

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Besteuerung von Sanierungsgewinn nach § 3a EStG

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Beschluss vom 09.08.2024 – X B 94/23

Die Regelungen zum Sanierungsgewinn

Verzichten Gläubiger gegenüber ihrem Schuldner auf Forderungen, führt dies regelmäßig zu einem Buchgewinn, der der Einkommen- und gegebenenfalls auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Forderungsverzichte werden häufig in krisenhaften Situationen des Schuldners zum Zwecke der Sanierung vereinbart. Praktisch bedeutsam sind in diesem Zusammenhang nicht zuletzt die in Insolvenzplänen vereinbarten Forderungserlasse.

Der Erfolg von Sanierungsbemühungen steht allerdings häufig in Frage, weil die auf den Buchgewinn zu erhebenden Steuern die Finanzkraft des Schuldners erneut überfordern können.

Dem hatte der Gesetzgeber früher mit § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu begegnen gesucht. Nach dieser Vorschrift waren Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden (Buchgewinne), steuerfrei. Sie wurde jedoch ersatzlos mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1998 aufgehoben.

Späterhin gab es nur noch eine Verwaltungsanweisung- den sogenannten Sanierungserlass-, wonach entsprechende Erträge weiterhin bei Einhaltung einer Reihe von Voraussetzungen, insbesondere nach vorherigem Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten, steuerfrei sein sollten (BMF-Schreiben v. 27.03.2003). Über mehr als ein Jahrzehnt hat sich diese Verwaltungsanweisung in der Praxis bewährt. Dennoch wurde sie 2016 vom Bundesfinanzhof (BFH) beanstandet, der die Steuerbefreiung allein auf Grundlage einer Verwaltungsanweisung und nicht durch Gesetz für unzulässig erachtete (Großer Senat des BFH, Beschluss vom 28.11.2016, GrS 1/15).

Auf das dadurch entstandene Vakuum hat sodann der Gesetzgeber reagiert und für Schuldenerlasse, die nach dem 08.02.2017 erfolgen, mit einem neuen, auch heute noch geltenden § 3a EStG eine der vorherigen Verwaltungsanweisung weitgehend entsprechende gesetzliche Regelung geschaffen. Dazu bestimmt § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG, dass § 3a EStG auf Antrag des Steuerpflichtigen auch in früheren Fällen, also vor dem 09.02.2017 erfolgte Erlassen, anzuwenden ist. Ziel des Gesetzgebers war es, die weiterhin für erforderlich gehaltene Steuerbefreiung von Sanierungserträgen zu gewährleisten und – frei von einem Ermessensspielraum der Finanzverwaltung – auf eine gesetzliche Grundlage zu stellen.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

§ 3a EStG befasst sich in erster Linie mit der unternehmensbezogenen Sanierung. Nach Absatz 2 liegt sie vor, „wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.“

Der zu entscheidende Fall

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Gewinn aus einem im Streitjahr 2014 ausgesprochenen Forderungsverzicht eines Gläubigers die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit eines Sanierungsgewinns nach § 3a EStG erfüllt.

Der Kläger war seit 2001 sowohl einziger Komplementär als auch alleiniger Treugeber der einzigen Kommanditistin einer KG, die zahlreiche Tankstellen besaß. Weil dem Kläger steuerrechtlich sämtliche Anteile und Einkünfte der KG zuzurechnen waren, wurde eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus der KG nicht vorgenommen; diese wurden vielmehr unmittelbar im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen des Klägers ermittelt und erfasst. Die KG bezog die von ihr vertriebenen Kraftstoffe größtenteils von der A-AG.

Schon 2003 hatte sich die KG in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befunden. Damals verzichteten die beiden Hauptgläubiger (die A-AG und eine Sparkasse) sowie eine Volksbank gegen Besserungsscheine auf Teile ihrer Forderungen gegen die KG.

2009 und 2010 gab es erneut aufgrund einer krisenhaften Entwicklung bei der KG Gespräche zwischen der KG und einer F-GmbH. Beabsichtigt war, dass sich die F-GmbH im Wege einer Kapitalerhöhung um 1 Mio. € mit anfänglich 49% und einer Option auf den Erwerb weiterer 49% an der KG beteiligen sollte. In diesem Zusammenhang wollte die A-AG gegen Rückzahlung eines Teilbetrags von 1 Mio. € auf den Besserungsschein verzichten. Diese Überlegungen wurden indessen nicht umgesetzt.

Im Februar 2012 verkaufte die KG 16 der zu diesem Zeitpunkt noch 19 ihr gehörenden Tankstellen an die F-GmbH; bei den übrigen drei Tankstellen handelte es sich um reine Automatenbetriebe ohne Verkaufspersonal.

Die Verkaufserlöse führten zum Eintritt der auflösenden Bedingungen der 2003 vereinbarten Besserungsscheine und mussten daher im Wesentlichen zur Schuldentilgung verwendet werden. Im Mai 2012 verzichtete die Sparkasse endgültig auf eine Restforderung von 150.000 €. Im Dezember 2012 betrieb die A-AG wegen ihrer Forderungen (seinerzeit 4.440.000 €) fruchtlos die Zwangsvollstreckung gegen die KG.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Am 25.03.2014 schloss die KG mit der A-AG einen Abfindungsvergleich. Danach hatte die KG einen Abgeltungsbetrag von 50.000 € zu zahlen. Im Gegenzug stellte die A-AG ihre Zwangsvollstreckungsmaßnahmen ein, verzichtete auf alle Sicherheiten für ihre Ansprüche und verpflichtete sich, die KG und den Kläger von allen eventuellen Ansprüchen des Warenkreditversicherers freizustellen. Mit der Erfüllung des Vergleichs sollten alle wechselseitigen Ansprüche zwischen den Beteiligten (einschließlich des Klägers persönlich) erledigt sein. Aus dem Forderungsverzicht der A-AG resultierte bei der KG im Jahr 2014 ein Buchgewinn von 3.693.000 €.

Die A-AG teilte dem Finanzamt (FA) mit, die A-Gruppe sei eine Gemeinschaft, deren Mitglieder in den Grenzen des Zumutbaren zur gegenseitigen Solidarität verpflichtet seien. Die Zustimmung zum Abfindungsvergleich sei einerseits erfolgt, um einen Teil der Forderungen zu sichern, andererseits, um die bestehende Geschäftsbeziehung – soweit es möglich sei – zu retten. Der im Jahr 2014 geschlossene Abfindungsvergleich habe sich nicht mehr auf das im Jahr 2010 diskutierte, aber letztlich nicht durchführbare Sanierungskonzept bezogen. Ein weitergehendes Sanierungskonzept sei nicht aufgestellt worden. Die A-AG als größte Gläubigerin habe unter Beachtung der Solidarität das Ziel gehabt, ihre Forderungen zu reduzieren. Ihr Warenkreditversicherer habe auf Risikobegrenzung gedrängt und Ende 2012 eine Vertragsverlängerung abgelehnt, so dass der Versicherungsschutz für das Forderungsengagement gefährdet gewesen wäre. Die A-AG habe deshalb den Forderungsstand reduzieren müssen. Vor diesem Hintergrund sei im Dezember 2012 die Zwangsvollstreckung eingeleitet worden. Damit sei der Versicherungsfall beim Warenkreditversicherer eingetreten.

2020 meldete die KG ihr Gewerbe ab.

Das FA behandelte den Buchgewinn aus dem Forderungsverzicht im Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid 2014 als steuerpflichtig. Der Kläger begehrte hingegen die Anwendung des § 3a EStG und des § 7b des Gewerbesteuer-gesetzes und beantragte die rückwirkende Anwendung dieser Regelungen gemäß § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG. Dem folgte das FA nicht.

Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die Nichtzulassungsbeschwerde wies der BFH als – jedenfalls – unbegründet zurück.

Die Begründung des BFH

Über große Strecken befasst sich die Entscheidung mit den formalen Erfordernissen einer erfolgreichen Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision, auf die im Folgenden nicht näher eingegangen wird.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

In der Sache ging es um die Frage, ob die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns im Sinne des § 3a EStG vorlagen. Die Vorschrift war aufgrund des Antrags des Klägers nach § 52 Abs. 4 Satz 3 EStG grundsätzlich anwendbar, obwohl ein Buchgewinn aus dem Jahr 2014 in Rede stand.

Der BFH führt aus, dass die Merkmale des Sanierungsgewinns im Sinne des § 3a EStG nach der Vorstellung des Gesetzgebers vollständig denjenigen des Sanierungserlasses vom 27.3.2003 enthaltenen Voraussetzungen eines hiernach begünstigten Sanierungsgewinns entsprechen sollten. Jene Voraussetzungen leiteten sich wiederum aus den vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätzen zur Auslegung der im Jahr 1997 aufgehobenen Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 66 EStG a. F. ab. Aus diesem Grund entspreche es allgemeiner Ansicht, dass für die Auslegung von § 3a EStG auf die zu § 3 Nr. 66 EStG ergangenen Rechtsprechungsleitlinien zurückzugreifen sei.

Der Kläger hatte weiterhin als vom Revisionsgericht klärungsbedürftig die Rechtsfragen gehalten, ob die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen die Existenz eines schriftlichen Sanierungskonzepts zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses sowie den Abschluss des Sanierungsprozesses innerhalb einer bestimmten maximalen Zeitdauer voraussetze, ob Änderungen eines Sanierungsprogramms nur zwischen den jeweiligen Teilnehmern des Sanierungsprozesses abgestimmt werden müssten und ob solche Abstimmungen mündlich geschehen könnten.

Auch insoweit fehle es aber, so der BFH, an einer Auseinandersetzung mit den hierzu in Rechtsprechung – auch der Rechtsprechung zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 3a EStG – und Literatur vertretenen Auffassungen. § 3a Abs. 2 EStG sei zwar im Vergleich zu dem – auf der höchstrichterlichen Rechtsprechung beruhenden – früheren Sanierungserlass der Finanzverwaltung insoweit etwas anders formuliert, als die Norm verlange, dass der Steuerpflichtige die materiell-rechtlichen Voraussetzungen „nachweist“, ohne noch das Sanierungskonzept zu erwähnen. Gleichwohl wäre auch eine Auseinandersetzung mit der vor Einfügung des § 3a EStG zum Nachweis der Erlassvoraussetzungen, namentlich der Sanierungseignung, ergangenen umfangreichen höchstrichterlichen Rechtsprechung erforderlich gewesen einschließlich der Frage, ob diese auf das – gleichlautende – nunmehrige gesetzliche Tatbestandsmerkmal übertragen werden könne. Letztlich greife der Kläger in diesem Teil der Beschwerdebegründung im Wesentlichen die materiell-rechtliche Rechtsauffassung und Würdigung des FG einzelfallbezogen an, lege aber keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dar.

Lediglich ergänzend weist der BFH darauf hin, dass ein schriftliches Sanierungskonzept schon deshalb keine notwendige Voraussetzung für die Anwendung des § 3a EStG sein könne, weil diese Norm eine solche feste Beweisregel nicht kenne. Auch das erstinstanzliche Urteil lasse sich nicht dahingehend verstehen, dass es die Steuerfreiheit vom Vorliegen eines schriftlichen Sanierungskonzepts abhängig machen wolle. Vielmehr habe das Finanzgericht im Rahmen seiner Tatsachen- und Beweiswürdigung zum gesetzlichen Tatbestandsmerkmal der Sanierungseignung in einem ersten Schritt geprüft, ob dem

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

im Jahr 2014 ausgesprochenen Forderungsverzicht der A-AG ein – nicht notwendig schriftliches, aber nachvollziehbares und prüfbares – Sanierungskonzept zugrunde gelegen habe. Dabei wäre die Existenz eines solchen Konzepts zugunsten des Klägers als wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Sanierungseignung zu werten gewesen. Nachdem das Finanzgericht sich indessen nicht von der Existenz eines Sanierungskonzepts habe überzeugen können – was für sich alleine noch nicht zur Verneinung der Sanierungseignung ausreichte –, habe es im Anschluss in einem zweiten Schritt geprüft, ob eventuell rückblickend aus einer erfolgreichen Sanierung darauf geschlossen werden könne, dass die Sanierungseignung bereits zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts gegeben gewesen sei. Auch ein solcher tatsächlicher Sanierungserfolg wäre zugunsten des Klägers als wesentliches Indiz für das Vorliegen einer Sanierungseignung zu werten gewesen; umgekehrt sei das rückblickend festgestellte Fehlen eines Sanierungserfolgs aber kein zwingendes Indiz gegen die Annahme, dass im Zeitpunkt des Forderungsverzichts eine Sanierungseignung gegeben gewesen sei. Da aus beiden vom Finanzgericht herangezogenen Hauptindizien keine Sanierungseignung abzuleiten war und auch keine sonstigen Indizien für eine Sanierungseignung erkennbar waren, habe es zu Recht – entsprechend der ausdrücklichen gesetzlichen Zuweisung der Feststellungslast an den Steuerpflichtigen durch § 3a Abs. 2 EStG, die aber auch aus den allgemeinen Regeln über die Feststellungslast folgen würde – die Sanierungseignung als nicht nachgewiesen angesehen.