

# STEUERRECHT

## BFH-RECHTSPRECHUNG: STEUERLICHE BEHANDLUNG VON SANIERUNGSGEWINNEN BEDARF DRINGEND EINER GESETZLICHEN REGELUNG

DR. BERTRAM LAYER, STEUERBERATER, STUTTGART

### BFH, BESCHLUSS VOM 28.11.2016, GR S 1/15

#### Amtlicher Leitsatz

Mit dem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240 [BB 2003, 2049]; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

#### I. PROBLEMSTELLUNG

Die Sanierung eines Unternehmens ist häufig mit einem ganzen oder teilweisen Erlass von Schulden seitens der Gläubiger verbunden. Der daraus resultierende Gewinn des Unternehmens („Sanierungsgewinn“) unterliegt nach Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen grundsätzlich der Ertragsteuer. Solche potentiellen Steuerlasten könnten die Sanierung gefährden.

Bis zum Jahre 1997 wurde die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in § 3 Nr. 66 EStG a.F. geregelt. Für die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. waren mehrere Gründe ausschlaggebend. Es sollte u.a. die Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuer verbreitert und eine Steuervergünstigung abgeschafft werden. Ferner sollte vermieden werden, dass neben der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns auch vorhandene Verlustvorträge unverändert fortgeführt werden können, was zu einer „Doppelbegünstigung“ für sanierungsbedürftige Unternehmen würde.

Nach Aufhebung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. war aber der Bedarf für eine Regelung betreffend die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen erkennbar. Um eine einheitliche Handhabung zu ermöglichen, hat das BMF unter Verweis auf die Vorschriften der §§ 163, 227 AO mit Schreiben vom 27.03.2003 eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung für die Behandlung von Sanierungsgewinnen erlassen (sogenannter Sa-

nierungserlass). Danach ist eine Steuerbefreiung grundsätzlich möglich, wenn die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens feststeht, ein voller oder teilweiser Erlass der Schuldner erfolgt ist, die Sanierungsabsicht der Gläubiger vorliegt und der Steuererlass zur Sanierung geeignet ist.

Über die Zulässigkeit dieses Sanierungserlasses wurde heftig gestritten, und es sind auch unterschiedliche Entscheidungen hierzu seitens der Finanzgerichte ergangen.

Nunmehr hat der Große Senat des BFH aufgrund des Vorlagebeschlusses des X. Senats auf Basis des nachfolgend geschilderten Sachverhalts die Gelegenheit genutzt, um über die Rechtmäßigkeit des Sanierungserlasses zu entscheiden.

#### II. SACHVERHALT

Der Kläger betrieb ein Einzelunternehmen. Seine Gewinnermittlung auf Basis einer Bilanz nach einkommensteuerlichen Vorschriften ergab für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2006 Verluste.

Nach einer zwischen dem Kläger und einer Sparkasse im November 2005 getroffenen Vereinbarung, die fällige Zahlungsansprüche der Sparkasse sowie einer Bankengruppe gegen den Kläger betraf, erklärte die Sparkasse, auf „die nicht bedienbaren Forderungen“ verzichten zu wollen, falls der Kläger seinen Verpflichtungen aus der Vereinbarung ordnungsgemäß und termingerecht nachkomme. Nachdem der Kläger eine sogenannte Vergleichszahlung geleistet hatte, unterrichtete ihn die Sparkasse im Dezember 2007 über den seitens der Bankengruppe erklärten Verzicht auf die Restforderung.

Der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 (Streitjahr) legte das Finanzamt Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb gemäß dem eingereichten Jahresabschluss zugrunde, der Erträge aus dem genannten Forderungsverzicht der Banken enthielt. Das Finanzamt setzte auf dieser Basis die Einkommensteuer fest.

Der Kläger legte gegen den Steuerbescheid Einspruch ein, mit der Begründung, der sich aus den Forderungsverzichten ergebende Sanierungsgewinn müsse „steuerlich neutral behandelt werden“. Auf Hinweis des Finanzamts beantragte der Kläger ➤

im Jahre 2009 den Erlass der anfallenden Steuern auf den Sanierungsgewinn und legte im September 2009 ein von ihm selbst erstelltes Sanierungskonzept vor, welches den Forderungsverzicht der Sparkasse und des Finanzamts voraussetzte. Für die Folgejahre 2008 und 2009 wies der Kläger wieder Verluste aus.

Dem Einspruch des Klägers und dem Antrag „auf Erlass der Steuern für 2007 aus dem Sanierungsgewinn“ wurde vom Finanzamt nicht stattgegeben. Nach Auffassung des Finanzamts lägen die Voraussetzungen für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinns im Sinne des sogenannten Sanierungserlasses des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) nicht vor. Es fehle die Sanierungseignung des Forderungsverzichts, weil der Kläger auch im Folgejahr Verluste erzielt habe. Zudem hätte der Kläger die Steuerfestsetzung für das Streitjahr auch ohne die begehrte Billigkeitsmaßnahme, nämlich durch Teilwertabschreibung auf den betrieblichen Grundbesitz, vermeiden können.

Gegen diese Entscheidung wurde beim Finanzgericht Düsseldorf Klage erhoben, das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage ab. Hiergegen wurde Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Der Fall wurde vom X. Senat des BFH dem Großen Senat des BFH vorgelegt, der wie folgt in der Sache entschieden hat.

### III. ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Der Große Senat vertritt die Auffassung, dass die im sogenannten Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen keinen Fall sachlicher Unbilligkeit im Sinne der §§ 163, 227 AO beschreiben. Soweit der sogenannte Sanierungserlass gleichwohl den Erlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer vorsieht, liegt darin nach seiner Auffassung ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Demnach sind die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben. Einen im Belieben der Finanzverwaltung stehenden, freien Verzicht auf Steuerforderungen gibt es nach Auffassung des Gerichts nicht. Auch im Wege von Verwaltungserlassen dürfen die Finanzbehörden Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen, denn auch der Verzicht auf den Steuereingriff bedarf einer gesetzlichen Grundlage. Fehlt diese, so können die Finanzbehörden von der Festsetzung von Steueransprüchen nicht absehen. Anderenfalls verstoßen sie gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und damit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Das Gericht weist darauf hin, dass sich die rechtlichen Grundlagen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen in den Vorschriften der §§ 163, 227 AO finden, auf die sich der sogenannte Sanierungserlass ausdrücklich bezieht. Das Gericht führt aus, dass nach § 163 Satz 1 AO Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben können, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Auch nach § 227 AO können die

Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; unter den gleichen Voraussetzungen könnten bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden. Das Gericht weist darauf hin, dass die abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 Satz 1 AO und der Erlass nach § 227 AO voraussetzen, dass die Erhebung bzw. die Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Eine solche Unbilligkeit kann sich nach allgemeiner Auffassung aus persönlichen oder sachlichen Gründen ergeben.

Das Gericht kritisiert, dass der sogenannte Sanierungserlass keine Einzelfallprüfung vorsieht, sondern typisierende Regelungen beinhaltet, welche die sachliche Unbilligkeit unter den dort beschriebenen Voraussetzungen ohne Rücksicht auf die Höhe des Sanierungsgewinns und der darauf entfallenden Steuer sowie ungeachtet einer zu befürchtenden Gefährdung der Unternehmenssanierung als gegeben unterstellen. Kritisch gesehen wird auch die weitere Typisierung, dass die geforderten Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns (Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldenerlasses und Sanierungsabsicht der Gläubiger) als gegeben angesehen werden, wenn ein Sanierungsplan vorliegt. Diese Typisierung, die auf die frühere Rechtsprechung zu der gesetzlichen Regelung in § 3 Nr. 66 EStG a.F. zurückgeht, ist nach Auffassung des Gerichts zwar im Rahmen der damaligen gesetzlichen Regelung zulässig, nicht aber im Rahmen eines Steuererlasses aus Billigkeitsgründen.

Zusammenfassend kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass sich das von der Finanzverwaltung und von Teilen der Rechtsprechung sowie des Schrifttums als richtig erkannte Ziel, Sanierungsgewinne generell, jedenfalls aber nachdem sie mit Verlusten verrechnet worden sind, nicht zu besteuern, mit einem Billigkeitserlass nach § 163 Satz 1 oder § 227 AO nicht erreichen lässt. Die von der BFH-Rechtsprechung für das Merkmal sachlicher Unbilligkeit maßgebenden Kriterien rechtfertigen keine Billigkeitsmaßnahme für die im sogenannten Sanierungserlass beschriebenen Fälle. Das Gericht weist aber auch darauf hin, dass auf besondere, außerhalb des sogenannten Sanierungserlasses liegende Gründe des Einzelfalls, insbesondere auf persönliche Billigkeitsgründe gestützte Billigkeitsmaßnahmen, unberührt bleiben. Ob sich der Fiskus an der Sanierung von Unternehmen beteiligt und in welcher Weise er dies tut, ist nach Auffassung des Gerichts eine allein dem Gesetzgeber obliegende politische Entscheidung. Nach Auffassung des Gerichts nimmt das BMF mit dem sogenannten Sanierungserlass eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und verstößt damit gegen das verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch einfach rechtlich (§ 85 Satz 1 AO) nominierte Legalitätsprinzip und somit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Die Frage, ob der sogenannte Sanierungserlass auch unter beihilferechtlichen Aspekten Bestand haben könnte, wurde vom Gericht nicht gewürdigt.

### IV. PRAKTISCHE BEDEUTUNG

Das Gericht selbst weist in seiner Entscheidung darauf hin, dass die Besteuerung des Sanierungsgewinns für das betrof-

fene Unternehmen problematisch ist, weil der durch den Forderungsverzicht gewonnene wirtschaftliche Spielraum wieder eingengt wird und die steuerliche Belastung das Unternehmen „zur Unzeit“ trifft. Das Gericht anerkennt auch, dass es wirtschafts- und ggf. auch arbeitsmarktpolitische Gründe gibt, die für die steuerliche Begünstigung des auf Seiten des Steuerpflichtigen entstehenden Gewinns aus einem Forderungsverzicht sprechen, um die beabsichtigte (und für erstrebenswert erachtete) Sanierung eines notleidenden Unternehmens nicht zu hindern und die Gläubiger nicht vom Verzicht auf ihre Forderung abzuhalten. Ohne eine gesetzliche Regelung, angelehnt an die bis 1997 gültige Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a.F., werden Unternehmenssanierungen in Deutschland zukünftig deutlich schwieriger werden. Ein Forderungsverzicht der Gläubiger, der Bestandteil fast jeder Sanierung ist, wird in Zukunft sehr häufig zu einer zusätzlichen Steuerlast auf den Sanierungsgewinn führen und eine Sanierung unmöglich machen. Ob dann im Einzelfall, z.B. aus persönlichen Gründen, ein ganzer oder teilweiser Billigkeitserlass für die Steuerzahlungen erreichbar ist, ist in schwierigen und auch zeitraubenden Abstimmungsrunden mit der Finanzverwaltung zu erörtern. Einer Billigkeitsentscheidung sind aber auch nach dem jetzt vorliegenden Gerichtsbeschluss enge Grenzen gesetzt. Wird in einem Sanierungsfall nach oft mühsamen Verhandlungen mit den Gläubigern ein Forderungsverzicht vereinbart, so wird der Verzicht im Regelfall unter dem Vorbehalt stehen, dass der dadurch erzielte Eigenkapitalzuwachs im Unternehmen nicht wegbesteuert wird. Wenn sich dann langwierige Verhandlungen mit dem Fiskus anschließen, ob ein Billigkeitserlass ganz oder teilweise durchgeführt werden kann, so wird der für die Sanierung zur Verfügung stehende Zeitraum im Regelfall nicht ausreichen.

Vor diesem Hintergrund ist eine gesetzliche Regelung zu den zukünftigen steuerlichen Folgen eines Sanierungsgewinns fast

unerlässlich, wenn die bestehende Sanierungspraxis nicht massiv beeinträchtigt werden soll. Die von der Insolvenzordnung vorgesehenen Erleichterungen für die Sanierung von Unternehmen werden durch die Entscheidung des BFH infrage gestellt. Allerdings wird der Gesetzgeber im Falle einer gesetzlichen Regelung die beihilferechtliche Problematik beachten müssen.

Dabei werden durch die Entscheidung des BFH keinesfalls nur zukünftige Unternehmenssanierungen tangiert. Auch für laufende Verfahren ergeben sich zahlreiche Fragen. Sofern Steuerstundungen bzw. Steuererlasse ausgesprochen wurden, ist eine Rücknahme solcher Verwaltungsakte nur in den engen Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO möglich. In laufenden Verfahren hingegen ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung ihre bisherige Praxis und auch möglicherweise die Bindungswirkung verbindlicher Auskünfte infrage stellt, da die Grundlage für den sogenannten Sanierungserlass entfallen ist. Hier bleibt die weitere Diskussion abzuwarten.

Daher wäre ein zügiges Handeln des Gesetzgebers nicht nur wünschenswert, sondern dringend geboten, damit die Sanierungspraxis baldmöglichst die erforderliche Rechtssicherheit erlangt und Schaden vom Standort Deutschland abgewendet wird. Erfreulicherweise gibt es erste Hinweise, dass der Gesetzgeber den bisherigen Sanierungserlass auf eine gesetzliche Grundlage stellen will. ◆

#### KEYWORDS

Forderungsverzicht • Sanierungsgewinn • Sanierungserlass • Unternehmenssanierung

ANZEIGE

unternehmeredition.de



**Unternehmer**  
Edition



**Jetzt abonnieren!**

[www.unternehmeredition.de/abonement](http://www.unternehmeredition.de/abonement)  
Tel.: + 49 89 - 2000 339 - 0

