

Betriebsaufspaltung mit börsennotierter AG?

aktien eines persönlich haftenden Gesellschafters sind für Dividenden, Veräußerungsgewinne und Veräußerungsverluste nach den allgemeinen Regeln der §§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 Nr. 1, 32d Abs. 1, 20 Abs. 8, 17 Abs. 1 S. 1 EStG zu behandeln.

Nach Ansicht des BFH⁵⁷ sind die Kommanditaktien auch nicht deshalb Sonderbetriebsvermögen, weil sie eventuell die Möglichkeit eröffnen, in der Hauptversammlung der AG Einfluss zu nehmen und damit die Stellung des Komplementärs zu verstärken. Für die vorliegende Rechtsfrage können sich aus dieser dogmatischen Situation der Kommanditaktien erhebliche Folgerungen ergeben. Zwar ist im Grundsatz davon auszugehen, dass dann, wenn eine Betriebsaufspaltung angenommen wird, die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen II gehört⁵⁸, doch ist es überraschend, dass dann die Kommanditaktien eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA, der über eine starke Rechtsposition in der KGaA verfügt, zum Privatvermögen gehören, demgegenüber die Aktien eines Mehrheitsaktionärs als Sonderbetriebsvermögen qualifiziert werden sollen, wenn denn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben sind.

Daraus ergibt sich zunächst ein starkes Argument dafür, dass der Mehrheitsaktionär im Normalfall nicht als „Betriebsaufspalter“ qualifiziert werden sollte, weil er regelmäßig eine schwächere Position als der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA innehat. Aber selbst wenn man sich für die Möglichkeit ausspricht, dass ausnahmsweise auch der Mehrheitsaktionär

Rechtsträger einer Betriebsaufspaltung sein kann, dann muss die Rechtslage bei der KGaA für eine teleologische Reduktion der Fallgruppe der Betriebsaufspaltung in der Art und Weise sprechen, dass zwar einerseits der von der AG an den Mehrheitsaktionär gezahlte Mietzins zu gewerblichen Einkünften führt und das überlassene Wirtschaftsgut steuerverstricktes Betriebsvermögen ist, dass dann aber zumindest die gleichzeitig gehaltenen Aktien nicht als Sonderbetriebsvermögen beurteilt werden.

VI. Ergebnis

1. Das „Rechtsinstitut“ der Betriebsaufspaltung ist von einem sachlichen und einem personellen Element abhängig. Bei der Frage, ob eine Betriebsaufspaltung zu einer börsennotierten AG möglich ist, kommt es insbesondere auf das Vorliegen des personellen Elements an.
2. Weder von der Rechtsprechung des BFH entschieden noch im Schrifttum näher diskutiert ist die Konstellation einer möglichen Betriebsaufspaltung zwischen einem Mehrheitsaktionär und einer börsennotierten AG.
3. Aus dem Organisationsgefüge einer AG im Allgemeinen und der Struktur einer börsennotierten Gesellschaft im Besonderen folgt, dass der „einheitliche geschäftliche Betätigungswille“ zu verneinen ist.
4. Und schließlich: Vielleicht kann das in dieser Rechtsfrage anhängige Revisionsverfahren den BFH dazu bewegen, den Großen Senat anzurufen, um die Gesetzmäßigkeit des Konstrukts der Betriebsaufspaltung zu klären.

57 A.a.O., Fn. 56.

58 Oben I.2.

Prof. Dr. iur. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum

Der sog. Sanierungserlass vom 27.3.2003 als Rechtsgrundlage für Maßnahmen aus sachlichen Billigkeitsgründen

Nach Beseitigung der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. im Jahre 1997 (Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BGBl. I 1997, 2590; dazu H.-J. Kanzler, FR 1997, 677) hat das BMF im Konsens mit den obersten Finanzbehörden der Länder stattdessen im Schreiben vom 27.3.2003 zur steuerlichen Behandlung von sog. Sanierungsgewinnen eine Billigkeitsregelung geschaffen (BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 478 – ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, Steuerstundung und Steuer-

erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen [sog. Sanierungserlass] – §§ 163, 222, 227 AO; dazu H.-J. Kanzler, FR 2003, 480). In der finanzgerichtlichen Judikatur ist mittlerweile eine Kontroverse darüber entfacht, ob diese allgemeine Verwaltungsvorschrift eine Rechtsgrundlage besitzt. In Ergänzung zu dem im letzten Heft erschienenen Aufsatz von T. Töben (FR 2010, 249) geht der nachfolgende Beitrag dieser Frage nach und zeigt darüber hinaus auf, wie der sog. Sanierungserlass auch für den Bereich der Gewerbesteuer auf sachgerechte Weise Geltung erlangt.

I. Kontroverse zweier Finanzgerichte über die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses

1. Urteil des FG München vom 12.12.2007 (Rev. VIII R 2/08)¹

Das FG München vertritt die Auffassung, dass der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 deutlich zu er-

kennen gegeben habe, dass auch ein Sanierungsgewinn nicht mehr steuerbefreit, sondern wie jeder andere Gewinn voll steuerpflichtig sein solle. Zur Be-

¹ FG München v. 12.12.2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008, 615 m. Anm. v. J. Hoffmann; zur Entscheidung auch H.-J. Kanzler, FR 2008, 1116; H.-G. Gondert/B. Büttner, DStR 2008, 1676; A. Kroniger/M. Korb, BB 2008, 2656.

Der Sanierungserlass als Rechtsgrundlage für sachliche Billigkeitsmaßnahmen

gründung verweist das FG München auf das mit dem Gesetz verfolgte Ziel, eine „Doppelbegünstigung“ zu vermeiden, die durch die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. bei gleichzeitigem Bestehen eines Verlustvortrages einträte. Das FG hält den aus Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) für verletzt. Aufgrund der eindeutigen Entscheidung des Gesetzgebers bleibe für eine allgemeine Regelung wegen sachlicher Unbilligkeit kein Raum. Der Gesetzgeber gebe mit dem Verfahren der InsO – auch und gerade dem außergerichtlichen Schuldenbereinungsverfahren – seit dem 1.1.1999 zudem einen Weg vor, auf dem er Fälle der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit gelöst sehen möchte. Im Rahmen dieses Verfahrens könne auch die Finanzbehörde an einer Schuldenbereinigung dadurch teilnehmen, dass sie auf tatbestandlich verwirklichte Steuerforderungen verzichte.

2. Urteil des FG Köln vom 24.4.2008 (Rev. X R 34/08)

Gegenteilig entschied wenig später das FG Köln². In seinem Urteil schildert das FG Köln den Hintergrund der heutigen gesetzlichen Regelung. Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns habe der RFH im Wege der Rechtsfortbildung für solche Fälle entwickelt, in denen eine Verrechnung des Sanierungsgewinns mit Verlusten ausgeschlossen gewesen ist. § 3 Nr. 66 EStG a.F. und die Rechtsprechung des BFH³ hätten sich dann von diesem Zusammenhang gelöst und die Steuerfreiheit zu einem Sanierungsprivileg entwickelt. Nur das durch Doppelbegünstigung (Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. + voller Vortrag der Altverluste nach § 10d EStG) entstandene Sanierungsprivileg habe der Gesetzgeber 1997 auf der Basis von Vorarbeiten der sog. Bareis-Kommission⁴ beseitigen wollen. Wenn und soweit diese Doppelbegünstigung aber nicht eintrete, d.h. wenn und soweit trotz eines unbegrenzten Verlustvortrages ein steuerpflichtiger Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn verbleibe, könne die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. keine Sperrwirkung für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme entfalten. Hier bleibe Raum für eine Ermessensentscheidung (§ 5 AO) zu Billigkeitsmaßnahmen i.S.d. §§ 163, 222, 227 AO. Damit stimmt das FG Köln mit der rechtskräftigen Entscheidung des FG Münster vom 27.5.2004 überein, das den Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen in Anwendung des BMF-Schreibens vom 27.3.2003 dann für notwendig erachtet hat, wenn

die Möglichkeit einer Doppelbegünstigung nicht (mehr) besteht⁵. Die Entscheidung des FG Köln geht aber über die des FG Münster noch hinaus, indem es den Ermessensspielraum für einen Sanierungserlass durch das BMF-Schreiben v. 27.3.2003 nicht für vollständig ausgenutzt ansieht und sogar Billigkeitsmaßnahmen auch außerhalb dessen Anwendungsbereichs für möglich und im Einzelfall geboten hält⁶.

3. Stellungnahme

Das Urteil des FG München vom 12.12.2007 ist m.E. unrichtig. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen steht im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) der Finanzbehörde. Ermessen bedeutet danach nicht „freies“ oder „beliebiges“ Ermessen. Vielmehr muss die Ermessensentscheidung gesetzesakzessorisch und gesetzesgeleitet sein⁷. Es ist zu fragen, ob nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beantragten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte⁸. Die Ermächtigung zum Billigkeitserlass gestattet einen *gesetzesverstehenden Dispens*, der im atypischen Einzelfall von einem *ungewollten Überhang* gesetzlich schematisierter Belastung befreit⁹. Einen derartig gesetzesverstehenden Dispens enthält der sog. Sanierungserlass.

Ein Sanierungsgewinn ist ein *Scheingewinn*. Er entsteht, wenn Gläubiger auf ihre Forderungen gegen einen wirtschaftlich angeschlagenen Schuldner verzichten, um diesem wieder auf die Beine zu helfen. Dadurch vermindern sich die in der Bilanz des Schuldners ausgewiesenen Verbindlichkeiten mit der Folge, dass ein Gewinn, der sog. Sanierungsgewinn, ausgewiesen wird. Durch den Forderungsverzicht soll das Unternehmen des Schuldners gerettet und die Geschäftsbeziehungen zwischen Gläubiger und Schuldner fortgesetzt werden. Doch damit ist *kein Zuwachs an steuerlicher Leistungsfähigkeit* verbunden, denn es ist nur der endgültige Zusammenbruch des Unternehmens verhindert worden. Dies hatte bereits der Reichsfinanzhof so gesehen¹⁰. Die damit für die Einkommensteuer selbstverständliche Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns führte § 11 Nr. 4 KStG 1934 auch für die Körperschaftsteuer ein¹¹. Mit dem Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976¹² wurde dann schließlich § 3 Nr. 66 EStG eingefügt. Zu diesem Zeitpunkt war der Verlustvortrag noch auf fünf Jahre beschränkt¹³. Den unbeschränkten

2 FG Köln v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555 m. Anm. W. Kuhfus = FR 2010, 345 in diesem Heft; zur Entscheidung auch T. Wagner, BB 2008, 2671.

3 Hinweis auf BFH v. 27.9.1968 – VI R 41/66, BStBl. II 1969, 102.

4 Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22.1.1997 („Petersberger Steuervorschläge“), Reform der Einkommensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 61, Bonn 1997, 32.

5 FG Münster v. 27.5.2004 – 2 K 1307/02 AO, rkr., EFG 2004, 1572.

6 FG Köln v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, EFG 2008, 1555 (1557) = FR 2010, 345: Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen darf sich nicht auf unternehmensbezogene Sanierungen beschränken, sondern muss auch *unternehmerbezogene* Sanierungen erfassen.

7 H. W. Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 5 AO Tz. 5, 76 (September 2009).

8 BVerfG v. 5.4.1978 – 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 (113); M. Loose in Tipke/Kruse (Fn. 7), § 227 AO Tz. 40 m.w.N. (Februar 2009).

9 P. Kirchhof, Gesetz und Billigkeit im Abgabenrecht, in FS für H. U. Scupin, Berlin 1983, 775 (782f.); I. Pernice, Billigkeit und Härteklausele im öffentlichen Recht, Baden-Baden 1991, 585f.; R. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2009, § 21 Rz. 330.

10 Ausführliche Rechtsprechungsnachweise bei H.-J. Kanzler, FR 2003, 480.

11 KStG 1934 v. 16.10.1934, RGBl. I 1031.

12 BGBl. I 1976, 2597 (2617).

13 Der fünfjährige Vortragszeitraum war durch das Steuerneurechtsgesetz vom 16.12.1954, BGBl. I 1954, 373 (378) eingeführt worden.

Der Sanierungserlass als Rechtsgrundlage für sachliche Billigkeitsmaßnahmen

Verlustabzug sollte erst das Steuerreformgesetz vom 25.7.1988¹⁴ mit Wirkung zum Schluss des Veranlagungszeitraums 1990 herstellen. Erst durch den Wegfall der Verlustabzugsbeschränkungen geriet § 3 Nr. 66 EStG ins Zwielficht und wandelte seinen Charakter von einer systemkonformen Fiskalzweckbetrieung zu einer besonders rechtfertigungsbedürftigen Sozialzwecknorm¹⁵. Sie wurde dann durch Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997 aufgehoben¹⁶. Die Aufhebung geht auf die Vorschläge der Steuerreform-Kommission vom 22.1.1997 zurück¹⁷. Der Hintergrund erschließt sich durch die Lektüre des Gesetzentwurfs der Fraktionen der CDU/CSU und FDP v. 22.4.1997 zu dem umfangreichen Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1999¹⁸, das in seiner Gänze zwar am Widerstand des Bundesrats gescheitert ist. Die darin enthaltene Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG fand wenig später aber im Vermittlungsausschuss Eingang in das genannte Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform¹⁹. Die Gesetzesbegründung führte zur Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG Folgendes an:²⁰

„Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig, da der durch den Erlass der Verbindlichkeiten entstehende Gewinn entgegen den allgemeinen ertragsteuerlichen Regeln nicht besteuert wird. Die Vorschrift stammt aus einer Zeit, in der das EStG einen unbegrenzten Verlustvortrag noch nicht vorsah. Sie sollte ursprünglich einen Ausgleich für nicht abzugsfähige Verluste darstellen und ist daher spätestens seit Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr gerechtfertigt.“

Die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG sollte damit eine als systemwidrig angesehene Doppelbegünstigung beheben. Diese entstand früher dadurch, dass der Sanierungsgewinn steuerfrei war und damit kumulierend die bis dahin angefallenen Verluste auch noch auf zukünftige Besteuerungszeiträume – ohne Kürzung um den steuerfreien Sanierungsgewinn – vorgetragen werden konnten. Bei Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG unterstellte der Gesetzgeber somit die damals bestehende Rechtslage, dass der Sanierungsgewinn *unbeschränkt mit bereits entstandenen Verlusten nach § 10d EStG 1997 und § 10a GewStG 1997 verrechenbar* war. Die Vorschriften zum Verlustvortrag hatten damals den folgenden Wortlaut:

„§ 10d Abs. 2 EStG 1997

„Nicht ausgeglichene Verluste, die nicht nach Abs. 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. ²Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Abs. 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 abgezogen werden konnten (verbleibender Verlustabzug).“

„§ 10a Satz 1 GewStG 1997

Der maßgebende Gewerbeertrag wird um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind.“

Auf der Grundlage der bei Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG existierenden Rechtsgrundlagen hätte der Sanierungsgewinn des Steuerpflichtigen also unbeschränkt und in vollem Umfang mit den aus früheren Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträumen stammenden Verlusten verrechnet werden können. Der Sanierungsgewinn wäre mithin systemkonform weder mit Körperschaft- noch mit Gewerbesteuer belastet worden.

Mit Änderungsgesetzen vom 22.12. und 23.12.2003²¹ hat der Gesetzgeber dann für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer eine sog. *Mindestbesteuerung* eingeführt, wonach der Verlustabzug bei Verlustvorträgen nach § 10d Abs. 2 EStG n.F. und durch Einführung eines neuen Satzes 2 in § 10a GewStG auf 1 Million € und 60 % des 1 Million € übersteigenden Verlustes beschränkt ist. Ein sorgfältiger Gesetzgeber hätte sich nun an das bei Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG bestandene *Junktim mit einem unbeschränkten Verlustabzug* erinnern und von der Mindestbesteuerung die vorrangige Verlustverrechnung mit dem Sanierungsgewinn ausnehmen müssen. Dies hat der Gesetzgeber aber nicht getan, da das bereits kurz zuvor ergangene BMF-Schreiben v. 27.3.2003 im Wege einer sachlichen Billigkeitsentscheidung die *systemkonforme und gesetzestreuende unbeschränkte Verlustverrechnung des Sanierungsgewinns* für die Verwaltungspraxis angeordnet hatte. Deshalb verstößt der Sanierungserlass gerade nicht – wie das FG München in seinem Urteil vom 12.12.2007 meint – wegen der Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Ganz im Gegenteil, der Sanierungserlass stellt die frühere Doppelbegünstigung bewusst nicht wieder her, sondern gewährleistet systemkonform, dass der Sanierungsgewinn mit den Verlusten, welche die Sanierung überhaupt erst erforderlich werden ließen, in vollem Umfang verrechenbar bleibt. Er führt gerade *nicht contra legem* auf dem bloßen Verwaltungswege eine (ungesetzliche) Sozialzwecknorm wieder ein, sondern *reduziert die Besteuerung systemgerecht* – dem Willen des Gesetzgebers aus dem Jahre 1997 folgend – *auf den eigentlichen Fiskalzweck*²². Daran wird die Finanzverwaltung auch nicht – wie das FG München ohne nähere Begründung meint – durch die nach § 251 Abs. 2 AO auch im Besteuerungsverfahren anwendbare InsO gehindert. Die insolvenzrechtliche Spezialität hat keinen Einfluss auf die steuerlichen Dispositionsermächtigt-

14 BGBl. I 1988, 1093 (1098).

15 Zur Unterscheidung zwischen Fiskal- und Sozialzwecknormen s. J. Lang in Tipke/Lang (Fn. 9), § 4 Rz. 20f.

16 BGBl. I 1997, 2590.

17 Sog. „Petersberger Steuervorschläge“, a.a.O., (Fn. 4).

18 BT-Drucks. 13/7480, 192.

19 Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses v. 4.8.1997, BT-Drucks. 13/8325, 2.

20 BT-Drucks. 13/7480, 192.

21 BGBl. I 2003, 2840 bzw. 2922.

22 Siehe auch H.-G. Gondert/B. Büttner, DStR 2008, 1676 (1678f.) und jüngst T. Töben, FR 2010, 249 (256f.).

Der Sanierungserlass als Rechtsgrundlage für sachliche Billigkeitsmaßnahmen

gungen²³. Steuer- und insolvenzrechtliche Dispositionsermächtigungen können kumulativ nebeneinander anwendbar sein. Dies gilt auch aus Sicht der Verwaltungspraxis jedenfalls dann, wenn – wie hier – der Sanierungserlass nicht mit einer außergerichtlichen Schuldenbereinigung konfligiert²⁴. Dem entsprechend haben sowohl das FG Münster als auch das FG Köln zutreffend herausgearbeitet, dass das Ermessen der Finanzbehörde im Sinne einer *Pflicht zur Nichtbesteuerung des Sanierungsgewinns* auf Null reduziert ist, wenn und soweit trotz des Verlustvortrages ein steuerpflichtiger Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn (systemwidrig) verbleibt.

Dies bedeutet folgendes: Der Sanierungsgewinn ist mit den Verlustvorträgen, die zu Beginn des Veranlagungszeitraums der Sanierung bereits bestanden, ohne Anwendung der im Jahre 2003 eingeführten sog. Mindestbesteuerung in vollem Umfang verrechenbar. Zu einer gesetzwidrigen Doppelbegünstigung kommt es nicht, weil das nach der Sanierung verbleibende Verlustvortragsvolumen durch den Sanierungsgewinn in vollem Umfang geschmälert worden ist. Eine mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbare Scheingewinnbesteuerung wird vermieden.

II. Verfahrensrechtliche Einbeziehung der Gewerbesteuer in eine Sanierungsmaßnahme

1. Verfehlte derzeitige Verwaltungspraxis

Auch wenn das BMF die Gewerbesteuer in dem Schreiben vom 27.3.2003 nicht ausdrücklich behandelt, ist kein Grund ersichtlich, die Anwendung der sachlichen Billigkeitsregelung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer zu beschränken. Vielmehr ist sie auch auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages und auf die Festsetzung bzw. Erhebung der Gewerbesteuer anwendbar. Die Mindestbesteuerung ist im Anwendungsbereich sowohl des § 10d EStG als auch des § 10a GewStG bei Entstehung eines Sanierungsgewinns insoweit nicht anzuwenden. Eine grundlegende Schwäche liegt aber nach der derzeitigen Praxis im verfahrensrechtlichen Umgang mit der Gewerbesteuer. Die Landesfinanzbehörden vertreten dazu den Standpunkt, dass sie für Billigkeitsmaßnahmen im Bereich der Gewerbesteuer nicht zuständig seien²⁵. Sie verweisen darauf, dass das BMF-Schreiben v. 27.3.2003 gewerbesteuerliche Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen nicht regelt. Insoweit habe das Finanzamt keine Befugnis zur abweichenden Festsetzung der Realsteuermessbeträge nach § 163 Satz 1 AO²⁶. Stattdessen sei jede einzelne von der Sanierung betroffene Gemeinde für Billigkeitsmaßnahmen zuständig. Dies führt nun dazu, dass der Steuer-

pflichtige bzw. der vorläufige Insolvenzverwalter zur Verwirklichung eines Sanierungskonzepts nicht nur mit den Gläubigern und dem für die direkten Steuern zuständigen Finanzamt, sondern zugleich auch ggf. mit einer Fülle von einzelnen Gemeinden verhandeln muss. Da eine Sanierung regelmäßig unter großem Zeitdruck geschehen muss, kann das sich dadurch verzögernde und verkomplizierende Verfahren den Erfolg der Fortführung des Unternehmens gefährden. Dies gilt besonders dann, wenn die geplante Sanierung die Schließung von Betriebsstätten beinhaltet, woran die davon betroffenen Betriebsstätten-Gemeinden naturgemäß kein Interesse besitzen. Es stellt sich daher die Frage, ob die Zuständigkeitsordnung tatsächlich die Zurückhaltung der Landesfinanzbehörden gebietet.

2. Sachgerechte Auslegung der Zuständigkeitsregel des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO

Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 FVG sind die Finanzämter als örtliche Landesbehörden für die Verwaltung der Steuern sachlich zuständig, soweit die Verwaltung nicht auf Grund des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG den Bundesfinanzbehörden oder auf Grund des Art. 108 Abs. 4 Satz 2 GG den Gemeinden (Gemeindeverbänden) übertragen worden ist. Letzteres ist in den Landesgesetzen im Einklang mit § 1 GewStG nur für die Festsetzung und Erhebung der Realsteuern (Grund- und Gewerbesteuer) geschehen. Hinsichtlich der Realsteuermessbescheide beschränkt sich die Zuständigkeit der Gemeinden auf die bloß technische Bekanntgabe der Bescheide; die Entscheidungsgewalt über die Festsetzung des Messbetrages ist aber den Finanzämtern belassen. Für den gem. §§ 7–15 GewStG nach einem *bundesweit einheitlichen Maßstab* festzusetzenden Steuermessbetrag sind die *Finanzämter des Landes* zuständig. Es wäre verwaltungsunökonomisch und einem einheitlichen Steuervollzug abträglich, wenn die Gemeinden komplizierte Besteuerungsgrundlagen feststellen müssten, die von Landes-Finanzbehörden ohnehin für Zwecke anderer Steuern (z.B. der Körperschaftsteuer) zu ermitteln sind²⁷. Die Zuständigkeit der Gemeinden setzt daher erst bei der Festsetzung der Steuer ein, die von dem jeweiligen Hebesatz der Gemeinde abhängt.

§ 184 Abs. 2 Satz 1 AO stellt klar, dass die den Landes-Finanzbehörden zustehende Kompetenz, Realsteuermessbeträge festzusetzen, grundsätzlich auch die Befugnis zu Maßnahmen i.S.d. § 163 Satz 1 AO (abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen) einschließt. Allerdings gilt dies nur insoweit, als die Bundesregierung oder eine oberste Landesfinanzbehörde durch eine *allgemeine Verwaltungsvorschrift* für eine derartige Billigkeitsmaßnahme Richtlinien aufgestellt hat. Hinter dieser Einschränkung steht folgender Ge-

23 Dazu ausf. M. Krumm, *Steuervollzug und formelle Insolvenz*, Diss. Bochum, Frankfurt/M. 2009, 157 ff.

24 BMF v. 17.12.1998 – IV A 4 – S 0550–28/98, BStBl. I 1998, 1500 (1505), will dort die Vorschriften der §§ 163, 222, 227 (weitergehend) mit der Maßgabe anwenden, bei der Prüfung der Erlassbedürftigkeit und -würdigkeit i.S.d. § 227 AO die Zielsetzung der InsO zu berücksichtigen; dazu krit. M. Krumm (Fn. 23), 158 ff.; M. Loose in Tipke/Kruse (Fn. 7), § 251 AO Tz. 126 (September 2009).

25 Siehe VfG. des BayLfSt v. 8.8.2006 – S 2140 – 6 St 3102M, FR 2006, 900; VfG. der OFD Hannover v. 26.8.2006 – G 1498 – 16 – StO 252, DStR 2006, 2128.

26 Dem folgt jüngst auch das OVG Berlin-Brandenburg v. 11.2.2008 – 9 S 38.07 (nicht veröffentlicht, aber in der Juris-Datenbank abrufbar). Es meint, dass in Flächenstaaten allein die Gemeinden über Billigkeitsmaßnahmen (auch i.S.d. § 163 AO) zu entscheiden hätten.

27 P. Brandis in Tipke/Kruse (Fn. 7) § 184 AO Tz. 4 (Oktober 2008).

Der Sanierungserlass als Rechtsgrundlage für sachliche Billigkeitsmaßnahmen

danke: Billigkeit ist Gerechtigkeit im Einzelfall. Sie mildert das für den Durchschnittsfall gedachte starre Recht im atypischen Einzelfall, durchbricht also die abstrakte Regel und nimmt Rücksicht auf die konkrete Situation²⁸. Handelt es sich um eine individuell-einzigartige Sonderlage, die nicht häufig vorkommt, soll die durch die Billigkeitsmaßnahme in ihrem Haushaltsinteresse letztlich tangierte Gemeinde (ausnahmsweise) auch für die abweichende Festsetzung des Realsteuermessbetrages i.S.d. § 163 Satz 1 AO zuständig sein. Anders ist dies nach § 184 Abs. 2 Satz 1 AO aber in den Fällen *sachlicher Gruppenunbilligkeit*²⁹. Kommt die konkrete Billigkeitslage in einer Mehrzahl von Fällen über den Anwendungsbereich eines Gemeindegebiets hinaus vor und hat deshalb eine oberste Landesfinanzbehörde oder gar die Bundesregierung eine *allgemeine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift* erlassen, besteht das Bedürfnis nach *Sicherstellung einer gleichmäßigen (einheitlichen) Rechtsanwendung*. Um die in der Verwaltungsvorschrift angelegte einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, belässt in einem solchen Fall § 184 Abs. 2 Satz 1 AO die Zuständigkeit für die abweichende Festsetzung bei den Landesfinanzbehörden (d.h. den jeweils zuständigen Finanzämtern), die in der Anwendung des Steuerrechts geübt sind. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO schafft damit einen schonenden Ausgleich zwischen dem allgemeinen öffentlichen Interesse an der Sicherstellung der Steuervollzugsgleichheit einerseits und dem berechtigten Interesse der betroffenen Gemeinde andererseits: Einerseits verbleibt die *Entscheidungskompetenz* – abstrahiert von der jeweiligen Gemeinde – bei der staatlichen Finanzbehörde; andererseits wird der *Entscheidungsmaßstab* durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift sowohl für Steuerpflichtige als auch für Gemeinden kalkulierbar einheitlich festgelegt.

Eine derart ermessenslenkende allgemeine Verwaltungsvorschrift ist auch das gemeinsame Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen und der obersten Finanzbehörden der Länder vom 27.3.2003 (sog. Sanierungserlass)³⁰. Das im gegenseitigen Einvernehmen aller obersten Finanzbehörden verfasste Schreiben bindet die nachgeordneten Landes-Finanzbehörden³¹. Es enthält allgemeine Richtlinien, wie ein sog. Sanierungsgewinn ertragsteuerlich zu behandeln ist und definiert dazu die Begriffe „Sanierung“ und „Sanierungsgewinn“. Anhand von konkreten Beispielen macht es deutlich, in welchen Fällen die Besteuerung eines sog. Sanierungsgewinns zu einer sachlichen Unbilligkeit i.S.d. §§ 163, 222, 227 AO führt. Für diese Fälle weist es die nachgeordneten Finanzbehörden ermessenslenkend und -reduzierend zu einer ganz bestimmten Verfahrensweise an. Hinsichtlich der Zuständigkeit im Bereich der Gewerbesteuer bleibt das BMF-Schreiben v. 27.3.2003³² indessen unklar und äußert zur gewerbesteuerlichen Rechtslage in Tz. 15 bloße Selbstverständlichkeiten:

„Für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer ist die jeweilige Gemeinde zuständig. Spricht die Gemeinde Billigkeitsmaßnahmen aus, ist die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) entsprechend zu mindern.“

Diese Aussagen sind sicher zutreffend. Die Festsetzung der Gewerbesteuer obliegt der Gemeinde. Deshalb steht der Gemeinde auch das Recht zu, nach § 163 AO über eine abweichende Festsetzung der Gewerbesteuer und – erst recht – nach §§ 222, 227 AO über die Stundung oder den Erlass der zuvor von ihr festgesetzten Gewerbesteuer zu entscheiden. Nichts anderes meinen auch die von dem BayLfSt. und der OFD Hannover bemühten Abschnitte 3 Abs. 1, 7 Abs. 1 GewStR. Daran ändert § 184 Abs. 2 AO nichts. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO sieht aber eine abweichende und letztlich konsequente Zuständigkeitsregelung für die im gestuften Besteuerungsverfahren vorgelagerte Entscheidung über eine abweichende Festsetzung des *Gewerbesteuermessbetrags* vor. Dazu sagt Tz. 15 des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 nichts. Es lässt sich nicht begründen, dass das BMF damit zugleich (inzident) ausgesagt hätte, *nur* die Gemeinden seien zu Billigkeitsentscheidungen mit gewerbesteuerlicher Wirkung befugt. Genauso plausibel ist der Umkehrschluss: Indem Tz. 15 seine Aussage auf die Stundung und den Erlass der Gewerbesteuer beschränkt, hat sie die abweichende Festsetzung des *Gewerbesteuermessbetrags* für die Finanzämter der Länder gerade gewollt und eröffnet.

Die vorgelagerte Entscheidung der staatlichen Finanzbehörden über die Einordnung eines buchmäßigen Gewinns als sog. Sanierungsgewinn und dessen steuerliche Behandlung ist sachgerecht und verwaltungsökonomisch. Es handelt sich um eine materiell-rechtliche Prüfung, für die ein beachtliches steuer- und insolvenzrechtliches Beurteilungsvermögen erforderlich ist. Gerade kleinere Gemeinden sind mangels einer entsprechenden behördlichen Personalausstattung regelmäßig mit dieser Entscheidung überfordert. Erstrecken sich die Betriebsstätten von Unternehmen – wie üblich – über mehrere Gemeinden, besteht die *Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen*. Gerade diese Gefahr will der Sanierungserlass vom 27.3.2003 als ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift bannen. Zudem ist die steuerliche Behandlung eines Sanierungsgewinns sehr bedeutsam für die Fortführung des Unternehmens und damit für die erfolgreiche Durchführung der Sanierungsmaßnahme. Da die Sanierung und vor allem der Abschluss eines Sanierungsplans mit den Gläubigern regelmäßig unter einem gewissen Zeitdruck stehen, ist die Befassung von gleich mehreren Gemeinden mit der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen nicht nur ineffektiv, sondern *widerspricht diametral dem materiell-rechtlichen Anliegen des Sanierungserlasses*.

28 R. Seer in Tipke/Lang (Fn. 9), § 21 Rz. 329.

29 P. Brandis in Tipke/Kruse (Fn. 7), § 184 AO Tz. 10 (Oktober 2008).

30 Siehe auch V. Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 1 Rz. 61 (November 2007).

31 R. Seer in Bonner Kommentar zum GG, Heidelberg, Art. 108 Rz. 111 m.w.N. (November 1999).

32 BMF v. 27.3.2003 – IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl. I 2003, 240 = FR 2003, 478.

Der Sanierungserlass als Rechtsgrundlage für sachliche Billigkeitsmaßnahmen

Selbst wenn aber Tz. 15 des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 – entgegen der hier vertretenen Auffassung – den Ausschluss einer abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbescheides i.S.d. § 163 Satz 1 AO durch staatliche Finanzämter anordnen wollte, wäre dieser Ausschluss wegen Verletzung des formellen (parlamentarischen) Gesetzes unwirksam. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO sieht die Zuständigkeit der Finanzämter *zwingend* vor, wenn durch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung oder obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien für die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme aufgestellt worden sind. § 184 Abs. 2 Satz 1 AO macht die Zuständigkeit der staatlichen Finanzämter damit *von keiner Zuständigkeitsbestimmung durch die obersten Finanzbehörden abhängig*. Vielmehr bedarf es lediglich einer Verwaltungsvorschrift, welche die Ermessensausübung bei der Billigkeitsentscheidung über den Realsteuermessbetrag im Interesse des einheitlichen, gleichmäßigen Steuervollzugs lenkt. Liegt eine solche ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift – wie in Gestalt des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 geschehen – vor, begründet sich *automatisch* die Zuständigkeit des staatlichen Finanzamts. Ob der Sanierungserlass diese Zuständigkeit besonders betont, sie verschweigt oder gar verneint, ist unerheblich.

Die Entscheidung über die Verrechnung des Sanierungsgewinns mit Verlustvorträgen betrifft schließlich allein die (vorgelagerte) Ebene der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages und nicht erst die (nachgelagerte) Ebene der Festsetzung des Gewerbesteuerbetrages. Es geht nämlich um die Höhe des maßgebenden Gewerbeertrages (§ 10 GewStG), der um den Gewerbe-

verlust (§ 10a GewStG) zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Steuermessbetrag (§ 14 GewStG) gekürzt wird. Die Entscheidung darüber hat mit der Festsetzung und einem Erlass der Gewerbesteuer verfahrensrechtlich nichts zu tun. Deshalb ist nach § 184 Abs. 2 Satz 1 AO bereits durch die Existenz einer allgemeinen, ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift die alleinige Zuständigkeit der Finanzbehörden der Länder begründet worden.

III. Ergebnisse

1. Entgegen der Auffassung des FG München (Urteil vom 12.12.2007) ist das BMF-Schreiben v. 27.3.2003 (sog. Sanierungserlass) rechtmäßig und verletzt das Gebot gesetzmäßiger Verwaltung nicht.
2. Der Sanierungsgewinn ist mit Verlustvorträgen, die aus früheren Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträumen stammen, unbeschränkt zu verrechnen. Die in § 10d Abs. 2 EStG, § 10a Satz 2 GewStG nach Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. eingeführten Regeln der sog. Mindestbesteuerung greifen nicht.
3. Entgegen der von der Finanzverwaltung gepflegten Verwaltungspraxis sind die Finanzämter nach § 184 Abs. 2 Satz 1 AO für eine Entscheidung über die abweichende Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrages aus sachlichen Billigkeitsgründen zuständig. Der sog. Sanierungserlass vertyppt Fälle der Gruppenunbilligkeit, die für alle davon betroffenen Gemeinden nur einheitlich entschieden werden können. Sie gehören auf die Ebene der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrages und sind der Zuständigkeit der Gemeinden entzogen.

*Martin L. Haisch/Stephan Krampe, Frankfurt am Main**

Einzelfragen zur Abgeltungsteuer – Teil I

Anm. zum BMF-Schreiben v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94

Mit dem Schreiben vom 22.12.2009 hat das BMF umfassend zu Fragen rund um die Abgeltungsteuer Stellung genommen. Dies ist zu begrüßen, denn dadurch wird grundsätzlich Rechtsanwendungssicherheit geschaffen. Jedoch ist auch Kritik zu üben: Zum einen ändert das BMF in einzelnen Punkten seine Meinung im Vergleich zu bisherigen Verlautbarungen, wobei allerdings

meist Übergangfristen gewährt werden. Zum anderen sind die Aussagen des BMF teilweise auch nicht vom Gesetz gedeckt, was zu Streitfällen in der Zukunft führen wird. Insgesamt bestätigt auch das Schreiben mit über 100 Seiten, dass die Abgeltungsteuer alles andere als einfach ausgefallen ist.

I. Einleitung

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007¹ wurde eine Abgeltungsteuer für Kapitalerträge ab dem 1.1.2009 eingeführt. In den Jahren

2007 bis 2009 hat das BMF bereits in mehreren, nicht amtlich veröffentlichten Schreiben auf Fragen zur Abgeltungsteuer durch die Spitzenverbände der Kreditwirtschaft geantwortet.² Zudem hat das BMF auch die

* Martin L. Haisch ist Rechtsanwalt und Managing Associate und Stephan Krampe ist Rechtsanwalt/Steuerberater und Managing Associate bei Linklaters LLP, Frankfurt am Main.

¹ BGBl. I 2007, 1921.

² BMF v. 14.12.2007 – IV B 8 - S 2000/07/0001; v. 5.6.2008 – IV C 1 - S 1980-1/08/10008; v. 13.6.2008 – IV C 1 - S

2000/07/0009; v. 15.8.2008 – IV C 1 - S 2000/07/0009; v. 22.12.2008 – IV C 1 - S 2404/0; v. 5.2.2009 – IV C 1 - S 1980-1/08/10011; v. 13.2.2009 – IV C 1 - S 1980-1/08/10011; v. 2.3.2009 – IV C 1 - S 2004/0; v. 1.4.2009 – IV C 1 - S 2000/07/0009; v. 27.4.2009 – IV C 1 - S 2252/08/10003; v. 15.6.2009 – IV C 1 - S 2000/07/0009; v. 9.10.2009 – IV C 1 - S 2401/08/10001.