

Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen aus steuerrechtlicher, insolvenzrechtlicher und europarechtlicher Sicht

von Rechtsanwalt/Insolvenzverwalter Sascha Khan und Dipl.-Finanzwirt Sven Adam, Hamburg*

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, welche sich aus Erhöhungen des Betriebsvermögens durch den Erlass von Verbindlichkeiten ergeben. Im Vordergrund steht zunächst das Steuerrecht. Den Schwerpunkt bilden die konflikträchtigen Wechselwirkungen zum Insolvenzrecht. Nach einem kurzen Überblick über die bisherige Rechtsentwicklung werden die für die insolvenzrechtliche Praxis relevanten Problemkreise beleuchtet. Besondere Aktualität erlangt dieser Beitrag aufgrund eines Urteils des FG München v. 12.12.2007,¹ welches dem derzeit gültigen und für die Frage der Besteuerung von Sanierungsgewinnen relevanten Erlass des BMF v. 27.3.2003² jegliche Rechtswirkungen abspricht.

* Rechtsanwalt Sascha Khan ist als Insolvenzverwalter in der Sozietät SHNF in Hamburg tätig, Dipl.-Finw. Sven Adam ist dort als juristischer Mitarbeiter beschäftigt. Nähere Informationen s. unter www.shnf.de.

1 FG München, 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615.

2 BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, S. 240 (auch ZInsO 2003, 363).

Da die Revision zzt. beim BFH anhängig ist,³ bleibt abzuwarten, ob kurzfristig gesetzgeberischer Handlungsbedarf entstehen wird. Die Entscheidung des BFH wird insbesondere für den Praktiker von Relevanz sein, da allgemeiner Maßstab für die potenzielle Besteuerung von Sanierungsgewinnen mangels einer gesetzlichen Kodifikation derzeit der strittige Erlass des BMF ist.

I. Einleitung

1. Historische Rechtslage

Betrachtet man die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen aus historischer Sicht, so ist festzustellen, dass bereits der VI. Senat des RFH Sanierungsgewinne hinsichtlich der Einkommensteuer als steuerfrei bewertete.⁴ Das Gericht vertrat zunächst die Ansicht, der Schulderrlass vollziehe sich allein im Privatbereich mit einer anschließenden erfolgsneutralen Einbringung dieses Vorteils in die betriebliche Sphäre. In der Folgezeit argumentierte der RFH sodann, der Schulderrlass betreffe zwar den betrieblichen Bereich, müsse jedoch für die Besteuerung unberücksichtigt bleiben, da diese Vermögensmehrung nicht auf einer werbenden Tätigkeit beruhe.⁵

Sanierungsgewinne im Bereich der Körperschaftsteuer beurteilte der I. Senat des RFH dagegen vollumfänglich als steuerpflichtigen Vermögenszuwachs.⁶ Eine schrittweise Gleichstellung der Behandlung in beiden Steuerarten erfolgte anschließend zunächst exekutiv durch einen Runderlass der Fin.Verw., nach welchem die auf Sanierungsgewinne entfallende Körperschaftsteuer zu erlassen sei.⁷ Gleiches geschah später auch legislativ durch Einführung einer entsprechenden Steuerbefreiung in § 11 Nr. 4 KStG.⁸

2. Rechtslage 1977 – 1997

Ab dem Veranlagungszeitraum 1977 wurde die bisherige Rechtsprechung des RFH bzw. BFH zur einkommensteuerlichen Freistellung von Sanierungsgewinnen schließlich auch gesetzlich in § 3 Nr. 66 EStG kodifiziert. Danach blieben steuerfrei „Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“. Wegen des zugleich in § 8 Abs. 1 KStG eingefügten Verweises auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG fiel der bisher eigenständige Befreiungsbestand des Körperschaftsteuerrechts aus § 11 Nr. 4 KStG fort.⁹

3. Rechtslage ab 1998

Durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform¹⁰ wurde mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1998¹¹ die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach § 3 Nr. 66 EStG wieder aufgehoben. Die Aufhebung wurde damit begründet, dass nach Einführung weitgehender Verlustabzugsmöglichkeiten (wie z.B. insbesondere dem Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG) ansonsten eine steuerliche „Doppelbegünstigung“ des Steuerpflichtigen eintreten würde.¹² Diese sei darin zu sehen, dass neben der steuerlichen Freistellung des Sanierungsgewinns auch die angesammelten Verlustvorträge erhalten blieben, welche sodann

in späteren Veranlagungszeiträumen dort effektiv erwirtschaftete Gewinne mindern und diese im Ergebnis ebenso steuerfrei stellen würden. Ein solcher doppelter Steuervorteil sei nicht gerechtfertigt. Mithin waren Sanierungsgewinne ab diesem Zeitpunkt generell wieder steuerpflichtig, eine Freistellung höchstens nach Maßgabe allgemeiner Billigkeitsgrundsätze (z.B. gem. §§ 163, 227 AO) möglich.

Dieses führte allerdings zu „Zielkonflikten“ mit der seit dem 1.1.1999 neu in Kraft getretenen InsO, welche die Durchführung ökonomisch sinnvoller Sanierungen forcieren wollte.¹³ Ein Konflikt konnte sich dabei schnell dann ergeben, wenn für das sanierungsbedürftige Unternehmen bspw. keine ausreichenden Verlustvorträge zur Egalisierung des steuerpflichtigen Sanierungsgewinns vorhanden waren. Verblieb danach eine Steuerzahllast, konnte dies bereits zum Scheitern aller Sanierungsbemühungen führen.

II. Gegenwärtige Ausgestaltung

1. BMF-Schreiben vom 27.3.2003

Jenes Spannungsverhältnis nahm das BMF im Jahr 2003 zum Anlass, durch einen instruktiven Erlass¹⁴ für eine einheitliche Vorgehensweise der Steuerverwaltung in dieser Frage zu sorgen und dadurch gleichzeitig einen Beitrag zu mehr Rechtssicherheit zu leisten.

Nach dem genannten BMF-Schreiben stellt die Erhebung von Steuern auf einen Sanierungsgewinn nach Ausschöpfen aller Verlustverrechnungsmöglichkeiten eine erhebliche Härte für den Steuerpflichtigen dar, welche aus sachlichen Billigkeitsgründen zu beseitigen ist.¹⁵ Konkret soll sich das grds. bestehende Ermessen der Finanzbehörden zur Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen dahin gehend auf Null reduzieren, dass bei Vorliegen eines näher beschriebenen Sanierungsgewinns die hierauf entfallende Steuer auf Antrag abweichend festgesetzt (§ 163 AO) sowie gestundet (§ 222 AO) und erlassen (§ 227 AO) wird.¹⁶

3 Dortiges Az. VIII R 2/08.

4 RFH, 30.6.1927, RStBl. 1927, S. 197.

5 RFH, 12.12.1928, RStBl. 1929, 86; RFH, 21.10.1931, RStBl. 1932, S. 169.

6 RFH, 5.2.1929, RStBl. 1929, S. 228.

7 Runderlass v. 30.1.1930, RStBl. 1930, S. 78.

8 Vgl. RGBI. 1934, S. 1031.

9 Vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 1997, § 3 ABC „Sanierungsgewinn“.

10 Gesetz v. 29.10.1997, BGBl. I 1997, S. 2590.

11 Verzögerung der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG um ein Jahr durch sog. „lex Saarstahl“ zur Absicherung eines bedeutenden Sanierungskonzepts; hierzu Maus, ZIP 2002, 589 und Becker, ZVI 2003, 320; vgl. auch § 52 Abs. 2i EStG (1998).

12 Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drucks. 13/7480, S. 192.

13 Blöse, GmbHR 2003, 579; Maus, ZIP 2002, 590; s.a. § 1 Satz 1 InsO.

14 BMF-Schreiben, v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, S. 240 (auch ZInsO 2003, 363).

15 BMF-Schreiben, Rn. 8, S. 1.

16 BMF-Schreiben, Rn. 8, S. 2.

a) Anwendungsbereich

Zeitlich ist dieser sog. „Sanierungserlass“ auf alle noch offenen Fälle anzuwenden, für die die ursprüngliche Steuerfreistellung des § 3 Nr. 66 EStG nicht mehr eingreift.¹⁷ In Betracht kommen somit alle nicht bestandskräftigen Veranlagungszeiträume ab 1998 bis heute.

Substanziell ist der Erlass nur anwendbar auf Sanierungsgewinne, die durch Erhöhungen eines Betriebsvermögens entstehen.¹⁸ Dies betrifft mithin ausschließlich die sog. Gewinneinkünfte i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.¹⁹ Bei den anderen Überschusseinkunftsarten i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG²⁰ findet der Erlass dagegen keine Anwendung, wobei die Entstehung von Sanierungsgewinnen hier ohnehin nur schwerlich vorstellbar ist.²¹

Im Rahmen der Gewinneinkünfte müsste der Gewinn weiterhin durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG (ggf. i.V.m. § 5 EStG) ermittelt werden. Bei einer Gewinnermittlung durch vereinfachte Einnahme-Überschuss-Rechnung i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG ist die Entstehung von Sanierungsgewinnen i.d.R. nicht zu erwarten.²² Dies hängt damit zusammen, dass es sich hierbei – anders als beim Betriebsvermögensvergleich – um eine reine Geldverkehrsrechnung handelt,²³ bei welcher Betriebsausgaben erst im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Bezahlung und Betriebseinnahmen erst im Zeitpunkt ihres tatsächlichen Zuflusses steuerlich erfasst werden (vgl. § 11 EStG). Beide Gewinnermittlungsarten müssen jedoch insgesamt betrachtet immer zu einer übereinstimmenden „Totalgewinnidentität“²⁴ gelangen. Übertragen auf Sanierungsvorgänge bedeutet dies Folgendes: Beim Betriebsvermögensvergleich entsteht steuerlicher Aufwand grds. bereits im Zeitpunkt der Begründung einer Verbindlichkeit (vgl. § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Im Falle eines späteren Schulderrlasses ist diese Verbindlichkeit wieder auszubuchen, was bilanztechnisch durch Gegenbuchung eines Ertrags geschieht. Periodenübergreifend betrachtet stellt sich dieser Vorgang damit also als erfolgsneutral dar. Bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung bewirkt die bloße Begründung einer Verbindlichkeit mangels tatsächlichen Zahlungsabflusses noch keinen steuerlichen Aufwand. Erfolgt später ein Schulderrlass, darf dieser bereits unter dem o.g. Gesichtspunkt der Totalgewinnidentität nicht zur Erfassung eines steuerlichen Ertrags führen. Der Vorgang muss auch hier insgesamt gesehen erfolgsneutral bleiben. Aus diesem Grund ist bei der Einnahme-Überschuss-Rechnung ein Sanierungsgewinn regelmäßig nicht zu erwarten, wobei dies im Einzelfall stets von der herbeizuführenden Totalgewinnidentität abhängig ist.

Um in den Genuss einer steuerlichen Begünstigung für den Sanierungsgewinn zu gelangen wird teilweise erwogen, vor einem erwarteten Schulderrlass kurzerhand die Gewinnermittlungsart von der Einnahme-Überschuss-Rechnung hin zum Betriebsvermögensvergleich umzustellen.²⁵ Diese Erwägung mag in bestimmten Konstellationen ihre Berechtigung haben.²⁶ Hierbei ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass ein Wechsel der Gewinnermittlungsart darüber hinaus noch weitere steuerliche Konse-

quenzen nach sich zieht. So sind bspw. Betriebsvorgänge, welche im Rahmen der vereinfachten Gewinnermittlung bislang noch keine steuerliche Berücksichtigung gefunden haben, beim ersten Betriebsvermögensvergleich zu berücksichtigen.²⁷ Der Übergang wird also regelmäßig Gewinnkorrekturen durch Zu- und Abrechnungen erforderlich machen,²⁸ welche sich in Form von Übergangsgewinnen auch zulasten des Unternehmens auswirken können.

Hinsichtlich der betroffenen Steuerarten erstreckt sich der Anwendungsbereich des Sanierungserlasses auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer sowie mittelbar den Solidaritätszuschlag. Nicht umfasst ist hingegen die Gewerbesteuer, für die die jeweiligen Gemeinden zuständig bleiben.²⁹ Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG), welcher sich aus dem Gewinn im Sinne der Vorschriften des EStG bzw. KStG ergibt (§ 7 Satz 1 GewStG). Das zuständige Betriebsfinanzamt³⁰ teilt die hierzu erforderlichen Angaben gem. § 184 Abs. 3 AO der heheberechtigten Gemeinde mit. Eine dabei durch die Fin.Verw. vorgenommene Einstufung als Sanierungsgewinn entfaltet für die Gemeinde unterdessen keine bindende Wirkung.³¹ Diese ist vielmehr selbst für die Vornahme etwaiger Billigkeitsmaßnahmen verantwortlich.³² Entscheidet das Finanzamt als Fachbehörde allerdings positiv über die Voraussetzungen der Billigkeitsmaßnahmen i.S.d. §§ 163, 222 und 227 AO, dürfte dies aufgrund der entsprechenden Anwendung dieser Normen im Gewerbesteuerrecht³³ zumindest eine Leitfunktion für die Gemeinden haben.

b) Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns

Der BMF-Erlass verlangt für den Eintritt seiner Rechtsfolge neben einem entsprechenden Antrag des Unternehmers tatbestandlich das Vorliegen eines begünstigten Sanierungsgewinns. Dessen Annahme setzt einen Schulderrlass voraus, welcher in qualifizierter Weise mit einem Sanierungsvorhaben in Verbindung stehen muss.³⁴

17 BMF-Schreiben, Rn. 13, S. 1.

18 BMF-Schreiben, Rn. 3, S. 1.

19 Namentlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit.

20 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

21 Vgl. Überlegungen bei *Schmittmann*, ZInsO 2003, 506; als Anm. hierzu *Romswinkel/Wesling*, ZInsO 2003, 886; *Henning*, ZInsO 2007, 1257.

22 FK-Insol/Jaffé, 2006, § 217 Rn. 194; *Boochs/Dauernheim*, Steuerrecht in der Insolvenz, S. 179.

23 Mit teilweisen Durchbrechungen, vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 2008, § 4 Rn. 371, 380.

24 St. Rspr., vgl. BFH, 6.12.1973, BStBl. II 1973, S. 293; BFH, 25.1.1962, BStBl. III 1962, S. 366; auch *Schmidt/Heinicke* (Fn. 23), § 4 Rn. 10 m.w.N.

25 *Maus*, Steuern im Insolvenzverfahren, Rn. 428 m.w.N.

26 So wäre z.B. vorteilhaft, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit erwirtschaftete Verluste bereits anderweitig verrechnen konnte und gegenwärtig keine oder nur geringe Verlustvorträge bestünden, wodurch der dann verbleibende Sanierungsgewinn in großem Umfang steuerfrei verbliebe.

27 BFH, 24.1.1985, BStBl. II 1985, S. 255; BFH, 28.5.1968, BStBl. II 1968, S. 650.

28 Vgl. im Einzelnen Anl. 1 zu R 4.6 EStR.

29 BMF-Schreiben, Rn. 15.

30 Örtliche Zuständigkeit gem. § 22 Abs. 1 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO.

31 OFD Magdeburg v. 14.10.2005 unter Nr. 2, DStZ 2006, 169.

32 BMF-Schreiben, Rn. 15, S. 1; OFD Magdeburg v. 14.10.2005 unter Nr. 3, DStZ 2006, 169; Abschn. 3 Abs. 1, S. 7 GewStR.

33 Gem. § 3 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 und 5 AO.

34 BMF-Schreiben, Rn. 4, S. 1.

Hinsichtlich dieser weiteren Voraussetzungen orientiert sich der Sanierungserlass begrifflich an den von der Rechtsprechung zu dem entfallenen § 3 Nr. 66 EStG entwickelten Kriterien, ohne diese selbst weiter auszuführen. Durch die Übernahme dieser von der Rechtsprechung eingeführten Terminologie kann selbige auch weiterhin zur Auslegung der betreffenden Rechtsbegriffe herangezogen werden.³⁵

aa) Schuldnerlass

Der Erlass von Verbindlichkeiten kann i.S.d. BMF-Schreibens³⁶ namentlich insbesondere durch Vereinbarung nach § 397 Abs. 1 BGB oder durch ein negatives Schuldanerkenntnis nach § 397 Abs. 2 BGB³⁷ erfolgen. Zu diesem Zeitpunkt müssen sodann auch sämtliche nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sein.³⁸

bb) Sanierungsbedürftigkeit

Als erste qualifizierte Voraussetzung verlangt der BMF-Erlass die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens. Diese Einschätzung hängt dabei insbesondere von der Liquidität des Unternehmens, von der Zusammensetzung des Betriebsvermögens, dem Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe der Gesamtschuldenlast und der allgemeinen Ertragslage ab.³⁹

Beachtenswert ist hierbei, dass für diese Beurteilung stets auch die Vermögenslage von für das Unternehmen unbeschränkt haftenden Personen mit einzubeziehen ist. Können Verbindlichkeiten also durch das Privatvermögen eines persönlich Haftenden befriedigt werden, ist eine Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens nicht gegeben.⁴⁰

cc) Sanierungsfähigkeit

Als nächste Voraussetzung muss das Unternehmen auch sanierungsfähig sein. Hiervon ist dann auszugehen, wenn nach der Sanierung langfristig mit einem rentablen Betrieb gerechnet werden kann.⁴¹ Letztlich muss sich für das Unternehmen also eine positive Fortführungsprognose ergeben.

dd) Sanierungseignung

Des Weiteren muss der Schuldnerlass entweder allein oder in Summe mit anderen dazu geeignet erscheinen, die Ertragsfähigkeit des Unternehmens dauerhaft wieder herzustellen und diesem somit eine Fortsetzung der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zu ermöglichen (sog. „unternehmensbezogene Sanierung“).⁴² Das Unternehmen muss durch den Schuldnerlass vor dem finanziellen Zusammenbruch bewahrt werden sollen.⁴³

Dieses hat jedoch nicht zwangsläufig in identischer Rechtsform zu erfolgen. Denn neben den unternehmensbezogenen Sanierungen ist das BMF-Schreiben auch auf die sog. „übertragende Sanierung“ anwendbar,⁴⁴ bei der das notleidende Unternehmen nicht in der bisherigen Form fortgeführt wird, sondern auf einen anderen Rechtsträger übergeht. Der Schuldnerlass dient insoweit der Freistellung des Nachfolgeunternehmens (Auffanggesellschaft) von der Inanspruchnahme für vorangegangene Verbindlichkeiten.⁴⁵

ee) Sanierungsabsicht

Darüber hinaus muss der Schuldnerlass auch mit Sanierungsabsicht erfolgen, d.h. die Gläubiger müssen subjektiv zum Zwecke der Ermöglichung einer Sanierung gehandelt haben.⁴⁶ Ein gleichzeitiger Forderungserlass durch mehrere Gläubiger entfaltet hierfür besondere Indizwirkung.⁴⁷ Festzuhalten bleibt weiterhin, dass selbst parallel gelagerte Eigeninteressen der Gläubiger⁴⁸ für die erforderliche Sanierungsabsicht unschädlich sind, solange der Sanierungswille zumindest mitentscheidender Antriebsgedanke war.⁴⁹

c) Ermittlung des begünstigten Sanierungsgewinns

Die Ermittlung der konkreten Höhe des Sanierungsgewinns unterliegt nach dem BMF-Erlass ebenfalls speziellen Regelungen.⁵⁰ So sind danach negative Einkünfte des laufenden Veranlagungszeitraums und bestehende Verlustvorträge vergangener Jahre vorrangig zunächst mit dem entstandenen Sanierungsgewinn zu verrechnen. Dieses auch ungeachtet ansonsten bestehender Ausgleichs- oder Verrechnungsbeschränkungen.⁵¹ Jedwede Verluste und negativen Einkünfte sollen damit (bis zur Höhe des Sanierungsgewinns) aufgebraucht sein und können folglich nicht mehr in einen festzustellenden Verlustvortrag für Folgejahre eingehen. Auch ein in dem darauf folgenden Veranlagungszeitraum erwirtschafteter Verlust muss nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen werden und vorrangig den entstandenen Sanierungsgewinn mindern. All diese Bestimmungen sollen im Ergebnis dafür Sorge tragen, dass eine steuerliche Doppelbegünstigung von Unternehmen durch uneingeschränkte Verlustberücksichtigung einerseits und volle Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns andererseits unterbleibt.⁵² Wendet sich der Unternehmer daher gegen eine zur Ermittlung des Sanierungsgewinns vorgenommene Verlustverrechnung oder den Verlustrücktrag, ist die Anwendung der Billigkeitsmaßnahme ausgeschlossen.⁵³

35 Janssen, DStR 2003, 1056; Ritzer/Stangl, INF 2003, 549; Maus (Fn. 25), Rn. 416.

36 BMF-Schreiben, Rn. 3, S. 2.

37 BFH, 27.1.1998, BStBl. II 1998, S. 537.

38 Onusseit, EWIR 1990, 1204.

39 BFH, 14.3.1990, BStBl. II 1990, S. 955; BFH, 25.10.1963, BStBl. III 1964, S. 122; R 6 Nr. 3 EStR (1993) zu § 3 Nr. 66 EStG.

40 BFH, 27.1.1998, BStBl. II 1998, S. 537; BFH, 3.12.1963, BStBl. III 1964, S. 128; Onusseit, EWIR 1990, 1203.

41 Maus (Fn. 25), Rn. 417.

42 BMF-Schreiben, Rn. 1; R 6 Nr. 4, S. 1 ff. EStR (1993) zu § 3 Nr. 66 EStG.

43 BFH, 22.1.1985, BStBl. II 1985, S. 501.

44 BMF-Schreiben Rn. 2; s.a. BFH, 24.4.1986, BStBl. II 1986, S. 672; R 6 Nr. 4, S. 6 f. EStR (1993) zu § 3 Nr. 66 EStG.

45 Z.B. aus § 25 Abs. 1 HGB, so BMF-Schreiben, Rn. 2, S. 3.

46 R 6 Nr. 2 EStR (1993) zu § 3 Nr. 66 EStG.

47 BFH, 12.10.1905, BFH (NV) 2006, 713; BFH, 14.3.1990, BStBl. II 1990, S. 810.

48 Wie z.B. die Aufrechterhaltung des Unternehmens als Geschäftspartner für zukünftige Transaktionen oder die zumindest teilweise Realisierung von anderen Forderungen gegenüber dem notleidenden Unternehmen.

49 BFH, 17.11.2004, BFH (NV) 2005, 1027; BFH, 10.4.2003, BStBl. II 2004, S. 9.

50 BMF-Schreiben Rn. 8, S. 3 ff., vgl. auch dortige Berechnungsbeispiele.

51 Namentlich insbesondere aus §§ 2 Abs. 3 a.F., 2a, 2b a.F., 10d, 15 Abs. 4, 15a, 23 Abs. 3 EStG.

52 Vgl. schon Ausführungen unter I. 3.

53 BMF-Schreiben, Rn. 8, S. 5 ff.

d) Rechtsfolge

Sind die Bedingungen des Sanierungserlasses erfüllt, ergibt sich für die Fin.Verw. als Rechtsfolge eine ermessensreduzierende Wirkung in zweierlei Hinsicht. So ist zum einen im Festsetzungsverfahren⁵⁴ eine abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO vorzunehmen. Zum anderen ist die betreffende Steuer im Erhebungsverfahren⁵⁵ nach § 222 AO ab Fälligkeit mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zu stunden.

Eine von der eigentlichen Veranlagung abweichende Steuerfestsetzung hat zu erfolgen, da die Ermittlung des begünstigten Sanierungsgewinns wie dargestellt besonderen Regelungen unterliegt und dabei u.U. auch von gesetzlichen Vorgaben abweichen kann.⁵⁶

Gestundet und erlassen werden soll schließlich der Höhe nach nur die Steuer, die anteilig auf den verbleibenden Sanierungsgewinn entfällt. Eine konkrete Berechnungsmethode sieht der BMF-Erlass dafür jedoch nicht vor. In Betracht kommen hierzu entweder eine schlichte „Verhältnisrechnung“ oder die Ermittlung im Wege einer sog. „Schattenveranlagung“. Bei der Verhältnisrechnung entspricht die anteilig zu stundende Steuer dem Verhältnis des Sanierungsgewinns zum gesamten zu versteuernden Einkommen.

*Beispiel „Verhältnisrechnung“:*⁵⁷

75.000 € Sanierungsgewinn
25.000 € übrige Einkünfte =
100.000 € zu versteuerndes Einkommen,
hierauf tarifliche Einkommensteuer
i.H.v. 35 % = 35.000 €.

Davon sind anteilig 3/4 = 26.250 € zu stunden,
der Restbetrag i.H.v. 8.750 € wird erhoben.

Bei der zweiten Berechnungsmethode sind die beiden sich ergebenden Steuerbeträge der regulären Veranlagung (unter Einbeziehung des Sanierungsgewinns) sowie einer fiktiven Schattenveranlagung (ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns) gegenüberzustellen. Der sich ergebende Differenzbetrag ist sodann zu stunden.

*Beispiel „Schattenveranlagung“:*⁵⁸

75.000 € Sanierungsgewinn (unberücksichtigt);
25.000 € übrige Einkünfte =
zu versteuerndes Einkommen,
hierauf tarifliche Einkommensteuer
i.H.v. 17 % = 4.250 €.

Tarifliche Einkommensteuer der regulären Veranlagung
= 35.000 € (s.o.),

Differenzbetrag i.H.v. 30.750 € ist zu stunden.
Tatsächlich erhoben werden demnach 4.250 €.

Wie aufgezeigt führen die beiden Berechnungsmethoden zu unterschiedlichen Ergebnissen im Hinblick auf die tatsächlich zu erhebende Steuer. Aufgrund des bei der Einkommensteuer nach § 32a EStG bestehenden progressiven Steuertarifs bewirkt die zweite Berechnungsmethode (je nach Gesamthöhe der Einkünfte und entsprechend dem Verhältnis von Sanierungsgewinn und übrigen Einkünften) grds. eine niedrigere Steuerlast.⁵⁹

Diese vorhandene Unsicherheit bzgl. der anzuwendenden Ermittlungsweise wurde inzwischen durch die obersten Finanzbehörden erkannt und mittels weiterer Verwaltungsanweisungen abschließend geregelt.⁶⁰ Danach soll die auf den Sanierungsgewinn anteilig entfallende Steuer stets im Wege der zweiten Berechnungsmethode zu ermitteln sein.

Ein Erlass der betreffenden Steuer ist schließlich erst nach deren endgültiger Feststellung möglich.⁶¹ So sind bspw. zunächst anhängige Rechtsbehelfsverfahren und Betriebsprüfungen abzuschließen sowie die Veranlagung des nachfolgenden Jahres abzuwarten, aus welcher sich ggf. ein noch bei dem Sanierungsgewinn zu berücksichtigender Verlustrücktrag ergeben könnte. Der Steuererlass erfolgt sodann von Amts wegen.

2. Problemstellungen und Kritik

Der Sanierungserlass des BMF ist angetreten, bestehende Konflikte zwischen der generellen Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen und den Leitzielen der InsO zu beseitigen. Mag dies im Ergebnis auch gelungen sein, verbleiben doch diverse Unsicherheiten und weitere Verbesserungsmöglichkeiten.

a) Haftungsrisiko im Insolvenzplanverfahren

So führt der Sanierungserlass auf der Rechtsfolgenseite zwar zu einer vollständigen Ermessensreduzierung zugunsten Stundung und Erlass der anteiligen Steuer, was dem Unternehmer auch einen diesbezüglichen Anspruch gewähren dürfte.⁶² Demgegenüber stehen jedoch auf der Tatbestandsseite mit den Sanierungsvoraussetzungen unbestimmte Rechtsbegriffe, welche der Fin.Verw. einen gewissen Beurteilungsspielraum einräumen.⁶³ Wird hierbei seitens der Behörden nur ein Tatbestandsmerkmal als nicht gegeben angesehen, kann bereits nicht mehr von einem steuerlich begünstigten Sanierungsgewinn ausgegangen werden.⁶⁴ Alle Voraussetzungen müssen also kumulativ erfüllt sein. Dieses ist laut BMF-Erlass jedenfalls dann zu unterstellen, wenn ein Sanierungsplan vorliegt.⁶⁵ Ein solcher wird durch die Verwaltungsanweisung allerdings nicht näher definiert. Fraglich ist somit, ob hierunter auch ein Insolvenzplan i.S.d. §§ 217 ff.

54 Vgl. AEAO zu § 163, Nr. 1 Satz 1.

55 Vgl. AEAO zu § 163, Nr. 1 Satz 2.

56 Insbesondere im Rahmen der Verlustverrechnung, s.o. unter II. 1. c).

57 Berechnungsbeispiel für die Einkommensteuer 2007, Steuersätze der Grundtabelle wurden zur Vereinfachung gerundet.

58 S. Anm. Fn. 57.

59 Dies gilt freilich nur im progressiven Einkommensteuertarif, bei linearen Steuertarifen (z.B. 15 % KSt gem. § 23 Abs. 1 KStG) tritt dagegen kein abweichendes Berechnungsergebnis ein. Ebenso, wenn neben dem Sanierungsgewinn keine weiteren positiven Einkünfte erzielt werden.

60 Z.B. Bayerisches Landesamt für Steuern v. 23.10.2006, DStR 2006, 2176; OFD Chemnitz v. 10.10.2006, DB 2006, 2374 mit Ermittlungsschema; dazu auch Crezelius, NZI 2007, 92.

61 BMF-Schreiben, Rn. 12, S. 1.

62 Strüber/von Donat, BB 2003, 2039; Blöse, GmbHR 2003, 580; a.A., HK-Insol/Thies, 2007, § 227 Rn. 8, der eine Ermessensreduzierung bei der Stundung verneint und damit den ausdrücklichen Wortlaut des BMF-Erlasses in Rn. 8, S. 2 verkennt.

63 Strüber/von Donat, BB 2003, 2037; Herrmann, ZInsO 2003, 1071.

64 BFH, 12.10.2005, BFH (NV) 2006, 713 und 715; BFH, 16.5.2002, BStBl. II 2002, S. 854.

65 BMF-Schreiben, Rn. 4, S. 2.

InsO zu fassen ist. Empfehlenswert wäre in diesem Zusammenhang jedenfalls die explizite Aufnahme und Erörterung sämtlicher Sanierungsvoraussetzungen in dem darstellenden Teil des Insolvenzplans, um den Erfordernissen des BMF-Schreibens uneingeschränkt gerecht zu werden.

Nichtsdestotrotz verbleibt eine gewisse Unsicherheit, ob die begehrte Billigkeitsmaßnahme letztlich tatsächlich zur Anwendung gelangt. Dieses kann neben einem möglichen Scheitern des Insolvenzplanverfahrens mit hin auch haftungsrechtliche Konsequenzen für den Verwalter nach sich ziehen. Kommt es nämlich wider Erwarten nicht zum Erlass der Steuer auf den Sanierungsgewinn, entsteht hierdurch eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 InsO. Für die Haftung ist sodann relevant, ob die Steuer durch eine Handlung des Insolvenzverwalters (§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. InsO) oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse (§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO) begründet wurde.⁶⁶ Bei Annahme einer durch Rechtshandlung begründeten Masseverbindlichkeit haftet der Insolvenzverwalter für die Nichterfüllung der Steuerverbindlichkeit verschärft nach § 61 InsO. Bei anderweitiger Begründung der Verbindlichkeit droht eine Haftung aus § 60 InsO, wenn auch eine schuldhaftige Pflichtverletzung vorliegt. Richtigerweise kann hier jedoch weder die Vorlage eines Insolvenzplans durch den Verwalter (§ 218 InsO)⁶⁷ noch dessen Stellungnahme zu einem durch den Schuldner vorgelegten Plan (§ 232 Abs. 1 Nr. 3 InsO) als eine rechtsgeschäftliche oder prozessuale Handlung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1, 1. Alt. InsO angesehen werden.⁶⁸ Bei der Steuer auf den Sanierungsgewinn handelt es sich folglich um eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO, für welche der Insolvenzverwalter nur im Rahmen des § 60 InsO haftet.⁶⁹ Dessen ungeachtet besteht daneben weiterhin ein Haftungsrisiko für den Fall der Verletzung steuerrechtlicher Pflichten als Vermögensverwalter aus §§ 69 i.V.m. 34 Abs. 3 AO.

Aufgrund der v.g. Bedenken erscheint es sowohl für die erfolgreiche Durchführung des Insolvenzplanverfahrens als auch zur Eindämmung eigener haftungsrechtlicher Risiken geboten, im Vorwege der finalen Ausgestaltung des Plans eine verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO bei der Fin.Verw. darüber einzuholen, ob der angestrebte Insolvenzplan die Voraussetzungen des Sanierungserlasses erfüllt. Im Falle einer positiven Bescheidung bezweckt dies sodann eine bindende Wirkung für die Finanzbehörde bei der späteren Veranlagung.⁷⁰

b) Anwendungsfragen bei der Restschuldbefreiung

Neben der aufgezeigten Problemstellung im Insolvenzplanverfahren drängt sich die Frage auf, ob Sanierungsgewinne auch durch die Erteilung der RSB (§ 300 Abs. 1 InsO) entstehen können und wie diese ggf. zu behandeln sind. Hierfür ist zunächst zu beachten, dass diese Überlegungen gem. § 286 InsO nur bei natürlichen Personen Bedeutung erlangen, nicht dagegen bei juristischen Personen relevant werden.

Maßgebliches Kriterium für die hier vorzunehmende Bewertung ist, ob die Befreiung von den Verbindlichkeiten zur Entstehung eines steuerlichen Gewinns führt. Hierfür ist zunächst zwischen Regel- und Verbraucherinsolvenzverfahren zu differenzieren.

Ein Verbraucherinsolvenzverfahren ist nach § 304 Abs. 1 InsO nur anwendbar bei Personen, die keine oder nur eine vermögensmäßig überschaubare selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt haben. Ein gänzlich Fehlen selbstständiger wirtschaftlicher Betätigung ist aus steuerlicher Sicht nur im Rahmen der Überschusseinkünfte des § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG⁷¹ möglich. Wie bereits dargelegt kommt für diese Einkunftsarten eine Betriebsvermögenserhöhung durch den Wegfall betrieblicher Verbindlichkeiten und somit ein entsprechender Gewinn nicht in Betracht.⁷² Bei einer überschaubaren selbstständigen Betätigung ist die Entstehung eines steuerlichen Gewinns im Rahmen der Gewinneinkunftsarten des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG⁷³ zwar grds. möglich. Aufgrund des vermögensmäßig nur geringen Umfangs wird der Gewinn in der Praxis jedoch häufig durch vereinfachte Einnahme-Überschuss-Rechnung i.S.d. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden, was regelmäßig die Entstehung eines Sanierungsgewinns ausschließt.⁷⁴ Insoweit wird die Erteilung der RSB im Verbraucherinsolvenzverfahren im Regelfall keine steuerliche Auswirkung haben.

Anders verhält sich die Sachlage dagegen beim Regelinsolvenzverfahren. Wird hier einem bilanzierenden Gewerbetreibenden, selbstständig Tätigen oder Land- und Forstwirt die RSB erteilt, führt dies durch das Erlöschen betrieblicher Verbindlichkeiten zu einem steuerlichen Gewinn. Fraglich ist sodann, ob dieser Gewinn auch als begünstigter Sanierungsgewinn i.S.d. BMF-Erlasses anzusehen ist. Hiergegen spricht zunächst, dass die RSB nicht den Vorgaben des Sanierungserlasses entspricht. So stellt z.B. die gerichtliche Erteilung keinen freiwilligen Schuldverlass der Gläubiger mit Sanierungsabsicht dar. Auch die Sanierungseignung dieser Maßnahme ist mit Blick auf den Zweck einer Sanierungshandlung, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen,⁷⁵ zweifelhaft. Denn die Erteilung der RSB soll dem Betroffenen vielmehr einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben bzw. einen lastenfreien beruflichen Neuanfang ermöglichen.⁷⁶

66 Ausführlich *Maus*, NZI 2000, 452 und *Maus*, ZIP 2002, 593 f.

67 Sei es auf eigenen Vorschlag (§ 218 Abs. 1 InsO) oder aufgrund einer Beauftragung durch die Gläubigerversammlung (§§ 157, 218 Abs. 2 InsO).

68 *Maus*, NZI 2000, 452; *Maus*, ZIP 2002, 593 f.

69 A.A. *Vögeli*, ZInsO 2000, 145, der eine verschärfte Haftung nach § 61 InsO bei Eigeninitiative des Insolvenzverwalters durch Planvorschlag annimmt.

70 Sofern keine wesentlichen Abweichungen von dem vorbereiteten Insolvenzplan eintreten; vgl. AEAO zu § 89, Nr. 3.6.1 und Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) v. 30.11.2007, BGBl. I 2007, S. 2783.

71 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte.

72 Vgl. Darstellung unter II. 1. a).

73 Namentlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit.

74 Vgl. schon Ausführungen unter II. 1. a).

75 St. Rspr., vgl. nur BFH, 22.1.1985, BStBl. II 1985, S. 501.

76 *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 922; *Hess/Pape*, InsO und EGInsO, Rn. 1201; vgl. auch § 1 Satz 2 InsO.

Eben diese Absicht will der Sanierungserlass jedoch gerade nicht begünstigt wissen,⁷⁷ weshalb ein Erlass der betreffenden Steuern aus sachlichen Billigkeitsgründen danach nicht in Betracht kommt.⁷⁸

Das FG Münster hat dagegen in seiner Entscheidung v. 27.5.2004⁷⁹ einen Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen auch für den Fall bejaht, in dem der Betrieb nicht fortgeführt und dem Unternehmer nur ein schuldenfreier Neuanfang ermöglicht wird. Im Einkommensteuerrecht sei aus systematischen Gründen stets auf die natürliche Person als Subjekt der Besteuerung abzustellen, weshalb ein Schuldenerlass nicht nur die Sanierung des Unternehmens, sondern auch die des Unternehmensträgers bezwecken könne. Wird dem Unternehmer hierdurch die Betriebsaufgabe unter Befreiung von bestehenden Schulden ermöglicht, genüge dies bereits für die Sanierungseignung der Maßnahme.⁸⁰ Besteht im Ergebnis auch keine Gefahr einer steuerlichen Doppelbegünstigung, z.B. aufgrund vollständiger Ausnutzung aller Verlustverrechnungsmöglichkeiten, dürfe nach den Wertungen des Gesetzgebers eine Besteuerung des verbleibenden Sanierungsgewinns nicht mehr erfolgen. Diese Entscheidung erging im konkreten Fall zwar unabhängig von einer RSB, könnte hierfür jedoch richtungsweisenden Charakter hin zu einer vereinheitlichten Anwendung der Billigkeitsmaßnahme haben.

Kritisch ließe sich letztlich noch anmerken, dass die steuerliche Ungleichbehandlung von Schuldner im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens einerseits sowie im Wege der RSB andererseits im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG zumindest fragwürdig erscheint.⁸¹

c) Zweifelhafte Ermittlungsweise

Auch die Ermittlung der Höhe des verbleibenden Sanierungsgewinns bleibt in ihrer durch den BMF-Erlass vorgegebenen Art und Weise nicht frei von rechtlichen Unsicherheiten. So erfolgt die Berechnung mit dem Ziel, etwaige steuerliche Doppelbegünstigungen durch vorrangige Verrechnung aller Verluste mit dem Sanierungsgewinn zu verhindern. Geschieht dieses jedoch entgegen bestehender Verrechnungsbeschränkungen, liegt eine Umgehung gesetzlicher Anordnungen vor. Die totale Verlustverrechnung ist somit von ihrer Intention her zwar interessengerecht, aber prinzipiell als rechtlich unzulässig anzusehen.⁸² Fraglich ist, ob ein hiergegen gerichteter Rechtsbehelf Aussicht auf Erfolg verspräche. Die Umgehung der bestehenden Verlustverrechnungsbeschränkungen erfolgt praktisch durch abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO.⁸³ Da diese Vorgehensweise durch den BMF-Erlass vorgegeben ist und die Finanzämter daran gebunden sind, wird ein Einspruch hier keinen Erfolg haben. Im Rahmen eines Klageverfahrens ist zu beachten, dass es sich bei der abweichenden Steuerfestsetzung um eine Ermessensentscheidung der Behörde handelt, welche durch Minderung des grds. steuerpflichtigen Sanierungsgewinns vordergründig zugunsten des Steuerpflichtigen ausfällt. Solche Ermessensentscheidungen sind gem. § 102 FGO durch die FG nur eingeschränkt überprüfbar. Bewegt sich die Finanzbehörde daher bei

der Steuerfestsetzung noch innerhalb des durch § 163 AO vorgegebenen Rahmens, welcher ja gerade eine vom gesetzlich normierten Regelfall abweichende Festsetzung vorsieht, sind auch hier die Erfolgsaussichten als eher gering einzuschätzen.⁸⁴ Denkbar wäre weiterhin die Beantragung einer erneuten Berücksichtigung der ursprünglich verrechneten Verluste in einem späteren Veranlagungszeitraum, in welchem sie sich bei gewöhnlichem Verlauf tatsächlich ausgewirkt hätten.⁸⁵ Da diese Verluste jedoch bereits (wenn auch nicht gesetzeskonform) für die Verrechnung mit dem Sanierungsgewinn verbraucht wurden und demzufolge ein für die begehrte Veranlagung erforderlicher Verlustvortrag i.S.d. § 10d Abs. 2, 4 EStG nicht existiert, erscheint dieses Vorgehen ebenfalls als wenig Erfolg versprechend.⁸⁶

Neben dieser strittigen Umgehung gesetzlicher Bestimmungen ist auch die Regelung des BMF-Erlasses, einen im Folgejahr entstandenen Verlust zwingend mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen,⁸⁷ einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Dem jüngst sanierten Unternehmen wird damit im Erstjahr nach der Sanierung die Möglichkeit genommen, seinen regulär erwirtschafteten Verlust steuerlich geltend zu machen. Dieser häufig nicht auszuschließende „Anlaufverlust“ steht jedoch in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang zu dem zurückliegenden Sanierungsgewinn. Sachliche Gründe für eine solche Verrechnung sind damit nicht ersichtlich.⁸⁸

Letztlich können sich durch die Anordnung der vorrangigen Verlustverrechnung mit dem Sanierungsgewinn auch steuerliche Ungleichbehandlungen zwischen Kapital- und Personengesellschaften ergeben. Diese finden ihren Ursprung in der strukturellen Divergenz von Kapitalgesellschaften (steuerliches Trennungsprinzip) und Personengesellschaften (steuerliches Transparenzprinzip).⁸⁹ Danach sind bei einer Kapitalgesellschaft Gesellschafts- und Gesellschafterebene strikt zu trennen. Aufgrund der insofern fehlenden anderweitigen Verwendungsmöglichkeit wird im Krisenfall regelmäßig ein gewisser Verlustvortrag vorhanden sein, welcher mit dem entstehenden Sanierungsgewinn zu verrechnen ist. Steuerlich begünstigt ist schließlich nur noch der ggf. verbleibende Restbetrag. Anders kann sich die Situation dagegen bei Personengesellschaften darstellen. Hier werden die Verluste der Gesellschaft stets den beteiligten Gesellschaftern zugerechnet, bei welchen sodann im

77 Explizit BMF-Schreiben Rn. 2, S. 2.

78 So auch OFD Münster v. 21.10.2005, ZInsO 2006, 136; *Maus* (Fn. 25), Rn. 429.

79 FG Münster 27.5.2004, ZInsO 2004, 1322; zust. Anm. *Uhländer*, ZInsO 2005, 76.

80 Dieses unter Berufung auf BFH, 14.3.1990, BStBl. II 1990, S. 810 und 813.

81 Für eine Unzulässigkeit insoweit *Schnittmann*, ZInsO 2006, 136 f. (als Anm. zu OFD Münster, v. 21.10.2005, ZInsO 2006, 136).

82 *Janssen*, DStR 2003, 1058; *Strüber/von Donat*, BB 2003, 2038; *Maus* (Fn. 25), Rn. 424.

83 S. schon unter II. 1. d).

84 Mangels Ermessensfehlerhaftigkeit der Festsetzung i.E. verneinend *Becker*, DStR 2003, 1603.

85 Vorschlag von *Janssen*, DStR 2003, 1058.

86 Krit. zum Vorschlag *Janssens* auch *Becker*, DStR 2003, 1603.

87 BMF-Schreiben, Rn. 8, S. 5; vgl. schon Ausführungen unter II. 1. c).

88 *Becker*, ZVI 2003, 323 f.

89 Ausführlich hierzu *Birk*, Steuerrecht, 2007, Rn. 1002 und 1043.

Rahmen ihrer persönlichen Veranlagungen die Möglichkeit zur Verrechnung mit anderen positiven Einkünften (z.B. auch der ihrer Ehegatten) besteht. Wurden die entstandenen Verluste auf der Ebene der Gesellschafter vollständig verbraucht, tritt neben die bisherige steuermindernde Wirkung der angesetzten Verluste auch noch die steuerliche Begünstigung für den vollen Sanierungsgewinn. Hierin kann wiederum eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung zu sehen sein.⁹⁰

d) Verstoß gegen EG-Beihilferecht

Nicht ganz unproblematisch erscheint die Anwendung der Billigkeitsmaßnahmen auch im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe des Art. 87 Abs. 1 EGV, wonach mit dem gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfen unzulässig sind. Denn „Steuererlasse können Beihilfecharakter haben“, wie das BMF im Jahr 2002 selbst feststellte⁹¹ und dies als Begründung für eine seinerzeit noch ausstehende vereinheitlichende Verwaltungsanweisung angab. Der anschließend ergangene Sanierungserlass vermochte diese Problematik mithin nicht zu entschärfen, wodurch auch gegenwärtig noch einige Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht bestehen.

Zunächst müsste es sich bei der Billigkeitsmaßnahme jedoch um eine Beihilfe i.S.d. Art. 87 EGV handeln.⁹² Eine solche liegt vor, wenn einem Unternehmen eine Begünstigung aus staatlichen Mitteln verschafft wird, welche zur Verfälschung des Wettbewerbs und Beeinträchtigung des innergemeinschaftlichen Handels führen kann. Dieser Vorteil darf schließlich nur spezifisch bzw. selektiv bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen zugute kommen. Eine Begünstigung i.S.d. Art. 87 EGV ist dabei neben der Gewährung positiver Leistungen auch bei der Bewilligung belastungsmindernder Maßnahmen, wie z.B. Steuererlassen, anzunehmen.⁹³ Der Erlass der Steuer auf den Sanierungsgewinn stellt hier eine solche Begünstigung dar. Dieser Vorteil wird auch aus staatlichen Mitteln gewährt, da insoweit in Höhe der entgangenen Steuer staatliche Mindereinnahmen bestehen.⁹⁴ Eine drohende Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung ist durch die Billigkeitsmaßnahme ebenfalls zu bejahen. Hierfür genügt bereits die bloße Eignung der Maßnahme, was im Falle sanierter und damit weiterhin am Wirtschaftsverkehr teilnehmender Unternehmen nicht auszuschließen ist.⁹⁵

Den größten Streitpunkt bei der Qualifizierung der Billigkeitsmaßnahme als Beihilfe i.S.d. Art. 87 EGV stellt die lediglich spezifische bzw. selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen dar. In einer Mitteilung der Europäischen Kommission, welche nach Art. 88 Abs. 1 EGV für die Kontrolle von Beihilfemaßnahmen zuständig ist, werden die diesbezüglich relevanten Prüfungskriterien näher dargelegt.⁹⁶ Danach ist für die Bejahung einer Beihilfe erforderlich, dass die betreffende Billigkeitsmaßnahme eine Ausnahme von dem allgemein geltenden Steuersystem zugunsten bestimmter Unternehmen darstellt und nicht durch Grund- oder Leitprinzipien der Steuerrechtsordnung gerechtfertigt ist.⁹⁷ Nach dem

deutschen Ertragsteuerrecht sind Sanierungsgewinne als Erhöhungen des Betriebsvermögens grds. zu versteuern. Die Billigkeitsregelung des BMF nimmt diese Gewinne jedoch von einer Besteuerung aus. Hierin ist eine Ausnahme von dem allgemein geltenden Steuersystem zu sehen. Diese Ausnahme dürfte auch nur zugunsten bestimmter Unternehmen wirken, d.h. nicht allen Unternehmen gegenüber zur Geltung gelangen. Das Vorliegen dieses Kriteriums ist hier ungewiss, könnte aber in zweierlei Hinsicht als gegeben angesehen werden. So wird zum einen ausschließlich sanierungsbedürftigen Unternehmen die Steuerbegünstigung gewährt, während wirtschaftlich gesunden Unternehmen die Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht eröffnet ist.⁹⁸ Zum anderen obliegt der Fin.Verw. hinsichtlich der zu erfüllenden Sanierungsvoraussetzungen ein gewisser Beurteilungsspielraum,⁹⁹ welcher auch zu einer Versagung der Billigkeitsmaßnahme und damit nicht zuletzt der Benachteiligung bestimmter Unternehmen führen kann.¹⁰⁰ Beides vermag hier somit die Annahme einer selektiv begünstigenden Ausnahmeregel zu unterstützen.¹⁰¹

Fraglich ist demnach, ob die Ausnahmeregelung evtl. eine Begründung in den Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung findet und mithin als gerechtfertigt anzusehen ist.¹⁰² Hiervon kann jedenfalls hinsichtlich der ersten Spezifikationsalternative ausgegangen werden, nach welcher der Sanierungserlass nur notleidenden Unternehmen zugute kommt. Denn diese Einschränkung entspricht sowohl dem fiskalischen Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als auch dem steuerlichen Übermaßverbot.¹⁰³ Danach ist eine Besteuerung ausschließlich an den am Markt erwirtschafteten Einkünften zu bemessen und darf als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auch keine erdrosselnde Wirkung haben. Diese Prinzipien werden durch die Begrenzung des Sanierungserlasses auf die in der Krise befindlichen Unternehmen gewahrt.

Weitaus problematischer erscheint dagegen eine Rechtfertigung der zweiten Spezifikationsalternative. Die Einräumung eines behördlichen Beurteilungsspielraums bei der Gewährung der Begünstigung lässt sich durch unbedingte Leitprinzipien des Steuerrechts augenscheinlich nicht begründen. Dies gilt umso mehr, als dass hier zur Bestimmung der Sanierungsvoraussetzungen auch eine Festlegung auf objektive Kriterien in Betracht käme.¹⁰⁴

⁹⁰ *Maus* (Fn. 25), Rn. 426.

⁹¹ BMF-Schreiben v. 13.9.2002, ZIP 2002, 1916.

⁹² Dazu instruktiv *Herrmann*, ZInsO 2003, 1074 ff.

⁹³ St. Rspr., vgl. EuGH, 22.11.2001 – C-53/00 „Ferring SA/ACOSS“ Rn. 15, EuGH I 2001, 9067; EuGH, 15.3.1994 – C-387/92 „Banco Exterior de España/ Ayuntamiento de Valencia“ Rn. 13, EuGH I 1994, 877.

⁹⁴ *Herrmann*, ZInsO 2003, 1074 m.w.N.

⁹⁵ *Herrmann*, ZInsO 2003, 1074.

⁹⁶ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung v. 10.12.1998 – 98/C 384/03, ABl. EG Nr. C 384, S. 3 ff.

⁹⁷ Mitteilung der Kommission, Rn. 16.

⁹⁸ *Herrmann*, ZInsO 2003, 1075.

⁹⁹ S. schon Ausführungen unter II. 2. a).

¹⁰⁰ *Herrmann*, ZInsO 2003, 1076; *Strüber/von Donat*, BB 2003, 2042.

¹⁰¹ Insoweit jeweils grds. bejahend *Herrmann*, ZInsO 2003, 1077.

¹⁰² Dazu Mitteilung der Kommission, Rn. 12, 23 ff.

¹⁰³ Hierzu *Maus*, ZIP 2002, 590 f.; *Winnefeld*, DB 1991, 2210.

¹⁰⁴ *Herrmann*, ZInsO 2003, 1077.

Folgt man also der Ansicht, in diesem Punkt eine selektiv begünstigende Ausnahmeregelung zu sehen, wird sich diese aus systemimmanenten Gründen nicht rechtfertigen lassen. Mithin läge eine gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe vor.¹⁰⁵

Als Folge droht die Rückzahlung der Beihilfe entweder im Einzelfall durch Konkurrentenklage oder allgemein durch ein negatives Prüfverfahren der Kommission über den BMF-Erlass. Danach müssten die erlassenen Steuern nebst Zinsen¹⁰⁶ an den Staat zurückerstattet werden, und zwar selbst bei einer dadurch (erneut) drohenden Insolvenz des sanierten Unternehmens.¹⁰⁷ Insoweit können auch keine Einwände des Vertrauensschutzes, der Entreichung oder der Fristüberschreitung geltend gemacht werden, da diese durch den EuGH wegen einer jedem Unternehmer aufzuerlegenden Erkundigungspflicht über die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe für unanwendbar erklärt worden sind.¹⁰⁸ Nicht zuletzt birgt die mögliche Rückzahlungsverpflichtung auch ein nicht zu unterschätzendes Haftungsrisiko für den Insolvenzverwalter.¹⁰⁹

e) Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

All die v.g. Problemstellungen und Kritikpunkte könnten allerdings in Kürze hinfällig sein, sollte sich der BMF-Erlass als rechtswidrig erweisen. Dieser Ansicht folgt zumindest das FG München in seiner Entscheidung v. 12.12.2007,¹¹⁰ welche seit dem 21.5.2008 zur höchstrichterlichen Entscheidung als Revision beim BFH anhängig ist.¹¹¹

Nach Auffassung des FG München hat der Gesetzgeber die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen durch die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG ganz gezielt abgeschafft, wobei die Aufhebung auch in Ansehung und im Bewusstsein der historischen Entwicklung der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen erfolgte. Jede diesem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers entgegenstehende Verwaltungsregelung würde mithin dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zuwider laufen. Eben so verhalte es sich jedoch mit dem Sanierungserlass des BMF, welcher weiterhin eine steuerliche Begünstigung jener Gewinne vorsehe. Auch die zur Begründung vorgeschobene Vermeidung einer Kollision mit anderen Rechtsordnungen, wie hier die Beseitigung von Zielkonflikten mit der InsO, vermöge eine solche „Verwaltungspraxis contra legem“ nicht zu rechtfertigen. Denn eine Konfliktbeseitigung mit der InsO könne unproblematisch auch auf anderem Wege, nämlich durch einzelfallbezogene Maßnahmen,¹¹² vorgenommen werden. Hierzu sei eine allgemeine Verwaltungsanweisung nicht erforderlich.

Aus diesem Grund erscheint dem Gericht die generalisierende Vorgabe der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsgewinnen durch den BMF als rechtswidrig. Zur Herbeiführung einer höchstrichterlichen Klärung dieser Fragestellung und damit zur Wahrung eines einheitlichen Verwaltungshandels wurde die Revision zugelassen, welche nunmehr wie gesehen beim BFH anhängig ist. Dessen Entscheidung ist mit Spannung zu erwarten,

könnte sie doch gravierende Auswirkungen für die Sanierungspraxis haben und zudem den Gesetzgeber zu einer neuerlichen Änderung des Steuerrechts nötigen.

III. Fazit und Ausblick

Wie der vorstehende Beitrag gezeigt hat, führt der Sanierungserlass des BMF entsprechend seiner Zielsetzung zwar zum Abbau grundlegender Konflikte zwischen dem Steuerrecht und der InsO, ruft durch seine konkrete Ausgestaltung jedoch gleichzeitig neue Unklarheiten an anderer Stelle hervor. So können die unbestimmten Rechtsbegriffe der einzelnen Sanierungsvoraussetzungen nicht nur ein Problem für die erfolgreiche Durchführung des Insolvenzplanverfahrens darstellen, sondern bedeuten auch ein Haftungsrisiko für den beteiligten Insolvenzverwalter. Entsprechendes gilt im Zusammenhang mit der möglichen Verletzung europäischen Beihilferechts. Zur Beseitigung der bestehenden Unsicherheiten und zur Verminderung von Haftungsrisiken ist jedem Insolvenzverwalter daher unbedingt zu empfehlen, sich um eine verbindliche Auskunft der Fin. Verw. zu bemühen. Ob diese allerdings tatsächlich erteilt wird, erscheint mit Blick auf die verwerfende Entscheidung des FG München zum Sanierungserlass und der aktuellen Anhängigkeit der Revision beim BFH mehr als fraglich. Denn ohne die erforderliche Rechtssicherheit wird sich die Fin. Verw. in dieser Frage wohl nicht verbindlich äußern. Somit besteht derzeit eine bedenkliche Unsicherheitslage.

Insgesamt ist darum überlegenswert, ob nicht durch die Wiedereinführung einer gesetzlichen Steuerfreistellung entsprechend § 3 Nr. 66 EStG a.F. Abhilfe geschaffen werden sollte. Diese Regelung müsste ebenfalls Bestimmungen über die vorrangige Verlustverrechnung beinhalten. Hierdurch würde zum einen eine interessengerechte Lösung zur Vermeidung von Doppelbegünstigungen erreicht. Gleichzeitig würde dies die Umgehung gesetzlicher Verrechnungsbeschränkungen vermeiden und auch ein Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung würde ausbleiben. Nicht in diese gesetzliche Regelung mit aufzunehmen wäre dagegen der bislang zwingende Verlustrücktrag des Folgejahres, welcher wie dargestellt jeder sachlichen Begründung entbehrt. Durch eine Konkretisierung der Sanierungsvoraussetzungen anhand objektiver Bewertungsmaßstäbe könnte weiterhin die Gefahr einer möglichen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit behoben werden, da insoweit ein schädlicher Beurteilungsspielraum der Finanzbehörden entfiel.

105 So tendenziell *Hermann*, ZInsO 2003, 1069, 1078; ebenso *Strüber/von Donat*, BB 2003, 2043; a.A. OFD Magdeburg v. 14.10.2005 unter Nr. 4, DStZ 2006, 170.

106 Vgl. *Strüber/von Donat*, BB 2003, 2040 m.w.N.

107 EuGH, 21.3.1990 – C-142/87 „Belgien/Kommission“ Rn. 58 ff.; Slg. 1990, I-959.

108 EuGH, 20.3.1997 – C-24/95 „Rheinland Pfalz/Alcan“ Rn. 25, EuGHE I 1997, 1591; EuGH, 20.9.1990 – C-5/89 „Kommission/Deutschland“ Rn. 13 f., EuGHE I 1990, 3437.

109 Vgl. *Hermann*, ZInsO 2003, 1078, die bei Beantragung der Billigkeitsmaßnahme durch den Insolvenzverwalter eine verschärfte Haftung nach § 61 InsO für möglich hält; ebenso *Maus* (Fn. 25), Rn. 443.

110 FG München, 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615.

111 Dortiges Az. VIII R 2/08.

112 Namentlich gem. §§ 163, 227 AO oder §§ 233 ff., 251 Abs. 2 InsO.

Letztlich würde dies auch zu einer Verwaltungsvereinfachung führen, da zeitaufwändige abweichende Steuerfestsetzungen und umständliche Vergleichsberechnungen zur Bestimmung der Höhe der anteiligen Steuer unterbleiben könnten.

Es bleibt somit zu hoffen, dass angeregt durch die Entscheidung des FG München der Gesetzgeber dazu bewegt werden kann, an dieser Stelle (erneut) korrigierend tätig zu werden und damit einen Großteil der aufgeworfenen Probleme auszuräumen.

Inhalte und Grundsätze der Schlussrechnungsprüfung

Duplik zu *Hentrich*, ZInsO 2008, 799

von Steuerberater/Dipl.-Kfm. Dr. Reinhard Reck, Braunschweig

Die Ausführungen von *Hentrich* legen nahe, dass die Kürzung des Vortrages, der dem Text in ZInsO 9/2008, zugrunde lag – ursprünglich handelte es sich um wesentlich umfangreichere Vortragsunterlagen anlässlich eines Referates vor dem Bundesarbeitskreis Insolvenzgerichte (BAKInso) – evtl. zu drastisch ausgefallen ist, sodass die Irritationen, die beim Studium des Beitrags entstehen konnten, u.U. verständlich sind.

Sofern *Hentrich* allerdings Erläuterungen zu den Irrläufern macht, hiermit sind letztlich Zahlungen gemeint, die zu einem anderen Verfahren gehören, ist es sicherlich löblich, wenn dies bei ihm nicht vorkommt. Tatsache ist, wie die leidgeprüften Rechtspfleger sicherlich auch zu bestätigen wissen, dass die Korrektur dieser Irrläufer bei der Berechnung der Teilungsmasse ein tägliches Brot des Rechtspflegers darstellen.

Darüber hinaus nimmt *Hentrich* die Ausführungen des Unterzeichnenden bzgl. der Abrechnung von Steuerberatergebühren zum Anlass, einige Anmerkungen zu machen. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass, wenn man einen Gebührenrechtsstreit führt, immer wieder die Entscheidung des OLG Düsseldorf herangezogen wird, in der festgestellt wird, dass der Berater zunächst einmal Anspruch auf eine Mindestvergütung hat.

Dies soll aber nicht bedeuten, dass der Berater gemeinhin nur einen Anspruch auf die Mindestvergütung hat. Konsensfähig, und so sollten die Ausführungen des Unterzeichnenden verstanden werden, erscheint vielmehr der Ansatz, bei der Abrechnung von Insolvenzbuchführungen, wie auch vom Unterzeichnenden im Kommentar Schlussrechnungsprüfung im Insolvenzverfahren¹ ausgeführt wird, dass zu Beginn des Verfahrens eine Mittelgebühr sicherlich angesetzt werden kann. Wenn das Verfahren allerdings weiter fortschreitet, ist es durchaus vertretbar, – da nur noch wenige buchhalterische Aufgaben zu erledigen sind – dass auch mit geringeren Beträgen abgerechnet wird.

Des Weiteren macht *Hentrich* Ausführungen zur Nichtdelegation bzgl. der Anfechtung von Krankenkassen. Wenn er in diesem Zusammenhang Ausführungen auch

zu § 28e Abs. 1 Satz 2 SGB IV macht, so beschäftigen sich seine Ausführungen letztlich mit einem Rechtszustand, der zum Zeitpunkt der Verfassung der Ausführungen, die in ZInsO 9/2008 erschienen, nicht gegeben war.

Die Ausführungen, die den Inhalten und Grundsätzen der Schlussrechnungsprüfung zugrunde lagen, gehen von dem Rechtszustand im Jahr 2007 aus. Wenn nun im Weiteren die Auffassung vertreten wird, dass die Änderung, die § 28e Abs. 1 Satz 2 SGB IV mit sich bringt, dazu führt, dass eine Delegationsfähigkeit der Anfechtung gegenüber den Krankenkassen gegeben ist, so kann dies nicht uneingeschränkt geteilt werden, hier wäre es ggf. sogar wünschenswert gewesen, wenn die Ansichten mit anderen Sachbearbeitern abgestimmt worden wären. Dann wäre man sicherlich zur Ansicht gelangt, dass eine Anfechtung durchaus auch nach Rechtsänderungen nicht uneingeschränkt delegationsfähig ist. Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass z.T. die Zahlungsströme in Einzelfällen derartig kompliziert sind, dass die Delegation an einen Spezialisten gerechtfertigt ist. Dies wäre dann im Vergütungsantrag explizit aufzuführen.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass grds. wohl derartig vorzugehen wäre, – um Irritationen im Zusammenhang mit der Delegation zu vermeiden – dass seitens des Insolvenzverwalters die Anfechtung in seiner Person betrieben werden sollte. Sollten dann Probleme im Rahmen der Abwicklung erfolgen, so erscheint es ratsam, den Anspruch im Rahmen einer Klageerhebung durchzusetzen. Sollte die Klageerhebung erfolgen, ergeben sich auch keine Probleme im Zusammenhang mit der Delegation der Leistung, da die Klageerhebung allein schon demonstriert, dass es sich um ein komplexes Rechtsproblem handelt.

Insgesamt bleibt anzumerken, dass die Ausführungen von *Hentrich* anregend sind, und insofern gilt ihm der Dank des Unterzeichnenden, dass dies noch einmal die Möglichkeit darstellte, einige ergänzende Ausführungen, die sicherlich dem Praktiker weiterhelfen, zu machen.

¹ Vgl. *Heyrath/Ebeling/Reck*, Schlussrechnungsprüfung im Insolvenzverfahren, 2008, erscheint demnächst.