
Datum: 09.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1207/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1009.10K1207.98.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand:

- Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Schuldnerlaß zugunsten des Klägers bei diesem zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn geführt hat. 1 2
- Der Kläger war als freiberuflicher Unternehmensberater auf dem Gebiet der Sanierung notleidender mittelständischer Unternehmen tätig. Er war von 1979 an Kommanditist der Firma A-GmbH &Co. KG (KG), über deren Vermögen im Jahr 1982 das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Die Betriebsaufgabe erfolgte nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten mit der Produktionseinstellung und der Veräußerung des Anlage- und Umlaufvermögens der KG im März 1983. 3
- Der Kläger hatte der KG u.a. ein Darlehen über 800.000 DM gewährt, das er über ein Kontokorrentkonto bei der K refinanziert hatte und das bei Konkurseröffnung mit 480.441 DM valutierte. Die Darlehenszinsen wurden in den Gewinnfeststellungsbescheiden der KG bis 1982 erklärungsgemäß als Sonderbetriebsausgaben des Klägers anerkannt. Ebenso verfuhr der Beklagte zunächst für die Jahre 1983 bis 1986. 4
- Außerdem engagierte sich der Kläger zugunsten der B-GmbH (GmbH), für die er im März 1984 eine Bürgschaftsverpflichtung gegenüber der K in Höhe von 4 Mio. DM eingegangen war. Nach dem Zusammenbruch der GmbH im September 1984 erhob die K im Dezember 1985 Zahlungsklage über den Gesamtbetrag von 4 Mio. DM. 5
- Am 14. März 1986 schloss der Kläger mit der K "zum Zweck der Sanierung des Herrn C als freiberuflicher Unternehmensberater und als Unternehmer" einen schriftlichen Vergleich. Dieser Vereinbarung zufolge war dem Kläger zur Refinanzierung des der KG gewährten 6

- Gesellschafterdarlehens ein ungesichertes Darlehen von 500.000 DM gewährt worden. Die Forderung der K aus dem Refinanzierungskredit valutierte zum 31. Dezember 1985 mit 522.769 DM. In der Vergleichsvereinbarung wurden dem Kläger sämtliche Verpflichtungen aus dem Refinanzierungskredit erlassen, sofern sie 200.000 DM überstiegen. Der Restbetrag sollte in vierteljährlichen Zins- und Tilgungsraten über zehn Jahre zurückgeführt werden. Zur Abgeltung aller Forderungen aus der zu Gunsten der GmbH eingegangenen Bürgschaft von 4 Mio. DM verpflichtete sich der Kläger zur Zahlung von 300.000 DM in 10 Jahresraten. 7
- Das Konkursverfahren der KG endete im November 1986; seit Januar 1987 ist die KG wegen Vermögenslosigkeit im Handelsregister gelöscht. Der Kläger fiel im Konkursverfahren der KG mit der Darlehensforderung von 800.000 DM aus. 8
- Im Anschluss an eine Betriebsprüfung (BP-Bericht vom 10. Oktober 1988) änderte der Beklagte die Gewinnfeststellungsbescheide der KG nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) und ließ nunmehr die erklärten Darlehenszinsen für die Streitjahre 1983 bis 1986 mangels Abflusses ganz bzw. teilweise unberücksichtigt. In dem Erlass des Refinanzierungskredits sah der Beklagte in Höhe von 280.442 DM (480.442 DM Kontostand bei Konkurseröffnung abzüglich 200.000 DM) eine Sonderbetriebsvermögens-Mehrung, die als nachträgliche Beteiligungseinkünfte des Klägers im Veranlagungszeitraum 1986 zu erfassen sei. Die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide ergingen am 1. September 1989 (Sammeländerungsbescheid für die Jahre 1983 bis 1986). Darin wurde der gewerbliche Verlust der KG für das Streitjahr 1983 auf 55.849 DM festgestellt, von denen auf den Kläger ./ 31.104 DM entfielen. Der Ertrag aus dem Schuldenerlass wurde als Sonderbetriebseinnahme des Klägers im Veranlagungszeitraum 1986 erfasst. 9
- Im Klageverfahren 2 K 928/90 gegen die Änderungsbescheide 1983 bis 1986 hatte der Kläger geltend gemacht, die von der KSK in Rechnung gestellten Zinsbeträge seien im Zeitpunkt des jeweiligen Wertstellungsdatums abgeflossen. Der Kläger sei in den Jahren 1985 und 1986 nicht zahlungsunfähig gewesen. Denn in dem fraglichen Zeitraum habe eine Kreditlinie in Höhe von 700.000 DM bestanden, während das Refinanzierungsdarlehen der KSK sich lediglich auf ca. 500.000 DM belaufen habe. Auslösendes Moment für den Vergleich sei erst die Inanspruchnahme aus der zugunsten der GmbH eingegangenen Bürgschaft in Höhe von 4 Mio. DM im Dezember 1985 gewesen. Diese zeige auch, dass der Kläger sich nicht nur bei der KG finanziell engagiert habe. Das Schwergewicht des Vergleichs habe vielmehr auf dem Engagement bei der GmbH gelegen. Deshalb handle es sich bei dem Schuldenerlass zwar nicht um eine unternehmens-, wohl aber um eine ebenfalls steuerfreie unternehmerbezogene Sanierung. 10
- Die Klage hatte Erfolg. Das FG Köln hob den Sammeländerungsbescheid für die Jahre 1983 bis 1986 vom 1. September 1989 im Verfahren 2 K 928/90 mit Urteil vom 27. April 1995 auf (EFG 1995, 823). Zur Begründung führte es aus, es seien die Grundsätze des Bestandsvergleichs maßgebend, weil der Kläger sich nicht für einen Übergang zur Überschussermittlung entschieden habe. Der im Jahre 1986 geschlossene Vergleich wirke sich jedenfalls nicht in diesem Jahr gewinnerhöhend aus. Es handle sich vielmehr um ein Ereignis, das nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahre 1983 zurückwirke. Eine Saldierung dieses Gewinns mit den nach Auffassung des Gerichts im Jahr 1983 abgeflossenen Zinsaufwendungen scheide auch dann aus, wenn man die Steuerpflicht des sich aus dem Schuldenerlass ergebenden Gewinns unterstellen würde. In diesem Fall würde es sich nämlich um einen Aufgabegewinn handeln (§ 16 EStG), sodass seine Saldierung mit laufenden Ausgaben nicht zulässig wäre. Der Beklagte habe lediglich die Möglichkeit, den Gewinnfeststellungsbescheid für 1983 gemäß § 174 Abs. 4 AO 1977 zu 11

ändern und die Zuordnung des Gewinns aus dem Schuldenerlass zu diesem Veranlagungszeitraum nachzuholen.

Die Revision des Beklagten hinsichtlich der Jahre 1983 bis 1985 wies der BFH die Revision mit Urteil vom 6. März 1997 IV R 47/95 (BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509) als unbegründet zurück, weil er unabhängig von der richtigen Gewinnermittlungsart für nachträgliche Einkünfte bereits den Tag der Wertstellung als Abflusstag für den Schuldzinsenabzug ansah. Erfolgreich war die Revision des Beklagten nur hinsichtlich eines Teilbetrags von 8% des Gewinns aus dem Schuldenerlass, der nach Auffassung des BFH doch im Jahr 1986 zu erfassen war; die restlichen 92% des Gewinns aus dem Schuldenerlass seien demgegenüber nicht im Jahr 1986, sondern rückwirkend im Jahr 1983 zu erfassen. Auch wenn Schulden aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erlassen würden, erhöhe dies den Aufgabegewinn, weil das Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter in die Ermittlung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns einzubeziehen sei. Der nachträgliche Erlass einer im Betriebsvermögen verbliebenen Verbindlichkeit führe rückwirkend zu einer Erhöhung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns. Die rückwirkende Erfassung des durch den (teilweisen) Erlass verursachten Gewinns sei insbesondere deshalb geboten, um den Steuerpflichtigen in den Genuss des begünstigenden Steuersatzes gemäß §§ 16, 34 EStG gelangen zu lassen. Der Schuldenerlass wirklich allerdings nur insoweit auf den Veräußerungs- oder Aufgabezeitpunkt zurück, als die erlassene Schuld im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestand. Dieser Wert sei mit 296.947 DM (92 v.H. von 322.769 DM) zu bemessen. Der Restbetrag von 25.822 DM (8 v.H.) erhöhe den laufenden Gewinn des Jahres 1986. 12

Der auf das Jahr 1986 entfallende Teil des Gewinns aus dem Schuldenerlass sei nicht gemäß § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei. Zwar könne grundsätzlich auch der Erlass von Schulden des Sonderbetriebsvermögens zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn führen, es fehle jedoch an dem Tatbestandsmerkmal "zum Zwecke der Sanierung". Dafür sei erforderlich, dass das Unternehmen, dessen Schulden erlassen würden, sanierungsbedürftig sei. Dies sei im Gewinnfeststellungsverfahren nur dann zu bejahen, wenn die Gesellschaft als solche sich im Zeitpunkt des Schulderrlasses in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befinde. Die KG sei jedoch im Zeitpunkt des Schulderrlasses nicht (mehr) sanierungsbedürftig gewesen, weil sie zu diesem Zeitpunkt bereits seit längerer Zeit vollbeendet gewesen sei. 13

Das FG habe schließlich eine Saldierung des Gewinns aus dem Schuldenerlass mit der Minderung des laufenden Gewinns des Jahres 1983 infolge der Anerkennung höherer Zinsaufwendungen zu Recht abgelehnt, weil ein steuerbegünstigter Aufgabegewinn nicht mit laufenden Einkünften saldiert werden könne. 14

Auf Grund dieses BFH-Urteils erließ der Beklagte am 19. August 1997 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 1983, in dem für den Kläger neben dem bis dahin festgestellten laufenden Verlust ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 296.947 DM berücksichtigt wurde. Dieser Gewinnfeststellungsbescheid ist Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. 15

Mit der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage macht der Kläger geltend, die Voraussetzungen für die Behandlung des Betrags von 296.947 DM als gemäß 16

§ 3 Nr. 66 EStG steuerfreier Sanierungsgewinn seien erfüllt. Die Feststellung der Steuerfreiheit dieses Sanierungsgewinns sei auch insoweit im Gewinnfeststellungsverfahren der KG vorzunehmen, als es um die Frage einer unternehmerbezogenen Sanierung gehe. Die Ausführungen des BFH im Urteil vom 6. März 1997 IV R 47/95 stünden im Widerspruch 17

zum BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 106/85 (BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810). Nach dieser Entscheidung beziehe sich die Sanierung nicht zwingend auf ein Unternehmen. Zwar müssten betriebliche Schulden erlassen werden, dies schließe aber nicht aus, dass der Schuldenerlass nicht der Sanierung des Unternehmens, sondern des Unternehmers bezwecke. Dies ergebe sich aus dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. So habe der BFH im Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 40/86 für einen unbeschränkt haftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft entschieden, dass bei der Frage der Sanierungsbedürftigkeit nicht ausschließlich auf die Personengesellschaft abzustellen sei. Denn die Steuerfreiheit könne sich nur bei den Gesellschaftern auswirken, weil nicht die Personengesellschaft als solche der Einkommensteuer unterliege, sondern die Gesellschafter. Deshalb reiche es aus, wenn der Schuldenerlass es dem einzelnen Gesellschafter ermögliche, wieder eine neue wirtschaftliche Existenz aufzubauen.	
Zwar scheide nach dem BFH-Urteil vom 31. Januar 1991 IV R 84/89 (BFH/NV 1991, 821) eine unternehmerbezogene grundsätzlich aus, wenn es um den beschränkt haftenden Gesellschafter einer KG gehe. Die Grundsätze einer unternehmerbezogenen Sanierung seien jedoch uneingeschränkt anwendbar, wenn ein Kommanditist aufgrund einer Bürgschaft persönlich und nicht nur mit der Kommanditeinlage hafte. Dies gelte entsprechend, wenn dem Kommanditisten eine Verbindlichkeit erlassen werde, die dieser zum Zwecke der Refinanzierung eines der KG gewährten Darlehens aufgenommen habe. Denn insoweit hafte der Kommanditist persönlich mit seinem gesamten Vermögen.	18
Der Rechtsstreit sei unabhängig vom Ergebnis der Einkommensteuerveranlagung für 1983 entscheidungsreif. Zwar sei der BFH im ersten Rechtszug offensichtlich davon ausgegangen, dass das für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers für 1983 zuständige Finanzamt über die Frage entscheide, ob ein steuerfreier Sanierungsgewinn vorliege. Das Finanzamt D habe im Schreiben vom 29. Oktober 1998 allerdings nach Rücksprache mit der OFD F die Ansicht vertreten, dass über die Steuerfreiheit des Gewinns aus dem Schuldenerlass im Gewinnfeststellungsverfahren der KG entschieden werden müsse.	19
Der Kläger beantragt, den Gewinnfeststellungsbescheid für 1983 vom 19. August 1997 und die Einspruchsentscheidung vom 20. Januar 1998 aufzuheben.	20
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.	21
Entscheidungsgründe	22
Die Klage ist unbegründet. Soweit es um die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 66 EStG geht, ist im Gewinnfeststellungsverfahren ausschließlich die Sanierungsbedürftigkeit der Personengesellschaft maßgeblich; auf die Sanierungsbedürftigkeit eines Gesellschafters kommt es im Gewinnfeststellungsverfahren nicht an.	23
1. Nach § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung waren steuerfrei Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.	24
2. Die Steuerfreiheit setzt voraus, dass das Unternehmen sanierungsbedürftig ist, dass Schulden ganz oder teilweise erlassen werden, dass die Gläubiger in der Absicht handeln, die geschäftliche und finanzielle Gesundung des Schuldners herbeizuführen, und dass der Schuldenerlass geeignet ist, das sanierungsbedürftige Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Fehlt eine dieser Voraussetzungen, ist das Vorliegen eines steuerfreien Sanierungsgewinns zu verneinen	25

(BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 43/99, BFH/NV 2000, 1330, vom 21. Oktober 1997 VIII R 39/96, BFH/NV 1998, 829).

3. Das Gesetz lässt nach ständiger Rechtsprechung nicht nur eine unternehmensbezogene, sondern auch eine unternehmerbezogene Sanierung zu. 26

a) Im Regelfall zielt eine Sanierung auf den Erhalt des Unternehmens ab (sog. unternehmensbezogene Sanierung). Ein Sanierungsgewinn kann aber auch bei einer unternehmerbezogenen Sanierung steuerfrei sein. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH der Fall, wenn der Forderungserlass einen Einzelunternehmer, der persönlich unbegrenzt haftet, in den Stand versetzt, das von ihm betriebene Unternehmen aufzugeben, ohne von weiter bestehenden Schulden beeinträchtigt zu sein. Denn Zweck der Steuerbefreiung ist, dass der Erlass von Forderungen, die nicht mehr vollwertig sind, deren Fortbestand den Schuldner jedoch in seiner Existenz bedroht, nicht an der steuerlichen Konsequenz einer höheren Einkommensteuer scheitern soll (BFH-Urteile vom 14. März 1990 I R 64/85, BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810, vom 21. Oktober 1997 VIII R 39/96, BFH/NV 1998, 829). 27

b) Das gleiche gilt für Gesellschafter einer Personengesellschaft, die persönlich unbegrenzt haften. Eine steuerfreie unternehmerbezogene Sanierung setzt danach die Existenzgefährdung des Gesellschafters *durch die Gesellschaftsverbindlichkeiten* voraus. Bei Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften, an denen keine unbegrenzt haftende natürliche Person beteiligt ist, hat der BFH dagegen eine unternehmerbezogene Sanierung abgelehnt (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1990 VIII R 40/86, BFHE 163, 200, BStBl II 1991, 232, vom 18. Dezember 1990 VIII R 39/87, BFHE 164, 404, BStBl II 1991, 784, vom 21. Oktober 1997 VIII R 39/96, BFH/NV 1998, 829). 28

c) Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass bei beschränkt haftenden Gesellschaftern eine steuerfreie unternehmerbezogene Sanierung nicht möglich ist, kommt allerdings in Betracht, wenn die Gesellschafter für Gesellschaftsschulden zusätzlich mit ihrem Privatvermögen gebürgt haben. Denn auch Bürgschaftsverpflichtungen eines Mitunternehmers sind betrieblich veranlasste Schulden. Haftet ein Gesellschafter als Bürge unbegrenzt, ist er mit einem als Gesellschafter unbegrenzt haftenden Unternehmer vergleichbar. Voraussetzung ist, dass die Gesellschafter-Bürgen -- vergleichbar mit der Gefährdung unbegrenzt haftender Gesellschafter -- aufgrund des Umfangs der Bürgschaften unter Einbeziehung des gesamten Privatvermögens sowie des zu erwartenden Einkommens einer Existenzgefährdung durch Überschuldung ausgesetzt wären, also beispielsweise wenn die Bankschulden des Gesellschafters sein Vermögen übersteigen (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1997 VIII R 39/96, BFH/NV 1998, 829 für einen Kommanditisten, der eine Bürgschaftsschuld für die KG eingegangen war). 29

4. Im Gewinnfeststellungsverfahren einer Personengesellschaft ist ausschließlich die Sanierungsbedürftigkeit dieser Gesellschaft maßgeblich; auf die Sanierungsbedürftigkeit eines Gesellschafters kommt es im Gewinnfeststellungsverfahren nicht an. 30

a) Etwas anderes ergibt sich entgegen der Ansicht des Klägers nicht aus dem BFH-Urteil vom 14. März 1990 I R 64/85 (BFHE 161, 28, BStBl II 1990, 810), weil es dort um die Sanierung eines unbeschränkt haftenden Einzelunternehmers ging. 31

b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 40/86 (BFHE 163, 200, BStBl II 1991, 232), in dem im Gewinnfeststellungsverfahren einer Personengesellschaft für den Erlass von Gesellschaftsschulden zugunsten eines 32

unbeschränkt haftenden Gesellschafters ein steuerfreier Sanierungsgewinn bejaht wurde, und auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 39/87 (BFHE 164, 404, BStBl II 1991, 784) für die Entscheidung über die Steuerfreiheit des Erlasses von Gesellschaftsschulden einer KG im Gewinnfeststellungsverfahren. Denn in beiden Fällen hat der BFH hinsichtlich der Sanierungsbedürftigkeit ausschließlich auf die Personengesellschaft abgestellt; lediglich hinsichtlich der *Sanierungseignung* führte der BFH aus, der Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft erfordere es nicht, ausschließlich auf die Sanierungseignung der Personengesellschaft abzustellen; ein Sanierungsgewinn könne auch dann steuerfrei sein, wenn ein Schuldenerlass nicht die wirtschaftliche Gesundung der Personengesellschaft, sondern die der persönlich haftenden Gesellschafter bezwecke, die letztlich Steuerschuldner für die in der Einheit der Personengesellschaft verwirklichten Einkunftstatbestände seien (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 91/96, BFH/NV 1998, 451).

c) Zwar hat der VIII. Senat des BFH im Urteil vom 21. Oktober 1997 VIII R 39/96 (BFH/NV 1998, 829) im Rahmen einer gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gerichteten Klage für den Teilerlass von Gesellschaftsschulden die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 66 EStG geprüft, obwohl die Personengesellschaft unmittelbar im Anschluss an den Erlass aufgelöst worden und dementsprechend nicht mehr sanierungsfähig war. Er hat dabei ausgeführt, dass die Voraussetzungen einer unternehmerbezogenen Sanierung für jeden Gesellschafter getrennt zu beurteilen seien, das vorhandene Vermögen eines einzelnen Gesellschafters sich jedoch im Hinblick auf etwaige Ausgleichsansprüche auf das Vermögen der übrigen Gesellschafter auswirken könne. 33

Auch der VIII. Senat sieht es aber unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 34

6. März 1997 IV R 47/95 (BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509) zwischenzeitlich als geklärt an, dass der Erlass von Schulden aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters nicht zu einem steuerfreien Sanierungsgewinn führt, wenn die Gesellschaft selbst im maßgebenden Zeitpunkt nicht sanierungsbedürftig war (BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 91/96, BFH/NV 1998, 451). Zwar sind Mehrungen des Sonderbetriebsvermögens aufgrund eines Schuldenerlasses bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft festzustellen. In einem solchen Fall ist das Merkmal der *Sanierungsbedürftigkeit* jedoch nur dann gegeben, wenn die Gesellschaft als solche sich im Zeitpunkt des Schuldenerlasses in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Es reicht demgegenüber nicht aus, wenn der einzelne Mitunternehmer (Inhaber des Sonderbetriebsvermögens) nicht mehr in der Lage ist, seinen finanziellen Verpflichtungen nachzukommen; das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters ist kein Unternehmen, das nach § 3 Nr. 66 EStG saniert werden kann. Ob das Einzelunternehmen des Mitunternehmers sanierungsbedürftig war, ist danach jedenfalls nicht im Gewinnfeststellungsverfahren der Personengesellschaft, sondern allenfalls im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Mitunternehmers zu entscheiden (BFH-Urteil vom 6. März 1997 IV R 47/95, BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509; ebenso BFH-Urteil vom 28. März 2000 VIII R 43/99, BFH/NV 2000, 1330; BFH-Urteil vom 27. Januar 1998 VIII R 64/96, BFHE 186, 12, BStBl II 1998, 537; BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 91/96, BFH/NV 1998, 451). 35

d) Auf die wirtschaftliche Gefährdung des Gesellschafters kommt es im Gewinnfeststellungsverfahren nur an, wenn die wirtschaftlichen Schwierigkeiten auf die Personengesellschaft durchschlagen. Eine erlassbedingte Erhöhung des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters kann danach nur dann zu einem im 36

Gewinnfeststellungsverfahren der Personengesellschaft festzustellenden Sanierungsgewinn i.S. von § 3 Nr. 66 EStG führen, wenn die *Gesellschaft selbst* ohne den Erlass sanierungsbedürftig würde (BFH-Urteil vom 27. Januar 1998 VIII R 64/96, BFHE 186, 12, BStBl II 1998, 537).

5. Im Streitfall kann ein unternehmerbezogener Sanierungsgewinn danach nicht bejaht werden. Eine vollbeendete Personengesellschaft ist nach Ansicht des BFH nicht mehr sanierungsbedürftig (BFH-Urteil vom 6. März 1997 IV R 47/95, BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509). Wegen der zwingenden Rückwirkung des Erlasses von nach Betriebsaufgabe fortbestehenden betrieblichen Schulden in das Jahr der Betriebsaufgabe (im Streitfall 1983) hätte der Kläger allenfalls die Möglichkeit gehabt, die nach seiner Ansicht bestehende Steuerfreiheit des Gewinns aus dem Schuldenerlass als Sanierungsgewinn seines Einzelunternehmens bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1983 (ggf. gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977) geltend zu machen.

37

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

38