

# Urteil vom 23. August 2017, I R 52/14

## Keine Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf Altfälle

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.IR52.14.0

BFH I. Senat

AO § 163, AO § 227, GG Art 80, EStG § 3a, EStG § 52 Abs 4a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 21. Mai 2013, Az: 10 K 2866/12 K

## Leitsätze

1. Der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 18) verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393).
2. Die im BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf alle Fälle, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen worden ist (Altfälle), ist ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 22. Mai 2013 10 K 2866/12 K aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen, soweit das Finanzgericht Münster ihr nicht mit Urteil vom 14. September 2011 10 K 3755/08 K stattgegeben hat.

Die Kosten des Rechtsstreits bis zum 14. September 2011 haben die Klägerin zu 37 % und der Beklagte zu 63 % zu tragen. Die weiteren Kosten ab dem 15. September 2011 fallen allein der Klägerin zur Last.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Sache befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Geschäftsanteile der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, wurden ursprünglich zu 99 % von der T-S.A. gehalten. Diese veräußerte ihre Beteiligung im Oktober 2003 für 1 € an die M-S.A., bei der es sich nach den Feststellungen im angefochtenen Urteil um die Muttergesellschaft der T-S.A. handelt.
- 3 Am 14. Dezember 2004 erwarben zwei Mitarbeiter der Klägerin sämtliche Geschäftsanteile für je 1 €.
- 4 Die Klägerin hatte in der Zeit bis 2004 (Streitjahr) erhebliche Verbindlichkeiten gegenüber den beiden S.A. Mit Aufsichtsratsbeschluss vom 19. Oktober 2004 erließ die T-S.A. der Klägerin Verbindlichkeiten in Höhe von 442.276 €. Die M-S.A., die der Klägerin im Streitjahr bis zur Anteilsveräußerung am 14. Dezember Liquiditätszuschüsse in Höhe von insgesamt 160.000 € jeweils mit dem Verwendungszweck "avance en compte courant" gezahlt hatte, verzichtete im Rahmen des Veräußerungsvertrags vom 14. Dezember 2004 auf alle ihr gegen die Klägerin zustehenden Forderungen. Am 23. Dezember 2004 leistete die M-S.A. eine weitere Zahlung von 95.000 € an die Klägerin mit dem Verwendungszweck "avance en compte courant". Mit Schreiben vom 15. April und

24. Juni 2005 erließ die M-S.A. der Klägerin ihre Forderungen aus den im Streitjahr gewährten Liquiditätszuschüssen von insgesamt 235.000 € sowie eine weitere Forderung von 20.000 €.

- 5 In ihrem der Steuererklärung für das Streitjahr zugrundeliegenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 erfasste die Klägerin die Forderungsverzichte in Höhe von 442.276 €, 235.000 € und 20.000 € (insgesamt 697.276 €) als außerordentliche Erträge. Die Klägerin beantragte beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 8. November 2005 unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 27. März 2003 (sog. Sanierungserlass, BStBl I 2003, 240, später ergänzt durch BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 18) den Erlass der auf den Verzichten beruhenden Körperschaftsteuer für das Streitjahr aus sachlichen Billigkeitsgründen (§ 227 der Abgabenordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung --AO--).
- 6 Das FA setzte die Körperschaftsteuer mit bestandskräftig gewordenem Bescheid erklärungsgemäß fest. Den Antrag auf Steuererlass lehnte das FA ab, weil es an der nach dem sog. Sanierungserlass erforderlichen Sanierungsabsicht gefehlt habe. Die Verzichte seien in erster Linie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen.
- 7 Die dagegen erhobene Klage hatte im ersten Rechtsgang teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat den Ablehnungsbescheid des FA mit Urteil vom 14. September 2011 10 K 3755/08 K aufgehoben, soweit der Erlassantrag sich auf den Forderungsverzicht der T-S.A. über 442.276 € bezogen hatte; das FA wurde verpflichtet, den Erlassantrag insoweit unter Beachtung der Entscheidungsgründe des FG-Urteils neu zu bescheiden. Im Übrigen (Forderungsverzichte der M-S.A.) hatte das FG die Klage im ersten Rechtsgang abgewiesen, weil diese Verzichte erst mit den Schreiben vom 15. April und vom 24. Juni 2005 erklärt worden und deshalb nicht im Streitjahr, sondern erst im Folgejahr 2005 wirksam geworden seien.
- 8 Der erkennende Senat hat jenes FG-Urteil auf die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin mit Beschluss vom 17. Juli 2012 I B 155/11 aufgrund Verfahrensmangels im Umfang der Klageabweisung aufgehoben und die Sache insoweit an das FG zurückverwiesen.
- 9 Im zweiten Rechtsgang hat das FG der Klage auch im Hinblick auf die Forderungsverzichte der M-S.A. stattgegeben und das FA verpflichtet, den Erlassantrag unter Beachtung der Entscheidungsgründe des FG-Urteils neu zu bescheiden (Urteil des FG Münster vom 22. Mai 2013 10 K 2866/12 K, juris).
- 10 Gegen das FG-Urteil richtet sich die --vom Senat zugelassene-- Revision des FA. Das FA ist nach wie vor der Auffassung, die Forderungsverzichte erfüllten nicht die Voraussetzungen des sog. Sanierungserlasses, weil sie primär durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst seien. Im Übrigen müsse der erst nach Verkauf der Geschäftsanteile geleistete Liquiditätszuschuss der M-S.A. über 95.000 € vom 23. Dezember 2004 als echter Zuschuss angesehen werden, sodass ein Rückforderungsrecht, auf das die M-S.A. hätte verzichten können, nie bestanden habe. Ferner könne sich der im Anteilskaufvertrag vom 14. Dezember 2004 erklärte Forderungsverzicht der M-S.A. zeitlich nicht auf jenen --erst später ausgereichten-- Liquiditätszuschuss beziehen.
- 11 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Mit Beschluss vom 13. Juli 2016 hat der erkennende Senat auf Antrag der Beteiligten gemäß § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) über den Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25. März 2015 X R 23/13 (BFHE 249, 299, BStBl II 2015, 696) angeordnet. Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 28. November 2016 GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393) entschieden, dass das BMF mit dem im sog. Sanierungserlass vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision erweist sich als im Ergebnis begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage, soweit das FG dieser nicht bereits rechtskräftig (mit Urteil vom 14. September 2011 10 K 3755/08 K) stattgegeben hat. Der sog. Sanierungserlass, auf den die Klägerin ihren

Antrag ausschließlich stützt, verstößt gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und ist keine geeignete Grundlage für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen.

- 15** 1. Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Unter denselben Voraussetzungen können gemäß § 227 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder teilweise erlassen werden. Die Entscheidung über die abweichende Steuerfestsetzung oder den Erlass von Steuern ist eine Ermessensentscheidung. Allerdings handelt es sich hierbei nicht um ein voraussetzungsloses Ermessen. Vielmehr setzen die abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO und der Erlass von Steuern gemäß § 227 AO voraus, dass die Erhebung bzw. Einziehung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre; der Begriff der Unbilligkeit bestimmt Inhalt und Grenzen des Ermessens. Die Voraussetzungen der Unbilligkeit, die sich aus persönlichen oder sachlichen Gründen ergeben können, sind im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung der behördlichen Entscheidung uneingeschränkt zu prüfen (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 98 ff., m.w.N.).
- 16** 2. Soweit das BMF mit dem sog. Sanierungserlass die Auffassung vertreten hat, unter den dort beschriebenen Voraussetzungen sei die Erhebung der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer sachlich unbillig i.S. des § 163 Satz 1 und des § 227 AO, handelt es sich folglich um eine norminterpretierende --nämlich das Merkmal sachlicher Unbilligkeit konkretisierende-- Verwaltungsvorschrift, welche die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern soll. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben nach ständiger BFH-Rechtsprechung keine Bindungswirkung im gerichtlichen Verfahren. Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat. Sonach lässt sich der Steuererlass in Fällen, in denen die Unbilligkeit der Besteuerung i.S. der §§ 163 und 227 AO nicht gegeben ist, auch nicht mit einer durch Verwaltungsvorschrift geschaffenen Selbstbindung der Finanzverwaltung und einem darauf gestützten Anspruch des Steuerpflichtigen auf Gleichbehandlung begründen (vgl. wiederum den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107 f.).
- 17** 3. Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 (Rz 109 ff.) beschreiben die im sog. Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen keinen Fall sachlicher Unbilligkeit i.S. der §§ 163, 227 AO. Soweit der sog. Sanierungserlass gleichwohl den Erlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer vorsieht, liegt darin ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Der erkennende Senat schließt sich dem an und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung des vorgenannten BFH-Beschlusses.
- 18** 4. In Reaktion auf den am 8. Februar 2017 veröffentlichten Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 hat das BMF mit Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741, Ziff. 1) "aus Gründen des Vertrauensschutzes" u.a. angeordnet, dass in den Fällen, in denen --wie im Streitfall-- der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen worden ist, der sog. Sanierungserlass "weiterhin uneingeschränkt anzuwenden" sei. Auch auf dieses BMF-Schreiben lässt sich indessen die Gewährung eines Steuererlasses gemäß § 227 AO nicht stützen. Es verstößt ebenfalls gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
- 19** a) Wenn sich die bisherige Rechtsprechung verschärft oder eine höchstrichterliche Entscheidung von einer bisher allgemein geübten Verwaltungsauffassung abweicht, kann die Finanzverwaltung allerdings gehalten sein, allgemeine Übergangsregelungen bzw. Anpassungsregelungen zu erlassen oder entsprechende Einzelmaßnahmen zu treffen, um den Steuerpflichtigen im Hinblick auf seine im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getroffenen Dispositionen nicht zu enttäuschen (vgl. Senatsurteil vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610; BFH-Urteil vom 12. Januar 1989 IV R 87/87, BFHE 155, 487, BStBl II 1990, 261; BFH-Beschluss vom 26. September 2007 V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 163 Rz 80 ff.; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 163 AO Rz 8; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 145, 149; Lüdicke in Lüdicke/ Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 261, 274).
- 20** b) Ein schützenswertes Vertrauen des Steuerpflichtigen im vorstehend beschriebenen Sinne ist indessen nur dann gegeben, wenn als Vertrauensgrundlage eine gesicherte, für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechende Rechtsauffassung bestanden hat und die Rechtslage nicht als zweifelhaft erschien (BFH-Urteil vom 15. Januar 1986 II R 141/83, BFHE 145, 453, BStBl II 1986, 418; BFH-Beschluss in BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405). Im Fall des sog. Sanierungserlasses bestand eine solche zweifelfreie Rechtsauffassung nicht. Dessen Legalität ist vielmehr von

Teilen des Schrifttums (vgl. z.B. Schmidt/ Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 4 Rz 460 "Sanierungsgewinne"; Kanzler, Finanz-Rundschau 2003, 480; Bareis/Kaiser, Der Betrieb --DB-- 2004, 1841) und der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil des FG München vom 12. Dezember 2007 1 K 4487/06, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 515) schon frühzeitig infrage gestellt worden (vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 67 ff., m.w.N. zur kontroversen Rezeption des sog. Sanierungserlasses in Rechtsprechung und Schrifttum).

- 21** Entgegen der in der mündlichen Verhandlung vom Prozessbevollmächtigten der Klägerin vertretenen Auffassung ist auch das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 13. März 2014 IX ZR 23/10 (DB 2014, 945) zur haftungsrechtlichen Inanspruchnahme eines Steuerberaters, der es unterlassen hat, seinen Mandanten auf die Möglichkeit der steuerlichen Sonderbehandlung nach dem sog. Sanierungserlass hinzuweisen, nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand im Hinblick auf die Rechtmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses zu begründen. Vielmehr hat der BGH dort die Frage der Gesetzmäßigkeit des sog. Sanierungserlasses ausdrücklich offen gelassen, weil der Berater auch dann hafte, wenn sich der sog. Sanierungserlass nachträglich als gesetzeswidrig herausstelle (BGH-Urteil in DB 2014, 945, Rz 31).
- 22** c) In der vorliegenden Konstellation ist eine allgemeine verwaltungsseitige "Übergangsregelung" in Form der Anordnung der schlichten Fortgeltung des Sanierungserlasses für alle Altfälle ausgeschlossen, weil eine solche Maßnahme dem Gesetzgeber vorbehalten ist.
- 23** aa) Der Große Senat des BFH hat in dem Beschluss in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393 (Rz 112 f.) ausgeführt: "Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stellt immer auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Das bedeutet zwar nicht, dass sie allein für singulär auftretende Fälle vorgesehen ist; sie kann vielmehr auch in durch besondere Ausnahmevoraussetzungen gekennzeichneten Fallgruppen gewährt werden. Die Voraussetzungen einer Billigkeitsmaßnahme sind aber im Fall einer solchen Gruppenregelung dieselben wie bei einer Einzelfallentscheidung der Finanzbehörde: Die Erhebung oder Einziehung muss gemäß § 163 Satz 1 und § 227 AO 'nach Lage des einzelnen Falls' unbillig sein. Eine Gruppe gleichgelagerter Einzelfälle kann daher mit dem Ziel einer einheitlichen Behandlung zusammenfassend beurteilt werden, doch müssen hinsichtlich all dieser Einzelfälle die Voraussetzungen der sachlichen Unbilligkeit vorliegen (BFH-Urteile vom 9. Juli 1970 IV R 34/69, BFHE 99, 448, BStBl II 1970, 696, und vom 25. November 1980 VII R 17/78, BFHE 132, 159, BStBl II 1981, 204). Typisierende Billigkeitsregelungen in Gestalt subsumierbarer Tatbestände kommen deshalb nicht in Betracht; sie können allein Bestandteil einer gesetzlichen Regelung sein (...)."
- 24** bb) Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe handelt es sich bei der unterschiedslosen Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf sämtliche noch offene "Altfälle" gemäß Ziffer 1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2017, 741 um eine dem Gesetzgeber vorbehaltene typisierende Vertrauensschutzregelung, die nicht auf eine Unbilligkeit "nach Lage des Einzelfalls" abstellt. Denn es besteht kein Anhalt dafür, dass in jedem der Altfälle das Vertrauen auf die steuerliche Begünstigung des Sanierungsgewinns durch den sog. Sanierungserlass ursächlich für die jeweiligen Forderungsverzichte der Gläubiger gewesen ist und dass alle Gläubiger bei Kenntnis des Fehlens einer Steuerbegünstigung von ihren Forderungserlassen abgesehen und anderweitig disponiert hätten. So hat der Große Senat des BFH die Regelungen des sog. Sanierungserlasses u.a. auch deshalb nicht als vornehmlich auf die Beseitigung sachlicher Unbilligkeit ausgerichtet angesehen, weil er keine Einzelfallprüfung vorsieht, sondern typisierende Regelungen enthält, 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. Gerade bei der vom sog. Sanierungserlass geforderten vorrangigen Verlustverrechnung kann der nach Verrechnung verbleibende Sanierungsgewinn so gering sein, dass seine Besteuerung eine Gefährdung der Unternehmenssanierung nicht befürchten lässt; gleichwohl gewährt der sog. Sanierungserlass in jedem Fall eines verbleibenden Sanierungsgewinns den Steuererlass (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 120 f.).
- 25** cc) Der Verstoß der Ziffer 1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2017, 741 gegen das Legalitätsprinzip ergibt sich des Weiteren daraus, dass das BMF-Schreiben parallel zu dem Gesetzgebungsverfahren ergangen ist, in dem die ertragsteuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen auf eine gesetzliche Grundlage gestellt worden ist.
- 26** aaa) Zeitgleich mit der Abfassung des BMF-Schreibens in BStBl I 2017, 741 am 27. April 2017 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (vom 27. Juni 2017, BGBl I 2017, 2074, BStBl I 2017, 1202) beschlossen, durch dessen Art. 2 und 4 u.a. die Vorschriften des § 3a

des Einkommensteuergesetzes (EStG) und des § 7b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) geschaffen worden sind. Diese enthalten nunmehr antragsgebundene Steuerbefreiungstatbestände für Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung. Die Steuerbefreiungen sind gemäß § 52 Abs. 4a EStG und § 36 Abs. 2c GewStG i.d.F. des vorgenannten Gesetzes erstmals in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 --dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393-- erlassen wurden. Für "Altfälle", d.h. für jene Sanierungsgewinne, die auf einem Erlass von Schulden beruhen, der zeitlich bis zum 8. Februar 2017 vereinbart wurde, enthalten die Gesetze keine Übergangsregelungen.

- 27** Ursprünglich hatte der Bundesrat zwar noch vorgeschlagen, dass die Befreiung von der Einkommensteuer "in allen offenen Fällen" und die Befreiung von der Gewerbesteuer "auch für Erhebungszeiträume vor 2017" anzuwenden sein sollten (BTDrucks 18/11531, S. 9 und 11). Auf eine solche Rückwirkung ist aber in der endgültigen Gesetzesfassung auf Vorschlag des Finanzausschusses des Bundestags verzichtet worden. In der Begründung der Entwurfsfassung des Finanzausschusses heißt es dazu: "Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I vorgesehenen BMF-Schreiben vom 27. April 2017 ... der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar" (BTDrucks 18/12128, S. 33).
- 28** bbb) Führt der Gesetzgeber eine steuerliche Begünstigungsregelung ein, nachdem sich durch eine Gerichtsentscheidung herausgestellt hat, dass eine bislang im Billigkeitsweg durchgeführte Verwaltungspraxis gegen das Legalitätsprinzip verstößt, obliegt ihm auch die Entscheidung darüber, ob und auf welche Weise die gesetzliche Begünstigung auf Altfälle anzuwenden ist. Bezieht der Gesetzgeber die Altfälle nicht durch eine Übergangsregelung mit in die Neuregelung ein, steht es der Finanzverwaltung nicht zu, die bisherige Verwaltungspraxis unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Billigkeitsweg fortzusetzen. Verwaltungsanweisungen, mit denen zur Vermeidung unbilliger Ergebnisse generelle Unzulänglichkeiten des Gesetzes --hier: das Fehlen einer Übergangsregelung für Altfälle-- korrigiert werden sollen, sind unzulässig (vgl. Lüdicke, a.a.O., S. 274; Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 163 AO Rz 8, § 227 AO Rz 54a; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 163 Rz 7).
- 29** Dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags sich in der Begründung seines Regelungsvorschlags explizit auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 741 bezogen hat, führt vorliegend zu keiner anderen Beurteilung. Eine derartige Äußerung eines am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organs im Rahmen der Begründung eines Gesetzentwurfs ist kein geeigneter Ersatz für eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für das entsprechende Verwaltungshandeln (a.A. Uhländer, DB 2017, 1224: "abgestimmtes Vorgehen zwischen parlamentarischer Verantwortung einerseits und dem BMF bzw. den obersten Steuerbehörden in den Bundesländern andererseits"). Hierfür wäre vielmehr die Schaffung einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage (Verordnungsermächtigung gemäß Art. 80 des Grundgesetzes --GG--) erforderlich gewesen.
- 30** Ebenso wenig ändert es an dieser Erkenntnis etwas, dass sich die gesetzlichen Neuregelungen (Steuerbefreiungstatbestände) auf der Ebene der Steuerfestsetzung auswirken, während über die Begünstigungen nach dem sog. Sanierungserlass im Billigkeitsverfahren zu entscheiden war. Insbesondere hätte nichts dagegen gesprochen, auch jene Altfälle in eine gesetzliche Übergangsregelung einzubeziehen, in denen --wie im Streitfall-- die Billigkeitsverfahren noch offen, die Steuern (unter Einbeziehung der Sanierungsgewinne) aber bereits bestandskräftig festgesetzt worden sind.
- 31** 5. Nach alledem muss der Revision des FA stattgegeben werden, ohne dass es für die Entscheidung auf die zwischen den Beteiligten streitigen Fragen zur Sanierungsabsicht und zum Umfang der verzichtsbedingten Vermögensmehrungen ankommt. Da die Klägerin ihren Antrag nicht mit persönlichen oder einzelfallbezogenen sachlichen Unbilligkeitsgründen begründet hat, ist die Klage in dem noch anhängigen Umfang abzuweisen.
- 32** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

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