

**§ 3 Nr. 66**

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453)

**[Sanierungsgewinn]**

Steuerfrei sind

...

- 66. Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden;**

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München, in Fortführung der Voraufgabe (in Lfg. 133) von Dr. Manfred **Groh**, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 66</b>		6. Anwendung bei Auslandsbeziehungen .....	17
<b>I. Rechtsentwicklung der Nr. 66</b>		<b>V. Verhältnis des § 3 Nr. 66 zu anderen Vorschriften</b>	
1. Rechtsgrundlagen .....	1	1. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften	
2. Reformüberlegungen zu Nr. 66 .....	2	a) Gewinnauswirkung beim Schuldner .....	22
<b>II. Bedeutung der Nr. 66</b>		b) Gewinnauswirkungen der Sanierung beim Gläubiger .....	23
1. Klarstellung oder echte Steuerbefreiung? .....	3	2. Verhältnis zu den Vorschriften über Verlustberücksichtigung	
2. Ausgleich für steuerlich nicht wirksam gewordene Verluste? .....	4	a) Überblick .....	25
3. Steuerbefreiung als Lenkungsnorm .....	5	b) Verhältnis zum Verlustausgleich (§ 2) und Verlustabzug (§ 10 d) ....	26
<b>III. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 66</b> .....	6	c) Verhältnis zu § 15 a .....	27
<b>IV. Geltungsbereich der Nr. 66</b>		3. Verhältnis zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ..	28
1. Sachlicher Geltungsbereich ..	8	4. Verhältnis zum Schenkungssteuerrecht .....	30
2. Persönlicher Geltungsbereich .....	9	5. Verhältnis zur Umsatzsteuer und zum Gesellschaftsteuerrecht (Rechtslage bis VZ 1991) .....	31
3. Anwendung der Nr. 66 im Beitrittsgebiet .....	10	6. Verhältnis zum Steuererlaß ..	32
4. Anwendung auf die Sanierung von Personengesellschaften		7. Verhältnis zum Insolvenzrecht .....	33
a) Sanierungsmaßnahmen der Gesellschafter .....	11	<b>VI. Verfahrensfragen</b> .....	34
b) Die Sanierungsvoraussetzungen .....	12		
5. Anwendung auf die Sanierung von Kapitalgesellschaften .....	15		

	Anm.
<b>B. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung</b>	
<b>I. Ganzer oder teilweiser Erlaß von Schulden</b>	
1. Begriff und Gegenstand des Erlasses .....	40
2. Keine entsprechende Anwendung auf andere Sanierungsmaßnahmen .....	41
<b>II. Schuldenerlaß „zum Zweck der Sanierung“</b>	
1. Die Sanierung	
a) Begriff der Sanierung ...	42
b) Sanierungsverfahren ...	43
c) Überblick über die Sanierungsmaßnahmen ..	46
d) Steuerliche Auswirkungen der verschiedenen Sanierungsmaßnahmen ..	50
e) Sanierung und Liquidation (unternehmens- und unternehmerbezogene Sanierung) .....	52
2. Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht	
a) Gesetzliche und ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzungen .....	56
b) Sanierungsbedürftigkeit ..	58
c) Sanierungseignung des Erlasses und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens .....	62
d) Sanierungsabsicht der Gläubiger .....	65
<b>C. Die steuerbefreite Vermögensmehrung</b>	
I. Steuerfreie „Erhöhung des Betriebsvermögens“ .....	70
II. Abzug von Sanierungskosten ..	72
III. Abzug von Besserungszahlungen .....	74
IV. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung .....	76
V. Buchmäßige Abwicklung des Sanierungsgewinns .....	78
<b>ABC zum Sanierungsgewinn</b> ..	100
Anschaffungs- oder Herstellungskosten	
Auffanggesellschaft	

	Anm.
Aufhebung eines für den Stpfl. nachteiligen Liefervertrags	
Außenprüfung	
Besserungsabrede, Besserungsschein, Besserungsverpflichtung	
Besserungszahlungen	
Betriebsprüfung	
Betriebsübernahmegesellschaft	
Echte Sanierung	
Einheitliche Gewinnfeststellung	
Einlage	
Einnahmenüberschußrechnung	
Ertragszuschüsse zum Zwecke der Sanierung	
Fortführungsgesellschaft	
Gegenleistungen	
Gesellschaftsrechtliche Vorgänge	
Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen	
Gewinnfeststellungsverfahren	
Gläubigerakkord	
Kommanditist	
Komplementär	
Konfusion	
Konzern	
Künftige Forderungen	
Leistungsaustausch	
Leistungsverweigerungsrechte	
Liquidation	
Liquidationsvergleich	
Mantelkauf	
Negatives Kapitalkonto	
Organschaft	
Pactum de non petendo	
Pensionsrückstellungen	
Personengesellschaft	
Preiserhöhungen	
Privatvermögen	
Qualifizierter faktischer Konzern	
Rangrücktrittsvereinbarungen	
Rückstellungen	
Sanierung	
Sanierungsabsicht	
Sanierungsbedürftigkeit	
Sanierungseignung	
Sanierungsgesellschaften	
Sanierungskosten	
Sanierungsmaßnahmen	
Sanierungsplan	
Sanierungsverfahren	
Schuldenerlaß	
Schuldübernahme	
Stundung	
Teilerlaß	
Übertragende Sanierung	
Umwandlung der Gläubigerforderung	

Anm.	Anm.
Unechte Sanierung Unternehmens- und unternehmer- bezogene Sanierung Verdeckte Einlage Verlustausgleich und Verlustabzug	Warenlieferung Zeitpunkt der Realisierung des Sanierungsgewinns Zinsen Zuschüsse

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 66

**Schrifttum vor 1945:** MANNHEIMER, Die Sanierung, Berlin 1924; MIRRE, Sanierung und ESt., DSStZ 1927 S. 770; SCHIERSAND, Zur Besteuerung der sog. Sanierungsgewinne, StuW 1930 Sp. 887; HAAR, Fusions-, Vermögensteilungs- und Sanierungsbilanzen, in Festgabe f. Julius Ziegler, hrsg. v. Meithner, Bd. II, 1932 S. 621; HOBRES, Die stl. Auswirkung von Sanierungsmaßnahmen; Sanierung durch Gläubigerverzicht, BArch. 1932/33 S. 445; WILLENBRINK, Der Sanierungsgewinn des Kaufmanns und der Körperschaft, StuW 1934 Sp. 1013; MEHRMANN, Stl. Behandlung von Abschreibungen, die bei Kapitalherabsetzungen zu Lasten des Sanierungsgewinns vorgenommen werden, DSStZ 1935 S. 1051; THEIS, Stl. Behandlung der Sanierungsgewinne, GmbHR 1936 S. 53; HENZE, Sanierungsgewinne, DSStZ 1937 S. 1100; TROGE, Die stl. Behandlung des Sanierungsvorgangs, Diss. Berlin 1938; JAEKEL, Schuldverlaß und Sanierungsgewinn im ESt.- und KStRecht, IndMitt. 1938 I S. 149.

**Schrifttum 1945–64:** RUPPERT, Der Sanierungsgewinn und seine steuerrechtl. Behandlung, Die schweizer. AG, Bd. 18 (1945/46) S. 83; RIEMERSCHMIDT, Der steuerfreie Sanierungsgewinn, BB 1948 S. 450; VAN DER VELDE, Sanierung und Steuer, StJb. 1950 S. 259; DERS., Die verschiedenen Arten der Sanierung – wirtschaftl. und stl. Auswirkungen, DB 1950 S. 552; GIERSCHMANN, Der steuerfreie Sanierungsgewinn, WPg. 1950 S. 268; JANBERG, Steuerfragen bei der Sanierung, BStA 1952 S. 259 und 277; HEINEMANN, Die Besteuerung der durch einen Forderungsnachlaß entstandenen Sanierungsgewinne im KStRecht, Diss. Köln 1956 (zit. Sanierungsgewinne); WOBMANN, Unternehmungswirtschaftl. Betrachtungen zur Sanierung und zum Sanierungsgewinn, Diss. Bern 1957; KÄNZIG, Die Sanierung der Unternehmung, Wirtschaft und Recht Bd. 9, Zürich 1957 S. 114; HAEGELE, Zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, WT 1958 S. 77; KROLLMANN, Verlustausgleich und Verlustabzug, insbes. im Verhältnis zu Schachtelgewinnen, Veräußerungseinkünften und Sanierungsgewinnen, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958 S. 255; DERS., Sanierung und Verlustabzug, BB 1958 S. 302; SCHREIBER, Sanierung, Sanierungsgewinn, Besserungsverpflichtungen im SteuerR, Düsseldorf 1958 (zit. Sanierung); ROSE, Schachtelprivileg, Sanierungsgewinn und Verlustabzug bei der KSt., FR 1959 S. 222; DEUTSCH, Sanierung, in: SEISCHAB/SCHWANTAG (Hrsg.): Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Aufl. 1960, Sp. 4753–4763; RINKLIN, Die vergleichsfähige und die konkursreife Unternehmung, 1960; BECKMANN/PAUSENBERGER, Gründungen, Umwandlungen, Fusionen, Sanierungen, Wiesb. 1961; HEINEMANN, Zu BFH v. 4. 8. 61 VI 35/61 U, StRK-Anm. EStG § 10 d R. 11; KRAUSE, Sanierungsgewinn und ruhe-nder Betrieb, DB 1962 S. 623; v. D. WARTH, Entstehung und stl. Behandlung von Sanierungsgewinnen beim Abschluß von Zwangsvergleichen, KTS 1962 S. 99; WEISSENBORN, Finanzielle Hilfen für gewerbl. Betriebe – ihre ertragsteuerl. Auswirkungen beim Empfänger, DSStR 1963 S. 501; BUCHWALD, Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen, FR 1964 S. 28; JURGELEIT, Ist die Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit Verlust zum Zwecke der Einkommenbesteuerung berechtigt? DB 1964 S. 123; o. V., Sanierung und Absetzungen für Abnutzungen, DB 1964 S. 1719; STEUCK, Die verlustbeseitigende Wirkung des Sanierungsgewinns, DB 1964 S. 307; DERS., Sanierungszuschüsse an Genossenschaften, BB 1964 S. 387; WULFF, Ertragsteuerl. Auswirkungen eines Forderungsverzichts eines GmbH-Gesellschafters, StBp. 1964 S. 291; STEUCK, Die Sanierung durch Kapitalveränderungen in stl. Sicht, AG 1964 S. 113; BISE, Sanierung und Steuer, StJb. 1964/65 S. 255.

**Schrifttum 1965–75:** o. V., Sanierung einer GmbH und verdeckte Gewinnausschüttung, GmbHR 1965 S. 19; SPEICH, Sanierungsgewinn, KStR 1965 S. 297; BISE, Sanierungsgewinn

und Verlustabzug, WPG. 1966 S. 74; VOELSEN, Sanierungsgewinn und Verlustabzug, WPG. 1966 S. 462; BIRKHOLZ, Sanierungsgewinn und Verlustabzug – Änderung der Rspr.?, BB 1967 S. 621; SOMMER, Stl. Behandlung von Sanierungen, Archiv f. schweizer. AbgabeR 1967/68 S. 449; DUEBALL, Entstehung eines Sanierungsgewinns, DStR 1967 S. 184; o. V., Sanierung und verdeckte Gewinnausschüttungen, DB 1967 S. 1152; o. V., Stl. Auswirkungen der Sanierung einer KapGes. auf gesellschaftsrechtl. Ebene, DB 1967 S. 1787; o. V., Sanierung einer KapGes. auf gesellschaftsrechtl. Ebene, DB 1968 S. 1002; o. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, DB 1968 S. 2152; HENNINGER, Sanierungsgewinn und Verlustausgleich, DB 1968 S. 1781; DERS., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, GmbHR 1968 S. 226; LAUTERKORN, Sanierungsgewinn und Verlustausgleich (Verlustabzug), KStR 1968 S. 421; LOHMEYER, Die stl. Behandlung von Sanierungsgewinnen, AG 1968 S. 149; OFFERHAUS, Das Verhältnis von Sanierungsgewinn zu Verlustausgleich – Aufgabe der bisherigen Rspr. durch den GrS des BFH, BB 1968 S. 1113; BUNSELMAYER, Das Verhalten des Staates bei der Sanierung notleidender Unternehmungen der Privatwirtschaft, Diss. München 1969; o. V., Sanierungsgewinne bei Überschußrechnung, DB 1969 S. 281; GREIFFENHAGEN, Ein Sanierungsgewinn führt einkommen- und körperschaftsteuerl. nicht zum Verbrauch von Verlustvorträgen – Anm. z. BFH-Beschl. v. 15. 7. 68 GrS 2/67 u. z. BFH-Urt. v. 27. 9. 68 VI R 41/66, FR 1969 S. 290; LÜNBERG, Stl. Auswirkungen der Sanierung durch Forderungsverzicht bei KapGes., StWa. 1969 S. 143; o. V., Steuerfreier Sanierungsgewinn durch Gläubigerverzicht, StBp. 1969 S. 14; o. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung bei Betriebsverpachtung, FR 1969 S. 133; STEUCK, Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, StuW 1969 Sp. 278; MOHR, Die stl. Behandlung notleidender Unternehmen, DB 1970 S. 993; PAUSENBERGER, Die finanzielle Sanierung, in: JANBERG, Finanzierungshandbuch, 2. Aufl. 1970 S. 655; o. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung bei Mitunternehmerschaften, DB 1971 S. 111; o. V., Stpfl. Sanierungsgewinne DB 1972 S. 362; o. V., Sanierung einer KapGes. und Schulderteilung durch Gesellschafter, DB 1972 S. 462; WÜRTH, Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei KapGes., Diss. St. Gallen 1972; KEUK, ESt. und Zahlungsunfähigkeit, StJb. 1974/75 S. 149.

**Schrifttum 1976–89:** EDELMANN, Stl. Aspekte der Unternehmenssanierung, Diss. Zürich 1976; POTTHOFF, Sanierung, in: BÜSCHGEN, Hdwb d. Finanzwirtschaft, 1976; ZYBON, Art. Sanierung in Hdwb der Betriebswirtschaft, 4. Aufl. 1976; o. V., Erlaß von Steueransprüchen und Sanierungsgewinn, DB 1977 S. 328; o. V., Sanierungsgewinn bei Überschußrechnung, DB 1977 S. 933; o. V., Teilerlaß von Schulden und Sanierungsgewinn, DB 1977 S. 114; o. V., Sanierung bei Gegenleistung, DB 1977 S. 1165; LANGE, Stl. Aspekte der Unternehmenssanierung, StJb. 1977/78 S. 321; BAUR, Sanierungen: Wege aus Unternehmenskrisen, 1978; HERRHAUSEN, Die Rolle der Banken bei der Unternehmenssanierung, Die Bank 1979 S. 358; LUTTER/HOMMELHOFF/TIMM, Finanzierungsmaßnahmen zur Krisenabwehr in der AG, BB 1980 S. 737; SCHULZE ZUR WIESCHKE, Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen bei GmbH und GmbH & Co. KG, GmbHR 1980 S. 36; GEORGE, Steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, BBK F. 13 S. 2519 (4/81); DREISS/EITEL-DREISS, Stl. Verlustbehandlung und Sanierung, DB 1980 S. 1858; MITTELSTEINER, Sanierung der GmbH & Co. KG, StbKongrRep. 1981 S. 211; o. V. (EN), Zur Sanierungsabsicht der Gläubiger, DB 1981 S. 2304; FLESSNER, Das rechtspolitische Für und Wider eines Sanierungsverfahrens, ZIP 1981 S. 1283; DERS., Sanierung und Reorganisation: Insolvenzverfahren in rechtsvergleichender und rechtspolitischer Untersuchung, 1982; REUTER, Sanierungszuschüsse und Beteiligungsabschreibung, BB 1982 S. 25; STRÖFER, Unternehmenssanierung und Steuerrecht, StuW 1982 S. 231; K. SCHMIDT, Möglichkeiten der Sanierung von Unternehmen, Gutachten 54. DJT, 1982 D 3 ff.; DERS., Die stille Liquidation: Stiefkind des Insolvenzrechts, ZIP 1982 S. 1; ARNOLD, Die Sanierung insolventer Unternehmen nach dem österreichischen InsolvenzrechtsÄndG 1982, RIW 1983 S. 328; KAYSER, Sanierung oder Auflösung: Eine Analyse der Sanierungsfähigkeit von Unternehmen im Vorfeld der Insolvenz, 1983; DERS., Sanierungsfähigkeitsprüfung insolvenzbedrohter Unternehmen, BB 1983 S. 415; RUPPE, Unternehmenssanierung aus der Sicht des Ertrags- und UStRechts, in: RUPPE (HRSG.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 1983; SWOBODA, Instrumente der Unternehmenssanierung aus betriebswirtschaftl. Sicht, in: RUPPE (HRSG.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 1983; SEEGER/KANZLER, Die Sanierungsrücklage nach § 6 d EStG 1983, DB 1983 S. 521, 583; JEHNER, Die StFreiheit von Sanierungsgewinnen, BB 1983 S. 1525; GOTTWALD, Rechtl.

Möglichkeiten der Unternehmenssanierung im Insolvenzfall, KTS 1984 S. 1 ff.; HENNINGER, Stl. Behandlung der Sanierung, NSt Sanierung Darst. 1; POST, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften – Typen und Begriffe, DB 1984 S. 280; O. V. (FN), Nochmals: Schuldenerlaß bei Betriebsaufgabe, DB 1984 S. 376; FICHTELMANN, Stl. Auswirkungen eines Zwangsvergleichs, FR 1984 S. 325; UNGER, Unternehmenssanierung im StRecht, 1984; SCHMIEDEL, Die Prüfung der Sanierungswürdigkeit unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten, ZfB 1984 S. 761; SCHOLTZ, Zur StFreiheit des Sanierungsgewinns, DStZ 1984 S. 439; O. V. (EL), Sanierungskosten und Höhe des Sanierungsgewinns, DB 1984 S. 1553; FICHTELMANN, Die stl. Probleme der Unternehmenssanierung, Köln 1985 S. 163; REINBERG, Sanierung durch Schuldenerlaß, INF 1985 S. 200; WOLF, Ist ein von Stilllegung bedrohter Betrieb sanierungsbedürftig?, DStR 1985 S. 232; BALZ, Sanierung von Unternehmensträgern? – Zur Stellung der Eigentümer in einem zukünftigen Reorganisationsverfahren, 1986; R. BECKER, Die Sanierungsfähigkeit der Unternehmung: Ein durch die Kommission für Insolvenzrecht aktualisierter Begriff in betriebswirtschaftlicher Sichtweise, 1986; PAUS, StFreiheit von Sanierungsgewinnen – Sanierungsseignung erforderlich?, FR 1986 S. 148; KNIEF, Die Voraussetzungen für den stfreien Sanierungsgewinn, DB 1986 S. 441; O. V. (FN), StFreiheit eines Sanierungsgewinns bei Liquidation?, DB 1986 S. 724; ANDERS, Zur StFreiheit des Sanierungsgewinns, INF 1987 S. 226; WALKHOFF, Stfreie Sanierungsgewinne, Bilanz & Buchhaltung 1987 S. 383; FOUQUET, Sanierungswürdigkeitsanalyse, 1987; NIEHUS/KÜNZEL, Stl. Behandlung von Sanierungsmaßnahmen, DB 1987 S. 539; WERNER, Sanierungsgewinn beim Einzelunternehmer und beim Personengesellschafter, FR 1987 S. 539; O. V. (EL), Teilerlaß von Betriebsschulden als Sanierungsmaßnahme, DB 1987 S. 1391; GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl., 1988; O. V. (EL), Sanierung durch Erlaß von Steuerschulden und bei Überschufrechnung, DB 1988 S. 83; J. BECKER, Zur Beurteilung der Sanierungsfähigkeit, DB 1988 S. 561; E. BRAUN, Die Prüfung von Sanierungskonzepten, WPg. 1989 S. 683; SLOMMA, Probleme mit stfreien Sanierungsgewinnen, DStZ 1989 S. 558.

**Schrifttum ab 1990:** E. BRAUN, Betriebswirtschaftliche Checkliste zur Prüfung der Sanierungsfähigkeit der Unternehmen, in: BAETGE, (Hrsg.): Rechnungslegung, Finanzen, Steuern und Prüfung in den 90er Jahren: Eine Vortragsreihe, 1990 S. 95; DÖLLERER, Verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 1990; FICHTELMANN, Die stl. Probleme der Unternehmenssanierung, 2. Aufl. 1990; DERS., Stfreier Sanierungsgewinn für Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto?, DStZ 1990 S. 211; GOTTWALD (Hrsg.), Insolvenzhandbuch, 1990 (zit. GOTTWALD/Bearbeiter); HESSELMANN/STEFAN, Sanierung oder Zerschlagung insolventer Unternehmen: Betriebswirtschaftl. Überlegungen und empirische Ergebnisse, Stuttgart 1990; RAUPACH, Sanierung einer PersGes. durch Fortführungsgesellschaft, in: Beendigung des Unternehmens (außer Konkurs), JbFStR 1990/91 S. 343 ff.; MEYER-SCHARENBERG, Stfreie Sanierungsgewinne, NWB F. 3 S. 7655 (5/91); AUTENRIETH, Die Konkretisierung der Sanierungsbedürftigkeit im StRecht, DStZ 1991 S. 491; GROSS, Grundsatzfragen der Unternehmenssanierung, DStR 1991 S. 1572; HESS, Sanierungshandbuch, 2. Aufl. 1991; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlaß, StuW 1991 S. 306; PAUS, Anm. zu BFH v. 18. 12. 90 VIII R 40/86 (s. BStBl. II 1991 S. 232), DStZ 1991 S. 313; WINNEFFELD, Die Ausweitung des stfreien Sanierungsgewinns gem. § 3 Nr. 66 EStG – Eine gesetzgeberische und gerichtliche Aufgabe, DB 1991 S. 2208; FICHTELMANN, Neuere Entwicklungen zur StFreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG, DStR 1992 S. 237 und 314; DERS., Sanierung – StFreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG und GesellschaftStFreiheit nach § 7 Abs. 4 KVStG, NSt. „Sanierung“ Darst. 1 S. 23 ff. (5/92); RAUPACH, Holding: Integration einer Sanierungsgesellschaft in eine Managementholding nach verbindlicher Auskunft des FA, JbFStR 1992/93 S. 354; APITZ, Sanierungsmaßnahmen unter stl. Gesichtspunkten, StBp. 1993 S. 14; BRANDSTÄTTER, Die Prüfung der Sanierungsfähigkeit notleidender Unternehmen, 1993; KNOBBE-KEUK, Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten StGerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den BFH, in: 75 Jahre RFH – BFH: Festschrift, 1993; SIEPMANN, Der Sanierungsgewinn bei einem qualifizierten faktischen Konzern, FR 1993 S. 154; TELLER, Rangrücktrittsvereinbarungen zur Vermeidung der Überschuldung bei der GmbH, 1993; GÜNKEL, Gesellschafterzuschuß und stfreier Sanierungsgewinn, StBj. 1993/94 S. 237; BLANKE, StFreiheit des Sanierungsgewinns gem. § 3 Nr. 66 EStG beim Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, BB 1994 S. 759; FLIES, Unternehmenssanierung, StBp. 1994 S. 87; METTENHEIMER, StRechtl.

Folgen von Sanierungsmaßnahmen, in: Festschrift für Hans Hanisch, 1994 S. 153; SCHRA-DER, Die Besserungsabrede – Eine Untersuchung der zivil-, bilanz- und ertragsteuerlichen Probleme, Diss. Hamb. 1995 (zit. Besserungsabrede, 1995); DZIADKOWSKI/TREISCH, Zur StFreiheit des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 EStG, FR 1995 S. 330.

S. auch das Schrifttum vor Anm. 10 betr. Anwendung des § 3 Nr. 66 im Beitrittsgebiet; Anm. 26 betr. Verhältnis zum Verlustausgleich und Verlustabzug; Anm. 27 betr. Verhältnis zu § 15 a; Anm. 28 betr. Anwendung im KStG; Anm. 31 betr. Verhältnis zur Umsatzsteuer und zum Gesellschaftsteuerrecht; Anm. 56 betr. Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht und Anm. 74 betr. Abzug von Besserungszahlungen.

## I. Rechtsentwicklung der Nr. 66

### 1 1. Rechtsgrundlagen

Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist ein Ergebnis richterlicher Rechtsfortbildung. Sie wurde vom VI. Senat des RFH für die *Einkommensteuer* entwickelt.

Die Begründung hat gewechselt: Zunächst wurde angeführt, der Gläubiger gewähre seinem Schuldner durch den Schuldnerlaß einen Vorteil im Privatbereich, den dieser gewinnneutral in den Betrieb einlege (RFH v. 30. 6. 27, RStBl. S. 197). Später hat der Senat anerkannt, daß es sich um einen betrieblichen Vorgang handle und handelsrechtlich Gewinn entstehe. In Anknüpfung an die Quellentheorie des Einkommens (s. Einf. ESt. Anm. 11 und § 2 Anm. 76) sollte der Vermögenszuwachs jedoch unversteuert bleiben, weil er nicht auf der erwerbenden Tätigkeit beruhe (RFH v. 12. 12. 28, RStBl. 1929 S. 86; v. 21. 10. 31, RStBl. 1932 S. 160).

Der I. Senat hielt dagegen den Sanierungsgewinn im Bereich der *Körperschaftsteuer* für steuerpflichtig (RFH v. 5. 2. 29, RStBl. S. 228). Die FinVerw. führte jedoch die Gleichstellung mit der ESt. herbei und erließ die auf Sanierungsgewinnen beruhende KSt. (RdErl. v. 30. 1. 30, RStBl. S. 78).

**KStG 1934 v. 16. 10. 34** (RGBl. I S. 1031): Durch § 11 Nr. 4 wurde die Praxis der FinVerw. legalisiert (vgl. die amtl. Begr., RStBl. 1935 S. 85). Danach waren bei der Einkommensermittlung Vermögensmehrungen abzuziehen, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. In der Folge wurde, eigenartig genug, die Steuerbefreiung bei der ESt. nunmehr auf die Regelung des KStG gestützt (RFH v. 1. 9. 37, StuW Nr. 501; BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S., BStBl. III 1964 S. 122; v. 27. 9. 68 VI R 41/66, BStBl. II 1969 S. 102). Unklar blieb, ob es sich dabei um eine Rechts- oder Gesetzesanalogie oder um Gewohnheitsrecht handeln sollte.

**KStRG v. 31. 8. 76** (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 445): Mit § 3 Nr. 66 wurde eine *sachliche Steuerbefreiung* des Sanierungsgewinns ins EStG eingeführt. Das KStG 1977 enthält keine besondere Befreiungsvorschrift mehr, sondern verweist in § 8 Abs. 1 auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und damit auch auf § 3 Nr. 66.

Entsprechend einem Vorschlag der EStRefKomm. (Untersuchungen zum EStRecht, Schriftenreihe des BdF, Heft 7, Bonn 1964 S. 76–78) hatte erstmals der RegE des StRefG eine solche sachl. Steuerbefreiung vorgesehen (vgl. BTDrucks. 7/1470 S. 19). Der Vorschlag, aus Gründen der Rechtssicherheit eine Regelung in das EStG aufzunehmen, wurde 1971 von der StRefKomm. (Tz. V/36) wiederholt.

### 2 2. Reformüberlegungen zu Nr. 66

Gefordert wird sowohl die Abschaffung (s. u.) der StBefreiung, als auch ihre Einbeziehung in ein umfassendes Sanierungssteuerrecht (s. etwa STRÖFER, StuW

1982 S. 239 u. 252). Sehr früh schon wurde auch die Alternative eines Steuer-  
aufschubs durch Herabsetzung der Buchwerte der Aktiva im Ausmaß des Schuld-  
erlasses aufgezeigt (so WILLENBRINK, *StuW* 1934 Sp. 1030; ablehnend jedoch  
VAN DER VELDE, *StbJb.* 1950 S. 277).

**Aufhebung der Nr. 66:** Nach Auffassung der sog. „Bareis-Kommission“ ist eine  
Besteuerung der Sanierungsgewinne gerechtfertigt, weil diese mit den zuvor  
erlittenen Verlusten im Zusammenhang stehen und über einen Verlustausgleich  
oder Verlustabzug (s. Anm. 26) eine „korrekte Totalbesteuerung gesichert ist“  
(s. Thesen der EStKomm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und  
zur Reform der ESt., *BB* 1994 Beil. 24 S. 7 re. Sp.).

Zur Begründung wird weiter angeführt, die StBefreiung sei von der Rspr. zu einer Zeit  
eingeführt worden, als der Verlustabzug zeitlich beschränkt und ein Verlustrücktrag  
nicht möglich gewesen sei; im Einzelfall könnten Billigkeitsmaßnahmen gerechtfertigt  
sein (dazu Anm. 32), die jedoch nicht nur Großunternehmen begünstigen dürften  
(Thesen aaO). Die ESt.-Komm. hat die Aufhebung der Vorschrift vorgeschlagen und  
geht von StEinsparungen iHv. 50 Mio. DM für 1996 (in den Folgejahren 1997 bis 1999  
von 25, 40 und 50 Mio. DM aus (Thesen aaO S. 16). Diesem Vorschlag ist der Gesetzge-  
ber im JahressteuerG 1996 nicht gefolgt (s. *BTD* Drucks. 13/901). Nach aA würde die  
Aufgabe der StBefreiung wirtschaftl. zu einer teilweisen Umschuldung führen, weil der  
Fiskus (mit bevorrechtigten Forderungen) an die Stelle der bisherigen Gläubiger trete;  
dadurch würden Sanierungsmaßnahmen verhindert, während Billigkeitsmaßnahmen den  
angekündigten Vereinfachungsbestrebungen zuwiderliefen (DZIADKOWSKI/TREISCH,  
*FR* 1995 S. 330). Da DZIADKOWSKI Mitglied der EStKomm. ist (s. BAREIS, *DStR* 1995  
S. 158 Fn 2), muß man wohl davon ausgehen, daß auch die Streichung der Nr. 66  
umstritten war.

**Stellungnahme:** UE ist die Beibehaltung der StBefreiung geboten. Dies ergibt  
sich aus dem Zweck der Regelung, der über einen Erlaß mit idR anderer Zielrich-  
tung kaum zu verwirklichen wäre (glA GROSS, Sanierung durch Fortführungsges-  
ellschaften, S. 105). Der StErlaß soll Härten und Unbilligkeiten im Einzelfall  
abhelfen, nicht aber den Stpfl. sanieren (BISE, *StbJb.* 1964/65 S. 269 mwN),  
Unternehmen fördern oder Arbeitsplätze erhalten (STRÖFER, *StuW* 1982 S. 251  
mwN). Im übrigen wären auch zur gleichmäßigen Anwendung von Billigkeitser-  
lassen aus sachlichen Gründen Ermessensrichtlinien zu schaffen, die kaum ohne  
unbestimmte Rechtsbegriffe wie Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungseignung und  
Sanierungsabsicht auskämen. Die Vorschrift sollte vielmehr in die Insolvenz-  
rechtsreform integriert (s. Anm. 33) und Teil eines umfassenden Sanierungssteu-  
errechts werden, das bei allen Formen der Sanierung möglichst steuerneutral  
wirkt. Mit der die StBefreiung nach Nr. 66 ergänzenden, allerdings nur vorüber-  
gehend (für den Erwerb von Kapitalanlagen v. 1. 10. 82 bis 31. 12. 86) geltenden  
sog. Sanierungsrücklage nach § 6 d hatte der Gesetzgeber einen ersten Schritt in  
diese Richtung gewagt (SEEGER/KANZLER, *DB* 1983 S. 583 ff.). In dieses Kon-  
zept würde auch der geplante Abbau der Konkursvorrechte des Fiskus passen  
(s. Entw. einer InsolvenzO, *BTD* Drucks. 12/2443 S. 90 u. 106). An Stelle der  
völligen Freistellung der Sanierungsgewinne könnte auch die steueraufschiebende  
Wirkung des Forderungserlasses durch Herabsetzung der Buchwerte (s. o.) oder  
Bildung einer Rücklage (nach dem Muster des § 6 d) neu erwogen werden.

## II. Bedeutung der Nr. 66

### 3 1. Klarstellung oder echte Steuerbefreiung?

Die hM sieht in der Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns eine *Einschränkung der StPflcht*, wie sie nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bestehen würde. Danach wirkt die StBefreiung konstitutiv.

In diesem Sinne BFH v. 10. 12. 57 I 24/57 U, BStBl. III 1958 S. 83; v. 4. 8. 61 VI 35/61 U, BStBl. III S. 516; v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; im Schrifttum VAN DER VELDE, StJb. 1950 S. 276; DERS., DB 1950 S. 552; KÄNZIG, Wirtschaft und Recht (Zürich), Bd. 9 (1957) S. 114; SCHREIBER, Sanierung, 1958, S. 69; ROSE, FR 1959 S. 223; SOMMER, Archiv f. Schweizer. AbgabeR, Bd. 36 (1968) S. 460; WÜRTH, Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei KapGes., Diss. St. Gallen 1972, S. 245, EDELMANN, Unternehmenssanierung, Diss. Zürich 1976, S. 53; HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976 S. 37; MEINCKE in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 3 Rz. 235; v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. A 734; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 263: „konstitutive Steuerbefreiung aus Billigkeitsgründen“; FLIES, StBp. 1994 S. 88 unter Berufung auf die Vermögenszuwachstheorie von v. SCHANZ, FinArch. 1896 S. 2 ff., 23 (dazu auch Einf. ESt. Anm. 12).

**Abweichende Auffassungen:** Verschiedentlich wird jedoch die Auffassung vertreten, der Erlaß einer uneinbringlichen Forderung habe für den *Schuldner* keine Bedeutung und führe deshalb bei ihm nicht zu einem Gewinn. § 3 Nr. 66 würde dann nur der *Klarstellung* dienen.

Diese Überlegung findet sich in einigen RFH-Entscheidungen (RFH v. 30. 6. 27, RStBl. S. 197; v. 16. 12. 36, StuW 1937 Nr. 88; v. 12. 10. 38, RStBl. 1939 S. 86; v. 26. 4. 39, StuW 1939 Nr. 320) und wird häufig in der Literatur angestellt: v. WERTHERN, StuW 1935 Sp. 1380; MEHRMANN, DSzZ 1935 S. 1051; E. BECKER, Die Grundlagen der ESt., 1940 S. 287; BACHOFNER, Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Diss. Zürich 1942 S. 190 f.; RUPPERT, Schweizer. AG, Bd. 18 (1945/46) S. 86; HEINEMANN, Sanierungsgewinne, 1956 S. 18; DERS., StRK-Anm. EStG § 10 d R 11; WOBMANN, Unternehmungswirtschaftl. Betrachtungen zur Sanierung und zum Sanierungsgewinn, Diss. Bern 1957 S. 62; KEUK, StJb. 1973/74 S. 350; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 257 und noch eingehender: DIES., Rechtsfortbildung als Aufgabe des obersten StGerichts; erlaubte und unerlaubte Rechtsfortbildung durch den BFH, in: 75 Jahre RFH – BFH: Festschrift, 1993 S. 309 ff.; WEBER, DSzZ 1994 S. 129 f.

**Eigene Auffassung:** Für die hM spricht der Wortlaut der Vorschrift. Hätte der Schuldnererlaß für einen leistungsunfähigen Schuldner keine Bedeutung, wäre Nr. 66 überflüssig. Es hätte dann auch kein Anlaß bestanden, die StBefreiung auf einen Schuldnererlaß in Sanierungsabsicht zu beschränken (glA v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. A 734). Handelsrechtl. entsteht erst durch die Verringerung der Schuld ein Gewinn. Hierfür ist der Zeitpunkt des Erlasses maßgebend; die Verbindlichkeit kann nicht schon vorher mit Rücksicht auf das schwindende Vermögen herabgesetzt werden. Der Erlaß ist auch nicht bedeutungslos. Zwar kann, wer nichts besitzt, auch nichts verlieren. Mit dem Forderungserlaß wird aber auf einen Zugriff auf künftiges Vermögen verzichtet; das bedeutet für den Schuldner eine Entlastung. Zivilrechtl. erleidet auch der Überschuldete durch die Belastung mit einer neuen Verbindlichkeit einen Schaden (BGH v. 22. 9. 71 VIII ZR 38/70, BGHZ 57 S. 83; v. 29. 6. 72 II ZR 123/71, BGHZ 59 S. 148); die Entlastung von einer Verbindlichkeit bedeutet demnach einen Vorteil. In der Regel hat der Sanierungsschuldner aber noch Vermögen; mit dem Erlaß verzichtet der Gläubiger in diesem Fall auch auf den Zugriff auf bereits vorhandenes Vermögen.

**2. Ausgleich für steuerlich nicht wirksam gewordene Verluste?**

4

Gelegentlich ist angenommen worden, die StBefreiung habe einen Ausgleich dafür schaffen sollen, daß sich in der Vergangenheit Verluste beim Sanierungsschuldner nicht steuermindernd auswirkten (so TROGE, Die stl. Behandlung des Sanierungsgewinns, Diss. rer. pol. Berlin 1938 S. 46 ff.; HELPENSTEIN, ZfHf Jg. 22 S. 177). Dem entspricht die frühere Auffassung, daß der Sanierungsgewinn einen ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlust beseitige; vgl. Anm. 26. Auch mit dieser Erklärung läßt sich aber nicht vereinbaren, daß nur der Erlaß in Sanierungsabsicht begünstigt ist. Im übrigen ist der Verlustabzug durch mehrfache Änderungen des § 10 d entscheidend erweitert worden (glA DZIADKOWSKI/TREISCH, FR 1995 S. 330; s. auch Anm. 2 zu entspr. Reformvorschlägen und § 10 d Anm. 2–4).

**3. Steuerbefreiung als Lenkungsnorm**

5

**Normierter Billigkeitserlaß:** In der Steuerbefreiung ist uE eine *Billigkeitsmaßnahme* zu sehen, mit der die Erhaltung des Unternehmens als wirtschaftlicher Faktor erreicht werden soll (BFH v. 15. 12. 66 IV 232/64, BStBl. III 1967 S. 309; v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504; v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672; v. 24. 4. 86 IV R 31/85, BFH/NV 1987 S. 635). Der Gläubiger würde kaum auf seine Forderung verzichten, wenn sich hieraus eine Steuerschuld ergäbe; dem Sanierungsschuldner fehlen regelmäßig die Mittel für die Steuerzahlung. Auf diese Zusammenhänge weist BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666 hin. Auch die Erhaltung der Einkunftsquelle rechtfertigt einen Steuererlaß nach § 227 AO (Anm. 65). Nr. 66 läßt sich danach als gesetzlich geregelter Erlaß von ESt. und KSt. verstehen. Es handelt sich damit um eine Sozialzweck- oder Lenkungsnorm zur Verlagerung der Steuerlasten vom Einzelnen auf die Allgemeinheit, die aus übergeordneten wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen gerechtfertigt ist.

BFH v. 15. 12. 66 IV 232/64, BStBl. III 1967 S. 309; v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504 unter Hinweis auf die Vorauf.; glA STRÖFER, StuW 1982 S. 252; WINNEFELD, DB 1991 S. 2210; v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. A 735; MEINCKE in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 3 Rz. 234; BLANKE, BB 1994 S. 759; FLIES, StBp. 1994 S. 87.

Nur scheinbar ergibt sich daraus ein doppelter Steuerverzicht beim Gläubiger (der die Forderung gewinnmindernd ausbucht) und beim Schuldner (der den Sanierungsgewinn nicht versteuert). Tatsächlich mußte der Gläubiger seine Forderung schon vorher abschreiben und der Schuldner Verluste hinnehmen. Nr. 66 gewährleistet, daß die stlichen Wirkungen dieser Vorgänge erhalten bleiben. Müßte der Schuldner den Sanierungsgewinn versteuern, so würde damit die Steuereinbuße beim Gläubiger wettgemacht bzw. der Vorteil aus der Verlustentstehung beim Schuldner ausgeglichen (vgl. auch hierzu BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666).

**Praktische Folgerungen** ergeben sich aus dem Charakter der StBefreiung als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm bei der Auslegung der Nr. 66 (s. TIPKE/LANG, Steuerrecht, 14. Aufl. 1994 § 4 Rz. 25 und § 5 Rz. 50 u. 54) und der Beurteilung ihrer Verfassungsmäßigkeit (s. Anm. 6). UE verbietet daher der Gesetzeszweck ebenso eine „enge“ Auslegung (glA WINNEFELD, DB 1991 S. 2210), wie eine analoge Anwendung der StBefreiung auf andere Sanierungsmaßnahmen (s. Anm. 41).

6

### III. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 66

Zur Verfassungsmäßigkeit des stfreien Schuldenerlasses stellt sich die Frage, ob der Gleichheitsgrundsatz eine Erweiterung der StBefreiung auf andere Sanierungsmaßnahmen gebietet, ob die Aufhebung der Vorschrift verfassungsrechtlich zu beanstanden wäre und ob die Auslegung der Nr. 66 durch die Rspr. verfassungskonform ist.

**Als Sozialzweck- oder Lenkungsnorm** zur Verlagerung der Steuerlasten vom Einzelnen auf die Allgemeinheit (s. Anm. 5) begegnet Nr. 66 auch insoweit keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, als andere Sanierungsmaßnahmen (wie direkte Zuschüsse) nicht begünstigt sind (s. Anm. 40). Dies mag wegen der besonderen Bedeutung des Forderungserlasses als Sanierungsmaßnahme und aufgrund des Umstands sachlich gerechtfertigt sein, daß beim Erlaß anders als beim Ertragszuschuß liquide Mittel für die StZahlung nicht zur Verfügung stehen (v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. A 736). Eine sachliche Rechtfertigung ist aber für eine Lenkungsnorm von geringerer Bedeutung als für die an der Leistungsfähigkeit zu messenden Fiskalzwecknormen (wohl aA WINNEFELD, DB 1991 S. 2210). Daraus ergibt sich zugleich, daß eine etwaige Aufhebung der StBefreiung oder Änderung der Vorschrift zu einer Regelung mit steueraufschiebender Wirkung (s. Anm. 2) verfassungsrechtlich unbedenklich wäre.

Ähnlich FLIES (StBp. 1994 S. 89), wonach die Besteuerung des Erlasses wertloser Schulden mit dem GG vereinbar ist und auch der Gesichtspunkt des Existenzminimums nicht zu einer Ausweitung der StBefreiung zwingt. Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung außerfiskalischer Normen s. auch Einf. ESt.Anm. 535.

**Die unternehmerbezogene Auslegung** der Nr. 66 (s. Anm. 52) ist verfassungskonform (BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810 und v. 14. 3. 90 I R 106/85, BStBl. II S. 813); uE zweifelhaft (s. Anm. 52).

7 Einstweilen frei.

### IV. Geltungsbereich der Nr. 66

#### 8 1. Sachlicher Geltungsbereich

Die StBefreiung nach Nr. 66 bezieht sich auf eine Erhöhung des Betriebsvermögens, die durch den Schuldenerlaß eintritt. Die StBefreiung gilt damit nur für solche Einkünfte, die durch den Vergleich von *Betriebsvermögen* ermittelt werden können (§ 4 Abs. 1), also die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit. Zur Anwendung der Nr. 66, wenn diese Einkünfte durch Überschußrechnung gem. § 4 Abs. 3 ermittelt werden, vgl. Anm. 70. Nicht anwendbar ist Nr. 66 auf einen Sanierungserlaß in anderen Einkunftsarten. Hier kommen nur Billigkeitsmaßnahmen aufgrund der §§ 163, 227 AO in Betracht, wenn der Erlaß überhaupt besteuert wird.

#### 9 2. Persönlicher Geltungsbereich

Die Vorschrift gilt für natürliche Personen, die unbeschr. estpfl. sind (§ 1 Abs. 1), und kraft Verweisung in § 8 Abs. 1 KStG auch für alle der KSt. unterliegenden Gebilde. Beschr. estpfl. und kstpfl. Personen (§ 1 Abs. 4; § 8 Abs. 1 KStG) können die StBefreiung nach Nr. 66 für ihre inländischen Gewinneinkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 1–3 in Anspruch nehmen; § 50 Abs. 1 enthält insoweit keine

Einschränkungen. Soweit daher der Gewinn für eine inländische Betriebsstätte ermittelt wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) sind die Erhöhungen des Betriebsvermögens stfrei, die durch einen sanierungsbedingten Forderungserlaß inländischer oder ausländischer Gläubiger entstehen.

Zum Forderungserlaß des Gesellschafters einer KapGes. vgl. Anm. 46, des Gesellschafters einer PersGes. vgl. Anm. 10. Zur Sanierung einer Organgesellschaft s. Anm. 15. Zur Anwendung der Nr. 66 bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 17.

### 3. Anwendung der Nr. 66 im Beitrittsgebiet

10

**Schrifttum:** BRAUN, Sanierung in gerichtlichen Gesamtvollstreckungsverfahren der DDR, DB 1990 S. 3163; ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg. 1991 S. 31; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991 S. 710; SCHERRER, D-Mark-Eröffnungsbilanz, 1991; APITZ, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die VZ 1990/1991, StBp. 1993 S. 97; PLATH, StL. Behandlung der in der DDR im ersten Halbj. 1990 in KapGes. umgewandelten volkseigenen Kombinate, Betriebe und Einrichtungen, DB 1993 S. 125; NÖLKEL, StL. Verlustabzugspotentiale in den Unternehmen der neuen Bundesländer, BB 1995 S. 332.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 12. 7. 90, BStBl. I S. 333 betr. Arbeitshinweise für die Besteuerung in der DDR; BMF v. 17. 6. 91, BStBl. I S. 598 betr. stl. Gewinnermittlung für das 1. Halbj. 1990 im Beitrittsgebiet; FinMin. Brandenb. v. 21. 3. 95, FR 1995 S. 355 betr. bilanzielle Entlastung bei Nachfolgeunternehmen der LPG.

Die Übernahme der StBefreiung des Sanierungsgewinns in § 3 Nr. 66 erfolgte wie die Einführung der Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7 im Beitrittsgebiet in 2 Stufen zu den Stichtagen am 1. 7. 90 und am 1. 1. 91. Anders als in den „alten“ Bundesländern trifft die StBefreiung des Sanierungsgewinns im Beitrittsgebiet auf das dort geltende Gesamtvollstreckungsrecht, das bereits das von der Insolvenzrechtsreform (s. Anm. 33) angestrebte einheitliche Verfahren kennt (Gesamtvollstreckungsverordnung v. 6. 6. 90, GBl.-DDR I Nr. 32 S. 285). Das Verfahren nach der im Einigungsvertrag umbenannten Gesamtvollstreckungsordnung führt regelmäßig zur konkursmäßigen Liquidation, mit der Möglichkeit eines Sanierungsvergleichs (EinigungsvertragsG v. 23. 9. 90, BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 654 iVm. Anl. II Kap. III Sachgebiet A Abschn. II des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90, BGBl. II S. 1153; dazu auch Entw. einer InsolvenzO, BTDrucks. 12/2443 S. 104 f.).

**Anwendung der Nr. 66 ab 1. 1. 91:** Nach dem EinigungsvertragsG v. 23. 9. 90 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 654 iVm. Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90, BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 657) gilt das EStG und damit auch § 3 Nr. 66 ab 1. 1. 91 insgesamt auch in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet, dem sog. Beitrittsgebiet.

Nach Art. 3 des Einigungsvertrags (aaO) tritt das Grundgesetz mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin), in Kraft.

**Rechtslage bis zum 31. 12. 90:** Bereits vor Inkrafttreten des EStG entsprach die stl. Gewinnermittlung im Beitrittsgebiet im wesentlichen den in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Gewinnermittlungsvorschriften, die durch StAnpG-DDR mit Wirkung vom 1. 7. 90 eingeführt wurden. Bis zum 30. 6. 90 galt altes Recht der DDR.

► *Ab 1. 7. 90* wurden durch das Ges. zur Änd. und Erg. stl. Rechtsvorschriften bei Einführung der Währungsunion mit der Bundesrepublik Deutschland – StAnpG – v. 22. 6. 90 (GBl. Sonderdruck Nr. 1427) im Beitrittsgebiet die wesentlichen

Gewinnermittlungsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland für alle Unternehmen, Genossenschaften, Gewerbetreibenden einschließlich Handwerker und selbständig Tätigen eingeführt. Dazu wurde § 3 des EStG idF v. 18. 9. 70 (GBl. Sonderdruck Nr. 670 – EStG-DDR) um eine Nr. 11 ergänzt, die dem Wortlaut der Nr. 66 entsprach.

- ▶ *Besonderheiten* ergeben sich aus den Bilanzierungsverboten nach § 16 Abs. 3 und 4 DMBilG
  - für Verbindlichkeiten, die nur bei positivem Jahresergebnis wieder aufleben (§ 16 Abs. 3 Nr. 1 DMBilG),
  - bei Rangrücktrittsvereinbarungen (§ 16 Abs. 3 Nr. 2 DMBilG) und
  - wenn dem Schuldner die Verbindlichkeiten innerhalb der Aufstellungsfrist für die Eröffnungsbilanz erlassen werden (§ 16 Abs. 4 DMBilG).

In diesen Fällen stellt sich mangels Passivierung der Verbindlichkeiten die Frage nach dem Vorliegen eines stfreien Sanierungsgewinns gar nicht; das Bilanzierungsverbot für Verbindlichkeiten, die dem Schuldner innerhalb der Aufstellungsfrist für die Eröffnungsbilanz erlassen werden (§ 16 Abs. 4 DMBilG) diene sogar der Vermeidung einer Prüfung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 (vgl. Begr. Entw. DMBilG v. 15. 8. 90, S. 134; SCHERRER, D-Mark-Eröffnungsbilanz, 1991 S. 86).

- ▶ *Verhältnis der Nr. 66 zu § 36 Abs. 1 und 3 Satz 3 DMBilG*: Mit der Neufassung des DMBilG v. 28. 7. 94 (BGBl. I S. 1842; BStBl. I S. 550) ist die in § 36 Abs. 3 Satz 3 DMBilG aF verwandte und mit Nr. 66 übereinstimmende Formulierung „zum Zwecke der Sanierung“ gestrichen worden. Damit sollte klargestellt werden, daß nicht die Voraussetzungen der Nr. 66 vorliegen müssen, wonach der Erlaß von sämtlichen Gläubigern auszusprechen ist (s. Anm. 65); es genügt, daß etwa nur die Treuhandanstalt die Schulden erläßt (vgl. FinMin. Brandenb. v. 21. 3. 95, FR 1995 S. 355 betr. bilanzielle Entlastung bei Unternehmen, die aus ehemaligen LPG hervorgegangen sind; aA noch BMF v. 18. 6. 93, FR 1993 S. 554; FinMin. Sachsen v. 15. 9. 93, DStZ 1993 S. 704 = StEK EStG § 3 Nr. 586).

Nach § 36 Abs. 1 DMBilG ist ua. der Wertansatz einer Verbindlichkeit in einer späteren Bilanz zu berichtigen, wenn sich bei Aufstellung späterer Jahresabschlüsse ergibt, daß Schulden zu Unrecht oder mit einem zu hohen Wert angesetzt worden sind. Dies gilt nach § 36 Abs. 3 Satz 3 DMBilG aF auch, wenn „zum Zwecke der Sanierung nach Ablauf der Feststellungsfrist eine in der Eröffnungsbilanz berücksichtigte Schuld erlassen, von einem Dritten mit befreiender Wirkung unentgeltlich übernommen oder in eine nachrangige Schuld nach § 16 Abs. 3“ ... DMBilG (s. o.) umgewandelt wird.

- ▶ *Bis zum 30. 6. 90* galt altes Recht der DDR, das eine der Nr. 66 entsprechende Regelung zur StBefreiung von Sanierungsgewinnen nicht kannte.

#### 4. Anwendung auf die Sanierung von Personengesellschaften

##### 11 a) Sanierungsmaßnahmen der Gesellschafter

Der Gesellschafter einer PersGes. kann zur Sanierung der Gesellschafter grundsätzlich in gleicher Weise wie der Gesellschafter einer KapGes. beitragen, in erster Linie also durch die Gewährung neuen Eigenkapitals. Das kann auch im Wege einer verdeckten Einlage geschehen, die handelsrechtl., aber nicht steuerlich den Gewinn erhöht (zur Definition der verdeckten Einlage s. Abschn. 36 a KStR).

**Fälle (verdeckter) Einlagen in eine PersGes.:** *Zugeführte Darlehen* erhöhen das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters; sie werden nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 im Ergebnis wie eine Einlage behandelt. In der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft erscheint die Darlehensforderung als Eigenkapital.

StRspr.: BFH v. 8. 12. 82 I R 9/79, BStBl. II 1983 S. 570; v. 22. 5. 84 VIII R 35/84, BStBl. II 1985 S. 243; v. 19. 5. 93 I R 60/92, BStBl. II S. 714. Die Darlehensforderung kann danach auch nicht in der StBilanz des Gesellschafters ausgewiesen werden: BFH v. 11. 12. 86 IV R 222/84, BStBl. II 1987 S. 553; v. 14. 4. 88 IV R 271/84, BStBl. II S. 667 und BFH I R 60/92 aaO; glA BMF v. 10. 12. 79 BStBl. I S. 683; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 480 f. mwN.

*Befriedigung eines Gläubigers* durch einen haftenden Gesellschafter führt zu einem Anspruch auf Aufwendungsersatz gegen die Gesellschaft; auch dabei handelt es sich um einen gesellschaftsrechtl. Anspruch; eine gewinnwirksame Abschreibung kommt ebensowenig wie auf eingelegte Beträge in Betracht. Ebenso verhält es sich, wenn der Gesellschafter anlässlich der Sanierung eine *Bürgschaft* für die Gesellschaft übernimmt und hieraus in Anspruch genommen wird.

BFH v. 4. 7. 74 IV R 166/70, BStBl. II S. 677; v. 21. 6. 89 X R 14/88, BStBl. II S. 881 aE (S. 888) und v. 12. 7. 90 IV R 37/89, BStBl. II 1991 S. 64; noch offengelassen in BFH v. 19. 3. 81 IV R 42/75, BStBl. II S. 570 und distanzierend in BFH v. 19. 1. 89 IV R 2/87, BStBl. II S. 393 zu 4 a; aA KEUK, StuW 1974 S. 354 und FG Nürnberg v. 18. 12. 74, EFG 1975 S. 195, aus anderen Gründen bestätigt durch BFH IV R 42/75 aaO; vgl. zu dieser Frage auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1971 S. 497. Rechnet man den Aufwendungsersatzanspruch zum Sonderbetriebsvermögen, käme wohl § 15 Abs. 1 Nr. 2 zur Anwendung, so daß eine gewinnwirksame Abschreibung nicht möglich ist.

**Probleme des Forderungserlasses:** Besondere Probleme ergeben sich, wenn ein Gesellschafter-Gläubiger Forderungen erläßt. Bei der KapGes. wird in diesem Zusammenhang zwischen einer *echten Sanierung* aus eigenbetrieblichen Interessen des Gesellschafter-Gläubigers und einer *unechten Sanierung* aus gesellschaftsrechtl. Erwägungen unterschieden (s. Anm. 15). Die Unterscheidung hat für den Gewinn der PersGes. keine Bedeutung, da beide Vermögensmehrungen nicht in den Steuergewinn eingehen (Anm. 34); sie bleibt aber für den Gewinn des Gesellschafters bedeutsam: Die *unechte Sanierung* führt beim Gesellschafter zu einer *Einlage*, wirkt sich also nicht auf den Gewinn aus; die echte Sanierung kann dagegen beim Gesellschafter einen Forderungsverlust und damit Aufwendungen bewirken.

StRspr.: RFH v. 28. 7. 36, RStBl. S. 951; v. 22. 6. 43, RStBl. S. 587; v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720; v. 29. 5. 68 I 187/65, BStBl. II S. 722; v. 9. 3. 77 I R 203/74, BStBl. II S. 515 und v. 16. 4. 91 VIII R 100/87, BStBl. II 1992 S. 234; glA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 424 und S. 580; DÖLLFRER, Verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 1990 S. 173, 200; s. auch Anm. 15 und § 6 Anm. 826.

Nr. 66 ist danach nur anwendbar, wenn der Gesellschafter-Gläubiger bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Forderungserlaß auch dann ausgesprochen hätte, wenn er nicht Gesellschafter gewesen wäre (ausführlich dazu SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 89 ff.).

► *Behandlung von Besserungszahlungen:* Bei einem Schuldenerlaß aus betrieblichen Gründen sind Zahlungen des Gesellschafter-Gläubigers in Erfüllung einer Besserungsabrede wegen § 3 c nicht als Betriebsausgaben (Sanierungskosten) abziehbar (s. Anm. 74 mwN). Handelt es sich um eine verdeckte Einlage, werden Schuldenerlaß und Besserungszahlung außerhalb der stl. Erfolgsrechnung abgewickelt (SCHRADER, Besserungsabrede, 1995, S. 111).

► *Weitere Einschränkung des Anwendungsbereichs der Nr. 66 durch § 15 Abs. 1 Nr. 2:* Der Sanierungsbereich wird zusätzlich durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 eingeschränkt. *Nutzungs- und Tätigkeitsvergütungen* der Gesellschafter gehören danach zu den Einkünften aus der Gesellschaftsbeteiligung. Abschreibungen auf solche Forderungen, auch auf eine zugrundeliegende Darlehensforderung wirken sich beim Gesellschafter steuerlich ebensowenig aus wie eine Abschreibung auf die Beteiligung.

BFH v. 22. 1. 81 IV R 160/76, BStBl. II S. 427; v. 12. 7. 90 IV R 37/89, BStBl. II 1991 S. 64; v. 19. 5. 93 I R 60/92, BStBl. II S. 714; grundsätzlich aa KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 424: Behandlung des Gesellschafter-Gläubigers wie Drittgläubiger.

► *Forderungen aus Warenlieferungen* werden allerdings nicht von § 15 Abs. 1 Nr. 2 erfaßt, wenn es sich um Forderungen im Rahmen eines laufenden Geschäftsverkehrs handelt, der wie zwischen Fremden ausgestaltet ist (BFH v. 6. 11. 80 IV R 5/77, BStBl. II 1981 S. 307; v. 24. 3. 83 IV R 123/80, BStBl. II S. 598 und v. 26. 3. 87 IV R 65/85, BStBl. II S. 564); anders jedoch, wenn sie durch langfristige Stundung darlehensähnlich geworden sind (vgl. BFH v. 8. 1. 75 I R 142/72, BStBl. II S. 437) bzw. durch fortgesetzte Kreditierung der Gesellschaft die wirtschaftliche Grundlage gewährt wird (BFH v. 22. 1. 81 IV R 160/76, BStBl. II S. 427).

Beim Erlaß notleidender Warenforderungen durch den Gesellschafter ist früher angenommen worden, in Höhe der eigenen Gesellschaftsbeteiligung liege eine Einlage, im übrigen eine Betriebsausgabe vor (BISE, StbJb. 1964/65 S. 276; dagegen KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. S. 194; für eine einheitliche Betrachtung nunmehr BFH aaO).

## 12 b) Die Sanierungsvoraussetzungen

Bei Personengesellschaften stellt sich die Frage, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 66 (insbesondere die Sanierungsabsicht) im Hinblick auf die Gesellschaft oder ihre Gesellschafter zu prüfen sind.

**Unternehmensbezogene Sanierung:** Da der steuerliche Gewinn für die Gesellschaft ermittelt wird (BFH v. 10. 11. 80 GrS 1/79, BStBl. II 1981 S. 164), liegt es nahe, die *Sanierungsabsicht* (s. Anm. 65) nur zu bejahen, wenn das Unternehmen der Gesellschaft erhalten werden soll; für die Sanierungsvoraussetzungen wären dann die Verhältnisse der Gesellschaft, nicht ihrer Gesellschafter maßgebend (so KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl. S. 194; OFD Hamb. v. 1. 11. 52, BB 1953 S. 167). Damit steht in Einklang, daß auch die Konkursvoraussetzungen Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung im Konkurs der OHG und der KG nach den Verhältnissen der Gesellschaft beurteilt werden (§ 209 KO; § 130 a Abs. 1 HGB).

**Unternehmerbezogene Sanierung:** Tatsächlich spielen aber bei Sanierungsverhandlungen die Verhältnisse der voll haftenden Gesellschafter eine ausschlaggebende Rolle. Von ihnen werden Beiträge zur Gesundung der Gesellschaft erwartet (vgl. K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 1991 § 5 IV 5 a mwN). Der Vergleich begrenzt auch ihre Haftung (§ 10 Nr. 3 VglO; § 211 Abs. 2 KO; BGH v. 20. 4. 67 II ZR 220/65, BGHZ 47 S. 376). Die Erhaltung des Unternehmens bedeutet dann oft auch die Erhaltung des voll haftenden Gesellschafters. Wie bei einem Einzelunternehmer hat die Rspr. trotz *Liquidation der PersGes.* einen Sanierungsgewinn angenommen, wenn dem Gesellschafter die wirtschaftliche Weiterexistenz ermöglicht werden sollte (im einzelnen dazu und zur Kritik an dieser Auffassung s. Anm. 52). Die Steuerbefreiung kann in diesem Fall aber nur denjenigen Gesellschaftern zugute kommen, bei denen diese Voraussetzungen vorliegen (vgl. die ähnliche Regelung in § 7 a Abs. 7).

13, 14 Einstweilen frei.

### 5. Anwendung auf die Sanierung von Kapitalgesellschaften

Zur Feststellung der Sanierungsvoraussetzungen (Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht; s. Anm. 56 ff.) ist ausschließlich auf die Verhältnisse der KapGes. abzustellen; eine gesellschafter (unternehmer-) bezogene Sanierung ist anders als bei der PersGes. unzulässig (s. Anm. 12 und 52).

**Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals:** Sanierungsgewinne sind nach § 8 KStG iVm. Nr. 66 stfrei und erhöhen daher das EK 02 (§ 30 KStG Anm. 120; handelt es sich um einen Schuldenerlaß mit Besserungsabrede, so ist die Verbindlichkeit bei Eintritt der Bedingung wieder zu Lasten des EK 02 einzubuchen (vgl. etwa KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 259).

Handelt es sich beim Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter-Gläubiger (s.u.) um eine verdeckte Einlage, so ist er in Höhe des Teilwerts in das EK 04 einzustellen (glA KNOBBE-KEUK, StuW 1991 S. 306, 308 und § 27 KStG Anm. 41 mwN auch zur aA); bei Umwandlung des Eigenkapitals in Fremdkapital durch Besserungszahlung ist das EK 04 in dem Umfang zu mindern, in dem es bei Erlaß erhöht worden ist (SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 110)

**Ausschüttung von Sanierungsgewinnen:** Soweit die erlassenen Verbindlichkeiten nicht aus einer normalen Geschäftstätigkeit stammen, sind Sanierungsgewinne außerordentliche Erträge (GLADE, Rechnungslegung und Prüfung nach dem BiRiLiG, 1986 § 253 HGB Rz. 654). Handelsrechtl. kann auch ein stfreier Sanierungsgewinn ausgeschüttet werden (BFH v. 18. 7. 72 I R 205/70, BStBl. II 1973 S. 59); eine Gewinnausschüttung scheidet jedoch aus, wenn der Sanierungsgewinn, wie idR der Fall, einen Verlust ausgleicht, handelsrechtl. also kein Gewinn entsteht (BFH v. 4. 7. 73 I R 216/71, BStBl. II S. 742). Die Ausschüttung ändert nichts daran, daß der stfreie Sanierungsgewinn bei der Einkommensermittlung der KapGes. abgezogen ist.

**Schulderlaß durch Gesellschafter-Gläubiger:** Verzichtet der Gesellschafter einer KapGes. auf eine Forderung gegen die Gesellschaft, hängen die Wirkungen des Verzichts davon ab, ob er betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlaßt war (zu dieser Unterscheidung bei PersGes. s. Anm. 11). Bei betrieblicher Veranlassung entsteht ein stfreier Sanierungsgewinn nach Nr. 66; war der Schuldenerlaß (Forderungsverzicht) dagegen gesellschaftsrechtl. veranlaßt, hätte sich also ein gesellschaftsfremder Dritter nicht dazu bereit erklärt, handelt es sich um eine verdeckte Einlage.

StRspr.: BFH v. 29. 5. 68 I R 187/65, BStBl. II S. 722; v. 9. 3. 77 I R 203/74, BStBl. II S. 515 und zuletzt BFH v. 30. 5. 90 I R 41/87, BStBl. II 1991 S. 588 und v. 27. 7. 94 I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93, BStBl. II 1995 S. 27 betr. Vorlagebeschluß zur Bewertung einer Einlage bei Forderungsverzicht; FG Hamb. v. 6. 3. 92, EFG 1992 S. 434, nrk. (Rev. I R 34/92 betr. Verzicht auf Pensionszusage); FG Münster v. 16. 12. 92, GmbHR 1993 S. 448 betr. Erlaß eines wertlosen Gesellschafterdarlehens; glA GASSNER, JbFStR 1976/77 S. 230; LANGEL, StJb. 1977/78 S. 328; DÖLLERER, Verdeckte Einlagen, 2. Aufl. 1990 S. 173, 200; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 424; SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 87 ff.; s. auch § 27 KStG Anm. 41 mwN; zur Gewinnauswirkung beim Gesellschafter-Gläubiger s. Anm. 23.

**Behandlung von Besserungszahlungen:** Bei einem Schuldenerlaß aus betrieblichen Gründen sind Zahlungen des Gesellschafter-Gläubigers in Erfüllung einer Besserungsabrede wegen § 3 c nicht als Betriebsausgaben (Sanierungskosten) abziehbar (s. Anm. 74). Handelt es sich um eine verdeckte Einlage, so ist die Erfüllung der Forderung nach Bedingenseintritt weder verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG noch andere Ausschüttung iSd. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, sondern eine stl. anzuerkennende Form der Kapitalrückzahlung, da der Schuldener-

laß eine erfolgsneutrale Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital bewirkt (BFH v. 30. 5. 90 I R 41/87, BStBl. II 1991 S. 588; glA HÄUSELMANN, BB 1993 S. 1555; SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 105 ff.; zum Meinungsstand im übrigen § 27 KStG Anm. 41).

**Sanierungen im Konzern:** Auch bei konzernangehörigen KapGes. sind die Sanierungsvoraussetzungen nach den Verhältnissen der Gesellschaft, nicht ihrer Gesellschafter zu beurteilen (vgl. RFH v. 20. 7. 37, RStBl. 1938 S. 44; BFH v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720). Bei einer *Organgesellschaft* ist jedoch der Anspruch auf Verlustübernahme zu berücksichtigen. Der Forderungserlaß durch eine *Schwestergesellschaft* ist idR eine *unechte Sanierung* und damit als *Einlage der Muttergesellschaft* anzusehen (vgl. BFH I 161/65 aaO). Erbringt die Muttergesellschaft eine Leistung an den Gläubiger, damit dieser der Tochtergesellschaft den Sanierungserlaß gewährt, ist auch das als Einlage anzusehen, so daß nur in Höhe des Restbetrags ein Sanierungsgewinn entsteht (offengelassen in BFH v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 181).

Zu Besonderheiten erlaßbedingter Sanierungsgewinne beim abhängigen und beherrschenden Unternehmen im sog. *qualifizierten faktischen Konzern* s. SIEPMANN, FR 1993 S. 154 ff. und zur Zulässigkeit einer unternehmerbezogenen Sanierung des abhängigen Unternehmens s. Anm. 52.

16 Einstweilen frei.

## 17 6. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Ausländ. Gewinne werden nach den Vorschriften des EStG ermittelt, soweit es um ihre Besteuerung im Inland, die Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34 c und § 26 KStG, die Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b), die Ermittlung von ausländischen Verlusten iSv. §§ 2, 3 AuslInvG und die Zugriffsbesteuerung nach den §§ 7–14 AStG geht (s. § 5 Anm. 4 a). In diesem Rahmen ist auch Nr. 66 anwendbar. Ob ein Gläubigererlaß vorliegt, muß dabei ggf. nach ausländ. Zivilrecht beurteilt werden; das kann auch beim Forderungserlaß eines ausländ. Gläubigers gegenüber einem Inländer erforderlich werden.

18–21 Einstweilen frei.

## V. Verhältnis des § 3 Nr. 66 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften

#### 22 a) Gewinnauswirkung beim Schuldner

Nr. 66 läßt die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. unberührt und bestimmt lediglich die *Steuerbefreiung* des aufgrund dieser Vorschriften ermittelten Sanierungsgewinns. Handelsrechtlich liegt ein echter Gewinn vor (Anm. 3). Bei Aufstellung einer einheitlichen Handels- und Steuerbilanz wird deshalb der Sanierungsgewinn außerhalb der Bilanz vom Gewinn abgesetzt. Im steuerlichen Betriebsvermögensvergleich wird der Sanierungsgewinn wie eine Einlage behandelt. Nur der Restgewinn gehört zu den Einkünften.

Zur Anwendung bei *Überschußrechnung* (§ 4 Abs. 3) und *Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen* (§ 13 a) s. Anm. 70; zur buchmäßigen Abwicklung des Sanierungsgewinns s. Anm. 78 und zum Verhältnis der Nr. 66 zu § 36 Abs. 3 Satz 3 DMBilG s. Anm. 10.

**b) Gewinnauswirkungen der Sanierung beim Gläubiger**

23

Der Forderungserlaß bedeutet für den Gläubiger eine Vermögensminderung und damit Aufwand. IdR liegt der Teilwert der erlassenen Forderung unter ihrem Nominalwert. Das mußte durch eine *Teilwertabschreibung* berücksichtigt werden. Der Erlaß mindert dann nur noch den verbliebenen Buchwert der Forderung. Bei einem Teilerlaß kann später noch einmal eine Teilwertabschreibung auf die Restforderung erforderlich werden.

**Sanierung durch den Gesellschafter einer KapGes.:** Ist der Gläubiger Gesellschafter der sanierten KapGes., kommt es auf den Grund des Forderungsverzichts an. Liegen gesellschaftsrechtliche Gründe vor (unechte Sanierung, s. Anm. 11 und 50), handelt es sich um eine verdeckte Einlage, die nicht zu Betriebsausgaben führt (s. Anm. 15). Der Forderungsverzicht stellt zusätzliche (nachträgliche) Anschaffungskosten der Beteiligung dar (BFH v. 25. 1. 84 I R 183/81, BStBl. II S. 422; v. 16. 4. 91 VIII R 100/87, BStBl. II 1992 S. 234). Maßgebend ist nach den allgemeinen Grundsätzen für die Bewertung von Einlagen der gemeine Wert der erlassenen Forderung (vgl. BFH v. 26. 7. 67 I 138/65, BStBl. III S. 733). Eine frühere Teilwertabschreibung bleibt aber gewinnwirksam; sie ist ggf. in Zusammenhang mit dem Erlaß nachzuholen. Der erlassene Betrag wird der Beteiligung zugeschrieben. Tatsächlich erhöht der Erlaß das Betriebsvermögen der Gesellschaft und den Wert der Beteiligung. Doch ist zu prüfen, ob gleichwohl eine *Teilwertabschreibung* auf die Beteiligung vorgenommen werden muß (BFH v. 9. 3. 77 I R 203/74, BStBl. II S. 515; HÄUSELMANN, BB 1993 S. 1555 f. mwN auch zur Behandlung bei wesentlicher Beteiligung). Es besteht keine Vermutung, daß sich der Wert der Beteiligung um den Wert der erlassenen Forderung erhöht (BFH I R 203/74 aaO). Besteht demgegenüber für den Erlaß kein gesellschaftsrechtl. Anlaß, entsteht für den Gläubiger in Höhe des erlassenen Betrags eine Betriebsausgabe.

**Sanierung durch den Gesellschafter einer PersGes.:** Der Forderungserlaß durch den Gesellschafter-Gläubiger aus gesellschaftsrechtl. Gründen führt beim Gesellschafter zu einer *Einlage* und damit nicht zur Entstehung eines Sanierungsgewinns iSd. Nr. 66; die Vorschrift ist nur anwendbar, wenn der Schuldnererlaß aus betrieblichen Gründen erfolgt (s. Anm. 11). Zum Verhältnis der Nr. 66 zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 s. Anm. 11

Einstweilen frei.

24

**2. Verhältnis zu den Vorschriften über Verlustberücksichtigung****a) Überblick**

25

Da ein Unternehmen idR erst durch Verluste sanierungsbedürftig wird, war lange umstritten, ob stfreie Sanierungsgewinne mit Verlusten zu verrechnen seien. Nachdem der Große Senat des BFH 1968 diese Frage geklärt hatte (s. Anm. 26), konzentriert sich die Diskussion auf die Frage nach dem Verhältnis der Nr. 66 zu den Abzugsverboten des § 15 a (s. Anm. 27) und § 8 Abs. 4 KStG (s. Anm. 28).

**b) Verhältnis zum Verlustausgleich (§ 2) und Verlustabzug (§ 10 d)**

26

**Schrifttum:** KROLLMANN, Verlustausgleich und Verlustabzug, insbes. im Verhältnis zu Schachtelgewinnen, Veräußerungseinkünften und Sanierungsgewinnen, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, 1958 S. 255; DERS., Sanierung und Verlustabzug, BB 1958 S. 302; ROSE, Schachtelprivileg, Sanierungsgewinn und Verlustabzug bei der KSt., FR 1959 S. 222; JURGELEIT, Ist die Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit Verlust zum

Zwecke der Einkommenbesteuerung berechtigt?, DB 1964 S. 123; STEUCK, Die verlustbeseitigende Wirkung des Sanierungsgewinns, DB 1964 S. 307; BISE, Sanierungsgewinn und Verlustabzug, WPg. 1966 S. 74; VOFELSEN, Sanierungsgewinn und Verlustabzug, WPg. 1966 S. 462; BIRKHOLZ, Sanierungsgewinn und Verlustabzug – Änderung der Rspr., BB 1967 S. 621; O. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, DB 1968 S. 2152; HENNINGER, Sanierungsgewinn und Verlustausgleich, DB 1968 S. 1781; DERS., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, GmbHR 1968 S. 226; LAUTERKORN, Sanierungsgewinn und Verlustausgleich (Verlustabzug), KStR 1968 S. 421; OFFERHAUS, Das Verhältnis von Sanierungsgewinn zu Verlustausgleich – Aufgabe der bisherigen Rspr. durch den GrS des BFH, BB 1968 S. 1113; GREIFFENHAGEN, Ein Sanierungsgewinn führt einkommen- und körperschaftsteuerl. nicht zum Verbrauch von Verlustvträgen – Anm. z. BFH-Beschl. v. 15. 7. 68 GrS 2/67 u. z. BFH-Urt. v. 27. 9. 68 VI R 41/66, FR 1969 S. 290; O. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung bei Betriebsverpachtung, FR 1969 S. 133; STEUCK, Sanierungsgewinn und Verlustrechnung, StuW 1969 Sp. 278; O. V., Sanierungsgewinn und Verlustrechnung bei Mitunternehmenschaften, DB 1971 S. 111; DREISS/EITTEL-DREISS, Stl. Verlustbehandlung und Sanierung, DB 1980 S. 1858.

Früher wurde die Auffassung vertreten, der Sanierungsgewinn beseitige immerhin einen laufenden Verlust und einen Verlustabzug nach § 10 d EStG (vgl. insbes. BFH v. 10. 12. 57 I 24/57 U, BStBl. III 1958 S. 83; v. 4. 8. 61 VI 35/61 U, BStBl. III S. 516; v. 22. 11. 63 VI 117/62, BStBl. III 1964 S. 128; v. 9. 11. 65 I 264/62 U, BStBl. III 1966 S. 383).

Diese Auffassung wurde durch die Entscheidung des Großen Senats (v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666) mit eingehender Begründung aufgegeben. Im Mittelpunkt stand die Erwägung, daß die sachliche Steuerbefreiung des § 11 Nr. 4 KStG (jetzt § 3 Nr. 66 EStG) durch eine Verrechnung mit steuermindernden Verlusten weitgehend vereitelt werde. Die Entscheidung ist allgemein akzeptiert worden (vgl. etwa STRÖFER, StuW 1982 S. 239; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 259). Der Sanierungsgewinn bleibt bei Ermittlung der Einkünfte gänzlich unberücksichtigt; auch ein Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten kommt nicht in Betracht (s. auch § 10 d Anm. 53).

### 27 c) Verhältnis zu § 15 a

**Schrifttum:** BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung mit negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986; FICHELTMANN, Stfreier Sanierungsgewinn für Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto?, DStZ 1990 S. 211; WEBER, Auswirkungen eines stfreien Sanierungsgewinns bei Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, DStZ 1994 S. 129; BLANKE, StFreiheit des Sanierungsgewinns gem. § 3 Nr. 66 EStG beim Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, BB 1994 S. 757; REISS/KRETSCHMER, StFreie Sanierungsgewinne, Investitionszulagen und § 15 a EStG, DB 1994 S. 1846.

Der Anteil eines Kommanditisten am Sanierungsgewinn einer KG, die liquidiert wird, ist nicht stbefreit (BFH v. 18. 12. 90 VIII R 39/87, BStBl. II 1991 S. 784; aA Vorinstanz: FG Köln v. 10. 12. 86, FR 1987 S. 539 mit zust. Anm. WERNER); für den Kommanditisten gibt es keine *unternehmerbezogene Sanierung* (s. Anm. 52; auch zur alleinigen Zurechnung des Sanierungsgewinns beim Komplementär aufgrund einer veränderten Gewinnverteilung). Führt die KG jedoch ihre Geschäfte fort (*unternehmensbezogene Sanierung*), so sind auch die Anteile der Kommanditisten (mit positiven Kapitalkonten) am Sanierungsgewinn stfrei (BFH v. 17. 9. 92 IV R 110/90, BFH/NV 1993 S. 476).

**Kommanditist mit negativem Kapitalkonto:** Nach hM sind bei unternehmensbezogener Sanierung der KG auch Kommanditisten mit negativem Kapitalkonten an einem stfreien Sanierungsgewinn beteiligt; ihre negative Kapitalkonten

(§ 15 a) werden durch den Schuldlerlaß ermäßigt (str.). Die steuerneutrale Auffüllung des negativen Kapitalkontos führt dazu, daß bei einem späteren Wegfall desselben ein stpfl. Gewinn nicht mehr entstehen kann (BFH v. 10. 11. 80 GrS 1/79, BStBl II 1981, 164).

*HM:* Nds. FG v. 14. 10. 92, EFG 1993 S. 292 (aus Gründen fehlender Beiladung aufgehoben durch BFH v. 7. 12. 93 VIII R 66/92, BFH/NV 1994 S. 630 und im 2. Rechtsgang anhängige Rev.: VIII R 50/94); *glA* FinVerw. OFD Münster v. 27. 7. 83, StEK EStG § 15 Nr. 115 I. 1; OFD Frankf./M v. 13. 1. 94, FR 1994 S. 205 = StEK EStG § 3 Nr. 601; *glA* Schrifttum: KALIGIN, DSz 1986 S. 464; BORDEWIN/SÖFFING/BRANDENBERG, Verlustverrechnung mit negativem Kapitalkonto, 2. Aufl. 1986 Rz. 39; FICHTELMANN, DSz 1990 S. 211 und DStR 1992 S. 317; RAUPACH, JbFStR 1990/91 S. 348 betr. Komplementär mit negativem Kapitalkonto; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 259 (§ 6 II 2 a aE); APITZ, StBp. 1993 S. 18; WEBER, DSz 1994 S. 129; REISS/KRETSCHMER, DB 1994 S. 1846; BITZ in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 15 a Rz. 2 b aE.

*AA* OFD Hannover v. 29. 3. 82, DB 1982 S. 732; SCHMIDT XIII. § 15 a Anm. 5.d aa, der den Schuldlerlaß als Einlage des allein unmittelbar begünstigten Komplementärs sieht.

*Offengelassen* in BFH v. 22. 1. 85 VIII R 43/84, BStBl. II 1986 S. 136, 138 aE; v. 10. 12. 85 VIII R 41/85, BFH/NV 1986 S. 404 und v. 17. 9. 92 IV R 110/90, BFH/NV 1993 S. 476.

**Stellungnahme:** Die hM überzeugt, weil sie im Ergebnis die StFreiheit des Sanierungsgewinns zweckkonform (s. Anm. 3 ff.) gewährleistet, die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nicht verändert und den Gedanken der unternehmensbezogenen Sanierung auch auf den Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto konsequent anwendet (s. Anm. 52). UE gebietet auch eine verfassungskonforme Auslegung, die §§ 3 Nr. 66, 15 a iSd. hM anzuwenden, weil andernfalls Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto gegenüber solchen mit positivem Kapitalkonto ohne sachlich rechtfertigenden Grund benachteiligt würden. Voraussetzung einer Verrechnung ist allerdings, daß der Sanierungsgewinn auch tatsächlich den Kommanditisten und nicht den eingetretenen Neugesellschaftern zuzurechnen ist; zu einem solchen Fall vgl. BFH v. 23. 9. 93 IV R 103/90, BFH/NV 1994 S. 468 betr. Zurechnung bei Neugesellschaftern, die der KG neue Mittel zugeführt hatten (dazu auch Anm. 34 aE betr. Verfahrensfragen bei Eintritt von Neugesellschaftern und Anm. 42 „*Einzelfälle übertragender Sanierung*“). Außer einer unternehmensbezogenen Sanierung (s. Anm. 52) setzt die steuerneutrale Auffüllung negativer Kapitalkonten damit voraus, daß nicht neue Gesellschafter hinzutreten (zur übertragenden Sanierung s. Anm. 42), denen der stfreie Sanierungsgewinn deshalb zuzurechnen ist, weil der Sanierungserfolg von ihrem Eintritt abhängig war (BFH IV R 103/90 aaO).

*Die aA* von SCHMIDT (XIII. § 15 a Anm. 5. daa) räumt dem richterrechtlichen Grundsatz der Nachversteuerung negativer Kapitalkonten ohne überzeugende Begründung Vorrang gegenüber der gesetzlich angeordneten StBefreiung des Sanierungsgewinns ein (s. BLANKE BB 1994 S. 759); sie läßt uE außer Acht, daß der stfreie Sanierungsgewinn zunächst der KG und nicht vorab im Wege einer Unterstellung (so KNOBBE-KEUK aaO S. 259 Fn. 77) einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist (*glA* BITZ aaO). UE wäre die Einlagefiktion SCHMIDTS (aaO) auch nur nachvollziehbar, wenn die Sanierung aus persönlichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgte (s. Anm. 11); das ist aber nicht der Fall. Im übrigen sind auch nach § 15 a Abs. 2 lediglich verrechenbare Verluste nicht mit dem Sanierungsgewinn auszugleichen (zutr. REISS/KRETSCHMER, DB 1994 S. 1847 li. Sp.).

## 28 3. Verhältnis zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

**Schrifttum:** WOLF, Ist ein von der Stilllegung bedrohter Betrieb sanierungsbedürftig? DStR 1985 S. 232; THIEL, Mantelkauf oder Sanierung – Zur Auslegung des § 8 Abs. 4 KStG, GmbHR 1990 S. 225; HÖRGER/KEMPER, Sanierung und Mantelkauf – ein Widerspruch? DStR 1991 S. 599; RAUPACH, Holding: Intergration einer Sanierungsgesellschaft in eine Managementholding nach verbindlicher Auskunft des FA, JbFStR 1992/93 S. 354; HAARMANN, Der Verlust – Handels- und Steuerrecht: Versagung des Verlustabzugs beim Mantelkauf, JbFStR 1993/1994 S. 561; NÖLKEL, Stl. Verlustabzugspotentiale in den Unternehmen der neuen Bundesländer, BB 1995 S. 332.

Die StBefreiung findet auch auf kstpfl. Personen Anwendung (§ 8 Abs. 1 KStG; s. Anm. 1 u. 9). Ein Sonderproblem ergibt sich aus dem Verhältnis der Nr. 66 zu der Beschränkung des Verlustabzugs beim Mantelkauf iSd. § 8 Abs. 4 KStG.

**Verhältnis zu § 8 Abs. 4 KStG (Mantelkauf):** Für den Verlustabzug nach § 10 d ist bei einer Körperschaft Voraussetzung, daß sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat (§ 8 Abs. 4 Satz 1 KStG). Der Verlustabzug ist daher nach FinVerw. ua. zu versagen, wenn die KapGes. ihren Geschäftsbetrieb *eingestellt* hat (BMF v. 11. 6. 90, BStBl. I S. 252). Dem Merkmal der Einstellung des Geschäftsbetriebs oder Stilllegung des Unternehmens kommt daher entscheidende Bedeutung für den Erhalt des Verlustabzugs zu (RAUPACH, JbFStR 1992/93 S. 361). Da der Schuldenerlaß bei KapGes. unternehmensbezogen erfolgen muß (s. Anm. 52), ist eine Sanierung nach Stilllegung des Unternehmens nicht mehr möglich. Die Beschränkung des Verlustabzugs beim Mantelkauf iSd. § 8 Abs. 4 KStG und die StBefreiung des Sanierungsgewinns nach Nr. 66 sind damit von vergleichbaren Voraussetzungen abhängig.

GLA RAUPACH aaO; HAARMANN, JbFStR 1993/94 S. 588, wonach Mantelkauf und Sanierungsgewinn einander ausschließen, so daß eine Sanierung nach Nr. 66 den Mantelkauf ausschließt und umgekehrt; differenzierend HAARMANN, JbFStR 1993/94 S. 587 f., der zutreffend zwischen schädlicher Betriebseinstellung und gefahrloser Betriebsunterbrechung (zB für die Dauer von Werksferien) unterscheidet; ähnlich etwa THIEL, GmbHR 1990 S. 223: „Je enger der Begriff ‚Einstellung‘ ausgelegt wird, um so geringer ist die Gefahr, echte Sanierungsvorgänge mit einer wirtschaftlich unerwünschten Strafsteuer zu belegen“. Zum Begriff der „Einstellung“ des Geschäftsbetriebs BMF v. 11. 7. 90, BStBl. I S. 252 Tz. 1.1; THIEL aaO: „der erste Akt der Betriebsaufgabe“.

**Stellungnahme:** Das Problem der Konkurrenz zwischen Mantelkauf und Sanierung stellt sich nur, wenn Schuldenerlaß und Betriebsveräußerung gleichzeitig erfolgen. Die Übertragung eines Unternehmens (s. § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG), die bei Entstehung eines Sanierungsgewinns nicht voraussehbar war, läßt die StFreiheit nach Nr. 66 unberührt, auch wenn der Verlustabzug zu versagen sein sollte. Auch der Schuldenerlaß nach Erwerb des Unternehmens kann unabhängig von der Anerkennung des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 KStG stfrei sein. Diese Abgrenzungsfrage ähnelt dem Problem der Konkurrenz zwischen Sanierungsgewinn und Sanierungsrücklage, die nach § 6 d voraussetzt, daß der Betrieb von der Stilllegung bedroht ist (SEEGER/KANZLER, DB 1983 S. 583; WOLF, DStR 1985 S. 236).

UE kann im typischen Fall der übertragenden Sanierung (s. Anm. 42) nach vorübergehender Einstellung des Geschäftsbetriebs die StBefreiung des Schuldenerlasses neben dem Verlustabzug nach § 10 d iVm. § 8 Abs. 4 KStG gewährt werden, sofern die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG im übrigen vorliegen (wohl glA BMF v. 4. 10. 91, FR 1991 S. 729, der den Verlustabzug auch noch nach Eröffnung des Vergleichs- oder Konkursverfahrens gewährt; dazu s. Anm. 43). Das zur Bestimmung des Begriffs der wirtschaftlichen Identität herangezogene Merkmal der „Einstellung des Geschäftsbetriebs“ ist weitgehend vergleichbar mit

den Kriterien „Ruhe des Betriebs ohne Weiterführungsabsicht“ (BFH v. 22. 4. 64 I 62/61 U, BFHE 79, 382, BStBl. III S. 370) oder „Einstellung des Geschäftsbetriebs auf Dauer“ (BFH v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504), die nach BFH zur Versagung der StBefreiung nach Nr. 66 führen. Das Nebeneinander von Verlustabzug und Sanierungsgewinn entspricht auch den Erwägungen, die der Entscheidung des BFH zur Nichtanrechnung des Sanierungsgewinns auf Verluste (BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666) zugrundeliegen (s. Anm. 26); auch nach Auffassung der FinVerw. sollen Sanierungen durch die Regelung des § 8 Abs. 4 KStG nicht behindert werden (BMF v. 4. 10. 91 aaO).

**Verhältnis zur GewSt.:** Sanierungsgewinne erhöhen im übrigen auch nicht den Gewerbeertrag nach § 7 GewStG (vgl. GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, 3. Aufl. 1994 § 7 Rz. 39; LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Anm. 35).

Einstweilen frei.

29

#### 4. Verhältnis zum Schenkungsteuerrecht

30

Der Erlaß von Forderungen kann wie die Gewährung von Sanierungszuschüssen der Schenkungssteuer unterliegen. Es handelt sich um eine freigebige Zuwendung, durch die der Schuldner auf Kosten des Gläubigers bereichert wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 1, § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Der RFH ist davon ausgegangen, daß der Sanierungsschuldner nicht auf Kosten des Gläubigers bereichert sei, weil dessen Forderung bereits entwertet gewesen sei; der Sanierungsvorgang dürfe nicht mit SchenkSt. belastet werden.

RFH-Grundsatzurteil v. 26. 2. 42, RStBl. S. 803; die Tragweite dieses Urteils ist ungewiß (vgl. dazu LANGEL, StbJb. 1977/78 S. 359, der empfiehlt, sich bei Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen schenkungsteuerfreien und -pflichtigen Zuwendungen an den ertragstrechl. Grundsätzen zum Sanierungsgewinn zu orientieren); glA GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, S. 284. Nach LANG (Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988, S. 263) gehören „Sanierungsleistungen“ iSd. Nr. 66 zu den objektiv nicht estbaren Einkünften, die der Schenkungssteuer nicht unterliegen.

#### 5. Verhältnis zur Umsatzsteuer und zum Gesellschaftsteuerrecht (Rechtslage bis VZ 1991)

31

**Schrifttum:** FICHTELMANN, Sanierung – StFreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG und GesellschaftStFreiheit nach § 7 Abs. 4 KVStG, NSt „Sanierung“ Darst. 1 S. 23 ff. (5/92); im übrigen das Schrifttum vor Anm. 1.

Forderungsverzichte können umsatzsteuerliche Folgen haben; bis zur Aufhebung des KapVStG zum 1. 1. 92 konnten sie im übrigen Gesellschaftsteuer auslösen.

**Umsatzsteuerliche Folgen** entstehen bei einem Forderungsverzicht, wenn die erlassenen Verpflichtungen durch umsatzsteuerbare und umsatzstpfl. Lieferungen oder sonstige Leistungen begründet sind. Nach der Rspr. handelt es sich nicht um eine Vereinnahmung, sondern eine Entgeltskürzung (BFH v. 21. 3. 68 V 85/65, BStBl. II S. 466). Dies führt nach § 17 UStG zu gläubiger- und schuldnerseitigen UStBerichtigungen.

Der Gläubiger kürzt die USt. entsprechend der erlaßbedingten Minderung des stpfl. Entgelts. Der Schuldner hat seinen bereits geltend gemachten Vorsteuerabzug zu korrigieren; die dadurch entstehende UStErhöhung kann die anderen Sanierungsmaßnahmen gefährden. Empfohlen wird deshalb, sie zum Gegenstand von Erlaßverhandlungen zu machen (GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, S. 282) oder die Lieferungs- bzw. Leistungsforderung vor Erlaß in eine Darlehensforderung umzuwandeln; eine solche Novation führt ustl. zur Vereinnahmung des Entgelts, so daß der spätere

Erlaß der Darlehensschuld keine Pflichten mehr iSd. § 17 UStG auslöst (LANGEL, StbJb. 1977/78 S. 363 ff. mit weiteren Vorschlägen zur Vermeidung von UStKorrekturen).

**Gesellschaftsteuerliche Folgen:** Gem. Art. 4 Abs. 1 Nr. 2 FinanzmarktförderungsG v. 22. 2. 90 (BGBl. I S. 266; BStBl. I S. 152) wurde das KVStG zum 1. 1. 92 aufgehoben. Die gesellschaftstl. Bestimmungen des KVStG gelten auch nach dem 31. 12. 91 weiter, soweit die Steuer bereits vor dem 1. 1. 92 entstanden ist und noch Steuerpflichten zu erfüllen sind, die mit bereits entstandener Steuer im Zusammenhang stehen oder soweit für diese Steuern gehaftet wird.

*Bis 31. 12. 91* unterlag der Forderungsverzicht durch den Gläubiger einer KapGes. oder einer GmbH & Co. KG (§ 5 Abs. 2 Nr. 3 KVStG) als freiwillige Leistung nach § 2 Abs. 1 Nr. 4b KVStG der GesSt., wenn der Verzicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte des Gläubigers zu erhöhen. Das ist nach stRspr. auch bei einem Forderungsverzicht zur Rettung der KapGes. anzunehmen (aA LANGEL, StbJb. 1977/78 S. 346). Allerdings ist nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 KVStG ua. auch der Forderungsverzicht gegen die Gesellschaft von der Besteuerung ausgenommen, soweit er der Deckung einer Überschuldung oder eines Verlusts am Nennkapital dient (s. FICHTELMANN, NSt. „Sanierung“ Darst. 1 S. 23 ff. [5/92]; GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, S. 283).

*Bis zum VZ 1985* wurde ein Forderungserlaß nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 KVStG aF (Änd. durch StBereinG 1986 v. 19. 12. 85, BGBl. I S. 2436) allerdings ermäßigt besteuert, wenn dadurch eine Überschuldung oder ein Verlust am festgesetzten Kapital beseitigt wird; die besonderen Sanierungsvoraussetzungen des EStG brauchten hierbei nicht erfüllt zu sein.

## 32 6. Verhältnis zum Steuererlaß

Die FinVerw. hat die Möglichkeit, eine Sanierung durch StErlaß zu unterstützen. Der StErlaß ist aber ungeeignet, die StBefreiung zu ersetzen (STRÖFER, StuW 1982 S. 251 mwN, s. auch Anm. 2 „Stellungnahme“).

**Steuererlaß und Steuerbefreiung ergänzen einander:** Da sich die StBefreiung nach Nr. 66 als gesetzlich geregelter Billigkeitserlaß von Steuern verstehen läßt, der anders als Billigkeitsmaßnahmen nach §§ 163, 227 AO die Erhaltung des Unternehmens als wirtschaftlicher Faktor bezweckt (s. Anm. 5), können StErlaß und StBefreiung nebeneinander gewährt werden. Unabhängig davon kann daher ein Steuererlaß (§ 227 AO) oder eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO gewährt werden, wenn die Fortsetzung der Erwerbstätigkeit durch den Stpfl. gefährdet ist (TIPKE/KRUSE, § 227 AO Tz. 45; s. auch GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, S. 661 ff.). Ein Erlaß von ESt. und KSt. kommt vor allem in Betracht, wenn die besonderen Sanierungsvoraussetzungen nicht vorliegen, das Vermögen des erlaßbedürftigen Schuldners aber durch einen Forderungsverzicht oder eine andere Zuwendung des Gläubigers vermehrt ist.

**Auswirkung auf den stpfl. Gewinn:** Der *Erlaß von ESt. und KSt.* hat für den steuerlichen Gewinn keine Bedeutung; da diese Steuern das Ergebnis nicht mindern dürfen (§ 12 Nr. 3 EStG; § 10 Nr. 2 KStG), kann ein Erlaß den Gewinn nicht erhöhen. Demgegenüber erhöht sich bei einem *Erlaß von Betriebsteuern* der Gewinn; die Gewinnerhöhung kann aber als Sanierungsgewinn steuerbefreit sein (Anm. 65) oder Anlaß geben, auch die darauf entfallende ESt. oder KSt. zu erlassen.

**7. Verhältnis zum Insolvenzrecht**

33

Die StBefreiung von Sanierungsgewinnen weist weder einen unmittelbaren Bezug zum geltenden noch zum künftigen Insolvenzrecht (s. *Rechtslage ab 1. 1. 99*) auf.

**Rechtslage bis zum 31. 12. 98 (Konkurs- und Vergleichsverfahren):** Ihrem Zweck nach soll die StBefreiung die Sanierung von Unternehmen fördern (s. Anm. 2 u. 5) und damit den Konkurs verhindern. Nach dem Auslaufen des § 6 d (Sanierungsrücklage) ist die die StBefreiung nach Nr. 66 abgesehen vom StErlaß (s. Anm. 32) allerdings der einzige stl. Beitrag der Gesetzgebung zum Insolvenzrecht geblieben. Die strechtl. Folgen von Sanierungsmaßnahmen sind durch die Vorschrift der Nr. 66 nur unzureichend geregelt (s. Anm. 2 und 33) und kaum auf andere in der Insolvenz bedeutsame Vorschriften wie etwa § 15 a (s. Anm. 27) oder § 8 Abs. 4 KStG (s. Anm. 28) abgestimmt (s. STRÖFER, *StuW* 1982 S. 231). Im übrigen wird die Behandlung von Sanierungsmaßnahmen außerhalb des sachlichen Geltungsbereichs der StBefreiung durch die Rspr. sehr unsystematisch bewältigt (METTENHEIMER, *StRechtl. Folgen von Sanierungsmaßnahmen*, in: *Festschrift für HANS HANISCH*, 1994 S. 164). Zum Sanierungsverfahren s. Anm. 43.

**Rechtslage ab 1. 1. 99 (Insolvenzrechtsreform):** Abgesehen von der Abschaffung der Konkursvorrechte des Fiskus, sind die StFolgen der Insolvenz in der ab 1. 1. 99 in Kraft tretenden Insolvenzordnung – InsO – (§ 110 EGINsO v. 5. 10. 94, BGBl. I S. 2911) ausgeklammert (Entw. einer Insolvenzordnung, BTDrucks. 12/2443 S. 106 und InsO v. 5. 10. 94, BGBl. I S. 2866). Das Versäumnis, ein umfassendes Sanierungssteuerrecht zu schaffen, verwundert umso mehr, als die Reform den Gleichrang von Liquidation, übertragender Sanierung und Sanierung durch den Schuldner im Rahmen eines einheitlichen Verfahrens verwirklicht hat (BTDrucks. 12/2443 S. 77 f.).

Kritisch dazu STRÖFER, *StuW* 1982 S. 239; SEEGER/KANZLER, *DB* 1983 S. 585; auch der 54. DJT (1982) in Nürnberg hat unter Ausklammerung des StRechts nur die unternehmens-, arbeits-, sozial- und insolvenzrechtlichen Möglichkeiten der Unternehmenssanierung untersucht.

Zur Anwendung der Nr. 66 auf das Gesamtvollstreckungsrecht im Beitrittsgebiet s. Anm. 10 und zum 1986 ausgelaufenen § 6 d als einer die StBefreiung nach Nr. 66 ergänzenden vorbildlichen Sanierungsregelung s. SEEGER/KANZLER, *DB* 1983 S. 585.

**VI. Verfahrensfragen**

34

Die Steuerbefreiung ist von Amts wegen zu beachten. Sie wird ohne Antrag gewährt; der Stpfl. kann auch nicht auf sie verzichten. Der Sanierungsschuldner will zuweilen nach der Sanierung ein neues Wj. beginnen. Das ist nur unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 4 a möglich (vgl. dazu auch RFH v. 20. 9. 38, *RSStBl.* 1939 S. 91).

**Außenprüfung:** Vor Erteilung eines StBescheids für einen VZ, in dem ein Sanierungsvergleich abgeschlossen wurde, ist idR eine Betriebsprüfung durchzuführen, es sei denn, die Voraussetzungen der StBefreiung sind an Amtsstelle zu überprüfen (OFD Hannover v. 18. 2. 93, *StEK EStG* § 3 Nr. 584 auch zur Berichtspflicht an die OFD).

**Verfahrensfragen bei PersGes.:** Ob die Gesellschaft einen stfreien Sanierungsgewinn erzielt hat, wird ebenso wie die Zuordnung des Gewinns zu einem bestimmten VZ im Gewinnfeststellungsverfahren entschieden (BFH v. 12. 6. 80 IV R 150/79, *BStBl.* II 1981 S. 8; v. 24. 4. 86 IV R 282/84, *BStBl.* II S. 672). Bei

einer GmbH & Co. KG bezieht sich die Feststellung auch auf die kstl. Gewinnanteile der GmbH & Co. Der Sanierungsgewinn wird jedoch ebensowenig wie andere steuerbefreite Erträge gesondert festgestellt (anders noch RFH v. 21. 10. 31, RStBl. 1932 S. 160; FG Kassel v. 15. 5. 62, EFG 1963 S. 62, rkr.; HENNINGER, DB 1968 S. 1781; o. V., DB 1971 S. 101); es braucht daher nicht deutlich zu werden, ob das FA einen steuerbefreiten Sanierungsgewinn oder eine nicht steuerbare Einlage des Gesellschafters annimmt. Dies gilt jedoch nicht für die Zurechnung eines stfreien Veräußerungsgewinns bei Gesellschafterwechsel, wenn streitig ist, ob der Gewinn bei den Alt- oder Neugesellschaftern angefallen ist (BFH v. 23. 9. 93 IV R 103/90, BFH/NV 1994 S. 468 betr. Zurechnung bei Neugesellschaftern, die der KG neue Mittel zugeführt hatten).

35–39 Einstweilen frei.

## B. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

### I. Ganzer oder teilweiser Erlaß von Schulden

#### 40 1. Begriff und Gegenstand des Erlasses

Steuerbefreiung ist nur die Vermögensvermehrung durch Erlaß einer betrieblichen Verbindlichkeit. Worauf die Verbindlichkeit beruhte, ist unerheblich.

**Erlaß** wird nach § 397 Abs. 1 BGB durch einen *Vertrag* zwischen Gläubiger und Schuldner gewährt (BFH v. 14. 10. 87 I R 381/83, BFH/NV 1989 S. 141 zu 3. c). Nach § 397 Abs. 2 BGB tritt die gleiche Wirkung ein, wenn der Gläubiger in Kenntnis des Bestehens der Schuld durch Vertrag mit dem Schuldner anerkennt, daß das Schuldverhältnis nicht besteht (BFH v. 19. 3. 91 VIII R 214/85, BStBl. II S. 633). Im gerichtlichen Vergleichsverfahren bleibt die erlassene Forderung als sog. *natürliche Verbindlichkeit* bestehen, weil der Forderungserlaß unter bestimmten Voraussetzungen hinfallig werden kann (sog. Wiederauflebensklausel).

Vgl. § 82 Abs. 2 VglO, § 193 KO. Zweck: Erhaltung forderungsabhängiger Sicherheiten für den Gläubiger, Rechtsgrund für spätere freiwillige Zahlungen. Das hindert die Annahme eines Sanierungsgewinns aber nicht (s. RFH v. 12. 12. 28, RStBl. 1929 S. 86). Zur *Wiederauflebensklausel* vgl. Anm. 76.

*Erlaß mit Besserungsverpflichtung* ist im Zweifel ein sofort wirkender Erlaß (vgl. BGH v. 13. 6. 84 IV a ZR 196/82, DB 1984 S. 2454); bei Eintritt des Besserungsfalles entsteht dann eine neue Verbindlichkeit für den Schuldner (dazu Anm. 74). Im einzelnen zu den Sanierungsvoraussetzungen bei Besserungsabreden vgl. SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 79 ff. mwN).

*Öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten* werden idR durch Verwaltungsakt erlassen. Auch hieraus kann ein Sanierungsgewinn entstehen; vgl. Anm. 65.

*Schuldumwandlungen* des Inhalts, daß die Schuld nur aus künftigen Gewinnen getilgt werden soll, ist gewinnwirksam; die Verbindlichkeit ist nicht mehr zu passivieren (vgl. Anm. 46). Im Ergebnis besteht kein Unterschied zum Erlaß mit Besserungsverpflichtung.

**Gegenstand des Erlasses** sind *bestehende* Verbindlichkeiten. Der Erlaß kann sich aber auch auf *künftige Forderungen* beziehen; ob es sich dabei in Wahrheit um eine Änderung des der Forderung zugrunde liegenden Schuldverhältnisses handelt, ist streitig (offengelassen in BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365 und v. 24. 2. 94 IV R 71/92, BFH/NV 1995 S. 15). Jedenfalls entsteht die Forderung nicht, auch nicht für eine logische Sekunde. Sie kann daher nicht passiviert und

alsdann unter Realisierung eines steuerfreien Sanierungsgewinns ausgebucht werden (RFH v. 21. 12. 37, RStBl. 1938 S. 239).

Daher ist der Erlaß aufgelaufener *Zinsen* begünstigt, nicht aber die Ermäßigung des Zinssatzes für die Zukunft (RFH aaO; BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365; v. 28. 2. 89 VIII R 303/84, BStBl. II S. 711 und v. 24. 2. 94 IV R 71/92, BFH/NV 1995 S. 15 beiläufig; für Gleichbehandlung mit Teilerlaß SCHULZE ZUR WIESCHKE, GmbHR 1980 S. 37). Zwar verringert sich der Barwert der Schuld; das wirkt sich aber in der Bilanz nicht aus, weil Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag zu passivieren sind (Näheres bei § 6 Anm. 1135 ff.). Ausweg: Teilerlaß der Hauptschuld, unveränderte Verzinsung des Restbetrags.

Noch nicht im Aufwand berücksichtigte gewinnmindernde Schulden müssen zunächst eingebucht werden; eine Saldierung zwischen Aufwand und Sanierungsgewinn ist nicht zulässig.

*Rückstellungen:* Der Erlaß *künftiger Forderungen* hat jedoch unmittelbare Gewinnauswirkungen, wenn hierfür *Rückstellungen* gebildet waren (zB Pensionsrückstellung, Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Verträgen) und diese nun ganz oder teilweise aufgelöst werden. UE erstreckt sich Nr. 66 auch auf diesen Fall der Auflösung von Rückstellungen mit Schuldcharakter (s. aber FG Hamb. v. 6. 3. 92, EFG 1992 S. 434, nrkr., Rev. I R 34/92, die Sanierungsseignung ablehnend). Der Lenkungscharakter der Norm (s. Anm. 5) rechtfertigt eine erweiternde Auslegung des Begriffs der Schulden in Nr. 66 (glA FLIES, StBp. 1994 S. 90); für eine solche Auslegung oder eine (uE nicht gebotene) analoge Anwendung spricht auch ein praktisches Bedürfnis, denn häufig sind es gerade die Pensionslasten, die eine Sanierung erschweren (s. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 89 zur AEG-Telefunken Sanierung). Erlassene Pensionsverbindlichkeiten sind daher zunächst unter Inanspruchnahme des Wahlrechts aus § 6a einzubuchen.

## 2. Keine entsprechende Anwendung auf andere Sanierungsmaßnahmen 41

Verschiedene andere Sanierungsmaßnahmen können ebenfalls zu Gewinnerhöhungen führen, ohne daß damit eine Steigerung der stl. Leistungsfähigkeit des Unternehmens verbunden wäre (s. STRÖFER, StuW 1982 S. 246). Solche Maßnahmen sind nach dem Wortlaut der Nr. 66 nicht begünstigt.

**Eine analoge Anwendung** der Nr. 66 scheidet gleichfalls aus, weil das Gesetz nur den Schuldenerlaß „als die typische Maßnahme zur Abwehr der Zahlungsunfähigkeit bzw. der Überschuldung und damit des Konkurses des Leistungspflichtigen“ begünstigt, die mit größerer Gewißheit als andere Maßnahmen auf mangelnde Leistungsfähigkeit schließen läßt (BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365; glA v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. 66/57 ff.; im Ergebnis glA STRÖFER, StuW 1982 S. 245; s. auch Anm. 5).

**Kein Schuldenerlaß** und damit kein stfreier Sanierungsgewinn liegt vor, wenn die Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner nicht auf ein Erlöschen des Schuldverhältnisses gerichtet ist (so zB bei Stundung, Schuldübernahme oder Rangrücktritt) oder wenn andere Erlöschenstatbestände (wie Aufrechnung oder Umwandlung der Forderung in eine Einlage) verwirklicht werden (s. auch v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. 66/38 f.). Ein Schuldenerlaß wird daher in folgenden Fällen verneint:

► *Aufhebung eines für den Stpfl. nachteiligen Liefervertrags* (RFH v. 10. 12. 30, RStBl. 1931 S. 195; beiläufig BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365).

- ▶ *Freistellung von einer Verpflichtung* im Rahmen eines Leistungsaustauschs (BFH v. 19. 3. 91 VIII R 214/85, BStBl. II S. 633 betr. Übertragung eines Kommanditanteils gegen Barleistung und Freistellung von Verpflichtungen aus negativem Kapitalkonto).
- ▶ *Konfusion* bedeutet das Zusammenfallen von Gläubiger- und Schuldnerstellung; ein Erlaß liegt darin nicht (BFH v. 14. 10. 87 I R 381/83, BFH/NV1989 S. 141 zu 3. c). So auch nicht, wenn der Schuldner Forderungen unter dem Nennwert erwirbt und diese durch Konfusion untergehen.
- ▶ *Leistungsverweigerungsrechte*: Ihre Inanspruchnahme durch den Schuldner im Hinblick auf seine wirtschaftliche Situation ist kein Schuldenerlaß, so insbesondere nicht die einseitige Herabsetzung von Pensionsansprüchen durch den Arbeitgeber. Besteht Ungewißheit über das Leistungsverweigerungsrecht und wird hierüber eine Vereinbarung mit dem Gläubiger getroffen, so kann darin allerdings ein Erlaß liegen.
- ▶ *Pactum de non petendo*: Der zeitlich begrenzte Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung gewährt dem Schuldner eine vorübergehende Einrede, gleicht also einer Stundung; ein zeitlich unbegrenzter Verzicht kommt allerdings einem Schuldenerlaß gleich (eingehend dazu SERICK, ZIP 1980 S. 12).
- ▶ *Preiserhöhungen*, die der Gläubiger einem notleidenden Schuldner im Rahmen eines bestehenden Vertragsverhältnisses zugesteht (BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365); es handelt sich um einen verdeckten Zuschuß (s. u. „Zuschüsse ...“)
- ▶ *Rangrücktritt* ist die Abrede, erst nach anderen Gläubigern befriedigt zu werden. Daraus allein entsteht für den Schuldner kein Gewinn (BFH v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720, 722; v. 30. 3. 93 IV R 57/91, BStBl. II S. 502).  
Zu Rangrücktrittsvereinbarungen ausführlich: TELLER, Rangrücktrittsvereinbarungen zur Vermeidung der Überschuldung bei der GmbH, 1993; zu den Besonderheiten des Bilanzierungsverbots für Verbindlichkeiten bei Rangrücktrittsvereinbarungen in der D-Mark-Eröffnungsbilanz nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 DMBilG s. Anm. 10.
- ▶ *Schuldübernahme*: S. o. *Konfusion*.
- ▶ *Stundung* ist kein Erlaß; zur Abgrenzung BFH v. 30. 11. 62 VI 263/61, StRK EStG § 10 d R. 16.
- ▶ *Umwandlung der Gläubigerforderung in eine Beteiligung* ist kein Erlaß. Vielmehr wird die Forderung zur Erbringung der Einlage verwendet. Zu handelsrechtlichen Bedenken vgl. Anm. 46.
- ▶ *Warenlieferungen*: Sanierungsleistungen sind nicht nach Nr. 66 stfrei, wenn sie die *unentgeltliche Lieferung* von Waren zum Gegenstand haben (BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365 und v. 8. 4. 92 I R 41/88, BFH/NV 1992 S. 799); auch insoweit handelt es sich um einen verdeckten Zuschuß (s. auch *Preiserhöhungen*).
- ▶ *Zuschüsse des Gläubigers* (oder eines Dritten) „à fonds perdu“ sind kein Schuldenerlaß. Die dadurch bewirkte Vermögensmehrung ist nicht steuerbefreit.  
BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365; v. 24. 2. 94 IV R 71/92, BFH/NV 1995 S. 15 betr. Zahlung eines Bürgen unter Verzicht auf Rückgriffsforderung; glA STEUCK, BB 1964 S. 387; LANGEL, StbJb. 1977/78 S. 332; STRÖFER, StuW 1982 S. 231, 249; aA OTT, BB 1969 S. 705; WINNEFELD, DB 1991 S. 2208. Für Gleichbehandlung mit Erlaß KÄNZIG (Wirtschaft und Recht, Bd. 9, Zürich 1957 S. 121). Nach dem Vorschlag von LANGEL (aaO) soll der Gläubiger zunächst ein Darlehen gewähren und dieses dann erlassen. War das von vornherein beabsichtigt, handelt es sich aber gleichwohl um einen Zuschuß (SCHULZE ZUR WIFESCHE, GmbHR 1980 S. 37). Das ist idR anzunehmen, weil die Sanierung eine baldige Vermehrung des Eigenkapitals erfordert.

Der Zuschuß kann auch verdeckt durch günstige Liefer- oder Abnahmepreise gewährt werden (s. „Preiserhöhungen“).

## II. Schuldlerlaß „zum Zweck der Sanierung“

### 1. Die Sanierung

#### a) Begriff der Sanierung

42

Nr. 66 stellt darauf ab, daß Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. Die Sanierung ist kein juristisch fest umgrenzter Begriff. Mit ihr wird ein Inbegriff von Maßnahmen bezeichnet, die einem existenzgefährdeten Unternehmen das Überleben ermöglichen sollen.

**Einkommensteuerlicher Begriff der Sanierung:** Existenzgefährdung bedeutet Konkursgefahr. Konkursgrund ist für alle Unternehmen die *Zahlungsunfähigkeit* (§ 102 KO, § 19 InsO) für KapGes. und Genossenschaften sowie für Personhandelsgesellschaften, bei denen kein Gesellschafter eine vollhaftende natürliche Person ist, auch die *Überschuldung* (§§ 102, 207, 213 KO; § 130 a, 177 a HGB; § 17 InsO). Es handelt sich jeweils um finanzielle Engpässe. Deshalb werden als Sanierung ieS nur finanztechnische Rettungsmaßnahmen bezeichnet.

*Die Sanierung* kann man danach bezeichnen als Inbegriff von Maßnahmen, die die finanzielle Gesundung eines notleidenden Unternehmens bezwecken und geeignet sind, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und auf Dauer wieder ertragsfähig zu machen.

RFH v. 2. 3. 37, RStBl. S. 626; v. 20. 7. 37, RStBl. 1938 S. 44; v. 14. 7. 42, RStBl. S. 956; BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; v. 22. 4. 64 I 62/61 U, BStBl. III S. 370; v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531; v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 181.

**Fortführende und übertragende Sanierung:** Die finanzielle Sanierung kann zur Fortführung des bisherigen Unternehmens oder dessen Übernahme (sog. übertragende Sanierung) führen. Zur Abgrenzung dieser beiden Sanierungsformen s. BFH v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672. Die Vorschrift Nr. 66 betrifft auch den Fall der übertragenden Sanierung (BFH aaO). Dem entspricht die Unterscheidung von „*Sanierungsgesellschaften*“ und „*Betriebsübernahmegesellschaften*“; als Zwischentyp hat sich die „*Auffanggesellschaft*“ bewährt, die mit der Sanierung des Krisenunternehmens hinfällig wird (sog. Sanierungsauffanggesellschaft), mit der aber auch die Übernahme des sanierungsfähigen Unternehmens bezweckt werden kann (sog. Übernahme-Auffanggesellschaft). Oberbegriff für diese Gesellschaftstypen ist der Begriff der Fortführungsgesellschaft (grundlegend: GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 131 ff.).

*Einzelfälle übertragender Sanierung* sind nach der Rspr. bisher entschieden: Die Fortführung eines Unternehmens durch eine GmbH nach Liquidation einer FamilienOHG (BFH v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672), die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH (BFH v. 14. 3. 90 I R 121/88, BStBl. II S. 806) und die Auswechslung der Gesellschafter einer KG (BFH v. 23. 9. 93 IV R 103/90, BFH/NV 1994 S. 468). In gewissem Sinne ist auch die unternehmerbezogene Sanierung ein Fall übertragender Sanierung (dazu Anm. 52).

*Zur Kritik an der Steuerfreiheit übertragender Sanierungen* wird geltend gemacht, die Fortführung des Unternehmens durch bisher fremde Unternehmer ermögliche auch „unseriöse“ Sanierungen (K. SCHMIDT in RAUPACH, JbFStR 1990/91 S. 350); speziell gegen die Entscheidung des BFH v. 24. 4. 86 (IV R 282/84,

BStBl. II S. 672) wird eingewandt, eine Lösung wäre ohne den Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage zu strapazieren auch über die Rechtsfigur der unternehmerbezogenen Sanierung möglich gewesen; jedenfalls erfordere die Unternehmerbezogenheit der Sanierung zumindest eine Mitbeteiligung der bisherigen Unternehmer am neuen Unternehmen (so FICHTELMANN, NSt. Darst. 1 Sanierung S. 21 (5/92). UE ist die vom BFH vertretene Auffassung zur Zulässigkeit übertragender Sanierungen durch den Wortlaut der Vorschrift gedeckt, bei Beachtung des wirtschaftslenkenden Charakters der Norm vertretbar und im Hinblick auf die Auslegung zur unternehmerbezogenen Sanierung letztlich folgerichtig. Unseriösen Sanierungen ist mit den Voraussetzungen der Sanierungsabsicht, -eignung und -bedürftigkeit zu begegnen (s. Anm. 56 ff.); die bedingungslose Forderung nach einer Beteiligung der Altunternehmer am neuen Unternehmen erscheint unrealistisch und einer Sanierung in bestimmten Fällen eher hinderlich (s. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 100 zum kopflos gewordenen oder flüchtigen Altgesellschafter).

**Betriebswirtschaftlicher Begriff der Sanierung:** Die Ursachen der Existenzgefährdung liegen allerdings nur selten allein im Finanzierungsbereich (zB hohe Forderungsausfälle). Im allgemeinen bestehen Mängel in den Bereichen der Leistungserstellung und des Absatzes, die wiederum unterschiedliche Gründe haben können. Diese Mängel müssen durch eine Betriebsanalyse aufgedeckt und beseitigt werden, damit die finanzielle Sanierung Erfolg hat.

Vgl. BAUR, Sanierungen, 1978; VORMBAUM, Finanzierung der Betriebe, 5. Aufl. S. 400 ff.; GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, S. 27 ff.; s. auch GOTTWALD/MAUS, Insolvenzrechtshandbuch, München 1990, § 2 mit Checklisten zur Krisenerkennung (Rz. 17 ff.) und umfassenden Ursachenkatalogen (Rz. 44 ff.).

Selbst während des Sanierungsverfahrens bedarf es der Durchsetzung gegenüber Kräften, die an einer Zerschlagung des Betriebs interessiert sind (GROSS aaO S. 23; zum Obstruktionsverbot in der Insolvenzrechtsreform s. § 245 InsO und BTDrucks. 12/2443 S. 79 u. 93 f.). Es handelt sich danach um eine Sanierung iW.S., durch umfassende Vorkehrungen einschließlich Maßnahmen der Reorganisation (s. auch FLESSNER, Sanierung und Reorganisation, 1982). Die finanzielle Sanierung hat in diesem Zusammenhang nur ergänzende Bedeutung.

#### 43 b) Sanierungsverfahren

Die Sanierung kann in einem gerichtlichen oder außergerichtlichen Verfahren angestrebt werden.

**Gerichtliche Verfahren** unterscheiden sich nach bisherigem Recht und der Insolvenzrechtsreform durch die InsO.

*Rechtslage bis zum 31. 12. 98 (Konkurs- und Vergleichsverfahren):* Gerichtliche Verfahren sind der *Vergleich* zur Abwendung des Konkurses nach der VglO und der *Zwangsvergleich* nach den §§ 173 ff. KO. Inhalt des Vergleichsverfahrens ist in beiden Fällen ein Teilerlaß (Quotenvergleich) oder die Liquidation des Unternehmens unter Verteilung des Überschusses an die Gläubiger. Auch eine Kombination ist möglich (Liquidation eines Unternehmensteils, Erlaß im übrigen). Zu den Vor- und Nachteilen der Sanierungshilfen durch das gerichtl. Vergleichsverfahren s. GOTTWALD/MAUS, Insolvenzrechtshandbuch, München 1990, § 5 Rz. 83 ff.

*Rechtslage ab 1. 1. 99 (Insolvenzrechtsreform):* Nach § 217 ff. der ab 1. 1. 99 in Kraft tretenden Insolvenzordnung – InsO – (§ 110 EGInsO) können die Folgen der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners abweichend von den Vorschriften der InsO auch in einem Insolvenzplan geregelt werden. Dieser Insolvenzplan kann auch

vorsehen, daß der Schuldner sein Unternehmen fortführt (§§ 1, 230 InsO; dazu BTDrucks. 12/2443 S. 203 f.)

**Außergerichtliches Verfahren:** Für das außergerichtliche Sanierungsverfahren (auch als „freie Sanierung“ bezeichnet) gibt es keine festen Regeln, doch haben sich bestimmte Verfahrensweisen eingebürgert (vgl. dazu KÜNNE, Außergerichtliche Vergleichsordnung, 7. Aufl. 1968 S. 38 ff.). Mittelpunkt ist auch hier ein Vergleich (Rechtsgrundlage: § 779 BGB). Die Gläubiger, insbesondere Banken, schließen sich gelegentlich zu einem Sanierungskonsortium zusammen (vgl. dazu SCHOLZE, Das Konsortialgeschäft der Banken, 1973 S. 119). Das in der Reformdiskussion diskutierte, der Insolvenz vorgelagerte *Insolvenzverhütungsverfahren* hat keinen Eingang in die Insolvenzordnung gefunden; auch nach der Insolvenzrechtsreform (s. Anm. 33) ist die freie Sanierung daher weiterhin vor allem Sache der Banken (GOTTWALD/ARNOLD, Insolvenzrechtshandbuch, München 1990, § 1 Rz. 36). Die freie Sanierung gilt als die wirksamste (K. SCHMIDT, ZIP 1982 S. 11), billigste (KÜNNE aaO Einl. S. XXXII) und schnellste Form der Unternehmenssanierung (vgl. GOTTWALD/MAUS aaO § 5 Rz. 92 f.).

Einstweilen frei.

44, 45

### c) Überblick über die Sanierungsmaßnahmen

46

Die möglichen Sanierungsmaßnahmen lassen sich unterschiedlich gliedern. Hier wird nach ihren Auswirkungen auf die Konkursgründe *Überschuldung* (§ 207 KO; §§ 17 ff. InsO) und *Zahlungsunfähigkeit* (§ 102 KO; § 19 InsO) unterteilt.

*Wegen abweichender Gliederungen* vgl. VAN DER VELDE, StJb. 1950, 261 ff.; PAUSENBERGER, Die finanzielle Sanierung, in JANBERG, Finanzierungshandbuch, 2. Aufl. 1970 S. 655 ff.; ZYBON, Art. Sanierung in Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl. 1974; POTTHOFF, Art. Sanierung in Handbuch der Finanzwirtschaft 1976; UHLENBRÜCK, Insolvenzrecht, 1979 S. 178 ff.; LUTTER/HOMMELHOFF, BB 1980 S. 740 ff.

**Überschuldung** liegt vor, „wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt“ (§ 19 Abs. 12 Satz 1 InsO), wenn also das Eigenkapital durch Verluste aufgezehrt ist oder die Verbindlichkeiten höher sind als das Bruttovermögen (Unterbilanz). Ob eine Überschuldung iSv. § 207 Abs. 1 KO vorliegt und damit Konkursantragspflicht besteht (§ 92 Abs. 2 Satz 2 AktG; § 63 Abs. 1 GmbHG; § 130 a Abs. 1 HGB), beurteilt sich nicht nach den Wertansätzen in der Handelsbilanz. Die richtige Bewertung ist streitig. Genannt werden der Liquidations- und der Fortführungswert.

Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 InsO ist „bei der Bewertung des Unternehmens des Schuldners die Fortführung des Unternehmens zugrunde zu legen, wenn diese nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist“. Vgl. auch die Übersicht bei DREXL/KAYSER, BB 1981 S. 401, ferner PLATE, DB 1980 S. 220 und ausführlich SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 8. Aufl., § 63 Anm. 10; DRUKARCZYK, ZGR 1979 S. 557; UHLENBRÜCK, GmbH und Co. KG, S. 79; K. SCHMIDT, ZIP 1980 S. 234 ff.

Ob Überschuldung vorliegt, wird mit Hilfe eines *Vermögensstatus*, der Überschuldungsbilanz, festgestellt (vgl. dazu W. FISCHER, Die Überschuldungsbilanz, 1980). Der Geschäftsverkehr sieht mangels besserer Erkenntnismöglichkeiten auf die Handelsbilanz; der Kaufmann muß daher auch eine nur buchmäßige Überschuldung vermeiden.

**Abwendung oder Beseitigung der Überschuldung** ist möglich durch Vermehrung des Eigenkapitals und/oder durch Verringerung des Fremdkapitals.

► *Gesellschaftsrechtliche Maßnahmen (Maßnahmen zu Lasten des Altkapitals):* Ausgewiesene Verluste müssen zunächst vom Eigenkapital abgesetzt werden. Bei KapGes.

ist das nicht ohne weiteres möglich. Hier muß zunächst durch Auflösung offener Rücklagen oder durch Herabsetzung des Nennkapitals formell ein Gewinn ausgewiesen werden, der zur Tilgung der Verlustvorträge verwendet wird. Für AG ist hierfür in §§ 229 ff. AktG das Verfahren der *vereinfachten Kapitalherabsetzung* vorgesehen (s. § 27 KStG Anm. 36; GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 286 f.). Im Verfahren der ordentlichen Kapitalherabsetzung (§§ 222 ff. AktG; § 58 GmbHG) muß der Gesellschafter auf seinen Rückzahlungsanspruch verzichten (vgl. RFH v. 16. 10. 34, RStBl. 1935 S. 139; ferner § 27 KStG Anm. 36; GROSS aaO S. 284 ff.). In Betracht kommt auch die *Einziehung eigener Anteile* GROSS aaO S. 287 ff.). Zuweilen übernehmen nur einige Gesellschafter die Sanierung, indem sie zu diesem Zweck Anteile zur Verfügung stellen (vgl. § 237 Abs. 3 Nr. 1 AktG; im einzelnen dazu § 27 KStG Anm. 40). Ein Buchgewinn ergibt sich auch, wenn die Gesellschaft eigene Anteile unter ihrem Nennwert erwirbt und anschließend einzieht (dazu RFH v. 19. 3. 33, RStBl. 1934 S. 436). Mit einem Kapitalschnitt ist meist eine *Kapitalerhöhung* verbunden; ein hierbei erlangtes Aufgeld kann ebenfalls zur Verlusttilgung verwendet werden. Gleiches gilt für *Zuschüsse* der Gesellschafter, die den Gesellschaftsgewinn erhöhen (BFH v. 12. 1. 77 I R 157/74, BStBl. II S. 439) und die Liquidität des zu sanierenden Unternehmens verbessern (GROSS aaO S. 292 auch zu den bilanzrechtl. Wahlrechten und stl. Folgen von Gesellschafterzuschüssen); die Gesellschafter erreichen damit dasselbe wie durch eine Herabsetzung und anschließende Wiedererhöhung des Kapitals.

Zur Kapitalherabsetzung bei der GmbH und der GmbH & Co. KG s. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 289 ff.

► *Bewertungsmaßnahmen*: Das Unternehmen selbst kann das ausgewiesene Eigenkapital mittels Realisierung stiller Reserven, durch die Höherbewertung von Aktiva und die niedrigere Bewertung von Passiva erhöhen. Von diesen Möglichkeiten wird oft bereits Gebrauch gemacht, um einen Verlustausweis zu vermeiden. Ein mittels solcher Maßnahmen ausgewiesener Gewinn kann aber auch zur Tilgung früherer Verluste und zur Bildung von Rücklagen verwendet werden.

► *Gläubigermaßnahmen*: Die Verminderung des Fremdkapitals durch *Gläubigerverzicht* beim Schuldner zu einem Gewinn. Konkursrechtlich ist auch eine Verbindlichkeit nicht zu berücksichtigen, deren Gläubiger für den Insolvenzfall hinter alle übrigen Gläubiger zurückgetreten ist (BGH v. 4. 5. 62 VI ZR 226/61, WM 1962 S. 764 betr. einen *Rangrücktritt* des FA mit einer KStForderung; zu Einzelfragen PRIESTER, DB 1977 S. 2429 und SERICK, ZIP 1980 S. 9). Da die Schuld nicht erlassen wird, entsteht beim Rangrücktritt handelsrechtlich kein Gewinn; anders jedoch, wenn die Verbindlichkeit allein aus künftigen Gewinnen gedeckt werden soll (vgl. BFH v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720; v. 18. 6. 80 I R 72/76, BStBl. II S. 741; v. 10. 11. 80 GrS 1/79, BStBl. II 1981 S. 164, 169). Kein Gewinn auch bei Darlehen, die handelsrechtlich als Eigenkapital zu behandeln sind (zB nach §§ 32 a GmbHG, 129 a, 172 a HGB; vgl. dazu LUTTER/HOMMELHOFF, ZGR 1979 S. 33, 52). Gelegentlich wandeln Gläubiger ihre Forderungen in *Beteiligungskapital* um (zum Verfahren PRIESTER, DB 1976 S. 1801). Ein Gewinn ergibt sich daraus für die Gesellschaft nicht; anders jedoch, wenn die Forderung nicht zu ihrem Nennwert angerechnet wird (vgl. zu diesen Fragen GESSLER in Festschrift Möhring, 1975 S. 173; UHLENBRUCK, GmbH & Co. KG S. 127; GUSTAVUS, BB 1977 S. 214).

**Abwehr der Zahlungsunfähigkeit:** Zur Verhinderung der Zahlungsunfähigkeit müssen die Zahlungsmittel verstärkt, die künftigen Einnahmen erhöht und/oder die künftigen Ausgaben verringert werden. Ein Schuldlerlaß vermindert die künf-

tigen Ausgaben und verbessert damit auch die Zahlungsfähigkeit; gleiches gilt für ein Stundungsabkommen, mit dem die Zahlungen in die fernere Zukunft verschoben werden. Zusätzliche Zahlungsmittel werden durch eine Vermehrung des Eigen- oder des Fremdkapitals bereitgestellt.

Einstweilen frei.

47–49

#### d) Steuerliche Auswirkungen der verschiedenen Sanierungsmaßnahmen 50

Die einzelnen Sanierungsmaßnahmen haben unterschiedliche Gewinnauswirkungen für das sanierungsbedürftige Unternehmen. Einige Maßnahmen führen weder handels- noch steuerrechtlich zu einem Gewinn; andere bewirken nur handelsrechtlich einen Gewinn; wieder andere bedeuten handels- und steuerrechtlich einen Gewinn, sind zT aber steuerbefreit:

**Zuführung neuen Kapitals** durch Erhöhung des Fremdkapitals oder durch Einlage von Eigenkapital hat handels- und steuerrechtlich keine Gewinnauswirkungen. Demgegenüber entsteht durch *verdeckte Einlagen* handelsrechtlich, nicht aber steuerrechtlich ein Gewinn (str. vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993 S. 217 mwN). Als solche kommen insbesondere Zuschüsse der Gesellschafter und der Erlaß von Forderungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage in Betracht (sog. *unechte Sanierung*); hierzu zählt auch ein Forderungserlaß durch Nahestehende aus außerbetrieblichen Gründen (s. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 296). Eine Einlage ist auch anzunehmen, wenn ein Gesellschafter Gläubiger der Gesellschaft befriedigt, um die Sanierung herbeizuführen (RFH v. 5. 2. 29, RStBl. S. 228). Zur verdeckten Einlage bei Personengesellschaften vgl. Anm. 11.

**Interne Kapitalmaßnahmen des Unternehmens** berühren den Steuergewinn nicht (s. auch STRÖFER, StuW 1982 S. 247 ff.). Nicht steuerbar sind daher Gewinne aus der *Auflösung von Rücklagen* (sofern nicht aus un versteuerten Gewinnen gebildet), aus der *Kapitalherabsetzung* (RFH v. 18. 12. 28, RStBl. 1929 S. 220) und aus der *Einziehung eigener Anteile* (RFH v. 19. 3. 33, RStBl. 1934 S. 436). Das Betriebsvermögen (Reinvermögen) verändert sich hierdurch nicht, so daß sich beim Vermögensvergleich keine Wirkungen ergeben.

**Forderungsverzicht der Gläubiger:** Steuerbar, jedoch steuerbefreit ist der Gewinn aus einem Forderungsverzicht der Gläubiger (BFH v. 26. 1. 89 IV R 86/87, BStBl. II S. 456). Merkmale des steuerbefreiten Sanierungsgewinns sind der *Schulderlaß* (s. Anm. 38); die *Sanierungsbedürftigkeit* des Schuldners (s. Anm. 58), die *Eignung* der Sanierungsmaßnahme (s. Anm. 62) und die *Absicht der Sanierung* (s. Anm. 65).

**Sonstige Sanierungsmaßnahmen:** Steuerpflichtig sind die Gewinne aus sonstigen Sanierungsmaßnahmen, zB aus der *Realisierung stiller Reserven*, aus der *Umbewertung* von Aktiva und Passiva (soweit steuerlich zulässig) und aus *Zuschüssen der Gläubiger* (s. etwa GÜNKEL, Stbjb. 1993/94 S. 237 ff. mwN).

Einstweilen frei.

51

#### e) Sanierung und Liquidation (unternehmens- und unternehmerbezogene Sanierung) 52

Sanierung bedeutet Unternehmenserhaltung. Wird das Unternehmen liquidiert, so stellt sich die Frage, ob der Erlaß als Sanierungsmaßnahme unternehmens-

oder unternehmerbezogen zu verstehen ist. Es handelt sich um eine Sonderfrage bei Prüfung der Sanierungseignung des Erlasses (dazu Anm. 62).

**Unternehmensbezogene Sanierung bei Kapitalgesellschaften:** Von der Erhaltung des Unternehmens ist auch auszugehen, wenn sich eine *KapGes.* in Zukunft auf eine Verwaltungstätigkeit beschränken will (RFH v. 14. 7. 42, RStBl. S. 956; aA FG München v. 17. 9. 91, EFG 1992 S. 201, rkr.), nicht aber, wenn ihr Betrieb auf die Dauer ruht (BFH v. 22. 4. 64 I 62/61 U, BStBl. III S. 370). Die Liquidation ist das Gegenteil der Sanierung, ein in Zusammenhang mit der Liquidation gewährter Schuldenerlaß also nicht steuerbegünstigt (RFH v. 20. 7. 37, RStBl. 1938 S. 44); anders, wenn die Liquidation abgebrochen und die werbende Tätigkeit wiederaufgenommen wird (BFH v. 22. 4. 64 I 62/61 U, BStBl. III S. 370). Wird ein Teil des Unternehmens liquidiert, um den anderen Teil zu erhalten, ist die Sanierungsabsicht zu bejahen. Zur vergleichbaren Rechtslage bei der GmbH & Co. KG s. u.

*Beim qualifizierten faktischen Konzern* soll allerdings eine unternehmerbezogene Sanierung des abhängigen Unternehmens zulässig sein, weil die Interessenlage für den beherrschenden Unternehmer der eines OHG-Gesellschafters oder Komplementärs vergleichbar ist (SIEPMANN, FR 1993 S. 156 f.); uE aus den gleichen Gründen abzulehnen wie die unternehmerbezogene Sanierung bei Einzel- und Mitunternehmern (s. u. *Stellungnahme*). Soweit das beherrschende Unternehmen Schulden erläßt, geschieht dies nicht in Sanierungsabsicht, sondern aus der Einsicht, für diese Schulden eintreten zu müssen (glA SIEPMANN, FR 1993 S. 157).

Nach der Rspr. des BGH zum *qualifizierten faktischen Konzern* sind die aktienrechtl. Vorschriften zur Verlustübernahme (§ 302 AktG) und zum Gläubigerschutz (§ 303 AktG) analog auch auf die Fälle anzuwenden, in denen ein herrschendes Unternehmen (auch ein Einzelunternehmer) die Geschäfte der von ihm abhängigen GmbH dauernd und umfassend leitet (BGH v. 16. 9. 85 II ZR 275/84, GmbHR 1986 S. 78; v. 20. 2. 89 II ZR 167/88, BGHZ 107 S. 7 und v. 23. 9. 91 II ZR 135/90, DB 1991 S. 2176).

**Unternehmerbezogene Sanierung bei Einzel- und Mitunternehmern:** Dem Einzelunternehmer wird wie dem (vollhaftenden) Mitunternehmer StBefreiung auch dann gewährt, wenn der Betrieb liquidiert wird, der Schuldenerlaß ihm aber den Rückzug in das Privatleben, die spätere Rückkehr als Unternehmer oder die Tätigkeit als ArbN ermöglichen soll. Die Sanierung wird hier nicht unternehmensbezogen, sondern *unternehmerbezogen* gesehen; Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungseignung können hierbei nicht geprüft werden. An die Stelle wirtschaftspolitischer Zwecksetzungen treten ausschließlich Gesichtspunkte persönlicher Billigkeit.

*StRspr.*, s. RFH v. 16. 12. 36, RStBl. 1937 S. 436; v. 4. 5. 38, StuW Nr. 300; v. 12. 10. 38, RStBl. 1939 S. 86; v. 14. 11. 38, RStBl. 1939 S. 117; BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810 mit der Begründung, der Wortlaut beziehe sich nicht auf ein Unternehmen, die unternehmerbezogene Auslegung entspreche dem Sinn der Vorschrift, dem System des EStRechts und sei verfassungskonform, da sie die Leistungsfähigkeit des Schuldners wiederherstelle; glA BFH v. 14. 3. 90 I R 106/85, BStBl. II S. 813; v. 24. 10. 90 X R 129/87, BFH/NV 1991 S. 372 alle betr. Einzelunternehmer; v. 18. 12. 90 VIII R 40/86, BStBl. II 1991 S. 232 betr. Gesellschafter einer OHG; v. 22. 1. 91 VIII R 12/88, BFH/NV 1991 S. 806 betr. Einzelunternehmer; noch offengelassen in BFH v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672; Nds. FG v. 2. 6. 81, EFG 1982 S. 64, rkr.; a-1 Nds. FG v. 19. 6. 84, EFG 1985 S. 61, rkr. mit zust. Anm. HEINICKE, FR 1987 S. 269; Bedenken äußern auch BUCHWALD, FR 1964 S. 30; GEIST, Insolvenzen und Steuer, 3. Aufl. 1980 S. 204; SFEGER/KANZLER, DB 1983 S. 583 Fn. 84; FROTSCHER/KUHLMANN, § 3 Rz. 331; FICHTELMANN, DStR 1992 S. 241; v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. B 66/99; s. auch Anm. 12 betr. PersGes. und zur Verfassungsmäßigkeit der unternehmerbezogenen Auslegung der Nr. 66 s. Anm. 6.

**Sonderfall der Kommanditisten:** Die Rspr. zur *unternehmerbezogenen Sanierung* ist allerdings nicht auf den nur mit seiner Einlage haftenden Kommanditisten anzuwenden, weil dessen wirtschaftliche Existenz nicht durch den Fortbestand der Gesellschaftsschulden gefährdet ist.

BFH v. 18. 12. 90 VIII R 39/87, BStBl. II 1991 S. 784 mit zust. Anm. zur Vorinstanz: WERNER, FR 1987 S. 539; FG Rhld.-Pf. v. 8. 9. 92, EFG 1993 S. 290, rkr.; OFD Frankfurt/Main v. 13. 1. 94, FR 1994 S. 205 = StEK EStG § 3 Nr. 601. Der Sanierungsgewinn soll deshalb allein dem Komplementär zugerechnet werden, wobei die Zustimmung der KG zum Schuldenerlaß zugleich als Vereinbarung einer abweichenden Gewinnverteilung zu sehen sei (so REISS/KRETSCHMER, DB 1994 S. 1846); uE fraglich, da eine solche Änderung der Gewinnverteilung nicht gesellschaftsrechtl. begründet und damit nicht betrieblich veranlaßt wäre (glA FG Rhld.-Pf. v. 8. 9. 92, EFG 1993 S. 290, rkr. aE).

Anders bei *unternehmensbezogener Sanierung*, bei der auch die Anteile der Kommanditisten am Sanierungsgewinn stfrei sind (BFH v. 17. 9. 92 IV R 110/90, BFH/NV 1993 S. 476; OFD Frankfurt/Main aaO). Im Ergebnis folgerichtig hat der BFH die Stfreiheit eines Sanierungsgewinns auch bei einer später stillgelegten GmbH & Co. KG verneint, bei der keine natürliche Person für die Verbindlichkeiten unbeschränkt haftete (BFH v. 22. 1. 85 VIII R 37/84, BStBl. II S. 501; v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504 und v. 31. 1. 91 IV R 84/89, BFH/NV 1991 S. 821).

**Stellungnahme:** UE ist die von mehreren Senaten des BFH vertretene Auffassung zur unternehmerbezogenen Sanierung abzulehnen. Es ist zwar richtig, daß sich der Wortlaut der Nr. 66 nicht auf das Unternehmen als solches bezieht und auch die einander widersprechenden Vorstellungen von der Einheit der Personengesellschaft und der Vielheit der Gesellschafter (vgl. KEMPERMANN, DStZ 1995 S. 225) kaum als Argument für die eine oder andere Auffassung taugt: Denn obgleich Subjekt der ESt. die natürliche Person ist, wird Nr. 66 von der Rspr. des BFH vorrangig unternehmensbezogen ausgelegt (glA v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. B 66/99).

Die Rspr. ist jedoch inkonsequent, soweit sie die Anerkennung der StBefreiung des Sanierungsgewinns grundsätzlich vom gleichzeitigen Vorliegen der drei Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht abhängig macht (s. Anm. 56), andererseits aber für die unternehmerbezogene Sanierung auf die Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungseignung verzichtet (s. o.). Die Begünstigung der unternehmerbezogenen Sanierung widerspricht auch der sachlichen Rechtfertigung der StBefreiung, mit der die Erhaltung des Unternehmens als wirtschaftlicher Faktor erreicht werden soll (s. Anm. 5; glA FICHTELMANN, DStR 1992 S. 241). Das vom BFH herangezogene Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810) spielt im Bereich der wirtschaftslenkenden Normen, zu denen Nr. 66 uE zählt (s. Anm. 5 aE), nur eine untergeordnete Rolle (s. Anm. 6); uE kann der Leistungsfähigkeitsgrundsatz auch kaum die Benachteiligung der Kommanditisten und den Widerspruch zur Behandlung der Schuldnerklasse bei Kapitalgesellschaften (s. o.) rechtfertigen (glA v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. B 66/99). In Einzelfällen kann die unternehmerbezogene Sanierung wegen der Nichtanrechnung des Sanierungsgewinns auf den Verlustabzug (s. Anm. 26) sogar zu einer beachtlichen Begünstigung führen (FICHTELMANN, DStR 1992 S. 241 mit Berechnungsbeispiel), die eher für eine Einzelfallprüfung im Rahmen des Billigkeitserlasses (§ 227 AO) spricht.

Einstweilen frei.

53–55

## 2. Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht

**Schrifttum:** KAYSER, Sanierung oder Auflösung: Eine Analyse der Sanierungsfähigkeit von Unternehmen im Vorfeld der Insolvenz, 1983; DERS., Sanierungsfähigkeitsprüfung insolvenzbedrohter Unternehmen, BB 1983 S. 415; R. BECKER, Die Sanierungsfähigkeit der Unternehmung: Ein durch die Kommission für Insolvenzrecht aktualisierter Begriff in betriebswirtschaftlicher Sichtweise, 1986; PAUS, StFreiheit von Sanierungsgewinnen – Sanierungseignung erforderlich?, FR 1986 S. 148; R. BECKER, Zur Beurteilung der Sanierungsfähigkeit, DB 1988 S. 561; E. BRAUN, Betriebswirtschaftliche Checkliste zur Prüfung der Sanierungsfähigkeit der Unternehmen, in BAETGE, (Hrsg.): Rechnungslegung, Finanzen, Steuern und Prüfung in den 90er Jahren: Eine Vortragsreihe, 1990 S. 95; BRANDSTÄTTER, Die Prüfung der Sanierungsfähigkeit notleidender Unternehmen, 1993. S. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

### 56 a) Gesetzliche und ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzungen

Neben dem Schuldenerlaß (s. Anm. 40) kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nur darauf an, daß der Schuldenerlaß zum Zwecke der Sanierung, also in Sanierungsabsicht gewährt wird.

**Drei Voraussetzungen gleichzeitig erforderlich:** Rspr. und FinVerw. prüfen außer dieser *Sanierungsabsicht* (Anm. 65) aber auch die *Sanierungsbedürftigkeit* (Anm. 58) und die *Sanierungseignung*, dh. die Eignung des Schuldnerlasses als Sanierungsmaßnahme (Anm. 62). Fehlt nur eine dieser Voraussetzungen, ist das Vorliegen eines streifen Sanierungsgewinns zu verneinen.

*StRspr.* des BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/60, BStBl. II S. 531; v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 181; v. 22. 11. 83 VIII R 14/81, BStBl. II 1984 S. 472; v. 22. 1. 85 VIII R 37/84, BStBl. II S. 501; v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504; v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493; v. 28. 2. 89 VIII R 303/84, BStBl. II S. 711; v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810; v. 14. 3. 90 I R 106/85, BStBl. II S. 813; v. 31. 1. 91 IV R 84/89, BFH/NV 1991 S. 821; v. 19. 3. 91 VIII R 214/85, BStBl. II S. 633; v. 19. 3. 93 III R 79/91, BFH/NV 1993 S. 536; v. 24. 2. 94 IV R 71/92, BFH/NV 1995 S. 15; *glA* FinVerw. R 6 EStR; OFD Hannover v. 27. 5. 82, StEK EStG § 3 Nr. 281 u. v. 15. 6. 83, FR 1983 S. 508; *aA* STRÖFER, StuW 1982 S. 236 ff.

**Im Zeitpunkt des Schuldnerlasses** (Zwangsvergleichs oder Vereinbarung der Sanierungsmaßnahme) müssen die drei Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit, -eignung und -absicht gegeben sein.

BFH v. 3. 12. 63 BStBl. III 1964 S. 128 betr. Sanierungseignung; v. 12. 6. 80 IV R 150/79, BStBl. II 1981 S. 8; v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810 betr. Sanierungsbedürftigkeit; *glA* SCHMIDT/HEINICKE XIII, § 3 ABC „Sanierungsgewinn“. Zum *Zeitpunkt der Realisierung* des steuerfreien Gewinns s. Anm. 76.

**Stellungnahme:** Als Tatbestandsmerkmal enthält Nr. 66 nur die Sanierungsabsicht (*glA* STRÖFER, StuW 1982 S. 236 ff.). Die Prüfung von Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungseignung entspricht dem Vorgehen beim Steuererlaß nach § 227 AO. Nr. 66 enthält zwar eine gesetzlich geregelte Billigkeitsmaßnahme (Anm. 5), hat jedoch einen eigenen Tatbestand. Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungseignung können nur Anhaltspunkte für die Sanierungsabsicht sein; sie sind Indizien oder Hilfstatsachen. FinVerw. und -Gerichte werden mit der verlangten Prüfung der Gesamtlage des Unternehmens überfordert! Die Sanierungsaussichten sind schwer zu beurteilen. Jeder Sanierungsversuch ist ein Wagnis und mißlingt nur zu oft. Letztlich handelt es sich um eine Prognose (vgl. MERTENS, ZHR 1979 S. 174), so daß von einer objektiven Sanierungsbedürftigkeit nicht gesprochen werden kann. Jedenfalls können die Sanierungsaussichten nicht *ex post* beurteilt werden (so aber BFH v. 25. 5. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531 hinsichtlich der Sanierungseignung). Problematisch ist auch die Forderung der

Rspr. nach einem einheitlichen Sanierungsplan. Insbesondere bei Großunternehmen zieht sich eine Sanierung lange hin und kann mehrmals einen Erlaß erforderlich machen; ein solcher zusätzlicher Erlaß ist idR vorab nicht geplant, sollte aber steuerbegünstigt sein. Es kann daher nicht darauf ankommen, daß die Sanierung tatsächlich gelingt.

Auch nach der ab 1. 1. 99 in Kraft tretenden InsO (s. Anm. 33) ist auf Grund eines Insolvenzplans eine abweichende Regelung des Insolvenzverfahrens mit dem Ziel der Sanierung vorgesehen (§§ 1, 217 ff. InsO). Ist dieser Plan angenommen und bestätigt (§§ 235 ff. InsO), so kann eine gescheiterte Sanierung uE nicht zur Versagung der StBefreiung führen.

Einstweilen frei.

57

### b) Sanierungsbedürftigkeit

58

Neben Sanierungsabsicht (Anm. 65) und Sanierungseignung (Anm. 62) fordert die Rspr., daß das durch den Erlaß begünstigte Unternehmen objektiv sanierungsbedürftig ist.

StRspr.: BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; v. 3. 12. 63 I 375/60 U, BStBl. III 1964 S. 128; v. 22. 11. 83 VIII R 14/81, BStBl. II 1984 S. 472; v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493; v. 24. 4. 86 IV R 31/85, BFH/NV 1987 S. 635; v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810.

**Begriff der Sanierungsbedürftigkeit:** Sie ist zu bejahen, wenn das Unternehmen infolge Zahlungsunfähigkeit vom Konkurs bedroht ist (BFH v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493; v. 24. 4. 86 IV R 31/85, BFH/NV 1987 S. 635 betr. GmbH & Co. KG). Die Überschuldung allein ist kein Grund, die Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen, wenn die übrigen Umstände (eigene Umsätze, Umsatzrendite und Bruttorendite) einen Zusammenbruch des Unternehmens ausschließen und nicht von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit auszugehen ist (BFH v. 14. 3. 90 I R 129/85, BStBl. II S. 955). Allerdings können Stundungsvereinbarungen, die im Zusammenhang mit der Sanierung abgeschlossen werden, eine Sanierungsbedürftigkeit nicht beseitigen (BFH I R 129/85 aaO). Daß gegenwärtig noch Gewinne erzielt werden, braucht der Annahme der Sanierungsbedürftigkeit nicht entgegenzustehen (RFH v. 23. 3. 38, RStBl. S. 566), erst recht nicht das Vorhandensein eines noch ausreichenden Betriebsvermögens (RFH v. 14. 7. 42, RStBl. S. 956). Andererseits kann aus handelsrechtlichen oder gar nur steuerlich vorhandenen Verlusten noch nicht auf die Sanierungsbedürftigkeit geschlossen werden.

**Keine Sanierungsbedürftigkeit,** wenn der Einzelunternehmer noch *hinreichendes Privatvermögen* hat, das er in den Betrieb einbringen kann (RFH v. 23. 3. 38, RStBl. S. 566; BFH v. 3. 12. 63 I 375/60 U, BStBl. III 1964 S. 128) oder wenn sich aus den Bilanzen ein durch die Buchwerte gedecktes Stammkapital ergibt (BFH v. 14. 3. 90 I R 121/88, BStBl. II S. 806). Hat ein Unternehmer *mehrere Betriebe*, so soll die Sanierungsbedürftigkeit nach der Gesamtheit der Betriebe beurteilt werden (BFH I 375/60 U aaO; v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; wohl aA BFH v. 22. 1. 85 VIII R 37/84, BStBl. II 1985 S. 501: „mehrere Betriebe eines Unternehmens“). Daraus kann aber nicht gefolgert werden, es müßten sämtliche Betriebe sanierungsbedürftig sein; man wird nur fragen müssen, was die übrigen Betriebe zur Sanierung beitragen können.

**Feststellung der Sanierungsbedürftigkeit:** Die Rspr. verlangt, daß die Sanierungsbedürftigkeit *objektiv besteht* und vom Schuldner *nachgewiesen wird* (RFH v. 2. 3. 37, RStBl. S. 626; BFH I 375/60 U aaO). Auf die Erwägungen des Schuldners soll

es nicht ankommen (RFH v. 30. 6. 27, RStBl. S. 197). Die Finanzbehörde soll nicht einmal an die Auffassung des Vergleichsgerichts gebunden sein (BFH I 375/60 U aaO). Der Forderungserlaß durch *mehrere* Gläubiger ist ein Anzeichen für die Sanierungsbedürftigkeit (und Sanierungsabsicht) des Unternehmens (BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810).

*Maßgebend für die Feststellung der Sanierungsbedürftigkeit* sind die Verhältnisse zZ des Schuldnerlasses (s. Anm. 7 b), nicht spätere Entwicklungen.

RFH v. 23. 3. 38, RStBl. S. 566; v. 21. 6. 39, RStBl. S. 970; v. 14. 7. 42, RStBl. S. 956; BFH v. 21. 2. 63 I 47/60, StRK EstG § 5 R. 354; v. 3. 12. 63 I 375/60 U, BStBl. III 1964 S. 128; v. 22. 11. 83 VIII R 14/81, BStBl. II 1984 S. 472; v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493; v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810.

59–61 Einstweilen frei.

### 62 c) Sanierungsseignung des Erlasses und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens

Neben Sanierungsabsicht (Anm. 65) und Sanierungsbedürftigkeit (Anm. 58) verlangt die Rspr. weiter die Sanierungsseignung des Erlasses.

**Sanierungsseignung** bedeutet nach der Rspr. einmal, daß das Unternehmen, insbesondere nach der Ertragsentwicklung, im Zeitpunkt des Erlasses als lebensfähig angesehen werden konnte (*allgemeine Sanierungsseignung* oder *Sanierungsfähigkeit des Unternehmens*) und weiterhin, daß der Schuldnerlass allein oder zusammen mit anderen Maßnahmen geeignet sein muß, die Sanierung herbeizuführen, dh. den Zusammenbruch abzuwehren und das Unternehmen wieder ertragsfähig zu machen (*besondere Sanierungsseignung* oder *Sanierungsseignung des Erlasses*).

► *Sanierungsfähigkeit des Unternehmens*: Die Sanierungsseignung ist einer Feststellung der Überlebensfähigkeit des Unternehmens wird von der Rspr. gewissermaßen als erste Stufe einer Prüfung der *Sanierungsseignung* verstanden (BFH v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493 zu 3 unter uE zweifelhafter Bezugnahme auf BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122). Ein Unternehmen ist danach sanierungsgeeignet, wenn es im Zeitpunkt des Erlasses als lebensfähig anzusehen war (BFH IV R 172/84 aaO). Kann das Unternehmen auf keinen Fall weiterbestehen, so ist es weder sanierungsbedürftig noch sanierungsgeeignet.

Das BFH-Urt. v. 3. 12. 63 I 375/60 U, BStBl. III 1964 S. 128 verweist auf die Prüfung der Ertragslage, der Höhe des Betriebsvermögens vor und nach der Sanierung, der Kapitalverzinsung, des Verhältnisses der flüssigen Mittel zur Schuldenlast, der Gesamtleistungsfähigkeit und ggf. des Privatvermögens des Inhabers (s. auch BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122). BGH v. 9. 7. 79 II ZR 118/77 (BGHZ 75 S. 96, Herstatt-Urteil) sieht die Vermögens- und Liquiditätslage als maßgeblich für die Sanierungsmöglichkeit an. Zu Grundlagen, Durchführung und Unterstützung der Sanierungsfähigkeitsprüfung durch Expertensysteme vgl. BRANDSTÄTTER, Die Prüfung der Sanierungsfähigkeit notleidender Unternehmen, 1993.

► *Sanierungsseignung des Erlasses*: In einer zweiten Stufe ist konkret zu prüfen, ob der Schuldnerlass ggf. im Verein mit anderen Maßnahmen geeignet ist, die Sanierung herbeizuführen.

RFH v. 2. 3. 37, RStBl. S. 626; BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531; v. 22. 1. 85 VIII R 37/84, BStBl. II S. 501; v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493; v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504; v. 24. 4. 86 IV R 31/85, BFH/NV 1987 S. 635; v. 31. 1. 91 IV R 84/89, BFH/NV 1991 S. 821; v. 19. 3. 93 III R 79/91, BFH/NV 1993 S. 536 und die Rspr. zur unternehmerbezogenen Sanierung (s. Anm. 52): BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810; v. 14. 3. 90 I R 106/85, BStBl. II S. 813; v. 24. 10. 90 X R 129/87, BFH/NV 1991 S. 372; v. 18. 12. 90 VIII R 40/86, BStBl. II 1991 S. 232; v. 22. 1. 91 VIII R 12/88, BFH/NV 1991 S. 806.

**Feststellung der Sanierungsseignung:** Die Sanierungsseignung erfordert Feststellungen zur künftigen Ertragslage und zur Eignung des Schuldnerlasses als Maßnahme, die das Überleben herbeiführen kann (v. 20. 2. 86 IV R 172/84, BFH/NV 1987 S. 493). Nach RFH v. 23. 3. 38, RStBl. S. 566 und v. 14. 7. 42, RStBl. S. 956 sollen der innere Wert des Betriebsvermögens und die Gesamtleistungsfähigkeit darüber entscheiden, ob der Schuldnerlaß für die Erhaltung der Leistungsfähigkeit erforderlich war und ob in Zukunft angemessene Gewinne erwartet werden können. Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung sollen in Hinblick auf die gegenwärtige und künftige Rentabilität analysiert werden. In Hinblick auf die Liquidität sollen die künftigen Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt werden.

Das Fehlen eines vorgefaßten *Sanierungsplans* wird von der Rspr. als Indiz für mangelnde Sanierungsseignung beurteilt.

BFH v. 25. 2. 72 VIII 30/66, BStBl. II S. 531 und v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504; glA FG Berlin v. 25. 3. 83, EFG 1984 S. 110, best. BFH v. 7. 2. 85 IV R 177/83, nv.; Hess. FG v. 16. 11. 92, EFG 1993 S. 209, rkr.; zur Kritik am Erfordernis des Sanierungs- oder Insolvenzplans s. Anm. 56.

**Einzelfälle zur Sanierungsseignung:** Die Sanierungsseignung ist bei einem unzureichenden Schuldnerlaß verneint worden (BFH v. 12. 3. 70 IV R 39/69, BStBl. II S. 518), der die Konkursgefahr nicht dauerhaft beseitigte (BFH v. 24. 4. 86 IV R 31/85, BFH/NV 1987 S. 635). Insbesondere ein Teilerlaß von Schulden kann der Sanierungsseignung entgegenstehen (BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531); die Feststellungen können aber auch ergeben, daß ein Teilerlaß sanierungsgeeignet ist (BFH v. 19. 3. 93 III R 79/91, BFH/NV 1993 S. 536 betr. Teilerlaß von 50 vH der Bankverbindlichkeiten und 23 vH der Lieferantenschulden; glA FG Ba-Württ. v. 9. 12. 86, EFG 1987 S. 232, rkr.). Ebenso wurde die Sanierungsseignung für mehrere aufeinanderfolgende Teilerlasse abgelehnt, denen kein vorgefaßter einheitlicher Plan zugrunde lag (BFH v. 25. 2. 72 VIII 30/66, BStBl. II S. 531); einen Sanierungsplan fordert auch BFH v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504 betr. Einstellung der Geschäftstätigkeit einer GmbH. Die Sanierungsseignung fehlt auch, wenn der Schuldnerlaß an die Voraussetzung geknüpft ist, daß das Umlaufvermögen mit Verlust veräußert wird (BFH v. 31. 1. 91 IV R 84/89, BFH/NV 1991 S. 821 betr. GmbH & Co. KG, die einen Grundstücks-komplex veräußern sollte).

Zur Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsseignung bei unternehmerbezogener Sanierung s. Anm. 52.

Einstweilen frei.

63, 64

#### d) Sanierungsabsicht der Gläubiger

65

Der Erlaß muß zum Zwecke der Sanierung erfolgen. Dies ist das einzige Merkmal, das sich unmittelbar aus dem Gesetz ergibt (s. Anm. 56).

**Ausschließliche Sanierungsabsicht nicht erforderlich:** Der Gläubiger gewährt den Schuldnerlaß allerdings nicht aus selbstlosen Motiven, sondern regelmäßig in der Absicht, die Restforderung zu retten bzw. die Geschäftsverbindung für die Zukunft zu erhalten. Solche „eigennützigen“ Erwägungen sind unschädlich, sofern die Sanierungsabsicht mitentscheidend war.

*StRspr.:* RFH v. 14. 7. 37, StuW Nr. 462; v. 1. 9. 37, StuW Nr. 501; v. 7. 4. 43, RStBl. S. 450; BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180; v. 26. 2. 88 III R 257/84, BFH/NV 1989 S. 436.

Es genügt die Vorstellung des Gläubigers, daß der Erlaß für die weitere Existenz des Schuldners notwendig sei (RFH v. 30. 3. 38, RStBl. S. 629). Bei der Prüfung der Sanierungsabsicht soll *kein strenger Maßstab* angelegt werden (BFH v. 22. 4. 64 I 62/61 U, BStBl. III S. 122; v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180; v. 26. 2. 88 III R 257/84, BFH/NV 1989 S. 436).

**Sanierungsabsicht bei Gläubigerakkord und Einzelerlaß:** Wird die Forderung im Rahmen eines allgemeinen Akkords erlassen, ist die Sanierungsabsicht zu vermuten (RFH v. 2. 3. 37, RStBl. S. 626; BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531; s. u. „Feststellung der Sanierungsabsicht“). Es kommt aber auch vor, daß nur die Großgläubiger den Schuldnererlaß gewähren, während kleinere Gläubiger voll befriedigt werden (vgl. RFH v. 1. 9. 37, StuW Nr. 501). Gewährt nur ein einzelner Gläubiger Schuldnererlaß, so soll die Sanierungsabsicht unwahrscheinlich sein (BFH v. 3. 5. 67 I 263/63, BStBl. III S. 421; v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180; v. 28. 2. 89 VIII R 303/84, BStBl. II S. 711); in einem solchen Fall ist sie daher besonders darzulegen (v. 19. 10. 93 VIII R 61/92, BFH/NV 1994 S. 790).

**Die Sanierungsabsicht fehlt,** wenn mit dem Teilerlaß nur der *Streit über die Rechtswirksamkeit einer Forderung* ausgeräumt werden soll (RFH v. 12. 10. 38, RStBl. 1939 S. 86), wenn als Gegenleistung neue Abnahmepflichten übernommen werden (BFH v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180), wenn allein ein früherer Forderungseingang angestrebt wird (RFH v. 12. 10. 38, RStBl. 1939 S. 86; v. 11. 11. 36, StuW 1937 Nr. 86 und BFH v. 26. 2. 88 III R 257/84, BFH/NV 1989 S. 436).

**Sanierungsabsicht bei Beteiligung der öffentlichen Hand:** Für den Erlaß von *Forderungen der öffentlichen Hand*, insbesondere von Steuerforderungen, bestehen meist besondere Voraussetzungen, die nicht mit einer Sanierungsabsicht verbunden sind (RFH v. 14. 2. 39, RStBl. S. 761; BFH v. 21. 2. 63 I 303/61, HFR S. 204; v. 27. 5. 64 I 190/62, BStBl. III S. 434; FG Nürnberg. v. 24. 9. 71, EFG 1972 S. 59; rkr.; Nds. FG v. 26. 1. 72, EFG S. 340, rkr.). Mit einem Steuererlaß nach § 227 AO kann aber auch die Unternehmenserhaltung bezweckt werden. Wird der Erlaß im Rahmen eines allgemeinen Akkords gewährt, kann es sich jedenfalls um eine Sanierungsmaßnahme handeln (RFH v. 14. 2. 39, RStBl. S. 761; SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1980 S. 38; vgl. auch BGH v. 4. 5. 62 VI ZR 226/61, WM 1962 S. 764). Insoweit bestehen auch keine Einschränkungen gegenüber dem Erlaß von Schulden durch Privatgläubiger (v. 19. 10. 93 VIII R 61/92, BFH/NV 1994 S. 790).

**Sanierungsabsicht bei Beteiligung von ArbN:** Auch ArbN gehören zu den Interessenten an der Rettung des Krisenunternehmens; ihre Einstellung zur Sanierung ist für den Sanierungserfolg oft sehr wesentlich (vgl. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 116 ff. auch zu Beispielen von Betriebsübernahmen durch ArbN). UE ist die Sanierungsabsicht auch gegeben, wenn ArbN im Rahmen eines allgemeinen Akkords auf Lohn- und Gehaltsforderungen verzichten, weil das Interesse an der Erhaltung ihrer Arbeitsplätze untrennbar mit dem Interesse an der Fortführung des Unternehmens verbunden ist.

**Feststellung der Sanierungsabsicht:** Der Forderungserlaß durch *mehrere* Gläubiger ist ein *Anzeichen* für die Sanierungsabsicht (und Sanierungsbedürftigkeit) des Unternehmens (BFH v. 14. 3. 90 I R 64/85, BStBl. II S. 810); andererseits spricht der Erlaß durch einen Gläubiger idR gegen ein Handeln in Sanierungsabsicht (BFH v. 28. 2. 89 VIII R 303/84, BStBl. II S. 711), zumal wenn dieser erkennbar an der Fortsetzung seiner Geschäftsbeziehungen zum Schuldner interessiert ist (BFH v. 8. 4. 92 I R 41/88, BFH/NV 1992 S. 799). UE sind solche Hilfsstatsachen auch die Merkmale der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsseignung (s.

Anm. 56). Die ältere Rspr. nimmt weitergehend sogar eine Vermutung für das Vorliegen der Sanierungsabsicht an, wenn die Forderung im Rahmen eines allgemeinen Akkords erlassen wird (s. RFH v. 2. 3. 37, RStBl. S. 626; BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531).

Einstweilen frei.

66–69

## C. Die steuerbefreite Vermögensmehrung

### I. Steuerfreie „Erhöhung des Betriebsvermögens“

70

Steuerfrei ist die unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 durch den Schuldenerlaß eintretende „Erhöhung des Betriebsvermögens“. Dabei sind *Sanierungskosten* abzuziehen (s. Anm. 72); über *Besserungszahlungen* als nachträgliche Sanierungskosten s. Anm. 74. Über den *Zeitpunkt der Realisierung* des steuerfreien Gewinns s. Anm. 76; über seine *buchmäßige Abwicklung* s. Anm. 78.

**Keine Anwendung bei Einnahmenüberschußrechnung:** Wenn der Sanierungsschuldner seinen Gewinn durch Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, ist Nr. 66 nicht unmittelbar anwendbar, da durch den Erlaß keine „Erhöhung des Betriebsvermögens“ eintritt. Durch den Gläubigerverzicht mindern sich aber die künftigen Betriebsausgaben, erhöht sich also der stpfl. Gewinn; im Ergebnis wird dadurch der Sanierungsgewinn versteuert. Es ist deshalb vorgeschlagen worden, in Höhe der sonst den Gewinn mindernden Ausgaben eine fiktive Betriebsausgabe anzusetzen (HEUER, Inf. 1962 S. 107; zustimmend o. V., DB 1964 S. 1755, 1969 S. 281; glA BLÜMICH/ERHARD, § 3 Rz. 486 ff.; PAUS, FR 1986 S. 149; WEBER-GRELLET in KIRCHHOF/SÖHN, § 4 D 350; uE zu Recht ablehnend: v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. B 66/79; vermittelnd, nur bei Erlaß von Darlehensschulden: MEINCKE in LITTMANN/BITZ/HELLWIG, § 3 Rz. 236). Mit dem Wortlaut der Nr. 66 läßt sich das nur schwer vereinbaren; es empfiehlt sich deshalb, vor dem Schuldenerlaß zum Bestandsvergleich überzugehen (glA o. V., DB 1988 S. 83).

**Keine Anwendung bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:** Die Gewinnermittlung nach § 13 a wird zwar als Typisierung eines Bestandsvergleichs, nämlich als eigenständige Ermittlung des im Durchschnitt der Jahre nachhaltigen erzielbaren Reinertrags gesehen (BFH v. 12. 12. 85 IV R 225/83, BStBl. II 1986 S. 392). Mangels Bilanzierung wirkt sich ein Schuldenerlaß gleichwohl nicht aus (BFH v. 27. 8. 92 IV R 111/91, BStBl. II 1993 S. 336 betr. Forderungsausfall bei Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen). Liegen den erlassenen Schulden Geschäftsvorfälle zugrunde, die zu den im allgemeinen durch Einnahmenüberschußrechnung ermittelten Sondergewinnen oder Betriebsvorgängen nach § 13 a Abs. 8 gehören, so empfiehlt sich ebenfalls, vor dem Schuldenerlaß zum Bestandsvergleich überzugehen (s. o. betr. Einnahmenüberschußrechnung).

Einstweilen frei.

71

### II. Abzug von Sanierungskosten

72

Die Sanierung verursacht beim Schuldner häufig Kosten, diese mindern den steuerfreien Sanierungsgewinn, nicht das laufende Ergebnis. Das folgt wohl schon aus Nr. 66: Soweit Kosten entstehen, erhöht der Schuldenerlaß das Betriebsvermögen nicht. Bezieht man die Steuerbefreiung jedoch auf die Schuldherabset-

zung, so ergibt sich aus § 3 c, daß die mit dieser steuerfreien Einnahme zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, sondern nur beim Sanierungsgewinn abgezogen werden können (RFH v. 17. 7. 40, RStBl. S. 730). Ähnlich mindern bei der Betriebsveräußerung die Veräußerungskosten den Veräußerungsgewinn, nicht das laufende Ergebnis (vgl. § 16 Anm. 236).

**Begriff der Sanierungskosten:** Sanierungskosten sind die *Aufwendungen zur Erlangung des Schulderrlasses*. Dazu gehören die Ausgaben für das Vergleichsverfahren, insbesondere für den Vergleichsverwalter, den Treuhänder, auch für Sachverständige, sofern sie nicht allgemein zur Beratung des Schuldners herangezogen werden (glA o. V., DB 1965 S. 873 u. DB 1984 S. 1553; v. BECKERATH in KIRCHHOF/SÖHN, § 3 Rz. 66/83). Vom Abzug ausgeschlossen sind nur die dem Vergleich direkt zurechenbaren Kosten, auch wenn sie in einem anderen Wj. entstehen. Nicht als BA abziehbar sind auch die Aufwendungen für eine Leistung, die der Schuldner im Hinblick auf den Erlaß erbringt (RFH v. 12. 10. 38, RStBl. 1939 S. 100; v. 18. 2. 42, RStBl. S. 569; BFH v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180); sie mindern den Sanierungsgewinn.

**Als Betriebsausgaben abziehbare Sanierungskosten:** Sind die Kosten *höher* als die erlassene Forderung, so ist der Mehrbetrag als Betriebsausgabe abziehbar. Wenn der Erlaß *nachträglich hinfällig* wird, werden die Sanierungskosten zu Betriebsausgaben; abweichende Steuerbescheide sind ggf. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern. Als BA abziehbar sind auch Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zur Beschaffung von Mitteln im Zuge der Sanierung verkauft werden, und die Kosten für allgemeine betriebswirtschaftliche Untersuchungen (s. FICHTELMANN, NSt. Darst. 1 Sanierung S. 11 (5/92).

Zu den Auswirkungen von Kapitalmaßnahmen zur Sanierung im kstl. Anrechnungsverfahren vgl. LANGE, StJb. 1977/78 S. 335, zu den Wirkungen des Schulderrlasses im kstl. Anrechnungsverfahren s. Anm. 15; s. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1980 S. 40.

73 Einstweilen frei.

### 74 III. Abzug von Besserungszahlungen

**Schrifttum:** JUNKERS, Die rechtl. Natur des Besserungsscheins, Diss. Greifswald, 1920; DAHL, Der Besserungsschein, Bank-Archiv, 1925/26 S. 390; CAHN, Der Besserungsschein, JR 1927 Sp. 481; KÜNNE, Kann ein Besserungsschein eingeklagt werden?, KTr. 1927 S. 102; v. FRANKENBERG UND PROSCHLITZ, Besserungsscheine im Bilanz- und SteuerR, DStZ 1933 S. 391; FRH. v. WERTHERN, Die Abzugsfähigk. von Zahlungen aus dem Gewinn an frühere Gläubiger, insbes. auf Grund von Besserungsscheinen, StuW 1935 Sp. 737, 1375; WILLENBRINK, Zur Frage der Abzugsfähigkeit von Zahlungen aus dem Gewinn an frühere Gläubiger, bes. auf Grund von Besserungsscheinen, StuW 1935 Sp. 1365; SCHREIBER, Sanierung, Sanierungsgewinn, Besserungsverpflichtungen im SteuerR, 1958; VOLLMER, Sind Zahlungen auf Grund von Besserungsscheinen stl. abzugsfähig?, WPg. 1958 S. 62; STEUCK, Zur Frage der Passivierung von Besserungsverpflichtungen und Abzugsfähigk. von Besserungsleistungen bei der Sanierung durch Schulderrlaß, WT 1962 S. 140; VOLLMER, Verlustbeseitigender Sanierungsgewinn und Besserungsscheinzahlungen, DB 1964 S. 634; STEUCK, Besserungsverpflichtungen und Besserungsleistungen im BilanzsteuerR, StuW 1966 Sp. 610; SCHINDELE, Zur Frage der Abzugsfähigk. von Zahlungen auf Grund von Besserungsscheinen, StBp. 1966 S. 164; o. V., Sanierung: Zahlungen auf Besserungsscheine, DB 1966 S. 1156; o. V., Rückstellungen für Aufwendungen auf Grund von Besserungssprechen, DB 1966 S. 1949; SCHRUFF, Zur Bilanzierung latenter Verpflichtungen aus Besserungsscheinen, Festschrift Leffson, 1976 S. 159; KNIEF, Sanierungsgewinn und Besserungsschein, 1987; GOSCH, Die Besserungsverpflichtung in bewertungsrechtl. Sicht, DSr 1989 S. 280; EPPLER, Das Quasi-Eigenkapital bei der GmbH als strechtl. Problem, DB 1991

S. 195; KNOBBE-KEUK, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlaß, *StuW* 1991 S. 306; BEHR/HELLWIG, Der Besserungsschein für die Landwirtschaft des Beitrittsgebiets – eine scheinbare Besserung?, *AgrarR* 1992 S. 149; GROH, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, *BB* 1993 S. 1882; HÄUSELMANN, Rangrücktritt versus Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, *BB* 1993 S. 1552; HERLINGHAUS, Besserungsvereinbarungen und § 8 a EStG, *DStR* 1994 S. 1830; SCHRADER, Die Besserungsabrede – Eine Untersuchung der zivil-, bilanz- und ertragsteuerlichen Probleme, *Diss. Hamb.* 1995 (zit. Besserungsabrede, 1995).

Um den Erlaß zu erlangen, muß der Schuldner häufig Ausgleichsleistungen für den Fall seiner wirtschaftlichen Genesung versprechen. Diese Leistungen sollen idR aus künftigen Gewinnen erbracht werden. Hierüber wird zuweilen ein Besserungsschein ausgestellt.

*Nach der Rspr. des BGH* stammt „der Ausdruck ‚Besserungsschein‘ aus der Insolvenzpraxis und hat dort seinen festen Sinn: Er bedeutet, daß die Gläubiger, die im Rahmen eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs zum Zweck der Erhaltung der Liquidität des Schuldners auf einen Teil ihrer Forderung verzichtet haben, Nachzahlungen erhalten, wenn und soweit sich die Vermögensverhältnisse des Schuldners bessern. Der Rechtsgrund der Forderung wird durch den Besserungsschein nicht berührt; in seiner Ausstellung liegt nach dem üblichen Sprachgebrauch keine Schuldumwandlung oder Schuldumschaffung“ (*BGH v. 13. 6. 84 IV a ZR 196/82, DB 1984 S. 2454*); kritisch zur Terminologie: GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 244.

**Rechtsnatur der Besserungsabrede:** Rechtlich handelt es sich um eine abstrakte Leistungsverpflichtung, die unter der aufschiebenden Bedingung der Gewinnerzielung steht (HEINEMANN, Sanierungsgewinne, S. 64). Nach aA ist die Besserungsabrede idR als auflösend bedingter Erlaß, ausnahmsweise aber auch als auflösend bedingtes pactum de non petendo einzuordnen, bei dem die Forderung während der Krise erhalten bleibt und damit eine Verzinsung ermöglicht (zu dieser Unterscheidung vgl. SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 37 ff. und 77 ff. jeweils mwN).

Nach Auffassung von BFH und hM im Schrifttum ist die Besserungsabrede als auflösend bedingter Erlaß einzuordnen: s. *BFH v. 30. 5. 90 I R 41/87, BStBl. II 1991 S. 588*; *glA § 27 KStG Anm. 41*; *PRIESTER, DB 1991 S. 1921*; *THIEL, GmbHR 1992 S. 26*; *GROH, BB 1993 S. 1884*; *SCHRADER aaO S. 37 ff.*

**Bilanzielle Folgen der Besserungsabrede:** Gewinnabhängige Verpflichtungen sind nach allgemeinen bilanzrechtlichen Grundsätzen nicht zu bilanzieren (vgl. Anm. 46).

Das ist insbesondere für Besserungsverpflichtungen anerkannt; *RFH v. 4. 2. 32, RStBl. S. 303*; *v. 2. 12. 31, RStBl. 1932 S. 573*; *v. 15. 2. 33, RStBl. S. 734*; HÜTTEMANN, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, 2. Aufl. 1976 S. 28; SCHRUFF, *Festschrift LEFESON, S. 153*; *WP-Hdb. 1977 S. 663*; *FinMin. NRW v. 4. 4. 78, DB S. 915*. Zum Beispiel einer Besserungsklausel aus der Praxis s. GROSS, Sanierung durch Fortführungsgesellschaften, 2. Aufl. 1988 S. 514 betr. Wienerwald-Vergleichsverfahren.

Eine Passivierung bei Zusage würde die Entstehung des Sanierungsgewinns verhindern. Die Leistungspflicht entsteht im Jahr der Gewinnerzielung und ist erst dann gewinnmindernd zu passivieren (*RFH v. 10. 4. 40, RStBl. S. 609* und die in Anm. 46 zitierte *Rspr.*).

**Steuerrechtlich** ist zu beachten, daß die Besserungszahlungen nachträgliche Sanierungskosten sind (dazu allgemein Anm. 72). Sie sind daher nach § 3 c nur dann als Betriebsausgaben abziehbar, wenn der Sanierungsgewinn seinerzeit stpf. war.

*RFH v. 15. 2. 33, RStBl. S. 734*; *v. 15. 6. 38, RStBl. S. 860* und *BFH v. 30. 5. 90 I R 41/87, BStBl. II 1991 S. 588* betr. Forderungsverzicht von Gesellschafter-Gläubiger. Nach Auffassung des RFH hängen „der Erlaß seitens der Gläubiger und das Nachzahlungsversprechen des Schuldners im Besserungsschein . . ., auch wenn es sich nach außen hin um zwei getrennte Vorgänge handelt, auf das engste zusammen, da die Ausstellung des

Besserungsscheins die teilweise Gegenleistung gegenüber den Gläubigern für die Sanierung“ ist (RFH v. 10. 4. 40, RStBl. S. 609; s. auch § 27 KStG Anm. 41 mwN; zum „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ iSd. § 3 c bei Besserungszahlungen ausführlich SCHRADER, Besserungsabrede, 1995 S. 97 ff. mwN).

Zu Besserungszahlungen durch Gesellschafter-Gläubiger s. Anm. 11 betr. PersGes. und Anm. 15 betr. KapGes.

**Als Betriebsausgaben abziehbar** sind Besserungsleistungen auf Sanierungszuschüsse von Gläubigern, desgl. Zahlungen, die mit Betriebsvorgängen nach der Sanierung zusammenhängen (nach RFH v. 29. 4. 31, RStBl. S. 809 genügt es, daß der Gläubiger weitere Lieferungen von Besserungsleistungen abhängig macht). In der Vergangenheit (s. Anm. 26) waren Besserungszahlungen auch dann abziehbar, wenn der Sanierungsgewinn zum Ausgleich laufender und vorgetragener Verluste benutzt wurde (BFH v. 9. 11. 65 I 264/62 U, BStBl. III 1966 S. 383). Im übrigen sind die Leistungen nach einem stfreien Sanierungsgewinn wie andere Sanierungskosten als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie den Sanierungsgewinn überschreiten. Abziehbar sind auch die für ausstehende Besserungsleistungen erbrachten Zinsen (RFH v. 29. 4. 31, RStBl. S. 809; v. 13. 11. 40, RStBl. 1941 S. 141).

**Nicht als Betriebsausgaben abziehbar** sind Besserungsleistungen an die Gesellschafter einer KapGes. zum Ausgleich für den Verzicht auf Einlagen (vgl. SCHREIBER, Sanierung, S. 99; O. V., DB 1967 S. 1787). Nicht abziehbar sind insbes. Besserungszahlungen, die mit Rücksicht auf einen steuerbefreiten Schuldverlaß erbracht werden.

RFH v. 15. 2. 33, RStBl. S. 734; v. 15. 6. 38, RStBl. S. 860; v. 10. 4. 40, RStBl. S. 609; v. 13. 11. 40, RStBl. 1941 S. 141; v. 2. 4. 41, StuW Nr. 376; BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666. Das gilt auch für Zahlungen, die später freiwillig geleistet werden, RFH v. 3. 12. 30, RStBl. 1931 S. 195; v. 19. 8. 31, RStBl. S. 894; v. 13. 4. 32, StuW Nr. 618; BFH v. 9. 11. 65 I 264/62, BStBl. III 1966 S. 383.

Das Abzugsverbot erstreckt sich auch auf Besserungsleistungen, die verdeckt gewährt werden, zB durch überhöhte Gegenleistungen; sie dürfen den Gewinn nicht mindern.

Zu Besserungszahlungen durch Gesellschafter-Gläubiger s. Anm. 11 betr. PersGes. und Anm. 15 betr. KapGes. und zur Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung s. Anm. 15.

75 Einstweilen frei.

#### 76 IV. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung

Der Sanierungsgewinn ist als außerordentlicher Ertrag realisiert, sobald er wirtschaftlich gesichert erscheint. Er kann sich auch auf mehrere Gewinnermittlungszeiträume erstrecken.

**Beim gerichtlichen Vergleich** kommt es auf die Bestätigung durch das Amtsgericht an (BFH v. 22. 11. 63 VI 117/62 U, BStBl. III 1964 S. 128); die Rechtskraft des Beschlusses ist nicht abzuwarten (BFH v. 12. 6. 80 IV R 150/79, BStBl. II 1981 S. 8; anders WP-Hdb. 1977 S. 662). Auf den Zeitpunkt der Ausbuchung durch den Gläubiger kommt es nicht an (aA VG Berlin v. 20. 10. 65, EFG 1966 S. 265, aufgeh. BFH v. 27. 9. 68 VI 392/65 nv. unter Hinweis auf BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666). Bei einem *Liquidationsvergleich* entsteht der Sanierungsgewinn erst mit Abschluß der Liquidation, weil in diesem Fall der Umfang des Schuldverlasses und damit des Sanierungsgewinns erst mit dem Abschluß der Liquidation feststeht (BFH v. v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672).

**Beim außergerichtlichen Vergleich** ist der rechtswirksame Abschluß maßgebend. Ist der Schuldnerlaß an Bedingungen geknüpft, so soll der Gewinn nicht mit dem Abschluß des Sanierungsabkommens, sondern erst dann verwirklicht sein, wenn die Erfüllung der Bedingung feststeht.

RFH v. 21. 6. 39, RStBl. S. 970; BFH v. 26. 2. 88 III R 257/84, BFH/NV 1989 S. 436; glA DUEBALL, StKongrRep. 1963 S. 56 und DStR 1964 S. 678 sowie FG Kassel v. 15. 7. 58, EFG S. 366, best. BFH v. 16. 10. 59 VI 259/58 nv. (EFG 1962 S. 97); uE jedoch bedenklich. Die Vertragsschließenden gehen mindestens bei Vertragsschluß von der Durchführbarkeit des Vergleichs aus; der Schuldner ist daran interessiert, daß seine Bilanz sogleich entlastet wird.

Unerheblich ist jedenfalls die *Wiederauflebensklausel*, die § 9 VglO (ab 1. 1. 99: § 255 InsO) für den Fall der Nichterfüllung des Vergleichs durch den Schuldner vorsieht und die überwiegend auch im außergerichtlichen Vergleich vereinbart wird. Danach leben die erlassenen Forderungen wieder auf, wenn der Schuldner mit dem im Vergleich übernommenen Zahlungspflichten in Verzug kommt. Daraus kann nicht gefolgert werden, der Sanierungsgewinn sei erst entstanden, wenn die Durchführung des Vergleichs endgültig gesichert sei (glA REICHEL, Inf. 1966 S. 487).

Die Frage hat an Bedeutung verloren, seitdem der Sanierungsgewinn nicht mehr gegen Verluste verrechnet wird (vgl. Anm. 26). Aus der Veräußerung von Unternehmensvermögen zur Vergleichserfüllung entstehen häufig Veräußerungsgewinne; der Schuldner war bestrebt, hiergegen einen Verlustabzug zu verrechnen und den Sanierungsgewinn erst später entstehen zu lassen; zur Behandlung von Veräußerungsverlusten und zum Abzug der Sanierungskosten, wenn der Vergleich hinfällig wird, vgl. Anm. 72.

Einstweilen frei.

77

## V. Buchmäßige Abwicklung des Sanierungsgewinns

78

Die stl. Behandlung des Sanierungsgewinns muß sich in der Buchführung verfolgen lassen (zur regelmäßigen Anordnung einer Außenprüfung s. Anm. 34).

**Handelsrechtlich** sind die aus der Sanierung entstehenden Aufwendungen und Erträge gesondert zu erfassen. Einer buchmäßigen Abwicklung der Sanierung über ein besonderes Sanierungskonto, in dem sowohl die Erträge aus den einzelnen Sanierungsmaßnahmen wie auch ihre Verwendung festgehalten werden, steht uE das Verrechnungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB entgegen. Die Erträge ergeben sich aus der Auflösung offener und stiller Reserven, der Herabsetzung des Nennkapitals, aus Zuzahlungen durch Gesellschafter und Dritte und schließlich durch den Forderungsverzicht der Gläubiger. Sie werden verwendet zum Ausgleich von Sanierungskosten, für den Ausgleich laufender und früher entstandener Verluste, für außerplanmäßige Abschreibungen, für die Bildung von Rückstellungen und schließlich für die Bildung einer offenen Rücklage (vgl. PAUSENBERGER in JANBERG, Finanzierungshandbuch, 2. Aufl. S. 665). Kapitalgesellschaften haben Forderungserlasse und Sanierungszuschüsse in der GuV als außerordentliche Erträge gesondert auszuweisen (§ 275 Abs. 2 Nr. 15 und Abs. 3 Nr. 14 HGB; WP-Hdb. 1985/86 Bd. II S. 171). Bei der AG und KGaA sind Buchgewinne, die bei einer Kapitalherabsetzung anfallen, nach § 240 Satz 1 AktG gesondert als „Ertrag aus der Kapitalherabsetzung“ hinter den Entnahmen aus Gewinnrücklagen auszuweisen (WP-Hdb. 1985/86 Bd. II S. 216).

**Steuerrechtlich** haben die einzelnen Sanierungsmaßnahmen unterschiedliche Gewinnauswirkungen (s. Anm. 50). Sanierungsgewinne sind weder mit dem laufenden Verlust noch mit einem Verlustvortrag zu verrechnen (s. Anm. 26).

*Abschreibungen* und *Rückstellungen* können nur nach Maßgabe der allgemeinen stl. Vorschriften vorgenommen werden. Sie mindern das laufende Ergebnis, nicht den Sanierungsgewinn. Der Erlaß von Forderungen, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern eingegangen sind, führt nicht zu einer Berichtigung des Bilanzansatzes für diese Wirtschaftsgüter (RFH v. 1. 9. 37, StuW Nr. 501; o. V., DB 1964 S. 1719).

79–99 Einstweilen frei.

100

### ABC zum Sanierungsgewinn

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Der Erlaß von Forderungen, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern eingegangen sind, führt nicht zu einer Berichtigung des Bilanzansatzes für diese Wirtschaftsgüter (RFH v. 1. 9. 37, StuW Nr. 501; o. V., DB 1964 S. 1719).

**Auffangesellschaft:** Zum Begriff s. Anm. 42.

**Aufhebung eines für den Stpfl. nachteiligen Liefervertrags** ist kein Schuldenerlaß iSd. Nr. 66, s. Anm. 41.

**Außenprüfung:** Zur Feststellung des stfreien Sanierungsgewinns im Rahmen einer Ap. s. Anm. 34.

**Besserungsabrede, Besserungsschein, Besserungsverpflichtung:** Ein Erlaß mit Besserungsverpflichtung ist im Zweifel ein sofort wirkender Erlaß (s. Anm. 40); bei Eintritt des Besserungsfalls entsteht eine neue Verbindlichkeit für den Schuldner (dazu Anm. 74).

**Besserungszahlungen** können zu nachträglichen Sanierungskosten führen (s. Anm. 74).

**Betriebsprüfung:** Zur Feststellung des stfreien Sanierungsgewinns im Rahmen einer Bp. s. Anm. 34.

**Betriebsübernahmegesellschaft:** Zur übertragenden Sanierung s. Anm. 42.

**Echte Sanierung:** Zur Unterscheidung zwischen echter und unechter Sanierung bei Gesellschaften s. *verdeckte Einlage* und *unechte Sanierung*.

**Einheitliche Gewinnfeststellung:** Ob die Gesellschaft einen stfreien Sanierungsgewinn erzielt hat, wird im Gewinnfeststellungsverfahren entschieden (BFH v. 12. 6. 80 IV R 150/79, BStBl. II 1981 S. 8; v. 24. 4. 86 IV R 282/84, BStBl. II S. 672; s. auch Anm. 34).

**Einlage:** s. *Verdeckte Einlage*.

**Einnahmenüberschußrechnung:** Die StBefreiung kann bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 nicht gewährt werden (str. s. Anm. 70).

**Ertragszuschüsse zum Zwecke der Sanierung** begründen nicht die StBefreiung nach Nr. 66 (s. Anm. 41).

**Fortführungsgesellschaft:** Zum Begriff s. Anm. 42.

**Gegenleistungen** für den Forderungsverzicht bleiben wie Besserungszahlungen bei der Ermittlung des Sanierungsgewinns unberücksichtigt (s. Anm. 74); es kann aber auch die Sanierungsabsicht fehlen, wenn als Gegenleistung neue Abnahmepflichten übernommen werden (BFH v. 26. 11. 80 I R 52/77, BStBl. II 1981 S. 180; s. auch Anm. 65).

**Gesellschaftsrechtliche Vorgänge** führen zu einer Einlage (s. *Verdeckte Einlage*; s. auch *unechte Sanierung* und Anm. 11 betr. PersGes. und 15 betr. KapGes.).

**Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen:** Die StBefreiung kann bei Gewinnermittlung nach § 13 a nicht gewährt werden (str. s. Anm. 70).

**Gewinnfeststellungsverfahren:** s. *Einbeitliche Gewinnfeststellung*.

**Gläubigerakkord:** Zur Vermutung der Sanierungsabsicht bei Gläubigerakkord Anm. 65.

**Kommanditist:** Die Rspr. zur *unternehmerbezogenen Sanierung* ist nicht auf den nur mit seiner Einlage haftenden Kommanditisten anzuwenden, weil dessen wirtschaftliche Existenz nicht durch den Fortbestand der Gesellschaftsschulden gefährdet ist (BFH v. 18. 12. 90 VIII R 39/87, BStBl. II 1991 S. 784); anders bei *unternehmensbezogener Sanierung*, bei der auch die Anteile der Kommanditisten am Sanierungsgewinn stfrei sind (BFH v. 17. 9. 92 IV R 110/90, BFH/NV 1993 S. 476; OFD Frankfurt/Main v. 13. 1. 94, FR 1994 S. 205 = StEK EStG § 3 Nr. 601; s. Anm. 52). Zum negativen Kapitalkonto des Kommanditisten s. Anm. 27.

**Komplementär:** Dem vollhaftenden Mitunternehmer wird wie dem Einzelunternehmer StBefreiung auch dann gewährt, wenn der Betrieb liquidiert wird, der Schuldner ihm aber den Rückzug in das Privatleben, die spätere Rückkehr als Unternehmer oder die Tätigkeit als ArbN ermöglichen soll (sog. *unternehmerbezogene Sanierung*; s. Anm. 52).

**Konfusion:** Das Zusammenfallen von Gläubiger- und Schuldnerstellung ist kein Schuldnerlaß iSd. Nr. 66, s. Anm. 41.

**Konzern:** Bei konzernangehörigen KapGes. sind die Sanierungsvoraussetzungen nach den Verhältnissen der Gesellschaft, nicht ihrer Gesellschafter zu beurteilen (vgl. RFH v. 20. 7. 37, RStBl. 1938 S. 44; BFH v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720); s. auch Anm. 15. Zu Besonderheiten erlaßbedingter Sanierungsgewinne beim abhängigen und beherrschenden Unternehmen im sog. *qualifizierten faktischen Konzern* s. SIEPMANN, FR 1993 S. 154 ff. und zur Zulässigkeit einer unternehmerbezogenen Sanierung des abhängigen Unternehmens s. Anm. 52.

**Künftige Forderungen:** Zum stfreien Erlaß künftiger Forderungen, für die Rückstellungen gebildet wurden s. Anm. 40.

**Leistungsaustausch:** Die *Freistellung von einer Verpflichtung* im Rahmen eines Leistungsaustauschs ist idR kein Schuldnerlaß (BFH v. 19. 3. 91 VIII R 214/85, BStBl. II S. 633; s. Anm. 41).

**Leistungsverweigerungsrechte:** Ihre Inanspruchnahme durch den Schuldner im Hinblick auf seine wirtschaftliche Situation ist kein Schuldnerlaß iSd. Nr. 66, s. Anm. 41.

**Liquidation:** Ein Sanierungsgewinn kann trotz *Liquidation* des Unternehmens für einen Einzel- oder Mitunternehmer stfrei sein (sog. *unternehmerbezogene Sanierung*; s. Anm. 52).

**Liquidationsvergleich:** Der Sanierungsgewinn entsteht erst mit Abschluß der Liquidation (s. Anm. 76).

**Mantelkauf:** Zum Verhältnis von Nr. 66 zu § 8 Abs. 4 KStG, s. Anm. 28.

**Negatives Kapitalkonto:** Bei unternehmensbezogener Sanierung der KG sind auch Kommanditisten mit negativen Kapitalkonten an einem stfreien Sanierungsgewinn beteiligt; ihre negativen Kapitalkonten (§ 15 a) werden durch den Schuldnerlaß ermäßigt (str.). Die steuerneutrale Auffüllung des negativen Kapitalkontos führt dazu, daß bei einem späteren Wegfall desselben ein stpfl. Gewinn nicht

mehr entstehen kann (s. Anm. 27). Zur Ablehnung der unternehmerbezogenen Sanierung beim Kommanditisten s. Anm. 52.

**Organshaft:** Bei konzernangehörigen KapGes. sind die Sanierungsvoraussetzungen nach den Verhältnissen der Gesellschaft, nicht ihrer Gesellschafter zu beurteilen (vgl. RFH v. 20. 7. 37, RStBl. 1938 S. 44). Bei einer *Organgesellschaft* ist jedoch der Anspruch auf Verlustübernahme zu berücksichtigen (BFH v. 30. 4. 68 I 161/65, BStBl. II S. 720; s. auch Anm. 15).

**Pactum de non petendo** ist kein Schuldverlaß iSd. Nr. 66, s. Anm. 41.

**Pensionsrückstellungen:** s. *Rückstellungen*.

**Personengesellschaft:** Zum Sanierungsgewinn bei Personengesellschaften s. Anm. 11 f. und zur unternehmerbezogenen Sanierung bei Mitunternehmern s. Anm. 52.

**Preiserhöhungen,** die der Gläubiger einem notleidenden Schuldner im Rahmen eines bestehenden Vertragsverhältnisses zugesteht, sind als verdeckter Zuschuß nicht stbefreit (BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365; s. Anm. 41).

**Privatvermögen:** Die Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit erstreckt sich auch auf das Privatvermögen des Inhabers (BFH v. 25. 10. 63 I 359/60 S, BStBl. III 1964 S. 122; s. Anm. 58).

**Qualifizierter faktischer Konzern:** s. *Konzern*.

**Rangrücktrittsvereinbarungen** führen nicht zu einem Schuldverlaß (s. Anm. 41); zu den Besonderheiten des Bilanzierungsverbots in diesen Fällen nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 DMBilG s. Anm. 10.

**Rückstellungen:** Zum stfreien Erlaß künftiger Forderungen, für die Rückstellungen gebildet wurden s. Anm. 40.

**Sanierung:** Zum estl. und betriebswirtschaftl. Begriff der Sanierung s. Anm. 42.

**Sanierungsabsicht:** Zur Sanierungsabsicht als Voraussetzung für die StBefreiung nach Nr. 66, s. Anm. 65.

**Sanierungsbedürftigkeit:** Zur Sanierungsbedürftigkeit als Voraussetzung für die StBefreiung nach Nr. 66, s. Anm. 58.

**Sanierungsseignung:** Zur Sanierungsseignung als Voraussetzung für die StBefreiung nach Nr. 66, s. Anm. 62.

**Sanierungsgesellschaften:** Zur Sanierung durch Fortführung des Krisenunternehmens s. Anm. 42.

**Sanierungskosten:** Zum Abzug von Sanierungskosten s. Anm. 72.

**Sanierungsmaßnahmen:** Zum Schuldverlaß als einer unter mehreren Sanierungsmaßnahmen s. Anm. 46 und zu den stl. Auswirkungen der verschiedenen Maßnahmen s. Anm. 50.

**Sanierungsplan:** Das Fehlen eines vorgefaßten *Sanierungsplans* wird von der Rspr. als Indiz für mangelnde Sanierungsseignung beurteilt (BFH v. 25. 2. 72 VIII 30/66, BStBl. II S. 531 und v. 7. 2. 85 IV R 177/83, BStBl. II S. 504; s. auch Anm. 62); zur Kritik am Erfordernis des Sanierungs- oder Insolvenzplans s. Anm. 56.

**Sanierungsverfahren:** Zur Durchführung der Sanierung in einem gerichtlichen oder außergerichtlichen Verfahren s. Anm. 43.

**Schuldverlaß:** Zu Begriff und Gegenstand des stbefreiten Schuldverlasses s. Anm. 40.

**Schuldübernahme** ist kein Schuldenerlaß (BFH v. 14. 10. 87 I R 381/83, BFH/NV 1989 S. 141 zu 3. c; s. auch Anm. 41).

**Stundung** ist kein Erlaß s. Anm. 41.

**Teilerlaß:** Ein Teilerlaß von Schulden kann der Sanierungsseignung entgegenstehen (BFH v. 25. 2. 72 VIII R 30/66, BStBl. II S. 531); die Feststellungen können aber auch ergeben, daß ein Teilerlaß sanierungsgeeignet ist (BFH v. 19. 3. 93 III R 79/91, BFH/NV 1993 S. 536); s. auch Anm. 62.

Zur Teilwertabschreibung auf die Restforderung bei Teilerlaß s. Anm. 23; zum Teilerlaß der Hauptschuld, anstelle einer nicht stbefreiten Ermäßigung des Zinssatzes für die Zukunft, s. Anm. 40; zum Teilerlaß im Vergleichsverfahren s. Anm. 43 und zur fehlenden *Sanierungsabsicht*, wenn mit dem Teilerlaß nur der *Streit über die Rechtswirksamkeit einer Forderung* ausgeräumt werden soll; s. Anm. 65.

**Übertragende Sanierung:** Die StBefreiung nach Nr. 66 gilt auch für die übertragende Sanierung. Zum Begriff s. Anm. 42.

**Umwandlung der Gläubigerforderung** in eine Beteiligung ist kein Erlaß, s. Anm. 41 und 46.

**Unechte Sanierung:** Bei Gesellschaften wird zwischen einer *echten Sanierung* aus eigenbetrieblichen Interessen des Gesellschafter-Gläubigers und einer *unechten Sanierung* aus gesellschaftsrechtl. Erwägungen unterschieden. Die Unterscheidung hat für den Gewinn der PersGes. keine Bedeutung, da beide Vermögensmehrungen nicht in den Steuergewinn eingehen (Anm. 34); sie bleibt aber für den Gewinn des Gesellschafters bedeutsam: Die *unechte Sanierung* führt beim Gesellschafter zu einer *Einlage*, wirkt sich also nicht auf den Gewinn aus; die echte Sanierung kann dagegen beim Gesellschafter einen Forderungsverlust und damit Aufwendungen oder einen Sanierungsgewinn bewirken (s. Anm. 11 betr. PersGes. und 15 betr. KapGes.).

**Unternehmens- und unternehmerbezogene Sanierung:** Zur Unterscheidung dieser Formen des Schuldenerlasses s. Anm. 52.

**Verdeckte Einlage:** Der Forderungserlaß durch den Gesellschafter-Gläubiger aus gesellschaftsrechtl. Gründen führt beim Gesellschafter zu einer *Einlage* und damit nicht zur Entstehung eines Sanierungsgewinns iSd. Nr. 66 (s. auch *unechte Sanierung* und Anm. 11 betr. PersGes. und 15 betr. KapGes.).

**Verlustausgleich und Verlustabzug** sind neben der StBefreiung des Sanierungsgewinns zulässig (s. Anm. 26); zu Forderungen nach Aufhebung der Nr. 66 im Hinblick auf Verlustausgleich und Verlustabzug s. Anm. 2.

**Warenlieferung:** Sanierungsleistungen sind nicht nach Nr. 66 stfrei, wenn sie die unentgeltliche Lieferung von Waren zum Gegenstand haben (BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365 und v. 8. 4. 92 I R 41/88, BFH/NV 1992 S. 799).

**Zeitpunkt der Realisierung des Sanierungsgewinns** beim gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleich s. Anm. 76.

**Zinsen:** Der Erlaß aufgelaufener *Zinsen* ist als Sanierungsmaßnahme begünstigt, nicht aber die Ermäßigung des Zinssatzes für die Zukunft (RFH v. 21. 12. 37, RStBl. 1938 S. 239; BFH v. 31. 1. 85 IV R 149/82, BStBl. II S. 365; v. 28. 2. 89 VIII R 303/84, BStBl. II S. 711 und v. 24. 2. 94 IV R 71/92, BFH/NV 1995 S. 15 beiläufig; s. Anm. 40). Als Betriebsausgaben abziehbar sind die für ausstehende Besserungsleistungen erbrachten Zinsen (RFH v. 29. 4. 31, RStBl. S. 809; v. 13. 11. 40, RStBl. 1941 S. 141; s. Anm. 74).

**Zuschüsse** des Gläubigers (oder eines Dritten) sind kein Schuldenerlaß, s. Anm. 41.

