

1 Dr. Johannes Frey,
2 Rechtsanwalt / Dr. Dr. Norbert
3 Mückl, Rechtsanwalt und
4 Steuerberater, München*

5
6 **Lichtblick für die**
7 **"Gewerbsteuerfalle" bei**
8 **Sanierungen**

9
10 Auch wenn die Wirtschafts- und
11 Finanzkrise in Deutschland
12 weitgehend als überwunden gilt, ist
13 eine Vielzahl von Unternehmen
14 noch nicht saniert. Dies beruht
15 häufig auch auf steuerlichen
16 Hindernissen. Viele
17 Sanierungsmaßnahmen,
18 insbesondere Forderungserlasse,
19 konnten nicht endgültig wirksam
20 werden, weil hierdurch eine
21 zusätzliche Steuerlast auf Ebene des
22 Krisenunternehmens drohte und
23 möglicherweise sogar eine Insolvenz
24 verursacht worden wäre. In
25 zahlreichen Fällen werden
26 Sanierungsmaßnahmen bis zur
27 Erlangung der erforderlichen
28 Rechtssicherheit in Gestalt einer
29 verbindlichen Auskunft verschoben.
30 Lediglich steuerneutrale
31 Sofortmaßnahmen, wie
32 Rangrücktritte zur Abwendung einer
33 drohenden Überschuldung, können
34 ohne zeitliche Verzögerung
35 umgesetzt werden, führen aber nicht
36 zu einer nachhaltigen Sanierung. Die
37 Handelsbilanzen der Unternehmen
38 weisen weiterhin eine hohe
39 Überschuldung aus, was sowohl
40 Geschäftspartner, als auch neue
41 Kreditgeber abschreckt.

42 Zumindest für eines der in der Praxis
43 dringlichsten Probleme, der sog.
44 "Gewerbsteuerfalle" bei
45 Sanierungen, besteht jetzt aufgrund
46 der vor kurzem veröffentlichten
47 Entscheidung des BFH v. 14.7.2010
48 -- X R 34/08, DB 2010, 2033
49 berechnete Hoffnung auf mehr
50 Transaktionssicherheit und einen
51 endgültigen Eintritt der
52 Sanierungswirkung.

53
54 **Problemstellung**

55 Der Hintergrund für die
56 "Gewerbsteuerfalle" stellt sich wie
57 folgt dar: Sanierungsmaßnahmen

58 wie etwa Forderungsverzicht, Debt-
59 Equity-Swaps oder Debt-Buy-Backs
60 von nicht vollständig werthaltigen
61 Forderungen führen bei dem
62 Schuldner-Unternehmen zu einem
63 grundsätzlich voll steuerpflichtigen
64 Sanierungsgewinn. Ursächlich
65 hierfür ist ein durch diese
66 Restrukturierungsmaßnahmen
67 ausgelöster außerordentlicher Ertrag
68 auf Ebene des Schuldner-
69 Unternehmens.

70 Eine Besteuerung des
71 Sanierungsgewinns kann in der
72 Praxis zum Sanierungshindernis
73 werden. Dies liegt zum einen daran,
74 dass der Sanierungsgewinn als reiner
75 Buchgewinn nicht zu einem
76 Liquiditätszufluss führt, aus dem die
77 entsprechende Steuerschuld
78 beglichen werden könnte. Vielmehr
79 werden zur Begleichung der
80 Steuerschuld zusätzliche
81 Finanzmittel benötigt. Darüber
82 hinaus sind auch die Gläubiger
83 häufig nur dann bereit, sich an
84 Sanierungsmaßnahmen zu
85 beteiligen, wenn auch der Fiskus
86 einen Sanierungsbeitrag leistet und
87 die Besteuerung eines
88 Sanierungsgewinns die Schuldner-
89 Gesellschaft nicht zusätzlich
90 belastet. Eine zusätzliche
91 Steuerschuld kann im Einzelfall
92 sogar zu einer Insolvenz des
93 Schuldner-Unternehmens führen.
94 Anders als die nachrangigen
95 Verbindlichkeiten gegenüber
96 Banken und Gesellschaftern sind die
97 Steuerschulden in der
98 Überschuldungsbilanz zu
99 passivieren.

100 Die auf diesen Sanierungsgewinn
101 entfallende Körperschaftsteuer wird
102 deswegen unter bestimmten
103 Bedingungen von den Finanzämtern
104 nach Maßgabe des sog.
105 Sanierungserlasses (BMF v.
106 27.3.2003 -- IV A 6 - S 2140 - 8/03,
107 BStBl. I 2003, 240) aus
108 Billigkeitsgründen erlassen. Hierfür
109 ist die Sanierungsbedürftigkeit und
110 Sanierungsfähigkeit des
111 Unternehmens nachzuweisen.
112 Weiterhin muss die zugrunde
113 liegende Rettungsmaßnahme zur
114 Sanierung geeignet sein sowie eine
115 Sanierungsabsicht bejaht werden.

116 Bei Vorliegen der entsprechenden
117 Voraussetzungen kann mit einem

118 Erlass der Körperschaftsteuer
119 gerechnet werden. Die erforderliche
120 Rechtssicherheit kann mit Hilfe
121 einer verbindlichen Auskunft des
122 zuständigen Finanzamts erreicht
123 werden.

124

125 **Rechtswidrigkeit des**
126 **Sanierungserlasses?**

127 Große Probleme bereitet in der
128 Praxis allerdings der Umstand, dass
129 die Zuständigkeit für den Erlass der
130 Gewerbesteuer nach Auffassung der
131 Verwaltung bei den jeweiligen
132 Betriebsstätten-Gemeinden liegt. Ein
133 hoher Abstimmungsbedarf und
134 erhebliche rechtliche Unsicherheit
135 besteht insbesondere dann, wenn das
136 Krisenunternehmen über eine
137 Vielzahl von inländischen
138 Betriebsstätten verfügt. In diesen
139 Fällen kann jede einzelne Kommune
140 autonom von der Entscheidung des
141 Finanzamts und den anderen
142 Kommunen die Gewerbesteuer
143 erlassen. Eine Mehrzahl von
144 Kommunen verweigert den Erlass
145 der Gewerbesteuerschuld mit dem
146 Argument, dass der Sanierungserlass
147 rechtswidrig sei. Hierbei wird meist
148 die Entscheidung des FG München
149 v. 12.12.2007 -- 1 K 4487/06, EFG
150 2008, 615 herangezogen. Danach sei
151 der in dem betreffenden BMF-
152 Schreiben vorgesehene Erlass von
153 Steuerverbindlichkeiten
154 rechtswidrig. Das FG München hat
155 seine Ansicht im Wesentlichen
156 damit begründet, dass der
157 Sanierungserlass sowie darauf
158 gestützte Billigkeitsentscheidungen
159 der Finanzverwaltung gegen den
160 Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der
161 Verwaltung verstoßen würden. Der
162 Gesetzgeber habe die frühere
163 Steuerbefreiung für
164 Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66
165 EStG a.F. bewusst abgeschafft.
166 Durch den Sanierungserlass
167 hingegen sei die faktische
168 Rechtsfolge dieser Vorschrift im
169 Wege der Billigkeit wieder
170 hergestellt worden. Damit
171 widerspreche die Verwaltungspraxis
172 dem Willen des Gesetzgebers.
173 Gegen die Entscheidung des FG
174 München wurde Revision beim BFH
175 eingelegt (Az. des BFH: VIII R
176 2/08). Interessanterweise hatte kurze
177 Zeit nach dem Urteil des FG

178 München das FG Köln ebenfalls
179 über den Sanierungserlass zu
180 entscheiden (FG Köln v. 24.4.2008 -
181 - 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555).
182 Das FG Köln widersprach der
183 Auffassung des FG München und
184 kam sogar zu dem Ergebnis, dass
185 das BMF-Schreiben im Ergebnis
186 nicht weit genug gehe. Auch gegen
187 dieses Urteil wurde Revision
188 eingelegt (Az. des BFH: X R 34/08).

189

190 **Klares obiter dictum des BFH**

191 Während die Revision gegen das
192 Urteil des FG München (dem
193 Vernehmen nach aufgrund eines
194 Verfahrenshindernisses) immer noch
195 anhängig ist, hat der BFH nun mit
196 Urteil vom 14.7.2010 -- X R 34/08
197 über die Revision des Urteils des FG
198 Köln entschieden. Erfreulicherweise
199 hat er sich hierbei in einem *obiter*
200 *dictum* sehr eindeutig auch zu der
201 Entscheidung des FG München
202 geäußert. Entgegen der Auffassung
203 des FG München vertritt der BFH
204 *nicht* die Meinung, dass der
205 Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der
206 Verwaltung dadurch tangiert werde,
207 dass basierend auf dem
208 Sanierungserlass Steuern auf
209 Sanierungsgewinne erlassen werden
210 können. Vielmehr habe der
211 Gesetzgeber im Rahmen von
212 Gesetzesmaterialien zu einer
213 Mehrzahl jüngerer Gesetzesprojekte
214 eindeutig zum Ausdruck gebracht,
215 dass von der Besteuerung von
216 Sanierungsgewinnen auch ohne
217 gesetzliche Regelung im
218 Billigkeitswege nach dem
219 Sanierungserlass abgesehen werden
220 könne. Der X. BFH-Senat kommt
221 aufgrund dieser Erwägungen explizit
222 zu dem Ergebnis, dass der
223 Auffassung des FG München, die
224 Finanzverwaltung habe mit dem
225 Sanierungserlass eine
226 Verwaltungspraxis *contra legem*
227 eingeführt, in dieser Allgemeinheit
228 nicht gefolgt werden könne.
229 Vielmehr komme ein Erlass von
230 Steuern aus sachlichen Gründen
231 stets in Betracht, "wenn die
232 Einziehung der Steuer zwar dem
233 Gesetz entspricht, aber infolge eines
234 Gesetzesüberhangs den Wertungen
235 des Gesetzgebers derart
236 zuwiderläuft, dass sie unbillig
237 erscheint". Diese Voraussetzungen

238 sind nach Ansicht des BFH in den
239 Fällen des Sanierungserlasses
240 gegeben, wobei offen gelassen wird,
241 ob die Billigkeitsmaßnahmen des
242 Sanierungserlasses zu weitgehend
243 sind.

244 Die klaren Worte des X. BFH-
245 Senats sollten richtungweisend sein.
246 Auch wenn die Revision gegen die
247 Entscheidung des FG München in
248 den Zuständigkeitsbereich eines
249 anderen Senats fällt, liegt nun eine
250 eindeutige höchstrichterliche
251 Stellungnahme zur Rechtmäßigkeit
252 des Sanierungserlasses vor. Die
253 bisher mit Verweis auf die
254 Auffassung des FG München
255 bestehende Verweigerungshaltung
256 einzelner Kommunen im Hinblick
257 auf den Erlass von Gewerbesteuer
258 auf Sanierungsgewinne wäre nach
259 dieser Entscheidung nicht mehr
260 gerechtfertigt. Gleichwohl ist nicht
261 auszuschließen, dass die Kommunen
262 sich auch künftig noch auf das Urteil
263 des FG München berufen werden.

264

265 **Fazit**

266 Im Ergebnis stellt die neue
267 Entscheidung des BFH einen
268 wichtigen Schritt dar, um
269 Sanierungen nicht an der
270 Besteuerung von
271 Sanierungsgewinnen in Form von
272 Buchgewinnen scheitern zu lassen.
273 Aber auch ohne das
274 gewerbesteuerliche Risiko im
275 Zusammenhang mit
276 Sanierungsgewinnen sind bei jeder
277 Sanierungsmaßnahme auch
278 weiterhin eine Vielzahl steuerlicher
279 Fallstricke zu beachten, die eine
280 sorgfältige Strukturierung jeder
281 Transaktion unabdingbar machen.

282

283

284

285 *

Shearman & Sterling LLP.

286