

# KLEUTERS + MERTZBACH + PARTNER

STEUERBERATER + WIRTSCHAFTSPRÜFER

FACHBERATER FÜR INTERNATIONALES STEUERRECHT

GESELLSCHAFT BÜRGERLICHEN RECHTS

Deutscher Bundestag  
Rechtsausschuss  
Finanzausschuss  
Wirtschaftsausschuss  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Vorab per eMail: [Rechtsausschuss@Bundestag.de](mailto:Rechtsausschuss@Bundestag.de)  
[Finanzausschuss@Bundestag.de](mailto:Finanzausschuss@Bundestag.de)  
[Wirtschaftsausschuss@Bundestag.de](mailto:Wirtschaftsausschuss@Bundestag.de)

Leo Kleuters  
Steuerberater

Dipl.-Kfm. Markus Mertzbach  
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Dipl.-Finanzwirt Ralf Vinken  
Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Dipl.-Finanzwirtin Christiane Schneeberg  
Steuerberaterin  
Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

Alfred Reinartz\*  
Steuerberater

Dipl.-Kff. Ina Pauls  
Wirtschaftsprüferin · Steuerberaterin

Aachen, den 5. April 2013  
mm/cs

**BMF Schreiben vom 27. März 2003 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen (Sanierungserlass); hier: Uneinheitliche Auslegung des Sanierungserlasses über einen Zeitraum von über 10 Jahren und Verstoß gegen das in Artikel 3 Grundgesetz garantierte Recht auf Gleichmäßigkeit der Besteuerung**

Sehr geehrter Herr Kauder,  
sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,  
sehr geehrter Herr Hinsken,

mit vorliegendem Schreiben möchten wir auf ein Problem in der Praxis aufmerksam machen, das sich im Rahmen von Unternehmenssanierungen, speziell bei der Ermittlung des Sanierungsgewinns, ergibt.

Bekanntlich wurde im Rahmen der früheren gesetzlichen Regelung zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen nach § 3 Nr. 66 EStG a.F. Erhöhung des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen wurden, steuerbefreit.

Diese gesetzliche Regelung wurde durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmersteuerreform vom 29. Oktober 1997 abgeschafft und konnte letztmalig auf Be-

Eupener Straße 30  
52066 Aachen

Telefon 02 41/9 68 96-0  
Telefax 02 41/9 68 96-66

info@kleutersmertzbach.de  
www.kleutersmertzbach.de

Aachener Bank eG  
Kto. 138 888 010  
BLZ 390 601 80

Sparkasse Aachen  
Kto. 2 867 000  
BLZ 390 500 00

\* nicht Mitglied der Sozietät

triebsvermögensmehrungen in einem Wirtschaftsjahr angewendet werden, die vor dem 01. Januar 1998 endeten (§ 52 Abs. 2i EStG). Dabei ging der Gesetzgeber seinerzeit ausweislich der Gesetzesbegründung davon aus, dass bedingt durch den nunmehr unbegrenzten Verlustvortrag eine nicht mehr zeitgemäße Regelung beseitigt werden sollte, da eine Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig sei; die Abschaffung sollte darüber hinaus vereinfachend wirken, da ein begünstigter Sanierungsgewinn nur unter den engen, von der Rechtsprechung aufgestellten kasuistischen Voraussetzungen vorliegen und nunmehr die umfangreiche und aufwendige Prüfung entfallen könnte; einzelnen persönlichen und sachlichen Härtefällen könnte im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden (so die Gesetzesbegründung in Bundestagsdrucksache 13/7480, S. 192).

Nach Abschaffung der vorgenannten gesetzlichen Regelung ist ein Sanierungsgewinn grundsätzlich steuerpflichtig. Von der Finanzverwaltung wurde zunächst zur Vermeidung von unbilligen Härten ein Billigkeitserlass im Einzelfall geregelt. Anschließend wurde – was aus Sicht der Praxis um eine gewisse Planungssicherheit bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen zu erhalten, uneingeschränkt zu begrüßen ist - allgemein die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen zur Vermeidung von unbilligen Härten durch den Sanierungserlass vom 27. März 2003 im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme geregelt.

Betrachtet man die Anwendung des Sanierungserlasses in der Praxis, so ist zunächst festzustellen, dass die vom Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. verbundene Intention, eine umfangreiche und aufwendige Prüfung auf der Basis von kasuistischen Voraussetzungen wegfallen zu lassen, nicht eingetreten ist, da nunmehr regelmäßig eine solche Prüfung im Rahmen der Anwendungsvoraussetzungen des Sanierungserlasses erfolgt.

Darüber hinaus ist auf Folgendes hinzuweisen: Der Sanierungserlass enthält keine – zumindest explizite – Regelung hinsichtlich der mit der Sanierung einhergehenden Sanierungskosten. Im Jahr 2012, demnach zu einem Zeitpunkt, in dem der Sanierungserlass seit fast 10 Jahren besteht, hat sich insbesondere durch die erstmalige Veröffentlichung einer Verwaltungsauffassung zu diesem Thema (hier: Verfügung der OFD–Niedersachsen vom 29.6.2012, S-2140-8-St244) und weitere Recherchen herausgestellt, dass die Behandlung der Sanierungskosten im Rahmen des Sanierungserlasses bislang bundesweit durch interne, nicht veröffentlichte Verwaltungsanwei-

sungen vollkommen unterschiedlich geregelt wurde. So lässt die OFD Münster und die OFD Rheinland in Abstimmung mit dem Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen den Abzug der Sanierungskosten nicht als laufende Betriebsausgaben zu, sondern ausschließlich als Minderung des begünstigten Sanierungsgewinns. Hingegen vertritt die OFD-Niedersachsen in ihrer o.g. Verfügung die Auffassung, dass die für die Durchführung / Begleitung der Sanierung geltend gemachten Bearbeitungskosten gewinnmindernd als laufende Betriebsausgaben abzugsfähig sind und eine analoge Anwendung von § 3 c EStG ausscheidet, da es sich um eine sachliche Billigkeitsmaßnahme außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens handelt. Dem Vernehmen nach sollen entsprechende interne, nicht veröffentlichte Verwaltungsanweisungen mindestens auch in Bayern und Baden-Württemberg bestehen.

Da diese uneinheitliche Verwaltungsauffassung u.E. einen Verstoß gegen das in Artikel 3 Grundgesetz garantierte Recht auf Gleichmäßigkeit der Besteuerung darstellt sowie als Verstoß gegen § 85 AO einzustufen ist, haben wir uns am 9. November 2012 an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und die Steuerabteilungsleiter der Länder gewandt, um eine einheitliche steuerliche Beurteilung zu erreichen. Es bleibt abzuwarten, wie das Bundesfinanzministerium und die Steuerabteilungsleiter der Länder in ihrer Sitzung vom 13. – 15. Mai 2013 diese für Sanierungsfälle wichtigen Fragen nunmehr einheitlich beantworten werden. Die von uns hinzugezogene Bundessteuerberaterkammer unterstützt in Ihrer Stellungnahme vom 28. Januar 2013 unsere Auffassung, dass eine analoge Anwendung von § 3 c EStG auf die Sanierungskosten ausscheidet.

Unabhängig davon, auf welche Auffassung sich das Bundesfinanzministerium und die Steuerabteilungsleiter der Länder im Rahmen ihrer nächsten Sitzung verständigen werden, so zeigt die explizite Nichtregelung der Sanierungskosten bzw. die uneinheitliche „Regelung“ durch interne nicht veröffentlichte Verwaltungsanweisungen des eigentlichen bundesweit einheitlich auszulegenden Sanierungserlasses deutlich die Schwächen der bestehenden Regelung auf, die frühere gesetzliche Regelung bezüglich der Behandlung von Sanierungsgewinnen nunmehr ausschließlich durch ein veröffentlichtes BMF-Schreiben zu regeln.

Wir möchten daher ausdrücklich die bisherigen Initiativen – nicht zuletzt auch die gemeinsame Empfehlung des Rechtsausschusses, des Finanzausschusses sowie des Wirtschaftsausschusses vom 5. April 2011 an den Bundesrat (Bundesrat-Drucksache 127/1/111), die auf eine klare gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlungen

von Sanierungsgewinnen drängen (so z. B. auch die Pressemitteilungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 14. April 2011 und vom 20. September 2011, die Vorschläge des Deutschen Anwaltsvereins zur steuerrechtlichen Verbesserung der Sanierungschancen von Unternehmen in der Krise aus Dezember 2009, sowie die Eingabe des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. vom 25. Februar 2013 hinsichtlich der Zuständigkeit für die abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages aus Billigkeitsgründen im Rahmen des Sanierungserlasses) unterstützen.

Die für die Praxis äußerst wichtige Planungssicherheit bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen kann – da sich ohnehin in der Praxis gerade bei Insolvenzplanverfahren die Fälle häufen, die zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung streitig werden (vgl. hierzu im Einzelnen z.B. Mertzbach, Aktuelle steuerliche Praxis-Probleme in Insolvenzplanverfahren bei Kapitalgesellschaften, GmbHR 2013, 75 ff.) - nicht hinreichend durch den Sanierungserlass geregelt werden, welcher z.B. für die Gemeinden im Hinblick auf die Gewerbesteuer ohnehin nicht bindend ist. Die bestehende Rechts- und Anwendungsunsicherheit wird darüber hinaus vor dem Hintergrund der widersprüchlichen Urteile der Finanzgerichte München (12. Dezember 2007) sowie Köln (24. April 2008) sowie der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 14. Juli 2010 weiter verstärkt.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass eine gerichtliche Überprüfung einer Billigkeitsmaßnahme ausschließlich in den engen Grenzen von § 102 Finanzgerichtsordnung (FGO) möglich ist, was in der Vergangenheit u.a. dazu geführt hat, dass offene Auslegungsfragen des Sanierungserlasses wie z.B. die der Behandlung der Sanierungskosten – soweit ersichtlich – bislang nicht gerichtlich überprüft wurden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass eine klare gesetzliche Regelung der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen für die Gewährleistung der für die Praxis unbedingt notwendigen Rechts- und Planungssicherheit bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen unerlässlich ist. Der dargelegte Verstoß gegen das in Artikel 3 Grundgesetz garantierte Recht auf Gleichmäßigkeit der Besteuerung hinsichtlich der Behandlung der Sanierungskosten im Rahmen der Ermittlung des begünstigten Sanierungsgewinns zeigt deutlich den Handlungsbedarf des Gesetzgebers auf.

Wir regen daher dringend an, sich des o. g. Themas anzunehmen und eine klare gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen zu schaffen.

Gerne stehen wir Ihnen diesbezüglich für ergänzende Konsultationen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Mertzbach

Verteiler:

- Bundesfinanzministerium
- Bundessteuerberaterkammer
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK)
- Gravenburger Kreis
- Institut der Wirtschaftsprüfer
- Insolvenzrechtsausschuss des Deutschen Anwaltsvereins
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltsvereins