

WP/StB Dr. Mark Ebbinghaus, Solingen / RA/FAInsR Dr. Peter Neu, Remscheid

# Der Sanierungsgewinn bei Einstellung der Geschäftstätigkeit

– Eine Analyse und Würdigung der „betrieblichen Gründe“ i. S. des Sanierungserlasses –

▶ DB0556793

## I. Einleitung

Die (Wieder-)Einführung des Sanierungsgewinns durch das BMF im Jahr 2003<sup>1</sup> wird bald ihr zehnjähriges Jubiläum feiern. Unternehmen auf dem Weg zur Betriebseinstellung, die sich auf diesen Sanierungserlass berufen wollen, sind nach wie vor mit Auslegungsproblemen bzgl. der notwendigen Tatbestandsmerkmale konfrontiert. Ein Auslegungsproblem bei Unternehmenseinstellung betrifft den Forderungsverzicht der Gläubiger i. V. mit dem Erfordernis der „betrieblichen Gründe“, den der Sanierungserlass beispielhaft auf einen Sozialplan zugunsten der Arbeitnehmer bezieht und möglicherweise auch auf diesen beschränkt. Die Entscheidungssituation, ob das Unternehmen steuerlich mit Hilfe des Sanierungserlasses saniert und im Anschluss liquidiert werden kann oder ob der Sanierungsgewinn Ertragsteuern und in Folge die Zahlungsunfähigkeit auslöst, ist nach wie vor unklar.

## II. Sanierungsmaßnahmen

### 1. Wirtschaftliche und steuerliche Folgen von Sanierungsmaßnahmen

Sanierungsmaßnahmen sind per Definition darauf angelegt, das sich in einer Krise befindliche Unternehmen vor dem Untergang zu bewahren: Methodisch kann dies in eine Fortführung oder in eine geordnete Einstellung des Unternehmens bzw. des Unternehmensträgers unterteilt werden. Die Sanierungsmaßnahmen des ersten Falls bezwecken eine Umstrukturierung mit anschließender Gesundung und Fortführung des Unternehmens. In diesem Beitrag werden der zweite Fall der Sanierung mit sich unmittelbar anschließender Liquidation dargestellt und die sich hieraus ergebenden steuerlichen Folgen diskutiert.

Der Mangel eines eigenen Sanierungssteuerrechts ist seit Jahren Gegenstand der wissenschaftlichen Literatur<sup>2</sup>. Im Kern geht es darum, dass Krisenunternehmen nicht mehr über die „übliche“ bzw. gesunde Leistungsfähigkeit verfügen, um aus steuerlichen Gewinnen Steuern bezahlen zu können. I. Ü. stellen Sanierungsgewinne regelmäßig Scheingewinne dar, die beim Krisenunternehmen weder zu einem Liquiditätszufluss noch zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen. Seer<sup>3</sup> erklärt rechtshistorisch und auch pragmatisch die Folgen eines Forderungsverzichts mit der handels- und steuerrechtlichen Ausbuchung der Verbindlichkeit, dem Ausweis eines betrieblichen Ertrags in der GuV. Er bezeichnet dies als Scheingewinn. Im Ergebnis soll der Forderungsverzicht eine Fortführung der Geschäftsbeziehung zwischen Schuldner und Gläubiger ermöglichen. Sofern jedoch aus diesem Scheingewinn Ertragsteuern entrichtet werden müssten, wäre entweder der Gläubiger mit einem echten Liquiditätsbeitrag in genau dieser Höhe zusätzlich gefordert oder aber das Krisenunternehmen müsste insolvenzrechtlich prüfen, ob zu gegebener Zeit Zahlungsunfähigkeit<sup>4</sup> oder Überschuldung eintritt.

Nachfolgend soll beantwortet werden, unter welchen Voraussetzungen Forderungsverzichte bei Einstellung des Unterneh-

mens gem. Sanierungserlass steuerfrei gestellt werden. Wirtschaftlich ist es nicht nachvollziehbar, warum ein bereits in der Krise befindliches Unternehmen eine Sanierung mit anschließender Liquidation bei hoher Aussicht auf Erfolg anstreben sollte und die Gläubiger zudem bereit sind, auf gewährte Darlehen i. H. von z. B. 1,0 Mio. € zu verzichten und auf der anderen Seite der Forderungsverzicht Ertragsteuern auslöst. Diese finanziellen Mittel sind in einem Praxisfall nicht vorhanden und müssten von den Gläubigern oder von dritter Seite aufgebracht werden. Die Praxis kennt Fälle, in denen Gläubiger auf Forderungen verzichten müssen, damit das Krisenunternehmen ordentlich eingestellt werden kann. Dies können z. B. Abhängigkeiten in der Lieferkette sein, die kurzfristig nicht über neue Lieferanten überbrückt werden können.

### 2. Aktuelle Rechtslage und Rspr. zum Sanierungserlass

Die zwischen den Jahren 2008-2012 geführte Diskussion über die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses wurde zunächst durch das BFH-Urteil vom 14. 7. 2010<sup>5</sup> zu dessen Gunsten entschieden. Der BFH legte mit diesem Urteil in einem obiter dictum dar, dass der Sanierungserlass für unternehmensbezogene Sanierungen eine rechtmäßige Rechtsgrundlage sei. Materiell wurde damit durch den X. Senat des BFH die Auffassung der Vorinstanz, des FG Köln aus dem Jahr 2008<sup>6</sup>, bestätigt. Die Finanzverwaltung bindet

Dr. Mark Ebbinghaus ist Partner der Kanzlei Hermann, Ebbinghaus & Partner, Solingen; Dr. Peter Neu ist Partner der Kanzlei d'Avoine Teubler Neu, Remscheid.

- 1 BMF-Schreiben vom 27. 3. 2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003 S. 240 = DB 2003 S. 796 (sog. Sanierungserlass).
- 2 Vgl. Töben, FR 2010 S. 249; Eilers/Bühning, StuW 2009 S. 246; Kanzler, FR 2003 S. 481. Töben verweist zu Recht auf die Tatsache, dass in anderen Unternehmensphasen der Gesetzgeber der speziellen Unternehmenssituation, z. B. im UmwSt-Recht, Rechnung getragen hat.
- 3 Vgl. Seer, FR 2010 S. 307 sowie dort in Fn. 10 bzgl. der rechtshistorischen Entwicklung der Steuerfreiheit auf Sanierungsgewinne, die auf die Rspr.-Grundsätze des VI. Senats des Reichsfinanzhofs zurückgeht (m. w. N. Kanzler, FR 2003 S. 480). Die Einführung des im Jahr 1997 gestrichenen § 3 Nr. 66 EStG a. F. geht auf das KSt-Reformgesetz vom 31. 8. 1976 (BStBl. I 1976 S. 445) zurück.
- 4 Die Prüfung der Zahlungsunfähigkeit richtet sich nach der Fälligkeit der aus dem Scheingewinn zu entrichtenden Steuer. Die Fälligkeit der Steuer entsteht erst mit Ablauf des Vz. (§§ 38, 155, 220 AO, § 36 Abs. 1 EStG i. V. mit § 30 KStG sowie § 18 GewStG). Gleichwohl ist dies bei der Vielzahl der Sanierungsmaßnahmen zu berücksichtigen, da bei Versagen der Steuerfreiheit und bei Fehlen von Verlustvorträgen die Steuerschuld definitiv entstehen wird, vgl. MünchKomm-InsO/Eilenberger, § 17 Rdn. 6 ff.
- 5 BFH-Urteil vom 14. 7. 2010 – X R 34/08, BStBl. II 2010 S. 916 = DB0363984 = FR 2010 S. 1099 m. Anm. Kanzler.
- 6 FG Köln, Urteil vom 24. 8. 2008 – 6 K 2488/06, FR 2010 S. 345; Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen darf sich nicht auf unternehmensbezogene Sanierungen beschränken, sondern muss auch unternehmerbezogene Sanierungen erfassen; die Mehrheit im Schrifttum teilt diese Auffassung: Seer, FR 2010 S. 311; Braun/Geist, BB 2009 S. 2509; Töben, FR 2010 S. 254. Damit hat sich das FG Köln auf die Entscheidung des FG Münster gestützt bzw. dessen Auffassung über die Anwendbarkeit des Sanierungserlasses noch erweitert: FG Münster, Urteil vom 27. 5. 2004 – 2 K 1307/02 AO, EFG 2004 S. 1572, rkr.

sich nach wie vor seit dem Jahr 2003 an den Sanierungserlass, der auf der Positivliste<sup>7</sup> des BMF geführt wird.

Das FG München<sup>8</sup> hatte im Jahr 2007 die Auffassung vertreten, die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns sei eindeutig mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform vom 29. 10. 1997<sup>9</sup> aufgehoben worden und eine anders lautende Auslegung verstoße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO). Die im Revisionsverfahren dem BFH vorgelegte Entscheidung des FG München kam nicht zur Entscheidung, da die Beteiligten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärten, nachdem dem Kläger im Rahmen eines Insolvenzverfahrens Restschuldbefreiung gewährt worden war. Insofern konnte der BFH<sup>10</sup> lediglich über die Kosten des Verfahrens entscheiden. Die Pressemitteilung des BFH vom 9. 5. 2012<sup>11</sup> fasst die Situation zutreffend zusammen: „Die Streitfrage bleibt damit weiterhin offen.“

Im Ergebnis wird von einer rechtmäßigen Anwendbarkeit des Sanierungserlasses ausgegangen, um auf der Grundlage von Forderungsverzichten betriebliche Gewinne aus sachlichen Billigkeitsgründen steuerfrei stellen zu können.

### III. Die Problemstellung: Sanierung und Einstellung des Unternehmens im Sanierungserlass

#### 1. Unternehmenseinstellung unter der zusätzlichen Voraussetzung der betrieblichen Gründe

Unter gewissen Konstellationen führen Sanierungsmaßnahmen lediglich zur Aufrechterhaltung des Unternehmens bis zu einem im Vorhinein bestimmten Zeitpunkt, um das Unternehmen dann in der Folge ordentlich einstellen bzw. liquidieren zu können. Diese Fallgestaltungen sind in ihrer bilanziellen Wirkungsweise mit der Sanierung und Betriebsfortführung absolut vergleichbar, da in beiden Fällen betriebliche Schulden erlassen werden und dies zu einem Ertrag in der GuV führt. Zur Erlangung der Steuerfreiheit für diesen Ertrag stellt der Sanierungserlass – neben weiteren Bedingungen – in Rdn. 2 eine gesonderte Forderung auf, nämlich dass der Erlass der Schulden „aus betrieblichen Gründen“ ausgesprochen werden muss.

Das Schrifttum hat sich bisher nur am Rande mit dem Begriff der betrieblichen Gründe auseinandergesetzt. Ein in der Literatur und vom BFH regelmäßig zitierter Beitrag ist der von Geist<sup>12</sup> aus 2008. Die aktuelle Literatur<sup>13</sup> zum Thema Sanierungsgewinn beschäftigt sich nur mit den übrigen bzw. bekannten Tatbestandsmerkmalen des Sanierungsgewinns. Insofern soll die Lücke geschlossen werden. Die bereits zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. sowie zum Sanierungserlass ergangene Literatur<sup>14</sup> sowie die dazu einschlägige Rspr.<sup>15</sup> wird hier nicht wiederholt.

#### 2. Der Begriff Einstellung des Unternehmens

Der Sanierungserlass definiert in Rdn. 2<sup>16</sup> den Fall der Unternehmenseinstellung: „Wird das Unternehmen nicht fortgeführt oder trotz Sanierungsmaßnahme eingestellt, liegt eine Sanierung i. S. dieser Regelung nur vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen (z. B. um einen Sozialplan zugunsten der Arbeitnehmer zu ermöglichen) erlassen werden.“ Im Vergleich zu Rdn. 1 des Sanierungserlasses wird in Rdn. 2 lediglich von „Unternehmen“ und nicht auch von „Unternehmensträger“ gesprochen. Diese sprachliche Differenzierung zwischen den beiden Rdn. und die Auslegung des Begriffs „Unternehmen“ werden hier von Geist<sup>17</sup> übernommen und nicht weiter vertieft, da dies nicht das Hauptaugenmerk darstellt; darüber hinaus wird in Anlehnung an Geist unterstellt, dass das „Unternehmen“ i. S. der Rdn. 2 nur juristische Personen betrifft und „unter Einschluss des Unternehmensträ-

gers verstanden werden muss“<sup>17</sup>. Im Ergebnis sind drei Fälle der Unternehmenseinstellung zu unterscheiden:

**Fall 1 (Einstellung des Unternehmens):** Eine juristische Person beendet ihre Geschäftstätigkeit und damit ihre wirtschaftliche Betätigung, ohne gleichzeitig liquidiert zu werden.

**Fall 2 (Einstellung des Unternehmens und Beendigung des Unternehmensträgers):** Eine juristische Person beendet ihre Geschäftstätigkeit und wird im Anschluss liquidiert.

**Fall 3 (Übertragende Sanierung des Unternehmensträgers):** Eine juristische Person besteht weiterhin fort, überträgt jedoch das Unternehmen auf einen dritten Unternehmensträger. In diesem Fall kommt Rdn. 2, Satz 3 des Sanierungserlasses zur Anwendung, der geringere Anforderungen an die Sanierung und den Genuss eines Sanierungsgewinns stellt.

Nachfolgend sollen die Fälle 1 und 2 betrachtet werden, da in beiden Fällen die Geschäftstätigkeit der juristischen Person eingestellt wird und der Sanierungserlass neben den üblichen Tatbestandsmerkmalen einen Schuldenerlass „aus betrieblichen Gründen“ fordert.

#### 3. Der Begriff „betriebliche Gründe“ im Sanierungserlass

Der Sanierungserlass geht in Rdn. 2 selbst nicht weiter auf den Begriff der „betrieblichen Gründe“ ein und erwähnt nur beispielhaft den Sozialplan zugunsten der Arbeitnehmer.

Die Literatur zum Sanierungserlass hat sich mit dieser Problematik bisher kaum beschäftigt. Geist<sup>18</sup> führt 2008 hierzu aus, dass die betrieblichen Gründe ausschließlich als arbeitsrechtliche Kategorien interpretiert werden könnten und insofern nur die Interes-

7 Vgl. laufende Nr. 523 auf der aktuellen Positivliste des BMF vom 26. 3. 2012, BStBl. I 2012 S. 370 = DB0470492.

8 FG München, Urteil vom 12. 12. 2007 – 1 K 4487/06, EFG 2008 S. 61 = DB0291510; zur Entscheidung Kanzler, FR 2008 S. 1116, nachfolgend BFH-Beschluss vom 28. 2. 2012 – VIII R 2/08, DB0474692.

9 BGBl. I 1997 S. 2590 = BStBl. I 1997 S. 928.

10 BFH vom 28. 2. 2012, a.a.O. (Fn. 8). Der nicht amtliche Leitsatz lautet: „Es bleibt rechtlich offen, ob Billigkeitsmaßnahmen gem. §§ 163, 227 AO nach Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. allein aufgrund sanierungsbedingten Verzichts zulässig sind.“ Die Kommentierungen im Schrifttum sehen nach wie vor eine rechtmäßige Anwendbarkeit des Sanierungserlasses: z. B. Nosky/Hörner, FR 2012 S. 693; Kahlert, DStR 2012 S. 943. Der BFH äußerte sich in diesem Beschluss nur am Rande dazu, dass ein entsprechender Wille des Gesetzgebers zur definitiven Abschaffung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen „nicht von vornherein“ abgelehnt werden könne. „Denn der Gesetzgeber hat bislang eine generelle Ersatzregelung für § 3 Nr. 66 EStG a. F. nicht geschaffen, sondern lediglich begrenzt auf Teilbereiche des Steuerrechts (wie die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG) eine partielle Sanierungsgewinnbesteuerung eingeführt.“

11 BFH, PM vom 9. 5. 2012, DB0474308.

12 Vgl. Geist, BB 2008 S. 2658. Verweise auf Geist finden sich im BFH vom 14. 7. 2010, a.a.O. (Fn. 5) sowie im Beschluss vom 28. 2. 2012, a.a.O. (Fn. 8). Ein anderer Artikel von Geist (GmbH 2008 S. 969) mit dem Titel „Die ordentliche Liquidation einer GmbH unter dem Einfluss von Mindestbesteuerung und steuerfreiem Sanierungsgewinn“ wiederholt bzw. fasst den Stand der Literatur zu diesem Thema zusammen (vgl. insbesondere die Absätze zur Besteuerung bei Fehlen eines Verteilungserlöses bis zum Verzicht eines Gläubigers).

13 Vgl. z. B. Eilers/Bühning, Sanierungssteuerrecht, 2012, S. 16.

14 Vgl. Kanzler, in: Herrmann/Heuer/Raupach, 1998, § 3 Nr. 66 EStG Rdn. 56, zu den Tatbestandsmerkmalen der Sanierung (Sanierungsmaßnahme mit den Definitionsmerkmalen Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsfähigkeit, Sanierungsseignung sowie Sanierungsabsicht).

15 Umfangreiche Hinweise zur Rspr. finden sich bei Kanzler, a.a.O. (Fn. 14), Rdn. 56.

16 BMF vom 27. 3. 2003, a.a.O. (Fn. 1): In Rdn. 2, Satz 2 wird zudem abgegrenzt, dass der Erlass von Schulden, der dem Stpfl. einen schuldensfreien Übergang in sein Privatleben ermöglicht, nicht Gegenstand einer begünstigenden Sanierung darstellt. Im vorliegenden Beitrag werden nur juristische Personen Gegenstand der Untersuchung sein. Insofern wird auf diesen Unterfall nicht eingegangen.

17 Vgl. Geist, BB 2008 S. 2664 f.

18 Vgl. Geist, BB 2008 S. 2665, zum Kapitel: Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“.

sen der Arbeitnehmer ein steuerliches Privileg auslösen dürften. Er stellt auf den Sinn und Zweck des Sanierungserlasses ab und legt dies nach der Kommentierung und Rspr. zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. aus. Zitiert wird ein BFH-Urteil aus dem Jahr 1985, in dem der BFH die sachliche Rechtfertigung der Steuerbefreiung an folgenden Merkmalen festmacht: Das „Unternehmen als Faktor des Wirtschaftslebens [soll], insbesondere als Einkunftsquelle des Unternehmers und seiner Arbeitnehmer und mittelbar auch seiner Geschäftspartner, am Leben [. . .] erhalten werden“<sup>19</sup>.

Auch das Beispiel des Sozialplans im Sanierungserlass wird von Geist dahingehend interpretiert, dass ein Sozialplan gem. § 112 BetrVG eine „Einigung über den Ausgleich oder die Milderung der wirtschaftlichen Nachteile, die den Arbeitnehmern in Folge der geplanten Betriebsänderung entstehen“<sup>20</sup>, darstellt. Dieses Beispiel untermauert lt. Geist, dass der Sozialplan nur noch die Interessen der Arbeitnehmer im Blick haben dürfte.

Die Kommentierung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. ist nur beschränkt verwertbar, da die gesetzliche Grundlage, die zwischen 1976 und dem 31. 12. 1997 Steuerfreiheit gewährte, lediglich durch den folgenden Satz im Gesetz beschrieben wurde: § 3 Nr. 66 EStG a. F. Steuerfrei sind . . . „Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden“. Es besteht zwar grds. ein Konflikt zwischen den Begriffen Sanierung (i. S. einer Gesundmachung und Fortführung) und Liquidation (Einstellung des Unternehmens). Gleichwohl wurde bereits beschrieben, dass der Sanierungserlass die Einstellung des Unternehmens in Rdn. 2 ab dem Jahr 2003 für alle noch offenen Fälle begünstigen möchte.

Kanzler führt in seiner Kommentierung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. aus, dass die unternehmensbezogene Sanierung bei einer KapGes. mit anschließender Liquidation nicht steuerbegünstigt ist und begründet dies mit Urteilen zur Sanierung mit Liquidation sowie zur Betriebseinstellung<sup>21</sup>. Ob also eine Sanierungsmaßnahme mit gleichzeitiger Einstellung des Unternehmens das Privileg des steuerbegünstigten Sanierungsgewinns in Anspruch nehmen darf, ist lt. Kanzler eine Sonderfrage bei der Prüfung der Sanierungseignung<sup>22</sup>. Kanzler prüft die allgemeine Sanierungseignung daran, ob der Schuldenerlass geeignet ist, die Sanierung herbeizuführen, d. h. den Zusammenbruch abzuwehren und das Unternehmen wieder ertragsfähig zu machen.

Im Ergebnis hat sich gezeigt, dass sowohl die Kommentierungen zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. als auch das neuere Schrifttum ab dem Jahr 2003 keine weitere Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ zulassen, als dies auf die arbeitsrechtliche Kategorie, sprich die Arbeitnehmer, zu beziehen.

#### IV. Eigene Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“

Sowohl Rspr. als auch Schrifttum haben bisher keine klare Auslegung des Begriffs der „betrieblichen Gründe“ erkennen lassen. Die Ermittlung der möglichen und zutreffenden Bedeutung dieses Begriffs erfolgt nun anhand der üblichen Auslegungsmethoden<sup>23</sup>.

##### 1. Wortlautargument

Eine Auslegung nach dem Wortsinn bzw. dem allgemeinen Sprachgebrauch führt zu der Erkenntnis, dass betriebliche Gründe nur den „Betrieb“ und nicht die Privatsphäre der Gesellschafter betreffen können. Eine verbindliche Begriffsbestimmung i. S. einer Legaldefinition gibt es im Steuerrecht nicht. Lediglich der Begriff „Betrieb“ erscheint in den Steuergesetzen (z. B. in § 15 EStG). Hieraus lassen sich aber keine Schlüsse zum Begriff betriebliche Gründe herleiten. Insofern verbleibt bei

einer wortlautgetreuen Auslegung lediglich das Merkmal der Abgrenzung zwischen betrieblichen und privaten Gründen.

Das im Sanierungserlass erwähnte Beispiel eines Sozialplans zugunsten der Arbeitnehmer kann grammatikalisch nur als ein möglicher betrieblicher Grund eingestuft werden. Eine abschließende Aufzählung kann hiermit nicht gemeint sein, da bewusst von einem „Beispiel“ gesprochen wird. Im Ergebnis führt das Wortlautargument nur zu der Differenzierung zwischen betrieblicher und privater Sphäre. Insofern stützt der Wortlaut der Vorschrift nicht die Einschätzung, dass betriebliche Gründe ausschließlich auf die Arbeitnehmer zu beschränken sind.

##### 2. Systematisches Argument

Eine Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ kann auch aus dem Zusammenhang der Ausführungen im Sanierungserlass versucht werden. Der Erlass von Schulden führt wirtschaftlich in Sanierungsfällen zur Beseitigung einer Überschuldungssituation oder zur Wiederherstellung der Zahlungsfähigkeit oder zu einer Kombination von beidem. Dies betrifft somit das Unternehmen selbst und verhindert den Zusammenbruch der betrieblichen Strukturen. Dieser Erlassvertrag<sup>24</sup> kann jedoch auch dem Gesellschafter und damit nicht nur dem Unternehmen zugutekommen. Bei Einstellung des Unternehmens soll gem. Sanierungserlass keine Steuerbegünstigung auf der Ebene des Gesellschafters gewährt werden.

In Satz 2 von Rdn. 2 des Sanierungserlasses grenzt das BMF eine Sanierung bei Einstellung des Unternehmens von den Fällen ab, in denen Schulden erlassen werden sollen, um „dem Stpfl. oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatvermögen oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen“<sup>25</sup>. Diese Fälle sollen nicht steuerbegünstigt werden. Bei einer widerspruchsfreien Deutung des Begriffs „betriebliche Gründe“ können diese aus den Sätzen 1 und 2 der Rdn. 2 abgeleitet werden: Ein Sanierungsgewinn aus einem Erlassvertrag darf bei einer Unternehmenseinstellung nicht dem Stpfl., sprich dem Gesellschafter, zugutekommen. Bei dieser engen Auslegung betreffen Sanierungsgewinne „aus betrieblichen Gründen“ ausschließlich das Unternehmen. Sobald ein Sanierungsgewinn eine Schuldbefreiung auf Ebene des Gesellschafters auslöst, soll keine Steuerbegünstigung, auch nicht dem Unternehmen, gewährt werden. Nach dieser Auslegung dürften alle Forderungsverzichte von Gläubigern eine Steuerbegünstigung i. S. des Sanierungserlasses bewirken, bei denen ausschließlich Schulden auf der Unternehmensebene erlassen werden.

Eine Versagung der Steuerbegünstigung könnte z. B. in den Fällen angenommen werden, in denen Bankschulden erlassen werden, für die sich der Gesellschafter verbürgt hatte und die ihm einen „schuldenfreien Übergang in sein Privatvermögen ermöglichen“. Die sich hieraus ableitenden weiteren Probleme,

19 BFH-Urteil vom 7. 2. 1985 – IV R 177/83, BStBl. II 1985 504 = BB 1985 S. 1895 f.

20 § 112 BetrVG Interessenausgleich über die Betriebseinstellung, Sozialplan, zuletzt geändert durch Art. 9 Gesetz vom 29. 7. 2009 (BGBl. I 2009 S. 2424).

21 Vgl. Kanzler, in: Herrmann/Heuer/Raupach, 1995, Rdn. 52: Sofern nach der Sanierung der Betrieb dauerhaft ruht, ist der Sanierungsgewinn nicht begünstigt (BFH-Urteil vom 22. 4. 1964 – I 62/61 U, BStBl. III 1964 S. 370). Weiterhin führt Kanzler als Rspr. an: Die Liquidation ist das Gegenteil der Sanierung, ein in Zusammenhang mit der Liquidation gewährter Schuldenerlass also nicht steuerbegünstigt (RFH-Urteil vom 20. 7. 1937, RStBl. 1983 S. 44).

22 Vgl. Kanzler, a.a.O. (Fn. 14), Rdn. 52, mit Hinweis auf Rdn. 62.

23 Statt vieler z. B. Methoden der Rechtsanwendung, Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 145.

24 Der Erlass wird nach § 397 BGB durch einen Vertrag zwischen Gläubiger und Schuldner gewährt.

25 BMF vom 27. 3. 2003, a.a.O. (Fn. 1).

nämlich ob das Unternehmen durch den Forderungsverzicht der Banken seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zurückerlangt und die sich hieraus ergebenden Ertragsteuern leisten kann, soll hier nicht weiter vertieft werden. Die Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ aus dem Zusammenhang der Ausführungen in Rdn. 2 des Sanierungserlasses führt zu der Erkenntnis, dass ein Sanierungsgewinn nicht steuerbegünstigt werden soll, sofern dem Gesellschafter hieraus ein privater Vorteil erwächst. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass jeder Forderungsverzicht auf der Ebene des Unternehmens, der nicht den Gesellschafter privat berührt, steuerbegünstigt sein muss.

In Satz 3 von Rdn. 2 des Sanierungserlasses beschreibt das BMF den Fall der übertragenden Sanierung als Sonderfall der Unternehmenseinstellung. Für diesen Fall ist neben den üblichen Voraussetzungen auch ein sog. betriebliches Interesse erforderlich, um den Schuldenerlass steuerfrei zu stellen. Der Schuldenerlass soll das Nachfolgeunternehmen von der Inanspruchnahme für Schulden des Vorgängerunternehmens freistellen, und dies gilt als betriebliches Interesse. Auch der Begriff des betrieblichen Interesses zielt systematisch auf die Unternehmensebene, also nicht auf die Ebene der Gesellschafter. Diese Auslegung stützt die obige Argumentation, dass betriebliche Gründe all diejenigen sind, die nicht die private Ebene des Gesellschafters berühren.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage der Gleichbehandlung zwischen den Fällen einer übertragenden Sanierung und der Sanierung mit Unternehmenseinstellung. Beide Fälle werden systematisch in derselben Randnummer des Sanierungserlasses behandelt und könnten den Schluss nahelegen, dass in beiden Fällen steuerrechtlich die gleichen Folgen bewirkt werden.

Weiterhin ist die wirtschaftliche Wirkung der Forderungsverzichte in beiden Fällen dieselbe. Im Fall der übertragenden Sanierung wird das Unternehmen mit all seinen Produktionsmitteln und Mitarbeitern auf eine Auffanggesellschaft übertragen. Der Unternehmensträger des sanierten Unternehmens stellt damit i. d. R. nur noch eine leere Hülle dar und die Erträge aus Forderungsverzichten werden steuerfrei gestellt.

Die Auffanggesellschaft führt das Unternehmen und somit die Geschäftstätigkeit fort. Der Fiskus verzichtet auf Steuereinnahmen auf der Ebene des sanierten Unternehmens. Bei der übertragenden Sanierung kann das sanierte Unternehmen so ordentlich liquidiert werden, da aus den Forderungsverzichten steuerfreie Erträge gem. Sanierungserlass generiert wurden. Im Fall der Sanierung mit direkter Unternehmenseinstellung (also ohne Übertragung auf einen anderen Unternehmensträger) wird ebenfalls der laufende Geschäftsbetrieb mit Hilfe der Gläubiger und deren Forderungsverzichten geordnet beendet.

Gründe für die Unternehmenseinstellung können das Wegbrechen von Absatzmärkten oder die geänderte Konkurrenzsituation zu den eigenen Produkten sein. Im Ergebnis ist dies belanglos, da die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer des Unternehmens erkannt haben, dass in dieser Krisensituation die Unternehmenseinstellung die einzig sinnvolle Option ist. Sofern in diesem Fall der Sanierungserlass keine Steuerfreiheit gewähren würde, verbliebe den Geschäftsführern nur der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Diejenigen Gläubiger, die bereit sind, Forderungsverzichte zu tragen, werden nicht zudem noch gewillt sein, Finanzmittel für Steuerzahlungen auf Scheingewinne aufzubringen.

Schlussendlich verbliebe den Gesellschaftern bzw. Geschäftsführern nur der Umweg über die übertragende Sanierung auf einen neuen Unternehmensträger, um über diesen Weg Forderungsverzichte „in einem ersten Schritt“ steuerfrei stellen zu können. Diese Form der Umgehung kann nicht gewollt sein.

### 3. Historisches Argument

Der Sanierungserlass wurde mit Datum vom 27. 3. 2003 vom BMF erlassen und galt ab diesem Datum für alle noch nicht entschiedenen Fälle, für die die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. nicht mehr anwendbar war, also für Sanierungsfälle nach dem 31. 12. 1997<sup>26</sup>. Die Verwaltung wollte nach Abschaffung der gesetzlichen Grundlage für Sanierungsgewinne eine Steuerstundung bzw. einen Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen für Sanierungsgewinne wieder einführen und eine einheitliche Verwaltungspraxis sicherstellen. Es handelt sich schlicht um eine allgemeine Anordnung des BMF<sup>27</sup>, um eine Gleichbehandlung von Sanierungsgewinnen auf der Ebene der Finanzverwaltung zu gewährleisten.

Die Einführung des im Jahr 1997 gestrichenen § 3 Nr. 66 EStG a. F. geht auf das KSt-Reformgesetz vom 31. 8. 1976<sup>28</sup> zurück. Die im Jahr 1976 eingeführte Gesetzesgrundlage basierte auf den Rspr.-Grundsätzen des VI. Senats des Reichsfinanzhofs<sup>29</sup>. Die dogmengeschichtliche Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ scheidet daran, dass einerseits die gesetzliche Grundlage des § 3 Nr. 66 EStG a. F. mit einem Umfang von gerade einmal einem Satz nicht an den umfangreichen Erlass aus dem Jahr 2003 reicht; der Sanierungserlass beschreibt hingegen auf ca. zwei Seiten die relevanten Begriffe, verdeutlicht die Anwendung anhand von Beispielen und gibt schließlich auch Hinweise für gewerbesteuerliche Auswirkungen.

Außerdem hatten der BFH sowie die Kommentierung zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. eine klare Sichtweise zur Interpretation des Begriffs Sanierung: Sanierungen mit anschließender Liquidation oder Sanierungen und in Folge Ruhen des Betriebs sollten nicht begünstigt werden dürfen<sup>30</sup>.

Es drängt sich auf, dass der Sanierungserlass bewusst eine Erweiterung der Anwendungsmöglichkeiten für Sanierungsgewinne vornehmen wollte. Damit hat sich der Erlass von der vergangenen Rspr. zu § 3 Nr. 66 EStG a. F. abgewendet und den Steuererlass bei Einstellung des Unternehmens unter gewissen Voraussetzungen ermöglicht. Eine Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ ist folglich für den Fall der Unternehmenseinstellung anhand der historischen Entwicklung nicht möglich.

### 4. Teleologisches Argument

Eine Auslegung des Begriffs nach dem Sinn und Zweck stellt die wichtigste Form der Interpretation dar. Nun hat der Gesetzgeber in der AO bereits Grundlagen für eine Steuerfestsetzung, Steuerstundung bzw. einen -erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen geschaffen (§§ 163, 222, 227 AO). Nach der Abschaffung der gesetzlichen Grundlage in § 3 Nr. 66 EStG a. F. für den Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne wollte das BMF im Jahr 2003 ein weitere Regelung für Sanierungsgewinne schaffen, um den Stpfl. den notwendigen Rahmen vorzugeben und der Finanzverwaltung den Ermessenspielraum einzuschränken. Durch Rdn. 2 im Sanierungserlass sollte erstmals bei einer Unternehmenseinstellung der Sanierungsgewinn unter gewissen Bedingungen begünstigt werden.

Es ist schwer vorstellbar, dass das BMF nur eine Begünstigung bei Vorliegen eines Sozialplans, welcher den Arbeitneh-

26 BMF vom 27. 3. 2003, a.a.O. (Fn. 1), unter IV. Anwendungsregelung.

27 Vgl. aus den Entscheidungsgründen des BFH-Urteils vom 25. 4. 2012 – I R 24/11, DB 2012 S. 1723, vgl. dazu auch *Huken*, DBO485108.

28 BStBl. I. 1976 S. 445.

29 Vgl. die Ausführungen und Quellenangaben in Fn. 3.

30 Vgl. die Ausführungen von *Kanzler* in Fn. 21 zu den Themen „dauerhaftes Ruhen des Betriebs“ sowie „Liquidation“.

mem zugutekommt, gewähren wollte<sup>31</sup>. In Fällen der Unternehmenseinstellung, bei denen die Geschäftsführung den Insolvenzantrag vermeiden will, müsste die Finanzverwaltung ohne Vorliegen einer Sanierungsbegünstigung im Zeitpunkt der Steuererhebung Steuerausfälle beklagen. Es verbleibt die Einschätzung, dass der Begriff der betrieblichen Gründe nicht auf den Begriff der arbeitsrechtlichen Kategorien reduziert werden darf.

Mangels der bereits beschriebenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des zu sanierenden Unternehmens verbleiben den Geschäftsführern bei Versagen einer Steuerbefreiung andere wirtschaftliche Optionen, die jedoch keine wirkliche Lösung bieten. Um einen Sanierungsgewinn nicht entstehen zu lassen, müssten alternativ Rangrücktritte auf die gewährten Verbindlichkeiten erklärt werden. Diese Instrumente verschieben das Problem jedoch nur in die Zukunft und verhindern eine zügige Liquidation.

Im BFH-Beschluss vom 28. 2. 2012<sup>32</sup> führt der Senat aus, dass er davon ausgehe, dass es dem Gesetzgeber nicht an einem entsprechenden Willen mangle, Sanierungsgewinne unter gewissen Bedingungen steuerfrei zu stellen. Eine Sanierung mit anschließender Betriebseinstellung und Liquidation des Unternehmensträgers ist folglich höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Die Ausführungen des BFH lassen zumindest den Schluss zu, dass die Richter sich mit diesem Thema noch eingehend beschäftigen möchten und diese Billigkeitsmaßnahme nicht im Vorhinein ablehnen.

Der Gesetzgeber hat fünf Jahre nach Einführung des Sanierungserlasses eine partielle Sanierungsgewinnbegünstigung in § 8c KStG eingeführt und dort die Voraussetzungen und Tatbestandsmerkmale detaillierter umschrieben. Diese Gesetzesregelung könnte für die Auslegung des Begriffs betriebliche Gründe herangezogen werden.

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. 8. 2007<sup>33</sup> führte der Gesetzgeber § 8c KStG ein und änderte die Konzeption des alten § 8 Abs. 4 KStG zur Mantelkaufregelung. § 8c KStG sollte fortan ab dem Vz. 2008 gelten. In § 8c Abs. 1a KStG wird ein vom Grundsatz her schädlicher Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs als unbeachtlich eingestuft und in Folge steuerbegünstigt (§ 34 Abs. 7c KStG).

Der Begriff der Sanierung wird in § 8c Abs. 1a Satz 2 und 3 KStG eng definiert: „Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung zu verhindern oder zu beseitigen und zugleich [Hervorhebung der Verf.] die wesentlichen Betriebsstrukturen zu erhalten“. Satz 4 dieser Regelung fügt hinzu, dass keine Sanierung vorliegt, „wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hat oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel . . . erfolgt“. Folglich wird in § 8c KStG die Betriebseinstellung im Fall eines Beteiligungserwerbs nicht begünstigt. Der Gesetzgeber wollte somit eine Begünstigung von Beteiligungserwerben nur unter sehr restriktiven Bedingungen zulassen<sup>34</sup>.

Die Ausführungen zu § 8c KStG sind somit nicht hilfreich für die Auslegung der Begriffe im Sanierungserlass. Zudem ist anzumerken, dass eine Parallele zu § 8c KStG einen anderen Tatbestand der Begünstigung betrifft, nämlich die Erhaltung von Verlustvorträgen für die neuen Eigentümer, und eine Einschränkung bei Unternehmenseinstellung zumindest volkswirtschaftlich nachvollziehbar ist.

## V. Zusammenfassung

Weder der Gesetzgeber noch die höchstrichterliche Rspr. haben sich bisher einer Unternehmenssituation angenommen, in der ein Unternehmen durch Forderungsverzichte saniert wird, um es im Anschluss ordentlich liquidieren zu können. In diesen Sanierungsfällen herrscht nach wie vor Unsicherheit, ob neben den üblichen Voraussetzungen des Sanierungserlasses Forderungsverzichte nur zugunsten der Arbeitnehmer ausgesprochen werden dürfen. Die eigenen Auslegungen haben gezeigt, dass es dem BMF wichtig war, Steuerbegünstigungen nur auf Ebene des Unternehmens gewähren zu wollen und nicht den Gesellschaftern, somit auf der privaten Ebene, Privilegien zukommen zu lassen.

Im Ergebnis muss bezweifelt werden, dass das BMF eine enge Auslegung des Begriffs „betriebliche Gründe“ vornehmen wollte. Insbesondere die bisher vorgenommene enge Auslegung<sup>35</sup> in Bezug auf die arbeitsrechtlichen Kategorien ist nicht begründbar und insofern abzulehnen. Die Veröffentlichung eines Sanierungserlasses mit einem Umfang von ca. zwei Seiten verdeutlicht, dass das BMF sich zu diesem Thema umfassend äußern und möglichst unterschiedliche Fallgestaltungen abdecken wollte.

In laufenden Verfahren zu diesem Thema erscheint es sinnvoll, im Rahmen des Sanierungsprozesses eine verbindliche Auskunft einzuholen. Dies birgt in komplexen Fällen die Gefahr, dass die Finanzverwaltung nicht in der Lage sein wird, eine kurzfristige Auskunft zu erteilen. Sofern in Einzelfällen der Sanierungsprozess nicht zeitlich gestreckt werden kann, verbleibt dem Krisenunternehmen nur ein Antrag auf Gewährung einer Privilegierung des Sanierungsgewinns bei Abgabe der Steuererklärungen. Sollte die Finanzverwaltung diesen Antrag ablehnen, verbleibt dem Krisenunternehmen nur der Weg zum FG. Sollten künftige Sanierungen mit anschließender Liquidation nur mit einem gesonderten Liquiditätszuschuss für die ausgelösten Steuerzahlungen möglich sein, müssen die Beteiligten über alternative Wege nachdenken.

### Redaktionelle Hinweise:

- Zur steuerlichen Behandlung des Ausfalls aktivierter Gesellschafterdarlehen gegenüber einer KapGes: vgl. *Hoch*, DB 2012 S. 1113 = DB0470571;
- zum Thema SchenkSt beim Forderungsverzicht im Sanierungsfall vgl. *Maile*, DB 2012 S. 1952 = DB0484287;
- BFH-Urteil vom 25. 4. 2012 – I R 24/11, DB0484525;
- BFH-Beschluss vom 28. 2. 2012 – VIII R 2/08, vgl. *Huken*, StR kompakt DB0474692;
- FG Niedersachsen, Urteil vom 31. 1. 2012 – 8 K 34/09 (nach Rücknahme der NZB rechtskräftig); vgl. auch *Kreft*, StR kompakt DB0480412;
- OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 3. 11. 2011 – S 2140 A – 4 – St 213, DB0481068.

31 Geist ist in seinem Artikel aus dem Jahr 2008 anderer Meinung und reduziert den Begriff der betrieblichen Gründe auf die Arbeitnehmer, BB 2008 S. 2658.

32 Vgl. Fn. 10.

33 BGBl. I 2007 S. 1912.

34 Die in Satz 4 des § 8c Abs. 1a KStG definierten negativen Tatbestandsmerkmale sind abschließend und lassen keine weiteren Missbräuche zu. Vgl. *Brandis*, in: Blümich, EStG/KStG, § 8c KStG Rdn. 78. Selbst wenn der Branchenwechsel lt. Kommentar i. S. eines Strukturwandels einen Ausweg bieten könnte, so stellt andererseits die Einstellung des Geschäftsbetriebs ein klares Merkmal dar, welches nicht anders interpretiert werden kann.

35 Vgl. die Ausführungen in Fn. 30 sowie in Fn. 31.