

Protokoll zum
131. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 5.12.2014^{1*}

Dr. Günter Kahlert

Partner White & Case Hamburg

Min. Rat Gregor Kirch

Leiter des Referates für die Vollstreckung, Stundung, Erlass und Insolvenzsteuer-
recht im FinMin. NRW

**"Steuerliche Rahmenbedingungen für die Sanierung von
Unternehmen"**

* Anna Wilms, M.Sc., Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1	Einleitung	2
2	Steuerliche Rahmenbedingungen für die Sanierung von Unternehmen	2
2.1	Zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Ordnungsrahmen	3
2.2	Verstärkte Anknüpfung des Steuerrechts an das Insolvenzrecht	4
2.3	Steuerliche Interessen im Rahmen der Sanierung	5
3	Der Sanierungserlass	5
3.1	Voraussetzungen.....	6
3.2	Verzicht bei Kapitalgesellschaften	6
3.3	Verzicht bei Personengesellschaften	7
3.4	Debt Equity Swap.....	8
3.5	Rechtsfolgen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer	8
3.5.1	Billigkeitsmaßnahmen zugunsten des „Schuldners“.....	8
3.5.2	Rechtsfolgen beim verzichtenden Anteilseigner aufgrund seines Forderungsverzichts	9
3.5.3	Rechtsfolgen bei GewSt.....	10
4	Diskussion.....	11
5	Schluss.....	16

1 Einleitung

Prof. Dr. Seer begrüßt die Teilnehmer des 131. Bochumer Steuerseminars und stellt die Referenten *Herrn Dr. Günter Kahlert* (Partner White & Case Hamburg) und *Min. Rat Gregor Kirch* (Leiter des Referates für die Vollstreckung, Stundung, Erlass und Insolvenzsteuerrecht im Fin-Min. NRW) vor. *Prof. Dr. Seer* erläutert, dass *Herr Dr. Kahlert* zunächst eine Übersicht über das Sanierungssteuerrecht geben werde und *Herr MR Kirch* daran anschließend den Sanierungserlass vorstellen werde. Im Anschluss daran bleibe ausreichend Zeit für eine Diskussion.

2 Steuerliche Rahmenbedingungen für die Sanierung von Unternehmen

Herr Dr. Kahlert führt aus, dass er in seinem Vortrag zunächst auf den zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Ordnungsrahmen der Sanierung eingehe. Darauf aufbauend werde er die ver-

stärkte Anknüpfung des Steuerrechts an das Insolvenzrecht durchleuchten und zuletzt auf die steuerlichen Interessen im Rahmen der Sanierung eingehen.²

2.1 Zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Ordnungsrahmen

Herr Dr. Kahlert stellt zunächst klar, dass bei der Sanierung eines Unternehmens zwei Fälle zu unterscheiden sind: die außergerichtliche Sanierung (Ertragsbesteuerung in der Krise) und die (gerichtliche) Sanierung im Insolvenzverfahren. Es sei vorab zu überprüfen welche Alternative anwendbar und welcher der Vorzug zu geben sei.

Die außergerichtliche Sanierung könne größere (finanzielle) Spielräume für die Sanierung eines Unternehmens bieten. Hierbei seien die allgemeinen Regeln zu beachten. Demnach könne bei der außergerichtlichen Sanierung nicht in die Mitgliedschaftsrechte eingegriffen werden. Darüber hinaus sei hier auch das Insolvenzrecht zu berücksichtigen, welches zum einen die stets zu beachtende Insolvenzantragspflicht umfasse und zum anderen die mögliche nachgelagerte Anfechtung von Umstrukturierungen durch den Insolvenzverwalter, falls eine Insolvenz innerhalb der Anfechtungsfrist nicht abzuwenden sei. Dies sei in die Überlegungen, ob die außergerichtliche Sanierung der richtige Weg sei, mit einzubeziehen. Natürlich müsse auch das Strafrecht (Bankrottstraftaten) berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang müssen stets Überlegungen zur Vermeidung möglicher zivilrechtlicher Schadensersatzpflichten sowie möglicher Strafbarkeiten einbezogen werden. Es gebe inzwischen Fälle, in denen ein Steuerberater zur Insolvenzverschleppung verurteilt wurde, weil das Mandat nicht niedergelegt habe.

Im Vergleich hierzu rücke die gerichtliche Sanierung im Insolvenzverfahren immer mehr in den Vordergrund. Historisch habe dieses seine Wurzeln in der Konkursordnung von 1898 und war damals, so *Dr. Kahlert*, zutreffend auf die Verwertung ausgerichtet. Die Konkursordnung habe jedoch versagt, da durch die hierdurch eingeführte verlängerte Zwangsvollstreckung das Unternehmen ausgeplündert wurde bis keine Masse mehr vorhanden war. Die Möglichkeit das Unternehmen am Leben zu halten, also zu sanieren, und Forderungen in Chancen umzuwandeln, habe die Konkursordnung nicht bedient. Dies wurde durch die Insolvenzordnung 1999 eingeführt. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 (MoMiG) wurde das bis dahin gesellschaftsrechtlich geregelte Eigenkapitalersatzrecht aufgehoben und Gesellschafterdarlehen seitdem nachrangig befriedigt. Die hiermit verbundenen Themen werden im Insolvenz- und Anfechtungsrecht geregelt. Mit dem Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG, 2011) sollte die Sanierung

² Detailliert nachzulesen in: *Kahlert*, FR 2014, 731 und *Kahlert*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2. Auflage 2014, 5. Teil Steuerrecht, § 57 Steuerfolgen von Eigenverwaltung und Sanierungsmaßnahmen im Insolvenzplanverfahren.

in der Insolvenz gestärkt werden. Hierzu wurden folgende Instrumente eingeführt: ein vorläufiger Gläubigerausschuss, eine Eigenverwaltung und die Möglichkeit des Eingriffs in die Mitgliedschaftsrechte im Insolvenzplan. Im Insolvenzverfahren existieren nun also Möglichkeiten, die im außergerichtlichen Verfahren nicht zur Verfügung stehen. Zuletzt liege seit dem Jahr 2014 ein Regierungsentwurf zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen vor, wodurch Insolvenzen in einem Unternehmensverbund künftig durch intensivere Abstimmung der Einzelinsolvenzverfahren effizienter bewältigt werden sollen.

In einem weiteren Schritt erläutert *Dr. Kahlert*, dass keine Kodifizierung eines Sanierungssteuerrechts im außergerichtlichen Verfahren gebe und vielmehr die allgemeinen Vorschriften des Steuerrechts Anwendung finden bzw. anwendbar gemacht werden. Bzgl. der Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen vor Insolvenzeröffnung sei zu berücksichtigen, dass diese zum einen mit hoher Rechtsunsicherheit behaftet seien, da in Krisenphasen Entscheidungen schnell getroffen werden müssen und in diesem Gebiet vermehrt verbindliche Auskünfte vonnöten seien, welche eine lange Bearbeitungszeit haben. Zum anderen ist hinsichtlich der Steuerfolgen natürlich auch der Entzug von Liquidität zu beachten. Zuletzt sei wiederum die Steuerhaftung, das Steuerstrafrecht immer im Blick zu halten, wobei es im Kern stets um drei Dinge gehe: Entzug von Liquidität, Steuerhaftung und die Aufrechnung der Insolvenzforderungen. Im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht im Rahmen der (gerichtlichen) Sanierung im Insolvenzverfahren liege zunächst auch keine Kodifizierung vor, auf die man zurückgreifen könne. Ebenso, wie im außergerichtlichen Verfahren müsse auf allgemeine Vorschriften zurückgegriffen werden. Hierbei sind die Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen nach Insolvenzeröffnung zu beachten, welche sich ebenfalls auf Rechtsunsicherheit und den Entzug von Liquidität beziehen. Als zusätzliches Problem treten in diesem Fall Rechtsunsicherheit und Liquiditätsentzug zudem durch die Aufwertung von Insolvenzforderungen zu Masseverbindlichkeiten, die Ausweitung von Masseverbindlichkeiten (z.B. durch Auslösen des § 15a EStG im Insolvenzverfahren) und durch Aufrechnung auf. Bzgl. der Berücksichtigung der Steuerhaftung und des Steuerstrafrechts sei hier vor allem die vorläufige Eigenverwaltung hinsichtlich der Umsatzsteuer ein Problem. Insolvenzrechtlich sei die Zahlung dieser Steuer verboten, es ergehe jedoch ein Haftungsbescheid, wenn sie nicht gezahlt werde. Als Lösung müsse die Zahlung dennoch rechtzeitig erfolgen und im Anschluss angefochten werden.

2.2 Verstärkte Anknüpfung des Steuerrechts an das Insolvenzrecht

Dr. Kahlert verweist zunächst auf die zuvor bereits genannte Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts und die Regelung im Insolvenz- und Anfechtungsrecht durch das MoMiG 2008. Fraglich sei hier gewesen, woran nunmehr für die Qualifizierung als nachträgliche Anschaffungskosten

im Sinne des § 17 EStG anzuknüpfen sei. Der BFH habe in seiner Rechtsprechung an das Eigenkapitalersatzrecht angeknüpft, dieses wurde abgeschafft und somit existiere keine heranzuziehende Rechtsprechung mehr. Bei der Beantwortung dieser Frage sei die Insolvenzordnung, der Einfluss der Gleichstellung von Privatvermögen und Betriebsvermögen durch die Änderung des § 20 EStG und der Einfluss der Abgeltungsteuer zu berücksichtigen. Grundsätzlich seien alle entsprechenden Regelungen in die Insolvenzordnung integriert worden. Dasselbe gelte für die Steuerfolgen eines zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vereinbarten (qualifizierten) Rangrücktritts. Dieser sei vormals durch die Rechtsprechung des BGH geregelt worden und habe durch das MoMiG 2008 in § 19 Abs. 2 S. 2 InsO eine gesetzliche Regelung erfahren. Hier sei die Ermittlung der Steuerfolgen ebenso wie die des zuvor genannten Eigenkapitalersatzrechts unter Berücksichtigung der Insolvenzordnung vorzunehmen.

Im Rahmen der Steuerhaftung und Insolvenzanfechtung erläutert *Dr. Kahlert*, dass im Unterschied zum Zivilrecht laut BFH eine Steuerhaftung nach § 69 AO bei einer hypothetischen Insolvenzanfechtung und bei einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung, wenn die Anfechtung auf der Nichtzahlung bei Fälligkeit beruhe, nicht entfalle.

Des Weiteren seien hinsichtlich der Anknüpfung des Steuerrechts an das Insolvenzrecht die Steuerfolgen der Eigenverwaltung und des Insolvenzplanverfahrens (ESUG 2011).

2.3 Steuerliche Interessen im Rahmen der Sanierung

Hinsichtlich der Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen führt *Dr. Kahlert* aus, dass bzgl. der Beteiligten, namentlich Unternehmen, Gesellschafter, Gläubiger und Fiskus, die Ertragsteuern (Gewinnrealisierung und Verlustnutzung) und Verkehrssteuern (z.B. Schenkungsteuer bei Forderungsverzicht) zu berücksichtigen seien. Mit Blick auf die Einzelunternehmer seien zudem die Beihilferegulungen zu berücksichtigen.

3 Der Sanierungserlass

Herr Kirch stellt klar, dass er im Anschluss an diese Darstellung der steuerlichen Rahmenbedingungen von *Dr. Kahlert* nun auf den Sanierungserlass³ im speziellen eingehen werde. Hierzu werde er zunächst die Voraussetzungen der Sanierungsmaßnahmen erläutern und daran anschließend auf die Auswirkungen des Verzichts zugunsten einer Kapitalgesellschaft und zugunsten einer Personengesellschaft eingehen. Darauf aufbauend werde er sich auf den debt equity swap beziehen und zuletzt auf die Rechtsfolgen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer eingehen.

³ BMF-Schreiben v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240.

Der Sanierungserlass sei seit Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. die Grundlage der Finanzverwaltung für das Ermessensentscheidungen bzgl. Billigkeitsmaßnahmen (Sanierungsmaßnahmen) zugunsten des Unternehmens. Vereinzelt vertreten, so *Herr Kirch*, Finanzgerichte die Auffassung, dass durch die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F., also die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gegen diese Vorschrift, kein Raum mehr für solche Billigkeitsmaßnahmen bestehe. Der X. Senat des BFH vertrete jedoch die Auffassung, dass der Sanierungserlass eine taugliche Grundlage sei, um das Ermessen für die Finanzverwaltung strukturiert vorzugeben. *Herr Kirch* sehe auch kein EU-Rechtliches Beihilfeproblem und auch die Finanzverwaltung habe aktuell kein Interesse an einer Kodifizierung des Sanierungserlasses. Grade im Hinblick auf die Gewerbesteuer berge letzteres Probleme.

3.1 Voraussetzungen

Bei den Voraussetzungen des Sanierungserlasses im Einzelnen sei zunächst zu nennen, dass in Abgrenzung zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. nur noch die unternehmensbezogenen Sanierungen und nicht mehr auch die unternehmerbezogenen Sanierungen begünstigt seien. Bei der unternehmensbezogenen Sanierung liege der Fokus darauf das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und es wieder ertragsfähig zu machen.

Des Weiteren müsse ein Forderungserlass vorliegen. Es muss also auf eine Forderung verzichtet werden. Laut BFH sind Konfusionsgewinne hiervon ausgenommen und nicht durch den Sanierungserlass begünstigt. Auch wenn diese Entscheidung zum alten § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangen sei, sei diese Rechtsprechung zu berücksichtigen, da sich die Finanzverwaltung bei der Auslegung des Sanierungserlasses sehr an den Vorgaben des BFH zum alten § 3 Nr. 66 EStG orientiere. Des Weiteren müsse Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungseignung des Schuldnerlasses (in Kombination mit weiteren Maßnahmen) und Sanierungsabsicht des Gläubigers vorliegen. Diese Voraussetzungen werden in der Regel bei Vorliegen eines Sanierungsplans unterstellt, gelten im Falle eines Insolvenzplans jedoch nicht, wenn dieser den Plan beinhalte das Unternehmen zu zerschlagen.

3.2 Verzicht bei Kapitalgesellschaften

Herr Kirch erläutert, dass der Sanierungserlass nur bei betrieblichem Forderungsverzicht Anwendung finde. Bei ausschließlichem Forderungsverzicht durch die Gesellschafter sei also eine Abgrenzung der betrieblichen oder gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach allgemeinen Maßstäben vorzunehmen. Laut BFH sei der Verzicht in einem solchen Fall nicht betrieblich veranlasst. Es werde also eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Verzichts indiziert mit der Folge einer verdeckten Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung.

Bei dem Verzicht durch „fremde“ Gläubiger und durch Gesellschafter (= Gläubigerakkord) werde Sanierungsabsicht vermutet (BFH, Urt. v. 26.11.1980, I R 52/77) und der betrieblich veranlasste Verzicht auch in Höhe des werthaltigen Teils des Forderungsverzichts durch Gesellschafter berücksichtigt (insoweit auch keine verdeckte Einlage). Eine Abgrenzung nach allgemeinen Kriterien werde bei dieser Vermutung nicht mehr angestellt.

3.3 Verzicht bei Personengesellschaften

Laut *Herrn Kirch* seien bei einem Gläubigerakkord die zuvor genannten Grundsätze unter 3.2 anzuwenden. Hinsichtlich des Falles, wenn nur Gesellschafter der Personengesellschaft auf Forderungen verzichten existieren unterschiedliche Literaturmeinungen. So vertrete *Dr. Wacker*⁴ die Meinung, das bei Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer Personengesellschaft die oben genannten Grundsätze des Verzichts bei Kapitalgesellschaften Anwendung finde. Demnach sei im Falle eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Verzichts, dieser wie eine buchwertverknüpfte Übertragung eines Wirtschaftsguts von dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen zu behandeln. Im Falle eines betrieblich veranlassten Forderungsverzichts entstehe in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage bei der Personengesellschaft und in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils ein steuerpflichtiger Ertrag. *Herr Kirch* merkt an, dass bei betrieblich veranlasstem Forderungsverzicht bei Kapitalgesellschaften nicht zwischen werthaltigem und nicht werthaltigem Teil unterschieden werde und stellt klar, dass er diese Auffassung als schwer nachvollziehbar ansehe und vielmehr der Ansicht von *Demuth*⁵ folge. Demnach sei der Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Personengesellschaft stets neutral zu behandeln, also unter Einlagegrundsätzen zum Nennwert. Beide lassen jedoch die Frage offen, welchem Kapitalkonto die Beträge gutgeschrieben werden (nur den verzichtenden Gesellschaftern oder Aufteilung nach Gewinnverteilungsschlüssel?). Hier sei in der Praxis vom Berater eine verbindliche Auskunft einzuholen.

Die Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft sei unter Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse der persönlich haftenden Gesellschafter, nicht der Kommanditisten, zu beurteilen (vgl. BFH, Urt. 27.1.1998, VIII R 64/96).

Bzgl. der Zurechnung des Sanierungsgewinns sei das Urteil des FG Münster vom 14.7.2010 (7 K 2168/07 F, Rev. IV R 38/10) zu beachten. Demnach sei „bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft [...] ein Sanierungsgewinn den Neugesellschaftern zuzurechnen, wenn der Teilverzicht der Gläubiger darauf beruht, dass die Neugesellschafter bei gleichzeiti-

⁴ Schmidt/Wacker, § 15 EStG, Rz 550.

⁵ KÖSDI 2008, 16177 ff.

gem Ausscheiden der Altgesellschafter der Gesellschaft neue Mittel zur Erfüllung der Vergleichsquote zuführen. Das gilt selbst dann, wenn die Neugesellschafter erst nach Abwicklung des Finanzgeschäfts Mitunternehmer geworden sind.“⁶ Bei der Zurechnung sei demnach, so *Herr Kirch*, auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen.

Die Steuerbegünstigung des Sanierungsgewinns erfolge auf Ebene des Mitunternehmers (vgl. Sanierungserlass, Rz. 8 Bsp. 2; BFH, Urt. v. 14.7.2010, X R 34/08) mit nachrichtlicher Mitteilung an das Wohnsitzfinanzamt im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung.

3.4 Debt Equity Swap

Herr Kirch erläutert die Ausgangssituation: Ein Anteilseigner halte 100 % der Anteile an einem Schuldner (Kapitalgesellschaft), gegenüber der ein Gläubiger eine Forderung habe. Beim Debt Equity Swap werde durch eine Kapitalherabsetzung mit gleichzeitiger Kapitalerhöhung (Sacheinlage) mit Ausschluss des Bezugsrechts des Anteilseigners die Forderung übertragen oder erlassen (durch Erlassvertrag), so dass der Gläubiger 100 %iger Anteilseigner werde. *Herr Kirch* stellt die These vor, dass der Debt Equity Swap lediglich einen Tausch (Forderung gegen Anteile) darstellen könnte und somit keine begünstigte Sanierungsmaßnahme darstellen könne. Dies sei jedoch nur eine Überlegung. Die Finanzverwaltung begünstige den Swap nach dem Sanierungserlass. *Herr Kirch* merkt an, dass die Übertragung einer Forderung, also Konfusionsgewinne, nicht begünstigt seien (BFH, Urt. v. 14.10.1987, I R 381/83) und der Erlass von Forderungen begünstigt, aber § 8c KStG und § 10a GewStG zu beachten seien.

3.5 Rechtsfolgen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer

3.5.1 Billigkeitsmaßnahmen zugunsten des „Schuldners“

Hinsichtlich Billigkeitsmaßnahmen zugunsten des Schuldners seien zum einen Sanierungskosten und horizontaler und vertikaler Verlustausgleich zu berücksichtigen.

Die Sanierungskosten stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht und seien vorweg vom Sanierungsgewinn und nicht vom laufenden Gewinn abzuziehen. Der laufende Gewinn sei voll zu versteuern. Zu den Sanierungskosten gehören z.B. Rechts- und Beratungskosten und Kosten für die Erstellung von Sanierungsplänen. Entstehen Sanierungskosten bereits im Vorjahr (vor dem Sanierungsjahr), so existieren drei Varianten: Seien die Sanierungskosten in einen Verlustvortrag eingeflossen, so stelle dies kein Problem dar, da der Verlustvortrag mit dem Sanierungsgewinn im Sanierungsjahr verrechnet werde. Haben sich die Sanierungskosten im Vorjahr jedoch gewinnmindernd ausgewirkt, so müsse der Sanierungsgewinn

⁶ EFG 2010, 1984.

laut Finanzverwaltung im darauffolgenden Jahr um diese Sanierungskosten gekürzt werden, so dass dieser Betrag im Sanierungsjahr als laufender Gewinn zu versteuern sei. Zuletzt könne noch der Fall existieren, in dem die Sanierungskosten im Folgejahr anfallen. Dies sei zum einen der Fall, wenn sie in einen Verlust eingeflossen seien und somit erfolge mit Blick auf den Sanierungsgewinn zwangsweise ein Verlustrücktrag. Zum anderen können sie sich auch im Folgejahr zu Lasten auswirken, wobei hier durch § 163 S. 2 AO steuermindernde Besteuerungsgrundlagen vorverlegt werden können.

Des Weiteren sei die abweichende Verrechnung von Verlusten (§§ 10d, 15a, 23 EStG) gem. § 163 S. 2 AO zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang stellt *Herr Kirch* folgendes Beispiel vor:

Verlustvortrag	18.000.000 €	
Sanierungsgewinn	10.000.000 €	
laufender Gewinn	3.000.000 €	
<i>Berechnung:</i>		
Gewinn (einschl. Sanierungsgewinn)	13.000.000 €	
Sockelbetrag § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG	./ 1.000.000 €	1.000.000 €
60% v. 12.000.000 €	./ 7.200.000 €	7.200.000 €
verbleibender Gewinn	4.800.000 €	
regulärer Verlustabzug		8.200.000 €
§ 163 Satz 2 AO, Verlustabzug bis zur Höhe des Sanierungsgewinns	./ 1.800.000 €	
z.v.E.	3.000.000 €	
gesamter Verlustabzug		10.000.000 €
verbleibender Verlustvortrag		8.000.000 €

Hieran anschließend führt *Herr Kirch* aus, dass bei den Billigkeitsmaßnahmen zugunsten des Schuldners auch die Stundung der auf verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gem. § 222 AO, der Verlustrücktrag nach § 10d EStG und der Erlass der auf verbleibenden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer nach § 227 AO zu beachten sei.

3.5.2 Rechtsfolgen beim verzichtenden Anteilseigner aufgrund seines Forderungsverzichts

Sei der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, so habe die Forderung in der Regel den Teilwert durch Wertberichtigung schon gemindert. Bei Anteilen von mehr als 25 % stelle sich das Problem des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG. Hier sei zu beachten, dass die Sanierungsmaßnahme eine

andere zeitliche Perspektive als § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG habe. Die Sanierungsmaßnahme stelle auf den Zeitpunkt des Sanierungsbeginns ab und § 8b Abs. 3 KStG greife auf den Zeitpunkt der Darlehenshingabe zurück. Hier wirkt sich für den Anteilseigner negativ aus, dass sich Teilabschreibungen nicht auswirken.

Bei einer natürlichen Person als Anteilseigner mit Anteilen im Betriebsvermögen hat der BFH mit Urteil v. 11.10.2012 (IV R 45/10) entschieden, dass § 3c Abs.2 EStG nicht zur Anwendung komme. Darauf habe der Gesetzgeber mit dem ZollKodexAnpG reagiert, mit dem die Regelung des § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG in § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG eingeführt werde.

Sei der Anteilseigner eine natürliche Person mit Anteilen i.S.v. § 17 EStG, so seien trotz eines betrieblichen Forderungsverzichts nachträgliche Anschaffungskosten möglich, obwohl der Sanierungsgewinn steuerlich begünstigt sei. Dies hänge wiederum mit den zuvor genannten unterschiedlichen zeitlichen Perspektiven zusammen und könne z.B. bei Verzicht auf Finanzplandarlehen oder Verzicht auf krisenbestimmte Darlehen vorkommen. Diese Darlehen seien gesellschaftsrechtlich bestimmt und zum Zeitpunkt der Hingabe einzuordnen. Daher fallen in voller Höhe nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 EStG an.

Sei der Anteilseigner eine natürliche Person, die die Anteile nicht im Betriebsvermögen halte und auch keine Anteile gem. § 17 EStG habe, so sei der Wertverlust nicht steuerbar soweit keine verdeckte Einlage vorliege (kein § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG).⁷ In diesem Falle werde also nach der Finanzverwaltung bei der Behandlung des Wertverlustes auf den Zeitpunkt des Forderungsverzichts abgestellt und da der Wertverlust komplett betrieblich veranlasst sei, liege keine verdeckte Einlage vor. Der komplette Wertverlust bei Forderungsverzicht sei also danach nicht steuerbar.

3.5.3 Rechtsfolgen bei GewSt

Die Zuständigkeit für die Billigkeitsmaßnahmen liege hier bei den Gemeinden. Dies sei laut BFH Urteil vom 25.4.2012 (I R 24/11) nicht in § 184 Abs. 2 S. 1 AO begründet, da sich bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags "aus dem Sanierungserlass [...] grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamts zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 S. 1 AO ergeben [können]".

Zudem liege kein § 184 Abs. 2 S. 2 AO vor. Dieser ermächtige Billigkeitsmaßnahmen beim Gewerbesteuermessbetrag nach § 163 S. 2 vorzunehmen. Jedoch nur für Fälle, die sich dem Grunde nach auf den Gewerbeertrag auswirken. Es existiere jedoch, so *Herr Kirch*, keine Billigkeitsmaßnahme, die sich auf den Gewerbeertrag auswirke.

⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 9.10.2012, BStBl I 2012, 953, Rz. 61.

Herr Kirch erläutert, dass durch die angestrebte Änderung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO durch das ZollkodexAnpG keine Änderung der Zuständigkeiten bewirkt werde.

Die Gemeinden könne den Grundlagenbescheid für die abweichende Feststellung des Verlustvortrags (§ 10a GewStG) nach § 163 S. 2 AO erlassen und die GewSt stunden (§ 222 AO) und erlassen (§ 227 AO).

4 Diskussion

Dr. Kahlert stellt einleitend ein Praxisbeispiel vor. Die an einer Grundstücksgesellschaft (Kommanditgesellschaft) beteiligten Kommanditisten hätten ein Darlehen im Wert von 100 GE aufgenommen und dies als Darlehen und Einlage in die Gesellschaft eingebracht. Die Immobilie sei zu einem späteren Zeitpunkt nur noch 50 GE wert und die Bank habe aufgrund einer Sanierungsvereinbarung auf einen sehr hohen Geldbetrag verzichtet. Zudem hafte auch die Gesellschaft selber für die Schulden, da sie ebenfalls Kreditnehmer war und Grundpfandrechte eingetragen seien. Für das Sanierungsjahr sei eine einheitliche gesonderte Gewinnfeststellung mit einer Erläuterung, dass ein Sanierungsgewinn vorliege abgegeben worden. Diesen Sanierungsgewinn habe das Finanzamt mit der Begründung, dass das Privatvermögen der Kommanditisten nicht einbezogen wurde, nicht bescheinigt. Die Begründung sei, dass die Kommanditisten für die Sanierungsbedürftigkeit durch die Darlehensaufnahme wie persönlich haftende Gesellschafter (Einzelunternehmer) anzusehen seien und nach existierender Rechtsprechung sei somit das Privatvermögen zu berücksichtigen. *Dr. Kahlert* wendet ein, dass dies nicht sein könne, da eine vom Interessengegensatz geprägte Sanierungsvereinbarung vorliege. Die Kommanditisten haben schon viel Geld in die Gesellschaft gesteckt, hätte die Bank bei den Verhandlungen zu viel gefordert, hätten diese womöglich die Sanierung blockiert. Auf diesem Interessengegensatz wurde die Vereinbarung geschlossen. Dies sei, so *Dr. Kahlert*, zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung verlange jedoch eine objektive Prüfung unter Einbezug der oben genannten Rechtsprechung (siehe Abschnitt 3). Daher liege beim BMF ein entsprechender Antrag auf Änderung des Sanierungserlasses vor. Das erwähnte BFH-Urteil auf das sich die objektive Prüfung beziehe, so *Dr. Kahlert*, sei zu einem anderen Sachverhalt ergangen: Ein Einzelunternehmer sei saniert worden und habe in einem Brief zu späterem Zeitpunkt erwähnt, dass er noch viel Geld besitze, welches bei der Sanierung nicht berücksichtigt worden sei. Im Rahmen eines Verfahrens zur Anerkennung der zwischen dem Einzelunternehmer und den Gläubigern ausgehandelten Sanierungsvereinbarung entschied das FG aufgrund dieses Betrugs des Einzelunternehmer, dass nicht an die Vereinbarung, sondern eine objektive Prüfung angeknüpft werden müsse. Dieses Urteil werde immer angeführt, auch wenn es sich in dem betreffenden Fall nicht um einen Betrug han-

dele. *Dr. Kahlert* stellt klar, dass seiner Meinung nach auf eine Verständigung abzustellen sei, sofern diese vorliege (außergerichtliche Sanierung).

Prof. Dr. Seer sieht die genannte Rechtsprechung hinsichtlich des Einzelunternehmers als nachvollziehbar an, hinsichtlich der Kommanditisten jedoch nicht. Im Anschluss stellt er die Frage, wie die Sanierungsbedürftigkeit bei Personengesellschaften zu prüfen sei und ob man sich in diesem Falle, da es um die Sanierung des Unternehmens gehe, auf die erste Gewinnermittlungsstufe der Gesellschaft beschränken könne.

Herr Kirch erläutert, dass es hierzu ein BFH-Urteil gebe, welches sich auf die Gewinnentstehung durch Verzicht im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers beziehe. Hier habe der BFH an den Gesamthandsgewinn angeknüpft, da es das Unternehmen und nicht den Mitunternehmer für die Sanierungsbedürftigkeit zu betrachten gelte. Es sei also zu prüfen, welche Folgen sich auf Ebene der Gesellschaft ergeben, wenn der Forderungsverzicht im Sonderbetriebsvermögen nicht erfolge.

Dr. Kahlert hält fest, dass also bei der Qualifizierung eines Sanierungsgewinns das Privatvermögen nicht berücksichtigt werden müsse, da auf die Gesellschaft abgestellt werde.

In der weiteren Diskussion stellt *Herr Kirch* klar, dass bei BGB-Gesellschaften in diesem Zusammenhang keine Geschäftsfeldprüfung oder ähnliches vorgenommen werde, da diese Personen voll haften und das Privatvermögen einzubeziehen sei.

Ein Sanierungsgewinn auf Ebene der Gesellschaft, so *Herr Kirch*, fülle ein negatives Kapitalkonto zunächst wieder auf. Sofern danach ein negatives Kapitalkonto verbleibe, so entstehe bei einer dem Grunde nach vorliegenden Ausgleichsverpflichtung, welche sodann entfalle, ein Gewinn. Dieser habe jedoch keinen Zusammenhang mit dem Sanierungsgewinn.

Dr. Kahlert kommt noch einmal auf die Sanierungskosten zurück und stellt die Frage nach deren Rechtsgrundlage. *Frau Gragert* des BMF habe in einem NWB-Beitrag § 3c EStG als Grundlage genannt, welcher jedoch in Zweifel geraten sei, da der Sanierungsgewinn nicht mehr steuerfrei sei.

Herr Kirch erläutert, dass laut der dazugehörigen Gesetzesbegründung sachliche Billigkeitsmaßnahmen gerechtfertigt sein können. Laut Finanzverwaltung solle die Steuerbegünstigung nicht weiterreichen, als der ehemalige § 3 Nr. 66 EStG a. F.. Es sei sachgerecht, dass die Finanzverwaltung die Sanierungskosten in ermessensgerechtem Umfang berücksichtige.

Auf Nachfrage aus dem Publikum, ob steuerliche Wahlrechte einen Abschreibungszwang generieren erläutert *Herr Kirch*, dass es nur sachgerecht sei, wenn alle Verlustmöglichkeiten ausgenutzt werden. Wahlrechte bzgl. Teilwertabschreibungen sollen also vorgenommen werden.

Dr. Kahlert stellt ein Urteil des FG Köln vor, dass eine kalte Liquidation behandle. Eine Tochtergesellschaft sei entkernt worden und lediglich die Muttergesellschaft hatte noch einen Rückzahlungsanspruch auf ein Darlehen. Eine Insolvenz wollte man vermeiden, da ein Insolvenzverwalter diesen Rückzahlungsanspruch angefochten hätte. Um die Insolvenzantragspflicht zu vermeiden sei überlegt worden den Anspruch zu löschen. Das Finanzamt stellte im Zusammenhang mit einer verbindlichen Auskunft klar, dass in diesem Fall die Verbindlichkeiten aufgelöst werden und ein Gewinn entstehe. Das FG Köln stellte ebenfalls klar, dass die Verbindlichkeit nicht aufgelöst werde. Der BFH stellte daraufhin fest, dass das FG Köln diese Sache materiell geprüft habe und dies nicht dürfe. Es sei also immer noch nicht klar gewesen, wie in diesem Fall im Veranlagungsverfahren zu verfahren sei. *Dr. Kahlert* erläutert, dass das FG Köln in dem entsprechenden Urteil erkläre, dass, wenn diese Verbindlichkeit aufzulösen wäre, wären in jedem Insolvenzverfahren sämtliche Verbindlichkeiten aufzulösen. Dies habe zu großen Irritationen bei deutschen Insolvenzverwaltern geführt. *Dr. Kahlert* erläutert, dass seiner Ansicht nach eine Auflösung keinen Sinn habe, da zu berücksichtigen sei, ob der Gläubiger seinen Anspruch geltend mache. Dies wäre wirtschaftlich belastend. Die Frage, ob das Unternehmen noch bezahlen kann oder will ist nicht zu berücksichtigen. In der Insolvenz bleibe die Passivierung der Verbindlichkeit also bestehen. Ein Fall einer (kalten) Liquidation könne anders zu beurteilen sein, da der Gesellschafter in diesem Fall im Gegensatz zum Insolvenzfall zusätzlich Erklärungen abgebe (z.B. bzgl. Rangrücktritt, Liquidationsbeschluss), welche es auszulegen gelte. Eine Liquidation sei also im konkreten Einzelfall zu beurteilen.

Der weitere Verlauf der Diskussion behandelt die Gewerbesteuer. Eine *Stimme* aus dem Publikum erläutert, dass eine Ermessensreduktion auf null vorliege. Die Gemeinden seien nicht an das BMF-Schreiben gebunden. Das Verwaltungsgericht Düsseldorf entschied am 28.07.2014 (25 K 6763/13), dass die Gemeinden z.B. die regionalwirtschaftliche bzw. fiskalische Bedeutung eines Unternehmens, die Verhinderung städtebaulich unerwünschter Leerstände und die

Rettung von Arbeitsplätzen als weitere Faktoren berücksichtigen dürfe. Dies würde zu starker Selektivität führen. Das VG Köln habe zudem entschieden, dass die Kassenlage der Gemeinde bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sei. Diese *Stimme* aus dem Publikum fordert, dass Anstrengungen unternommen werden, um entsprechende gewerbsteuerliche Entscheidungen in das Verfahren nach § 163 AO zu integrieren.

Herr Kirch stimmt dem grds. zu. Wenn eine Regelung gem. § 163 S. 1 AO in den Sanierungserlass aufgenommen werden würde, so könne hinsichtlich des Gewerbeertrags eine solche Regelung getroffen werden. Es bedarf hier jedoch zum einen einer Auseinandersetzung mit den Kommunen, wobei eine solche Regelung hier schwer durchsetzbar sei, da den Kommunen dadurch potentiell Steueraufkommen weggenommen werde. Zum anderen sei die Frage zu beantworten, wie die abweichende Verlustverrechnung des § 10a GewStG zu gestalten sei. § 10d EStG sei eine Maßnahme des § 163 S. 2 AO. § 184 Abs. 2 S. 2 AO sehe eine bindende abweichende Verlustverrechnung für die Gewerbesteuer nach § 163 S. 2 AO vor, wenn die Billigkeitsmaßnahmen sich auf den Gewerbeertrag auswirke. § 10a GewStG beziehe sich jedoch nicht auf den Gewerbeertrag. Dies bedeute, dass bei Anwendung einer Maßnahme nach § 163 S. 1 AO das Problem existiere, dass die Gemeinde selber über die abweichende Verlustverrechnung in Höhe des bestehenden gewerblichen Verlustvortrags entscheiden müsste. Hier bestehe nach der bisherigen Rechtslage keine Bindungswirkung, diese müsse geschaffen werden.

Prof. Dr. Seer merkt an, dass Entscheidungen über die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit über den Horizont einer Kommune hinausgehen und auf der Landesebene zu verorten seien. Diesem Umstand solle § 184 Abs. 2 AO Rechnung tragen. Nach dem Wortlaut des § 184 Abs. 2 AO gehe es um die Festsetzung eines Gewerbebesteuermessbetrages und dieser werde durch § 10a GewStG beeinflusst. Werde dieser durch § 163 AO vorübergehend abweichend festgesetzt, so sei entstehe eine mit dem Wortlaut des § 184 Abs. 2 AO zu vereinbarende Bindungswirkung. Dies könne seiner Meinung nach in einem BMF-Schreiben so festgehalten werden, so dass keine Änderung des Gesetzes notwendig sei.

Herr Kirch stellt in diesem Zusammenhang nochmal klar, dass das BMF-Schreiben bisher nur Billigkeitsmaßnahmen i.S.v §163 S. 2 AO vorsehe. Da der Gesetzgeber im Rahmen des § 184 Abs. 2 S. 2 AO so differenziert vorgegangen sei (Anknüpfung an den Gewerbeertrag und nicht an die Ermittlung des Gewerbebesteuermessbetrags).

Eine *Stimme* aus dem Publikum merkt an, dass der Verlustvortrag vom Gewerbeertrag abgezogen werde und darauf aufbauend der Gewerbesteuermessbetrag ermittelt werde. Zudem beinhalte der Sanierungserlass 2003 kein Anwendungsverbot des § 163 AO bei der Gewerbesteuer. Es sei gesetzlich festgelegt, dass über Erlass und Stundung der GewSt die Gemeinde entscheide, es sei jedoch zulässig hierbei über § 163 AO zu gehen.

Herr Kirch wendet hier ein, dass § 184 AO für eine Bindungswirkung bei der Gewerbesteuer voraussetze, dass eine Verwaltungsanordnung existiere, die eine Maßnahme nach § 163 S. 1 AO vorschreibe. Dies sei im Sanierungserlass nicht gegeben. § 184 Abs. 2 S. 2 AO stelle explizit auf eine Billigkeitsmaßnahme ab, die sich auf den Gewerbeertrag auswirke und dies sei bei § 10a GewStG nicht der Fall.

Prof. Dr. Seer wendet ein, dass dies eine sehr formal-technische Argumentation sei. § 10a GewStG sei zwar nachgeschaltet, beeinflusse in der Summe aber dennoch die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage. Daher bevorzuge er die Vorschrift nicht formal-technisch, sondern nach dem Telos zu beurteilen. Der Telos des § 184 AO sei, so *Prof. Dr. Seer*, dass jenes aus der kommunalen Partikularzuständigkeit herausgenommen werden müsse, was nicht durch Partikularentscheidungen entschieden werde. Das Merkmal der sachlichen Billigkeit könne nicht für Betriebsstätten in unterschiedlichen Gemeinden unterschiedlich entschieden werden. Die Billigkeit sei für das gesamte Unternehmen zu entscheiden und daher auf der Landesebene zu verorten. Die Zuordnung des § 10a GewStG zum Gewerbeertrag sei eine technische Frage hinsichtlich des überperiodischen objektiven Nettoprinzips.

Eine *Stimme* aus dem Publikum merkt an, dass auch § 11 GewStG auf den Gewerbeertrag abstelle und nach § 10a GewStG ansetze. Der Wortlaut des § 11 GewStG schließe § 10a GewStG also in den Gewerbeertrag mit ein.

Herr Kirch merkt in diesem Zusammenhang an, dass die Gesetzesbegründung des ZollkodexAnpG zum § 184 AO klarstelle, dass dieses Anpassungsgesetz bis auf das Nichtanwendungsgesetz zu einer Entscheidung des I. Senats des BFH an dem bisher praktizierten Recht nichts ändern wolle.

Prof. Dr. Seer fasst zusammen, dass Einigkeit darüber herrsche, dass die Entscheidung über Billigkeitsmaßnahmen nicht bei den Kommunen zu verorten sei und über die Möglichkeit der Umsetzung Uneinigkeit herrsche.

5 Schluss

Hiermit schließt *Herr Prof. Dr. Seer* das 131. Bochumer Steuerseminar, bedankt sich bei den Teilnehmern für die rege Teilnahme und lädt zum nächsten Bochumer Steuerseminar ein. Das **132. Bochumer Steuerseminar** findet am **16.01.2014** im Veranstaltungszentrum der Ruhr-Universität zum Thema "**Das Nichtanwendungsgesetz als Instrument der Steuerpolitik**" statt. Der Referent ist Herr Dipl. Fin. Wirt Jendrik Suck.