

Beschluss vom 08. Mai 2018, VIII B 124/17

Keine Berücksichtigung des sog. Sanierungserlasses im finanzgerichtlichen Verfahren

ECLI:DE:BFH:2018:B.080518.VIIIB124.17.0

BFH VIII. Senat

AO § 163, AO § 227, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Münster, 16. Oktober 2017, Az: 2 K 3663/16 AO

Leitsätze

1. NV: Die BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240), vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) und vom 29. März 2018 (BStBl I 2018, 588) dürfen für die Prüfung, ob und in welchem Umfang ein Sanierungsgewinn, der dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen wurden, gemäß § 163 AO im Billigkeitswege steuerfrei zu stellen ist, im finanzgerichtlichen Klage- und Revisionsverfahren nicht beachtet werden.

2. NV: Dies gilt auch, wenn das FA nach dem sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240) einen Teilerlass der Steuer gemäß § 163 AO gewährt hat und der Steuerpflichtige mit dem FA vor dem FG darüber streitet, ob dieses die Vorgaben des Sanierungserlasses zutreffend beachtet hat.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. Oktober 2017 2 K 3663/16 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.
- 2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.
- 3 a) Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wirft sinngemäß die Rechtsfrage auf, ob nach Ergehen des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 28. November 2016 GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393) in einem finanzgerichtlichen Verfahren überprüft werden kann, ob die Finanzverwaltung in einer Erlassentscheidung die Steuer für einen vor dem 9. Februar 2017 entstandenen Sanierungsgewinn nach den Vorgaben des sog. Sanierungserlasses im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240) in zutreffender Höhe erlassen hat.
- 4 b) Diese Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig.
- 5 aa) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in dem angestrebten Revisionsverfahren klärungsfähig sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 15. Januar 2018 VI B 77/17, BFH/NV 2018, 521, und vom 8. Dezember 2017 VI B 53/17, BFH/NV 2018, 338, m.w.N.). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage dann nicht, wenn sie anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH geboten erscheinen lassen (vgl. aus der ständigen

Rechtsprechung z.B. Senatsbeschluss vom 14. Februar 2017 VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729, m.w.N.). Allein das Fehlen einer Entscheidung des BFH zu der konkreten Fallgestaltung begründet weder einen Klärungsbedarf noch das erforderliche Allgemeininteresse (z.B. Senatsbeschluss vom 20. Juli 2017 VIII B 107/16, BFH/NV 2017, 1458, m.w.N.).

- 6 bb) Die aufgeworfene Rechtsfrage kann auf Grundlage der vorhandenen Rechtsprechung abschließend beantwortet werden.
- 7 Wenn ein Sanierungsgewinn dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen worden sind, kommt nach der gefestigten Rechtsprechung weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3a des Einkommensteuergesetzes (EStG) n.F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach den BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 oder vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) in Betracht. Der Große Senat des BFH hat in seinem Beschluss in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 und der I. und X. Senat haben in den Urteilen vom 23. August 2017 I R 52/14 (BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232) und X R 38/15 (BFHE 259, 28, BStBl II 2018, 236) entschieden, dass die genannten BMF-Schreiben gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen und von den Finanzgerichten (FG) nicht angewendet werden dürfen. Eine Übergangsregelung für Altfälle vor Inkrafttreten des § 3a EStG n.F. hätte nur durch den Gesetzgeber getroffen werden können; dies ist aber nicht geschehen. Die Finanzverwaltung wendet diese Entscheidungen indes nicht an (BMF-Schreiben vom 29. März 2018, BStBl I 2018, 588). Demnach ist nach ihrer Sicht für Schuldnerlasse bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 aus Vertrauensschutzgründen weiterhin nach dem Sanierungserlass im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 zu verfahren.
- 8 Dementsprechend ist geklärt, dass kein FG oder der BFH die Finanzverwaltung in einem Verfahren gegen einen (Teil-)Erlassbescheid oder einen Ablehnungsbescheid verpflichten kann, Steuerbeträge auf Sanierungsgewinne unter Anwendung des Sanierungserlasses überhaupt oder in größerem Umfang als geschehen zu erlassen. Billigkeitsmaßnahmen in Sanierungsfällen können nur auf besondere, außerhalb des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240 liegende Gründe des Einzelfalls, insbesondere auf persönliche Billigkeitsgründe gestützt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 145; BFH-Urteil in BFHE 259, 28, BStBl II 2018, 236, Rz 13).
- 9 Soweit die Finanzverwaltung wie im Streitfall einen teilweisen Erlass auf Grundlage des Sanierungserlasses wegen sachlicher Unbilligkeit gewährt hat, ist dieser wegen eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung rechtswidrig. Die Aufhebung eines dennoch gewährten Erlasses durch ein FG zu Lasten des Klägers hat im finanzgerichtlichen Verfahren zwar (wie vom FG erkannt) wegen des sog. Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO i.V.m. Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes, s. dazu z.B. BFH-Urteil vom 11. Mai 2016 X R 15/15, BFHE 254, 526, BStBl II 2017, 112) zu unterbleiben. Nicht in Betracht kommt aber auf Grundlage des Sanierungserlasses die Aufhebung eines Ablehnungsbescheids oder die Erhöhung eines Erlassbetrags durch ein FG oder den BFH. Ebensowenig kann nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 in einem Revisionsverfahren die Frage entscheidungserheblich sein, ob das FG bei der Überprüfung einer Erlassentscheidung der Finanzverwaltung die Vorgaben des Sanierungserlasses zutreffend umgesetzt hat.
- 10 2. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen der geltend gemachten Divergenz zu den Vorgaben des Sanierungserlasses bei der Berechnung des steuerfreien Sanierungsgewinns zuzulassen.
- 11 a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (BFH-Beschluss vom 27. Oktober 2017 IX B 90/17, BFH/NV 2018, 213, Rz 2).
- 12 b) Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.
- 13 Der Kläger sieht bei der Berechnung des steuerfrei zu stellenden Sanierungsgewinns eine Abweichung der Vorentscheidung von dem Urteil des FG Münster vom 27. Mai 2004 2 K 1307/02 AO (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2004, 1572) und dem BFH-Urteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08 (BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916). In beiden Entscheidungen sei ausgesprochen worden, dass die Vorgaben des Sanierungserlasses für die Finanzgerichte zu beachten seien. Das FG sei hiervon abgewichen, da es schon verbrauchte und verrechnete Verluste aus Vorjahren nochmals von dem im Streitjahr (2012) entstandenen und steuerfrei zu stellenden

Sanierungsgewinn abgezogen habe. Nach dem Urteil des FG Münster in EFG 2004, 1572 sei der frei zu stellende Sanierungsgewinn zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung nur um solche Verluste zu kürzen, die im Jahr seiner Entstehung ebenfalls entstünden.

- 14** Selbst wenn das FG in grundsätzlicher Weise von tragenden Rechtssätzen der genannten Entscheidungen abgewichen sein sollte, was hier keiner genauen Betrachtung bedarf, sind die Voraussetzungen einer Divergenz nicht gegeben. Die vom FG vermeintlich divergierend beantworteten Rechtsfragen zur Berechnung der Höhe eines steuerfreien Sanierungsgewinns nach dem Sanierungserlass können nicht wie erforderlich in einem Revisionsverfahren geklärt werden. Der Sanierungserlass darf für Schuldenerlasse vor dem 9. Februar 2017 auch in einem Revisionsverfahren nicht mehr beachtet werden (BFH-Urteil in BFHE 259, 28, BStBl II 2018, 236, Rz 19 und Rz 10 f.). Entsprechend kann in einem Revisionsverfahren auch nicht geklärt werden, wie ein steuerfreier Sanierungsgewinn auf der Grundlage des Sanierungserlasses zu berechnen wäre.
- 15** 3. Die Zulassung der Revision zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) wegen der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen zur Ermittlung der Höhe eines steuerfreien Sanierungsgewinns nach dem Sanierungserlass ist ebenfalls ausgeschlossen. Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig (s. unter 2.b). Dieser Zulassungsgrund stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2017, 729, und vom 24. Juli 2014 III B 28/13, BFH/NV 2014, 1741).
- 16** 4. Soweit der Kläger unter Abschnitt VII. und VIII. der Beschwerdebegründung ausführt, das FG sei gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 abgewichen, weil es die darin anerkannte Zulässigkeit einzelfallbezogener Billigkeitsmaßnahmen gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) für Sanierungsgewinne und die Vorgaben des Großen Senats des BFH zur Berechnung steuerfreier Sanierungsgewinne im Rahmen einer einzelfallbezogenen Billigkeitsmaßnahme grundsätzlich verkannt habe, hat die Beschwerde ebenfalls keinen Erfolg.
- 17** a) Der Kläger arbeitet zu der behaupteten Abweichung des FG von den Aussagen des Großen Senats des BFH zu Rz 124 f. des Beschlusses in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 nicht --wie es gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlich wäre (s. unter 2.a)-- heraus, mit welchem tragenden Rechtssatz das FG in der Vorentscheidung von einem tragenden Rechtssatz des Großen Senats des BFH im Beschluss in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 in grundsätzlicher Weise abweichen soll. Das FG hat auf Seite 10 und 11 der Vorentscheidung die sachliche Unbilligkeit der Besteuerung des Sanierungsgewinns des Klägers einzelfallbezogen sowohl nach den Kriterien des Sanierungserlasses, nach anderen Gründen, nach Treu und Glauben und unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes erörtert. Danach ist nicht erkennbar, dass das FG --wie der Kläger behauptet-- entgegen der Aussagen in Rz 124 f. des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 einzelfallbezogene Billigkeitsmaßnahmen in Sanierungsfällen als grundsätzlich unzulässig angesehen haben könnte.
- 18** b) Soweit der Kläger geltend macht, das FG sei von den Aussagen in Rz 133 f. des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 zur Berechnung eines einzelfallbezogenen steuerfrei zu stellenden Sanierungsgewinns abgewichen, fehlt es ebenfalls an der hinreichenden Darlegung der Divergenz.
- 19** Das FG erörtert auf Seite 14 der Vorentscheidung, dass es die vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) im Streitjahr vorgenommene Kürzung des steuerfreien Sanierungsgewinns um den im Jahre 2010 erlittenen Veräußerungsverlust aus der Praxisimmobilie, der im Jahr 2010 teilweise mit positiven Einkünften verrechnet und im Übrigen in das Jahr 2009 zurückgetragen wurde, auf der Grundlage des Sanierungserlasses als rechtmäßig ansieht. Auch aus diesem Grund hält das FG die vom Kläger begehrte Erhöhung des steuerfrei zu stellenden Sanierungsgewinns für nicht geboten.
- 20** Bei dieser Aussage des FG handelt es sich um eine die Entscheidung kumulativ tragende Aussage. Denn es legt zunächst in einem ersten Begründungsstrang dar, dass es im Streitfall schon an einer sachlichen Unbilligkeit der Besteuerung des Sanierungsgewinns gemäß § 163 AO fehle und der dem Kläger vom FA gewährte rechtswidrige Teilerlass wegen des finanzgerichtlichen Verböserungsverbots zwar nicht aufzuheben, aber eben nicht zu erhöhen sei. Eine Zulassung wegen Divergenz kommt bei dieser Ausgangslage im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, weil die divergierende Rechtsauffassung des FG --wenn sie denn vorliegen sollte-- in einem Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich wäre. Wird mit einer Nichtzulassungsbeschwerde das Vorliegen einer Divergenz geltend gemacht, kann die Revision gegen ein kumulativ auf mehrere selbständig tragende Gründe gestütztes Urteil

des FG nur dann zugelassen werden, wenn hinsichtlich jedes dieser Gründe eine Divergenz oder ein anderer Zulassungsgrund dargelegt wird und gegeben ist (BFH-Beschluss vom 11. Februar 2014 III B 114/13, BFH/NV 2014, 713, Rz 8). Hinsichtlich des ersten tragenden Begründungsstrangs des FG ist jedoch weder eine Divergenz noch ein anderer Zulassungsgrund gegeben (s. unter 1. und 4.a). Ob sich den Aussagen des Großen Senats des BFH in Rz 133 f. des Beschlusses in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 --wie der Kläger meint-- überhaupt entnehmen lässt, es dürften bei der Berechnung eines gemäß § 163 AO im Rahmen einer einzelfallbezogenen Billigkeitsmaßnahme steuerfrei zu stellenden Sanierungsgewinns allenfalls noch nicht verbrauchte Verluste desselben Veranlagungszeitraums oder überhaupt keine Verluste mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden, kann dahinstehen.

- 21** 5. Soweit der Kläger im Stile einer Revisionsbegründung im Übrigen darlegt, aus welchen Gründen er nach den Vorgaben des Sanierungserlasses und der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 die rechtliche Würdigung des FG für rechtsfehlerhaft hält, ist die Revision ebenfalls nicht zuzulassen. Materiell-rechtliche Fehler können nur im Falle qualifizierter Rechtsanwendungsfehler i.S. einer willkürlichen oder greifbar gesetzwidrigen Entscheidung zur Revisionszulassung führen. Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler des FG --wenn solche hier überhaupt vorliegen sollten-- reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. August 2017 IX B 54/17, BFH/NV 2017, 1449, und vom 22. Februar 2017 V B 122/16, BFH/NV 2017, 772). Weder legt der Kläger derart offensichtliche Rechtsfehler des FG dar noch bestehen im Streitfall für solche anderweitige Anhaltspunkte.
- 22** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de