

# Beschluss vom 24. March 2015, X B 127/14

## Sanierungserlass - Inhaltliche Ausgestaltung des Sanierungskonzepts

BFH X. Senat

AO § 163, AO § 227, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 29. July 2014, Az: 3 K 3354/10

## Leitsätze

NV: Im Sanierungsplan i.S. des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, müssen die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sowie die Sanierungseignung des Schulderrlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger dargelegt werden .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 30. Juli 2014 3 K 3354/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Beschwerde des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) ist unbegründet. Keiner der geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 2** 1. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) wegen Divergenz zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. September 1996 IV R 19/95 (BFHE 181, 447, BStBl II 1997, 234), vom 12. Oktober 2005 X R 20/03 (BFH/NV 2006, 713), vom 17. November 2004 I R 11/04 (BFH/NV 2005, 1027) oder des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 13. März 2014 IX ZR 23/10 (Der Betrieb --DB-- 2014, 945) zuzulassen.
- 3** a) Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des Finanzgerichts (FG) einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung im Grundsätzlichen deutlich erkennbar zu machen (vgl. Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, m.w.N.).
- 4** b) Im Streitfall kann dahinstehen, ob der Kläger abstrakte Rechtssätze aus den vorgeblichen Divergenzentscheidungen in BFHE 181, 447, BStBl II 1997, 234, in BFH/NV 2006, 713, sowie in BFH/NV 2005, 1027 entsprechend den Vorgaben von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO herausgearbeitet hat. Dem angefochtenen FG-Urteil hat er jedenfalls keinen abstrakten Rechtssatz entnommen, sondern einen Absatz der Urteilsbegründung wörtlich wiedergegeben (der sich im Übrigen nicht auf S. 10 --wie in der Beschwerdebegründung vorgetragen-- findet, sondern auf S. 14).
- 5** c) Im Übrigen weicht das FG-Urteil von keiner der vom Kläger angeführten BFH-Entscheidungen ab. Vielmehr ging das FG in Übereinstimmung mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 26. November 1980 I R 52/77, BFHE 132, 72, BStBl II 1981, 181) davon aus, dass die Sanierungsabsicht besonders dargelegt und geprüft werden muss, wenn nur ein Gläubiger seine Forderung erlässt. Daraus kann nicht --wie der Kläger offensichtlich meint-- abgeleitet werden, das FG habe in der angefochtenen Entscheidung entgegen der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Auffassung vertreten, ein Teilerlass könne niemals zur Stundung bzw. zum Erlass der daraus resultierenden Steuer führen.

- 6 d) Eine Divergenz zum Urteil des BGH in DB 2014, 945 liegt schon deshalb nicht vor, weil das FG die Frage, ob der sog. Sanierungserlass (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03, BStBl I 2003, 240, sog. Sanierungserlass) gesetzeswidrig ist oder nicht, ebenso wie der BGH (dort unter B.I.1.b cc 1.ß) ausdrücklich offengelassen hat.
- 7 2. Zwar ist die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO auch dann zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzeswidrigen" Entscheidung geführt hat. Eine greifbare Gesetzeswidrigkeit liegt jedoch nur vor, wenn die angefochtene Entscheidung objektiv willkürlich erscheint, auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35). Unterhalb dieser Grenze liegende erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um die Revision zuzulassen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 2. März 2011 IX B 144/10, BFH/NV 2011, 1367, m.w.N.).
- 8 Anhaltspunkte für eine derart gesetzeswidrige Entscheidung sind im Streitfall entgegen der Ansicht des Klägers nicht erkennbar. Das FG hat weder § 222 bzw. § 227 der Abgabenordnung noch das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 übersehen, sondern das Vorliegen deren Voraussetzungen im Streitfall geprüft. Trotz erheblicher Zweifel an der Gesetzmäßigkeit des BMF-Schreibens (S. 13 der Entscheidungsgründe) hat es --auch unter Bezugnahme auf die nach seiner Auffassung zutreffenden Gründe der Einspruchsentscheidung nach § 105 Abs. 5 FGO-- ausgeführt, ein begünstigter Sanierungsgewinn im Sinne des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240 setze die Sanierungsbedürftigkeit und die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungseignung des Schuldnerlasses sowie die Sanierungsabsicht der Gläubiger voraus. Es kam in der Folge zu dem Ergebnis, die vom Kläger vorgelegte Analyse erfülle die Anforderungen, die an einen Sanierungsplan zu stellen seien, nicht und hat die Entscheidung des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) bestätigt, eine Sanierungsabsicht des Gläubigers habe nicht vorgelegen. Damit musste es die Sanierungsbedürftigkeit nicht eigens prüfen, da eine Steuerstundung oder ein -erlass dann ausgeschlossen ist, wenn auch nur eines der im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 genannten Kriterien fehlt. Im Übrigen konnte das Gericht von einer weiteren Darstellung der Entscheidungsgründe absehen, da es der Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefolgt und dies in seiner Entscheidung auch festgestellt hat (§ 105 Abs. 5 FGO).
- 9 3. Im Kern wendet sich der Kläger gegen die --seiner Meinung nach fehlerhafte-- Würdigung des FG. Ein solcher materiell-rechtlicher Fehler (vgl. insoweit die ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, m.w.N.), läge er denn vor, vermag die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Mai 2014 X B 105/13, BFH/NV 2014, 1213, m.w.N.).
- 10 4. Die Revision ist auch nicht wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) im Hinblick auf die vom Kläger formulierten Rechtsfragen zuzulassen.
- 11 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu, 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 einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).
- 12 b) Der Kläger wirft die Frage auf, ob der sog. Sanierungserlass anwendbar sei, um Steuerfreiheit wegen sachlicher Unbilligkeit beanspruchen zu können, und begründet dies mit den unterschiedlichen Stimmen zur Gesetzmäßigkeit des BMF-Schreibens in BStBl I 2003, 240 (z.B. Urteil des FG München vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 615 einerseits, und Senatsurteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916 andererseits). Die Gesetzmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses wäre im Rahmen eines Revisionsverfahrens jedoch nicht klärungsfähig. Das FG hat seine Entscheidung nicht darauf gestützt, das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 ermögliche --gemessen an der Intention des Gesetzgebers-- zu weitreichende Billigkeitsmaßnahmen, sondern die Entscheidung dieser Frage gerade offengelassen. Das FG hat vielmehr seine Entscheidung damit begründet, die Voraussetzungen einer Stundung (Sanierungsabsicht des Gläubigers, Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens) lägen nicht vor.
- 13 c) Den weiteren vom Kläger gestellten Fragen "Wie muss ein Sanierungskonzept ausgestaltet sein, damit es die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 erfüllt?" und "Kann eine Anpassung eines ursprünglich bearbeiteten Sanierungskonzeptes bei Besserung der wirtschaftlichen Situation nach Erstellung des Sanierungskonzeptes erfolgen, so dass die Sanierung auch mit geringeren Forderungsverzichten und anderen Sanierungsbeiträgen der betroffenen Banken gelingen kann?", kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

- 14** Die Frage, wie ein Sanierungskonzept ausgestaltet sein muss, ergibt sich unmittelbar aus dem sog. Sanierungsplan. Danach kann davon ausgegangen werden, dass die Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sowie die Sanierungseignung des Schuldverhältnisses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger vorliegt, sofern ein Sanierungsplan vorliegt (BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240). Der Sanierungsplan muss sich folglich mit den dort genannten Voraussetzungen für eine Steuerstundung bzw. einen -erlass --bezogen auf den jeweiligen Sanierungsfall-- auseinandersetzen und darlegen, dass die beabsichtigten Maßnahmen, geeignet sind, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger (juristische oder natürliche Person) vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen (BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240, I.1.) oder die Schulden zumindest aus betrieblichen Gründen erlassen werden (BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240, I.2.). Welche Informationen der Sanierungsplan insoweit enthalten muss, ist --ebenso wie die Möglichkeit der Anpassung eines ursprünglichen Sanierungskonzeptes bei Besserung der wirtschaftlichen Situation-- eine Frage des Einzelfalles, die keiner grundsätzlichen Klärung zugänglich ist.
- 15** 5. Schließlich ist die Revision auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen. Das FG hat den Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (§ 96 Abs. 2 FGO, Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht verletzt.
- 16** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das FG, die Beteiligten über den Verfahrensstoff zu informieren, ihnen Gelegenheit zur Äußerung zu geben, ihre Ausführungen zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern ihres Vorbringens auseinanderzusetzen. Die Gewährung rechtlichen Gehörs bedeutet jedoch nicht, dass das FG den Kläger "erhören", sich also seinen rechtlichen Ansichten anschließen müsste (z.B. BFH-Beschluss vom 26. November 2007 VIII B 121/07, BFH/NV 2008, 397).
- 17** a) Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist nicht bereits darin zu sehen, dass das FG von der ihm durch § 105 Abs. 5 FGO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, von einer weiteren Darstellung der Entscheidungsgründe abzusehen und sich die in der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2010 enthaltene Begründung des FA zu eigen gemacht hat.
- 18** Die Vorschrift dient der Entlastung der Gerichte, sofern ihr Zweck, den Beteiligten Kenntnis davon zu vermitteln, auf welchen Feststellungen, Verhältnissen oder rechtlichen Erwägungen die Entscheidung beruht, ohne Nachteil für den Rechtsschutz der Kläger auch durch Bezugnahme auf bereits vorliegende Verwaltungsentscheidungen erreicht werden kann (BFH-Beschluss vom 10. November 2006 XI B 147/05, BFH/NV 2007, 267, m.w.N.). Eine Urteilsbegründung, die über die Feststellung, dass das FG der Verwaltungsentscheidung folgt, hinausgeht, ist in diesen Fällen nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 20. November 2003 III B 88/02, BFH/NV 2004, 517). Die gebotene verfassungskonforme Anwendung des § 105 Abs. 5 FGO setzt allerdings voraus, dass das Gericht wegen des Anspruchs des Rechtsschutzsuchenden auf rechtliches Gehör auf dessen wesentliches neues Vorbringen im Klageverfahren eingeht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Mai 1994 VI R 10/94, BFHE 174, 391, BStBl II 1994, 707, und vom 23. April 1998 IV R 30/97, BFHE 186, 120, BStBl II 1998, 626; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 267, m.w.N.).
- 19** Der Kläger hat nicht dargelegt, aus welchen Gründen das FG zu weiter gehenden Ausführungen in den Entscheidungsgründen hätte verpflichtet gewesen sein sollen. Er hat nicht vorgetragen, dass sich nach Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens im Klageverfahren wesentlich neue Gesichtspunkte hinsichtlich der Rolle der Sparkasse, die auch nach seinem Vortrag in der Beschwerdebegründung die Sanierungsmaßnahmen nur begleitet, selbst aber keinen eigenen Sanierungsbeitrag geleistet hat, ergeben hätten, mit denen sich das FG hätte auseinandersetzen müssen. Die Bezugnahme des FG auf die Einspruchsentscheidung ist --wie ausgeführt-- für sich keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.
- 20** b) Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (BFH-Beschluss vom 13. Juli 2012 IX B 3/12, BFH/NV 2012, 1635).
- 21** Das FA hat die Sanierungsabsicht der Gläubiger und die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens bereits in der Einspruchsentscheidung verneint. Bei dieser Sachlage musste der auch im Klageverfahren von seinem jetzigen Bevollmächtigten vertretene Kläger davon ausgehen, dass diese Punkte auch im Klageverfahren von Bedeutung sein würden, selbst wenn in der mündlichen Verhandlung (die Niederschrift enthält hierzu keine Aussage) nur die Frage des Ermessensgebrauchs, nicht aber der Sanierungsabsicht und Sanierungsbedürftigkeit thematisiert worden ist.

- 22** c) Letztlich rügt der Kläger, das FG habe seine Argumente nicht als durchgreifend angesehen. Damit kann er jedoch im Verfahren über die Nichtzulassung der Beschwerde nicht gehört werden.
- 23** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 24** 7. Von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)