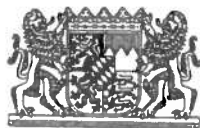


Az.: 1 K 4487/06

EINGEGANGEN

31. Dez. 2007

Erl.....



Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In der Streitsache

1. *[Faint, illegible text]*

2. *[Faint, illegible text]*

zu 1 und 2 prozessbevollmächtigt:
Steuerberater

[Faint, illegible text]

Kläger

zu 1 und 2 prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwälte
Dr. Schwamb, Heiling, von Glass
Fürstenfelder Straße 7
80331 München

gegen

Finanzamt München III
vertreten durch den Amtsleiter
Deroystr. 18
80335 München
Az./StNr.: 308/12682

Beklagter

wegen

Ablehnung des Antrags auf abweichende Festsetzung
der Einkommensteuer 2000

hat der 1. Senat des Finanzgerichts München unter Mitwirkung
des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht Dr. Dettmer,
des Richters am Finanzgericht Zanzinger und des Richters am Finanzgericht Muggenthaler
sowie der ehrenamtlichen Richter Dr. Binder und Dallmaier
aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 12. Dezember 2007
für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

Gründe

I.

Streitig ist, ob die Kläger einen Anspruch auf abweichende Festsetzung der Einkommensteuer (ESt) haben, die im Ergebnis zur Steuerfreiheit (als Sanierungsgewinn) des Ertrags aus einem Schuldenerlass führt.

Die Kläger werden vom Beklagten - dem Finanzamt (FA) - für das Streitjahr 2000 zur ESt zusammenveranlagt.

Der Kläger betreibt eine Röntgenpraxis in Germering. Seine Ehefrau ist dort angestellt. Darüber hinaus haben die Eheleute Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Ehefrau in geringem Umfang aus einem Handelsgeschäft, der Kläger außerdem aus einer Beteiligung an einer Apparategemeinschaft. Das FA veranlagte die ESt für das Streitjahr zunächst unter Übernahme der erklärten Zahlen und der Mitteilung des Betriebsfinanzamtes Fürstfeldbruck über die Einkünfte des Klägers aus der Praxis in Höhe von 96.535,-- DM.

Eine Außenprüfung (BP) bei der Praxis mündete in eine geänderte Gewinnfeststellung, durch die sich die festgestellten Einkünfte des Klägers aus dieser Praxis auf 1.782.386,-- DM erhöhten. Der höhere Gewinn ergab sich im Wesentlichen daraus, dass das Betriebsfinanzamt der BP folgend den Verzicht eines Gläubigers der Praxis, der Elscint GmbH, auf eine Teil-Forderung über 1.162.750,04 DM (Schreiben vom 21. November 2000) nicht als steuerbegünstigten Sanierungsgewinn beurteilte.

Den Antrag der Kläger auf Teil-Erlass/Stundung (unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen [BMF] vom 27. März 2003 IV A6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240) mit Schreiben vom 25. November 2004 lehnte das FA mit Bescheid vom 27. Januar 2006 mit der Begründung ab, dass die in diesem Schreiben aufgestellten Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn nicht vorlägen. Der Einspruch mit Schreiben vom 20. Februar 2006 blieb in der Einspruchsentscheidung (EE) vom 19. Oktober 2006 ohne Erfolg.

Mit ihrer Klage tragen die Kläger vor, dass die Voraussetzungen für einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen entsprechend dem vorstehend genannten BMF-Schreiben vorlägen, und setzen sich im Einzelnen mit der abweichenden Tatsachenwürdigung des FA auseinander. Nur durch den Schuldenerlass dieses Gläubigers sei der Konkurs der Praxis vermieden worden.

Die Kläger beantragen,

eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer 2000 aus sachlichen und persönlichen Billigkeitsgründen durchzuführen, indem der Schuldenerlass in Höhe von 1.162.750,04 DM bei der Berechnung der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit als nicht gewinnerhöhend gewertet wird,
hilfsweise die Zulassung der Revision.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,
hilfsweise die Revision zuzulassen.

Es bezieht sich im Wesentlichen auf die EE, auf die wegen der dortigen Rechtsausführungen im Einzelnen verwiesen wird.

Auf die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 12. Dezember 2007 wird verwiesen.

II.

Die Klage ist nicht begründet.

Das FA hat im Ergebnis zu Recht eine abweichende Steuerfestsetzung abgelehnt.

Nach § 163 der Abgabenordnung (AO) können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Nach Satz 2 der Vorschrift ist darüber hinaus eine vom Regelfall abweichende zeitliche Zuordnung einzelner Besteuerungsgrundlagen möglich. Nach allgemeiner Auffassung ist der Begriff der Unbilligkeit in § 163 AO derselbe wie in § 227 AO, so dass die Unbilligkeit aus sachlichen wie persönlichen Gründen gegeben sein kann.

Für die Behandlung von Sanierungsgewinnen hat das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder mit Schreiben vom 27. März 2003 IV A6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, eine Verwaltungsvorschrift erlassen, die die Anwendung der Billigkeitsre-

geln für diese Fälle vereinheitlichen soll. Mit Ausnahme einer modifizierten Verrechnung vorhandener Verluste und negativer Einkünfte setzt dieses Schreiben die faktische Rechtsfolge des früheren § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Wege der Billigkeit wieder in Kraft. Die von der Rechtsprechung zum früheren § 3 Nr. 66 EStG gefundenen Rechtsgrundsätze wurden in dem BMF-Schreiben inhaltlich übernommen. Nach Randzahl 13 des Schreibens ist dieses in allen noch offenen Fällen anzuwenden, für die die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl I 1997, 821) nicht mehr gilt. § 33 Nr. 66 EStG, die vormalige Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen, hat der Gesetzgeber durch Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes vom 29. Oktober 1997, BGBl I 1997, 2590, mit Wirkung vom 1. November 1997 aufgehoben. Die hierzu ergangene Anwendungsregelung des § 52 Abs. 2 h EStG sieht die letztmalige Anwendung des vormaligen § 3 Nr. 66 EStG auf Erhöhungen des Betriebsvermögens vor, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, das vor dem 1. Januar 1997 endet. Wegen verfassungsrechtlicher Zweifel an der somit entstehenden Rückwirkung hat der Gesetzgeber mit Gesetz vom 19. Dezember 1997, BGBl I 1997, 3121, § 52 Abs. 2 i EStG eingefügt und den Änderungsstichtag auf den 1. Januar 1998 verschoben.

Nach Auffassung des erkennenden Senats entfällt damit wegen ausdrücklich abweichendem Willen des Gesetzgebers im Regelfall auch der von Verwaltung und Rechtsprechung praktizierte Erlass der ESt auf Sanierungsgewinne wegen sachlicher Unbilligkeit (ebenso Schmidt, Kommentar zum EStG, 17. Auflage 1998, § 3 „Sanierungsgewinn“).

Wegen des entgegenstehenden ausdrücklichen Willens des Gesetzgebers kann die Verwaltungsregelung auch nicht etwa deshalb Bestand haben, weil die Regelung des früheren § 3 Nr. 66 EStG historisch dadurch in das EStG aufgenommen wurde, dass der Gesetzgeber die vorherige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs übernahm, der ohne gesetzliche Grundlage Sanierungsgewinne als steuerfrei behandelte (vgl. hierzu Blümich-Erhard, Kommentar zum EStG, § 3 EStG „Sanierungsgewinn“). Historisch steht das Zuerkennen von Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne in einer Wechselwirkung mit der Frage des Vortrags von Verlusten in künftige Besteuerungszeiträume (ausführlich siehe Ritzer/Stangl, Die Information über Steuer und Wirtschaft [INF] 2003, 548). Die Freistellung in § 3 Nr. 66 EStG führte zuletzt durch die grundsätzlich uneingeschränkte Möglichkeit des Verlustvortrags nach Ansicht der Bareis-Kommission zu einer „Doppelbegünstigung“ von Sanierungsgewinnen. Die Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG erfolgte durch den Gesetzgeber also in Ansehung und im Bewusstsein der historischen Entwicklung (ausführlich mit weiteren Nachweisen siehe Ritzer/Stangl, INF 2003, 548). Dies schließt nach dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung jede abweichende – auch den Steuerpflichtigen begünstigende – Handhabung

aus (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BStBl II 1995, 655, unter C. III. 2 c. aa.). Dasselbe gilt auch für eine Handhabung, die unter dem Mantel der Billigkeitsentscheidung, aber wie das BMF-Schreiben zeigt mit genereller Anordnung, erfolgt. Auch soweit das BMF-Schreiben Rechtfertigung für eine vom Willen des Gesetzgebers abweichende Billigkeitsregelung in einem Zielkonflikt mit dem neueren Insolvenzrecht sucht (dort unter III.), kann dies nicht zur Rechtfertigung einer Verwaltungspraxis contra legem führen. Der Gesetzgeber gibt mit dem Verfahren der Insolvenzordnung – auch und gerade dem außergerichtlichen Schuldenbereinungsverfahren – einen Weg vor, auf dem er Fälle der Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit gelöst sehen möchte. Im Rahmen dieses Verfahrens kann auch die Finanzverwaltung an einer Schuldenbereinigung dadurch teilnehmen, dass sie auf tatbestandlich verwirklichte Steuerforderungen verzichtet (vgl. Loose in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und Finanzgerichtsordnung [FGO], § 227 AO, Rz. 16). Der Konflikt zwischen Wertungen des Insolvenzrechts und dem materiellen Steuerrecht ist dabei so zu lösen, dass vorrangig die des Insolvenzrechts gelten. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob formal Rechtsgrundlage eines Erlasses die §§ 163, 227 AO oder aber die der §§ 233 ff., 251 Abs. 2 der Insolvenzordnung sind. Für Billigkeitsentscheidungen in Fällen der Insolvenz bleibt allenfalls in völlig außergewöhnlichen Sachverhaltskonstellationen ein Raum. Eine solche ist im Streitfall nicht ersichtlich.

Daher bliebe für einen Billigkeitserlass bzw. eine abweichende Festsetzung selbst dann kein Raum, wenn die Voraussetzungen des zitierten BMF-Schreibens erfüllt wären. Es erübrigt sich somit die Beantwortung der von den Beteiligten im Einspruchsverfahren herausgestellten Frage, ob der konkret zur Entscheidung anstehende Schuldenerlass die Voraussetzungen des BMF-Schreibens erfüllt. Es kann auch dahinstehen, ob bei Vorliegen von ganz besonderen Umständen trotz der Aufhebung des § 3 Nr. 66 EStG durch den Gesetzgeber Fälle denkbar sind, in denen ein Sanierungsgewinn im Wege der Billigkeitsentscheidung ermäßigt besteuert werden kann. Solche besonderen Umstände sind im Streitfall nicht ersichtlich.

Soweit die Kläger begrifflich auch persönliche Billigkeitsgründe geltend machen, sind solche nicht hinreichend substantiiert vorgetragen. Soweit eine damals drohende Insolvenz vorgebracht wurde, ist diese ebenfalls nicht ausreichend dargelegt. Im Übrigen sind außergewöhnliche Umstände, die einen Billigkeitserlass außerhalb des Insolvenzverfahrens bzw. außergerichtlichen Schuldenbereinungsverfahrens rechtfertigen oder gar fordern würden, nicht ersichtlich. Da das FA bereits in der EE (Seite 10 a.E.) die Frage eines Erlasses aus persönlichen Billigkeitsgründen geprüft und mangels entsprechenden Vortrages der Kläger abgelehnt hat, war das Gericht ohne weiteren substantiierten Vortrag der Kläger nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob solche Billigkeitsgründe vorliegen (vgl. BFH-

Beschluss vom 22. September 1997 IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454, m.w.N; BFH-Beschluss vom 24. Juli 2006 IX B 48/06, BFH/NV 2006, 2269). Ein ausdrücklicher Antrag insoweit wurde nicht gestellt. Mangels Vortrags der Kläger ist auch ein Ermittlungsdefizit oder ein Ermessensfehler des FA im Verwaltungsverfahren nicht festzustellen.

Auf das Zeugnis des Geschäftsführers der Gläubigerin der erlassenen Schuld hat das Gericht verzichtet, weil es nach dem Vorstehenden nicht auf die unter Beweis gestellten Fragen – das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anerkennung eines Sanierungsgewinnes nach dem BMF-Schreiben – ankommt und die unter Beweis gestellten Tatsachen daher nicht entscheidungserheblich sind.

Die Revision wird zugelassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Frage der Begünstigung von Sanierungsgewinnen stellt sich in einer Vielzahl von Steuerfällen. Deren Bedeutung wird dadurch unterstrichen, dass das BMF die Notwendigkeit gesehen hat, eine generelle Regelung zu treffen. Schließlich erscheint es zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, aber auch eines einheitlichen Verwaltungshandelns wünschenswert, eine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage herbeizuführen, ob die zitierte Verwaltungsanweisung rechtswidrig ist.

Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Dr. Dettmer

Zanzinger

Zanzinger



(RiFG Muggenthaler ist an der Beifügung seiner Unterschrift gehindert wegen Urlaub. Vors. RiFG Dettmer hat am 19.12.07 für sich gezeichnet, ist jedoch heute - am 20.12.07- wegen Urlaubs an seiner Unterschrift für RiFG Muggenthaler gehindert).

Ausgefertigt

Geschäftsstelle
München, den
stellvertretende Urkundsbeamtin

Brueckl, AAE