

Beschluss vom 27. November 2013, X B 162/12

Widerruf einer einseitigen Erledigungserklärung - Sanierungserlass - Entfallen des Rechtsschutzbedürfnisses für Antrag nach § 163 AO bei Teilerlass und Verzicht auf weiteren Erlass

BFH X. Senat

AO § 163, FGO § 138 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 02. Juli 2012, Az: 12 K 137/10

Tatbestand

- 1** I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betrieb ein Einzelunternehmen und war in wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Im Jahre 2007 sprach ein Gläubiger einen Schuldenerlass aus, den der Kläger als außerordentlichen Ertrag aktivierte und im Rahmen der Einkommensteuererklärung auch erklärte.
- 2** Gleichzeitig beantragten die Kläger, die Einkommensteuer sowie die Umsatzsteuer 2007 aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO) abweichend festzusetzen. Diesen Antrag lehnte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) ab, da nicht festgestellt werden könne, dass der Kläger sanierungsbedürftig und sanierungsfähig gewesen sei und ein Sanierungsplan fehle. Der Einspruch sowie die (nur) auf abweichende Festsetzung der Einkommensteuer gerichtete Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) kam zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. März 2003 IV A 6 - S 2140 - 8/03 (BStBl I 2003, 240, sog. Sanierungserlass) für den Erlass der aus dem Erlass von Sanierungsgewinnen folgenden Steuern nicht vorlägen.
- 3** Mit ihrer am 22. Oktober 2012 begründeten Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision machten die Kläger geltend, der Fall weise unter mehreren Gesichtspunkten grundsätzliche Bedeutung auf. Das betreffe die Anwendbarkeit oder Verfassungswidrigkeit des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240, die Möglichkeit von Ermessensausübungen der Finanzverwaltung bei der Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Schreibens, den Zeitpunkt der Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit, das Verhältnis zwischen Insolvenzgründen und einer Sanierungsbedürftigkeit und die Voraussetzungen der notwendigen Einbeziehung anderer Großgläubiger.
- 4** Zudem liege eine Divergenz zu dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. Februar 2012 VIII R 2/08 (BFH/NV 2012, 1135) vor.
- 5** Das FA hielt die Beschwerde für unzulässig.
- 6** Am 11. Dezember 2012 verständigten sich die Beteiligten außergerichtlich dahin, dass die Kläger einen Teilbetrag der festgesetzten Steuer zahlen und das FA auf die Restforderungen verzichte. Das FA teilte den Klägern am 5. August 2013 mit, die Bedingungen der außergerichtlichen Einigung vom 11. Dezember 2012 seien erfüllt worden. Auf die danach verbliebenen "Restforderungen" sei verzichtet worden. Die Angelegenheit sei damit abgeschlossen.
- 7** Die Kläger erklärten den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt. Das FA erklärte den Rechtsstreit nicht für erledigt und beantragte weiterhin, die Beschwerde zurückzuweisen. Die angefochtenen Bescheide bestünden fort. Eine tatsächliche Erledigung sei aufgrund der mit dem Kläger getroffenen außergerichtlichen Einigung zur Vermeidung eines Insolvenzverfahrens nicht eingetreten. Dafür reiche es nicht aus, dass der Kläger im Hinblick auf den teilweisen Verzicht von Restforderungen auf die Rechtsverfolgung seines Antrags auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 AO verzichte. Dies sei kein nachträgliches erledigendes Ereignis, welches der Hauptsache die Grundlage entzogen habe.
- 8** Die Kläger erklärten darauf den Widerruf der Erledigungserklärung und führten aus, die Erledigung trete auch ein, wenn das Rechtsschutzbedürfnis für eine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen entfalle. So verhalte es

sich hier. Andernfalls müsse man entgegen wechselseitig bekundeter Erklärung die Einigung so verstehen, dass bei einem Unterliegen der Kläger diese den erlassenen Betrag noch schulden würden, während sie bei einem Obsiegen den geleisteten Betrag zurückerstattet erhalten müssten.

- 9 Die Kläger beantragen nunmehr,
festzustellen, dass sich der Rechtsstreit in der Hauptsache erledigt hat,
hilfsweise festzustellen, dass sich das Rechtsmittelverfahren erledigt hat,
weiter hilfsweise festzustellen, dass sich der Rechtsstreit in der Hauptsache wegen der Einkommensteuer 2007 in Höhe von 13.290,00 € erledigt hat und im Übrigen die Revision zuzulassen,
hilfsweise die Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen FG vom 3. Juli 2012 (12 K 137/10) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Nachdem die erste Erledigungserklärung widerrufen wurde (1.), ist der zuletzt gestellte Hauptantrag der Kläger begründet und die Erledigung des Rechtsstreits festzustellen (2.). Das Urteil des FG ist für gegenstandslos zu erklären (3.). Die Kosten sind dem FA aufzuerlegen (4.).
- 11 1. Auch wenn sich der Hauptantrag in der Sache nicht von der ersten Erledigungserklärung unterscheidet, so haben die Kläger diese zunächst wirksam widerrufen.
- 12 Mit der einseitigen Erledigungserklärung --die auch im Beschwerdeverfahren zulässig ist-- nimmt der Kläger von seinem bisherigen Klagebegehren Abstand und beantragt stattdessen die Feststellung, dass die Hauptsache erledigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 2001 VII R 71/99, BFHE 195, 19, BStBl II 2001, 683, m.w.N.). Daher beendet sie die Rechtshängigkeit noch nicht, sondern ist inhaltlich nur eine Änderung des ursprünglichen Sachantrags, so dass der Antrag nochmals geändert werden, insbesondere auch widerrufen werden darf (vgl. Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 138 FGO Rz 54, 100).
- 13 Nach Widerruf der Erledigungserklärung war somit zunächst für eine logische Sekunde wieder der ursprüngliche auf Zulassung der Revision gerichtete Sachantrag zu bescheiden, bevor dieser wiederum durch den anschließenden Feststellungsantrag nebst Hilfsanträgen ersetzt wurde.
- 14 2. Der --mit der ursprünglichen Erledigungserklärung allerdings inhaltsgleiche-- Hauptantrag ist zulässig und begründet, so dass über die Hilfsanträge nicht mehr zu entscheiden ist. Die Beschwerde als ursprüngliches Rechtsmittel war, wie es erforderlich ist, zulässig (a) und hat sich durch Eintritt eines erledigenden Ereignisses erledigt (b).
- 15 a) Soweit die Entscheidung über den Feststellungsantrag voraussetzt, dass das ursprüngliche Begehren zulässig war, war dies der Fall.
- 16 aa) Eine Entscheidung über die Erledigung der Hauptsache ist bei einseitiger Erledigungserklärung nur möglich, wenn das Gericht befugt ist, über den entsprechenden Sachantrag zu entscheiden. Das wiederum setzt grundsätzlich die Zulässigkeit des ursprünglichen Verfahrens voraus. Andernfalls eröffnete erstmals das erledigende Ereignis den Weg zu einer Sachentscheidung, den die Unzulässigkeit zunächst versperrte (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschlüsse vom 15. März 2000 I R 56/99, BFH/NV 2000, 1211; vom 27. März 2000 III S 6/99, BFH/NV 2000, 1129; Senatsbeschluss vom 20. Dezember 2005 X B 144/05, BFH/NV 2006, 604; vgl. auch die Nachweise bei Schwarz in HHSp, § 138 FGO Rz 102 --zu der allerdings wohl nicht reflektierten, von der Rechtsprechung nicht getragenen und auch nicht haltbaren Aussage, dies gelte auch, wenn die zunächst zulässige Klage durch das erledigende Ereignis wegen Wegfalls des Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig geworden sei-- unter Fn 5).
- 17 Inwieweit hinsichtlich verschiedener Zulässigkeitsvoraussetzungen zu differenzieren ist (so bei grundsätzlicher Zustimmung Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 138 FGO Rz 39, 40), kann im Streitfall dahinstehen.
- 18 bb) Denn die Beschwerde war zulässig. Die Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) waren im Hinblick auf den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung des Rechtsstreits nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO --noch-- erfüllt. Ob die Beschwerde auch begründet war, ist unerheblich und nicht zu entscheiden.
- 19 aaa) Im Allgemeinen ist für eine ordnungsgemäße Darlegung dieses Zulassungsgrunds nach ständiger und

gefestigter Rechtsprechung erforderlich, dass die Beschwerdebegründung konkrete Rechtsfragen bezeichnet und ausführlich darlegt, inwieweit diese im angestrebten Revisionsverfahren klärungsbedürftig und klärungsfähig sind, inwiefern sie über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzen und in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist (vgl. dazu Senatsbeschlüsse vom 25. Juni 2013 X B 96/12, BFH/NV 2013, 1802; vom 18. Juli 2013 X B 242/12, BFH/NV 2013, 1576). Daran fehlt es.

- 20** Allerdings kann auf eine ausführliche Darlegung der Klärungsbedürftigkeit verzichtet werden, wenn sie offenkundig ist und nähere Angaben unnötige Förmerei wären (vgl. Lange in HHSp, § 116 Rz 174, m.w.N. aus der Rechtsprechung; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 32, m.w.N.). Die Rechtsfrage, ob und wie weit der Sanierungserlass der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung entspricht, wird seit einiger Zeit in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung kontrovers behandelt, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden und erkennbar von grundsätzlicher Bedeutung (vgl. differenzierend das Urteil des beschließenden Senats vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916, m.w.N.; offenlassend Beschluss des VIII. Senats des BFH vom 28. Februar 2012 VIII R 2/08, BFH/NV 2012, 1135, Vorinstanz FG München, Urteil vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 615; anhängiges Revisionsverfahren X R 23/13, Vorinstanz Sächsisches FG, Urteil vom 24. April 2013 1 K 759/12, nicht veröffentlicht).
- 21** bbb) Im Ergebnis ist auch den Darlegungsanforderungen hinsichtlich der Klärungsfähigkeit dieser Rechtsfrage genügt.
- 22** Die Klärungsfähigkeit ist im Gegensatz zur Klärungsbedürftigkeit nicht offenkundig zu bejahen. Sollte dem Sanierungserlass eine Rechtsgrundlage fehlen, so fehlt damit die Grundlage für die begehrte sachliche Billigkeitsmaßnahme, so dass die Klage abzuweisen (gewesen) wäre. Allerdings steht nicht fest, dass die Klage auf Grundlage des Sanierungserlasses tatsächlich abzuweisen war, so dass es auf dessen Geltung dennoch ankommt.
- 23** (1) Die Kläger haben dargestellt, es hätte der Prüfung persönlicher Billigkeitsgründe außerhalb des Sanierungserlasses bedurft. Dies hängt allerdings nicht von der Frage ab, ob der Sanierungserlass zu beachten ist, und betrifft lediglich die Frage, ob das FG-Urteil insoweit materiell-rechtlich zutreffend ist, was für sich genommen kein Zulassungsgrund wäre. Im Übrigen ergibt sich aus dem Tatbestand des FG-Urteils nur, dass die Kläger sich auf die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens berufen haben, nicht, dass sie sich auf die Notwendigkeit einer persönlichen Schuldenbereinigung berufen hätten.
- 24** (2) Die Kläger haben aber in Bezug auf die Anwendung des Sanierungserlasses sinngemäß qualifizierte Rechtsanwendungsfehler geltend gemacht.
- 25** Zwar rechtfertigen Fehler der materiell-rechtlichen Rechtsanwendung für sich genommen die Zulassung der Revision nicht, so dass auch die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung für sich den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht entspricht. Allerdings können qualifizierte Rechtsanwendungsfehler die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO rechtfertigen, wenn die Entscheidung des FG sich in einem solchen Maße als fehlerhaft darstellt, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wiederhergestellt werden kann (vgl. Senatsbeschluss vom 14. Mai 2013 X B 184/12, BFH/NV 2013, 1257, m.w.N.).
- 26** Die Kläger machen geltend, das FG habe zu Unrecht die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des Sanierungserlasses als Ermessensfragen behandelt, während die Erfüllung von Tatbestandsmerkmalen nie im Ermessen der Behörde liegen könne. Da ein derartiger Fehlschluss --wenn er tatsächlich vorläge-- allerdings offenkundig ein grundlegender Fehler wäre, haben sie damit den Zulassungsgrund des qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers in noch hinreichender Weise dargelegt. Ob das FG tatsächlich Subsumtionsfragen mit Ermessensfragen vermengt hat oder vielmehr lediglich eine u.U. missverständliche Formulierung vorliegt, ist in diesem Zusammenhang nicht zu entscheiden, da dies allenfalls eine Frage der Begründetheit der Beschwerde ist.
- 27** Sind aber die Rechtsausführungen, von deren Richtigkeit die Klärungsfähigkeit einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt, ihrerseits mit zulässigen Zulassungsrügen angegriffen, so ist damit auch die Zulassungsrüge der grundsätzlichen Bedeutung zulässig.
- 28** 3. Der Rechtsstreit ist in der Hauptsache erledigt.
- 29** Ein Rechtsstreit ist in der Hauptsache erledigt, wenn nach Rechtshängigkeit ein Ereignis eingetreten ist, durch das das gesamte im Klageantrag zum Ausdruck kommende, in dem Verfahren streitige Klagebegehren objektiv

gegenstandslos geworden ist (BFH-Urteil in BFHE 195, 19, BStBl II 2001, 683). Zwar hat das FA nicht die ursprünglich beantragte abweichende Festsetzung gewährt, so dass kein Fall der Stattgabe des Antrages nach § 138 Abs. 2 FGO vorliegt. Wohl aber ist das Begehren der Kläger auf andere Weise objektiv gegenstandslos geworden. Die Erledigung zeichnet sich dadurch aus, dass das Rechtsschutzbedürfnis entfällt (vgl. Gräber/Ratschow, a.a.O., § 138 Rz 66, 75). So verhält es sich hier.

- 30** a) Es ist unstreitig und ergibt sich aus dem Schreiben des FA vom 5. August 2013, dass es zwischen den Beteiligten zu einer außergerichtlichen Einigung des Inhalts gekommen ist, dass die Kläger einen Teil der fraglichen Einkommensteuerschulden entrichten, das FA im Gegenzug auf die Restforderung verzichtet.
- 31** b) Dabei handelt es sich in der Sache um einen Teilerlass der Einkommensteuer bei gleichzeitigem Verzicht der Kläger auf Geltendmachung weiterer Billigkeitsmaßnahmen, die als tatsächliche Verständigung über die Voraussetzungen einer derartigen Billigkeitsmaßnahme zulässig war und den streitgegenständlichen Antrag auf abweichende Festsetzung gegenstandslos macht.
- 32** Ein abweichendes Verständnis dieser Einigung entwertete diese vollständig. Das Verfahren betreffend die abweichende Festsetzung der Steuer nach § 163 AO zeigte nur dann noch Wirkungen, wenn die Kläger --ohne Entscheidung nach § 163 AO-- im Falle des Obsiegens die Erstattung der bereits getilgten Steuerforderungen beanspruchen könnten und/oder im Falle des Unterliegens die noch nicht getilgten Forderungen noch zu entrichten hätten. Allerdings stellt sich dann die Frage nach dem Sinn der Einigung.
- 33** Wenn es lediglich das Ziel der Beteiligten gewesen wäre, zur Vermeidung des --offensichtlich durch das FA eingeleiteten-- Insolvenzverfahrens einen Aufschub zu erreichen, bis in dem vorliegenden Rechtsstreit endgültig entschieden ist, hätte das FA nicht auf die verbleibenden Forderungen verzichten müssen, nicht darauf verzichtet und schon gar nicht die Angelegenheit für abgeschlossen erachtet. Es hätte vielmehr lediglich den Insolvenzantrag mit Rücksicht auf die Teilzahlungen der Kläger zurückgenommen, um die Sache im Übrigen offen zu halten. Wenn aber das FA seinerseits mit Rücksicht auf geleistete Zahlungen und erst nach diesen auf einen Teil der rückständigen Steuern verzichtet und damit die Angelegenheit für abgeschlossen betrachtet hat, so ist dies nur verständlich, wenn die Kläger ihrerseits auf Rückzahlung der geleisteten Zahlungen verzichteten und die abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen auch insoweit nicht mehr weiterverfolgen. Auf eine Einigung, bei der das FA einseitig auf einen Teil der Steuerforderungen endgültig verzichtet, der verbliebene Teil aber weiterhin streitbefangen bleibt, hätte sich das FA nicht eingelassen und sie wäre auch in der Sache unnütz gewesen.
- 34** c) Auf die Frage, ob die Bescheide betreffend die abweichende Festsetzung in formeller Hinsicht noch existieren, kommt es dafür nicht an. Bescheide können auch ohne formelle Aufhebung gegenstandslos werden, wie es etwa auch bei Eintritt der Zahlungsverjährung nach § 232 AO der Fall ist.
- 35** 4. Die Kosten sind nach § 135 Abs. 1 FGO dem FA aufzuerlegen, da es seinen Antrag auf Sachabweisung aufrechterhalten hat und damit unterlegen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Januar 2005 I S 8/04, BFH/NV 2005, 1109; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 138 Rz 14, 95).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de