

**Seminar  
Das Unternehmen in der Krise  
Sommersemester 2007**

**Thema  
Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen  
bei Forderungsverzichten**

**Freie Universität Berlin**

**Dr. Hoffmann-Theinert / Prof. Dr. Häublein**

## Literaturverzeichnis

### **Bareis, Peter / Kaiser, Andreas**

Sanierung als Steuersparmodell? - Subventionen im Verwaltungswege -  
in: DB 2004, S. 1841-1847  
(zitiert als: Bareis / Kaiser, DB 2004)

### **Becker, Axel**

Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Anmerkungen zum Beitrag von  
Janssen in DStR 2003, 1055  
in: DStR 2003, S. 1602-1605  
(zitiert als: Becker, DStR 2003)

### **Blöse, Jochen**

Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Gesteigerte Sanierungschancen durch das BMF-  
Schr. v. 27.3.2003, ZIP 2004, 690ff.  
in: GmbHR 2003, S. 579-580  
(zitiert als: Blöse, GmbHR 2003)

### **Blümich** EStG - KStG - GewStG

92. Auflage, 2006  
(zitiert als: Blümich - Bearbeiter)

### **Dötsch, Ewald / Eversberg, Horst / Jost, Werner F. / Witt, Georg**

Die Körperschaftsteuer  
letzte hier relevante Lieferung: 49. Erg.-Lfg., 2003  
(zitiert als: Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Bearbeiter)

### **Düll, Alexander / Fuhrmann, Gerd / Eberhard, Martin**

Aktuelles Beratungs-Know-How mittelständische Kapitalgesellschaften  
in: DStR 2003, S. 862-869  
(zitiert als: Düll / Fuhrmann / Eberhard, DStR 2003)

### **Farr, Carsten**

Die Besteuerung in der Insolvenz  
1. Auflage, 2005  
(zitiert als: Farr, Besteuerung)

### **Fritsche, Heinz-Günter**

Die Streichung von § 3 Nr. 66 als Sanierungshindernis und die Sicherung des  
Sanierungserfolgs mittels Erlass nach §§ 163, 227 AO  
in: DStR 2000, S. 2171-2176  
(zitiert als: Fritsche, DStR 2000)

### **Gottwald, Peter**

Insolvenzrechts-Handbuch  
3. Auflage, 2006  
(zitiert als: Gottwald, Handbuch - Bearbeiter)

**Groh, Manfred**

Abschaffung des Sanierungsprivilegs? - Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18.04.1996 IV R 48/95  
in: DB 1996, S. 1890-1892  
(zitiert als: Groh, DB 1996)

**Groh, Manfred**

Eigenkapitalersatz in der Bilanz  
in: BB 1993, S. 1882-1892  
(zitiert als: Groh, BB 1993)

**Hölzle, Gerrit**

Besteuerung der Unternehmenssanierung - Die steuerlichen Folgen gängiger Sanierungsinstrumente  
in: FR 2004, S. 1193-1210  
(zitiert als: Hölzle, FR 2004)

**Janssen, Bernhard**

Erllass von Steuern auf Sanierungsgewinne  
in: DStR 2003, S. 1055-1059  
(zitiert als: Janssen, DStR 2003)

**Janssen, Bernhard**

Steuererlass in Sanierungsfällen - faktisches Wiederaufleben des § 3 Nr. 66 EStG a.F.?!  
in: BB 2005, S. 1026-1027  
(zitiert als: Janssen, BB 2005)

**Kanzler, Hans-Joachim**

Kommentar zu BFH, Urt. v. 10.04.2003 (IV R 63/01)  
in: FR 2003, S. 1127-1128  
(zitiert als: Kanzler, FR 2003 - BFH)

**Kanzler, Hans-Joachim**

Kommentar zum BMF-Schreiben v. 27.03.2003: Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns durch Billigkeitserlaß oder: zurück zu den Wurzeln  
in: FR 2003, S. 480-481  
(zitiert als: Kanzler, FR 2003)

**Kroschel, Jörg**

Rechtskritische Anmerkungen zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen  
in: DStR 1999, S. 1383-1388  
(zitiert als: Kroschel, DStR 1999)

**Maus, Karl Heinz**

Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen als Problem der Unternehmensinsolvenz  
in: NZI 2000, S. 449-454  
(zitiert als: Maus, NZI 2000)

**Maus, Karl-Heinz**

Die Besteuerung des Sanierungsgewinns - ein Problem für die Sanierungspraxis, die  
Insolvenzgerichte und die Insolvenzverwalter  
in: ZIP 2002, S. 589-596  
(zitiert als: Maus, ZIP 2002)

**Nerlich, Jörg / Kreplin, Georg**

Münchener Anwaltshandbuch Sanierung und Insolvenz  
1. Auflage, 2006  
(zitiert als: Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Bearbeiter)

**Schmidt, Karsten / Uhlenbruck, Wilhelm**

Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz  
3. Auflage, 2002  
(zitiert als: Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Bearbeiter)

**Schmidt, Ludwig**

Einkommensteuergesetz  
18. Auflage, 1999  
(zitiert als: Schmidt, EStG 18 - Bearbeiter)

**Siebert, Jens / Lickert, Daniela**

Handels- und steuerrechtliche Behandlung eines Forderungsverzichts mit  
Besserungsschein und eines Rangrücktritts bei der GmbH  
Online im Internet URL: [http://www.ba-vs-partnerverein.de/Disk\\_St\\_PW/2006-4\\_ba-  
vs.pdf](http://www.ba-vs-partnerverein.de/Disk_St_PW/2006-4_ba-vs.pdf) [14-05-2007]  
(zitiert als: Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt)

**Trompeter, Frank**

Die Sanierungsbeihilfe als Alternative zur steuerlichen Sonderbehandlung von  
Sanierungsgewinnen  
in: BB 2000, S. 433-438  
(zitiert als: Trompeter, BB 2000)



## Gliederung

A. Einleitung .....	1
B. Begriff und Problematik des Sanierungsgewinnes .....	1
I. Forderungsverzicht .....	1
II. Gewinn / Ertrag aus Forderungsverzichten .....	2
III. Besondere Problematik des Sanierungsgewinnes .....	2
C. Historische Entwicklung .....	3
I. RFH-Rechtsprechung .....	3
II. § 11 Nr. 4 KStG 1934 – Verrechnung mit Verlusten .....	4
III. § 3 Nr. 66 EStG .....	6
IV. Nach Streichung von § 3 Nr. 66 EStG .....	7
D. Gegenwärtige Situation .....	8
I. Lösung des BMF-Schreibens .....	8
1. Einführung .....	8
2. Einfacher Forderungsverzicht .....	9
3. Forderungsverzicht mit Besserungsschein .....	10
II. FG Münster .....	10
1. Anwendung der Kriterien des § 3 Nr. 66 EStG .....	11
2. Totale Verlustverrechnung .....	11
III. Probleme / Kritik / Alternativen .....	12
1. Konkrete Einzelprobleme .....	12
a) Stundungszinsen .....	12
b) Stundung .....	13
c) Totale Verlustverrechnung .....	13
d) Gewerbesteuer .....	14
e) Zulässige Billigkeitsentscheidung? .....	15
2. Grundsätzliche Kritik .....	16
IV. Alternativen .....	17
1. Verrechnung mit Aktiva .....	17
2. Steuerfreie Rücklage .....	18
3. Verzinsliche Sanierungsbeihilfe .....	18
E. Gesellschaftsrechtliche Besonderheiten .....	19
I. Unternehmer-/Unternehmens-bezogene Sanierung .....	19
1. Vor Streichung von § 3 Nr. 66 EStG .....	19
2. BMF-Schreiben .....	21
II. Forderungsverzicht durch Gesellschafter / nahe Dritte .....	22
1. Forderungsverzicht durch Gesellschafter .....	22
a) Auswirkungen auf Gesellschaft .....	22
b) Auswirkungen auf Gesellschafter .....	24
aa) Bei gesellschaftsrechtliche veranlaßtem Verzicht .....	24
(1) ... zugunsten einer Kapitalgesellschaft .....	24
(2) ... zugunsten einer Personengesellschaft .....	25
bb) Bei Rückzahlung aufgrund eines Besserungsscheins .....	25
2. Forderungsverzicht durch nahestehende Dritte .....	26
F. Fazit / Empfehlungen .....	26
I. Behandlung von Sanierungsgewinnen .....	26
II. Gesellschaftsrechtliche Besonderheiten .....	27
1. Hinweise für Gesellschaften .....	27
2. Hinweise für Gesellschafter .....	28
III. Alternative zum Forderungsverzicht .....	28

# Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen bei Forderungsverzichten

## **A. Einleitung**

Wenn ein Unternehmen in der Krise durch Sanierungsmaßnahmen vor dem Zusammenbruch bewahrt werden soll, so ist nicht nur zu überlegen, zu welchen konkreten Maßnahmen Gläubiger unter welchen Rahmenbedingungen (u. a. auch Kombinationen mit internen Sanierungsmaßnahmen) bereit sind, welche Mittel für eine nachhaltige Gesundung notwendig sind und welche haftungsrechtlichen Konsequenzen zu bedenken sind. Es muß darüber hinaus auch berücksichtigt werden, ob und welche steuerlichen Auswirkungen die einzelnen Maßnahmen haben und ob diese zu (Folge-)Problemen bei der Sanierung führen können. Zu den Sanierungsmaßnahmen mit steuerrechtlichen Folgen gehört u. a. der im folgenden behandelte Schuldenerlaß durch Forderungsverzicht, insoweit er einen sog. Sanierungsgewinn auslöst.

Die vorliegende Arbeit führt in den Begriff des Sanierungsgewinnes sowie seine höchst unterschiedliche Behandlung durch die Steuergesetze ein und stellt die steuerliche Rechtslage im Laufe der Zeit sowie die zugehörige Rechtsprechung und Literatur dar und wertet diese aus. Im Anschluß werden einige Besonderheiten aufgezeigt, die sich spezifisch aus unterschiedlichen gesellschaftsrechtlichen Konstellationen ergeben können.

## **B. Begriff und Problematik des Sanierungsgewinnes**

### **I. Forderungsverzicht**

Ein Forderungsverzicht ist der Erlaß von Schulden insbesondere durch Erlaßvertrag (§ 397 I BGB) oder negatives Schuldanerkenntnis (§ 397 II BGB)<sup>1</sup>; er muß sowohl vom Gläubiger erklärt als auch vom Schuldner angenommen werden<sup>2</sup>. Neben dieser einfachen Form gibt es noch den sog. Forderungsverzicht mit oder auf Besserungsschein; ein Verzicht der unter einer auflösenden Bedingung erklärt wird. Dabei lebt die Forderung bei Erfolg der Sanierung und entsprechenden neuen Gewinnen des Unternehmens wieder auf<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Blöse, GmbHR 2003, 579/579.

<sup>2</sup> Blümich - Erhard, Rn. 830 zu § 3.

<sup>3</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1055.

## **II. Gewinn / Ertrag aus Forderungsverzichten**

Gewinn im Sinne der hier maßgeblichen<sup>4</sup> §§ 4 I bzw. 5 EStG<sup>5</sup> ist (von besonderen Hinzurechnungen und Abzügen abgesehen) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Beginn eines Wirtschaftsjahres und dem an dessen Ende.

Da die Forderungen, um deren Verzicht es hier geht, als Fremdkapital in der Bilanz als Passivposten aufgeführt sind, führt der Verzicht zu ihrem Wegfall aus der Bilanz: Ein Wegfall, der handels- wie steuerrechtlich (Maßgeblichkeit!) das Eigenkapital bzw. Betriebsvermögen erhöht und somit zu einem Ertrag führt, der gewinnwirksam ist. Dies ist nicht nur buchführungstechnisch bedingt, sondern auch inhaltlich zutreffend: Erläßt ein Gläubiger eine Forderung aus Lieferung und Leistung, so gleicht der Ertrag aus dem Forderungsverzicht wirtschaftlich gesehen nur aus, daß zum Leistungszeitpunkt bereits ein Aufwand gebucht wurde; ein Aufwand, den der Gläubiger nun nachträglich entfallen läßt (ähnlich einem nachträglichen Rabatt oder Bonus). Handelt es sich um den Erlaß einer Darlehensschuld, so kommt dies wirtschaftlich der Schenkung der Darlehenssumme und auch damit einem Wertzuwachs gleich.

Das gleiche gilt auch für den auflösend bedingten Forderungsverzicht. Da die Forderung vorerst dinglich erlischt, ist auch sie auszubuchen<sup>6</sup>; erst mit Eintritt der Bedingung entfällt der Verzicht und zwar auch nur mit Wirkung ex nunc<sup>7</sup>. Eine eventuelle Abrede, daß er rückwirkend entfallen solle, hat nur schuldrechtliche Wirkung in Bezug auf die Berechnung von Zinsforderungen für den Zeitraum des Verzichtes<sup>8</sup> (§§ 158 II, 159 BGB).

## **III. Besondere Problematik des Sanierungsgewinnes**

Fällt ein derartiger Ertrag aufgrund von Forderungsverzichten als Sanierungsmaßnahme an, so spricht man unter bestimmten weiteren Voraussetzungen von einem Sanierungsgewinn. Seine besondere Bedeutung erfährt er nun dadurch, daß er aufgrund einer Sanierungsmaßnahme in der Zeit einer Unternehmenskrise entsteht und seine Besteuerung zu einem Konflikt mit den Zielen der Sanierung führen kann:

Ziel von Sanierungsmaßnahmen ist es (bei einer unternehmensbezogenen Sanierung), den Zusammenbruch eines Unternehmens zu verhindern und es

<sup>4</sup> Maus, ZIP 2002, 589/591.

<sup>5</sup> Alle im folgenden genannten §§ ohne Gesetzesangabe sind solche des EStG.

<sup>6</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1056.

<sup>7</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 85 zu § 5.

<sup>8</sup> Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Crezelius, Rn. 671.



wieder ertragsfähig zu machen<sup>9</sup>, dazu gehört (je nach Art der Krise) auch das Abwenden einer Überschuldung oder eines existenzbedrohenden Liquiditätsengpasses. Ist dies durch den Erlaß von Forderungen erreicht worden, so führt der zwangsläufig entstandene Sanierungsgewinn – wenn er besteuert wird – zu einer Steuerlast, die zum einen als neue Verbindlichkeit wieder an den Rand einer Überschuldung führen kann – oder sogar darüber hinaus – und zum anderen eine möglicherweise durch weitere Sanierungsmaßnahmen gerade wiedergewonnene Liquidität „auffrißt“; in Summe gesagt, könnte die gerade erfolgte Sanierung aufgrund der Steuerforderung geradewegs in eine Folgekrise führen<sup>10</sup>. Denn für die Steuerzahlung benötigt das Unternehmen liquide Mittel<sup>11</sup>, und gerade diese fließen ihm durch den Forderungsverzicht nicht zu; die Sanierung wird gefährdet.<sup>12</sup>

Eine derartige Verhinderung einer an sich erfolgversprechenden Sanierung trifft nicht nur das Unternehmen selbst, sondern verhindert auch das Fortbestehen des Unternehmens als Faktor des Wirtschaftslebens etwa in Form der verbundenen Arbeitsplätze oder Geschäftspartner.<sup>13</sup>

## **C. Historische Entwicklung**

Diese Problematik wurde in der deutschen Steuergeschichte unterschiedlichst bewertet und angegangen. Soweit das jeweilige Steuerrecht (begünstigende) Sonderregelungen für Sanierungsgewinne vorsah, spricht man von einem begünstigten Sanierungsgewinn.

### **I. RFH-Rechtsprechung**

Erste Entscheidungen und die Grundlage für einen begünstigten Sanierungsgewinn gab es bereits in der Weimarer Republik durch den RFH. Dieser stellte im Bereich der Einkommenssteuer Sanierungsgewinne steuerfrei, allerdings noch auf gänzlich anderen Grundlagen als heute: Zuerst meinte er, der Forderungsverzicht sei überhaupt kein zu versteuernder Vorgang, sondern vielmehr ein betriebsfremder Vorgang ohne unmittelbaren Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit<sup>14</sup>; am ehesten mit der Zuführung neuen Kapitals zu vergleichen<sup>15</sup>, bei der der außerhalb der betrieblichen Sphäre erlangte Vorteil vom Unternehmer in das Betriebsvermögen eingebracht werde<sup>16</sup>. Dann hieß

<sup>9</sup> BFH, Urt. v. 10.04.2003 (IV R 63/01) in: FR 2003, 1126/1126.

<sup>10</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2174.

<sup>11</sup> Maus, NZI 2000, 449/453.

<sup>12</sup> Farr, Besteuerung, Rn. 290.

<sup>13</sup> BFH, Urt. v. 24.04.1986 (IV R 31/85) in: juris, Rn. 12.

<sup>14</sup> RFH v. 30.06.1927 (VI A 297/27) in: RStBl 1927, 197.

<sup>15</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1384.

<sup>16</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1026.

es, er sei durchaus ein betrieblicher Vorgang, allerdings beruhe er nicht auf der erwerbenden Tätigkeit und sei nach der Quellentheorie nicht zu versteuern.<sup>17</sup>

In der Literatur wird die Ansicht vertreten<sup>18</sup>, diese Rechtsauffassungen seien nur dadurch zu erklären, daß es im damaligen Einkommenssteuerrecht keinen Verlustvortrag gab. Gestützt wird dies damit<sup>19</sup>, daß vom RFH, wenn auch von einem anderen Senat, für Körperschaftssteuerpflichtige Steuerzahler eine Verrechnung mit Verlustvorträgen gefordert wurde<sup>20</sup>, die im KStG anders als im EStG möglich waren. Zudem wurde vom RFH nach Einführung eines Verlustvortrags im EStG 1929 ebenfalls die Verrechnung gefordert.<sup>21</sup>

Im übrigen wurde im Rahmen der Körperschaftssteuer der nach Verrechnung verbleibende Sanierungsgewinn vom BFH versteuert, allerdings von der Finanzverwaltung zur Vermeidung unbilliger Härten erlassen<sup>22</sup>.

## **II. § 11 Nr. 4 KStG 1934 – Verrechnung mit Verlusten**

Auch nachdem diese Befreiung im Körperschaftssteuerrecht durch Gesetz abgesichert wurde (§ 11 Nr. 4 KStG 1934) und der Sanierungsgewinn nunmehr als abzugsfähige Betriebsausgabe steuerfrei gestellt wurde, forderte die Rechtsprechung zuvörderst die Verrechnung mit einem eventuellen Verlustvortrag bzw. mit laufenden Verlusten.<sup>23</sup>

Für die Einkommenssteuer wurde nun auf diese Regelung im KStG im Wege der Analogie Bezug genommen bzw. unter Bezug auf das Gewohnheitsrecht die alte Rechtsprechung fortgeführt und ein Sanierungsgewinn auch hier nicht besteuert.<sup>24</sup>

Zu einer Kehrtwende in der Frage der Verrechnung kam es 1968 durch den Großen Senat des BFH<sup>25</sup>. Dieser entschied, daß sich eine Verrechnung des Sanierungsgewinns mit laufenden Verlusten sowie Verlustvorträgen nicht mit dem Wortlaut von § 11 Nr. 4 KStG vereinbaren ließe; eine Verrechnung führe im Ergebnis zu einer Versteuerung des Sanierungsgewinns und genau die-

<sup>17</sup> RFH v. 12.12.1928 (VI A 1499/28) in: RStBl 1928, 86.

<sup>18</sup> Groh, DB 1996, 1890/1890.

<sup>19</sup> Groh, DB 1996, 1890/1890.

<sup>20</sup> RFH v. 05.02.1929 (I A 394/27) in: RStBl 1929, 228.

<sup>21</sup> Groh, DB 1996, 1890/1890.

<sup>22</sup> Runderlaß v. 30.01.1930 in: RStBl 1930, 78.

<sup>23</sup> RFH v. 10.04.1940 (VI 633/39) in: RStBl 1940, 609; BFH v. 16.01.1951 (I 46/50 U) in: BStBl III 1951, 63; BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 15 - mit weiteren Nachweisen; Kroschel, DStR 1999, 1383/1384.

<sup>24</sup> Kanzler, FR 2003, 480/480.

<sup>25</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 28.

ser solle er dem Wortlaut nach nicht unterworfen werden – er müsse in jedem Fall steuerlich unberücksichtigt bleiben.<sup>26</sup> Eine etwaige handelsrechtliche Verrechnung sei kein Grund, diese auch im Steuerrecht nachzuvollziehen – das Steuerrecht nimmt das handelsrechtliche Jahresergebnis nur als Grundlage und kenne gerade diverse steuerliche Korrekturen. § 11 Nr. 4 KStG sei eine davon.<sup>27</sup>

Zudem weist der BFH darauf hin, daß entgegen von Literaturmeinungen<sup>28</sup> sich die Besteuerung des Sanierungsgewinns auch nicht daraus zwingend ergibt, daß der verzichtende Gläubiger ja korrespondierend einen Aufwand gelten machen kann. Denn dies geschehe unabhängig von dem Forderungsverzicht, vielmehr sei er aufgrund der notwendigen vorsichtigen Bilanzierung auch dann abzuschreiben, wenn kein Erlaß ausgesprochen wird.<sup>29</sup> Dies gilt – so ist anzumerken – allerdings nur insoweit, wie der Gläubiger auf den wertlosen Teil der Forderung verzichtet. Verzichtet er zum Zwecke der nachhaltigen Sanierung auch auf einen werthaltigen Teil, so entsteht erst durch den Verzicht ein Aufwand. Aber auch dieses spreche nicht zwingend für eine Verrechnung.<sup>30</sup>

Schlußendlich habe der Gesetzgebers des § 11 Nr. 4 KStG keinerlei Aussage zum Verhältnis von Steuerbefreiung und Verlustvorträgen getroffen, denn diese Frage stelle sich ihm nicht, da er den (zwischenzeitlich bereits wieder eingeführten) Verlustvortrag mit gleichem Datum abschuf.<sup>31</sup>

Diese Rechtsprechung wurde auch unter Geltung des § 3 Nr. 66 aufrecht erhalten.<sup>32</sup>

Die Kritiker dieser Entscheidung werfen ihr vor, daß sie den aus ihrer Sicht zwingenden Zusammenhang zwischen begünstigtem Sanierungsgewinn und der Möglichkeit zu Verlustvorträgen außer acht läßt. Die Wende in der Rechtsprechung sei nur als Folge einer „kunterbunten Entwicklung“ im Bereich des Verlustvortrages verständlich.<sup>33</sup>

---

<sup>26</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 16.

<sup>27</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 17-19.

<sup>28</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1843.

<sup>29</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 27.

<sup>30</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 27.

<sup>31</sup> BFH, Beschl. v. 15.07.1968 (GrS 2/67) in: juris, Absatz 23.

<sup>32</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2171.

<sup>33</sup> Groh, DB 1996, 1890/1890.

Sie sehen in ihr damit den Grund zur letztendlichen Abschaffung der gesetzlichen Befreiung von Sanierungsgewinnen in 1997, da die Regelung in dieser Form zu einer ungerechtfertigten Doppelbegünstigung führe<sup>34</sup>.

### III. § 3 Nr. 66 EStG

Zu § 3 Nr. 66 ist umfangreiche Rechtsprechung ergangen, auf die auch in der Rechtsprechung und Literatur zur gegenwärtigen Rechtslage Bezug genommen wird.<sup>35</sup> Kernpunkt ist die Ausgestaltung der Anforderungen an einen zu begünstigenden Sanierungsgewinn, als Kriterien werden genannt: Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsseignung und Sanierungsabsicht.<sup>36</sup>

Zuerst einmal muß das Unternehmen sanierungsbedürftig sein. Nach den objektiven Umständen ist zu prüfen, ob das Unternehmen ohne die Sanierungsmaßnahmen auf Dauer ertragsfähig hätte fortgeführt werden können. Dabei ist etwa abzustellen auf das Verhältnis der flüssigen Mittel zur Höhe des Fremdkapitals, der Zusammensetzung des Betriebsvermögens, der Ertragslage und ggf. auch den Umständen in weiteren Betrieben des Unternehmensträgers sowie im Privatvermögen von persönlich haftenden Gesellschaftern.<sup>37</sup> Die reine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ist nicht entscheidend<sup>38</sup> aber auch nicht zwingend notwendig.<sup>39</sup> Im Falle einer Personengesellschaft bedeutet dies etwa, daß sie nicht sanierungsbedürftig ist, wenn im Zeitpunkt eines Forderungsverzichtes der erforderliche Finanzbedarf auch aus dem Privatvermögen eines persönlich haftenden Gesellschafters hätte gedeckt werden können.<sup>40</sup>

Ist die Sanierungsbedürftigkeit festgestellt, müssen die einzelnen Maßnahmen geeignet sein, sowohl das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren als auch die Ertragsfähigkeit wiederherzustellen<sup>41</sup>. Beim Einzelunternehmer kann die Eignung auch unternehmerbezogen festgestellt werden<sup>42</sup> (siehe S. 19).

<sup>34</sup> Groh, DB 1996, 1890/1890f.

<sup>35</sup> Für grundsätzliche Kritik bzw. alternative Lösungen sei auf die Ausführungen im Zusammenhang mit der gegenwärtigen Situation verwiesen.

<sup>36</sup> BFH, Urt. v. 10.04.2003 (IV R 63/01) in: FR 2003, 1126/1126; Fritsche, DStR 2000, 2171/2171.

<sup>37</sup> BFH, Urt. v. 14.03.1990 (I R 64/85) in: juris, Rn. 22.; Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn, b) Sanierungsbedürftigkeit.

<sup>38</sup> Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn b) Sanierungsbedürftigkeit.

<sup>39</sup> BFH, Urt. v. 14.03.1990 (I R 64/85) in: juris, Rn. 22.

<sup>40</sup> FG München, Urt. v. 04.12.2003 (5 K 1411/96) in: juris, Rn. 27.

<sup>41</sup> Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn c) Sanierungsseignung.

<sup>42</sup> Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn c) Sanierungsseignung.

Schlußendlich müssen die Gläubiger in Sanierungsabsicht gehandelt haben. Dazu ist es erforderlich, daß der Verzicht gerade oder zumindestens auch „zum Zweck der Sanierung“ (§ 3 Nr. 66) erfolgt ist, also um das Unternehmen zu retten und seine finanzielle Gesundheit zu erreichen<sup>43</sup> – dies kann beim Zusammenwirken mehrerer Gläubiger in der Regel unterstellt werden<sup>44</sup>, da hier das gleichgerichtete Vorgehen nicht mehr allein von Eigeninteressen geleitet sein wird<sup>45</sup>. Hingegen sind rein eigenbetriebliche Interessen des Gläubigers oder die Verfolgung privater Interessen nicht ausreichend<sup>46</sup>, aber unerschädlich<sup>47</sup>.

Als Rechtsfolge sah § 3 Nr. 66 vor, daß – ohne Verrechnung mit Verlustvorträgen – der Sanierungsgewinn steuerfrei gestellt wurde.<sup>48</sup>

#### **IV. Nach Streichung von § 3 Nr. 66 EStG**

Mit Wirkung zum VZ 1998 strich der Gesetzgeber die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns. Zur Begründung wurde angeführt, die Steuerfreiheit sei systemwidrig und nur dadurch gerechtfertigt gewesen, daß bei seiner Einführung ein unbegrenzter Verlustvortrag nicht möglich gewesen ist. Seit Einführung desselben sei die Steuerbefreiung nicht mehr gerechtfertigt.<sup>49</sup>

Die bereits ausgeführte Problematik (siehe S. 2) aufgreifend, erfuhr die Streichung des § 3 Nr. 66 erhebliche Kritik in der Literatur. Es wurde bescheinigt, daß diese Entscheidung Sanierungen in erheblichem Maße erschweren würden<sup>50</sup> – aus Sicht der verzichtenden Gläubiger käme es anstatt zu einer Sanierung vielmehr zu einer Umschuldung des Unternehmens, an ihre Stelle trete das Finanzamt.<sup>51</sup> Allenfalls sei ein Gläubigerverzicht in Höhe noch vorhandener Verlustvorträge zu erwarten, eine Maßnahme die angesichts von für eine Sanierung ggf. notwendigen Investitionen unbefriedigend erscheint.<sup>52</sup>

Zudem wurde darauf verwiesen, daß selbst ein bestehender Verlustvortrag im Zuge einer Umstrukturierung oder eines Wechsels von Gesellschaftern nach § 12 III UmwStG oder § 8 IV KStG untergehen könne und dann nicht zur Verfügung stehe.<sup>53</sup>

<sup>43</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2121.

<sup>44</sup> Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn d) Sanierungsabsicht.

<sup>45</sup> BFH, Urt. v. 10.04.2003 (IV R 63/01) in: FR 2003, 1126/1126.

<sup>46</sup> Schmidt, EStG 18 - Heinicke, ABC § 3, Sanierungsgewinn d) Sanierungsabsicht.

<sup>47</sup> BFH, Urt. v. 10.04.2003 (IV R 63/01) in: FR 2003, 1126/1126.

<sup>48</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2171.

<sup>49</sup> BT-DrS 13/7480, 192.

<sup>50</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1056.

<sup>51</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2172.

<sup>52</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2172.

<sup>53</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/862.

Die vom Gesetzgeber erwähnte Möglichkeit<sup>54</sup> zum Billigkeitserlaß wurde zwar von einigen Steuerbehörden angewandt<sup>55</sup>, allerdings sah die Literatur auch in dieser Möglichkeit erhebliche praktische Probleme für erfolgreiche Sanierungsgespräche, weil etwa bei Beschlußfassung über das Sanierungskonzept nicht vorhersehbar ist, ob sich das Finanzamt zu einer Billigkeitsmaßnahme entschließen wird.<sup>56</sup> Zudem wird im Falle einer Personengesellschaft bei Anwendung des § 227 AO die Entscheidung vom Finanzamt des Festlegungsverfahrens zu dem für die Gesellschafter zuständigen Erhebungsfinanzamt verlagert, welches von der Krise des Unternehmens zu weit entfernt sei und sich, so die Erfahrung, daher mit einem Erlaß schwerer tue.<sup>57</sup> Sind für die einzelnen Gesellschafter sogar unterschiedliche Erhebungsfinanzämter zuständig, so ist noch nicht einmal eine einheitliche Handhabung gesichert.

## **D. Gegenwärtige Situation**

### **I. Lösung des BMF-Schreibens**

#### **1. Einführung**

Das BMF hat mit Schreiben vom 27. März 2003<sup>58</sup> für Zwecke der Einkommens- und Körperschaftssteuer zu dem Problem Stellung genommen. Es geht – wie zuvor schon die Literatur<sup>59</sup> – davon aus, daß die aktuelle steuerrechtliche Lage nach Streichung von § 3 Nr. 66 im Zielkonflikt mit der 1999 in Kraft getretenen Insolvenzordnung steht, welche u. a. die Förderung der (außergerichtlichen) Sanierung<sup>60</sup> verfolgt.<sup>61</sup> Daher ist ein Sanierungsgewinn unter bestimmten Voraussetzungen zwingend im Billigkeitswege zu begünstigen.

Für das Vorliegen eines zu begünstigenden Sanierungsgewinns stellt das BMF folgende Kriterien auf:

1. Es muß sich um einen Sanierungsgewinn aus einem Forderungsverzicht handeln.
2. Es müssen vorliegen „Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger“<sup>62</sup>.

<sup>54</sup> BT-DrS 13/7480, 192.

<sup>55</sup> Farr, Besteuerung, Rn. 290.

<sup>56</sup> Maus, ZIP 2002, 589/594.

<sup>57</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2173.

<sup>58</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/690ff.

<sup>59</sup> Düll / Furhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/862; xxx

<sup>60</sup> Blöse, GmbHR 2003, 579/579.

<sup>61</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/691.

<sup>62</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/691.

Vereinfachend soll laut BMF von dem Vorliegen dieser Kriterien ausgegangen werden, wenn ein Sanierungsplan vorliegt.<sup>63</sup>

Weitere inhaltliche Konkretisierungen dieser Anforderungen macht das BMF nicht, so daß in Bezug auf die Auslegung dieser Kriterien die entsprechende Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 heranzuziehen ist.<sup>64</sup>

Neu allerdings ist das Kriterium der Sanierungsfähigkeit<sup>65</sup>. Zwar wurde auch unter Geltung des § 3 Nr. 66 im Rahmen des Sanierungseignung darauf abgestellt, ob das Unternehmen noch sanierungsfähig war, also am Leben erhalten werden kann<sup>66</sup>, allerdings galt dies nicht bei unternehmerbezogenen Sanierungen, so daß das gesonderte Aufführen dieses Kriteriums durch das BMF im Rahmen der vom Schreiben nicht zu begünstigenden unternehmerbezogenen Sanierung zu verstehen sein muß.

Für den Sanierungsplan wird zu beachten sein, daß hier nicht jede Form von „Plan“ ausreichen wird, sondern bestimmte Anforderungen an die Darstellung der Unternehmenssituation und der einzelnen Sanierungsmaßnahmen sowie ihrer Sanierungseignung gestellt werden dürften<sup>67</sup>.

In Bezug auf das Problem des „weiter entfernten Erhebungsfinanzamts“ bringt das Schreiben eine Verbesserung: Der begünstigte Sanierungsgewinn soll vom Betriebsfinanzamt gesondert festgestellt werden.<sup>68</sup>

Wenn ein nach diesem Schreiben zu begünstigender Sanierungsgewinn vorliegt, so sollen die Finanzämtern wie im folgenden beschrieben verfahren.

## **2. Einfacher Forderungsverzicht**

Nachdem der Sanierungsgewinn im obigen Sinne festgestellt wurde, soll zunächst eine Verrechnung mit bestehenden laufenden Verlusten und mit Verlustvorträgen erfolgen, ungeachtet eventuell bestehender gesetzlicher Ausgleichs- oder Verrechnungsbeschränkungen. Entsprechend soll nach § 163 S. 1 AO dann der verbleibende Sanierungsgewinn abweichend festgesetzt und mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) gestundet werden (§ 222 AO). Desweiteren ist ein eventuell noch entstehender Verlust im Folgejahr zwingend mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen; die verbleibende

---

<sup>63</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/691.

<sup>64</sup> Kanzler, FR 2003, 480/481.

<sup>65</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1027.

<sup>66</sup> BFH, Urt. v. 12.10.2005 (X R 42/03) in: juris, Rn. 12f.

<sup>67</sup> So auch Blöse, GmbHR 2003, 579/580 mit Verweis auf FAR 1/1991.

<sup>68</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/864.

Steuer ist dann neu zu berechnen. Verweigert der Steuerpflichtige eine dieser Verrechnungen, so soll nach BMF kein Anspruch auf die Billigkeitsmaßnahme bestehen bzw. in entsprechenden Einwendungen oder Anträgen die Rücknahme des Erlaßantrages gesehen werden.

Da die Stundung nur erfolgt, um die geforderten Verrechnungen (hier insbesondere der Verlustrücktrag des Folgejahres) zu kontrollieren, ist nach abschließender Prüfung und endgültiger Feststellung des verbleibenden Sanierungsgewinns die auf ihn entfallene Steuer nach § 227 AO zu erlassen; ebenso ist mit Stundungszinsen zu verfahren, die auf die erlassenen Steuerbeträge entfallen.

Im Ergebnis wird eine dem § 3 Nr. 66 vergleichbare Steuerminderung nur im Falle des Fehlens von jeglichem Verlustverrechnungspotential erreicht, im übrigen wirkt es als Finanzierungsmaßnahme mit Liquiditätsvorteilen, soweit Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen aufgehoben werden.<sup>69</sup>

### **3. Forderungsverzicht mit Besserungsschein**

Diese Form des bedingten Verzichts, rechtstechnischer Sonderfall aber in der Praxis mit Vorteilen für die Gläubiger versehen<sup>70</sup>, löst weitere Regelungen des BMF<sup>71</sup> aus:

Bei der Feststellung des Sanierungsgewinns ist der Forderungsverzicht mit Besserungsschein wie der normale Forderungsverzicht zu behandeln. Der handelsrechtlich zu buchende Aufwand bei der späteren Leistung auf den Besserungsschein soll steuerrechtlich außer Ansatz bleiben – entsprechend dem Rechtsgedanken des § 3c I. Allerdings soll der Sanierungsgewinn nachträglich entsprechend verringert werden. Um dies zu kontrollieren, muß allerdings die Steuer bis zum Zeitpunkt des Besserungsfalles gestundet werden bzw. bis zum endgültigen Verfall der Besserungsabrede. Danach erfolgt ebenfalls der Erlaß der Reststeuer.<sup>72</sup>

## **II. FG Münster**

Neben einer im folgenden (Seite 19) noch zu behandelnden Auswirkung auf unternehmerbezogene Sanierungen enthält das Urteil des FG Münster vom

<sup>69</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/864.

<sup>70</sup> Groh, BB 1993, 1882/1883f.

<sup>71</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/691.

<sup>72</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/692.



27. Mai 2004<sup>73</sup> nach Ansicht der Literatur zwei entscheidende Modifikationen der Rechtsansicht des BMF:

### **1. Anwendung der Kriterien des § 3 Nr. 66 EStG**

Während schon in der Literatur<sup>74</sup> die Aussage vertreten wurde, daß – auch mangels weiterer Ausführungen des BMF – die vom BMF genannten Kriterien im Lichte der bisherigen Rechtsprechung zu den gleichlautenden Kriterien des § 3 Nr. 66 verstanden werden müssen, geht das FG Münster einen Schritt weiter. Es verweist für das Vorliegen eines zu begünstigenden Sanierungsgewinns auf den weggefallenen Paragraphen – mit Streichung des § 3 Nr. 66 habe der Gesetzgeber die alten Rechtsprechungsgrundsätze wieder in Kraft setzen wollen, welche wiederum ihren Niederschlag im gestrichenen Paragraphen gefunden hatten.<sup>75</sup> Voraussetzungen für einen zu begünstigenden Sanierungsgewinn sind daher die bisher in § 3 Nr. 66 genannten – jedenfalls soweit die ausdrücklich vom Gesetzgeber nicht mehr gewollte Doppelbegünstigung vermieden wird.<sup>76</sup> Dies bedeutet insbesondere, daß das zusätzliche aufgestellte Merkmal der Sanierungsfähigkeit nicht als Voraussetzung herangezogen werden kann.<sup>77</sup>

### **2. Totale Verlustverrechnung**

Aus der Formulierung „wenn nach Ausschöpfung der ertragssteuerlichen Verrechnungsmöglichkeiten ein Sanierungsgewinn verbleibt“ wird in der Literatur<sup>78</sup> geschlossen, hier wende sich das FG gegen die totale Verrechnung und meine nur die steuerrechtlich zulässigen Verrechnungen<sup>79</sup>.

Zu beachten ist dabei jedoch, daß laut mitgeteiltem Tatbestand<sup>80</sup> ein Verlustvortrag nicht bestand, sondern nur von „laufenden Verlusten“ gesprochen wird. Desweiteren heißt es im Schreiben des BMF „Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragssteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn ... bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.“<sup>81</sup> worauf dann als nähere Ausführung dessen die Darstellung der totalen, Beschränkungen nicht beachtenden Verlustverrechnung folgt. Es ist daher nicht

<sup>73</sup> FG Münster, Urt. v. 27.05.2004 (2 K 1307/02 AO) in: EFG 2004, 1572/1572f.

<sup>74</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1056.

<sup>75</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1027.

<sup>76</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1027.

<sup>77</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 19.

<sup>78</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 19.

<sup>79</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1027.

<sup>80</sup> FG Münster, Urt. v. 27.05.2004 (2 K 1307/02 AO) in: juris, Rn. 3.

<sup>81</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/691.

zwingend zu folgern, daß das FG Münster bei Verwendung derselben Terminologie etwas anderes, nämlich nur eine einkommenssteuerrechtliche Beschränkungen unterworfenen Verrechnung gemeint hat.

### **III. Probleme / Kritik / Alternativen**

#### **1. Konkrete Einzelprobleme**

Im folgenden sollen einige konkrete Einzelprobleme des BMF-Schreibens näher beleuchtet und bewertet werden.

##### **a) Stundungszinsen**

Laut BMF-Schreiben sollen die Stundungszinsen erlassen werden, soweit sie auf erlassene Steuerbeträge entfallen.<sup>82</sup> Nicht erfaßt werden davon wohl die Zinsen auf solche Steuerbeträge, die später aufgrund von Verlustrückträgen oder Zahlungen auf Besserungsabreden entfallen.<sup>83</sup> Dies wird als unrichtig angesehen, da hier die zugrundeliegende Stundung nur als verfahrenstechnisches Mittel benutzt wird, um spätere Ereignisse noch bei der Berechnung des Sanierungsgewinns zu berücksichtigen; insofern wird folgerichtig auch eine von vorneherein unverzinsten Stundung gefordert.<sup>84</sup>

Nach Sicht der Kritiker, die die gesamte Lösung des BMF als unbegründet bewerteten, würde zwar auch dieses wohl als eine weitere Förderung angesehen werden; wenn man sich aber wie das BMF für eine derartige Förderung durch Steuererlaß entschieden hat, so ist der Forderung nach einer Freistellung bzw. von vorneherein einer zinslosen Stundung zuzustimmen: Soll eine Steuer vom Grundsatz her erlassen werden und wird stattdessen vorläufig zu Kontrollzwecken, mithin also aus Verfahrensgründen, nur eine Stundung ausgesprochen, so ist es widersprüchlich, diese Stundung zu verzinsen.

Als eine andere Methode zum Umgehen dieser Zinsforderungen und gleichzeitig zum Umgang mit Sanierungsgewinnen überhaupt wird erwogen, die Billigkeitsmaßnahme statt auf § 163 S. 1 AO auf S. 2 zu stützen: Der Sanierungsgewinn (ggf. nach Verrechnung mit laufenden Verlusten und einem Verlustvortrag) als steuererhöhende Besteuerungsgrundlage könnte vorläufig unberücksichtigt bleiben und erst zu einem späteren Zeitpunkt berücksichtigt werden, nämlich wenn und insoweit es zu einer Zahlung auf Besserungsschein<sup>85</sup> kommt. Dies ließe sich zudem auch auf die Verrechnung mit Ver-

<sup>82</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/692.

<sup>83</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1057.

<sup>84</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1059.

<sup>85</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1605.

lusten im Folgejahr erweitern. Die Notwendigkeit einer Stundung und die mit ihr zusammenhängenden Zinsprobleme entfielen.

### **b) Stundung**

Da vorerst nur eine Stundung erfolgt, entsteht wieder eine (Steuer-)Verbindlichkeit, die zu passivieren ist. Dies kann wiederum zur Überschuldung führen.<sup>86</sup> Dagegen würde die gerade eben dargestellte Anwendung des § 163 S. 2 AO ebenfalls Abhilfe schaffen können, denn mit der erst späteren Berücksichtigung des Sanierungsgewinns erlischt auch die Steuerschuld im Jahr der Sanierung.<sup>87</sup>

### **c) Totale Verlustverrechnung**

Wie schon zum Urteil des FG Münster angedeutet, gehört die Frage einer totalen, das heißt eine entgegen gesetzlich bestehender Beschränkungen erfolgenden Verrechnung des Sanierungsgewinns mit Verlusten zu den Problem- punkten des BMF-Schreibens.

Im Ergebnis wird diese Verrechnung zwar von vielen<sup>88</sup> als richtig angesehen, allerdings wird u. a. aufgeworfen, daß sich verfassungsrechtliche Probleme dadurch ergeben: Hier würde die Gewaltenteilung aus Art. 20 III GG nicht beachtet, wenn mit einer lediglich intern verbindlichen Verwaltungsanwei- sung geltende steuerliche Gesetze umgangen würden.<sup>89</sup> Teils wird daher ge- folgert, man könne im Klageweg sowohl eine Berücksichtigung eines ge- setzeswidrig verrechneten Verlustvortrages als auch den Bestand der Billig- keitsmaßnahme erreichen.<sup>90</sup>

Dem ist jedoch entgegengehalten, daß im Rahmen des § 163 AO gerade eine von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende Steuerfestsetzung erfolgen kann. Der § 163 AO erlaubt gerade als eigenständigen Verwaltungsakt<sup>91</sup> eine abweichende Festsetzung – sofern denn, wie hier als unstreitig unterstellt, eine Billigkeitsmaßnahme der Sache nach zulässig ist. Im Sinne des BMF- Schreibens geschieht dies, indem die Steuer unter Berücksichtigung eigent- lich nicht verrechenbarer Verluste niedriger festgesetzt wird.<sup>92</sup> Dieser Verwal- tungsakt umfaßt also gerade auch die totale Verrechnung, und bildet damit

---

<sup>86</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 21.

<sup>87</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1603 – mit weiteren Überlegungen zur Frage von Rückstellungen analog für latente Steuern.

<sup>88</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1058; Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1847.

<sup>89</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 19.

<sup>90</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1058.

<sup>91</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1603.

<sup>92</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1603.

die bindende Grundlage für die Steuerfestsetzung und auch für die gesonderte Verlustfeststellung nach § 10d IV.<sup>93</sup> Einer gerichtlichen Kontrolle dieser Ermessenentscheidung sind die üblichen Grenzen gesetzt, und ein Ermessensfehler kann nicht angenommen werden, da der Gesetzgeber ausdrücklich eine Doppelbegünstigung durch Verlustvorträge und Steuererlaß vermeiden wollte.<sup>94</sup>

Anderer Ansicht zufolge hat die totale Verrechnung allerdings auch eine deutliche Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Begünstigten zur Folge: Kapitalgesellschaften haben regelmäßig Verlustvorträge vorzuweisen, die zuerst verrechnet werden müssen, bevor eine Begünstigung in Form eines Erlasses möglich ist. Personengesellschaften bzw. deren Gesellschafter werden regelmäßig ihre vorjährigen Verluste bereits mit anderen Einkünften verrechnet haben, so daß ihnen ihr Sanierungsgewinn vollständig erlassen wird. Um eine Gleichstellung zu erlangen, sei deshalb eine Regelung zu fordern, die sowohl den Sanierungsgewinn steuerfrei stellt als auch eine Verrechnung mit Verlustvorträgen ausschließt<sup>95</sup> – de facto eine Wiedereinführung des § 3 Nr. 66.

Zur Frage des zwingenden Verlustrücktrages wird zu bedenken gegeben, die Vermutung der Rücknahme des Erlaßantrages bei einem Verzicht auf den zulässigen Verlustrücktrag läßt sich problemlos durch einen nochmaligen und ausdrücklichen Antrag auf den Erlaß entkräften<sup>96</sup>. Allerdings könne hier die zulässige Verrechnung durchaus zu einer Voraussetzung der Billigkeitsmaßnahme gemacht werden, denn nur die Besteuerung eines nach Ausschöpfung aller rechtlich möglichen Optionen noch bestehenden Sanierungsgewinn sei eine unbillige Härte.<sup>97</sup> Alternativ könne das Finanzamt, da eine vollständige Versagung des Steuererlasses unverhältnismäßig wäre, nur den Teil des Sanierungsgewinnes unversteuert lassen, der im Falle eines Verlustrücktrages übrig bliebe.<sup>98</sup>

#### **d) Gewerbesteuer**

Im Schreiben des BMF heißt es ausdrücklich, für Stundung und Erlaß im Rahmen der Gewerbesteuer sind die Gemeinden zuständig.<sup>99</sup> Denn anders als

<sup>93</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1603.

<sup>94</sup> BT-DrS 13/7480, 192; Janssen, BB 2005, 1026/1027.

<sup>95</sup> Maus, ZIP 2002, 589/596.

<sup>96</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1058; Becker, DStR 2003, 1602/1603.

<sup>97</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1058.

<sup>98</sup> Becker, DStR 2003, 1602/1604.

<sup>99</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/692.

§ 3 Nr. 66 bewirkt die Verrechnung mit einkommensteuerlichen (bzw. ggf. körperschaftsteuerlichen) Verlustvorträgen keine direkte Wirkung auf die Berechnung der Gewerbesteuer<sup>100</sup>, die eigene Verlustabzüge kennt.<sup>101</sup> Somit ist man auf eine zusätzliche und eigenständige Billigkeitsentscheidung der Gemeinden angewiesen.

Gefordert wird deshalb, daß die Finanzämter bereits den Gewerbesteuermeßbetrag entsprechend ihren einkommensteuerlichen Billigkeitsmaßnahmen niedriger festsetzen; sei es nach § 184 II iVm § 163 S. 1 AO, wofür es allerdings einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift mit Richtlinien der Bundesregierung oder einer obersten Landesfinanzbehörde bedarf, oder nach § 163 S. 1 mit Zustimmung der zuständigen Gemeinde (Abschnitt 6 I GewStR).<sup>102</sup>

Andererseits wird auch argumentiert, eine Unsicherheit bestehe nicht, weil sich die Gemeinde schlechterdings nicht den Erwägungen entziehen könne, die bereits das Finanzamt zu Billigkeitsmaßnahmen bewogen hat.<sup>103</sup>

Auch hier wäre jedoch die zur Stundung (siehe S. 12) vorgeschlagene Lösung des § 163 S. 2 AO eine Alternative, denn nach § 184 II S. 2 AO wirkt eine solche Entscheidung über gewerbliche Einkünfte auch für den Gewerbeertrag als Grundlage des Gewerbesteuermeßbetrags.

#### **e) Zulässige Billigkeitsentscheidung?**

Gegen einen Steuer-Erlaß im Billigkeitsweg wird angeführt, der § 227 AO habe nur die Aufgabe, in der Sache fehlgehende Ergebnisse des generalisierenden Gesetzgebers auszugleichen.<sup>104</sup> Davon könne aber angesichts der mit „seltener Eindeutigkeit“<sup>105</sup> erfolgten Streichung des § 3 Nr. 66 nicht die Rede sein. Somit komme es mit der vom BMF verfügten Steuererlaß zu einer Kompetenzüberschreitung.<sup>106</sup> Dem ist entgegenzuhalten, daß es auch ausweislich der Gesetzesbegründung<sup>107</sup> um die Abschaffung des als Doppelbegünstigung verstandenen Nebeneinander von Verlustverrechnung und Steuerbefreiung ging und daß die Milderung unbilliger Härten im Billigkeitswege ausdrücklich erwähnt wird. Insbesondere im Zusammenhang mit der neuen InsO ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber keine Behinderung von Sanie-

<sup>100</sup> Kanzler, FR 2003 - BFH, 1127/1127.

<sup>101</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/865.

<sup>102</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/865f.

<sup>103</sup> Kanzler, FR 2003 - BFH, 1127/1127.

<sup>104</sup> Maus, ZIP 2002, 589/594.

<sup>105</sup> Kanzler, FR 2003, 480/481.

<sup>106</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1843.

<sup>107</sup> BT-DrS 13/7480, 192.

rungen erreichen wolle und damit die Entscheidung des BMF der Intention des Gesetzgebers entspricht.<sup>108</sup>

## 2. Grundsätzliche Kritik

Sowohl an dem konkreten Schreiben des BMF als auch an bisherigen Lösungen wurde und wird in der Literatur auch Kritik grundsätzlicherer Art geübt:

Die Kritiker vertreten im Ergebnis die Ansicht, daß jede Lösung, die mit einem vollständigen oder auch nur teilweisen Erlaß des Sanierungsgewinnes verbunden ist, das Prinzip der Einmalbesteuerung verletze und daher ein ungerechtfertigtes Steuerprivileg darstelle<sup>109</sup>. Eine Steuerfreiheit würde die notwendige Entscheidungsneutralität des Steuerrechts verletzen und als Anreiz zur bewußten Schaffung von Sanierungssituationen führen.<sup>110</sup> Eine solche Lösung wäre daher abzulehnen.

Im Regelfall würde es auch zu keiner steuerlichen Belastung im Rahmen der Sanierung kommen, da die Verluste, die die Krise ausgelöst haben, gegen den Sanierungsgewinn verrechnet werden könnten<sup>111</sup>. Wenn keine oder nicht ausreichend hohe Verlustvorträge vorhanden sind, so sei dies nur auf Verhalten zurückzuführen, das nicht förderungswürdig erscheint; eine Besteuerung erscheine daher sachgerecht<sup>112</sup>. Als Beispiel wird genannt: Hat der Steuerpflichtige diese Verluste bereits mit anderen positiven Einkünften verrechnet, so habe er nun „offenbar über seine Verhältnisse gelebt“, wenn die Gewinne der anderen Tätigkeit nicht mehr zur Verfügung stehen<sup>113</sup>. Sind gar keine Verluste aufgetreten sind, so müßte die Krise durch überhöhte Privatentnahmen hervorgerufen worden sein.<sup>114</sup>

Die von den Befürwortern einer Begünstigung genannten Argumente (siehe S. 2) werden als nicht stichhaltig erachtet bzw. man räumt ihnen nicht denselben Stellenwert ein; sie könnten eine Steuerbefreiung nicht rechtfertigen, sondern allenfalls eine zeitweilige Zurückstellung des Steueranspruchs.<sup>115</sup> Das Gebot der gleichmäßigen Besteuerung verbiete eine steuerliche Ungleichbe-

---

<sup>108</sup> Janssen, DStR 2003, 1055/1056.

<sup>109</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1386.

<sup>110</sup> Trompeter, BB 2000, 433/433.

<sup>111</sup> Groh, DB 1996, 1890/1891.

<sup>112</sup> Groh, DB 1996, 1890/1892.

<sup>113</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1386.

<sup>114</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1386.

<sup>115</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1387.

handlung von zu sanierenden Unternehmen einerseits und gesunden andererseits, es spreche gegen eine Sonderbehandlung.<sup>116</sup>

Auch den Hinweis auf den Zielkonflikt mit der InsO will man teilweise nicht gelten lassen: Die InsO schaffe einen Rahmen für eine faire Auseinandersetzung zwischen Gläubigern und Schuldner, dahingegen würde eine steuerliche Sonderregelung auch Nichtbeteiligte (die übrigen Steuerzahler) einbeziehen<sup>117</sup>.

Im Endeffekt wird damit dem Fiskus eine Sonderstellung eingeräumt – eine Sonderstellung, die von anderen wiederum bestritten wird, indem sie davon ausgehen, daß sich auch das Finanzamt als zwar nur zukünftiger, aber dennoch automatisch im Zusammenhang mit der Sanierung stehender Gläubiger wie die übrigen an der Sanierung zu beteiligen habe.<sup>118</sup>

#### **IV. Alternativen**

Insbesondere von den grundsätzlichen Kritikern des BMF-Schreibens (und jeder Erlaß-Lösung) werden als Alternativen u. a. folgende Modelle genannt – teils mit der zusätzlichen Forderung, auch diese nur auf den nach einer sofortigen und vollständigen Verlustverrechnung zur Anwendung kommen zu lassen<sup>119</sup>.

##### **1. Verrechnung mit Aktiva**

Bei dem aus dem amerikanischen Recht entlehnten<sup>120</sup> Vorschlag wird ein nach einer Verrechnung mit Verlusten verbleibender Sanierungsgewinn vom steuerlichen Buchwert der Aktiva abgezogen. Dies hat eine Reduzierung des Abschreibungspotentials und die Schaffung stiller Reserven zur Folge; eine Besteuerung des Sanierungsgewinns erfolgt somit bei der Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>121</sup>

Als Problem dieser Lösung wird die starke Einzelfallabhängigkeit in Bezug auf das Bestehen genügender Aktiva<sup>122</sup> und den Zeitpunkt der Besteuerung<sup>123</sup>, sowie eine Verkomplizierung des Steuerrechts angesehen.<sup>124</sup>

---

<sup>116</sup> Groh, DB 1996, 1890/1892; Trompeter, BB 2000, 433/434..

<sup>117</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1841.

<sup>118</sup> Fritsche, DStR 2000, 2171/2174.

<sup>119</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1843f.

<sup>120</sup> Maus, NZI 2000, 449/454.

<sup>121</sup> Maus, ZIP 2002, 589/595.

<sup>122</sup> Trompeter, BB 2000, 433/435.

<sup>123</sup> Maus, ZIP 2002, 589/595.

<sup>124</sup> Maus, NZI 2000, 449/454.

## 2. Steuerfreie Rücklage

Weiter wird die Bildung einer steuerfreien, zinslosen Rücklage vorgeschlagen. Diese würde ebenfalls die Besteuerung sicherstellen, aber entgegen dem ersten Vorschlag von bestehenden Aktiva unabhängig machen und die zeitliche Verschiebung der Steuerzahlung standardisieren. Letzteres würde erfolgen, indem die gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage auf etwa fünfzehn Jahre regelmäßig zu verteilen wäre. Der besondere Vorteil läge auch in der Einfachheit der Regel, sie komme nämlich ohne erst herauszubildende Kriterien der Verwaltung und Rechtsprechung aus.<sup>125</sup>

Auch dieser Lösung kann entgegengehalten werden, daß die fehlende Verzinsung faktisch einem teilweisen Steuerbefreiung entspricht<sup>126</sup> und die Liquidität des Unternehmens bereits im ersten Jahr nach der Sanierung geschmälert wird, weil die Auflösung der Rücklage bereits im Jahr nach dem Sanierungsgewinn beginnt und damit noch in der Sanierungsphase.<sup>127</sup>

## 3. Verzinsliche Sanierungsbeihilfe

Einen anderen Ansatz verfolgt die Idee einer Sanierungsbeihilfe. Sie setzt bei der Steuerzahlung an und soll in Höhe der auf den Sanierungsgewinn entfallenen Steuer bemessen sein. Statt einer Auszahlung würde die Beihilfe direkt mit der Steuerschuld verrechnet; ihre verzinsliche Rückzahlung würde erst nach erfolgreich beendeter Sanierung fällig, womit auch das Liquiditätsproblem für die Dauer der Sanierungsmaßnahmen gelöst wäre.<sup>128</sup> Durch die Verzinsung wäre weitgehend sichergestellt, daß der bei den ersten Modellen befürchtete faktische Teil-Erlaß nicht oder nur in sehr beschränktem Umfang eintritt.<sup>129</sup>

Um durch die Rückzahlungsverpflichtung keine Überschuldung eintreten zu lassen, soll die Steuerschuld mit einem Rangrücktritt versehen werden.<sup>130</sup>

Als ein Nachteil dieser Lösung wird es jedoch gesehen, daß eine weitere Behörde über die Beihilfe entscheiden muß, was eine weitere Verzögerung mit sich bringen könnte, und zudem würde wohl eine Sicherheit für den Fall der erfolglosen Sanierung erwartet.<sup>131</sup> Abhilfe zum ersten Punkt würde die Möglichkeit schaffen, vom Beihilfegeber bereits zum Zeitpunkt der Sanierungs-

<sup>125</sup> Kroschel, DStR 1999, 1383/1388.

<sup>126</sup> Trompeter, BB 2000, 433/433.

<sup>127</sup> Maus, ZIP 2002, 589/595.

<sup>128</sup> Trompeter, BB 2000, 433/436.

<sup>129</sup> Trompeter, BB 2000, 433/438.

<sup>130</sup> Trompeter, BB 2000, 433/436.

<sup>131</sup> Maus, NZI 2000, 449/454.



verhandlungen eine Art Grundlagenentscheid zu erhalten, vergleichbar dem baurechtlichen Vorbescheid – nach Feststellung des Sanierungsgewinns müßte dann nur noch die Höhe der Beihilfe beschieden werden. Zum zweiten Punkt läßt sich darauf verweisen, daß sich der Fiskus bei allen Lösungen jenseits eines Erlasses oder einer Befreiung dem Problem stellen muß, daß seine Steuerforderungen, oder hier die Beihilferückforderung, uneinbringbar werden.

Ein jedoch bedenkenswerter Aspekt dieser Lösung ist, daß damit ein wirtschaftspolitischer Zweck nicht mehr mit Mitteln des Steuerrechts behandelt werden muß, was auch zu einer Vereinfachung desselben beitragen könnte; sofern man also einen ausdrücklichen oder faktischen Erlaß ablehnt, erscheint dieser Ansatz begrüßenswert.

Allerdings führt er – wie alle anderen besprochenen Modelle – insoweit zu keiner befriedigenden Lösung, als es um eine unternehmerbezogene Sanierung geht (siehe folgender Abschnitt, S. 19), bei der der schuldenfreie und damit auch steuerschuldenfreie Rückzug aus dem unternehmerischen Leben Ziel ist.

## **E. Gesellschaftsrechtliche Besonderheiten**

### **I. Unternehmer-/Unternehmens-bezogene Sanierung**

#### **1. Vor Streichung von § 3 Nr. 66 EStG**

Neben der bislang behandelten unternehmensbezogenen Sanierung war es unter Geltung des § 3 Nr. 66 allgemein anerkannt, daß auch die sog. unternehmerbezogene Sanierung begünstigt wurde.<sup>132</sup> Dabei ist es nicht das Ziel, die Unternehmung selber wieder ertragsfähig zu machen, sondern den dahinter stehenden Unternehmensträger, sei er Einzelunternehmer oder Personengesellschaft<sup>133</sup> im Rahmen der Aufgabe der Unternehmung zu sanieren und einen schuldenfreien Übergang ins Privatleben zu ermöglichen.<sup>134</sup>

Begründet wurde dies mit dem Wortlaut von § 3 Nr. 66, wonach sich die Sanierung nicht auf eine Unternehmen bezieht, wenn auch der Sanierungsgewinn nur in einem Betrieb anfallen kann.<sup>135</sup> Auch vom System des EStG her

<sup>132</sup> RFH v. 16.12.1936 (VI A 725/36) in: RStBl 1937, 436; BFH, Urt. v. 14.03.1990 (I R 64/85) in: juris, Rn. 26 mit weiteren Nachweisen und Rn. 31; Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1842.

<sup>133</sup> FG Köln, Urt. v. 09.10.2002 (10 K 1207/98) in: juris, Rn. 25f.

<sup>134</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1842.

<sup>135</sup> BFH, Urt. v. 14.03.1990 (I R 64/85) in: juris, Rn. 32.

wird die Entscheidung begründet: Subjekt der Einkommenssteuer ist die natürliche Person und nicht der Betrieb.<sup>136</sup>

Dabei war jedoch nur der schuldenfreie Übergang natürlicher Personen ins Privatleben oder in eine neue berufliche Existenz begünstigt, damit diese nicht von einer Schuldenlast erdrückt würden<sup>137</sup>. Nicht begünstigt wurde jedoch ein nur beschränkt haftender Gesellschafter, also etwa die privatsphärenlose GmbH als Komplementär in einer GmbH & Co KG<sup>138</sup> oder auch natürliche Personen als bloßer Kommanditist<sup>139</sup>; letztere haften nur mit ihrer Einlage, eine Erdrückungswirkung der unternehmensbezogenen Schuldenlast kann hier nur dann eintreten, wenn sie sich zusätzlich in einer ihre Vermögenssituation unangebrachten Höhe als Sicherungsgeber betätigt haben.<sup>140</sup> In dieser besonderen Situation wurde auch deren Sanierung begünstigt, im Regelfall jedoch nicht. Der Normalfall der unternehmerbezogenen Sanierung betraf somit natürliche Personen als unbeschränkt haftende (Mit-)Unternehmer, also als Einzelunternehmer, als Gesellschafter einer OHG oder als Komplementäre einer KG.

Bei der hier gesellschaftsrechtlich interessanten Sanierung von Gesellschaftern kamen grundsätzlich dieselben Voraussetzungen wie bei der unternehmensbezogenen Sanierung zur Anwendung, allerdings wurden sie teils auf die Gesellschaft und teils auf die Gesellschafter bezogen:

Für die Sanierungsbedürftigkeit ist auf die Gesellschaft abzustellen.<sup>141</sup> So ist etwa ein im Sonderbetriebsvermögen eines sanierungsbedürftigen Gesellschafters wirkender Forderungsverzicht nicht durch § 3 Nr. 66 zu begünstigen, wenn sich nicht auch die Gesellschaft in der Krise befindet.<sup>142</sup> „Die Existenzgefährdung des Gesellschafters durch die Gesellschaftsverbindlichkeiten“ ist die Grundlage für die unternehmerbezogene Sanierung.<sup>143</sup>

Die Sanierungseignung der Forderungsverzichte, bei der unternehmensbezogenen Sanierung als geeignet zur wirtschaftlichen Gesundung verstanden, ist hier daher auf den Gesellschafter zu beziehen; sein schuldenfreier Übergang ist durch die Maßnahme zu ermöglichen.<sup>144</sup> Daher ist zu entscheiden, ob der

<sup>136</sup> BFH, Urt. v. 14.03.1990 (I R 64/85) in: juris, Rn. 35.

<sup>137</sup> BFH, Urt. v. 12.10.2005 (X R 42/03) in: juris, Rn. 11.

<sup>138</sup> BFH, Urt. v. 17.11.2004 (I R 11/04) in: juris, Rn. 14.

<sup>139</sup> FG Köln, Urt. v. 09.10.2002 (10 K 1207/98) in: juris, Rn. 27.

<sup>140</sup> FG Saarland, Urt. v. 27.03.1996 (1 K 150/95) in: juris, Rn. 23.

<sup>141</sup> FG Köln, Urt. v. 09.10.2002 (10 K 1207/98) in: juris, Rn. 21.

<sup>142</sup> BFH, Beschl. v. 10.09.1997 (VIII B 91/96) in: juris, Rn. 6.

<sup>143</sup> FG Köln, Urt. v. 09.10.2002 (10 K 1207/98) in: juris, Rn. 26.

<sup>144</sup> FG Köln, Urt. v. 09.10.2002 (10 K 1207/98) in: juris, Rn. 30.

Forderungsverzicht die schuldenfreie Unternehmensliquidation und ggf. auch den Aufbau einer neuen beruflichen Existenz ermöglicht.<sup>145</sup>

Darauf aufbauend muß auch die Sanierungsabsicht unternehmerbezogen sein; die Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der hinter dem Unternehmen stehenden natürlichen Personen muß Ziel des Forderungsverzichts sein<sup>146</sup>.

## 2. BMF-Schreiben

Das oben bereits behandelte Schreiben des BMF spricht nun ausdrücklich nur unternehmensbezogene Sanierungen an:

„Keine Begünstigung ist gegeben, soweit die Schulden erlassen werden, um dem Steuerpflichtigen ... einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen.“<sup>147</sup>

Folgt man dem Schreiben des BMF so würden nunmehr nur noch Sanierungen begünstigt, die das Ziel einer Gesundung des Unternehmens verfolgen, also auf Gesellschaften bezogen, solche die auf die Fortführung der GmbH, KG, OHG etc. und ihrer werblichen Tätigkeit zielen. Nicht erfaßt und damit begünstigt wären Sanierungen, die auf den Einzelunternehmer bzw. in hiesigen Kontext auf die Gesellschafter abzielen.

Fraglich erscheint es allerdings, ob dies mit der in der neuen InsO vereinbar ist, die nicht nur die fortführende Sanierung eines Unternehmens, sondern auch die Möglichkeit zu einer Privatinsolvenz ermöglicht und zum Ziel hat<sup>148</sup>; als einzig tragfähige Grundlage für eine derartige Ungleichbehandlung käme, wenn überhaupt, in Frage, daß ein fortgeführtes Unternehmen Arbeitsplätze sichere.<sup>149</sup>

Das bereits erwähnte Urteil des FG Münster folgert insoweit richtig und konsequent aus seiner Entscheidung, es gelte die alte Rechtsprechung zu § 3 Nr. 66 fort soweit dadurch keine Doppelbegünstigung eintreten könne, weiterhin, daß damit auch die – soeben vorgestellte – BFH-Rechtsprechung zur unternehmerbezogenen Sanierung fortgelte.<sup>150</sup> Also muß entgegen, oder eher über das Schreiben des BMF hinaus, die Steuer auch dann erlassen werden, wenn sie dem schuldenfreien Übergang ins Privatleben dient.<sup>151</sup>

<sup>145</sup> BFH, Urt. v. 12.10.2005 (X R 42/03) in: juris, Rn. 11.

<sup>146</sup> BFH, Urt. v. 21.10.1997 (VIII R 39/96) in: juris, Rn. 22.

<sup>147</sup> BMF-Schreiben vom 27.03.2003 (IV A 6 - S 2140 - 8/03) in: DStR 2003, 690/690.

<sup>148</sup> Maus, ZIP 2002, 589/591.

<sup>149</sup> Bareis / Kaiser, DB 2004, 1841/1842.

<sup>150</sup> FG Münster, Urt. v. 27.05.2004 (2 K 1307/02 AO) in: EFG 2004, 1572/1572.

<sup>151</sup> Janssen, BB 2005, 1026/1027.

## II. Forderungsverzicht durch Gesellschafter / nahe Dritte

Während bislang betrachtet wurde, unter welchen Umständen eine Sanierungsgewinn begünstigt wird und ggf. wie dies geschieht, steht im folgenden die Frage im Mittelpunkt, inwieweit es in bestimmten gesellschaftsrechtlich spezifischen Konstellationen überhaupt zu einem (Sanierungs-)Gewinn kommt.

### 1. Forderungsverzicht durch Gesellschafter

#### a) Auswirkungen auf Gesellschaft

Der RFH ging in seinen ersten Entscheidungen davon aus, daß der Unternehmer den Schuldenerlaß erhielt und diesen Vorteil dann in das Unternehmen einlege.<sup>152</sup> Daraus ist zu folgern, daß eine Einlage des Gesellschafters zum Nennwert der Forderung erfolgen mußte.

Diese Auffassung ist jedoch nicht mehr angebracht; gemäß § 6 I Nr. 5 sind Einlagen weder zum Buch- noch zum Nennwert sondern mit ihrem Teilwert einzulegen, dies gilt auch im Geltungsbereich des KStG.<sup>153</sup> So hat dann auch der große Senat des BFH 1997 entschieden, daß die Einlage einer Forderung durch Verzicht seitens eines Gesellschafters entsprechend den allgemeinen Bewertungsregeln für Einlagen zu behandeln ist<sup>154</sup>. Denn es müsse gleich bleiben, ob der Gesellschafter die Forderung erläßt oder sie an die Gesellschaft abtrete; für beide Fälle ist der Wert anzusetzen, den die Gesellschaft für den Erwerb der Forderung hätte aufbringen müssen, also gemessen am tatsächlich noch werthaltigen Teil der Forderung.<sup>155</sup> Soweit dies handelsrechtlich als Gewinn gebucht wurde<sup>156</sup>, ist es steuerrechtlich als verdeckte Einlage wieder abzurechnen.<sup>157</sup> Die Einlage erhöht bei einer Kapitalgesellschaft das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG.<sup>158</sup>

Allerdings gelten diese Regelungen nur, wenn der Verzicht gesellschaftsbezogene Gründe hat.<sup>159</sup> Die Abgrenzung zwischen einer solchen Einlage einerseits und einem betrieblich veranlaßten Forderungsverzicht als Sanierungsmaßnahme<sup>160</sup> ist entsprechend den allgemeinen Regelungen für Zuwendungen

<sup>152</sup> RFH v. 30.06.1927 (VI A 297/27) in: RStBl 1927, 197.

<sup>153</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 121 zu § 8 I KStG nF.

<sup>154</sup> BFH, Beschl. v. 09.06.1997 (GrS 1/94) in: NJW 1997, 2837/2839.

<sup>155</sup> BFH, Beschl. v. 09.06.1997 (GrS 1/94) in: NJW 1997, 2837/2839.

<sup>156</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 122 zu § 8 I KStG nF.

<sup>157</sup> BFH, Beschl. v. 09.06.1997 (GrS 1/94) in: NJW 1997, 2837/2838.

<sup>158</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 16.

<sup>159</sup> BFH, Urt. v. 29.07.1997 (VIII R 57/94) in: DSfR 1997, 1965/1966.

<sup>160</sup> Gottwald, Handbuch - Drukarczyk / Kippes, Rn. 82 zu § 3.

an die eigene Gesellschaft zu beurteilen: Hätte ein Nichtgesellschafter denselben Verzicht bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns auch erklärt oder nicht?<sup>161</sup>

Insoweit kann davon ausgegangen werden, daß ein Verzicht, der sich im Rahmen dessen hält, was auch die übrigen Gläubiger erlassen haben, als betriebsbezogen veranlaßt gilt<sup>162</sup>, weitergehende Forderungsverzichte jedoch als Beteiligungsbezogene Zuwendung eine Einlage darstellen.<sup>163</sup> Letzteres insbesondere, wenn andere Gläubiger zu einem Verzicht oder anderen Sanierungsmaßnahmen überhaupt nicht bereit sind.<sup>164</sup>

Da Forderungsverzichte in der Krise sich regelmäßig auf nicht mehr voll oder möglicherweise sogar überhaupt nicht mehr werthaltige Forderungen beziehen<sup>165</sup>, ergeben sich bei einem gesellschaftsrechtlich begründeten Forderungsverzicht folgende steuerliche Ergebnisse:

In Höhe des werthaltigen Anteils liegt entsprechend dem Urteil des BFH eine steuerneutrale Einlage vor, in Höhe des Restwertes muß jedoch ein Gewinn gebucht werden.<sup>166, 167</sup> Dies kann im Einzelfall einen Teilwert von Null und damit die volle Gewinnwirksamkeit des Verzichts bedeuten.<sup>168</sup>

Für den Verzicht auf den nicht mehr werthaltigen Anteil jedoch liegt keine Ursache im Gesellschaftsverhältnis. In dieser Höhe gilt daher das zu nicht-gesellschaftsbezogenen Verzichten geschriebene: In dieser Höhe entsteht bei der Gesellschaft ein Sanierungsgewinn.<sup>169</sup>

Für ein in der Krise erstmal stehengelassenes Darlehen, daß den Regeln des Eigenkapitalersatzes unterworfen wurde, ist zu beachten, daß die beteiligungsbezogene Hingabe des werthaltigen Anteils nicht erst mit Verzicht erfolgt, sondern bereits zu dem Zeitpunkt, in dem die Eigenkapitalersatzregeln greifen.<sup>170</sup> Entsprechend ist von einer höheren Einlage auszugehen, den der nach dem Stehenlassen eingetretene Wertverlust ist gesellschaftlich begründet.

---

<sup>161</sup> BFH, Urt. v. 29.07.1997 (VIII R 57/94) (in: DStR 1997, 1965/1966).

<sup>162</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 15.

<sup>163</sup> Hölzle, FR 2004, 1193/1206.

<sup>164</sup> BFH, Urt. v. 29.07.1997 (VIII R 57/94) (in: DStR 1997, 1965/1966).

<sup>165</sup> Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Crezelius, Rn. 672.

<sup>166</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 124 zu § 8 I KStG nF.

<sup>167</sup> Zur Ausnahme der Buchwertfortführung siehe S. 25.

<sup>168</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 16.

<sup>169</sup> BFH, Urt. v. 29.07.1997 (VIII R 57/94) (in: DStR 1997, 1965/1968).

<sup>170</sup> Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Crezelius, Rn. 672.

Im Ergebnis kommt es unter Geltung des BMF-Schreibens stets zu keiner Steuerforderung durch einen Gesellschafterverzicht: Werthaltige Forderungen und Forderungsteile gehen erfolgsneutral als Einlage in das Vermögen der Gesellschaft ein; nicht mehr werthaltige Forderungen führen zu einem begünstigten Sanierungsgewinn. Allerdings werden dadurch Verluste aufgezehrt.<sup>171</sup>

## **b) Auswirkungen auf Gesellschafter**

Im folgenden soll eine, wenn auch dem Thema dieser Arbeit geschuldet, nur kurze Betrachtung der steuerlichen Folgen für Gesellschafter-Gläubiger erfolgen.

### **aa) Bei gesellschaftsrechtliche veranlaßtem Verzicht**

#### **(1) ... zugunsten einer Kapitalgesellschaft**

Soweit die Gesellschaft zahlungsfähig ist (also die Forderung werthaltig), soweit erhält der verzichtende Gesellschafter durch seinen Verzicht einen einkommenssteuerrechtlichen Zufluß, den er sogleich in die Gesellschaft einlegt.<sup>172</sup> Denn auch dadurch werden seine Gesellschafterrechte gestärkt<sup>173</sup>, egal ob dies in der ausdrücklichen Form der Sacheinlage bei einer Kapitalerhöhung geschieht oder nur mittelbar durch die Vermehrung des Gesellschaftsvermögens.<sup>174</sup> Entsprechend ist auch bei einer im Betriebsvermögen stehenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft deren Wert um den Teilwert zu erhöhen,<sup>175</sup> allerdings in Form eines Aktiv-Tauschs gegen die Forderung bei bilanzierenden Gesellschaftern.<sup>176</sup> Bei einer privat gehaltenen Beteiligung wirkt sich die Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung erst bei ein Veräußerung oder Liquidation aus.<sup>177</sup>

In Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils hingegen entsteht ein Aufwand, wenn die Forderung im Betriebsvermögen stand.<sup>178</sup>

Steht die Forderung im Privatvermögen, so wird der eingangs geschilderte Zufluß entsprechend des Ursprungs der Forderung behandelt: Forderungen aus Leistung führen (in werthaltiger Höhe) zu Einkünften im Sinne der ent-

---

<sup>171</sup> Düll / Fuhmann / Eberhard, DStR 2003, 862/865.

<sup>172</sup> BFH, Beschl. v. 09.06.1997 (GrS 1/94) in: NJW 1997, 2837/2838.

<sup>173</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 125 zu § 8 I KStG nF.

<sup>174</sup> BFH, Beschl. v. 09.06.1997 (GrS 1/94) in: NJW 1997, 2837/2839.

<sup>175</sup> Gottwald, Handbuch - Drukarczyk / Kippes, Rn. 82 zu § 3.

<sup>176</sup> Gottwald, Handbuch - Drukarczyk / Kippes, Rn. 84 zu § 3.

<sup>177</sup> Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Gras, Rn. 99.

<sup>178</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 129. zu § 8 I KStG nF.

sprechenden Einkünfteart des EStG. Der Erlaß von Darlehensforderungen hingegen führt zu keinen sofortigen Einkünften.<sup>179</sup>

## **(2) ... zugunsten einer Personengesellschaft**

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Einlage zum Teilwert besteht jedoch wenn ein gesellschaftsbezogener Erlaß durch einen Gesellschafter einer Personengesellschaft vorgenommen wird. Hier kann eine unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einen eigenen Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen stattfinden. Dies hat nach § 6 V S. 3 eine zwingende Buchwertfortführung zur Folge<sup>180</sup>, das heißt ein Gewinn oder Aufwand entsteht nicht.

### **bb) Bei Rückzahlung aufgrund eines Besserungsscheins**

Erfolgen nach der Sanierung Zahlungen aufgrund eines Besserungsscheins an einen Gesellschafter, so ist zu klären, wie diese behandelt werden.

In Frage käme bei einer Kapitalgesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine andere Ausschüttung im Sinne des § 27 III S. 2 KStG. Voraussetzung dafür wäre aber daß die Vermögenminderung in der Gesellschaft auf eine Rechtshandlung deren Organe zurückzuführen ist. Allerdings erfolgt das Wiederaufleben der Forderung nicht etwa aufgrund einer rechtsgeschäftlichen Rückgangigmachung des Forderungsverzichts, sondern ist bereits im Forderungsverzicht durch die Besserungsabrede verankert; mit dinglicher Wirkung wird der Verzicht nun wieder so behandelt, als sei er nie erklärt worden.<sup>181</sup> Somit muß die ursprüngliche Forderung erfüllt werden, ihre steuerliche Bewertung richtet sich nach ihrem ursprünglichen Zusammenhang.<sup>182</sup> Dies wird in Abgrenzung zur Gewinnausschüttung auch als „negative Einlage“<sup>183</sup> bezeichnet; ein ggf. erhöhtes Einlagekonto nach § 27 KStG muß wieder entsprechend gemindert werden.<sup>184</sup>

Soweit aufgrund eines Verzichts auf einen werthaltigen Forderungsanteil bereits ein Zufluß besteuert worden sein sollte, muß dessen Rückzahlung als bereits versteuert angesehen werden. Ggf. erhöhte Anschaffungskosten der Beteiligung sind wieder abzusetzen.<sup>185</sup>

---

<sup>179</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 129. zu § 8 I KStG nF.

<sup>180</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 103.

<sup>181</sup> BFH, Urt. v. 30.05.1990 (I R 41/87) in: BeckRS 1990 22009526.

<sup>182</sup> BFH, Urt. v. 30.05.1990 (I R 41/87) in: BeckRS 1990 22009526.

<sup>183</sup> Schmidt / Uhlenbruck, GmbH in Krise - Crezelius, Rn. 674.

<sup>184</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 16f.

<sup>185</sup> Gottwald, Handbuch - Drukarczyk / Kippes, Rn. 89 zu § 3.

Auf Ebene der Gesellschaft muß das vom BMF verfügte Absetzungsverbot analog § 3c (siehe S. 10) beachtet werden.<sup>186</sup>

## **2. Forderungsverzicht durch nahestehende Dritte**

Da die Regeln über Einlagen Anwendung finden sollen, ist auch bei verzichtenden Dritten darauf abzustellen, ob diese im Sinne der Einlageregeln als nahestehend zu einem der Gesellschafter zu bezeichnen sind.<sup>187</sup> In Frage kommen neben Angehörigen im Sinne des § 15 AO auch Schwestergesellschaften.<sup>188</sup>

Allerdings ist auch dann die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, daß der Verzicht nicht aufgrund der Verbundenheit mit einem der Gesellschafter sondern aus eigenbetrieblichen Gründen erfolgt ist, mit der Folge, daß keine Einlage vorliegt.<sup>189</sup> Liegen jedoch keine maßgeblichen eigenwirtschaftlichen Motive vor, sprich erfolgt der Verzicht im Interesse eines Gesellschafters<sup>190</sup>, so ist der Verzicht als Einlage zu werten.<sup>191</sup>

## **F. Fazit / Empfehlungen**

### **I. Behandlung von Sanierungsgewinnen**

Die Argumente der grundsätzlichen Kritiker einer jeglichen Erlaßlösung beruhen stark auf, auch verfassungsrechtlich geprägten, Prinzipien wie der Einmalbesteuerung oder dem Verbot von Ungleichbehandlungen. Allerdings hat der Gesetzgeber mit Schaffung der InsO eine deutlich Aussage zugunsten der erhaltenden Sanierung getroffen, die ebenfalls zu berücksichtigen ist. Daher können die angeführten Prinzipien nicht als absolut behandelt werden, sondern sie sind vielmehr mit den übrigen widerstreitenden Interessen abzuwägen. Zudem ist es auch gerade im Sinne einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit, daß Zuwendungen, die ein Steuerpflichtiger erhält, um gerade seine wirtschaftliche und damit steuerliche Leistungsfähigkeit wiederzugewinnen, eben nicht der Besteuerung unterfallen. Dafür mag es nicht notwendig sein, den Sanierungsgewinn vollständig zu erlassen, unter Erhaltung der Verlustvorträge als zusätzlichem Steuerpolster; allerdings erscheint es notwendig, zumindest den überschießenden Teil freizustellen um auch den Zielen der

---

<sup>186</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 21.

<sup>187</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 94ff.

<sup>188</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 94.

<sup>189</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 94.

<sup>190</sup> Dötsch / Eversberg / Jost / Witt, KStG - Geiger/Klingebiel/Wochinger, Rn. 133 zu § 8 I KStG nF.

<sup>191</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 95.



InsO gerecht zu werden – insbesondere auch im Bereich der unternehmerbezogenen Sanierung.

Ausgehend davon, daß es keine neue gesetzgeberische Lösung in naher Zukunft gegen wird, würde die Behandlung von Sanierungsgewinnen über § 163 S. 2 AO, wie zur Problematik der Stundungszinsen vorgestellt (siehe S. 12), sowohl verfahrensrechtliche mit materiellrechtliche / diverse Probleme lösen:

Die Gewerbesteuer würde gleichlaufend mit einkommenssteuerlichen Billigkeitsmaßnahmen behandelt. Zinsen auf verrechnete Verlustrückträge oder Besserungszahlungen würden gleich denen auf erlassene Steuerbeträge entfallen. Neben der Verrechnung des Sanierungsgewinns mit angelaufenen Verlustvorträgen und laufendem Verlust könnte auch, wenn gewollt, über den üblichen Verlustrücktrag lediglich des Folgejahres der Sanierungsgewinn weiter verrechnet werden, indem man jeweils den entsprechenden Anteil in den Folgejahren nach § 162 S. 2 AO zum Ansatz bringt. Zuletzt wäre es möglich, wenn man selbst den Erlaß eines überschießenden Sanierungsgewinns sonst als ungerechtfertigte Prämie auf den Sanierungserfolg<sup>192</sup> ansieht, den Gewinn zu einem Zeitpunkt, in dem das Unternehmen die Krise überwunden hat und die Steuerschuld keine neue auszulösen vermag, der Besteuerung unterwerfen.; andernfalls könnte, wenn Besserungszahlen nicht mehr zu leisten und weitere sanierungsbezogene Verluste nicht mehr zu erwarten sind, die noch nicht in Ansatz gebrachten Teile des Sanierungsgewinns nach § 163 S. 1 AO erlassen werden. Zudem wäre diese Lösung auch für die unternehmerbezogene Sanierung anwendbar.

## **II. Gesellschaftsrechtliche Besonderheiten**

### **1. Hinweise für Gesellschaften**

Sofern im Rahmen der Sanierung Spielräume gegeben sein sollten, ob oder in welche Höhe oder welche Forderungen der Gesellschaft von seinen Gesellschaftern erlassen werden sollen, ist folgendes zu beachten:

Bestehen keine oder nur wenige Verlustvorträge oder anderweitig verrechenbare Verluste im Sinne des BMF-Schreibens, so wird (fast) der vollständige Sanierungsgewinn erlassen. Demzufolge hat ein Verzicht, der nicht zu einer Einlage sondern zu einem Ertrag führt, also ein nicht gesellschaftsrechtlich veranlaßter Verzicht, in voller Höhe und ein entsprechend veranlaßter Verzicht in Höhe der Wertlosigkeit der Forderung keine negativen steuerlichen

---

<sup>192</sup> Groh, DB 1996, 1890/1891.

Auswirkungen. Diese wären also gegenüber Gesellschafter-Verzichten auf werthaltige Forderungen vorzuziehen.

Bestehen jedoch Verlustvorträge und will man diese für die Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen erhalten, so wäre nach Möglichkeit von Verzichten, die keine Einlage sondern einen Ertrag bewirken, eher abzusehen, Gesellschafter sollten im Sinne der Gesellschaft daher eher über anderweitige Maßnahmen wie etwa eine direkte Einlage nachdenken.

## **2. Hinweise für Gesellschafter**

Für den Gesellschafter, der Forderungen aus seinem Privatvermögen erlassen möchte, kann es – wenn möglich – sinnvoll sein, vorrangig auf Darlehen zu verzichten, da dies keinen einkommenssteuerrechtlichen Zufluß bei ihm auslöst. Aus dem Grundsatz der Teilwertbewertung ergibt sich zudem, daß bei weiteren Forderungen, wenn die Wahl zwischen gesicherten und nicht gesicherten Forderungen besteht, erstere nicht erlassen werden sollten. Denn diese wären aufgrund der Sicherung voll werthaltig und würden in voller Höhe zu einem Zufluß führen.

## **III. Alternative zum Forderungsverzicht**

Der Forderungsverzicht ist – wie dargestellt – aufgrund seiner gewinnerhöhenden Wirkung mit Problemen behaftet; Probleme die zwar in erheblichem Ausmaß durch das BMF-Schreiben gemildert werden, aber doch nicht vollständig. Daher sollte im Rahmen einer Sanierung nicht vergessen werden, auch über Alternativen nachzudenken. Anbieten würde sich der Rangrücktritt. Denn dieser führt nicht zu einer gewinnerhöhenden Auflösung und damit nicht zu einem Sanierungsgewinn<sup>193</sup>, andererseits ist er ebenso geeignet, eine Überschuldung abzuwenden, da er in einer Überschuldungsbilanz nicht zu berücksichtigen ist.<sup>194</sup> Dabei ist jedoch § 5 IIa zu beachten, der ein Passivierungsverbot für Verpflichtungen enthält, die nur im Falle künftiger Gewinne zu begleichen sind. Damit wäre auch bei einem entsprechend formulierten Rangrücktritt gewinnerhöhend auszubuchen. Aus diesem Grund empfiehlt es sich<sup>195</sup>, dem BMF in einem anderen Schreiben folgend, zu formulieren, „dass eine Rückzahlung nur dann zu erfolgen habe, wenn der Schuldner dazu aus zukünftigen Gewinnen, aus einem Liquiditätsüberschuss *oder aus anderem* –

<sup>193</sup> Hölzle,FR 2004, 1193/1197.

<sup>194</sup> Siebert / Lickert, Forderungsverzicht und Rangrücktritt, S. 44.

<sup>195</sup> Nerlich / Kreplin, Sanierung und Insolvenz - Gras, Rn. 80 zu § 5.

*freien – Vermögen* künftig in der Lage ist und der Gläubiger mit seiner Forderung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktritt<sup>196</sup>.

In dieser Form könnte der Rangrücktritt eine Alternative zum Forderungsverzicht darstellen, insbesondere wenn man unter Geltung des BMF-Schreibens eine Aufzehrung bestehender Verlustvorträge vermeiden möchte.

Datum

Berlin, den 18.05.2007

Matrikelnummer

---

<sup>196</sup> BMF-Schreiben vom 18.08.2004 (IV A 6 - S 2133 - 2/04) in: DStR 2004, 1525/1525f.