

**Aktuelles zu § 3 Nr. 66**

§ 3 Nr. 66

aufgehoben durch Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform  
v. 29. 10. 97 (BGBl. I S. 2590; BStBl. I S. 928)

*Steuerfrei sind*

...

66. Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.

...

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,  
Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung der Vorschrift</b>	G 1	<b>III. Neues zur Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 aF</b>	
<b>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung des § 3 Nr. 66</b>		1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 66 aF	G 4
1. Bedeutung der Aufhebung der Steuerbefreiung	G 2	2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	G 5
2. Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung der Steuerbefreiung	G 3	3. Die steuerbefreite Vermögensmehrung	G 6

**Schrifttum ab 1995:** GROH, Abschaffung des Sanierungsprivilegs? DB 1996 S. 1890; WALDFER, Ist die Abschaffung des Sanierungsgewinns gerechtfertigt?, ÖStZ 1996 S. 218; WIMMER, Gesellschaftsrechtliche Maßnahmen zur Sanierung von Unternehmen, DStR 1996 S. 1249; DZIADKOWSKI, Wider die voreilige Aufhebung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 EStG, DB 1997 S. 447 mit Replik von GROH, DB 1997 S. 449; HERMANN, Der Insolvenzplan als Sanierungsplan – Grundzüge und betriebswirtschaftliche Aspekte, DStR 1997 S. 1178; KANZLER, Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?, FR 1997 S. 677; GERL, StGestaltung bei Unternehmenskrisen, 1997; BECKER/BUR, Einzelprobleme beim Sanierungsgewinn des Kommanditisten, StBp. 1997 S. 277

**I. Rechtsentwicklung der Vorschrift**

G 1

**Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29. 10. 97** (BGBl. I S. 2590; BStBl. I S. 928): Nr. 66 wurde aufgehoben. Danach war die StBefreiung der Nr. 66 zunächst „letztmals auf Erhöhung des Betriebsvermögens anzuwenden, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, das vor dem 1. Januar 1997 endet“ (§ 52 Abs. 2 h).

**Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung v. 19. 12. 97** (BGBl. I S. 3121): Nunmehr ist die StBefreiung „letztmals auf Erhöhungen des Betriebsvermögens anzuwenden, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, das vor dem 1. Januar 1998 endet“ (§ 52 Abs. 2i).

## II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung des § 3 Nr. 66

**Schrifttum:** KANZLER, Sanierungsgewinn auch weiterhin steuerfrei oder: Zurück zu den Wurzeln?, FR 1997 S. 677; RÖDDER, Wie der Gesetzgeber rückwirkend stl Dispositionsgrundlagen zerstört, DStR 1997 S. 1425; FÜGER/RIEGER, Das Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – rückwirkende Änderungen im EStG, KStG und UmwStG, DStR 1997 S. 1427; GOUTIER/MÜLLER, Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden Steuerververschärfungsvorschriften des „Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, BB 1997 S. 2242; PLEWKA/HÖPPNER, Das Ges zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – Die Änderungen im EStG als Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Abschaffung der Gewerbesteuer, GmbHR 1997 S. 986; MUNCH, Die Rückwirkungsproblematik im „Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, DStR 1997 S. 1674; ORTH, Ges zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform: Zu den Einschränkungen der Verlustabzugsberechtigung von Kapitalgesellschaften durch § 8 Abs 4 KStG n F. und § 12 Abs 3 Satz 2 UmwStG n F.; DB 1997 S. 2242; PRINZ, Verlustnutzung bei Verschmelzung nach dem „Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform“, FR 1997 S. 881; KANZLER, Fragwürdige Rückwirkung am Beispiel der Aufhebung des Sanierungsprivilegs, FR 1997 S. 897; FÜGER/RIEGER, Überraschende Änderungen zum Ges zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform – Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses zur Änderung des zeitlichen Anwendungsbereichs, DStR-Aktuell Nr. 51–52 S. VI; DIES, Die Änderung des zeitlichen Anwendungsbereichs des Ges. zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, DStR 1998 S. 64

### G 2 1. Bedeutung der Aufhebung der Steuerbefreiung

**Steuersystematische Bedeutung:** Die Aufhebung der Vorschrift geht auf einen Vorschlag der sog. Bareis-Kommission (s. Anm. 2) zurück, der von den sog. „Petersberger Steuervorschlägen“ unter dem Stichwort „Verbreiterung der Bemessungsgrundlage“ aufgegriffen (Anlage 2 S. 2 der Petersberger Steuervorschläge, NJW Beilage 1997, Nr. 13) wurde. Dem ist der RegE zum StReformG 1999 gefolgt und hat ausgeführt, die StBefreiung sei nach den Grundprinzipien des EStRechts systemwidrig. Die Vorschrift habe ursprünglich dem Ausgleich nicht abziehbarer Verluste dienen sollen und sei daher spätestens seit Einführung des unbegrenzten Verlustvortrags nicht mehr gerechtfertigt (BTDrucks. 13/7480 S. 192).

*BTDrucks. aaO:* Die Abschaffung der Vorschrift wirke vereinfachend, da ein begünstigter Sanierungsgewinn nur unter engen, von der Rspr. aufgestellten kasuistischen Voraussetzungen vorliege, deren umfangreiche und aufwendige Prüfung jetzt entfalle. Einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen könne im Stundungs- oder Erlaßwege begegnet werden

**Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung:** Die Aufhebung der Vorschrift kann zu einer Zunahme von Insolvenzen beitragen und damit auch weitere Arbeitslosigkeit fördern (DZIADKOWSKI, DB 1997 S. 447), weil der Schuldverlaß von den Gläubigern häufig gerade im Hinblick auf die StBefreiung ausgesprochen wurde (s. Anm. 5). Nr. 66 wurde im Vermittlungsausschuß (BTDrucks. 13/8325) zur Gegenfinanzierung der Abschaffung der GewKapSt. aufgehoben (BTDrucks. 13/8348). UE war es unter diesem Gesichtspunkt nicht schlüssig,

daß die GewKapSt. zum 1. 1. 98 (§ 36 Abs. 1 GewStG), die StBefreiung nach Nr. 66 aber bereits zum 1. 1. 97 abgeschafft werden sollte (§ 52 Abs. 2 h idF des Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef.; dazu auch FÜGER/RIEGER, DStR 1997 S. 1427; KANZLER, FR 1997 S. 897). Diesen Widerspruch hat der Gesetzgeber für die Aufhebung der Nr. 66 zwar behoben (s. Anm. G 1), hinsichtlich der übrigen estl. Änderungen durch das Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef. (der Abschaffung der Drohverlustrückstellungen, Änderung des § 34 und der Einfügung des § 50 c Abs. 11) blieb es bei dem vorzeitigen Inkrafttreten. Mit dem Begriff der Gegenfinanzierung verbindet sich die Vorstellung eines Ausgleichs geminderter Steuereinnahmen. Im Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef. scheint dieser Begriff aber zur Verschleierung des Tatbestands einer Steuererhöhung verwendet zu werden (glA PRINZ, FR 1997 S. 881 mwN, der dies als „befristete verdeckte Steuererhöhung“ bezeichnet).

**Die Übergangsregelung** ist auch nach ihrer Änderung durch das Ges. zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung (s. Anm. G 1) noch problematisch und könnte in Einzelfällen verfassungswidrig sein, falls auch ein Billigkeitserlaß ausscheidet (Anm. G 3). Nach § 52 Abs. 2 i ist die StBefreiung „letztmals auf Erhöhungen des Betriebsvermögens anzuwenden, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, das vor dem 1. Januar 1998 endet“.

Ob die Aufhebung der StBefreiung um 1 Jahr verschoben wurde, weil dem Gesetzgeber das Problem der Rückwirkung erst durch die einhellige Ablehnung im Schrifttum (s. o. Schrifttum) und die drohende Gefahr einer Verfassungsbeschwerde bewußt wurde, ob die Wirtschaftsverbände Einfluß genommen haben und ob namentlich die Änderung zu Nr. 66 durch einen konkreten Sanierungsfall angeregt wurde („lex Saarstahl“) oder ob mehrere dieser Gründe maßgebend waren, läßt sich mangels einer Gesetzesbegründung nicht feststellen. Die Änderungen zum zeitlichen Anwendungsbereich einiger Vorschriften des Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef. sind kurzfristig und einigermaßen überraschend auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses in das Ges. zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung (s. Anm. G 1) aufgenommen worden.

► *Stichtagsregelung in Einzelfällen zweifelhaft:* Bei großen, sich über mehrere Jahre hinziehenden Sanierungsverhandlungen kann auch die geänderte Übergangsregelung in Konflikt mit dem Vertrauensschutz geraten. Berücksichtigt man, daß das Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef. erst am 29. 10. 97 erlassen wurde und frühestens am 5. 8. 97 (dem Tag der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses; s. etwa auch § 54 Abs. 6 KStG und § 27 Abs. 3 UmwStG) bekannt sein konnte, daß nach dieser Fassung aber Sanierungsgewinne des laufenden Jahres schon nicht mehr begünstigt waren, so blieb den sanierungsbeteiligten Unternehmen kaum noch Spielraum für den erfolgreichen Abschluß von Sanierungsverhandlungen und -maßnahmen vor dem 1. 1. 98, die uU lange vor der Abschaffung des Sanierungsprivilegs eingeleitet worden sind.

So hatte etwa die Saarstahl AG bereits 1993 Konkurs beantragt und stand kurz vor dem Abschluß eines Zwangsvergleichs, als die StBefreiung aufgehoben wurde. Ziel war eine Vergleichsquote von 10 vH der Gläubigerforderungen von 8,2 Mrd. DM. Die Steuern auf den Sanierungsgewinn wurden auf 600 Mio. DM veranschlagt (s. Süddeutsche Zeitung v. 3. 12. 97 S. 34; s. auch FÜGER/RIEGER, DStR 1998 S. 64).

Gestaltungserwägungen, die bereits zur Stichtagsregelung 1. 1. 97 angestellt wurden, gelten gleichermaßen für den um 1 Jahr verlängerten zeitlichen Geltungsbereich der StBefreiung.

- *Billigkeitserlaß als Ausweg*: Bei langwierigen Sanierungsverhandlungen, die nicht vor dem 31. 12. 97 erfolgreich zu beenden sind, muß ggf. ein Erlaß der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuern aus sachlichen (so KANZLER, FR 1997 S. 677) oder persönlichen (so FÜGER/RIEGER, DStR 1998 S. 64) Billigkeitsgründen eingreifen, den auch der Gesetzgeber für möglich hält (BTDrucks. 13/7480 S. 192: „sachliche und persönliche Härtefälle“).
- *Umstellung des Wj. auf das Kj.*: Weicht das Wj. vom Kj. ab, so ist auch ein sanierungsbezogener Schuldenerlaß vor dem 1. 1. 97 nicht mehr stbefreit. Für solche Forderungserlasse sollte es dem Stpfl. aber möglich sein, unter Einhaltung der Bilanzierungsfristen (§ 264 Abs. 1 HGB) das Wj. nachträglich auf das Kj. umzustellen (KANZLER, FR 1997 S. 897, 898 f. und FÜGER/RIEGER, DStR-Aktuell Nr. 51–52 S. VI, die auf Schwierigkeiten bei der GmbH hinweisen). Nach § 4 a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 (§ 7 Abs. 4 Satz 3 KStG) ist für diese Umstellung ein Einvernehmen mit dem FA nicht erforderlich (§ 4 a Anm. 47, 55 f.); die rein steuerrechtliche Motivation kann uE auch nicht den Einwand der Umlegung begründen, abgesehen davon, daß der Steuerbefreiung für ein sanierungsbedürftiges Unternehmen stets auch ein vernünftiges wirtschaftliches Motiv iSd. Rspr. zu § 42 AO zugrunde liegt. Das Zustimmungserfordernis ergibt sich auch nicht aus dem Gesichtspunkt der Bilanzänderung: UE ist die Änderung des Bilanzstichtags keine Bilanzänderung, denn die Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 2 betrifft nur den Austausch zulässiger Bilanzansätze (s. WEBER-GRELLET in KIRCHHOF/SÖHN, § 4 Rz. C 180; aA § 4 a Rz. B 250 „Bilanzänderung“). Die Regelungen des § 4 a und des § 4 Abs. 2 schließen einander aus (KANZLER, FR 1997 S. 897, 899).

**Stellungnahme:** Nach hier vertretener Auffassung ist die StBefreiung ein normierter Billigkeitserlaß und damit eine Lenkungsnorm (Anm. 5), die der Gesetzgeber jederzeit aufheben kann. Dies ist auch in Österreich geschehen (s. WALTER, ÖStZ 1996 S. 218). Im Rahmen einer umfassenden Reform der ESt. wäre diese Aufhebung auch ohne weiteres zu rechtfertigen. Bedenklich ist die Aufhebung der Vorschrift als eine der Einzelmaßnahmen zur „Gegenfinanzierung“ der Abschaffung einer anderen Steuer, weil die Auswirkungen beider Änderungen ungewiß sind: Zweifelhaft ist nämlich, ob die Abschaffung der GewKapSt. mehr Arbeitsplätze schafft, als durch Aufhebung des Sanierungsprivilegs vernichtet werden. Fraglich ist auch, ob die Aufhebung die erwarteten Mehreinnahmen von 42 Mio. DM jährlich bringt (BTDrucks. 13/7480 S. 165), wenn die Gläubiger auf Sanierungserlasse verzichten oder die StBefreiung von der FinVerw. (wie im RegE angedeutet) im Billigkeitswege ausgesprochen wird (KANZLER, FR 1997 S. 677 f.). Wenig überzeugend ist auch der Hinweis im Reg-E auf die Rechtsentwicklung der StBefreiung des Sanierungsgewinns und ihre Entbehrlichkeit angesichts eines unbegrenzten Verlustabzugs, wenn zugleich Bestrebungen im Gang sind, den Verlustabzug wieder empfindlich einzuschränken (BTDrucks. 13/8020 S. 10 und 50; dazu auch KANZLER aaO).

### G 3 2. Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung der Steuerbefreiung

Die Aufhebung der StBefreiung als einer Lenkungsnorm ist uE verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (s. Anm. 6). Die Erwartung, das geltende Recht (einschließlich der StBegünstigungen) werde fortbestehen, ist nicht geschützt (vgl. BVerfG v. 29. 10. 87 1 BvR 672/87, DStZ/E 1987 S. 358; s. auch Einf. ESt. Anm. 521 mwN). Da andere Sanierungsmaßnahmen estl. nicht begünstigt sind, trägt die Abschaffung des Sanierungsprivilegs zur Besteuerungsgleichheit bei.

Mit der nachträglichen Verlängerung des zeitlichen Geltungsbereichs der StBefreiung durch das Ges. zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung (s. Anm. G 1) entfaltet die Übergangsregelung des § 52 Abs. 2 i jedenfalls keine verfassungswidrige echte Rückwirkung, wie dies zum Teil für die Regelung des § 52 Abs. 2 h idF des Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef. (s. Anm. G 1) angenommen wurde.

KANZLER FR 1997 S. 899; wohl glA FUGER/RIEGER, DStR 1997 S. 1427 und ähnlich RÖDDER, DStR 1997 S. 1425, andere Tatbestände des Ges. betreffend); nach aA zwar unechte Rückwirkung, die aber aus Vertrauensschutzgründen unzulässig ist (zB GOUTIER/MÜLLER, BB 1997 S. 2244; MUNCH, DStR 1997 S. 1675).

Aber auch nach der Gesetzesänderung wiegen Vertrauensschutzgründe in bestimmten Fällen so stark, daß die Verfassungsmäßigkeit der Regelung in Frage steht. Dies gilt etwa für langfristig vorbereitete Sanierungsmaßnahmen, die nicht vor dem 1. 1. 98 abzuschließen waren oder für den Schuldnerlaß zugunsten eines sanierungsbedürftigen Unternehmens mit vom Kj. abweichendem Wj., der vor dem 29. 10. 97 (dem Tag des Inkrafttretens des Ges. zur Fortsetzung der UnternehmensStRef.) oder gar vor dem 5. 8. 97 (dem Tag der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses) vereinbart wurde. Eine Sanierung wird in aller Regel im Hinblick und im Vertrauen auf den Fortbestand der StBefreiung des Sanierungsgewinns durchgeführt. Ein Gläubiger würde kaum auf seine Forderung verzichten, wenn sich hieraus eine Steuerschuld ergäbe; dem Sanierungsschuldner fehlen regelmäßig die Mittel für die Steuerzahlung. Auf diese Zusammenhänge weist BFH v. 15. 7. 68 GrS 2/67, BStBl. II S. 666 hin (s. Anm. 5).

### III. Neues zur Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns nach § 3 Nr. 66 aF

#### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 66 aF

G 4

**Sanierungsmaßnahmen der Gesellschafter** (s. *Anm. 1f*): Werden einer PersGes. von einem Gesellschafter Verbindlichkeiten erlassen, die zu dessen Sonderbetriebsvermögen gehören, dann bewirkt dies weder einen streifen Sanierungsgewinn der Gesellschaft noch Sonderaufwand des Gesellschafters (FG Hamb. v. 25. 11. 96, EFG 1997 S. 864, rkr.).

**Schuldnerlaß durch Gesellschafter-Gläubiger** (s. *Anm. 15*) führt nur bei betrieblicher Veranlassung zu streifem Sanierungsgewinn; ob eine betriebliche oder gesellschaftliche Veranlassung für den Forderungsverzicht vorliegt, hat das FG festzustellen (BFH v. 29. 7. 97 VIII R 57/94, FR 1998 S. 62).

**Gewinnauswirkungen der Sanierung beim Gläubiger** (s. *Anm. 23*): Verzichtet eine KG zugunsten ihrer Gesellschafter auf eine Forderung gegenüber einer personenidentischen GmbH, liegt in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage der Gesellschafter in das Betriebsvermögen der GmbH vor (BFH v. 29. 7. 97 VIII R 57/94, FR 1998 S. 62).

*BFH VIII R 57/94, aaO*: Der Forderungsverzicht führt in diesem Fall regelmäßig zu einer verdeckten Entnahme durch die Gesellschafter aus dem Gesellschaftsvermögen der KG; gehört jedoch die Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter, ist der Forderungsverzicht so zu behandeln, als hätten diese die Forderung zunächst in das Sonderbetriebsvermögen übernommen und selbst den Verzicht erklärt. Gehört sowohl das verdeckt eingelegte WG (Forderung) als auch die Beteiligung zum (Sonder-) Betriebsvermögen des Gesellschafters, kann dies zur Realisierung eines Ertrags bzw. Aufwands im (Sonder-) Betriebsvermögen führen. In Höhe des tatsächlichen Werts des WG (werthaltigen Teils der Forderung) liegen beim Gesellschafter nachträgliche An-

schaffungskosten auf die Beteiligung vor Entspricht die Werterhöhung der Beteiligung nicht dem Wert des verdeckt eingelegten WG, kann der Buchwert der Beteiligung nur bis zum tatsächlichen Wert der Beteiligung nach der verdeckten Einlage aufgestockt werden.

**Verhältnis zu § 15 a** (*Anm. 27*): Im Falle einer unternehmensbezogenen Sanierung sind auch die Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto am Sanierungsgewinn beteiligt, denn maßgeblich ist die handelsrechtliche Gewinnverteilung; dies hat zur Folge, daß ihr negatives Kapitalkonto steuerfrei aufgefüllt wird (BFH v. 18. 4. 96 IV R 48/95, BStBl II S. 574). Dies gilt auch für solche Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, die alsbald nach dem Sanierungszeitpunkt aus der KG ausscheiden, jedenfalls dann, wenn das Unternehmen zunächst mit ihnen fortgeführt werden sollte (BFH v. 12. 9. 96 IV R 19/95, BStBl II 1997 S. 234; noch weitergehend Hess. FG v. 16. 7. 96, EFG 1997 S. 1009, nrkr., Rev. VIII R 65/96). Nach aA keine Zurechnung des Sanierungsgewinns an den Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto bei alsbaldigem Ausscheiden aus der KG (Hess. FG v. 10. 10. 95, EFG 1997 S. 169, nrkr., Rev. VIII R 20/96)

## G 5 2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

**Unternehmerbezogene Sanierung bei Einzelunternehmen** (*Anm. 52*): Die StFreiheit des Sanierungsgewinns nach Nr. 66 setzt nicht unbedingt ein sanierungsbedürftiges Unternehmen voraus; jedenfalls im Falle eines Einzelunternehmens genügt es, wenn der Unternehmer sanierungsbedürftig ist (FG Köln v. 5. 4. 95, EFG S. 793 u. 828, nrkr., Rev. XI R 48/95).

**Unternehmerbezogene Sanierung bei Mitunternehmern** (*Anm. 52*): Der Erlaß von Schulden aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters führt nicht zu einem stfreien Sanierungsgewinn, wenn die Gesellschaft nicht sanierungsbedürftig ist (BFH v. 3. 7. 97 IV R 31/96, BStBl. II S. 690). Soweit der BFH bisher eine unternehmerbezogene Sanierung bei Mitunternehmern geprüft hatte, war jedenfalls die Gesellschaft sanierungsbedürftig (BFH v. 3. 7. 97 aaO unter Hinweis auf BFH v. 18. 12. 90 VIII R 39/87, BStBl. II 1991 S. 784; uE zu Unrecht aA Nds. FG v. 21. 6. 96, EFG S. 1016, nrkr., Rev. VIII R 64/96). Keine unternehmerbezogene Sanierung bei Kommanditisten (Nds. FG v. 17. 6. 97, EFG S. 1164, rkr.). Kein Erwerbsverlust bei Erwerb von Kommanditanteilen mit negativem Kapitalkonto für 1 DM in Sanierung durch Schuldenerlaß nach Nr. 66 (FG Bremen v. 6. 2. 96, EFG S. 972, nrkr., Rev. IV R 59/96).

**Voraussetzung der Sanierungsbedürftigkeit** (*Anm. 58*): Wird eine Verbindlichkeit, die bei Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs einer KG im Betriebsvermögen verbleibt, später erlassen, so führt dieser Vorgang rückwirkend zu einer Erhöhung des Veräußerungsgewinns oder Aufgabegewinns; wegen Vollbendigung der KG führt der Erlaß mangels Sanierungsbedürftigkeit aber nicht zu einem stfreien Sanierungsgewinn (BFH v. 6. 3. 97 IV R 47/95, BStBl. II S. 509).

**Voraussetzung der Sanierungseignung** (*Anm. 62*): Keine Sanierungseignung bei Forderungserlaß in geringer Höhe; so wenn einer Gesellschaft bei Gesamtverbindlichkeiten von 6,2 Mio. DM nur etwa rd. 281 000 DM an Schulden erlassen werden (Nds. FG v. 14. 7. 97, EFG S. 1496, rkr.).

**Feststellung der Sanierungsbedürftigkeit und der Sanierungseignung** (*Anm. 58 und 62*): Ein Nachweis der Sanierungsbedürftigkeit eines Unternehmens und der Sanierungseignung von Schuldnerlassen läßt sich durch eine Liquidationseröffnungsbilanz oder Sanierungseröffnungsbilanz in Verbindung mit einer Li-

quidationsschlußbilanz oder Sanierungsschlußbilanz erbringen (Hess. FG v. 20. 7. 95, EFG S. 960, rkr., betr. Aussetzung der Vollziehung).

**Sanierungsabsicht der Gläubiger** (*Anm. 65*): Beteiligen sich fremde Gläubiger nicht an der Sanierung, so bestätigt das die Vermutung, daß der Forderungsverzicht gesellschaftlich veranlaßt ist (BFH v. 29. 7. 97 VIII R 57/94, FR 1998 S. 62). Kein stfreier Sanierungsgewinn, wenn die Hausbank eines Betriebs im Alleingang ohne Absprache mit anderen Gläubigern einen Teilerlaß der Schulden gewährt und die Geschäftsbeziehungen abbricht, auch wenn der Betrieb insgesamt gesehen saniert wird, weil er seine Produktion umgestellt hat (Hess. FG v. 18. 10. 93, EFG 1996 S. 687, nrkr., Rev. III R 10/96).

### 3. Die steuerbefreite Vermögensmehrung

G 6

**Keine Anwendung auf Einnahmenüberschußrechnung** (*s. Anm. 70*): Der BFH hat die Frage offengelassen, ob Nr. 66 auch bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung anzuwenden sei, die der Kommanditist für seine nachträglichen Einkünfte aus der Beteiligung an der KG erstellt (BFH v. 6. 3. 97 IV R 47/95, BStBl. II S. 509).

