, die nach § 3a Abs. 3 zu verbrauchen seien. Für die Folgejahre sei das Abzugsverbot auf den noch verbleibenden Sanierungsertrag beschränkt. Hier stelle sich die Frage, ob das Abzugsverbot auch dann gelte, wenn der Sanierungsaufwand den Sanierungsertrag übersteige. Seiner Ansicht nach sei diese Frage mit einem Umkehrschluss zu der Regelung in § 3a Abs. 3 S. 4 EStG zu bejahen. Nur dort sei eine Ausnahmeregel für die Folgejahre vorgesehen. Ebenfalls sei unklar, ob das Abzugsverbot auch dann gelte, wenn endgültig kein steuerfreier Sanierungsertrag entstanden sei. *Prof. Desens* verneinte diese Frage mit dem Hinweis auf den Wortlaut der Norm, die von einem steuerfreien Sanierungsertrag ausgehe. Ausweislich der Gesetzesbegründung sei der Gesetzgeber aber einer anderen Auffassung. Schließlich sei zu fragen, ob das Abzugsverbot auch für Sanierungsaufwand gelte, der vor dem 8. Februar 2017 entstanden sei. Hier sei die Übergangsregelung des § 52 Abs. 5 S. 3 EStG eindeutig, sodass ein Abzugsverbot zu bejahen sei.

**b) Verbrauch von Verlusten, Verlustvorträgen und anderen Steuerminderungspositionen**

§ 3 Abs. 3 S. 2 Nr. 9 EStG sehe vor, dass der Steuerpflichtige den ausgleichsfähigen Verlust aus allen Einkunftsarten des Veranlagungszeitraums, in dem das Sanierungsjahr endet, nicht mehr verrechnen dürfe. Das Grundproblem dieser Regelung sei, dass kein Zusammenhang mit dem zu sanierenden Unternehmen bestehe. Unklar sei, ob die Regelung vor oder nach dem externen Verlustausgleich greife und ob auch eine Einbeziehung von Verlusten aus § 20 EStG trotz Abgeltungsteuer vorgesehen sei. Unsicher sei auch, ob eine Einbeziehung von Einkünften des Ehegatten vorgesehen sei. Hinsichtlich der steuerlichen Wahlrechte stelle sich ebenfalls die Frage nach der Reichweite. Ausdrücklich vorgesehen sei in § 3a Abs. 1 S. 3 EStG nur die Teilwertabschreibung. Nach Ansicht von *Prof. Desens* führe eine Auslegung der gesetzlichen Regelung aber zu einer Beschränkung auf solche Wahlrechte im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung im zu sanierenden Unternehmen, die zu einer Gewinnminderung führten. Für diese Wahlrechte müsse wegen des Gesetzesvorbehalts auch eine gesetzliche Grundlage bestehen (z.B. die AfA-Methoden, LIFO-Bewertung oder §§ 6b, 6c und 7g EStG). Wahlrechte aus der Einkommensteuer-Richtlinie seien hingegen nicht einschlägig.

### c) Übergangsregelungen

*Prof. Desens* zeigte sich skeptisch bei der Frage, ob es bei den Gemeinden Akzeptanz für die den Vertrauensschutz-Regelungen geben werde. Ein weiteres Problem seien verbindliche Auskünfte, die noch nicht vollzogen seien, die aber nach Vollzug nicht mehr zurückgenommen werden dürften. Da es hier auf die Kenntnis ankomme, sei es im Ergebnis ein Wettlauf-Problem.

### d) Verbotene Beihilfe?

Nach *Prof. Desens* ergebe sich im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut von Art. 107 AEUV nur ein Kernproblem im Hinblick auf die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige i.S.einer Selektivität. Der selektive Charakter einer Begünstigung werde anhand von drei Tatbestandsvoraussetzungen geprüft. Die Begünstigung müsse zunächst eine Abweichung von der Grundregel darstellen. Nach seiner Ansicht stelle sich die Freistellung als Abweichung von der intertemporär folgerichtigen Gewinnermittlung beim Betriebsvermögensvergleich dar. Kritisch sehe er, dass stets bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt werden müssten. Dies sei aber nicht der Fall, wenn es sich wie hier um eine abstrakt generelle Regelung handle, die theoretisch jeder in Anspruch nehmen könne.

Die Prüfung der tatsächlichen und rechtlichen Vergleichbarkeit zwischen begünstigten und nicht-begünstigten Unternehmen müsse sich am Zweck der Norm orientieren, nämlich der Verhinderung erneuter finanzieller Schwierigkeiten des Unternehmens durch Steuerfreistellung. *Prof. Desens* verwies in diesem Zusammenhang auf eine neue Entscheidung des EuGH (16.03.2017, C-493/15), bei der es um eine Restschuldbefreiung gegangen sei. Nach Ansicht des EuGH habe bei einem gesunden Unternehmen keine Gefahr für die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit vorgelegen. Er meine, man könne die tatsächliche und rechtliche Vergleichbarkeit in einem solchen Fall verneinen. Ziel der Grundregel sei die Besteuerung der objektiven Leistungsfähigkeit, während die Abweichung die Heranziehung einer punktuellen und liquiditätsorientierten Leistungsfähigkeit zur Vermeidung der Übermaßbesteuerung sei. Diese Differenzierung sei durch die strengen Voraussetzungen in §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG gerechtfertigt.

## B. Einleitende Stellungnahmen

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Dr. Möhlenbrock* und *Prof. Desens* gab Herr *Welling* zunächst den weiteren Podiumsgästen die Möglichkeit zu einer ersten Stellungnahme.

### I. Die Sicht des Bundesfinanzhofs

Nach *Prof. Mellinshoff* wäre nicht viel damit geholfen gewesen, wenn lediglich festgestellt worden wäre, dass der Sanierungserlass nicht die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 163 bzw. 227

AO erfülle. Vielmehr seien Art. 20 Abs. 3 GG und die Gewaltenteilung mit einzubeziehen, da die Finanzverwaltung nicht gegen das Gesetz entscheiden könne. Als klarer Ausdruck der Gewaltenteilung sei Art. 20 Abs. 3 GG auch im Tenor enthalten. Der BFH habe die Probleme gesehen, die diese Entscheidung für sanierungsbedürftige Unternehmen und für Sanierungsunternehmer mit sich bringe. Dennoch sei er an Recht und Gesetz gebunden. Wenn der Gesetzgeber, im Gegensatz zur Finanzverwaltung, die generelle Besteuerung der Sanierungsgewinne geregelt habe, dann sei es Aufgabe der Finanzverwaltung und des BFH, die Besteuerung der Sanierungsgewinne festzusetzen und durchzusetzen. Diese Anforderung habe die Finanzverwaltung mit dem Sanierungserlass nicht erfüllt. Man müsse zur Kenntnis nehmen, dass es unterschiedliche rechtliche Regelungen gegeben habe. Der frühere § 3 Nr. 66 EStG sei eine Regelung gewesen, die den Sanierungsgewinn freigestellt habe, hierbei habe es sich nicht um eine reine Billigkeitsmaßnahme gehandelt. Der Gesetzgeber habe ihn aufgehoben und damit sei die generelle Steuerfreiheit entfallen. Das bedeute nicht, dass nicht im Einzelfall Billigkeits-Maßnahmen möglich seien. Der Großen Senat habe in die Entscheidung ausdrücklich aufgenommen, dass, auch wenn er den Sanierungserlass wegen Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 3 GG für nicht anwendbar erkläre, dies nicht bedeute, dass es nicht Einzelfälle geben könne, in denen die Finanzverwaltung nach wie vor einen einzelfallbezogenen Steuererlass im Billigkeitswege aussprechen könne.

Dem BFH sei vorgetragen worden, der Sanierungserlass regle eigentlich nur Erlass-Voraussetzungen. Wenn dies so eindeutig und richtig gewesen wäre, würde sich bereits die Frage stellen, warum es immer eine Diskrepanz zwischen den Kommunen und der Bundesfinanzverwaltung gegeben habe. Die Kommunen hätten die Erlasswürdigkeit und die Voraussetzung für einen Erlass verneint. Es müsse nachdenklich stimmen, wenn der eine Teil staatlicher Verwaltung sage, es handle sich um eine anzuwendende Billigkeitsregelung und ein anderer Teil der staatlichen Verwaltung der Meinung sei, die Voraussetzungen der Billigkeit seien nicht erfüllt. Deswegen sei in einem zweistufigen Verfahren ausführlich geprüft worden, ob es sich beim Sanierungserlass tatsächlich um Fälle der sachlichen Billigkeit handle. Denn dies habe die Finanzverwaltung regeln wollen.

Der BFH habe an vielen einzelnen Beispielen aufgezeigt, dass es sich nicht unbedingt um eine Billigkeitsregelung handle. Aus diesem Grund und weil es eine generalisierende Regelung sei, die gesetzesvertretend normiert habe, sei der Große Senat zu dem Ergebnis gekommen, dies könne die Finanzverwaltung nicht regeln. Was sie könne, dies habe der Große Senat ausdrücklich hervorgehoben, sei, Einzelfälle in Gruppen zusammenzufassen und in einem Erlass zu regeln. Ein Erlass, der eine Vielzahl von Einzelfällen regle, bedeute nicht notwendigerweise, dass ein Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG vorliege. Hier gebe es auch norminterpretierende Verwaltungsvorschriften und Billigkeits-Verwaltungsvorschriften, die eingreifen könnten.

Von 1997 bis 2003 habe es den Sanierungserlass nicht gegeben. Ihm sei nicht bekannt, dass Sanierungsgewinne dann plötzlich als Billigkeitsmaßnahme angesehen worden seien. Vielmehr sei zum einen eine Kongruenz mit der Insolvenzordnung gewünscht gewesen. Außerdem sei es



das Ziel gewesen, dass Unternehmen unter wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Gesichtspunkten fortgeführt werden könnten. Diese Intention sei sicher richtig und sinnvoll gewesen. Aber abgesehen von der Beihilfe-Frage, die sich hier stelle, sei es nicht Aufgabe der Finanzverwaltung, sich diese Fragen wirtschaftspolitischer Zielsetzung in einem Erlass zu eigen zu machen und zu regeln. Dies sei dem Gesetzgeber vorbehalten.

## **II. Die Entscheidung des Großen Senats aus Praktiker-Sicht**

Nach *Prof. Rödder* seien die großen Sanierungsfälle vor der Entscheidung des Großen Senats mit verbindlichen Auskünften abgesichert worden, auch mit Blick auf die wesentlich betroffenen Kommunen. Aus seiner Sicht sei der Beschluss so zu verstehen, dass die verbindlichen Auskünfte, welche für Sanierungsfälle in der Vergangenheit erteilt worden seien, nach wie vor die Verwaltungen bänden, und zwar auch in einem Rechtsstreit, wenn über die Umsetzung der verbindlichen Auskunft gestritten werden sollte. Dieses Verständnis sei auch in der Praxis vorherrschend.

Die Sanierungsfälle, die nicht durch eine verbindliche Auskunft abgesichert worden sind, greife das BMF-Schreiben vom 27. April 2017 auf. Danach könne der Sanierungserlass gleichwohl zur Anwendung kommen. Angesichts der Entscheidung bedeute dies aber für die Praxis, dass es in der Umsetzung bei Kommunen gewerbesteuerlich Schwierigkeiten geben könne, weil diese sich nicht an das BMF-Schreiben zu halten hätten. Eine gerichtliche Klärung komme in diesen Fällen allerdings nicht in Betracht.

Die Praxis habe es mit vielen allgemeinen Billigkeits-Erlass-Regelungen der Verwaltung zu tun, die nicht nur auf Sanierungsfälle zielen. Hier bestehe nun die Sorge, dass auch für diese Regelungen eine geänderte Sichtweise eingenommen werden könnte. Ohne die Einholung einer verbindlichen Auskunft könnten die Billigkeits-Erlass-Regelungen zum Beispiel im Umwandlungssteuererlass nicht mehr in Anspruch genommen werden. Insofern stelle sich die Frage, ob in Kenntnis einer nicht auszuschließenden Rechtswidrigkeit die verbindliche Auskunft noch den gewohnten Vertrauensschutz gewähren könne.

## **III. Die Entscheidung des Großen Senats aus der wissenschaftlichen Perspektive**

Nach *Prof. Förster* sei es eine der positiven Seiten der neuen Regelungen des § 3a EStG, dass die Steuerfreiheit von Sanierungserträgen ist jetzt im Gesetz geregelt sei, und zwar bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Sie schlage damit auf die Gewerbesteuer durch. Eines der bisherigen zentralen Probleme, die gewerbesteuerliche Wirkung, sei also mit der Neuregelung beseitigt.

Ein weiterer positiver Aspekt sei, dass es sich jetzt um eine gesetzliche Regelung handle, nicht mehr um eine bloße Finanzverwaltungs-Billigkeitsregelung. Vor den Gerichten können sei eine Berufung auf die gesetzliche Regelung möglich, und es gehe dann um deren Auslegung, nicht mehr um die Frage nach der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit, wie sie jetzt im Sanierungserlass erkannt worden sei.

Die Regelung setze den Sanierungserlass mit der sachgemäßen kritischen Einschätzung um. Dies bedeute, dass bei Auslegungsproblemen von Tatbestandsmerkmalen, die es in Altregelungen und auch im Sanierungserlass schon gegeben habe, auf die Auslegungen aus der Vergangenheit zurückgegriffen werden könne.

Andererseits bestünden alte Auslegungsprobleme weiter fort, so zum Beispiel bei der Frage nach dem Zeitpunkt der Sanierungsbedürftigkeit. Liegt dieser erst vor, wenn Insolvenzgründe vorliegen, also bei drohende Zahlungsunfähigkeit, oder schon zu einem Krisenbeginn? Diese umstrittene Frage habe es bereits unter dem Sanierungserlass und den Vorgängerregelungen gegeben und sie sei nun auch in die Neuregelungen importiert worden. Die Neuregelung werde auch zu neuen Auslegungsproblemen mit den neuen Tatbestandsmerkmalen führen.

Die neue Regelung stehe im Zusammenhang mit Sanierungssituationen nach §§ 8c und 8d KStG. Es gebe zwei Ansatzpunkte, wie dem Steuerpflichtigen in Sanierungssituationen geholfen werden könne. Es könne zum Einen nach § 8c oder § 8d KStG versucht werden zu verhindern, dass Verlustvorträge untergehen, so dass diese mit späteren Gewinnen verrechnet werden könnten. Andererseits könne der Verlustuntergang in Kauf genommen werden, wenn danach in einer Sanierungssituation der Sanierungsertrag steuerfrei wäre. Also es gibt ein gewisses Abwägungserfordernis zwischen § 3a EStG einerseits und den Regelungen zum Verlustuntergang oder zur Verlustbewahrung nach § 8c und § 8d KStG in den Fällen eines schädlichen Beteiligungserwerbs andererseits.

Die Neuregelung stehe noch unter dem Damokles-Schwert der Beihilfe-Prüfung. Das heißt, es sei noch nicht klar, ob sie auch anwendbar sein werde. Falls die Kommission zu dem Ergebnis gelangte, es handle sich um eine unzulässige Beihilfe, wäre die Situation prekär. Nachdem der Sanierungserlass als rechtswidrig erachtet wurde, käme es wieder auf die Einzelentscheidung dazu an, ob eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit im Einzelfall vorliege. Dies in jedem Einzelfall zu klären, würde wohl die Verwaltung und auch die Berater vor schwer zu lösende Aufgaben stellen.

### **C. Podiumsdiskussion**

*Prof. Mellinshoff* verlieh seiner Hoffnung Ausdruck, dass die EU-Kommission, wenn sie die Frage nach einer verbotenen europarechtlichen Beihilfe zu beurteilen habe, dies nicht nur auf § 3a EStG, sondern auch auf die gesamten Rahmenregelungen beziehe, auch rückwirkend.

In Hinblick auf die Sorge von *Prof. Rödder*, dass jetzt weitere Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung einer Überprüfung durch den Großen Senat standhalten müssten, gab *Prof. Mellinshoff* zu bedenken, dass der BFH die Gesetze nicht immer so wie die Finanzverwaltung auslege. Dabei könne es auch vorkommen, dass eine Auslegungsvariante gewählt werde, die gegenüber dem Steuerpflichtigen strenger ist als diejenige der Finanzverwaltung. Der Große Senat habe aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es auch weiterhin Erlassmöglichkeiten für bzw. durch die Finanzverwaltung gebe.

*Dr. Möhlenbrock* stimme *Prof. Rödder* dahingehend zu, dass die Rechtsprechung des Großen Senates zu einem enormen Druck im Hinblick auf die verbindlichen Auskünfte, gerade in den Billigkeitsfällen, führe. Die Finanzverwaltung habe über das BMF-Schreiben vom 27. April 2017 versucht, das Thema zu lösen und gelangte zu dem Ergebnis, dass sie sich trotz fehlender Rechtsgrundlage, also eines möglichen Verstoßes gegen § 85 Abs. 1 AO, nicht in der Lage sehe, verbindliche Auskünfte aufzuheben. Die Ermessensentscheidung nach § 2 Abs. 3 Steueraus kunfts-VO sei insoweit eingeschränkt, als es hier schon eine entsprechende Bindungswirkung im Sinne eines Vertrauensschutzes gebe. Ermessen der Finanzverwaltung bedeute auch, dass das Fiskalinteresse gegen ein Vertrauen des Steuerpflichtigen abzuwägen sei.

Nach *Prof. Rödder* sei zu erwarten, dass viele alte Streitfragen bestehen blieben, so zum Beispiel die Frage, ob ein Sanierungsgutachten ein Indiz für einen Sanierungsfall sei, ob ein debt-to-equity-swap einen Schuldenerlass darstelle oder ob auch Gläubiger ein Vermögensopfer bringen müssten. Dies seien genau die streitigen Fragen, welche die Praxis bewegten. Das neue Recht sehe zu recht wiederum kein Korrespondenzprinzip vor. Der Sanierungsertrag sei steuerfrei, unabhängig von der Situation beim Gläubiger.

Neu sei zum Beispiel, dass jedes steuerrechtliche gewinnmindernde Wahlrecht ausgenutzt werden müsse, auch noch im Jahr nach der Sanierung. Dies sei deutlich weiter gefasst als früher. Nach seiner Kenntnis sei früher auch nicht gefordert worden, sämtliche Zins- und EBITDA-Vorträge auszunutzen.

*Prof. Rödder* erwähnte den Fall, dass jemand Organträger an einer Organgesellschaft war. Er habe vor 5 Jahren die Anteile an der Organgesellschaft verkauft und diese sei, weil sie fast zahlungsunfähig gewesen sei, anschließend beim Käufer saniert worden. Hierbei seien, wie üblich, auch Schulden erlassen worden. Hierzu würde das Gesetz nunmehr eine sehr weitreichend rückwirkende Regelung treffen. Wenn die ehemalige Organgesellschaft nicht über ausreichende Verluste verfüge, um diese gegen den Sanierungsertrag zu verrechnen, seien auch die Verlustvorträge für einen Zeitraum von 5 Jahren rückwirkend beim Ex-Organträger zur Verrechnung einzu beziehen. Diese Regelung sei überschießend und habe nichts mit der Leistungsfähigkeit dieses Unternehmens zu tun und sei insofern auch aus verfassungsrechtlicher Perspektive zu hinterfragen.

Nach *Prof. Förster* würde dies auch gelten, wenn die ehemalige Organgesellschaft in der Organ schaftszeit niemals Verluste gemacht und Gewinne dem Organträger zugerechnet hätte, so dass bei ihm aus der ehemaligen Organgesellschaft niemals Verluste entstanden seien.

*Dr. Möhlenbrock* stellte hinsichtlich der Beurteilung in den Raum, ob der Begriff der nahestehenden Person in § 3a Abs. 3, S. 3 EStG eine sinnvolle Tatbestandsvoraussetzung sei, um die aufgriffswürdigen Fälle von den nicht aufgriffswürdigen Fällen zu unterscheiden. Er zweifle mit Blick auf den ins Auge genommenen Fall an dieser Voraussetzung. Die Organschaftsregelung, also das Körperschaftsteuerrecht und das Gewerbesteuerrecht hätten diese Voraussetzungen nicht.

**D. Beitrag aus dem Auditorium**

*Prof. Seer*<sup>10</sup> wies darauf hin, dass es bei der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG letztlich nur um die Vermeidung der Doppelbegünstigung gegangen sei. In der Phase zwischen 1997 und 2003 liege auch die Einführung der Mindestbesteuerung. Dies dürfe nicht verkannt werden. Deshalb sei es umso wichtiger gewesen, dass es einen Sanierungserlass gegeben habe, wenn man diese Sanierungsfälle überhaupt hätte erfassen und einer Billigkeitsmaßnahme zuführen wollen.

Seiner Ansicht nach sind nicht alle Verlustbegrenzungen des § 3a Abs. 3 EStG unisono ungerichtet, dies sei für jeden einzelnen Fall zu überprüfen. Er habe die Norm so verstanden, dass derjenige, bei dem auf die Besteuerung eines sogenannten Sanierungsgewinnes verzichtet werde, der also nicht den Scheingewinn zu besteuern habe, nicht auch noch in den Genuss von Verlustvorträgen kommen solle. Insoweit müsse es eine Verbindung, einen inneren Zusammenhang zwischen den Verlusten geben, die zu saldieren seien und sozusagen durch den Sanierungsgewinn aufgesogen werden würden. Die Veranstaltung habe bereits einige Fälle aufgezeigt, bei denen es zweifelhaft sei, ob es solch einen Zusammenhang gebe. Es müsse allerdings auch Respekt dafür gezollt werden, dass innerhalb relativ kurzer Zeit überhaupt eine gesetzliche Änderung formuliert worden sei, die diesen Systemgedanken durchaus trage. Nicht verständlich sei für ihn, warum andere Einkunftsarten, die nichts mit der Tätigkeit, die den Hintergrund des Sanierungsgewinns bildeten, auch davon infiziert werden sollten. Dies halte er für überschießend; dort fehle der erforderliche innere Zusammenhang.

Nach Ansicht von *Prof. Mellinshoff* habe es sich bei der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG auch um eine Gegenfinanzierungsmaßnahme gehandelt. Es sei die Entscheidung des Gesetzgebers, die Beschränkung der Nutzung von Verlustvorträgen einzuführen und gleichzeitig die Regelung für die Sanierungsgewinne unverändert zu lassen.

Nach *Prof. Seer* sei in den Motiven zur Einschränkung des Verlustabzugs, der sogenannten Mindestbesteuerung, ausdrücklich auf die Möglichkeit des Erlasses der Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus Billigkeitsgründen hingewiesen worden.

*Prof. Mellinshoff* habe sich immer gefragt, warum man nicht den alten § 3 Nr. 66 EStG, zu dem es eine flankierende und konkretisierende Rechtsprechung gegeben habe, wieder ins Gesetz genommen und dahingehend ergänzt habe, dass eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen sei. Dies wäre eine schlanke und verständliche Vorschrift gewesen. Eine andere Alternative wäre es gewesen, den Sanierungserlass einfach ins Gesetz zu schreiben. Beides habe der Gesetzgeber nicht gemacht. Die Finanzverwaltung sei davon vielleicht nicht ganz überrascht worden, weil sie vielleicht vorher auch gefragt worden sei. Wenn man die Sanierungsgewinne so behandeln wolle wie früher, helfe diese Regelung nicht, die völlig andere Voraussetzungen habe und große Auslegungsprobleme mit sich bringe. Es wäre hier möglich gewesen, eine Vorschrift zu bilden, die

---

<sup>10</sup> *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

verständlich den Sinn und Zweck regle und die durch die Verwaltung und die Rechtsprechung ausgelegt werde.

*Dr. Möhlenbrock* wolle für die Regelung durchaus reklamieren, dass diese verständlich sei, auch wenn sie sich vieler Worte bediene. Es sei von den involvierten Kollegen versucht worden, auf alle Fragen, die sich in der Zeit der Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG, vor allem aber auch in der Anwendungszeit des Sanierungserlasses in der täglichen Praxis gestellt hätten, eine Antwort zu finden.

Auf den von *Prof. Seer* geforderten inneren Zusammenhang eingehend, meinte *Dr. Möhlenbrock*, die Idee hinter den Verrechnungsvorgaben des § 3a Abs. 3 EStG sei eine ganz einfache. Die steuerpflichtige Person, um deren Sanierungsgewinn es gehe, solle zunächst sämtliche eigenen Möglichkeiten ausschöpfen, bevor sie die Sanierungserleichterungen nutze. Dazu zählten auch Verluste aus Kapitaleinkünften. Mit ihnen könne man zwar keine unmittelbare Verrechnung herstellen, habe aber an anderer Stelle den Vorteil gegenüber dem Fiskus. All diese Vorzüge im weiteren Sinne, soweit sie mit Verlusten oder verdeckten Lasten zu tun haben, sollten zunächst genutzt werden.

Nach *Prof. Desens* seien die ersten 8 Nummern des § 3a Abs. 3 EStG gut gewählt, diese bezögen sich immer auf das zu sanierende Unternehmen oder darauf, dass etwas direkt aus dem zu sanierenden Unternehmen zugerechnet werde. Schwieriger werde es ab Nummer 9. Ab dort würden andere Verluste verwendet. Er halte es aber für vertretbar, die Regelung als ultima ratio zu sehen und alle Verluste zu verrechnen. Anders sei dies zum Beispiel bei der Hereinnahme von Ehegatten, wenn auch der externe Verlustausgleich nicht vorher durchgeführt werde.

Der Vorrang des Verlustverbrauchs sei nicht mit einer einfachen Regelung darzustellen. Das System befinde sich dogmatisch auf einer anderen Ebene als im Erlass-Verfahren und erfordere eine umfangreichere Regelung.

## **E. Erörterungen zur Beihilfe-Problematik**

*Prof. Förster* glaubte nicht, dass bei der Beihilfe-Problematik die Frage auf die Selektivität verengt werden könne. Die Selektivität sei zwar ein wichtiger Punkt im Rahmen der Beihilfe-Prüfung. Er meine aber, dass auch über das Kriterium des wirtschaftlichen Gläubigers nachzudenken sei, bei dem der EuGH ausdrücklich sage, eine Beihilfe liege nicht vor, wenn der Fiskus sich verhalte wie ein Fremdgäubiger. Er frage sich, ob das in den Situationen, wie in § 3a EStG beschrieben, nicht der Fall sei. Ein Sanierungsertrag könne nur dadurch entstehen, dass andere Gläubiger auf ihre Forderungen ganz oder teilweise verzichteten. Der Verzicht betreffe auch die Steuerforderung des Staates. Dies bedeute, der Fiskus sei nicht ein alleiniger Geber, von dem das Unternehmen profitiere, sondern er beteilige sich im Rahmen eines Gläubigerakkords an einer Sanierungsmaßnahme. Daher sei aus seiner Sicht das Kriterium des wirtschaftlichen Gläubigers mit zu prüfen.

Nach *Prof. Mellinshoff* sei die Beihilfe-Frage eine der spannendsten. Wenn der Staat sich an der Sanierung eines Unternehmens beteilige wie andere Gläubiger, gerate er in gefährliches Fahrwasser, weil er deutlich mache, dass er in den wirtschaftlichen Verkehr eingreife und dafür Sorge, dass Unternehmen, die vielleicht allein nicht weiter überlebensfähig wären, durch staatliche Hilfe gefördert werden. Gerade dann befinde man sich ganz nah bei der Beihilfe. Das von Prof. Förster in die Diskussion eingebrachte Argument sei daher sehr ambivalent.

*Prof. Rödder* schloss sich hingegen der Ansicht von Prof. Förster an. Bei Verhandlungen über die Anwendung des Sanierungserlasses habe die Frage der Entlastung von Ertragsteuern auf dem Sanierungsgebiet immer eine Rolle gespielt, um das Unternehmen am Leben zu erhalten. Die Finanzverwaltung habe immer abgewogen, dass es auch fiskalisch sinnvoll sei, das Unternehmen am Leben zu erhalten, weil dann Umsatzsteuer und Lohnsteuer weiter gezahlt würden. Dies sei der Treiber bei der Anwendung auch jetzt bei der Neuregelung.

*Prof. Desens* hielt das Kriterium des wirtschaftlichen Gläubigers für anwendbar in den Fällen, bei denen der Fiskus ebenfalls eine Gläubigerstellung habe. Er sei aber nicht sicher, ob man das Gesetz damit rechtfertigen könne, da es auch bei Fällen anwendbar sei, in denen der Fiskus nicht mit involviert sei.

*Dr. Möhlenbrock* griff die Diskussion über die Gläubigerstellung auf und verdeutlichte die Schwierigkeiten noch einmal anhand eines vereinfachten Beispiels: es bestehe ein vereinbarter Teilverzicht auf Altforderungen der Gläubiger zu 40 % oder 50 %. Dies würde bedeuten, dass auch der Fiskus insoweit nicht nur auf seine Altforderungen, sondern, wenn dieser Maßstab auch für den Sanierungsgewinn gelten soll, auch insoweit, auf diesen verzichten dürfe. Und dies sei gerade nicht der Telos dieser Regelung. Deswegen meine er, dass man mit Blick auf die klassische Argumentation zu Beihilfethemen versuchen sollte, die Schwierigkeiten zu lösen.

Zur Frage, ob man es beim Sanierungsgewinn tatsächlich nicht nur mit einem Buchgewinn zu tun habe, mit dem keine Veränderung der Liquidität des Unternehmens einhergehe, wies *Dr. Möhlenbrock* mit Blick auf § 19 InsO darauf hin, dass auch die eingeschränkte Liquidität ein Insolvenzgrund sein könne und es evtl. ein Verstoß gegen das Übermaßbesteuerungsverbot sei, an dieser Stelle überhaupt eine Besteuerung vorzunehmen. Damit bewege sich ein Unternehmen, wie es die Neuregelungen in den Blick nähmen, außerhalb des Bezugsrahmens mit der Folge einer eingeschränkten Vergleichbarkeit, und damit auch mit der Folge eines nicht bestehenden Beihilfeproblems.

## **F. 65. Berliner Steuergespräch**

*Herr Welling* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 65. Berliner Steuergespräch zum Thema „Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 8c KStG und ihre Folgen“, das am 20. November 2017 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).