

## Bericht zum 1. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen – Die Entschärfung der Verlust- und Zinsabzugsbeschränkungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz“

Von Dr. Stephan Viskorf, München\*

Nachfolgend wird der Tagungsbericht des 1. Münchner Unternehmenssteuerforum vom 27. 1. 2010 abgedruckt. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen. Diesen Fachdiskussionen möchte die DStR an dieser Stelle gegenwärtig und auch in Zukunft einen festen Platz einräumen.

### 1. Einführung

Die erste Veranstaltung des im Oktober 2009 gegründeten Münchner Unternehmenssteuerforums fand am 27. 1. 2010 im Münchener Literaturhaus statt. Zu Beginn der Veranstaltung hieß Herr *Hermann-Ulrich Viskorf*<sup>1</sup>, Mitglied des Vorstands des Münchner Unternehmenssteuerforum e. V., die Teilnehmer und die Referenten willkommen und stellte dabei den Verein vor. Der Verein Münchner Unternehmenssteuerforum diene der Förderung des Steuerrechts insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen. Auf den Veranstaltungen des Vereins solle zunächst über aktuelle oder auch steuerwissenschaftlich interessante Fragen informiert und die Rechtslage in einem zweiten Schritt aus unterschiedlichen Blickwinkeln kommentiert werden. Sodann sei jeweils ein Fachgespräch unter Einbeziehung des Publikums vorgesehen. Damit solle eine Gesprächsplattform geschaffen werden, die dazu beiträgt, das gegenseitige Verständnis der mit dem Steuerrecht befassten Kreise zu wecken. Besonders dankbar war *Viskorf* daher für die Unterstützung des Forums durch Repräsentanten aller mit dem Steuerrecht befassten Institutionen und Kreise. Diese breite Unterstützung sei wohl auch ausschlaggebend für die überwältigende Resonanz und Teilnehmerzahl der ersten Veranstaltung.

Ähnlich äußerte sich Herr *Dr. h.c. Wolfgang Spindler*<sup>2</sup> in seinem Grußwort. Die hohe Teilnehmerzahl zeige, welches Interesse, aber auch welche Erwartungen die Veranstaltung geweckt habe. Mit dem Forum betrete der Verein Neuland. Zwar gebe es in München eine Reihe hochkarätiger steuerrechtlicher Veranstaltungen. Ein Forum, das das Ziel verfolge, alle im Berufsfeld des Steuerrechts tätigen Berufsgruppen zu regelmäßigen Diskussionen zusammenzuführen, gäbe es allerdings noch nicht. In einem solchen Forum sei es möglich, Vorbehalte abzubauen und im Hinblick auf die zukünftige Entwicklung des Steuerrechts neue Gemeinsamkeiten zu entdecken. Diese Gemeinsamkeiten könnten davor bewahren, im Gegeneinander das ohnehin schon

komplizierte Steuerrecht noch weiter zu komplizieren. *Spindler* betonte nachdrücklich, dass alle mit dem Steuerrecht befassten Gruppen einen mehr oder weniger großen Beitrag zur Komplexität des derzeitigen Steuerrechts beigetragen hätten. Es sei an der Zeit, sich der gemeinsamen Verantwortung für die Entwicklung des Steuerrechts bewusst zu werden und miteinander neue Denkansätze für ein vernünftiges Steuerrecht und dessen gleichmäßige Anwendung zu finden. Vor diesem Hintergrund wünschte *Spindler* dem Münchner Unternehmenssteuerforum, bei allen Aktivitäten Erfolg zu haben.

Fachlich thematisierte das erste Münchner Unternehmenssteuerforum unter der Moderation von Herrn *Prof. Dr. Georg Crezelius*<sup>3</sup> die ertragsteuerlichen Neuerungen durch das Ende 2009 verabschiedete Wachstumsbeschleunigungsgesetz. Neben den Referenten Herrn Ministerialrat *Dr. Thomas Eisgruber*<sup>4</sup> und Herrn *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen*<sup>5</sup> nahmen dabei Frau *Dr. Martina Baumgärtel*<sup>6</sup>, Herr *Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer*<sup>7</sup> und Herr *Dr. Thomas Töben*<sup>8</sup> an der Podiumsdiskussion teil.

### 2. Referate zu den Änderungen von § 4h EStG und § 8c KStG

#### 2.1 Änderungen der Zinsabzugs- und Verlustnutzungsbeschränkungen

In seinem Referat stellte *Eisgruber* die Modifikationen der Zinsabzugs- und Verlustnutzungsbeschränkungen durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz aus Sicht der bayerischen Finanzverwaltung vor. Dabei begann er mit der Zinsschranke. Laut *Eisgruber* wurde der Kreis der betroffenen Unternehmen durch die Anhebung der Freigrenze auf 3 Mio. € weiter verengt. Betroffen seien zukünftig nur noch ungefähr 1 500 Unternehmen. Demgegenüber werde die Verdoppelung der zulässigen Abweichung der Eigenkapitalquote im Rahmen des Escapes voraussichtlich keine Auswirkungen entfalten.

Gegenüber diesen technisch recht einfach umzusetzenden Änderungen stellt der EBITDA-Vortrag nach Ansicht von *Eisgruber* eine systematisch interessante und anspruchsvolle Neuerung bei der Zinsschranke dar. Soweit der negative Zinssaldo 30 % des EBITDA des jeweiligen Jahres nicht erreicht habe,

\* *Dr. Stephan Viskorf* ist Geschäftsführer des Münchner Unternehmenssteuerforum e. V.

1 *Hermann-Ulrich Viskorf* ist Vizepräsident des BFH.

2 *Dr. h.c. Wolfgang Spindler* ist Präsident des BFH.

3 *Prof. Dr. Georg Crezelius* ist Professor an der Universität Erlangen/Bamberg.

4 Ministerialrat *Dr. Thomas Eisgruber* ist Referatsleiter im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

5 *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Univ.-Professor an der Heinrich-Heine-Universität, Düsseldorf und dort Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht.

6 *Dr. Martina Baumgärtel* ist Leiterin der Group Tax Policy & Products der Allianz SE.

7 *Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer* ist Vorsitzender Richter am BFH.

8 *Dr. Thomas Töben* ist Steuerberater und Partner bei P+P Pöllath + Partners.

könne der „EBITDA-Überhang“ vorgetragen und in zukünftigen Jahren mit negativen Zinssalden verrechnet werden. Hierdurch könnten insbesondere konjunkturelle Schwankungen ausgeglichen werden. Ein solcher Ausgleich könne jedoch nur erfolgen, wenn der EBITDA-Vortrag innerhalb von fünf Jahren verbraucht werde. Anschließend gingen nicht genutzte EBITDA-Vorträge unter. Diese Verfallsregelung sei zur Vermeidung von Missbrauch durch den Handel mit „EBITDA-Mänteln“ erforderlich. Auch für eine weitere Einschränkung des EBITDA-Vortrags warb *Eisgruber* um Verständnis. Ein EBITDA-Überhang sei nur in den Jahren festzustellen und vorzutragen, in denen keine Escape-Klausel die Anwendung der Zinsschranke verhinderte. *Eisgruber* führte aus, dass diese Einschränkung unnötigen Aufwand vermeiden solle. Diese Einschränkung verhindere, dass eine flächendeckende Feststellung von EBITDA-Vorträgen für Unternehmen erfolge, auf die – mit Rücksicht auf die Escape-Möglichkeiten – die Zinsschranke nie angewendet werde.

*Eisgruber* wies darauf hin, dass der EBITDA-Vortrag bereits für Jahre ab 2007 angewendet wird (§ 52 Abs. 12d EStG). Die Anwendungsregelung sei zwar systematisch nicht nachvollziehbar. Äußerungen in der Literatur, die mit Rücksicht auf verfassungsrechtliche Bedenken eine Anwendung des EBITDA-Vortrags auf Jahre vor 2007 fordern, hielt er jedoch entgegen, dass es sich um eine Subventionsnorm handelt, deren Anwendungszeitraum keiner Begründung bedarf. Die Anwendung ab 2007 rechtfertige es aber, den entsprechenden EBITDA-Vortrag fünf Jahre – gerechnet ab 2007 – untergehen zu lassen und nicht als Sonderzuschlag für das Jahr 2010 anzusehen, der erst 2015 unterginge.

Für die Praxis weitaus bedeutendere Änderungen als bei der Zinsschranke ergeben sich jedoch für die Verlustnutzungsbeschränkungen, so *Eisgruber*. Bisher habe es sich bei der Vorschrift des § 8c KStG um eine „telosfreie“ Regelung gehandelt. Ein Rückgriff auf den Zweck der Missbrauchsvermeidung der alten Mantelkaufregelung in § 8 Abs. 4 KStG sei nicht möglich gewesen. Der fehlende Sinn und Zweck des § 8c KStG sei auch das Hauptproblem bei der Anwendung der schon bisher bestehenden Sanierungsklausel gewesen. Auf Grund des Tatbestandsmerkmals „Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit“ und der mit einer Insolvenzverschleppung verbundenen Strafbarkeit sei die Anwendung derzeit auf Fälle beschränkt, „in denen der Verkäufer den Käufer auf dem Weg zum Insolvenzrichter zufällig trifft“. Sinnvolle und praktikable Anwendungsbereiche für die Sanierungsausnahme scheiterten bisher daran, dass man von einer telosfreien Norm keine sinngebenden Ausnahmen machen könne. Mangels Telos könnte auch keine teleologische Auslegung erfolgen. Jede Erweiterung hätte Missbrauchsmöglichkeiten eröffnet. Bei einer zu weiten zeitlichen Ausdehnung gelte dies für den Insolvenzverwalter, der als „letzten Akt“ den Verlustmantel veräußert. Laut *Eisgruber* ist dieses Problem durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz nicht gelöst worden und wird im laufenden Jahr voraussichtlich noch mehrmals die Referatsleiter der Länder beschäftigen.

Für sehr sinnvoll hält *Eisgruber* demgegenüber die neuen Ausnahmen bei „Konzernen“ sowie bei hinreichend vorhandenen stillen Reserven. Beide Ausnahmen könnten der bisher telosfreien Norm des § 8c KStG einen neuen Sinn geben. Nach der Konzernklausel liege ein schädlicher Beteiligungserwerb nicht vor, wenn an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 % mittelbar und unmittelbar beteiligt sei. Hinter dieser Ausnahme steckt laut *Eisgruber* die Annahme, dass innerhalb eines Konzerns kein Verlusthandel stattfindet und die Verlustnutzung daher nicht beschränkt werden muss. Denn die Verluste blieben in dem Bereich, in dem

sie entstanden wären. Schädlich sei es nur, wenn der Verlustvortrag als solcher im Rahmen einer Übertragung einen eigenen, neuen wirtschaftlichen Wert bekomme. Solange dies ausgeschlossen sei, regelten die neuen Ausnahmen, dass keine Beschränkung des Verlustvortrags erfolge. Nach Auffassung von *Eisgruber* ist dieser Gedanke der neue Telos des § 8c KStG. Es ginge dabei um die Frage, ob sich der Wert des Verlustvortrags alleine durch die Übertragung verändere.

Auf Basis dieser Auslegung kam *Eisgruber* zu dem Ergebnis, dass auch eine Umstrukturierung einer 100 %-Tochtergesellschaft unter Einbeziehung ihrer Muttergesellschaft, an der mehrere Personen beteiligt sind, von dem Anwendungsbereich der Konzernklausel erfasst ist. Auch eine beteiligungsidentische Personengruppe könne danach als ein und dieselbe Person i. S. des § 8c KStG angesehen werden. Denn der Wert des Verlustvortrags für den Konzern bliebe gleich.

Ähnlich argumentierte *Eisgruber* bei der Erläuterung der zweiten neuen Ausnahme. Danach solle der Verlustvortrag bestehen bleiben, soweit stille Reserven in der Verlustgesellschaft vorhanden seien. Damit soll laut *Eisgruber* erreicht werden, dass die Aufdeckung dieser stillen Reserven ohne Steuerfolgen möglich ist. Aus diesem Grund sei es aber auch folgerichtig, dass steuerfrei zu veräußerndes Vermögen bei der Berechnung der stillen Reserven nicht berücksichtigt werde. Durch die Berechnungsformel werde erreicht, dass ein Handel mit Verlustvorträgen zwar möglich, aber wirtschaftlich sinnlos sei, da man für 30 Steuervorteil 100 bezahlen müsse. Wie bei der Konzernklausel sei damit ausgeschlossen, dass der Verlustvortrag selbst Zweck der Übertragung sei. Beide Ausnahmetatbestände hätten daher den gleichen Telos. Zudem ergänzten sich beide: Die Konzernklausel sei bei konzerninternen Übertragungen, die Ausnahme bezüglich der stillen Reserven sei bei Außentransaktionen anzuwenden.

Abschließend erläuterte *Eisgruber* seine Auslegung der „Stille-Reserven-Ausnahme“ anhand von zwei Beispielen. In einem Konzern entspricht zwar die Summe der vorhandenen Verlustvorträge betragsmäßig der Summe der stillen Reserven. Die stillen Reserven sind jedoch nicht in den Wirtschaftsgütern der Gesellschaften enthalten, die über Verlustvorträge verfügen. Laut *Eisgruber* soll in diesem Fall eine Gesamtbetrachtung des Konzerns vorgenommen werden, da der Wert des Verlustvortrags durch die Transaktion nicht steigt. Ebenso verhalte es sich bei der Übertragung von Gesellschaften innerhalb eines Organkreises. Auch hier seien die stillen Reserven der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Entscheidend sei der Umstand, dass sich der Wert des Verlustvortrags im Rahmen der Übertragung nicht erhöhe.

## 2.2 Steuersystematische Einordnung der Änderungen

*Drüen* unterzog die neuen Vorschriften unter Bezugnahme auf *Canaris* einer Betrachtung aus dem Blickwinkel der systematischen Folgerichtigkeit des Gesetzes. Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 habe der Gesetzgeber einen Weg hin zur Bruttobesteuerung eingeschlagen. Hierbei bestehe naturgemäß die Gefahr, etwas zu besteuern, das gar nicht mehr für die Steuerzahlung verfügbar sei. In der Krise habe sich diese Gefahr rasch verwirklicht, was einer der Gründe für das Wachstumsbeschleunigungsgesetz gewesen sei, in dem *Drüen* allenfalls punktuell systematische Fortschritte erkennen kann. Es handele sich aber um eine krisenbedingte Schnellmaßnahme, so dass man aus systematischer Sicht auch nicht zu viel erwarten dürfe.

Ähnlich wie *Eisgruber* war auch *Drüen* der Auffassung, dass § 8c KStG keine Gemeinsamkeiten mit der Vorgängerregelung des Mantelkaufs aufweist. Der einzige erkennbare Telos be-

stünde darin, die in der Wirtschaft vorhandenen Verluste zu beiseitigen. Dabei sei die in § 8c KStG eingeschlagene Vorgehensweise „eklatant unsystematisch“.

Bezüglich der entfristeten Sanierungsklausel zeigte *Drüen* sich skeptisch. Sie greife zu spät ein und sei zu eng, um sie als systematischen Fortschritt ansehen zu können. Die neue Regelung zum Erhalt von Verlustvorträgen im Falle von bestehenden stillen Reserven verfüge grundsätzlich über systematischen Charme. Denn sie stelle einen Schritt in Richtung einer Besteuerung nach dem periodenübergreifenden Nettoprinzip dar. Allerdings sei die Norm seines Erachtens nicht so klar, wie *Eisgruber* sie dargestellt habe. Gleiches gelte für die Konzernklausel. Insgesamt sei die Konzernklausel mit dem 100 %-Anteil allerdings zu eng geraten. Systematisch wäre es laut *Drüen* richtiger gewesen, den Anwendungsbereich auf jegliche Übertragungen innerhalb eines Organkreises zu erstrecken. Dieses Versäumnis führe u. a. zu den Auslegungsschwierigkeiten bei dem Tatbestandsmerkmal „dieselbe Person“.

*Drüen* hob weiterhin hervor, dass die beiden Ausnahmen keine Heilung der durch die Unternehmenssteuerreform eingeführten „Teiltransparenz“ darstellten. Hier bestünde nach wie vor ein Widerspruch. Denn umgekehrt würde niemand in Erwägung ziehen, die Verluste der Kapitalgesellschaft auf die Gesellschafterebene übergehen zu lassen. Dies wäre ein echter Systemwechsel, den das BVerfG grundsätzlich auch zugelassen habe. Insgesamt plädierte *Drüen* jedoch trotz systematischer Schwächen und erheblicher verfassungsrechtlicher Bedenken nicht für eine Komplettabschaffung von § 8c KStG. Im Kern halte er die Missbrauchsabwehr in diesem Bereich für berechtigt. Insofern sei es jedoch erforderlich, sich auf die entwicklungsgeschichtlichen Ursprünge der Vorschrift in § 8 Abs. 4 KStG zu besinnen und die missbrauchsabwehrende Funktion der Vorschrift wieder in den Vordergrund zu rücken.

Die Neuerungen bei der Zinsschranke im Hinblick auf die Verdoppelung der zulässigen Abweichung der Eigenkapitalquote im Rahmen des Escapes sowie die Erhöhung der Freigrenze sah *Drüen* zwar als praktische Erleichterung, nicht aber als systematischen Fortschritt an. Interessant sei allerdings der neue EBITDA-Vortrag. Die periodenübergreifende Berücksichtigung des EBITDA-Vortrags, durch den Gewinnsprünge und konjunkturelle Dellen geglättet werden könnten, sei auch systematisch zu begrüßen. Insgesamt halte er die Zinsschranke weiterhin für zu scharf ausgestaltet, wenngleich der Grundgedanke einer Zinsabzugsbeschränkung durchaus gerechtfertigt werden könne. Der internationale Vergleich zeige, dass kaum ein Land auf solche Regelungen verzichte. Auch europarechtlich ließen sich derartige Finanzierungsregeln im Kern mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse rechtfertigen. Das eigentliche Problem liege darum in der gesetzlich übersteigerten und realitätsfremden Umsetzung in Deutschland.

Systematisch springe nach *Drüen* deutlich ins Auge, wie unterschiedlich weit die Konzernbegriffe bei der Zinsschranke und bei § 8c KStG seien, obwohl beide nach der Zielsetzung des Gesetzgebers der Missbrauchsabwehr dienen sollen. Während bei § 8c KStG der Konzern sehr eng gefasst sei, zeichne das Gesetz in § 4h EStG, ein sehr weites Konzernbild, das bereits eine natürliche Person mit zwei GmbH-Beteiligungen erfüllen könnte. In der weiteren Vereinheitlichung und einheitlichen Auslegung der Begriffe liege eine wesentliche systematische Aufgabe für die Zukunft. Dabei stellte *Drüen* abschließend klar, dass streng zwischen Systemwidrigkeit und Verfassungsbruch zu differenzieren sei. Nach der Rechtsprechung des BVerfG sei eine Systemwidrigkeit innerhalb des Steuerrechts nicht mit einem Verfassungsver-

stoß gleich zu setzen. Dies habe die Folgerichtigkeitsrechtsprechung des BVerfG, zuletzt im Urteil zu Jubiläumsrückstellungen, bestätigt.

### 3. Podiumsdiskussion

#### 3.1 Einschätzung des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes

*Baumgärtel* sieht im Wachstumsbeschleunigungsgesetz einen Schritt in die richtige Richtung. Sie bemängelte jedoch die Gesetzssystematik, die zu viele Fallstricke enthalte und damit eine Planung mit hinreichender Sicherheit teils unmöglich mache. Dies führe in der Praxis auch häufig dazu, dass nicht die optimale, sondern die noch handhabbare Struktur gewählt werde. Gleichzeitig mahnte *Baumgärtel* eine Umsetzung des Koalitionsvertrags an, der eine Überarbeitung sämtlicher Regelungen zur Verlustnutzung ankündigt. Auch eine gegenseitige Abstimmung der gesetzlichen Vorschriften sei geboten. *Baumgärtel* sprach sich zudem gegen einen generellen Verfall von Verlustvorträgen nach Ablauf bestimmter Fristen aus. In vielen Branchen seien Verlustzyklen von fünf Jahren keine Seltenheit mehr. In vielen Industriestaaten seien Verlustvorträge wie derzeit in Deutschland unbegrenzt oder zumindest über einen sehr langen Zeitraum nutzbar. So verfallen Verlustvorträge in Spanien erst nach 15 Jahren, in den USA sogar erst nach 20 Jahren. *Eisgruber* warf hierzu ein, dass solche Fristen wohl nicht verhandelbar sind und dass man – wenn überhaupt – eher über Fristen von fünf bis sieben Jahre sprechen werde.

*Pezzer* warf die Frage auf, ob man sich Gesetze noch leisten kann, die entweder sinnentleert sind oder die nur rd. 1 500 Unternehmen im Land betreffen. Seines Erachtens solle man sich auf die Missbrauchsbekämpfung besinnen und dazu das Regel-Ausnahme-Verhältnis der Vorschriften umkehren.

*Töben* wies darauf hin, dass die Zinsschranke die von ihr betroffenen Unternehmen in extremer und existenzgefährdender Höhe belaste. Auf Grund der Schwächen des Gesetzes sei die derzeitige Lage aus Sicht der Praxis und vor allem der betroffenen Unternehmen „unsäglich“. Zum Teil würden acht bis zehn verschiedene Auslegungsvarianten für Tatbestandsmerkmale diskutiert. Auf einer solchen Basis könnten keine schwerwiegenden Entscheidungen getroffen werden, die heute tagtäglich erforderlich seien, wenn Banken Kredite fällig stellten. Mit Rücksicht darauf, dass die derzeitige Gesetzesfassung gegenüber der Vorgängerregelung nur zu Mehreinnahmen von 240 Mio. € geführt habe, sollte seiner Ansicht nach erwogen werden, zum alten § 8a KStG – ggf. mit gewissen Verschärfungen – zurückzukehren. Dies brächte Rechtssicherheit und sei damit eine echte Hilfe für notleidende Unternehmen. *Eisgruber* gab zu bedenken, dass der alte § 8a KStG seit der *Lankhorst-Hohorst*-Entscheidung des EuGH nur deutsche Unternehmen belastete. *Drüen* merkte hierzu an, dass einheitliche Zinsabzugsbeschränkungen auch eine europäische Aufgabe seien und die Grenzen der Regelung durch den nationalen Gesetzgeber hier erreicht wären.

Auf Nachfrage von *Crezelius* führte *Töben* aus, dass ihm keine Klagen gegen die Zinsschranke bekannt sind. Eine Klage sei wegen der zeitlichen Dauer bis zu einer höchstrichterlichen Entscheidung in der Regel auch nicht zielführend. Da es ausreichend namhafte Referenzen für jede Art von Auslegung gebe, fände man im jeweiligen Fall schon eine Meinungsposition, wonach die Zinsschranke nicht anwendbar ist. Ob dies allerdings in der Betriebsprüfung Bestand habe, könne man derzeit nicht sagen. Vorsichtshalber müsse man daher davon ausgehen, dass die Zinsschranke Anwendung findet.

### 3.2 Anwendungserlasse der Finanzverwaltung als Ersatz für eine geeignete Steuergesetzgebung?

Einhelliges Lob erhielt *Eisgruber* für die von ihm vorgeschlagene weite Auslegung des § 8c KStG. Bezweifelt wurde aber, ob eine solche Auslegung in allen Bundesländern durchsetzbar wäre. *Töben* wies darauf hin, dass sich die Auslegung von *Eisgruber* nicht aus dem Gesetz ergebe und die von ihm geschilderten Anwendungsfälle vom Wortlaut des Gesetzes ausdrücklich ausgeschlossen seien. Für eine Beratung mit entsprechender Haftung sei keine hinreichende Sicherheit gegeben. *Drüen* gab zu bedenken, dass sich aus rechtsstaatlichen Grundsätzen die Aufgabe des Gesetzgebers ergebe, die für die Auslegung maßgeblichen Umstände zu bestimmen. Die Verwaltung sei demgegenüber kein gesetzgeberisches, sondern ein ausführendes Organ und könne durch Erlasse nicht die Aufgabe des Gesetzgebers übernehmen.

Auch *Crezelius* hob hervor, dass die Gerichte an die Gewaltenteilung gebunden seien. Eine wohlwollende Auslegung könne nicht einem Finanzministerium oder einem Beamten überlassen werden. Dabei komme es gar nicht auf die materielle Richtigkeit solcher Erlasse an. Die Auslegung müsse aus dem Gesetz und aus dem Telos des Gesetzes ableitbar sein. *Crezelius* empfand es darüber hinaus als erschreckend, wie wenig Beachtung die Einhaltung der Steuersystematik im Gesetzgebungsverfahren erhalte.

Insoweit wies *Eisgruber* darauf hin, dass dies oft durch politische Umstände und leere öffentliche Kassen verursacht werde. So ergäben sich dann – aus systematischer Sicht – willkürliche steuerliche Grenzsetzungen, etwa bei der Mindestbesteuerung. Es sei politisch oftmals schwierig, solche Stellschrauben später systematisch korrekt nachzujustieren, wenn die damit einhergehenden finanziellen Folgen gravierend ausfallen würden.

*Pezzer* und *Drüen* sahen diese Tendenz als verfassungsrechtlich bedenklich an. Im Urteil zur Pendlerpauschale habe das BVerfG aufgezeigt, dass eine willkürliche Ungleichbehandlung aus fiskalischen Gründen nicht mit Art. 3 GG vereinbar sei.

### 3.3 Ungeklärte Behandlung von Sanierungsgewinnen

Mit dem Hinweis auf die nach der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG ungeklärte Behandlung von Sanierungsgewinnen wies *Pezzer* auf ein weiteres äußerst praxisrelevantes Problem hin. Die Problematik wurde von *Töben* mit Beispielen aus der Praxis verdeutlicht. So müsse man einer Bank, die durch einen Darlehens-

verzicht ein Unternehmen retten wolle, von einem Verzicht abraten. Dieser führe in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils zu einem steuerpflichtigen Gewinn. Zusammen mit der Mindestbesteuerung und der Regelung in § 8c KStG ergebe sich im Extremfall eine Kombination, die existenzvernichtenden Charakter annehmen könne. *Baumgärtel* sah in der Mindestbesteuerung auch ein massives Investitionshemmnis, da viele Investments durch die Steuerlast auf Grund der unzureichenden Möglichkeit zur Verrechnung von Gewinnen und Verlusten unrentabel würden. *Eisgruber* räumte ein, dass die Mindestbesteuerung bei allen Verlustnutzungen problematisch sei. Einer Revision der Mindestbesteuerung stünden aber fiskalische Aspekte entgegen.

Bezüglich der Beurteilung des an die Stelle des § 3 Nr. 66 EStG getretenen Billigkeitserlasses der Finanzverwaltung verwies *Pezzer* auf die Gewaltenteilung. Es sei schwierig, einen Anspruch auf Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns allein auf einen Erlass zu stützen. Zu unmissverständlich und nicht auslegungsfähig sei hier der Wille des Gesetzgebers, der sich in der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG offenbart habe. Letztlich sei aber offen, wie der BFH in dem derzeit anhängigen Verfahren entscheide.

Es herrschte Einigkeit, dass man bei der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG die negativen Konsequenzen zu wenig bedacht habe. Laut *Pezzer* habe es sich bei der Regelung nicht um eine Subvention, sondern vielmehr um eine wirtschaftlich sinnvolle und nötige Vorschrift gehandelt. Verwaltungsmaßnahmen, die diese Gefährdungen abfangen, seien zwar begrüßenswert. Letztlich bleibe es aber Aufgabe der Legislative, gesetzgeberische Fehler zu korrigieren. Dies gelte auch, wenn das bedeute, abgeschaffte Vorschriften wieder einzuführen.

## 4. Zweites Münchner Unternehmenssteuerforum

Das zweite Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Die Organschaft im Umbruch?“ findet am 30. 6. 2010 um 17:30 Uhr im Literaturhaus in München statt (Informationen: [www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de](http://www.muenchner-unternehmenssteuerforum.de)). Referenten sind Herr Prof. Dr. Norbert Herzig (Universität zu Köln) sowie Herr Dr. Christian Kaeser (Siemens AG). Neben den Referenten nehmen an der nachfolgenden Podiumsdiskussion Herr Prof. Dr. Thomas Küffner (küffner maunz langer zugmaier), Herr Dr. Markus Märten (Richter am BFH), Herr Prof. Dr. Ulrich Prinz (Flick Gocke Schaumburg) sowie Herr Ministerialrat Peter Rennings (Referatsleiter BMF) teil. Die Diskussion wird geleitet von Prof. Dr. Dr. Manuel Theisen (LMU).