

Beschluss vom 27. November 2020, X B 63/20

Unternehmensbezogene Sanierung gemäß § 3a Abs. 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2020:B.271120.XB63.20.0

BFH X. Senat

EStG § 3a Abs 1 S 1, EStG § 3a Abs 2, EStG § 52 Abs 4a S 1, EStG § 52 Abs 4a S 3, EStG § 3 Nr 66, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 3a Abs 5, EStG VZ 2010, EStG VZ 2013, EStG § 3a

vorgehend FG Hamburg, 11. Juni 2020, Az: 5 K 160/17

Leitsätze

1. NV: Die Auslegung der Tatbestandsmerkmale einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S. von § 3a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG ist durch die zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangene Rechtsprechung des BFH bereits hinreichend geklärt.
2. NV: Die für eine Steuerbefreiung von Sanierungserträgen u.a. erforderliche Sanierungsabsicht setzt in jedem Fall den Nachweis voraus, dass der Gläubiger den Schuldenerlass auch mit dem Ziel der Sanierung des schuldnerischen Unternehmens ausgesprochen hat. Ausschließlich eigennützige Motive sind insoweit nicht ausreichend.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 12.06.2020 - 5 K 160/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Nichtzulassungsbeschwerde ist --soweit sie zulässig ist-- unbegründet.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.
- 3 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Zudem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19.08.2019 - X B 155/18, BFH/NV 2020, 18, Rz 8, m.w.N.).
- 4 b) Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) formuliert die Rechtsfrage, ob das in § 3a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) enthaltene Tatbestandsmerkmal "Sanierungsabsicht" eine selbstlose Motivation des Gläubigers verlangt oder ob es genügt, dass dieser sich wissentlich und willentlich mit einem der Sanierung des Schuldners dienenden Forderungserlass einverstanden erklärt. Dieser Frage fehlt die Klärungsbedürftigkeit. Sie ist aus dem Wortlaut des Gesetzes und der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu beantworten und damit bereits hinreichend geklärt.
- 5 aa) § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt, dass Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung steuerfrei sind. Eine solche Sanierung liegt nach der Legaldefinition in Abs. 2 der Vorschrift vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die

Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die --vorliegend allein streitige-- Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweist.

- 6 bb) § 3a EStG ist die Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393), durch die der sog. Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240) als nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar angesehen wurde. 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 (BTDrucks 18/12128, 30). Die Vorschrift wurde durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.06.2017 (BGBl I 2017, 2074) eingeführt und gilt --mit Blick auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung der Entscheidung des Großen Senats des BFH-- grundsätzlich erstmals für nach dem 08.02.2017 ausgesprochene Schuldenerlasse (§ 52 Abs. 4a Satz 1 EStG). Allerdings ist sie inzwischen auf Antrag des Steuerpflichtigen auch auf Schuldenerlasse vor dem 09.02.2017 anwendbar (vgl. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG, eingeführt durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019, BGBl I 2019, 2451). Von diesem Antragswahlrecht hat der Kläger während des erstinstanzlichen Verfahrens durch eine Klageänderung Gebrauch gemacht.
- 7 cc) In Anbetracht der aufgezeigten Historie trifft die Annahme des Klägers, die Auslegung der Tatbestandsmerkmale einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S. von § 3a Abs. 2 EStG sei noch ungeklärt, nicht zu. Vielmehr entsprechen die Merkmale nach der Vorstellung des Gesetzgebers vollständig den in Rz 4 des Sanierungserlasses vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240) enthaltenen Voraussetzungen eines hiernach begünstigten Sanierungsgewinns (BTDrucks 18/12128, 31). 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 entspricht es allgemeiner --vom erkennenden Senat ebenso wie von der Vorinstanz geteilter-- Ansicht, dass für die Auslegung von § 3a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 EStG auf die zu § 3 Nr. 66 EStG a.F. ergangenen Rechtsprechungsleitlinien zurückzugreifen ist (u.a. Blümich/Krumm, § 3a EStG Rz 22; Hallerbach in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3a EStG Rz 24; KKB/Kanzler, § 3a EStG, 5. Aufl., Rn 100; Seer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 3a Rz 19; Schmidt/Levedag, EStG, 39. Aufl., § 3a Rz 20).
- 8 dd) Die Beschwerde zeigt zwar zu Recht auf, dass die mit dieser Frage betrauten Senate des BFH in der Vergangenheit die Anforderungen an das Merkmal der Sanierungsabsicht der Gläubiger nicht durchgehend deckungsgleich beurteilt haben (vgl. hierzu auch Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 64). Die eher strenge Betrachtung vornehmlich durch den VIII. Senat hielt dominierende selbstnützige Motive der Gläubiger insoweit für schädlich und forderte stattdessen, dass die Absicht der Sanierung des Schuldners aus der Perspektive des Gläubigers "entscheidend ins Gewicht fällt" (BFH-Urteil vom 28.02.1989 - VIII R 303/84, BFHE 157, 51, BStBl II 1989, 711, unter 4.) oder zumindest "maßgeblich mitbeabsichtigt" ist (BFH-Urteil vom 19.10.1993 - VIII R 61/92, BFH/NV 1994, 790, unter II.1.c). Demgegenüber ließ es der BFH in zahlreichen weiteren Entscheidungen genügen, wenn neben selbstnützigen Motiven des Gläubigers --wie z.B. der Rettung zumindest eines Teils der Forderung oder des Erhalts der Geschäftsverbindung-- die Sanierungsabsicht lediglich (schlicht) "mitentscheidend" ist (u.a. Urteile vom 26.11.1980 - I R 52/77, BFHE 132, 72, BStBl II 1981, 181, unter II.2.; vom 26.02.1988 - III R 257/84, BFH/NV 1989, 436, unter 4.a.; vom 10.04.2003 - IV R 63/01, BFHE 202, 452, BStBl II 2004, 9, unter 2.; ebenso Senatsurteil vom 12.10.2005 - X R 20/03, BFH/NV 2006, 713, unter II.2.c). Allerdings findet sich nicht eine einzige höchstrichterliche Entscheidung, die nicht fordert, dass der Gläubiger --selbst bei vordergründigem Selbstnutz-- zumindest auch in der Absicht fremdnütziger Sanierung handeln muss.
- 9 ee) Die vom Kläger vertretene Rechtsauffassung, nach der die Sanierungsabsicht lediglich den Nachweis erfordere, dass der Gläubiger den Abschluss eines objektiv sanierungsdienlichen Erlassvertrags beabsichtigt habe, ist demnach nicht klärungsbedürftig. Sie stimmt noch nicht einmal mit dem weitestgehenden Ansatz der BFH-Rechtsprechung überein, wonach eine nur mitschwingende Absicht des Gläubigers zur Sanierung des schuldnerischen Unternehmens ausreicht, um den hieraus resultierenden Ertrag steuerrechtlich freizustellen. Sie wird --soweit ersichtlich-- auch an keiner Stelle im steuerrechtlichen Schrifttum vertreten und verkennt, dass hierdurch dem Tatbestandsmerkmal "Sanierungsabsicht der Gläubiger" jegliche eigenständige Relevanz genommen würde.
- 10 ff) Das Finanzgericht (FG) hat im Streitfall nicht feststellen können, dass die Sanierung des Unternehmens des Klägers für die X-Bank zumindest mitentscheidend gewesen sei. Es ist vielmehr --ohne dass dies der Kläger mit Verfahrensrügen angegriffen hätte-- davon ausgegangen, dass das Handeln der Bank ausschließlich von der Absicht

getragen war, möglichst hohe Tilgungsbeträge für ein bereits wertberichtigtes Kreditengagement zu erzielen (vgl. dort unter III.3.b der Entscheidungsgründe).

- 11** gg) Der weitere Einwand des Klägers, auch der Steuerbefreiungstatbestand des § 3a Abs. 5 EStG setze keine Sanierungsabsicht der Gläubiger voraus, verfängt nicht. Während dort die Voraussetzungen für die Befreiung von Erträgen aus einer unternehmerbezogenen Sanierung geregelt sind (statt vieler Seer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 3a Rz 61), steht im Streitfall eine unternehmensbezogene Sanierung in Rede. Es ist vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt, insoweit unterschiedliche Anforderungen zu stellen.
- 12** 2. Soweit die Beschwerde das Urteil des FG auch hinsichtlich der hilfsweise beantragten Verpflichtung auf (teilweisen) Erlass bzw. Stundung der Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2013 angreift, ist sie unzulässig. Der Kläger hat insoweit keine Revisionszulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO dargelegt.
- 13** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 14** 4. Von einer Darstellung des Sachverhaltes sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de