Finanzgericht Düsseldorf, 6 K 3112/14 AO

Datum:	28.10.2016
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	6. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	6 K 3112/14 AO
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2016:1028.6K3112.14AO.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten über den Erlass bzw. die abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen von Körperschaftsteuer 1997 soweit diese auf einen verschmelzungsbedingten Beteiligungskorrekturgewinn im Sinne des § 12 Abs. 2 S. 2 UmwStG 1995 entfällt. Die Klägerin ist der Auffassung, durch die Streichung der den Beteiligungskorrekturgewinn begrenzenden Vorschrift des § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. Januar 1995 mit Wirkung ab dem 6. August 1997 unbillig betroffen zu sein. Das Verfahren schließt an den vom erkennenden Senat mit Urteil vom 4. November 2008 klageabweisend entschiedenen Rechtstreit über die Rechtmäßigkeit der Körperschaftsteuerfestsetzung 1997 (6 K 4398/99; NZB unbegründet, BFH v. 15 Juli 2009, I B 224/08; Verfassungsbeschwerde nicht angenommen, BVerfG vom 19. März 2014, 2 BvR 2001/11). 2

Die Klägerin war alleinige Anteilseignerin der A GmbH (A GmbH). Am 29. April 1997 beschloss der Vorstand der Klägerin, die A GmbH auf die Klägerin zu verschmelzen. Der Aufsichtsrat der Klägerin stimmte dem unter dem 29. Juni 1997 zu. Der Verschmelzungsvertrag wurde am 25. Juni 1997, Verschmelzungsbeschluss und Anmeldung zur Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister wurden am 31. Juli 1997 notariell beurkundet. Am 07. August 1997 versandte der Notar die Anmeldungen an die beteiligten Handelsregister in … und …, die dort jeweils am nächsten Tag eingingen. In der Folgezeit wurde die Verschmelzung in die Handelsregister eingetragen. Das Unternehmen der A 3

GmbH wurde als Betriebsstätte der Klägerin fortgeführt.

Am 03. März 1998 gab die Klägerin, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 01.Oktober bis 30. September bilanziert, die Körperschaftsteuererklärung für 1997 beim Beklagten ab. Aus der Verschmelzung mit der A GmbH ermittelte sie einen Beteiligungskorrekturgewinn in Höhe von 9.144.564,03 DM. Unter Hinweis auf die "Deckelung" der Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590, BStBl I 1997, 928) geltenden Fassung (UmwStG 1995 a.F.). setzte die Klägerin bei der Ermittlung des Einkommens diesen Beteiligungskorrekturgewinn nicht an, weil der Buchwert der Beteiligung an der A GmbH mit 5.500.000,01 DM den Teilwert der von der A GmbH übernommenen Wirtschaftsgüter (insgesamt 3.500.000,00 DM) überstieg. 4

Der Beklagte war der Ansicht, § 12 UmwStG 1995 sei im vorliegenden Fall wegen des Eingangs der Anmeldungen zum Handelsregister nach dem 5. August 1997 gemäß § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. November 1997 anzuwenden. Danach sei die geltend gemachte Begrenzung des Beteiligungskorrekturgewinns gemäß § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. Januar 1995 entfallen. Mit Bescheid vom 13. Mai 1998 erhöhte der Beklagte daher das zu versteuernde Einkommen der Klägerin um den Beteiligungskorrekturgewinn i.H.v. 9.144.564,03 DM. Zur Begründung der nach erfolglosem Einspruchsverfahren unter dem Aktenzeichen 6 K 4398/99 beim Finanzgericht Düsseldorf anhängig gemachten Klage trug die Klägerin im Wesentlichen vor, die Eintragung im Handelsregister im Sinne des § 27 Abs. 3 Umwandlungssteuergesetz 1995 sei nicht erst „beantragt“, wenn der Antrag beim Registergericht eingehe, sondern schon dann, wenn dieser notariell beglaubigt worden sei. Dies ergebe sich daraus, dass der Gesetzgeber nicht die sonst im Umwandlungssteuergesetz übliche sowie in § 12 Handelsgesetzbuch gebrauchte Formulierung der „Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister“ verwendet habe. Diese Auslegung oder jedenfalls ihr Ergebnis sei auch verfassungsrechtlich geboten. Aus dem Rechtsstaatsprinzip folge, dass der Klägerin Vertrauensschutz zu gewähren sei. Die Beglaubigung der Anmeldungen, mit denen die Klägerin alles aus ihrer Sicht erforderliche bereits getan habe, sei schon am 31. Juli 1997 erfolgt. 5

Das Finanzgericht Düsseldorf wies die Klage mit Urteil vom 4. November 2008 als unbegründet ab. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei bei § 27 Abs. 3 UmwStG in der Fassung vom 24. Dezember 1997 trotz der abweichenden Terminologie auf die Anmeldung zur Eintragung abzustellen. Eine sachliche Unterscheidung zwischen Antrag und Anmeldung sei trotz der terminologischen Abweichung nicht gerechtfertigt. Auch bei der Anmeldung handele es sich der Sache nach um einen Antrag. Eine verfassungskonforme Auslegung sei nicht geboten, weil unter Berücksichtigung der Rechtsprechung von Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung gegeben sei. So habe es der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 29. April 2008 (I R 103/01, BStBl II 2008, 723) für ausschlaggebend gehalten, dass die Beteiligten noch Gelegenheit hatten, auf die neue Rechtslage zu reagieren und sich hierauf einzustellen. Die Disposition der Klägerin sei mit Ablauf des 5. August 1997 noch nicht abgeschlossen gewesen. Denn die Verschmelzung werde erst mit Eintragung im Register des übernehmenden Rechtsträgers wirksam. Die Anmeldung zur Registereintragung sei damit die letzte maßgebende Voraussetzung für die Verwirklichung des Tatbestands, die vom Steuerpflichtigen selbst zu veranlassen sei. Diese Anmeldung sei noch nicht mit der Beauftragung des Notars vollzogen, der insoweit lediglich als Erfüllungsgehilfe des Auftraggebers tätig werde. 6

7

Gegen die Nichtzulassung der Revision im Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf legte die Klägerin Nichtzulassungsbeschwerde vor dem Bundesfinanzhof ein (I B 224/08). Diese wies der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 15. Juli 2009 als unbegründet zurück; es fehle an der grundsätzlichen Bedeutung, weil der Bundesfinanzhof bereits entschieden habe, dass mit der Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung vom 24. Dezember 1997 keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung einhergehe. Daran ändere der formelle Verfassungsverstoß bei dem Zustandekommen des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29 Oktober 1997 nichts. Soweit die Klägerin vorbringe, sie habe nicht rechtzeitig Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss nehmen können, hänge das Vertrauen in die bestehende Rechtslage nicht davon ab, ob der Steuerpflichtige tatsächlich Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss genommen habe. Ausreichend sei vielmehr, dass er von einem derartigen Gesetzesbeschluss Kenntnis habe nehmen können. Dies sei auch der Fall, wenn der Gesetzesbeschluss auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses getroffen worden sei, obwohl dieser insoweit nicht angerufen worden sei. Ein Vertrauensschutz auf den Fortbestand einer steuergesetzlichen Rechtslage während laufender Vertragsverhandlungen sei nicht einzuräumen, auch dann nicht, wenn diese Verhandlungen Dispositionen ausgelöst hätten, die, im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage erfolgt, als solche grundsätzlich schützenswert seien. Ausschlaggebend sei allein, dass die Handelsregistereintragung als für die Wirksamkeit der Verschmelzung konstitutiver Rechtsakt zu diesem Zeitpunkt noch ausgestanden habe und die Beteiligten sodann auch noch Gelegenheit gehabt hätten, auf die neue Rechtslage zu reagieren und sich hierauf einzustellen. Maßgebend könne nicht sein, ob dem Steuerpflichtigen entsprechende konkrete Informationen tatsächlich zur Verfügung gestanden hätten. Solches ließe sich letztlich kaum verlässlich feststellen und überprüfen. Vielmehr könne es nur darauf ankommen, dass er vom Zeitpunkt der parlamentarischen Beschließung an derartige einschlägige Informationen erlangen konnte. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen könne immer nur typisierend geschützt werden.

Eine Verfassungsbeschwerde der Klägerin (2 BvR 2001/11) gegen den Beschluss des Bundesfinanzhofs und das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf nahm das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 19. März 2014 nicht zur Entscheidung an. 8

Parallel zu dem laufenden Rechtsbehelfsverfahren beantragte die Klägerin am 24. August 2009 beim Beklagten, die auf den Beteiligungskorrekturgewinn entfallende Steuer gemäß § 227 AO zu erlassen bzw. die Körperschaftsteuer für 1997 gemäß § 163 AO ohne Berücksichtigung des Beteiligungskorrekturgewinns abweichend festzusetzen sowie die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1997 entsprechend abweichend festzustellen. Die Besteuerung sei sachlich unbillig, weil die Klägerin aufgrund des in verfassungswidriger Weise verkürzten Gesetzgebungsverfahrens faktisch nicht die Möglichkeit gehabt habe, sich auf die geänderte Rechtslage einzustellen. Es könne nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen haben, mit seinem fahrlässigen Verfahrensverstoß schutzwürdige Vertrauenspositionen der Steuerpflichtigen zu verletzen. 9

Mit Bescheid vom 14. Januar 2010 lehnte der Beklagte den Antrag ab. Zur Begründung führte er aus, eine sachliche Unbilligkeit sei aufgrund der von der Klägerin vorgetragenen Begründung nicht zu erkennen. Die Bestimmung des Zeitpunkts der Anwendung des geänderten § 12 UmwStG sei Gegenstand einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Der Gesetzgeber habe es bewusst ausreichen lassen, dass der Steuerpflichtige die abstrakte Möglichkeit der Kenntnisnahme der für ihn ungünstigen Gesetzesänderung hatte. Dies habe der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 15. Juni 2009 (I B 224/08) bestätigt. Es stehe daher fest, dass die Versteuerung des Beteiligungskorrekturgewinns im Streitfall dem klaren Willen des Gesetzgebers entspreche. Somit verbliebe kein Raum für eine Anwendung 10

der §§ 163 und 227 AO.

Zur Begründung des dagegen gerichteten Einspruchs machte die Klägerin, nachdem das Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes über die erhobene Verfassungsbeschwerde geruht hatte, geltend, der Beklagte argumentiere in seiner Ablehnung mit den gleichen Erwägungen, mit denen der Bundesfinanzhof die Nichtzulassung der Revision begründet habe. Dabei werde der Unterschied zwischen Festsetzung und Billigkeitsverfahren verkannt. Im Billigkeitsverfahren seien nicht allgemeine Vertrauensschutzerwägungen ausschlaggebend, sondern es sei der konkrete Einzelfall zu betrachten. Der Gesetzgeber habe mit seiner verfassungswidrigen Verfahrensweise nicht bezweckt, die Steuerpflichtigen mit der Rechtsänderung zu überraschen. Er habe lediglich im Allgemeinen die weitest mögliche Rückwirkung gewollt. Dies schließe Möglichkeiten von Billigkeitsmaßnahmen in atypischen Einzelfällen nicht aus. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Ergänzend führt er aus, dass eine Billigkeitsentscheidung nicht dazu führen dürfe, dass die generelle Geltungsanordnung das den Steueranspruch begründenden Gesetzes unterlaufen werde. Der Hinweis der Klägerin, dass die Gesetzesänderung nicht erkennbar und vorhersehbar gewesen sei, rechtfertige keine Billigkeitsmaßnahme. Denn die Frage, ob eine unzulässige Rückwirkung vorliege, sei bereits Gegenstand des Verfahrens gegen die Steuerfestsetzung gewesen. Die im Wesen der Stichtagsregelung liegenden Härten seien vom Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen worden. Daher käme eine Billigkeitsmaßnahme nicht in Betracht. Dem verfassungsrechtlichen Gebot des Vertrauensschutzes werde durch das Verbot der unzulässigen Rückwirkung hinreichend Rechnung getragen. Eine unzulässige Rückwirkung läge im Streitfall nicht vor. Ein weitergehender Schutz der Klägerin sei deshalb im Billigkeitswege nicht erreichbar. 12

Mit ihrer dagegen am 30. September 2014 erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, die Ablehnung des beantragten Billigkeitserlasses sei rechtswidrig, denn die Klägerin habe einen Anspruch darauf, dass der beantragte Erlass ausgesprochen werde, jedenfalls sei die Entscheidung des Beklagten ermessensfehlerhaft. 13

Es läge eine sachliche Unbilligkeit vor. 14

Die Besteuerung entspreche zwar dem Wortlaut des Gesetzes. Allein das Auslegungsergebnis des Wortlauts einer Bestimmung sage jedoch nichts über den mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers in Sonderfällen und damit die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen aus. 15

Der Gesetzgeber habe nicht bezweckt, das aufeinander abgestimmte System von nahtlosem öffentlich-rechtlichem Vertrauensschutz und zivilrechtlicher Beraterhaftung einzuschränken. Er habe lediglich generell abstrakt die weitestgehende Rückwirkung regeln wollen und im Übrigen mit Blick auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ganz allgemein darauf vertraut, dass auftretende Unbilligkeiten im Billigkeitswege geregelt werden würden. Der Gesetzgeber habe weder für die ursprüngliche Rückwirkung auf den 1. Januar 1997 noch für die spätere Verschiebung auf den 5. August 1997 in den Materialien eine Begründung angegeben. Insgesamt habe der Gesetzgeber in erster Linie die Gegenfinanzierung der Entlastungen im Bereich der Gewerbesteuer bezweckt. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass er im Interesse eines möglichst hohen Aufkommens die weitest mögliche Rückwirkung habe regeln wollen. Dafür spreche, dass der Gesetzgeber mit der Verschiebung der rückwirkenden Streichung letztlich die verfassungsrechtlich begründete Kritik der Literatur an der Rückwirkung auf den 1. Januar 1997 aufgegriffen habe. 16

Zwar habe der Gesetzgeber grundsätzlich beabsichtigt § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. Januar 1995 mit Wirkung für alle Rechtsvorgänge zu streichen, die nach dem 5. August 1997 zur Eintragung im Handelsregister angemeldet worden seien. Insoweit habe auch der abstrakte Vertrauensschutz entfallen sollen. Konkrete Vorstellungen über den Vertrauensschutz im Einzelnen habe sich der Gesetzgeber jedoch nicht gemacht. Es sei ihm in erster Linie um die Finanzierung der dritten Stufe der Unternehmenssteuerreform gegangen. Es sei daher davon auszugehen, dass er die Rückwirkung nicht auf im Einzelfall konkrete schutzwürdige Vertrauenspositionen habe erstrecken wollen. Eine solche schutzwürdige Vertrauensposition sei vorliegend unter anderem deshalb gegeben, weil nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs steuerliche Berater die Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform zumindest bis zum 29. August 1997 nicht haben kennen müssen (IX ZR 472/00). Mehr als von einem rechtlichen Berater an Kenntnis verlangt werden könne, könne auch dem Steuerpflichtigen nicht abverlangt werden. Das Verfassungsgericht habe das Ende des Vertrauensschutzes mit der Zumutbarkeit der Inanspruchnahme professioneller steuerlicher Beratung begründet. 17

Nicht vollständig öffentlich verhandelte und beschlossene Überraschungsgesetze seien grundsätzlich undemokratisch und nicht rechtsstaatlich. Gerade der für die Verhaltensanpassung der Bürger so wichtige Grundsatz der Öffentlichkeit von Gesetzesinitiativen sei jedoch bei der Streichung von § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. Januar 1995 durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform verletzt worden. Zwar habe das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass Steuerpflichtigen die Beschaffung von Informationen über laufende Gesetzgebungsverfahren grundsätzlich zumutbar sei. Entscheidend sei, dass das Bundesverfassungsgericht das Ende des Vertrauensschutzes mit der Zumutbarkeit der Inanspruchnahme professioneller steuerlicher Beratung begründet habe. Wer sein Verhalten zumindest mithilfe zumutbarer professioneller steuerlicher Beratung auf die Gesetzesänderung hätte einstellen können, bedürfe keines Vertrauensschutzes mehr. Der Grund hierfür liege in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Haftung steuerlicher Berater, wonach dieser sich auch über aktuelle Entwicklungen der Gesetzgebung und in der Literatur informieren müsse. Für gewöhnlich folge aus der unterstellten Kenntnis von Gesetzesvorhaben und dem damit verbundenen Wegfall des Vertrauensschutzes nicht lediglich die Zulässigkeit der Rückwirkung, sondern auch, dass ein steuerlicher Berater im Hinblick auf die geänderte Rechtslage hinweispflichtig sei. Ein Steuerpflichtiger, der sich steuerlich beraten lasse, werde so lückenlos geschützt. Dieser lückenlose Schutz des Steuerpflichtigen folge zwingend aus dem Rechtsstaatsprinzip. Dieses vom Verfassungsgericht in seiner Rechtsprechung zur Rückwirkung von Steuergesetzen bzw. zum Wegfall des Vertrauensschutzes zugrunde gelegte System sei im Streitfall gestört. 18

Der Gesetzgeber habe die sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform ergebende Härte auch nicht bewusst in Kauf genommen. Er habe diese spätere Rechtsprechung zum Zeitpunkt seines Gesetzesbeschlusses noch gar nicht kennen können. 19

Es widerspräche den Wertungen des rechtstaatlichen Gesetzgebers, seine Bürger mit Rechtsänderung zu überraschen, die nicht einmal ein vom Bürger beauftragter fachlich versierter Berater habe kennen müssen. Der Beklagte übersehe, dass die durch die Verweigerung einer Beraterhaftung entstandene Schutzlücke gerade keine vom Gesetzgeber bewusst angeordnete Härte sei. 20

21

Die beschriebene Schutzlücke sei auch nicht aufgrund der Verfolgung zwingender Gründe des allgemeinen Wohls gerechtfertigt. Zwar habe der Gesetzgeber die Möglichkeit, zur Vermeidung von Ankündigungseffekten die Rückwirkung weit auszudehnen. Im Streitfall seien jedoch Ankündigungseffekte zumindest bis zum 29. August 1997 grundsätzlich nicht möglich gewesen, weil selbst steuerliche Berater die Rechtsänderung nicht hätten kennen können und müssen.

Der beschriebene Wertungswiderspruch zwischen allgemeiner gesetzlicher Rückwirkung und dem Willen des rechtstaatlichen Gesetzgebers, den Vertrauensschutz nur enden zu lassen, wenn der Steuerpflichtige lückenlosen Schutz über die Informationspflichten steuerlicher Berater erhalte, greife auch im Fall der Klägerin. Es sei der Klägerin praktisch nicht möglich gewesen von der Gesetzesänderung Kenntnis zu erlangen. Der Vermittlungsausschuss habe nicht-öffentlich getagt, der Bundestag das Gesetz ohne Aussprache beschlossen. Zwar hätten die Bundestagsdrucksachen, aus denen die Änderung ersichtlich seien, vermutlich spätestens am 5. August 1997 existiert. Diese seien aber nicht zugänglich gewesen. Die 1. Fachveröffentlichung datiere vom September 1997. Es stehe fest, dass die Schwierigkeiten, Informationen über das Gesetzgebungsverfahren zu erlangen, die für den durchschnittlichen Steuerpflichtigen bestehenden Probleme verlässliche Orientierung über das geltende Steuerrecht zu erlangen, ausnahmsweise in erheblichem Ausmaße überstiegen hätten. 22

Das Ermessen des Beklagten sei im Streitfall auf Null reduziert. 23

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sei das Ermessen im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung auf Null reduziert, wenn der Steuerpflichtige alle ihm zu Gebote stehenden Maßnahmen ergriffen habe, um den Eintritt einer von ihm nicht gewollten steuerlichen Folge zu vermeiden. Das sei hier der Fall. Die Klägerin habe eine steuerneutrale Verschmelzung durchführen wollen. Weil die Verschmelzung betriebswirtschaftlich nicht notwendig gewesen sei, hätte die Klägerin sie in Kenntnis der vom Beklagten angenommenen steuerlichen Folgen nicht vorgenommen. Dabei habe die Klägerin alle zumutbaren Maßnahmen getroffen, um sich über die steuerlichen Folgen der Verschmelzung zu informieren. Sie habe sich von der B Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, …, steuerlich beraten lassen, sei jedoch auf die Gesetzesänderung nicht hingewiesen worden. Während ein solcher Sachverhalt normalerweise für eine Haftung der steuerlichen Beraters spreche, sei diese vorliegend nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ausgeschlossen. 24

Unabhängig von der Ermessensreduktion auf Null habe der Beklagte eine in Wahrheit nicht bestehende Beschränkung seines Ermessensspielraums angenommen (Ermessensunterschreitung), indem er seine Entscheidung schematisch ohne Berücksichtigung der besonderen Situation des Einzelfalls getroffen habe. Er habe allein aus der Auslegung des Wortlauts durch den Bundesfinanzhof auf den Willen und die Wertungen des Gesetzgebers geschlossen. Während die Aussage des Bundesfinanzhofs, das Vertrauen könne immer nur typisierend geschützt werden, sich folgerichtig auf die im Festsetzungsverfahren maßgeblichen Möglichkeiten des Gesetzgebers bei der Schaffung notwendig typisierende Vorschriften beziehe, diene das Billigkeitsverfahren gerade der Einzelfallgerechtigkeit. Der Beklagte habe aber ausdrücklich die Auffassung vertreten, eine unzulässige Rückwirkung hätte nur im Festsetzungsverfahren gerügt werden können. Er habe verkannt, dass die Erfolglosigkeit der Rechtsbehelfe der Klägerin im Festsetzungsverfahren nicht von vornherein eine positive Billigkeitsentscheidung ausschlösse. Dementsprechend habe der Beklagte auch die näheren Umstände des Einzelfalls gar nicht festgestellt. Insbesondere habe er ermessensfehlerhaft nicht die Schutzlücke zwischen dem nicht mehr bestehenden Vertrauensschutz und der noch nicht 25

gegebenen Beraterhaftung in seine Erwägungen einfließen lassen. Dabei sei die durch die Verweigerung einer Beraterhaftung durch den Bundesgerichtshof hervorgerufene Schutzlücke gerade keine vom Gesetzgeber bewusst angeordnete „im Wesen einer Stichtagsregelung“ liegende Härte. Im Streitfall sei darüber hinaus zu berücksichtigen, dass die Klägerin mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober bis zum 30. September bilanziere. Die im Juli 1997 beschlossene Umstrukturierung sei zwar noch in das Wirtschaftsjahr 1996/1997 gefallen. Sie sei aufgrund der steuerlichen Rückwirkung gemäß § 2 UmwStG mit Wirkung zum 31. Januar 1996 möglich gewesen. Bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr wäre die Verschmelzung zum Übertragungsstichtag 31. Dezember 1996 noch im Veranlagungszeitraum 1996 zu berücksichtigen gewesen. Dieser Veranlagungszeitraum sei zum Zeitpunkt der Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 bereits abgelaufen gewesen. Somit hätte eine echte steuerliche Rückwirkung bestanden, die möglicherweise einen weiteren Billigkeitsspielraum eröffnen würde.

Zwar schließe die Möglichkeit der Rücknahme eines Eintragungsantrags nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs den Fortbestand eines schutzwürdigen Vertrauens aus. Daher seien nur solche Dispositionen schutzwürdig, die bis zum Beginn der Hinweispflicht steuerlicher Berater ab dem Zeitpunkt der 1. Fachveröffentlichungen Anfang September 1997 nicht nur beantragt, sondern auch bereits eingetragen gewesen seien. Dies sei vorliegend der Fall. Die 1. Eintragung der Verschmelzung sei am 19. August 1997 erfolgt und habe die Verschmelzung unumkehrbar gemacht. Diesen Aspekt habe der Beklagte nicht in seiner Entscheidung einfließen lassen. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Beklagten zu verpflichten, die Körperschaftsteuer für 1997 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 24. August 2009 sowie der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 im Billigkeitswege dergestalt abweichend festzusetzen, wie wenn die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auf die Verschmelzung vom 25. Juni 1997 § 12 Abs. 2 S. 4 UmwStG 1995 in der Fassung vom 1. Januar 1995 noch zur Anwendung käme, 28

hilfsweise den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 14. Januar 2010 und der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2014 zu verpflichten, den Antrag der Klägerin auf Billigkeitserlass unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden, 29

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen. 32

Er ist der Auffassung, Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO kämen nur dann in Betracht, wenn aufgrund besonders gelagerter Umstände des Einzelfalls der Gesetzgeber die zeitliche Anwendungsregel bei Kenntnis der besonderen Umstände des Streitfalls anders geregelt hätte. Der Bundesfinanzhof habe in seinem Beschluss vom 15. September 2009 ausführlich dargelegt, weshalb auch in dem Einzelfall der Klägerin keine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung vorliege. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes habe für die Klägerin noch die Möglichkeit bestanden auf die Gesetzesänderung zu reagieren. Der Beklagte habe sein Ermessen dahingehend ausgeübt, dass er sich diese Argumentation des Bundesfinanzhofs zum Vertrauensschutz ausdrücklich zu Eigen gemacht habe. Die 33

Rechtsfolge der Hinzurechnung eines Beteiligungskorrekturgewinns bei der Klägerin entspreche der Intention des Gesetzgebers. Nur soweit Verschmelzungen durch Eintragung im Handelsregister bereits umgesetzt worden seien, sei es bei der alten Rechtslage verblieben. Der Gesetzgeber habe wegen der Bedenken in den Fachveröffentlichungen oder zumindest in deren Kenntnis die Rückwirkung des Umwandlungssteuergesetzes vom 31. Dezember 1996 auf den 5. August 1997 verschoben. Damit habe er die sich hieraus ergebenden Härten bewusst in Kauf nehmen wollen. Sollte gleichwohl ein extrem gelagerter Ausnahmefall angenommen werden (Ermessen dem Grunde nach) stelle sich die Frage, in welchem Umfang ein unbilliges Ergebnis eingetreten sei (Ermessen der Höhe nach). Wäre die Anwendungsregelung rechtzeitig bekannt gewesen, hätte die Klägerin reagieren und von einer Verschmelzung Abstand nehmen können. In diesem Fall wäre der in Rede stehende Beteiligungskorrekturgewinn von 9.144.564 DM nicht entstanden. Auf der anderen Seite wäre aber auch kein bei der Klägerin nutzbarer Verlustvortrag der A GmbH übergegangen (11.207.099 DM). Wenn die fehlende Möglichkeit, auf die Gesetzesänderung durch ein Unterlassen der Verschmelzung zu reagieren, als unbillig anzusehen sei, wäre die Klägerin im Billigkeitswege so zu stellen, als sei keine Verschmelzung erfolgt. Im Saldo würde die Klägerin damit schlechter gestellt. Denn durch den übernommenen Verlustvortrag sei es im Ergebnis zu keiner Steuerlast gekommen.

Entscheidungsgründe: 34

Die Klage ist unbegründet. Aus Billigkeitsgründen ist nicht das Einkommen der Klägerin im Streitjahr nach § 163 AO abweichend der Besteuerung zugrunde zu legen oder die Steuer nach § 227 AO aus Billigkeitsgründen zu erlassen. 35

Nach rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens 6 K 4398/99 steht nunmehr außer Streit, dass die steuerliche Festsetzung im Streitfall einfachgesetzlichen - hier § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 - und auch verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht. Der Beklagte hat § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 dem Wortlaut nach zutreffend angewendet. Dass die durch Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 geschaffene Rechtslage gegen Grundrechte verstoße oder wegen eines Verfassungsverstoßes, unwirksam sei, hat weder der BFH (vgl. I R 103/01 Urteil vom 29. April 2008, BStBl II 2008, 723) noch das Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56-81) festgestellt. 36

Die Ablehnung des Antrags auf abweichende Festsetzung für 1997 unter Anwendung der gestrichenen Vorschrift des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 gem. § 163 AO bzw. auf Erlass gem. § 227 AO jeweils aus Billigkeitsgründen ist rechtmäßig. Die Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 ist im vorliegenden Fall nicht sachlich unbillig. 37

Gemäß § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Vorschrift bezweckt, sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls, die der Gesetzgeber in der Besteuerungsnorm nicht berücksichtigt hat, durch eine nicht den Steuerbescheid selbst ändernde Korrektur des Steuerbetrages insoweit Rechnung zu tragen, als sie die steuerliche Belastung als unbillig erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 16. März 2000 IV R 3/99, BFHE 191, 226, BStBl II 2000, 372). 38

Persönliche Billigkeitsgründe hat die Klägerin nicht vorgetragen. Sie sind auch sonst nicht ersichtlich. 39

40

Aus sachlichen Gründen ist die Festsetzung einer Steuer unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (z.B. BFH Urteil vom 21. Oktober 2009 I R 112/08, BFH/NV 2010, 606; BFH-Urteil vom 23. Juli 2013 VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820).

Im Streitfall ordnet § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 1995 an, die von der Klägerin vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der auf sie verschmolzenen A GmbH dem Gewinn der Klägerin hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung wurde nach Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG 1995 nicht – mehr - auf den nach § 11 Abs. 2 UmwStG ermittelten Wert des übernommenen Vermögens, vermindert um den Buchwert der Anteile, begrenzt. Diese Begrenzung hätte, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, die Hinzurechnung im Streitfall entfallen lassen, denn die Voraussetzungen für den Ansatz des niedrigeren Teilwertes der Beteiligung lagen im Verschmelzungszeitpunkt unverändert vor. Die Neuregelung war dem Wortlaut des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung vom 24. Dezember 1997 nach auf den Streitfall anwendbar, weil die Anmeldung zum Handelsregister nach dem 5. August 1997 erfolgte. Auch dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. 41

Der Senat kann nicht feststellen, dass die zeitliche Anwendungsregel des § 27 Abs. 3 UmwStG 1995 in der Fassung vom 24. Dezember 1997 – nur insoweit sieht sich die Klägerin beschwert - den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. 42

Dem Vortrag der Klägerin liegt gewissermaßen das Argument zugrunde, der Gesetzgeber hätte anders entschieden, wenn er den Fall der Klägerin gekannt hätte, welche aufgrund der zeitlichen Abfolge tatsächlich keine Möglichkeit gehabt habe, von der Gesetzesänderung zu erfahren und dadurch bedingt nicht auf die Gesetzesänderung hätte reagieren und ihre Disposition (hier Eintragungsantrag) rückgängig machen können. Weitere, über die zeitliche Abfolge hinausgehende, besondere Umstände des Einzelfalls, die eine Billigkeitsentscheidung rechtfertigen könnten, hat die Klägerin nicht geltend gemacht. 43

Dem Wortlaut nach stellt die Anwendungsregel auf den Zeitpunkt der Anmeldung auf Eintragung im Handelsregister ab. 44

Dass der Gesetzgeber in Kenntnis des Falles der Klägerin, die bei Inkrafttreten der Neuregelung die Verschmelzung zwar noch nicht zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet oder aber die Anmeldung zur Post gegeben, wohl aber die notarielle Beurkundung der anzumeldenden Verschmelzung abgeschlossen hatte, die Anwendungsregel anders getroffen hätte, lässt sich für den Senat nicht feststellen. 45

Wie die Klägerin zutreffend ausführt, lassen sich den Materialien keine über den Wortlaut der Regelung hinausgehende Anhaltspunkte für den mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers im Hinblick auf die zeitliche Anwendbarkeit der Regel entnehmen. Die Gesetzesmaterialien geben keinen Aufschluss darüber, ob der Gesetzgeber die hier in Rede stehende Problematik erkannt und wie er sie ggf. beurteilt hätte. Die hier streitige Streichung des § 12 Abs. 2 Satz 4 UmwStG beruht auf einer Initiative des Vermittlungsausschusses (Beschlussempfehlung vom 4. August 1997, BT-Drucks. 13/8325). Die Gesetzesänderung ist im Gesetzgebungsverfahren von Bundestag und Bundesrat nicht begründet worden (vgl. BFH Urteil vom 27. Mai 2009 I R 94/08, BFHE 225, 131, BStBl II 2010, 937 zu § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG 1995 n.F, der auf der nämlichen Initiative des Vermittlungsausschusses beruht). Der Vermittlungsausschuss 46

trat am 4. August 1997 zusammen und beschloss die letztlich Gesetz gewordenen Änderungen auch des UmwStG 1995, soweit ersichtlich (vgl. Hübner/Schaden, DStR 1999, 2093, 2097 f.) auf Initiative des BMF und der Länder Hamburg und Nordrhein-Westfalen (BTDrucks 13/8325). Am 5. August 1997 nahm der Bundestag diesen Vorschlag des Vermittlungsausschusses ohne inhaltliche Aussprache an (vgl. Plenarprotokoll der Sitzung 13/186, S. 16860). Nachdem am 5. September 1997 auch der Bundesrat zugestimmt hatte (BRDrucks 583/97), wurde das Änderungsgesetz am 29. Oktober 1997 im Bundesgesetzblatt verkündet (BFH, Vorlagebeschluss vom 18. Juli 2001 – I R 38/99 –, BFHE 196, 232, BStBl II 2002, 27, Rn. 31).

Soweit die Klägerin geltend macht, die Bundestagsdrucksachen, aus denen die Änderungen ersichtlich gewesen seien, hätten vermutlich am 5. August 1997 existiert, seien aber nicht zugänglich gewesen, trifft dieses Argument die Frage der Rückwirkung, nicht aber des Billigkeitserlasses. Soweit die Klägerin darauf abstellt, die Eintragung in das Handelsregister am 19. August 1997 sei bereits vor dem Zeitpunkt der ersten Fachveröffentlichungen Anfang September 1997 erfolgt, so dass bei der ersten Möglichkeit der Kenntnisnahme die Verschmelzung bereits unumkehrbar gewesen und ihre Dispositionen deshalb schutzwürdig seien, betrifft auch dies die Frage der Rückwirkung, die Gegenstand des über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung geführten Rechtstreites gewesen ist. Diese Frage ist durch den die NZB der Klägerin als unbegründet zurückweisenden Beschluss des BFH vom 15. Juni 2009 (I B 224/08) abschließend entschieden. Das schutzwürdige Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Rechtsfolgenlage entfällt danach auch dann im Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich keine Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss hatte (BFH, Beschluss vom 15. Juni 2009 – I B 224/08 –, juris). Der BFH war der Ansicht, dass kein weiterer Klärungsbedarf hieraus folgt, soweit die Klägerin vorbringe, wegen des formell verfassungswidrigen Zustandekommens der Neuregelungen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, BVerfGE 120, 56, BGBl I 2008, 481) habe sie nicht rechtzeitig Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss nehmen können. Das Vertrauen in die bestehende Rechtslage hänge nicht davon ab, ob der Steuerpflichtige tatsächlich Kenntnis von dem Gesetzesbeschluss genommen habe. Ausreichend sei vielmehr, dass er von einem derartigen Gesetzesbeschluss Kenntnis nehmen könne. Ausschlaggebend sei allein, dass die Handelsregistereintragung als für die Wirksamkeit der Verschmelzung konstitutiver Rechtsakt zu diesem Zeitpunkt noch ausgestanden und die Beteiligten sonach noch Gelegenheit gehabt hätten, auf die neue Rechtslage zu reagieren und sich hierauf einzustellen. Die Klägerin könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, die maßgeblichen vertraglichen Vereinbarungen seien bereits vor dem 5. August 1997 abschließend ausgehandelt und beurkundet worden. Ein Vertrauensschutz auf den Fortbestand einer steuergesetzlichen Rechtslage während laufender Vertragsverhandlungen sei nicht einzuräumen, auch dann nicht, wenn diese Verhandlungen Dispositionen ausgelöst hätten, die im Vertrauen auf die gegebene Rechtslage erfolgt und als solche grundsätzlich schützenswert seien. Soweit der BFH mit seinem Beschluss vom 15. Juni 2009 die Rückwirkung im konkreten Fall der Klägerin verneint hat, besteht keine Möglichkeit, diese im Billigkeitsverfahren zu bejahen. 47

Die Auffassung der Klägerin, dass Gegenstand der BFH-Entscheidung I B 224/08 lediglich eine abstrakte Rückwirkung nicht aber eine konkrete Rückwirkung sei, welche dann im Billigkeitsverfahren zu berücksichtigen sei, findet in dem Urteil des BFH keine Stütze. Wie der BFH entschieden hat, komme es nur darauf an, dass der Steuerpflichtige vom Zeitpunkt der parlamentarischen Beschließung an derartige einschlägige Informationen habe erlangen können. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen könne insofern immer nur typisierend geschützt werden, nicht aber bezogen auf den jeweiligen Einzelfall und für den dabei gegebenen 48

subjektiven Informationsstand (BFH, Beschluss vom 15. Juni 2009 – I B 224/08 –, Rn. 6, juris).

Die Klägerin stützt ihren Anspruch zusätzlich darauf, dass in eine konkrete schutzwürdige Vertrauensposition eingegriffen worden sei. Die Konkretisierung der Vertrauensposition soll sich daraus ergeben, dass sie ihren Berater laut BGH-Urteil vom 15. Juli 2004 (IX ZR 472/00 Rn. 11, juris) nicht in Haftung nehmen könne. 49

Der Senat kann nicht feststellen, dass im Streitfall, wie die Klägerin geltend macht, ein Vertrauensschutzsystem aus öffentlich-rechtlichem Vertrauensschutz und zivilrechtlicher Beraterhaftung gestört ist. Zunächst vermag der Senat eine hinreichende rechtliche Grundlage für die Annahme der Existenz eines solchen Vertrauensschutzsystem nicht erkennen. Schon das von der Klägerin für die Begründung des Existenz des Vertrauensschutzsystems herangezogene Urteil des BGHs vom 15. Juli 2004 (IX ZR 472/00, Rn. 11, juris) bietet keine hinreichende Grundlage für die Annahme der Klägerin. Die Beraterhaftung war vom BGH aus den „Umständen des Falles“ verneint worden, weil aufgrund des für den BGH feststehenden Sachverhaltes frühe Pressestimmen (Handelsblatt vom 24. Juni 1997) bei der Beurteilung, welche Kenntnis ein Berater haben sollte, nicht berücksichtigt werden konnten (die Klägerin hatte offenbar im dortigen Verfahren nicht vorgebracht, dass der Berater z.B. aufgrund eines Artikels des Handelsblattes die Änderung des §§ 12 UmwStG hätte kennen müssen). Wie der BGH ausführt, konnte dem Berater nicht eine von dem gesamten Berufsstand geteilte Überraschung gleichwohl als Folge einer Verletzung der verkehrserforderlichen Sorgfalt (§ 276 BGB) vorgeworfen werden (BGH, Urteil vom 15. Juli 2004 – IX ZR 472/00 –, Rn. 13, juris). Diese „Überraschung“ war gleichwohl geeignet, den Vertrauensschutz zu zerstören, wie die Verfahren der Klägerin 6 K 4398/99 und das Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin I B 224/08 gezeigt haben. Dies spricht deutlich gegen ein abgestimmtes Vertrauensschutzsystem, wie es die Klägerin behauptet. Denn beruht die steuerrechtliche Billigkeit auf der Erwägung, welche Überlegungen der Gesetzgeber angestellt haben würde, wenn er die besonderen Umstände des Einzelfalls gekannt haben würde, stellt die Beraterhaftung demgegenüber auf ein Verschulden ab. Bereits aufgrund dieser unterschiedlichen Maßstäbe kann ein lückenloses Vertrauensschutzsystem, wie es die Klägerin für sich reklamiert, nicht als existent erkannt werden. 50

Sofern man jedoch die Störung eines Vertrauensschutzsystems, wie es die Klägerin annimmt, unterstellt, lässt sich nicht feststellen, dass die Störung im Streitfall auf die steuerrechtliche Gesetzgebung zurückgeführt werden muss. Dies wäre nach Auffassung des Senats aber Voraussetzung dafür, eine Lösung der – hier unterstellen – Störung im steuerrechtlichen Billigkeitsverfahren zu suchen. Insbesondere kann nicht ohne entsprechende Anhaltspunkte, die im Streitfall fehlen, angenommen werden, dass der Gesetzgeber eine etwaige Störung eines derartigen abgestimmten Vertrauensschutzsystems mittels des steuerrechtlichen Billigkeitsverfahrens hätte lösen wollen. 51

Wie die Klägerin zutreffend ausführt, ist die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen eine Ermessensentscheidung, die von den Gerichten nur in den von § 102 FGO gezogenen Grenzen überprüft werden kann (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603 - zur Vorgängerregelung des § 131 der Reichsabgabenordnung -; BFH-Urteil vom 10. Oktober 2001 XI R 52/00, BFHE 196, 572, BStBl II 2002, 201). Die gerichtliche Prüfung ist darauf beschränkt, ob die Behörde bei ihrer Entscheidung die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem ihr 52

eingeräumten Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Nur ausnahmsweise kann das Gericht eine Verpflichtung zum Erlass des begehrten Verwaltungsakts aussprechen (§ 101 Satz 1 FGO), wenn der Ermessensspielraum derart eingeschränkt ist, dass nur eine einzige Entscheidung als ermessensgerecht in Betracht kommt (Ermessensreduzierung auf Null; ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juli 2010 X R 34/08, BFHE 229, 502, BStBl II 2010, 916, m.w.N.).

Ein Ermessensfehler liegt nicht vor. 53

Insbesondere brauchte sich der Beklagte nicht mit einer im individuellen Einzelfall begründeten, über die allgemeinen Probleme hinausgehenden, Schwierigkeit der Wahrnehmung der konkreten Gesetzesänderung auseinanderzusetzen, weil die Klägerin solche besonderen Probleme des Einzelfalls schlichtweg nicht dargelegt hat. Sie stellt die Probleme dar, die sich typischerweise ergeben, wenn die notarielle Beurkundung erfolgt, die Anmeldung zum Handelsregister aber erst nach Gültigkeitsbeginn der geänderten Norm erfolgt. Gerade für diesen typischen Fall, der der Fall der Klägerin ist, hat der BFH aber entschieden, dass die Steuerpflichtige – noch – die Möglichkeit gehabt hätte, auf die Änderung zu reagieren [Ausschlaggebend ist allein, dass die Handelsregistereintragung als für die Wirksamkeit der Verschmelzung konstitutiven Rechtsakt zu diesem Zeitpunkt noch ausstand und die Beteiligten sonach noch Gelegenheit hatten, auf die neue Rechtslage zu reagieren und sich hierauf einzustellen, BFH Beschluss vom 15. Juni 2009 – I B 224/08 –, Rn. 6, juris]. Eine Beschäftigung des Beklagten mit der Frage, ob ein aufeinander abgestimmtes Vertrauensschutzsystem gestört worden ist, hatte nicht zwingend Gegenstand der Abwägung sein müssen, zumal eine „Reparatur“ der von der Klägerin gesehenen Störung auf der steuerlichen Seite des von der Klägerin angenommenen Systems nicht auf der Hand liegt. 54

Auch ein Erlass nach § 227 AO kommt nicht in Betracht. Nach § 227 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der Tatbestand des § 227 AO lässt hinsichtlich der Prüfung der Billigkeitsgründe keinerlei Unterschiede zum Tatbestand des § 163 AO erkennen (Oellerich in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 128. Lieferung, § 227 AO 1977, Rn. 7). Ein Fall der Unbilligkeit liegt nicht vor. Insoweit wird auf die Begründung der nicht vorliegenden Unbilligkeit nach § 163 AO verwiesen. 55

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 56

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zugelassen. 57

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE