

Pressemitteilung

Nr. 10 vom 07. Februar 2017

BFH verwirft Sanierungserlass des BMF Beschluss vom 28.11.2016 GrS 1/15

Die im Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vorgesehene Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Diese Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. November 2016 GrS 1/15 ist von grundlegender Bedeutung für die Besteuerung insolvenzgefährdeter Unternehmen.

1. Rechtslage

Ein Sanierungsgewinn, der dadurch entsteht, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise vom Gläubiger erlassen werden, erhöht das Betriebsvermögen und ist grundsätzlich steuerbar. Bis zum Veranlagungszeitraum 1997 waren Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 des Einkommen-steuergesetzes (EStG) a.F. in voller Höhe steuerfrei. Voraussetzung war die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, der volle oder teilweise Erlass seiner Schulden, die insoweit bestehende Sanierungsabsicht der Gläubiger sowie die Sanierungseignung des Schuldenerlasses. Seit Aufhebung dieser Vorschrift durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) ist ein Sanierungsgewinn demgegenüber grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung solcher Sanierungsgewinne kann nur durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall erreicht werden.

In dem Sanierungserlass, der sich auf die Billigkeitsregelungen der § 163 und § 227 der Abgabenordnung (AO) stützt, hat das BMF in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können (BMF-Schreiben vom 27. März 2003 IV A 6 S 2140 8/03, BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6 S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18). Liegt ein Sanierungsplan vor, wird davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

2. Streitfall

Die Entscheidung des Großen Senats erging im Streitfall eines Klägers, der als Einzelunternehmer seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelte. Er war mit seinem Betrieb über mehrere Jahre mit Verlust tätig. Im Dezember 2007 verzichteten eine Sparkasse und eine Bankengruppe auf "nicht bedienbare Forderungen". Das für den Kläger zuständige Finanzamt (FA) berücksichtigte bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb auch die Forderungsverzichte der Banken in Höhe von ca. 620.000 € und setzte mit Steuerbescheid vom 17. Februar 2009 Einkommensteuer entsprechend fest. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

Der Kläger beantragte zudem den "Erlass der Steuern für 2007 aus dem Sanierungsgewinn". Auch diesen Antrag lehnte das FA ab. Mit Einspruchsentscheidung vom 18. April 2012 entschied das FA, dass dem Kläger kein Billigkeitserlass nach dem Sanierungserlass zustehe. Es fehle insbesondere an einer Sanierungseignung, da der Kläger auch im Folgejahr einen Verlust erlitten habe. Die Klage zum Finanzgericht hatte keinen Erfolg.

Im Revisionsverfahren, dem das BMF beigetreten ist, legte der X. Senat des BFH dem Großen Senat die Frage vor, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

3. Entscheidung des Großen Senats

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH verstößt der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Dass Sanierungsgewinne der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung (§ 3 Nr. 66 EStG a.F.) abschaffte.

Der Finanzverwaltung ist es verwehrt, diese Gewinne aufgrund eigener Entscheidung gleichwohl von der Besteuerung zu befreien. Sie verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, indem sie mit dem

Sanierungserlass die Besteuerung eines trotz Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinns unter Bedingungen, die der damaligen gesetzlichen Steuerbefreiung ähnlich sind, allgemein als sachlich unbillig erklärt und von der Besteuerung ausnimmt. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO. Mit der Schaffung typisierender Regelungen für einen Steuererlass außerhalb der nach §§ 163 und 227 AO im Einzelfall möglichen Billigkeitsmaßnahmen nimmt das BMF eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und verletzt damit das sowohl verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) als auch einfachrechtlich (§ 85 Satz 1 AO) normierte Legalitätsprinzip.

4. Bedeutung der Entscheidung

Der Sanierungserlass gewährte in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Unternehmen eine steuerliche Begünstigung. Dies beruhte darauf, dass die Gläubiger mit ihrem Forderungsverzicht zu erkennen geben, dass sie die Unternehmenssanierung für erforderlich und die ergriffenen Maßnahmen für erfolgversprechend halten. Das Bedürfnis für die Begünstigung wurde aus dem wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Interesse am Erfolg der Unternehmenssanierung abgeleitet. Wichtig war und ist dies insbesondere für insolvenzgefährdete Unternehmen.

Für den Erfolg des Forderungsverzichts als Sanierungsmaßnahme kommt es auch auf die Beteiligung des Steuergläubigers an. Denn der aus betrieblichen Gründen vom Gläubiger erklärte Verzicht auf eine betriebliche Darlehensforderung ist als Betriebseinnahme beim Schuldner zu erfassen. Damit führt der Forderungsverzicht zu einem steuerpflichtigen Gewinn. Die Besteuerung dieses Gewinns wird im Hinblick auf das mit dem Forderungsverzicht verfolgte Sanierungsziel teilweise als problematisch angesehen. In der Literatur wird zudem darüber diskutiert, ob die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne den Charakter einer europarechtswidrigen Beihilfe in Form einer Steuervergünstigung aufweist.

Aus der Entscheidung des Großen Senats folgt nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen auf der Grundlage einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig sind. Vorauszusetzen ist nur, dass in jedem davon betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt. Die Entscheidung des Großen Senats steht auch nicht einem im Einzelfall möglichen Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen entgegen.

Auf der Grundlage des Beschlusses des Großen Senats ist davon auszugehen, dass finanzgerichtliche Klagen auf Gewährung einer Steuerbegünstigung nach dem Sanierungserlass keinen Erfolg mehr haben werden. Unberührt bleiben individuelle Billigkeitsmaßnahmen, die auf besonderen, außerhalb des Sanierungserlasses liegenden Gründen des Einzelfalls wie etwa auf persönlichen Billigkeitsgründen beruhen.

Bundesfinanzhof
Pressestelle Tel. (089) 9231-400
Pressereferent Tel. (089) 9231-300

Siehe auch: [Beschluss des Großen Senats vom 28.11.2016 - GrS 1/15 -](#)