



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL 49 (0) 18 88 6 82-0

DATUM 27. März 2003

BETREFF **Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen;
Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen
(§§ 163, 222, 227 AO)**

GZ **IV A 6 - S 2140 - 8/03** (bei Antwort bitte angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen wie folgt Stellung:

I. Sanierung

1. Begriff

- 1** ¹Eine Sanierung ist eine Maßnahme, die darauf gerichtet ist, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (= unternehmensbezogene Sanierung). ²Das gilt auch für außergerichtliche Sanierungen, bei denen sich die Gesellschafterstruktur des in die Krise geratenen zu sanierenden Unternehmens (Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft) ändert, bei anderen gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen im Rahmen der außergerichtlichen Sanierung von Kapitalgesellschaften sowie für Sanierungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens.

2. Einstellung des Unternehmens / Übertragende Sanierung

- 2** ¹Wird das Unternehmen nicht fortgeführt oder trotz der Sanierungsmaßnahme eingestellt, liegt eine Sanierung im Sinne dieser Regelung nur vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen (z.B. um einen Sozialplan zu Gunsten der Arbeitnehmer zu ermöglichen) erlassen werden. ²Keine begünstigte Sanierung ist gegeben, soweit die Schulden erlassen werden, um dem Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen. ³Im Fall der übertragenden

Sanierung (vgl. BFH-Urteil vom 24. April 1986, BStBl II S. 672) ist von einem betrieblichen Interesse auch auszugehen, soweit der Schuldenerlass erforderlich ist, um das Nachfolgeunternehmen (Auffanggesellschaft) von der Inanspruchnahme für Schulden des Vorgängerunternehmens freizustellen (z.B. wegen § 25 Abs. 1 HGB).

II. Sanierungsgewinn

3 ¹Ein Sanierungsgewinn ist die Erhöhung des Betriebsvermögens, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden. ²Schulden werden insbesondere erlassen

- durch eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger, durch die der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet (Erlassvertrag nach § 397 Abs. 1 BGB) oder
- durch ein Anerkenntnis, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (negatives Schuldanerkenntnis nach § 397 Abs. 2 BGB, BFH-Urteil vom 27. Januar 1998, BStBl II S. 537).

4 ¹Voraussetzungen für die Annahme eines im Sinne dieses BMF-Schreibens begünstigten Sanierungsgewinns sind die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldnerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger. ²Liegt ein Sanierungsplan vor, kann davon ausgegangen werden, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind.

5 ¹Unter den in Rn. 4 genannten Voraussetzungen führt auch der Forderungsverzicht eines Gläubigers gegen Besserungsschein zu einem begünstigten Sanierungsgewinn. ²Tritt der Besserungsfall ein, so dass der Schuldner die in der Besserungsvereinbarung festgelegten Zahlungen an den Gläubiger leisten muss, ist der Abzug dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben entsprechend den Rechtsgrundsätzen des § 3c Abs. 1 EStG ausgeschlossen. ³Insoweit verringert sich allerdings nachträglich der Sanierungsgewinn. ⁴Die vor Eintritt des Besserungsfalls auf den nach Verlustverrechnungen verbleibenden Sanierungsgewinn entfallende Steuer ist zunächst über den für den Eintritt des Besserungsfalles maßgeblichen Zeitpunkt hinaus zu stunden (vgl. Rn. 7 ff.).

6 ¹Wird der Gewinn des zu sanierenden Unternehmens gesondert festgestellt, erfolgt die Ermittlung des Sanierungsgewinns i.S. der Rn. 3 bis 5 durch das Betriebsfinanzamt. ²Das sich daran anschließende Stundungs- und Erlassverfahren (Rn. 7 ff.) erfolgt durch das jeweilige Wohnsitzfinanzamt. ³Auf Beispiel 2 in Rn. 8 wird hingewiesen.

III. Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen

7 ¹Zum 1. Januar 1999 ist die Insolvenzordnung - InsO - vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Einführung des Euro in Rechtspflegegesetzen und in Gesetzen des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts, zur Änderung der Mahnvordruckverordnungen sowie zur Änderung weiterer Gesetze vom 13. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3574)

in Kraft getreten.²Die InsO hat die bisherige Konkurs- und Vergleichsordnung (alte Bundesländer) sowie die Gesamtvollstreckungsordnung (neue Bundesländer) abgelöst.³Die InsO verfolgt als wesentliche Ziele die bessere Abstimmung von Liquidations- und Sanierungsverfahren, die innerdeutsche Vereinheitlichung des Insolvenzrechts, die Förderung der außergerichtlichen Sanierung, die Stärkung der Gläubigerautonomie sowie die Einführung einer gesetzlichen Schuldenbefreiung für den redlichen Schuldner.⁴Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG (zuletzt i.d.F. der Bekanntmachung vom 16. April 1997, BGBl. I S. 821) ab dem 1. Januar 1998 steht mit der neuen InsO im Zielkonflikt.

- 8 ¹Die Erhebung der Steuer auf einen nach Ausschöpfen der ertragsteuerrechtlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinn i. S. der Rn. 3 bis 5 bedeutet für den Steuerpflichtigen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine erhebliche Härte.²Die entsprechende Steuer ist daher auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend festzusetzen (Satz 3 ff.) und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit (AEAO zu § 240 Nr. 6a) zu stunden (vgl. Rn. 9 bis 11).³Zu diesem Zweck sind die Besteuerungsgrundlagen in der Weise zu ermitteln, dass Verluste / negative Einkünfte unbeschadet von Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen (insbesondere nach § 2 Abs. 3, § 2a, § 2b, § 10d, § 15 Abs. 4, § 15a, § 23 Abs. 3 EStG) für die Anwendung dieses BMF-Schreibens im Steuerfestsetzungsverfahren bis zur Höhe des Sanierungsgewinns vorrangig mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden.⁴Die Verluste / negativen Einkünfte sind insoweit aufgebraucht; sie gehen daher nicht in den nach § 10d Abs. 4 EStG festzustellenden verbleibenden Verlustvortrag oder den nach § 15a Abs. 4 und 5 EStG festzustellenden verrechenbaren Verlust ein.⁵Das gilt auch bei späteren Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, z. B. aufgrund einer Betriebsprüfung, sowie für später entstandene Verluste, die im Wege des Verlustrücktrags berücksichtigt werden können; insoweit besteht bei Verzicht auf Vornahme des Verlustrücktrags (§ 10d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG) kein Anspruch auf die Gewährung der Billigkeitsmaßnahme.⁶Die Festsetzung nach § 163 AO und die Stundung nach § 222 AO sind entsprechend anzupassen.⁷Sollte der Steuerpflichtige sich gegen die vorgenommene Verlustverrechnung im Festsetzungsverfahren wenden und die Verrechnung mit anderen Einkünften oder die Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG) begehren, ist darin die Rücknahme seines Erlassantrags zu sehen mit der Folge, dass die Billigkeitsmaßnahme keine Anwendung findet.

Beispiel 1:

Einzelunternehmen; Gewinn aus Gewerbebetrieb		1.500.000 €
(darin enthalten: Verlust aus laufendem Geschäft	- 500.000 €	
Sanierungsgewinn	2.000.000 €)	
Verrechenbare Verluste / negative Einkünfte:		
Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V)		- 250.000 €
Verlustvortrag aus dem Vorjahr		
aus V+V		- 350.000 €
aus Gewerbebetrieb		- 600.000 €
aus einem Verlustzuweisungsmodell i.S.d. § 2b EStG		- 100.000 €

Der Unternehmer beantragt den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuern.

Es ergibt sich folgende Berechnung:

Sanierungsgewinn	2.000.000 €
./. Verlust aus laufendem Geschäft	- 500.000 €
./. Negative Einkünfte aus V+V	- 250.000 €
./. Verlustvortrag aus dem Vorjahr (insgesamt)	<u>- 1.050.000 €</u>
Nach Verrechnung mit den Verlusten / negativen Einkünften verbleibender zu versteuernder Sanierungsgewinn	<u>200.000 €</u>

Bei Vorliegen der in Rn. 3 bis 5 genannten Voraussetzungen ist die Steuer auf diesen verbleibenden Sanierungsgewinn unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit zu stunden.

Aus dem folgenden Veranlagungszeitraum ergibt sich ein Verlustrücktrag, der sich wie folgt zusammensetzt:

Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 80.000 €
Negative Einkünfte nach § 2b EStG	<u>- 20.000 €</u>
	<u>- 100.000 €</u>

Der Verlustrücktrag ist vorrangig mit dem im VZ 01 nach Verlustverrechnung versteuerten Sanierungsgewinn zu verrechnen. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Im VZ 01 versteuerter Sanierungsgewinn	200.000 €
./. Verlustrücktrag	<u>- 100.000 €</u>
Verbleibender zu versteuernder Sanierungsgewinn	<u>100.000 €</u>

Die Stundung ist entsprechend anzupassen.

Beispiel 2:

Die AB-KG (Komplementär A, Gewinn- und Verlustbeteiligung 75 %, Kommanditist B, Gewinn- und Verlustbeteiligung 25 %) erzielt im VZ 02 neben einem Verlust aus dem laufenden Geschäft i.H.v. 500.000 € einen Sanierungsgewinn i.H.v. 2.000.000 €. Aus der Beteiligung an der C-KG werden dem B negative Einkünfte i.S.d. § 2b EStG i.H.v. 100.000 € zugerechnet. B beantragt den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuern.

Gesonderte Feststellung der AB-KG:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2.000.000 € - 500.000 € =)	1.500.000 €
davon B (25 %)	375.000 €
(nachrichtlich: Sanierungsgewinn	2.000.000 €
davon B (25 %)	500.000 €)

Das Betriebsfinanzamt stellt den Gewinn (1.500.000 €) gesondert fest und nimmt die Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter vor. Zusätzlich teilt es nachrichtlich die Höhe des Sanierungsgewinns (2.000.000 €) sowie die entsprechend anteilige Verteilung auf die Gesellschafter mit. Darüber hinaus teilt es mit, dass es sich um einen Sanierungsgewinn im Sinne der Rn. 3 bis 5 dieses Schreibens handelt.

Einkommensteuerveranlagung des B:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Anteil an der AB-KG	375.000 €
(darin enthalten: Sanierungsgewinn	500.000 €)
./. negative Einkünfte i.S.d. § 2b EStG	<u>- 100.000 €</u>
Nach Verrechnung mit den Verlusten / negativen Einkünften verbleibender zu versteuernder Sanierungsgewinn	<u>275.000 €</u>

Das Wohnsitzfinanzamt stundet unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit die anteilig auf den verbleibenden zu versteuernden Sanierungsgewinn von 275.000 € entfallende Steuer. Soweit B in späteren VZ positive Einkünfte aus der Beteiligung an der C-KG erzielt, sind diese bei der Veranlagung anzusetzen; eine Verrechnung mit den negativen Einkünften i.S.d. § 2b

ESTG aus VZ 02 ist nicht möglich, da diese bereits mit dem Sanierungsgewinn steuerwirksam verrechnet worden sind.

- 9 ¹Zahlungen auf den Besserungsschein nach Rn. 5 vermindern nachträglich den Sanierungsgewinn. ²Entsprechend verringert sich die zu stundende / zu erlassende Steuer.

Beispiel 3:

VZ 01

Gläubigerverzicht gegen Besserungsschein auf eine Forderung i.H.v.	1.500.000 €
Sanierungsgewinn nach Verlustverrechnungen	1.000.000 €
Laufender Gewinn	0 €

Bei einem angenommenen Steuersatz i.H.v. 25 % ergibt sich eine zu stundende Steuer von 250.000 €

VZ 02

Laufender Gewinn	300.000 €
Zahlung an den Gläubiger aufgrund Besserungsschein i.H.v.	100.000 €
ist <i>keine</i> Betriebsausgabe. Daher bleibt es bei einem zu versteuernden Gewinn i.H.v.	<u>300.000 €</u>
Sanierungsgewinn aus VZ 01	1.000.000 €
./ . Zahlung auf Besserungsschein	<u>- 100.000 €</u>
Verringerter Sanierungsgewinn	<u>900.000 €</u>

Auf den verringerten Sanierungsgewinn ergibt sich noch eine zu stundende Steuer i.H.v. 25 % von 900.000 € = 225.000 €

- 10 ¹Zum Zweck der Überwachung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten sowie der Ausnutzung des Verlustrücktrags ist die Stundung bis zur Durchführung der nächsten noch ausstehenden Veranlagung, längstens bis zu einem besonders zu benennenden Zeitpunkt auszusprechen. ²Erforderlichenfalls sind entsprechende Anschlussstundungen auszusprechen. ³Die Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten mit Blick auf den Sanierungsgewinn ist in geeigneter Form durch das Finanzamt aktenkundig festzuhalten.

- 11 ¹Bei Forderungsverzicht gegen Besserungsschein (Rn. 5, 9) ist die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer solange zu stunden, wie Zahlungen auf den Besserungsschein geleistet werden können. ²Während dieses Zeitraums darf auch kein Erlass ausgesprochen werden.

- 12 ¹Nach abschließender Prüfung und nach Feststellung der endgültigen auf den verbleibenden zu versteuernden Sanierungsgewinn entfallenden Steuer ist die Steuer nach § 227 AO zu erlassen (Ermessensreduzierung auf Null). ²Ggf. erhobene Stundungszinsen sind nach § 227 AO zu erlassen, soweit sie auf gestundete Steuerbeträge entfallen, die nach Satz 1 erlassen worden sind.

IV. Anwendungsregelung

- 13 ¹Dieses BMF-Schreiben ist auf Sanierungsgewinne i.S. der Rn. 3 bis 5 in allen noch offenen Fällen anzuwenden, für die die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG i.d.F. der Bekanntmachung

vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) nicht mehr gilt. ²Eine Stundung oder ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen bleibt unberührt.

V. Aufhebung der Mitwirkungspflichten

- 14** ¹Die mit BMF-Schreiben vom 2. Januar 2002 (BStBl I S. 61) vorgesehenen Mitwirkungspflichten des Bundesministeriums der Finanzen gelten nicht für Fälle der Anwendung dieses BMF-Schreibens. ²Allerdings sind diese Fälle, soweit sie die im BMF-Schreiben vom 2. Januar 2002 genannten Betrags- oder Zeitgrenzen übersteigen, dem Bundesministerium der Finanzen mitzuteilen.

VI. Gewerbesteuerliche Auswirkungen

- 15** ¹Für Stundung und Erlass der Gewerbesteuer ist die jeweilige Gemeinde zuständig. ²Spricht die Gemeinde Billigkeitsmaßnahmen aus, ist die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 35 EStG) entsprechend zu mindern.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

gez. Müller-Gatermann