

## Gewerbsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen

Anmerkung zur Verfügung der OFD Magdeburg v. 21.3.2013 – G 1498-3-St 213, ZInsO 2013, 1068 (vorstehend)

von Rechtsanwalt Phillip-Boie Harder, LL.M. oec, Düsseldorf\*

### I. Zuständigkeit der Gemeinden

In der aktualisierten Fassung der OFD-Verfügung wird das Urteil des BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11<sup>1</sup> in den Hinweisen der OFD berücksichtigt. Darin hatte der BFH – entgegen der Auffassung der Vorinstanz<sup>2</sup> – klargestellt, dass allein die Gemeinden für eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf Grundlage des sog. Sanierungserlasses (BMF-Schreiben v. 27.3.2003)<sup>3</sup> zuständig sind. Von dieser Zuständigkeit war auch das BMF im Sanierungserlass schon ausgegangen und dies wurde von den Finanzbehörden dementsprechend umgesetzt.<sup>4</sup> Während das Verfahren beim BFH noch anhängig war, wurde von den Finanzbehörden eine abweichende Steuerfestsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gem. § 163 AO nicht gewährt; Einspruchsverfahren, die sich auf das anhängige Verfahren stützten, ruhten gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.<sup>5</sup> Dieses Vorgehen hat sich mit der Entscheidung des BFH erledigt. Es bleibt insoweit bei der im Sanierungserlass zugrunde gelegten Zweiteilung der Zuständigkeit für Billigkeitsmaßnahmen auf Grundlage des Sanierungserlasses. Die Finanzämter entscheiden hinsichtlich der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, die Gemeinden entscheiden hinsichtlich der Gewerbesteuer. Teilweise wird dies zwar noch nicht als abschließend geklärt und weiterhin umstritten angesehen,<sup>6</sup> aber aufgrund der unveränderten Auffassung der Finanzverwaltung sowie aufgrund der nunmehr vorliegenden Entscheidung des BFH ist nicht damit zu rechnen, dass Finanzämter zukünftig über die Frage des Erlasses von Steuern auf Sanierungsgewinne auch für die Gewerbesteuer entscheiden werden.<sup>7</sup>

In der Literatur wurden schon Reformvorschläge zur Beseitigung der mit dieser Zuständigkeitsverteilung einhergehenden, insbesondere praktischen Schwierigkeiten, gemacht.<sup>8</sup> Umgesetzt wurden diese aber bisher vom Gesetzgeber nicht.

### II. Verfahren

Die Vorgaben der OFD Magdeburg zur Vorgehensweise bei der abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags in Sanierungs- und Insolvenzfällen bleiben daher auch unverändert. Das Betriebsfinanzamt erteilt weiterhin den Gewerbesteuermessbescheid. Dabei werden im Verfahren nach § 184 Abs. 3 AO, wonach die Finanzbehörden den Inhalt des Steuermessbescheids sowie die nach § 184 Abs. 2 AO getroffenen Maßnahmen den Gemeinden, denen die Steuer-

\* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälte Steuerberater.

1 Abgdr. in ZInsO 2012, 1578 = DStR 2012, 1544; m. Anm. Schmidt, GWR 2012, 406.

2 FG Düsseldorf, Urt. v. 16.3.2011 – 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685.

3 BMF-Schreiben v. 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, S. 240 = ZInsO 2003, 363.

4 BMF – Schreiben vom 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/09, BStBl. I 2003, S. 240 = ZInsO 2009, 363 Rn. 15.

5 So noch die Anweisung in der Verfügung der OFD Magdeburg i.d.F. v. 14.10.2005 – G 1498-3-St 213.

6 Ebbinghaus/Hinz, ZInsO 2013, 911.

7 So im Ergebnis auch Ebbinghaus/Hinz, ZInsO 2013, 911.

8 Zuletzt Fest, NZI 2011, 345 im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum sog. ESUG (Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen).

festsetzung (der Erlass des Realsteuerbescheids) obliegt, folgende Informationen an die Gemeinden mitgeteilt: a) Grundlagen einer möglicherweise abweichenden Festsetzung des Gewerbeertrages, b) Höhe des Sanierungsgewinns und c) in Zerlegungsfällen zusätzlich die anteilige Verteilung auf die einzelnen zerlegungsberechtigten Gemeinden. Die OFD stellt hierzu klar, dass die durch das Betriebsfinanzamt getroffene Qualifikation als Sanierungsgewinn keine bindende Wirkung im Hinblick auf mögliche Billigkeitsmaßnahmen durch die Gemeinde hat.<sup>9</sup> Gerade diese fehlende Bindungswirkung stellt in der Praxis ein Problem dar, entspricht aber der derzeitigen Rechtslage. Die Gemeinde prüft abschließend in eigener Zuständigkeit, ob ein Sanierungsgewinn im Sinne des Sanierungserlasses und inwieweit eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit für den Gewerbetreibenden vorliegen. Sofern die Gemeinde annimmt, dass die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO vorliegen, kann es die Gewerbesteuer – wie im Sanierungserlass vorgesehen – abweichend festsetzen sowie ggf. verbleibende Steuer nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit stunden.

Der erforderliche Erlassantrag ist vom Gewerbetreibenden bei der – jeweiligen – Gemeinde zu stellen.<sup>10</sup>

### III. Europarecht

Schließlich stellt die OFD Magdeburg fest, dass ein etwaiger Steuererlass keine notifizierungspflichtige Beihilfe i.S.d. Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag darstelle.<sup>11</sup> Der Beihilfecharakter sei zu verneinen, da es sich um eine allgemeine Maßnahme handle, die allen Unternehmen in gleicher Weise offenstehe und nicht einzelnen Unternehmen oder Unternehmensgruppen verweigert werden könne.

Diese Feststellung erstaunt vor dem Hintergrund der immer noch andauernden Diskussion um die Vereinbarkeit eines Steuererlasses auf der Grundlage des Sanierungserlasses in der Literatur.<sup>12</sup> Nach der Entscheidung der EU-Kommission v. 26.1.2011 zur sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG, die darin eine rechtswidrige Beihilferegulierung i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV gesehen hatte,<sup>13</sup> konzentriert sich die Diskussion um die Vereinbarkeit von steuerlichen Rahmenbedingungen für Sanierungen auf diese gesetzliche Regelung, ändert jedoch nichts an der Frage der Vereinbarkeit des Steuererlasses mit Unionsrecht, da auch ein Erlass Beihilfecharakter haben kann.<sup>14</sup> Das FG Münster hält die Unionsrechtswidrigkeit für rechtlich zweifelhaft und gewährte dem Steuerpflichtigen insoweit Aussetzung der Vollziehung.<sup>15</sup> Die Klage der Bundesregierung gegen die Entscheidung der EU-Kommission wurde jedoch verfristet erhoben, sodass eine rechtliche Klärung der Frage der Unionsrechtswidrigkeit letztlich unterblieben ist.<sup>16</sup> Insofern lassen sich leider auch keine Rückschlüsse für die Frage der Unionsrechtswidrigkeit des Steuererlasses aufgrund des Sanierungserlasses ziehen.

### IV. Verbindliche Auskunft

Der Steuererlass für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer wird erst im Rahmen der Veranlagung durch die zuständige Finanzbehörde (Finanzamt oder Gemeinde) gewährt.<sup>17</sup> Die Veranlagung erfolgt jedoch erst

nachdem die Sanierungsmaßnahmen durchgeführt wurden. Rechtssicherheit über die steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinns besteht daher erst zu einem verhältnismäßig späten Zeitpunkt. Dies kann für die Erfolgsaussichten von Sanierungsverhandlungen, z.B. auch im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens deutlich zu spät sein. Die zu Verzichtsleistungen bereiten Gläubiger wollen bereits vor ihrer endgültigen Zusage Rechtssicherheit über die Auswirkungen ihrer Sanierungsbeiträge haben.

Hier besteht die Möglichkeit, bereits vor Umsetzung der Sanierungsmaßnahmen im Wege der verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO Rechtssicherheit zu schaffen. Entsprechend der dargestellten Zuständigkeitsverteilung sind auch die Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft beim Finanzamt und bei der Gemeinde zu stellen. Sofern der Gewerbetreibende in mehreren Gemeinden Betriebsstätten hat, sind verbindliche Auskünfte in jeder Gemeinde zu beantragen.

Es ist darauf hinzuweisen, dass auch eine verbindliche Auskunft, in der das Vorliegen der Voraussetzungen des Sanierungserlasses bestätigt und die entsprechende steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne zugesagt wird, nicht von dem erforderlichen Antrag auf Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme (Stundung und Erlass) im Rahmen der späteren Veranlagung befreit.

### V. Fazit

Die aktualisierte Verfügung der OFD Magdeburg bringt keine wesentlichen Neuerungen für die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen. In den Hinweisen wird lediglich die Verfahrensweise auf Grundlage der BFH-Entscheidung v. 25.4.2012 klargestellt. Diese entspricht der im Sanierungserlass vorgesehenen Verfahrensweise, der zufolge Finanzämter über den Sanierungserlass hinsichtlich der Einkommen- und Körperschaftsteuer und die Gemeinden hinsichtlich der Gewerbesteuer entscheiden.

9 OFD Magdeburg, Vfg. v. 21.3.2013, unter 2.

10 So auch die Handlungsempfehlung von *Ebbinghaus/Hinz*, ZInsO 2013, 911, 916.

11 OFD Magdeburg, Vfg. v. 21.3.2013, unter 4; diese Feststellung findet sich auch schon i.d.F. v. 14.10.2005.

12 Vgl. u.a. Uhlenbruck/*Maus*, InsO, 13. Aufl. 2010, § 80 Rn. 42 m.w.N.; *Khan/Adam*, ZInsO 2008, 899, 906; Reimer, NVwZ 2011, 265.

13 Europäische Kommission, Beschl. v. 26.1.2011 – K(2011)275; vgl. dazu *Lang*, SteuK 2011, 135.

14 BMF-Schreiben v. 13.9.2002, zit. von *Reimer*, NVwZ 2011, 263; Uhlenbruck/*Maus* (Fn. 12), § 80 Rn. 42 m.w.N.; *Khan/Adam*, ZInsO 2008, 899, 906.

15 FG Münster, Beschl. v. 1.8.2011 – 9 V 357/11 K, G, NZI 2011, 723.

16 EuGH, Beschl. v. 18.12.2012 – T-205/11, Deutschland/Kommission, DStR 2013, 132.

17 Vgl. hierzu *Ebbinghaus/Hinz*, ZInsO 2013, 911, 916.