

## Kurzbeitrag

Prof. Dr. Mark Ebbinghaus/Dr. Peter Neu/Bogdan Hinz,  
Solingen/Remscheid/Hamburg\*

### Gewerbsteuer bei der Eigensanierung im Insolvenzplanverfahren

#### Empfehlungen zur Harmonisierung von Insol- venz- und Steuerrecht

##### I. Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht: Erlass der Gewerbesteuer

Ziel des Beitrags ist die Darstellung der historischen und der aktuellen Rechtslage zum Erlass der Gewerbesteuer unter Berufung auf den Sanierungserlass.<sup>1</sup> Gerade die Entwicklungen im Steuerrecht sowie im Insolvenzrecht der letzten 15 Jahre verdeutlichen, dass der Gesetzgeber aufgrund der Komplexität des Wirtschaftslebens mittlerweile überfordert ist, die wesentlichen Themen von den unwesentlichen zu trennen. Die mitunter absurd erscheinende Entwicklung in Rechtsprechung und Gesetzesentwürfen zum Erlass der Gewerbesteuer verkennt bei diesem Thema, dass die Unternehmenssanierung in ihrer finanziellen Perspektive den Erlass von Schulden bedingt. Hierbei handelt es sich üblicherweise um nennenswerte finanzielle Beiträge der Gläubiger, um eine Sanierung und damit eine Fortführung in der Zukunft überhaupt zu ermöglichen.

Der Erlass von Schulden führt zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens, jedoch nicht zu einer Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens.<sup>2</sup> Die Steuerbefreiung dieser Sanierungsgewinne ist im Hinblick auf die Gewerbesteuer per Rechtslage 2015 unsicher bzw. in ihrer praktischen Gestaltung nicht handhabbar. Einzelheiten zu der steuerlichen Situation beleuchtet der vorliegende Artikel und versucht im Ergebnis, eine Handlungsempfehlung zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht<sup>3</sup> zu unterbreiten, die den Abschlussbericht aus Oktober 2014 der Kommission berücksichtigt. Das Einleitungskapitel des Abschlussberichtes bedauert u.E. zu Recht, dass das BMF einer Einladung zur Teilnahme an dieser Kommission nicht gefolgt sei.

Als eine Hauptaufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sollte die Kritik aktueller Entwicklungen in

der steuerlichen Gesetzgebung und Rechtsprechung verstanden werden.<sup>4</sup> Die grundsätzliche Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen stellt nach eigener Auffassung eine konzeptionelle Frage im Rahmen der praktisch-normativen BWL dar. Insofern sollte die Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne einheitlich bzw. von nur einer Behörde (sprich: Finanzamt) für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer gelöst werden. Dieses „Auseinanderfallen“ liegt bekannterweise bei der Gewerbesteuer am zweistufigen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren „Finanzamt – Gemeinde(n)“.

##### II. Erfolg der Eigensanierung und Hemmnisse bei der Gewerbesteuer

Durch die Einführung des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG)<sup>5</sup> hat der Gesetzgeber u.a. die Vorschriften der Insolvenzordnung (InsO) zur Eigenverwaltung (§§ 270 ff. InsO) und zum Insolvenzplan (§§ 217 ff. InsO) überarbeitet und ergänzt. Hemmnisse vor dem Insolvenzverfahren sollten abgebaut und eine Restrukturierung unter Erhalt des insolventen Rechtssträgers erleichtert werden. Die Rechte des Schuldners auf eine Insolvenz in Eigenregie (Eigenverwaltung) wurden gestärkt und im Insolvenzplanverfahren wurden die Handlungsmöglichkeiten erweitert und Verfahrenshindernisse beseitigt. So wie eine Eigenverwaltung zwar auch mit dem Ziel einer Liquidation des Unternehmensträgers betrieben werden kann, ist ein Insolvenzplanverfahren auch zu anderen Zwecken, als der Sanierung des Unternehmensträgers denkbar; im Regelfall wird die Eigenverwaltung aber das Ziel haben, das Unternehmen mit einem Insolvenzplan unter Erhalt des Rechtsträgers zu sanieren.<sup>6</sup>

Erforderlich ist für die Eigenverwaltung nunmehr lediglich, dass der Schuldner selbst den Antrag stellt und keine Umstände erkennbar sind, die Nachteile für die Gläubiger befürchten lassen (§ 270 Abs. 2 Nr. 2 InsO). Liegt zudem noch ein einstimmiger unterstützender Beschluss für die Eigenverwaltung eines – ab einer bestimmten Unternehmensgröße obligatorischen – vorläufigen Gläubigerausschusses vor, so wird vom Gesetzgeber fingiert, dass keine Nachteile zu erwarten sind (§ 270 Abs. 3 InsO). Die Ablehnung des Antrags ist vom Gericht schriftlich zu begründen; ein weiteres Indiz für die gestärkte Position des eigenverwaltenden Schuldners (§ 270 Abs. 4 InsO). Der Eigenverwaltung steht dann zunächst nichts im Wege.

\* WP, StB Prof. Dr. Mark Ebbinghaus ist Partner der Kanzlei Hermann, Ebbinghaus & Partner und Inhaber einer Professur für allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Wuppertal; Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter Dr. Peter Neu ist Partner der Kanzlei ATN d'Avoine Teubler Neu Rechtsanwälte in Remscheid; Dipl.-Vw. Bogdan Hinz ist Steuerberater in Hamburg.

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

2 Vgl. Seer, FR 2010, 307 sowie auf derselben Seite Fn. 10 bzgl. der rechtshistorischen Entwicklung der Steuerfreiheit auf Sanierungsgewinne, die auf die Rechtsprechungsgrundsätze des VI. Senats des Reichsfinanzhofs zurückgeht (m. weiteren Hinweisen Kanzler, FR 2003, 480 f.). Die Einführung des im Jahr 1997 gestrichenen § 3 Nr. 66 EStG a.F.

geht auf das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 (BStBl. 1976, 445) zurück.

3 Vgl. Seer, Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beih. 2014, 117.

4 Vgl. zur Forschungsrichtung der normativen Steuerlehre: Schneider/Bareis/Siegel, DStR 2013, 1145. Die Autoren unterscheiden in der praktisch-normativen BWL konzeptionelle Fragen und Detailfragen.

5 Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen vom 7.12.2011 ist am 13.12.2011 im Bundesgesetzblatt verkündet worden, s. BGBl. I 2011, 2582. Eine übersichtliche Ausführung findet sich im Beitrag von Thiele, ZInsO 2014, 325 f.

6 Vgl. zum Verhältnis von Eigenverwaltung und Insolvenzplan z.B. Undritz in Kübler, HRI § 2 Rz. 21 ff.

### Gewerbsteuer bei der Eigensanierung im Insolvenzplanverfahren

Freilich sind die Eigenverwaltung und die Sanierung des Unternehmens unter Erhalt des Rechtsträgers im Insolvenzplanverfahren auch nach Einführung des ESUG keine Selbstläufer.<sup>7</sup> Gerade der Insolvenzplan muss also mit allen Beteiligten frühzeitig abgestimmt werden und sollte folglich alle Folgen der Sanierungsmaßnahmen belastbar abbilden und regeln. Sofern das Unternehmen über zahlreiche Betriebsstätten verfügt, wären praktisch -neben dem Finanzamt – alle Gemeinden als Gläubiger der Gewerbesteuer „mit am Tisch“. Den steuerlichen Folgen, konkret für die Gewerbesteuer in den jeweiligen Gemeinden, kommt hierbei also ein zunehmend höherer Stellenwert im Kontext der Sanierungsmaßnahmen zu.

Leider hat der Gesetzgeber es versäumt, im Rahmen der Neuregelungen des ESUG auch die Steuerfolgen der Eigensanierung des Unternehmens unter Erhalt des Rechtsträgers im Insolvenzplanverfahren zu behandeln, obwohl die Problematik der Besteuerung der regelmäßig bei dieser Sanierungsmaßnahme entstehenden Sanierungsgewinne bekannt war.<sup>8</sup>

#### III. Festsetzungs- und Erhebungsverfahren sowie Erlass bei der Gewerbesteuer: Rechtslage 2003 bis 2014

Die Festsetzung und Abrechnung der Gewerbesteuer erfolgt nach einem bestimmten Prozedere. Nachdem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung an das Finanzamt abgegeben hat, setzt das Finanzamt den Steuermessbetrag fest. Die Gemeinden sind gem. §§ 184 Abs. 1 S. 4, 182 Abs. 1 AO an die Feststellung gebunden. Dieser Bescheid ist der Gemeinde mitzuteilen und somit gleichzeitig Grundlagenbescheid des von der Gemeinde festgesetzten Gewerbesteuerbescheids.<sup>9</sup> Gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 5 AO sind die Gemeinden neben der Festsetzung und Erhebung der Gewerbesteuer auch für die Stundung oder den Erlass der Gewerbesteuer (§§ 222, 227 AO) sowie für die Festsetzung von Zinsen i.S.d. §§ 233a, 234 AO zuständig.

Der Erlass der Gewerbesteuer auf einen Sanierungsgewinn fällt somit in den Zuständigkeitsbereich der Gemeinde bzw. bei mehreren Betriebsstätten der Gemeinden. So sieht es der Sanierungserlass vom 27.3.2003 vor und nun auch der 1. Senat des BFH.<sup>10</sup> Für die Praxis hat dies folgende Konsequenz: Der Erlass der Gewerbesteuer ist abhängig von der finanziellen Lage der betroffenen Städte und je nach Umfang der Gewerbesteuer sind weitere kommunale Gremien einzubeziehen. In der Praxis wird bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten der Erlass der Gewerbesteuer zudem an die Beteiligung sämtlicher Gemeinden ge-

knüpft.<sup>11</sup> Die erfolgreiche Sanierung, die mit dem Erlass der Gewerbesteuer steht und fällt, wird gefährdet. Der Sanierungserlass regelt die Behandlung von Sanierungsgewinnen durch die abweichende Festsetzung von Besteuerungsgrundlagen aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 163 S. 1 AO), die Steuerstundung (§ 222 AO) sowie den Steuererlass (§ 227 AO). In Tz. 15 werden lediglich die Stundung und der Erlass für die Gewerbesteuer behandelt. Die abweichende Festsetzung gem. § 163 S. 1 AO wird nicht erwähnt. Insofern verbleibt die Frage, ob der Sanierungserlass die Festsetzungshoheit des Gewerbesteuermessbetrages auf der Ebene des Finanzamtes – da dies gesetzlich bereits geregelt ist – ausschließen wollte (sofern er dies denn könnte).

Nach dem BFH-Urteil v. 25.4.2012 ist unter Berücksichtigung des Sanierungserlasses bei Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamtes zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 S. 1 AO gegeben. Zuständig dafür sind die Gemeinden.<sup>12</sup> Der BFH stellt klar, dass der Sanierungserlass keinen Einzug in § 184 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. erhalten könne. Der Sanierungserlass sei weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung i.S.d. Alt. 1 des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. noch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde i.S.d. Alt. 2 des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. Dies sah die Vorinstanz, das FG Düsseldorf, anders: Für die abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 163 AO auf der Grundlage des Sanierungserlasses ist nicht die heheberechtigte Gemeinde, sondern das Finanzamt zuständig.<sup>13</sup> So zumindest die Rechtslage bis Dezember 2014.

#### IV. Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht 2014, Zollkodexanpassungsgesetz 2014 und OFD NRW v. 6.2.2015

Der Abschlussbericht der Kommission sprach sich einerseits zu einer gesetzlichen Kodifikation des Sanierungsgewinns in analoger Form zu § 3 Nr. 66 EStG 1997 aus, mit der Ergänzung, dass der Sanierungsgewinn zunächst mit vorhandenen Verlustvorträgen zu verrechnen und damit in Folge auch die Besteuerung für die Gewerbesteuer geklärt sei,<sup>14</sup> andererseits den Sanierungserlass durch die geplante Neufassung des § 184 Abs. 2 AO auch mit Bindungswirkung für die Gewerbesteuer zu erstrecken.<sup>15</sup>

Hilfweise schlug der Abschlussbericht vor, den Sanierungserlass zumindest auf Länderebene zu koordinieren, was nach unserer Einschätzung keine wirkliche

7 Vgl. exemplarisch die folgenden zwei Entscheidungen: AG Köln v. 1.7.2013 – 72 IN 211/13, ZIP 2013, 1390 und AG Hamburg v. 14.7.2013 – 67e IN 108/13, ZIP 2013, 1684.

8 Stellungnahme des Bundesrats zum RegE ESUG (BR-Drucks. 127/11, 43 f.).

9 Keine Bindungswirkung des Gewerbesteuermessbescheids für den Gewerbesteuerbescheid hinsichtlich der Bestimmung der heheberechtigten Gemeinde, vgl. BFH v. 9.1.2013 – IV B 64/11, BFH/NV 2013, 512.

10 BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, FR 2013, 43 m. Anm. Eilers/Bühning = DStR 2012, 1544.

11 Vgl. Mückl, GWR 2010, 262 f.

12 Vgl. BFH v. 25.4.2012 – I R 24/11, FR 2013, 43 m. Anm. Eilers/Bühning = DStR 2012, 1544. Kritisch Hageböke/Stangl, Ubg 2012, 598 ff.

13 Vgl. FG Düsseldorf v. 16.3.2011 – 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685; VG Magdeburg v. 24.5.2012 – 2 A 122/10, BeckRS 2012, 54064.

14 Vgl. Seer, Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beih 2014, 117 ff., hier Abschnitt D. II.

15 Vgl. Seer, Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beih 2014, 117 ff., hier Abschnitt E.

### Gewerbsteuer bei der Eigensanierung im Insolvenzplanverfahren

Verbesserung darstellt, da zahlreiche Betriebsstätten über Gemeinden auf ganz Deutschland verteilt sein können.<sup>16</sup>

Mit Wirkung zum 1.1.2015 hat der Gesetzgeber über das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (= ZollkodexAnpG)<sup>17</sup> § 184 Abs. 2 S. 1 AO wie folgt gefasst:

„Die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, schließt auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der **obersten Bundesfinanzbehörde** [= BMF; Hervorhebung nicht im Original] oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind.“

Nach Auffassung von Vogel/Schlüter ermächtigt diese Vorschrift die Finanzämter zur abweichenden Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen, wodurch den Gemeinden verbindliche Vorgaben gemacht werden. Sie unterstreichen in Ihrem Beitrag aus Februar 2015, dass seit dem 1.1.2015 die Finanzämter Realsteuermessbeträge in Anlehnung an das FG Düsseldorf und unter Berücksichtigung von § 184 Abs. 2 S. 1 AO n.F. 2015 abweichend im Sinne des Sanierungserlasses festsetzen dürfen.<sup>18</sup> Die Autoren zitieren die Gesetzesbegründung<sup>19</sup> zu § 184 Abs. 2 S. 1 AO und verweisen auf das in der Literatur strittige BFH-Urteil v. 25.4.2012.

Die Oberfinanzdirektion NRW hat sich mit Kurzinformation vom 6.2.2015<sup>20</sup> allerdings bereits ablehnend positioniert. Die OFD NRW begründet dies schlüssig: Der Sanierungserlass begründet für die abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages i.S.d. § 163 Satz 1 AO keine Zuständigkeit bei den Finanzbehörden. Dies lässt sich eindeutig aus Tz. 15 des Sanierungserlasses ableiten.

Über die Einführung des § 184 Abs. 2 S. 1 AO wird zwar klargestellt, dass eine abweichende Festsetzung von Realsteuermessbeträgen über Verwaltungsvorschriften auch auf die einzelnen Finanzämter wirken.<sup>21</sup> Die OFD NRW hat insofern Recht, dass das Vorliegen des Sanierungserlasses zur abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages genau nichts enthält.<sup>22</sup>

In die gleiche Richtung geht auch die Gesetzesbegründung, die Regelung soll nicht dazu ermächtigen, BMF-Schreiben zu erlassen, die sich allein auf die Gewerbesteuer beziehen.<sup>23</sup>

Ab 1.1.2015 hat sich auf Grundlage des ZollkodexAnpG die Rechtslage für die abweichende Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen, insbesondere auf

Basis des Sanierungserlasses, nicht verbessert. Es bleibt bei der Zuständigkeit der Gemeinden, Sanierungsgewinne zu stunden bzw. am Ende ganz zu erlassen.

Eine abweichende Festsetzung von Realsteuermessbeträgen gem. § 163 AO ist daher nur in den engen Grenzen des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO zulässig, dann nämlich, wenn solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift (i) der Bundesregierung, (ii) der obersten Bundesfinanzbehörde oder (iii) einer obersten Landesfinanzbehörde als Richtlinie aufgestellt worden sind. Bezogen auf den Sanierungserlass vom 27.3.2003 bedeutet dies:

(i): Der Sanierungserlass wurde nicht über die Bundesregierung verkündet, zumal diese Entscheidung nur mit Zustimmung des Bundesrates erfolgen dürfte.<sup>24</sup> Die Regelung des § 184 Abs. 2 Satz 2, Alt. 1 AO ist somit offensichtlich nicht einschlägig. Stellt sich nun die Frage, ob es sich um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift respektive Richtlinie einer obersten Finanzbehörde handelt.<sup>25</sup>

(ii) und (iii): Der Sanierungserlass wurde im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder vom Bundesministerium der Finanzen verabschiedet. Es handelt sich somit vorliegend (zumindest) um eine Verwaltungsvorschrift der obersten Finanzbehörde des Bundes im Sinne der Neufassung.

Fraglich ist allerdings, ob dieser Erlass, der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ergangen ist, für die Gewerbesteuer bindend ist, denn die Verwaltung und damit auch der Vollzug obliegt gem. Art. 108 Abs. 2 GG grundsätzlich den Landesfinanzbehörden.<sup>26</sup>

Eine Bindung der obersten Finanzbehörden der Länder (der Landesfinanzministerien) entsteht durch eine entsprechende Umsetzung durch diese Landesfinanzministerien. Da der Erlassgeber eines BMF-Schreibens nur das BMF selbst ist, sind die obersten Finanzbehörden des Landes nur die Adressaten dieses BMF-Schreibens.<sup>27</sup> Hieraus folgt eine notwendige Umsetzung der BMF-Schreiben in Verwaltungsanweisungen der Länder.

Die Umsetzung eines BMF-Schreibens in eine Verwaltungsanweisung, die von den örtlichen Finanzämtern beachtet werden muss, erfordert einen Umsetzungserlass auf der Ebene der Landesfinanzministerien, die ihrerseits die Mittelbehörden (die Oberfinanzdirektionen) binden. Die Mittelbehörden weisen schließlich in eigenen Rundschreiben die Finanzämter entsprechend an.<sup>28</sup>

16 Vgl. Seer, Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beih 2014, 117 ff., hier Abschnitt E.

17 BGBl. I 2014, 2417 ff.

18 Vgl. Vogel/Schlüter, DB 2015, 344 f.; FG Düsseldorf v. 16.3.2011 – 7 K 3831/10 AO, EFG 2011, 1685.

19 BT-Drucks. 432/14, 35 f.

20 OFD NRW v. 6.2.2015 – Nr. 02/2015, FR 2015, 296 = DB 2015, 345 zur GewSt. Ähnlich Bayerisches Landesamt für Steuern v. 17.3.2015 – G 1413.1.1-2/4 St31/S 2140-6 St 3102, DB 2015, 712.

21 Vgl. Ebbinghaus/Hinz, ZInsO 2013, 911 ff.; ebenso Hagebö-

ke/Stangl, Ubg 2012, 598 ff.; Hageböke/Stangl, Ubg 2013, 299 ff.

22 A.A. Vogel/Schlüter, DB 2015, 344 f.

23 Vgl. BT-Drucks. 432/14, S. 36.

24 Vgl. Fritsch in Pahlke/Koenig, AO, § 184 Rz. 26.

25 Vgl. Hageböke/Stangl, Ubg 2012, 598 (599 und 600) mit Hinweis auf Fn. 22 auf Seite 600 (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 FVG, Rz. 4 (Jan. 2010), und § 21a FVG, Rz. 3 (Feb. 2011)).

26 Vgl. Drüen in Blümich, § 1 GewStG, Rz. 8.

27 Vgl. Hageböke/Stangl, Ubg 2012, 598 (603 f.).

28 Vgl. Hageböke/Stangl, Ubg 2012, 598 (604; 606).

## Gewerbsteuer bei der Eigensanierung im Insolvenzplanverfahren

Allerdings selbst wenn man sich auf den Standpunkt stellen würde, dass es sich bei dem Sanierungserlass um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Bundesfinanzbehörde handelt, die zudem für Zwecke der Gewerbesteuer eines Umsetzungserlasses bedarf und dieser würde auch beispielsweise in NRW vorliegen, würde der Sanierungserlass grundsätzlich erst im Erhebungsverfahren greifen. Begründung: Tz. 15 des Sanierungserlasses gewährt ausdrücklich keine abweichende Festsetzung für die Gewerbesteuerermessbeträge i.S.d. § 163 Satz 1 AO. Für Maßnahmen auf dieser Ebene sind ausdrücklich die Gemeinden zuständig.

### V. Empfehlungen zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht

Wie im ersten Abschnitt erwähnt, blieb das Bundesministerium der Finanzen der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht fern; diese Kommission wurde vom Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz (BMJV) sowie vom Verband der Deutschen Insolvenzverwalter (DIV) im Dezember 2012 konstituiert. Das Bundesministerium der Finanzen hatte im Jahr 2013 jedoch bereits einen eigenen Arbeitsentwurf für eine Gesetzesänderung in § 35b Abs. 3 GewStG-E sowie in § 36 Abs. 10 Satz 3 GewStG-E vorgelegt.<sup>29</sup>

Diese gesetzliche Lösung sah vor, eine Stundungs- oder Erlassmaßnahme im Sanierungsfall, die durch eine Landesfinanzbehörde ergriffen wurde, bindend für die Verwaltungsbehörden der Gemeinden auszugestalten (vgl. § 35b Abs. 3 GewStG-E). Damit zielte diese vorgeschlagene Modifikation auf das Erhebungsverfahren ab.

Im Hinblick auf die im Rahmen des ZollkodexAnpG behandelte Neufassung des § 184 Abs. 2 AO wurde offensichtlich das Ergebnis dieser Arbeitsgruppe des BMF jedoch nicht weiter vertieft. Dabei wäre dieser Entwurf in Anbetracht steuerlicher Rechtssicherheit ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung gewesen. Verwaltungswirtschaftlich und systematisch richtig wäre wohl die Frage nach der steuerlichen Behandlung eines Sanierungsgewinnes bereits auf Festsetzungsebene einheitlich für alle Ertragsteuern zu regeln. Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer und wird mit dem Äquivalenzprinzip bzw. der Fundustheorie gerechtfertigt.<sup>30</sup> Allerdings entwickelt sich die Gewerbesteuer immer mehr hin zu einer Ertragsteuer. Insofern zielt die gesetzliche Neufassung von § 184 Abs. 2 AO in die

richtige Richtung, gleichwohl schafft sie nicht die benötigte Rechtssicherheit, noch eine Formulierung für die abweichende Festsetzung von Realsteuermessbeträgen, bindend und einheitlich für alle Beteiligten im Sanierungsverfahren. So birgt die Regelung in Bezug auf die Gewerbesteuer nur neuerliches Konflikt- und Streitpotential. Die Kommission ist daher weiterhin aufgefordert, den Gesetzgeber hier auf diesen steuerlichen Missstand hinzuweisen und Lösungen, wie sie bereits in der Arbeitsgruppe des BMF angedacht waren, systematisch weiter voranzutreiben.

Eine einfache und effektive Alternative zu den oben dargestellten Überlegungen wäre sicherlich die Reaktivierung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. Infolgedessen könnte durch eine Gesetzesänderung die Rechtslage unverzüglich klargestellt werden.

### VI. Empfehlungen für den steuerlichen Berater

Wirklich neu sind die Probleme, die im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer im Sanierungsverfahren auftreten, nicht und die Neuregelung stellt auch nicht den Kern der Lösung dar. Demzufolge lassen sich auch nicht wesentliche Beratungserkenntnisse aus der Neufassung von § 184 Abs. 2 AO ableiten. Dennoch bildet diese Regelung einen wichtigen Mosaikstein auf dem Weg zur gleichmäßigen Steuerfestsetzung bzw. -erhebung.

Der steuerliche Berater bzw. der Verwalter im Insolvenzplanverfahren unter Eigenverwaltung sind auch nach dem ZollkodexAnpG weiter gehalten, bei tatbestandsmäßigem Vorliegen eines Sanierungsgewinnes einen Antrag auf abweichende Festsetzung bzw. Erlass beim zuständigen Finanzamt sowie der Gemeinde zu stellen. Zur Vermeidung einseitiger Maßnahmen und damit möglicher negativer Auswirkungen auf den Sanierungsprozess sollte die Vorgehensweise auf allen Ebenen (Finanzamt und Gemeinde) gut dokumentiert und miteinander abgestimmt werden. Sofern ein Umsetzungserlass im jeweiligen Bundesland vorliegt, ist dies sicherlich hilfreich für die Argumentation.<sup>31</sup>

Im Falle einer ablehnenden Entscheidung der Finanzverwaltung bzw. Gemeinde ist im Einzelfall der Rechtsweg gegeben und nach erfolglosem Einspruchsverfahren bzw. Widerspruch, Klage vor dem FG bzw. dem VG zu erheben. Unterschiedliche Frist- und Formerfordernisse gilt es hierbei zu berücksichtigen.

29 Vgl. Meier, FR 2013, 849.

30 Vgl. Drüen in Blümich, § 1 GewStG, Rz. 13 ff.

31 Ausführlich s. Ebbinghaus/Hinz, ZInsO 2013, 911 ff.