

GrS des BFH: Sanierungserlass gekippt

Der Große Senat des BFH hat dem Sanierungserlass des BMF eine klare Absage erteilt. Die hierin vorgesehene Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen verstoße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Nur im Einzelfall sei der Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen weiterhin möglich.

Sachverhalt

Der Kläger, der ein Einzelunternehmen betrieb, erzielte über mehrere Jahre Verluste. In 2007 verzichteten die Banken auf nicht bedienbare Forderungen. Das Finanzamt setzte die Einkünfte des Klägers für 2007 – entsprechend dem eingereichten Jahresabschluss, in dem die Erträge aus den Forderungsverzichten der Banken enthalten waren – fest. Der Kläger beantragte den Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuern. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab, da die Voraussetzungen des sog. Sanierungserlasses (BMF-Schreiben vom 27.03.2003) nicht vorlägen. Auch das FG wies die erhobene Klage mit der Begründung ab, dass es nicht darauf ankomme, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses erfüllt seien, da dieser schon deshalb nicht anwendbar sei, weil er gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße. Der BFH legte daraufhin dem Großen Senat (GrS) die Frage vor, ob der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoße.

Entscheidung

Der GrS bejahte die Vorlagefrage und teilte damit die Auffassung des FG. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschrieben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO. Soweit der Sanierungserlass gleichwohl den Erlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer vorsehe, liege darin ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Gesetzeshistorie

Vom Veranlagungszeitraum 1977 bis zum Veranlagungszeitraum 1997 waren Sanierungsgewinne bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen gemäß § 3 Nr. 66 EStG a.F. in voller Höhe steuerfrei. Seit Aufhebung dieser Gesetzesregelung sind Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden, grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung solcher Sanierungsgewinne kann nur durch Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall erreicht werden.

Sanierungserlass des BMF

In dem sog. Sanierungserlass, der sich auf die Billigkeitsregelungen der § 163 und § 227 AO stützt, hat das BMF in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können (BMF-Schreiben vom 27.03.2003 und vom 22.12.2009). Liegt ein Sanierungsplan vor, wird davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

Auffassung des Großen Senats des BFH

Nach Ansicht des GrS beschreiben die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO. Die mit dem Vollzug der Steuergesetze beauftragte Finanzverwaltung habe die Besteuerungsvorgaben in strikter Legalität umzusetzen. Einen im Belieben der Finanzverwaltung stehenden, freien Verzicht auf Steuerforderungen gebe es nicht. Auch im Wege von Verwaltungserlassen dürften die Finanzbehörden Ausnahmen von der gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen. Denn auch der Verzicht auf den Steuereingriff bedürfe einer gesetzlichen Grundlage. Fehle diese, könnten die Finanzbehörden von der Festsetzung und Erhebung entstandener Steueransprüche nicht absehen.

Die rechtlichen Grundlagen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen finden sich in den Vorschriften der §§ 163, 227 AO, auf die sich der Sanierungserlass ausdrücklich bezieht. Sowohl der BFH als auch das BVerwG gehen in ihrer Rechtsprechung zu Billigkeitsmaßnahmen von einer uneingeschränkten Überprüfbarkeit des Merkmals der "Unbilligkeit" im gerichtlichen Verfahren aus. Daher komme für dieses Merkmal ein behördliches Ermessen und eine durch eine Verwaltungsvorschrift herbeigeführte Ermessensreduktion auf Null nicht in Betracht.

Für die Prüfung einer auf den Sanierungserlass gestützten Billigkeitsmaßnahme komme es danach allein darauf an, ob sich unter den dort genannten Voraussetzungen die sachliche Unbilligkeit der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer bejahen lasse. Das sei jedoch nicht der Fall. Die Voraussetzungen sachlicher Unbilligkeit der Besteuerung, um die es sowohl im Streitfall als auch im Sanierungserlass allein gehe, seien durch eine langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung definiert worden, mit der sich der Sanierungserlass nicht auseinandersetze.

Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stelle immer auf den Einzelfall ab und sei atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Soweit der vorlegende X. Senat des BFH sowie Stimmen im Schrifttum Fälle eines durch Forderungsverzicht entstandenen Sanierungsgewinns für im vorgenannten Sinn atypische Einzelfälle halten, weil der Sanierungsgewinn nicht zu einem Liquiditätszufluss oder einem Zuwachs an Leistungsfähigkeit führe, folge der GrS dieser Ansicht nicht. Der Sanierungserlass sehe keine Einzelfallprüfung vor, sondern enthalte typisierende Regelungen, welche die sachliche Unbilligkeit unter den dort beschriebenen Voraussetzungen ohne Rücksicht auf die Höhe des Sanierungsgewinns und der darauf entfallenden Steuer sowie ungeachtet einer zu befürchtenden Gefährdung der Unternehmenssanierung als gegeben unterstellen.

Vor allem aber käme mit der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. der Wille des Gesetzgebers klar und deutlich zum Ausdruck, Sanierungsgewinne künftig nicht mehr steuerlich zu privilegieren. Indem das BMF mit im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen nicht zulässigen typisierenden Regelungen die vom Gesetzgeber aufgehobene Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen unter (leicht) modifizierten Bedingungen wieder einführe, um (u.a.) einen angeblichen Zielkonflikt mit der InsO zu bereinigen, werde es in gesetzesvertretender Weise tätig. Mit der Schaffung typisierender Regelungen für einen Steuererlass außerhalb der nach §§ 163 und 227 AO im Einzelfall möglichen Billigkeitsmaßnahmen nehme das BMF eine strukturelle Gesetzeskorrektur vor und verstoße damit gegen das sowohl verfassungsrechtlich (Art. 20 Abs. 3 GG) als auch einfachrechtlich (§ 85 S. 1 AO) normierte Legalitätsprinzip.

Anmerkung

Auf der Grundlage des Beschlusses des GrS ist davon auszugehen, dass finanzgerichtliche Klagen auf Gewährung einer Steuerbegünstigung nach dem Sanierungserlass keinen Erfolg mehr haben werden. Gleichwohl folgt aus der Entscheidung des GrS nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen in Sanierungsfällen generell unzulässig sind. Voraussetzung ist allerdings, dass in jedem Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt.

Keine Stellung bezogen hat der GrS zu der in der Literatur diskutierten Frage, ob die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne den Charakter einer europarechtswidrigen Beihilfe in Form einer Steuervergünstigung aufweist.

Betroffene Normen

§ 163 AO, § 227 AO

Streitjahr 2007

Vorinstanz

Finanzgericht Sachsen, Urteil vom 24.04.2013, 1 K 759/12, EFG 2013, S. 1898

BFH, Vorlagebeschluss vom 25.03.2015, X R 23/13, BStBl. II 2015, S. 1898, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstelle

Großer Senat des BFH, Beschluss vom 28.11.2016, [GrS 1/15](#), BStBl II 2017 Seite 393

[Pressemitteilung vom 07.02.2017](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 27.03.2003, IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, S. 240, ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2009, IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, S. 18; sog. Sanierungserlass

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.