

Urteil vom 22. Januar 2015, IV R 38/10

Zurechnung des Ertrags aus einem Schuldertilgung im Zusammenhang mit einem Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft - Fortentwicklung der Rechtsprechung

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 66, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend FG Münster, 13. Juli 2010, Az: 7 K 2168/07 F

Leitsätze

1. Bei einem Wechsel der Gesellschafter einer Personengesellschaft ist der Ertrag aus einem Forderungsverzicht der Gesellschaftsgläubiger dem Neugesellschafter zuzurechnen, wenn nach den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten anstelle des Altgesellschafters wirtschaftlich tragen sollte .
2. Ist vereinbart, dass der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten nicht wirtschaftlich tragen soll, so ist der entsprechende Ertrag dem Altgesellschafter zuzurechnen, der durch den Erlass der Schulden von seiner Haftung entbunden wird .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14. Juli 2010 7 K 2168/07 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr (2003) in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Bis zum 30. Juni 2003 waren an der Klägerin als Komplementärin die B-Verwaltungs GmbH ohne Kapitaleinlage und als Kommanditistin die X-AG mit einer Kapitaleinlage von 1.022.583 € beteiligt.
- 3 Anfang 2003 war die Klägerin durch den Insolvenzantrag ihrer damaligen Kommanditistin (X-AG) in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. Mit Kauf- und Übertragungsvertrag vom 27. Juni 2003 veräußerte die X-AG ihre Kommanditanteile an der Klägerin sowie deren Schwestergesellschaft C-GmbH & Co. KG (im Folgenden: C-KG) mit Wirkung zum 1. Juli 2003, 00:00 Uhr, an sechs Investoren (Käufer).
- 4 Ab dem 1. Juli 2003 waren an der Klägerin als Komplementärin die C-Verwaltungs GmbH mit einer Kapitaleinlage in Höhe von 27.000 € (1,8868 v.H.) und die sechs Käufer als Kommanditisten mit einer jeweiligen Kapitaleinlage in Höhe von 234.000 € (16,3522 v.H.) beteiligt.
- 5 Aufgrund der im Vorfeld der Veräußerung geführten Verhandlungen zwischen den Gläubigerbanken, dem Insolvenzverwalter der X-AG (R) und dem Vertreter der Käufer wurde für den Verkauf der Beteiligungsrechte an beiden Gesellschaften ein Kaufpreis in Höhe von 355.000 €, zahlbar bis 30. Juni 2003, vereinbart. Außerdem verpflichteten sich die Käufer, einen Betrag von insgesamt 6.745.000 € in die C-KG einzulegen, damit diese aus diesem Betrag Verbindlichkeiten tilgen könne. Die Einlage sollte von den Käufern zunächst an R als Treuhänder

gezahlt werden. Weiter wurde in dem Vertrag u.a. ausgeführt, dass die C-KG und die Klägerin mit Zustimmung der Käufer einen Vertrag mit näher bezeichneten Kreditinstituten über einen Verzicht der Banken zugunsten der C-KG und/oder der Klägerin auf Forderungen aus Darlehensverträgen rechtswirksam und vorbehaltlos abgeschlossen hätten. Der Treuhänder werde den Zahlbetrag zunächst treuhänderisch für die Käufer verwalten und nur auf deren Weisung und entsprechend den Bestimmungen der Verzichtserklärung und den darin enthaltenen Tilgungsbestimmungen an die darin genannten Kreditinstitute auszahlen.

- 6** In einer mit der E-Bank geschlossenen Verzichtserklärung heißt es: "Der Verzicht wird wirksam Zug um Zug gegen Erfüllung der Treuhandaufgaben."
- 7** Nachdem die Vertragsparteien die Bedingungen vor dem 30. Juni 2003 erfüllt hatten, konnte der Anteilskaufvertrag mit Ablauf dieses Tages vollzogen werden. Aus dem Forderungsverzicht der Banken entstand bei der Klägerin ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von 1.558.480,93 €, den diese der X-AG zurechnete.

- 8** Im Anschluss an die von der Klägerin am 15. September 2004 eingereichte Feststellungserklärung 2003 traf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Feststellungsbescheid 2003 vom 30. September 2004 folgende Feststellungen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 380.208,25 €
davon laufende Einkünfte:	1.230.593,73 €
davon Veräußerungsgewinn:	- 1.610.802,00 €

- 9** Nachdem der Veräußerungsverlust zunächst fälschlich der damaligen Komplementärin (B-Verwaltungs GmbH) zugerechnet worden war, wurde dieser mit Änderungsbescheid vom 8. Oktober 2004 der X-AG zugerechnet.
- 10** Eine im Jahr 2005 bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 kam zu dem Schluss, dass der Ertrag aus dem Forderungsverzicht nicht der X-AG, sondern den Neugesellschaftern (Käufer) zuzurechnen sei. Der Forderungsverzicht der Banken sei rechtlich und wirtschaftlich dadurch ausgelöst worden, dass die Käufer bereit gewesen seien, einen Betrag in Höhe von 6.745.000 € als Tilgungsbetrag den Banken sofort zur Verfügung zu stellen. Die Neugesellschafter hätten entscheidenden Einfluss auf die Verhandlungen genommen, da sie bereits ab Mitte Februar 2003 über die Gewährung von Stützungsdarlehen Einfluss auf die Gesellschaften gehabt hätten. Durch die Zahlung der Einlage (Tilgungsbetrag) hätten die Banken einen großen Teil ihrer bedrohten Forderungen realisieren können und seien daher bereit gewesen, auf Restforderungen zu verzichten, was zum streitigen Ertrag geführt habe.

- 11** Mit geändertem Feststellungsbescheid 2003 vom 12. April 2006 stellte das FA die Einkünfte der Klägerin wie folgt fest:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	933.799,03 €
davon laufende Einkünfte:	975.277,88 €
davon Veräußerungsgewinn:	- 41.478,85 €

- 12** Der Veräußerungsverlust wurde der X-AG zugerechnet, der Ertrag aus dem Forderungsverzicht (1.558.480,93 €) den Neugesellschaftern.

- 13** Den hiergegen eingelegten Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 25. April 2007 als unbegründet zurück.

- 14** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1984 abgedruckten Gründen ab.

- 15** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie macht im Wesentlichen geltend, das FG habe die Rechtsfolgen aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verkannt, indem es den am 30. Juni 2003 durch Forderungsverzicht der Banken entstandenen Ertrag nicht der bis zum Ablauf dieses Tages

mitunternehmerisch beteiligten X-AG, sondern den erst zum Beginn des 1. Juli 2003 beteiligten Neugesellschaftern der Klägerin zugerechnet habe. Damit sei es zu einer fehlerhaften Berechnung des Veräußerungsgewinns der X-AG gekommen, weil sich im Fall der Zurechnung des Ertrags bei der X-AG deren Kapitalkonto erhöhe. Der auf der Ebene der Personengesellschaft ermittelte Gewinn sei deren Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Bei einem Gesellschafterwechsel im Laufe des Wirtschaftsjahrs sei der dem ausscheidenden Gesellschafter für den "Einkunftserzielungszeitraum" bis zu seinem Ausscheiden zuzurechnende Gewinn durch eine von der Personengesellschaft aufzustellende Zwischenbilanz oder durch Schätzung zu ermitteln. Die Klägerin habe wegen des Ausscheidens der Altgesellschafter mit Ablauf des 30. Juni 2003 eine Zwischenbilanz auf diesen Tag aufgestellt. Die Betriebsvermögensmehrung aus dem am 30. Juni 2003 wirksam gewordenen Forderungsverzicht der Banken sei entsprechend dieser Zwischenbilanz Bestandteil des Gewinns der Klägerin gewesen und habe deshalb der X-AG zugerechnet werden müssen. Denn der außerordentliche Ertrag sei bei der Klägerin als Schuldnerin mit dem Wirksamwerden des Forderungsverzichts realisiert worden. Auf die Steuerfreiheit dieses Ertrags als "Sanierungsgewinn" berufe sich die Klägerin nicht und es komme für dessen Entstehung auch nicht darauf an. Soweit nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. persönlichen und sachlichen Härtefällen (allenfalls) im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden könne, sei dies im Feststellungsverfahren nicht zu prüfen. Auch seien nach der bisherigen Rechtsprechung des IV. und VIII. Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteile vom 23. September 1993 IV R 103/90, BFH/NV 1994, 468; vom 21. Oktober 1997 VIII R 65/96, BFHE 185, 147, BStBl II 1998, 437; vom 19. Februar 1998 IV R 59/96, BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266) "Sanierungsgewinne" immer demjenigen Gesellschafter zuzurechnen, der zum Zeitpunkt der Gewinnentstehung im Sinne einer Betriebsvermögensmehrung Mitunternehmer war. Eine verursacherbezogene Zurechnung, bei der darauf abgestellt werde, durch wen ein Forderungsverzicht rechtlich und wirtschaftlich ausgelöst worden sei, führe zu einer Verschiebung des Steuersubstrats in andere Veranlagungszeiträume; dies verstoße gegen das Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung. Die mögliche Einflussnahme der Neugesellschafter auf die Verhandlungen mit den Banken rechtfertige auch keine Auslegung der Verzichtserklärung im Sinne einer Willenserklärung der Banken zugunsten Dritter (der Neugesellschafter).

- 16** Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheidung den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid vom 12. April 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2007 dahin zu ändern, dass der Ertrag aus dem Forderungsverzicht der Banken der bis zum 30. Juni 2003 beteiligten X-AG zugerechnet wird.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18** Es trägt im Wesentlichen vor, das FG habe zutreffend den am 30. Juni 2003 durch Forderungsverzicht der Banken entstandenen "Sanierungsgewinn" den erst zu Beginn des 1. Juli 2003 als Mitunternehmer beteiligten Neugesellschaftern zugerechnet mit der Folge, dass dieser das Kapitalkonto der X-AG, das bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns anzusetzen sei, nicht erhöhe. Abweichend vom zeitlichen Moment stelle der BFH --so das FA unter Hinweis auf die BFH-Urteile in BFH/NV 1994, 468 und in BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266-- bei der Zurechnung von durch Forderungsverzicht entstandenen "Sanierungsgewinnen" --unbeschadet der etwaigen Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG a.F.-- darauf ab, durch wen der Gewinn rechtlich und wirtschaftlich abweichend vom allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel verursacht worden sei. Entscheidend für die Gewinnzurechnung bei den Neugesellschaftern sei danach im Streitfall, dass der Ertrag des Unternehmens von der Zuführung neuer Mittel durch die Neugesellschafter abhängig gewesen sei bzw. dass die Gläubiger zum Forderungsverzicht nur unter der Voraussetzung bereit gewesen seien, dass durch Einlagen der Neugesellschafter ein Teil ihrer Forderungen beglichen werde. Dies gelte auch dann, wenn die Neugesellschafter erst nach der Gewinnrealisierung Mitunternehmer würden. Soweit sich die Klägerin auf das BFH-Urteil in BFHE 185, 147, BStBl II 1998, 437 berufe, sei jener Fall anders gelagert, weil dort die Altgesellschafter zum Forderungsverzicht wirtschaftlich maßgeblich beigetragen hätten, während die Neugesellschafter kein eigenes Vermögen zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt hätten. Das FG habe es für die Zurechnung eines außerordentlichen Ertrags durch Forderungsverzicht als unerheblich angesehen, ob es sich um einen "Sanierungsgewinn" i.S. des aufgehobenen § 3 Nr. 66 EStG a.F. oder einen Ertrag durch Forderungsverzicht handele, der eine Sanierung des Unternehmens im wörtlichen Sinne bewirke.

Entscheidungsgründe

- 19** Die Revision ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, die Neugesellschafter zum Klageverfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO).
- 20** 1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 21** 2. Das FG hat es zu Unrecht versäumt, neben R als Insolvenzverwalter der X-AG auch die Neugesellschafter der Klägerin beizuladen.
- 22** a) Gegenstand des Klageverfahrens ist auch die Gewinnverteilung, soweit der Ertrag aus dem Forderungsverzicht der Banken nicht den Neugesellschaftern, sondern --wie ursprünglich von der Klägerin erklärt-- der X-AG zugerechnet werden soll. Zu Recht hat das FG deshalb zwar R beigeladen, da die X-AG aus der Klägerin ausgeschieden (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO) und zudem die Insolvenzmasse sowohl durch die Gewinnverteilung als auch durch die Feststellung der Höhe des Veräußerungsgewinns berührt ist (§ 48 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 FGO). Durch die Gewinnverteilung sind jedoch zugleich auch die Neugesellschafter berührt (§ 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO). Deshalb sind auch diese notwendig zum Verfahren beizuladen, denn die Frage, ob der Ertrag aus dem Forderungsverzicht der Banken der X-AG oder den Neugesellschaftern zuzurechnen ist, kann auch den Neugesellschaftern gegenüber nur einheitlich beantwortet werden (§ 60 Abs. 3 Satz 1 FGO).
- 23** b) Das Unterlassen der notwendigen Beiladung durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (z.B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 21/10, BFH/NV 2013, 1586, m.w.N.). Wenngleich dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren geheilt werden kann, übt der Senat das ihm insoweit zustehende Ermessen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1586, m.w.N.) dahin aus, dass er die Sache an die Vorinstanz zurückverweist und dieser die Nachholung der unterbliebenen Beiladung überträgt. Dafür spricht, dass der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz aus Gründen der Verfahrensökonomie und der Verfahrensbeschleunigung zu vermeiden (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2002 I R 12/02, BFH/NV 2003, 636, m.w.N.), im Streitfall nicht erreicht werden kann. Denn das angefochtene Urteil ist auch aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Der Senat kann nämlich unter Zugrundelegung der nachfolgend (unter II.3. der Gründe) fortentwickelten Maßstäbe aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht zuverlässig beurteilen, wer (Alt- oder Neugesellschafter) aufgrund der anlässlich der Veräußerung des Kommanditanteils an der Klägerin zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen die Verbindlichkeiten, die schließlich Gegenstand eines Forderungsverzichts der Banken waren, wirtschaftlich tragen sollte.
- 24** 3. Nach Ansicht des erkennenden Senats kommt es für die Frage, wem (Alt- oder Neugesellschafter) bei einem Gesellschafterwechsel der Ertrag aus einem Forderungsverzicht der Gläubiger der Gesellschaft zuzurechnen ist --unabhängig davon, ob dieser Forderungsverzicht zufällig oder gezielt zeitlich vor oder nach dem Gesellschafterwechsel erfolgt--, darauf an, wer nach den zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen die (später) erlassenen Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollte.
- 25** a) Hinsichtlich der Zurechnung des infolge eines Erlasses von Schulden entstandenen "Sanierungsgewinns" --(handelsrechtlich) verstanden als Vermögensmehrung, die auf dem Erlass von Unternehmensschulden beruht (vgl. BFH-Urteile vom 19. März 1993 III R 79/91, BFH/NV 1993, 536, und vom 18. April 1996 IV R 48/95, BFHE 180, 367, BStBl II 1996, 574)-- hat der BFH wiederholt entschieden, dass sich diese grundsätzlich nach der für die Gesellschaft handelsrechtlich gültigen Gewinnverteilungsregelung richtet (z.B. BFH-Urteile in BFHE 180, 367, BStBl II 1996, 574; vom 12. September 1996 IV R 19/95, BFHE 181, 447, BStBl II 1997, 234; in BFHE 185, 147, BStBl II 1998, 437). Insoweit kommt diese Vermögensmehrung grundsätzlich allen im Zeitpunkt des Verzichts beteiligten Gesellschaftern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zugute (z.B. BFH-Urteil in BFHE 180, 367, BStBl II 1996, 574).
- 26** b) Im Fall des im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft erklärten Forderungsverzichts ist jedoch für die Zurechnung eines aus dem Erlass folgenden

Ertrags entscheidend, ob nach den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen die Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollten oder nicht.

- 27** aa) Schon nach der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats konnten --abweichend von den unter II.3.a genannten Maßstäben-- andere Kriterien für die Zurechnung des aus einem Forderungsverzicht folgenden Ertrags maßgebend sein. In seiner früheren Rechtsprechung hat der erkennende Senat im Fall des Gesellschafterwechsels danach unterschieden, ob die Neugesellschafter das Unternehmen im "sanierten" oder "unsanierten" Zustand übernommen haben. Hatten die Neugesellschafter das Unternehmen vor dem Erlass der Schulden übernommen, so war nach jener Rechtsprechung der dadurch bedingte "Sanierungsgewinn" bei den neu eintretenden Gesellschaftern zu erfassen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266; vom 16. Mai 2002 IV R 58/00, BFHE 199, 271, BStBl II 2002, 748; BFH-Beschluss vom 31. August 2011 IV B 72/10, BFH/NV 2012, 21). Ungeachtet der Frage, ob diese Rechtsprechung im Lichte des aufgehobenen und auch im Streitjahr nicht mehr gültigen § 3 Nr. 66 EStG a.F. zu verstehen ist, wird schon in jener Rechtsprechung im Ergebnis danach differenziert, ob die Neugesellschafter für die (Alt-)Schulden der Gesellschaft einzustehen haben ("unsaniert") oder nicht ("saniert").
- 28** bb) Weiterhin schließt es bereits jene Rechtsprechung nicht aus, dass die Zurechnung eines Ertrags aus einem Forderungsverzicht der Gesellschaftsgläubiger bei den Neugesellschaftern auch dann in Betracht kommen kann, wenn der Erlass bereits vor deren Eintritt in die Gesellschaft stattgefunden hat. Soweit der einschränkende Formulierung "nur dann" in dem BFH-Urteil in BFHE 199, 271, BStBl II 2002, 748 (unter 1. der Gründe) etwas anderes zu entnehmen sein könnte, hält der erkennende Senat daran nicht fest.
- 29** cc) Anknüpfend an jene Rechtsprechung und losgelöst von für das Streitjahr nicht mehr anzustellenden Erwägungen betreffend die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. ist nach Ansicht des erkennenden Senats das zwischen Alt- und Neugesellschafter vertraglich Vereinbarte für die Zuordnung des Ertrags aus einem Forderungsverzicht entscheidend. Danach kommt es unabhängig davon, ob ein Forderungsverzicht zufällig oder gezielt zeitlich vor oder nach einem Gesellschafterwechsel erfolgt, für die Frage, welchen Gesellschaftern bei einem Gesellschafterwechsel der Ertrag aus einem Forderungsverzicht der Gesellschaftsgläubiger zuzurechnen ist, darauf an, ob nach den im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen die Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollten oder nicht. Ist anlässlich einer Anteilsveräußerung vereinbart, dass der Neugesellschafter anstelle des Altgesellschafters die Verbindlichkeiten der Gesellschaft wirtschaftlich tragen soll, so rechtfertigt es dies, diesem auch den Ertrag aus einem diesbezüglichen Forderungsverzicht der Gläubiger zuzurechnen, denn der Verzicht kommt dann wirtschaftlich dem Neugesellschafter zugute. Ist hingegen vereinbart, dass der Neugesellschafter die betreffenden Verbindlichkeiten nicht wirtschaftlich tragen soll, so ist der entsprechende Ertrag dem Altgesellschafter zuzurechnen, der durch den Erlass von seiner Haftung entbunden wird.
- 30** dd) Soweit der erkennende Senat in seiner früheren Rechtsprechung, an die auch das FG angeknüpft hat, auch auf die rechtlichen und wirtschaftlichen Gründe abgestellt hat, die den Forderungsverzicht des Gläubigers ausgelöst haben, hält er daran nicht fest. Dort hatte der Senat die Auffassung vertreten, dass bei einem Gesellschafterwechsel in einer Personengesellschaft ein "Sanierungsgewinn" den Neugesellschaftern zuzurechnen sei, wenn der Teilverzicht der Gläubiger rechtlich und wirtschaftlich darauf beruhe, dass die Neugesellschafter bei gleichzeitigem Ausscheiden der Altgesellschafter der Gesellschaft neue Mittel zur Erfüllung der Vergleichsquote zuführten (BFH-Urteile in BFH/NV 1994, 468, und in BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266). Sollte durch die Zuführung neuer Mittel bei Ausscheiden aller Altgesellschafter die Fortführung des Unternehmens der Personengesellschaft durch die Neugesellschafter ermöglicht werden, so komme der Erlass in erster Linie den Neugesellschaftern als neuen Trägern des Unternehmens zugute. Dies hatte der Senat als Rechtfertigung dafür angesehen, die bilanzielle Vermögensmehrung selbst dann den Neugesellschaftern zuzurechnen, wenn diese erst mit oder unmittelbar im Anschluss an die Sanierung Mitunternehmer geworden sind (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 468). Ungeachtet der Frage, ob auch jene Rechtsprechung im Lichte des § 3 Nr. 66 EStG a.F. entwickelt worden ist, ist jedoch für die Zurechnung des Ertrags aus einem Forderungsverzicht nicht entscheidend, von welcher Seite ein Verzicht der Gläubiger zufällig oder beiläufig verursacht oder gezielt bewirkt worden ist, sondern allein die zwischen Verkäufer und Käufer getroffene Bestimmung, wer die (Alt-)Verbindlichkeiten der Gesellschaft wirtschaftlich tragen soll. Denn ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang ist nur zwischen dem Ertrag aus einem Erlass und der diesem zugrundeliegenden Verbindlichkeit gegeben.
- 31** ee) An der Fortentwicklung seiner Rechtsprechung sieht sich der erkennende Senat nicht durch das Urteil des VIII. Senats des BFH in BFHE 185, 147, BStBl II 1998, 437, auf das sich sowohl das FG als auch die Beteiligten bezogen haben, gehindert, denn jener BFH-Entscheidung liegt nicht die hier zu beurteilende Fallkonstellation

zugrunde. Zudem hatte in dem jener Entscheidung zugrundeliegenden Streitjahr (1980) noch § 3 Nr. 66 EStG a.F. Gültigkeit.

- 32** 4. Das FG erhält Gelegenheit, im zweiten Rechtsgang nach Maßgabe der vorgenannten Maßstäbe zu prüfen, ob nach den zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarungen die Neugesellschafter die vom Erlass betroffenen Verbindlichkeiten wirtschaftlich tragen sollten oder nicht. Hierbei könnten neben dem Vertragswerk u.a. auch die Umstände der Verhandlungen mit Banken Anhaltspunkte dafür liefern, dass die Parteien bei Vertragsschluss davon ausgegangen sind, dass die Neugesellschafter die Altschulden der Klägerin nicht wirtschaftlich tragen müssen. Wäre dies zu bejahen, so wäre der streitbefangene Ertrag aus dem Erlass der Banken der X-AG zuzurechnen.
- 33** 5. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de