
Datum: 29.09.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 4216/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0929.5K4216.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger aufgelegt.

Tatbestand

1

Der Kläger begehrt Erlass der Einkommensteuer 1998. Die Einkommensteuer 1998 war durch Bescheid vom ... auf ... DM = ... EUR festgesetzt worden.

2

Der Einkommensteuerfestsetzung 1998 war die Feststellung des Beklagten vorausgegangen, dass der Kläger nicht erfüllte Verbindlichkeiten aus dem Jahre 1980 mit Aufgabe seines Betriebes ertragswirksam aufzulösen habe. Der Kläger hatte seinerzeit, vertreten durch einen steuerlichen Berater, gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 Einspruch eingelegt, diesen jedoch nach Erörterungen mit dem Beklagten zurückgenommen.

3

Am ... beantragte der Kläger daraufhin Erlass der Einkommensteuerschuld 1998. Zur Begründung führte er aus, Grund für die Entstehung der Steuerschuld seien im Jahre 1980 entstandene Verbindlichkeiten, die nur deshalb so lange noch in der Bilanz für seinen Betrieb eingestellt gewesen seien, weil er nicht gewusst habe, ob die Gläubiger gegen ihn noch Ansprüche geltend machen würden. Bei Aufgabe seiner Geschäftstätigkeit im Jahre 1998, als der Kläger bereits ... Jahre alt gewesen sei, habe er angenommen, dass mit seiner Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen sei, weshalb der Beklagte die Verbindlichkeiten gewinnerhöhend aufgelöst habe. Ob dies zu Recht geschehen sei, müsse dahinstehen. Jedenfalls habe er, der Kläger, die entsprechende Entscheidung des Finanzamtes bestandskräftig werden lassen. Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen komme aber in Betracht, weil die bei der gewinnerhöhenden Auflösung von Verbindlichkeiten angewandten Vorschriften von einem weiterhin bestehenden Unternehmen und daher von möglichen

4

Gewinnen und Verlusten ausgingen, die es ermöglichten, die steuerlichen Konsequenzen aus der Auflösung zu verkraften. Genau dies sei aber im Falle des Klägers in Anbetracht dessen Alters und der Aufgabe seines Betriebes nicht mehr möglich. Im Wege einer Einzelfallentscheidung müsse daher dem im Einkommensteuerrecht maßgeblichen Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen Geltung verschafft werden. Jedenfalls sei ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen auszusprechen. Der Kläger sei nicht mehr leistungsfähig, sodass ihm die Gemeinschaft auch keine Steuern mehr auferlegen könne. Soweit der Beklagte angeboten habe, dem Kläger eine langfristige, tilgungsfreie und verzinsliche Stundung gegen Sicherheitsleistung zu gewähren, könne dies nicht akzeptiert werden. Denn eine Stundung sei immer nur dann zu gewähren, wenn abzusehen sei, dass der Steuerpflichtige eines Tages wieder so leistungsfähig sein werde, dass er seine Steuerschulden begleichen könne. Hiervon könne aber im Falle des Klägers nicht ausgegangen werden. Die Überlegung des Beklagten, ein Erlass komme den Erben des Klägers zu Gute, könne nicht dazu führen, den Steueranspruch des Staates auf Jahre hinaus zu erhalten, um ihn dann gegenüber den Erben des Steuerpflichtigen durchzusetzen.

Der Beklagte lehnte den Erlassantrag des Klägers durch Entscheidung vom ... ab. - Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen komme nicht in Betracht, da die vom Kläger nicht mehr angefochtene Steuerfestsetzung auf Vorschriften beruhe (§§ 16, 4 des Einkommensteuergesetzes -EStG-), die gerade Voraussetzungen und Folgen einer Betriebsaufgabe regelten, die regelmäßig am Ende einer Erwerbstätigkeit stehe und daher nicht mit weiterhin bestehenden Unternehmen in Zusammenhang zu bringen sei. Es laufe auch nicht den Wertungen des Gesetzgebers zuwider, wenn beim Kläger entstandene Verluste nicht mehr ausgeglichen werden könnten. Der Gesetzgeber habe entsprechende Härten, die durch Anwendung des § 10d EStG entstehen könnten, bewusst in Kauf genommen. - Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen komme nicht in Betracht, da die Existenz des Klägers nicht gefährdet sei. Diese könne durch langfristige Stundung bei gleichzeitiger Eintragung einer Sicherungshypothek bis zum Tode des Klägers auch weiterhin verhindert werden. Ein Erlass zum jetzigen Zeitpunkt könne nur den Erben des Klägers zugute kommen.

5

Dagegen erhob der Kläger Einspruch. Er räumte ein, dass die Voraussetzungen für einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht gegeben seien. Demgegenüber lägen die Voraussetzungen für einen Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen vor. Der Kläger habe zur Zeit Renteneinkünfte in Höhe von ... EUR sowie aus Vermietung und Verpachtung aus seinem Einfamilienhaus in N., in Höhe von ... EUR. Die Begleichung der Einkommensteuerschuld 1998 sei daher nur dann möglich, wenn er das Haus in N. veräußern würde. Dies könne ihm jedoch nicht zugemutet werden und sei nach der Rechtsprechung auch nicht erforderlich. Einem alten, nicht mehr erwerbsfähigen Steuerpflichtigen müsse nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) wenigstens soviel von seinem Vermögen verbleiben, dass er für den Rest seines Lebens eine bescheidene Lebensführung bestreiten könne. Zwar sei ein Steuerpflichtiger grundsätzlich gehalten, zur Zahlung seiner Steuerschulden alle verfügbaren Mittel einzusetzen und auch seine Vermögenssubstanz anzugreifen. Dies gelte jedoch nicht in den Fällen, in denen die Verwertung der Vermögenssubstanz den Ruin des Steuerpflichtigen bedeuten würde. Die vom Beklagten vorgeschlagene Stundung komme nicht in Betracht, da hierdurch die Existenzgefährdung des Klägers nicht beseitigt werden könne, im Übrigen eine solche Maßnahme der gesetzlichen Regelung widerspreche. Im Streitfalle sei allein ein Erlass geboten.

6

7

Der Beklagte wies den Einspruch des Klägers durch Entscheidung vom ... als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen komme nach nunmehr übereinstimmender Auffassung der Beteiligten nicht in Frage. Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen scheide ebenfalls aus. Denn in Anbetracht der schlechten wirtschaftlichen Situation des Klägers könne dieser zur Zeit steuerlich nicht in Anspruch genommen werden, sodass ihm eine wirtschaftliche Notlage durch - verwertende - Vollstreckung seitens des Finanzamtes nicht drohe. Ein Erlass verhindere daher keinen Nachteil für den Kläger, stelle vielmehr für diesen einen wirtschaftlichen Vorteil dar.

Mit seiner dagegen gerichteten Klage verfolgt der Kläger sein Begehren auf Erlass der Einkommensteuer 1998 weiter. Zur Begründung seines Antrages führt er folgendes aus: Er sei inzwischen ... Jahre alt. Die festgesetzte Einkommensteuer resultiere alleine daraus, dass im Jahre 1998 bei Aufgabe seines Betriebes zwei sehr lange zurückliegende, nicht erfüllte Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt ca. ... DM gewinnerhöhend aufgelöst worden seien. (Wegen der Entstehung der Verbindlichkeiten und deren Entwicklung in den Jahren nach ihrer Entstehung wird auf den Schriftsatz des Klägers vom ..., Blatt 25 - 36 der FG-Akte, verwiesen). Er, der Kläger, habe damals auf Anraten seines steuerlichen Beraters den gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 gerichteten Einspruch zurückgenommen, wobei sowohl er als auch sein steuerlicher Berater davon ausgegangen seien, dass das Problem der hohen Einkommensteuerschuld bei minimalen Einkünften in den Jahren zuvor und in den künftigen Jahren im Wege des Erlasses der Steuerschuld gelöst werden könne. Entgegen der Auffassung des Beklagten sei ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen auszusprechen. Sachlich unbillig sei die Erhebung einer Steuer vor allem dann, wenn sie im Einzelfall nach dem Zweck des zugrunde liegenden Gesetzes nicht mehr zu rechtfertigen sei und dessen Wertungen zuwider laufe. In Anwendung dieser, vom BFH aufgestellten, Grundsätze seien die Gründe für eine sachliche Billigkeitsmaßnahme gegeben, da die Einkommensteuerschuld auf Regelungen beruhe, die auf die Bemessungsgrundlage einwirkten, ohne den tatsächlichen Gegebenheiten der Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners Rechnung zu tragen. So sei im Streitfalle der maßgebliche Gewinn eine reine Rechengröße, die sich als Folge der steuerlichen Berechnungsvorschriften ergebe, ohne dass die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners tatsächlich erhöht worden sei. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass dem in der Schlussbilanz des Klägers von 1998 festgestellten Gewinn kein entsprechender Verlust gegenüber gestanden habe, so dass die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht oder nicht in vollem Umfange habe genutzt werden können. Die umstrittenen Verbindlichkeiten hätten sich in den Vorjahren steuerlich nicht ausgewirkt, so dass durch die nachträgliche Auflösung der Verbindlichkeiten kein vorangegangener steuerlicher Vorteil des Klägers ausgeglichen werde. Der Kläger sehe sich daher einer Steuerlast gegenüber, die in ihrem Zustandekommen und in ihrer Höhe mit grundlegenden Gerechtigkeitsprinzipien unvereinbar sei.

8

Im Übrigen seien die Voraussetzungen für einen Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen gegeben. Bei Personen, die wegen ihres Alters nicht mehr erwerbstätig und erwerbsfähig seien, komme ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen auch dann in Betracht, wenn ein Vermögenswert in Form eines Hausgrundstückes vorhanden sei. Der Kläger habe Einkünfte, die oberhalb der Pfändungsfreigrenze liegen und damit grundsätzlich für die Steuertilgung herangezogen werden könnten. Andererseits seien diese Einkünfte aber erforderlich für seinen bescheidenen Lebenszuschnitt. Würden ihm, dem Kläger, die Einkünfte bis zur Pfändungsfreigrenze entzogen, würde sich seine Existenz im Rahmen des Pfändungsschutzes so verändern, dass dies mit den Grundsätzen eines sozialen Rechtsstaates nicht mehr in Einklang stünde. Unbeachtlich sei, inwieweit eine Billigkeitsmaßnahme anderen Personen einen Vorteil bringe. Eine Stundung gegen

9

Sicherheitsleistung in Form einer - bereits eingetragenen Sicherungshypothek - stelle keine Alternative zum Erlass der Steuerschuld dar. (Wegen weiterer Einzelheiten im Klägervortrag wird auf den Schriftsatz vom ... a.a.O. verwiesen).

Der Kläger beantragt, 10

die Ablehnung des Antrags auf Erlass der Einkommensteuer 1998 aufzuheben und den 11
Beklagten zu verpflichten, den Antrag auf Erlass entsprechend der Rechtsauffassung des
Gerichts neu zu bescheiden,

hilfsweise Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er bleibt bei seiner bisher vertretenen Auffassung, wonach weder sachliche noch persönliche 15
Billigkeitsgründe einen Erlass der Einkommensteuerschuld 1998 rechtfertigten. - Ein Erlass
wegen sachlicher Unbilligkeit komme nur in Betracht, wenn nach dem erklärten und
mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden könne, dass dieser die im
Einzelfall zu entscheidende Frage im Sinne der Billigkeitsmaßnahme geregelt hätte, wenn er
sie erkannt hätte, wenn also in einem atypischen Einzelfall die rechtliche Aussage des
Gesetzes über den mit diesem verfolgten Zweck hinausreiche. Ein solcher Sachverhalt liege
jedoch im Falle des Klägers nicht vor. Denn die der Steuerfestsetzung 1998 zu Grunde
liegenden Steuervorschriften des §§ 16, 4 EStG regelten gerade die Voraussetzungen und
Folgen für eine Betriebsaufgabe, die regelmäßig am Ende der Erwerbstätigkeit stehe und
daher nicht nur mit weiterhin bestehenden Unternehmen in Zusammenhang zu bringen seien.
Nach diesen Vorschriften sei der Verlust aus den Einbuchungen von Verbindlichkeiten in den
Vorjahren, der tatsächlich mangels Geltendmachung durch die Gläubiger nie entstanden sei,
rückgängig zu machen. Auch die Nichtberücksichtigung von nicht ausgeglichenen Verlusten
im Wege eines Verlustvortrages wegen der zeitlichen Begrenzung auf fünf Jahre laufe dem
Sinn und Zweck des § 10d EStG mit den Wertungen des Gesetzgebers nicht zuwider.
(Wegen weiterer Einzelheiten insoweit wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom ..., Blatt 70
- 74 der FG-Akte, verwiesen).

Persönliche Billigkeitsgründe seien ebenfalls nicht gegeben. Im Falle des Klägers führe die 16
Versagung des Erlasses nicht zu einer Existenzgefährdung. Der Kläger sei auf Grund seiner
schlechten wirtschaftlichen Lage außerstande, seine Rückstände zu tilgen. Ein Verkauf
seines vermieteten Objektes in N. zu diesem Zwecke sei unzumutbar, da der Kläger auf die
Einkünfte aus Vermietung angewiesen sei, um eine bescheidene Lebensführung zu
bestreiten. Folglich sei dem Beklagten die Durchsetzung seiner Steueransprüche verwehrt,
so dass durch einen Steuererlass die wirtschaftliche Lage des Klägers nicht verbessert
werden würde.

Der im Haus der Lebensgefährtin wohnende Kläger hat im Rahmen seines Antrages zur 17
Gewährung von Prozesskostenhilfe Angaben zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen
Verhältnissen gemacht. Danach hat der Kläger monatliche Einnahmen aus seiner
gesetzlichen Rentenversicherung von ... EUR und aus der Vermietung seines Hauses in N. in
Höhe von ... EUR. Den Wert des nicht belasteten Grundstückes in N. hat der Kläger mit ...
EUR beziffert. Ausgaben, insbesondere für Wohnkosten, Versicherungen oder ähnliches hat
der Kläger laut eigenen Angaben nicht. Entstehende Kosten werden nach Klägerangaben
von dessen Lebensgefährtin übernommen. Dem Kläger gegenüber unterhaltsberechtigte

Personen gibt es nicht.

Die Beteiligten sind darauf hingewiesen worden, dass die Möglichkeit bestehe, gemäß § 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Sache dem Einzelrichter zur Entscheidung zu übertragen. Die Übertragung erfolgte durch Beschluss des 5. Senats vom 21.05.2003. 18

Entscheidungsgründe: 19

Die Klage ist unbegründet. 20

Die Entscheidung des Beklagten, den vom Kläger begehrten Erlass gemäß § 227 der Abgabenordnung (AO) abzulehnen, ist rechtlich nicht zu beanstanden. Dabei war zu berücksichtigen, dass die vom Beklagten abgelehnte Maßnahme eine Ermessensentscheidung darstellt, deren Rechtmäßigkeit das Gericht gemäß § 102 FGO nur im Hinblick auf Fehler bei Ausübung des Ermessens, das heißt auf Ermessensüber- und -unterschreitung und Ermessensfehlergebrauch des Beklagten, im Übrigen daraufhin überprüfen durfte, ob im Zeitpunkt der letzten Behördenentscheidung (Einspruchsentscheidung) eine sogenannte Ermessensreduzierung auf Null eingetreten war, ohne dass das Gericht eine in diesem Sinne möglicherweise ermessensfehlerhafte Entscheidung des Beklagten durch seine eigene hätte ersetzen können (vgl. hierzu nur Urteil des BFH vom 23.06.1982 VI R 48/79, BStBl II 1982, 710). 21

Dem Beklagten ist bei der Ausübung seines Ermessens keiner der zuvor dargestellten Fehler unterlaufen. 22

Ein Erlass gemäß § 227 AO setzt voraus, dass die Einziehung der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuern unbillig wäre. Unbillig im Sinne des § 227 AO kann die Einziehung von Steuern sein aus sachlichen und/oder aus persönlichen Billigkeitsgründen. Sachliche Unbilligkeit in diesem Sinne ist gegeben, wenn die Steuereinzahlung im Einzelfall mit Rücksicht auf den Zweck der Besteuerung nicht mehr zu rechtfertigen ist, wobei auch die Grundsätze von Treu und Glauben zu beachten sind. Die Besteuerung eines Sachverhaltes, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, müsste, um einen Erlass zu rechtfertigen, den Wertungen des Gesetzgebers zuwider laufen. Nachteile und Härten, die im Besteuerungszweck selbst enthalten sind, oder die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, rechtfertigen keinen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (vgl. nur Urteil des BFH vom 27.05.1987 X R 41/81, BFH/NV 1987, 691 m.w.N.). Der Billigkeitserlass ist nicht dazu bestimmt, Versäumnisse und Folgen von Versäumnissen im Rechtsbehelfsverfahren auszugleichen. Er ist insbesondere nicht geeignet, Steuerbescheide, aus denen vollstreckt werden soll, auf ihre sachliche und inhaltliche Richtigkeit hin zu überprüfen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch ist und es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar war, sich gegen die Fehlerhaftigkeit rechtzeitig zu wehren (vgl. nur Urteil des BFH vom 26.02.1987 IV R 298/84, BStBl II 1987, 612 m.w.N.). Im Streitfall hat der steuerlich beratene Kläger - aus vom Gericht nicht zu prüfenden Gründen - die Steuerfestsetzung für das Jahr 1998 bestandskräftig werden lassen, und zwar nicht aufgrund eines ggfls. unverschuldeten Versäumnisses, sondern nach bewusster Entscheidung durch Einspruchsrücknahme. Die Frage nach der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung als Ausgangspunkt für eine Billigkeitsentscheidung erübrigt sich daher. Insbesondere hat das Gericht nicht mehr zu prüfen, ob die in den Bilanzen geführten Verbindlichkeiten (jemals) werthaltig waren und deren Einbuchung und Weiterführung in den Bilanzen und damit möglicherweise auch die ertragswirksame Auflösung zu Unrecht erfolgt waren. 23

Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen wäre somit nur dann ernsthaft in Betracht gekommen, wenn die Anwendung der zur Steuernachforderung führenden einkommensteuerlichen Vorschriften (§§ 16, 4 EStG) im konkreten Fall mit dem Gesetzeszweck nicht mehr zu vereinbaren wäre. Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt. Dem Gesetzgeber war bzw. ist bekannt, dass aufgrund einer Betriebsaufgabe erhöhte Steuerforderungen entstehen können, was sich deutlich aus den steuerlichen Begünstigungen nach § 16 Abs.4 EStG und § 34 EStG ergibt. Dem Gesetzgeber war danach bewusst, dass die steuerlichen Folgen einer Betriebsaufgabe insbesondere ältere, in Zukunft nicht mehr erwerbstätige Steuerpflichtige treffen, weshalb deren Alter besondere Berücksichtigung findet, im Übrigen Freibeträge gewährt werden. Es widerspricht auch nicht den Wertungen des Gesetzgebers, wenn die bei der Betriebsaufgabe entstehenden Gewinne nicht oder nicht vollständig nach § 10d EStG ausgeglichen werden können, weil in den vorangegangenen Jahren oder aber in den Folgejahren keine verrechenbaren Verluste entstanden sind. Der Gesetzgeber hat den Verlustausgleich aus Gründen der Steuergerechtigkeit unter Durchbrechung der Abschnittsbesteuerung vorgesehen. Einen Anspruch auf vollständigen Verlustausgleich kann der Steuerpflichtige hieraus nicht herleiten (vgl. hierzu nur Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22.07.1991 1 BvR 313/88, HFR 1992, 423; Urteil des FG Münster vom 21.11.1996 12 K 2481/94 F, EFG 1997, 353 m.w.N.). Dies berücksichtigend kann ein Steuerpflichtiger erst recht nicht geltend machen, ihm sei mangels Verlusterzielung und damit mangels Verrechnungsmöglichkeiten bereits dem Grunde nach Ausgleich durch Erlass zu verschaffen. Die Erhebung einer hohen Steuerschuld kann zwar auch dann sachlich unbillig sein, wenn ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit - ggfls. auch in früheren Jahren - nicht feststellbar ist. Voraussetzung ist aber, dass ohne Erlass das Übermaßverbot verletzt würde (vgl. nur Urteil des BFH vom 26.10.1994 X R 104/92, BStBl II 1995, 297 m.w.N.). Hiervon kann jedoch im Falle des Klägers nach Aktenlage nicht ausgegangen werden. Dieser hat über Jahre hinweg Verbindlichkeiten in seinen Bilanzen aufgeführt, ohne dass er im Einzelnen dargestellt hat, dass diese Handhabung ohne jegliche steuerliche Auswirkung zu seinen Gunsten war und somit die ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeiten in seinem konkreten Falle - anders als im Regelfalle - nicht dem Ausgleich bereits erlangter steuerlicher Vorteile dient. Ein Erlass der Einkommensteuerschuld des Klägers aus sachlichen Billigkeitsgründen ist letztlich auch unter Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht geboten. Dieser Grundsatz verlangt eine Abwägung der schutzwürdigen Interessen des Steuerpflichtigen einerseits und der der Steuerbehörde andererseits (vgl. hierzu bereits Urteil des BFH vom 14.08.1958 I 39/57 U, BStBl III 1958, 409). Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Besteuerung des Klägers - wie bereits ausgeführt - sowohl in Bezug auf die Rechtsanwendung als solche, als auch unter Berücksichtigung der gesetzlichen Intention nicht zu beanstanden ist, im Übrigen nach Aktenlage nicht ersichtlich ist, dass den Kläger in dieser Situation ein Einzelschicksal trifft, das von dem anderer Steuerpflichtiger, die nach Betriebsaufgabe Steuern zu zahlen haben, erheblich abweicht, kann von einem Interessenüberhang zu Gunsten des Klägers nicht ausgegangen werden. Vielmehr ist das berechnete Interesse der Finanzbehörde, dass die im Anschluss an die Betriebsaufgabe des Klägers rechtmäßig und bestandskräftig festgesetzten Steuern - wann auch immer - bezahlt und eben nicht erlassen werden, weitaus höher zu bewerten als das Interesse des Klägers, anders als andere nach Betriebsaufgabe zur Steuerzahlung Verpflichtete behandelt zu werden und sein - im Zeitpunkt der Beendigung seiner gewerblichen Tätigkeit vorhandenes - Vermögen für die Tilgung seiner Steuerschuld nicht angreifen zu müssen. Daher ergibt sich auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben kein Ansatz für einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen. Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass der Beklagte einen Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen zu Recht abgelehnt hat.

Der Kläger beruft sich denn auch im Wesentlichen auf seine derzeitige und voraussichtlich künftige finanzielle Lage und seine Vermögenssituation, sowie darauf, dass er aufgrund seines Alters und seiner fehlenden Erwerbstätigkeit keine Möglichkeit habe, hieran etwas zu ändern. Dies sind jedoch Überlegungen, die grundsätzlich jeden Steuerpflichtigen treffen, wenn er im Alter seine Erwerbsgrundlage aufgibt und sich nunmehr Steuerforderungen gegenüber sieht, die auf gesetzlichen, die besondere steuerliche Situation des Steuerpflichtigen bereits berücksichtigenden, Besteuerungsvorschriften beruht. Die vom Kläger vorgetragenen Erlassgründe sind dementsprechend nur im Rahmen der Prüfung, ob einzelfallbezogene persönliche Billigkeitsgründe gegeben sind, zu beachten, erfüllen aber auch die diesbezüglichen Anforderungen nicht.

Ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen verlangt neben der Erlasswürdigkeit des Steuerpflichtigen - die im Streitfall nach Aktenlage nicht in Zweifel gezogen werden kann - dessen Erlassbedürftigkeit. Diese ist dann gegeben, wenn durch die Einziehung der Steuer die wirtschaftliche oder persönliche Existenz des Steuerpflichtigen vernichtet oder ernsthaft gefährdet würde. Die wirtschaftliche Existenz ist gefährdet, wenn ohne Billigkeitsmaßnahme der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht mehr bestritten werden kann, wobei zum notwendigen Lebensunterhalt die Mittel für Nahrung, Kleidung, Wohnung, ärztliche Behandlung und für die sonst erforderlichen Ausgaben des täglichen Lebens gehören (vgl. nur Urteil des BFH vom 29.04.1981 IV R 23/78, BStBl II 1981, 726). Für die Frage, ob die Existenz eines Steuerpflichtigen gefährdet ist, spielt außer seinen Einkommensverhältnissen auch seine Vermögenslage eine entscheidende Rolle. Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige gehalten, zur Zahlung seiner Steuerschulden alle verfügbaren Mittel einzusetzen und auch seine Vermögenssubstanz anzugreifen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Verwertung der Vermögenssubstanz den Ruin des Steuerpflichtigen bedeuten würde. Dem nicht mehr erwerbsfähigen Steuerpflichtigen ist wenigstens so viel von seinem Vermögen zu belassen, dass er damit für den Rest seines Lebens eine bescheidene Lebensführung bestreiten kann (vgl. nur Urteil des BFH vom 27.05.1987 X R 41/81 a.a.O.).

26

Dies berücksichtigend hat der Beklagte zu Recht festgestellt, dass die wirtschaftliche Existenz des Klägers auch ohne Steuererlass nicht gefährdet ist. Der Kläger verfügt zum einen über laufende Einnahmen. So hat er Renteneinkünfte in Höhe von monatlich ... EUR, Einkünfte, die weit über dem als Regelsatz bezeichneten Betrag von ... EUR liegen, den der Kläger bei seiner Gemeinde als Hilfe zum Lebensunterhalt beantragen könnte, sofern er keine eigenen Einkünfte hätte (vgl. § 22 Bundessozialhilfegesetz - BSHG -, § 2 Durchführungsverordnung zu § 22 BSHG, Verordnung über die Regelsätze vom 11.06.2002, SGV NRW). Ausgehend davon, dass der Regelsatz zur Sozialhilfe nach dem Willen des Gesetzgebers für die Grundsicherung des Lebensunterhaltes - das heißt bei Fehlen weiterer Ausgabeverpflichtungen des Betroffenen - ausreichen soll, müssten erst recht die nach §§ 850 Abs.3 b, 850 c ZPO aufgrund ihrer Höhe nicht pfändbaren Renteneinkünfte des Klägers, der nach eigenen Angaben keine Ausgaben zu tragen hat, als ausreichend angesehen werden, um dessen persönliche und wirtschaftliche Existenz zu sichern. Der Kläger hat jedoch nicht nur nicht pfändbare Renteneinkünfte, sondern darüber hinaus Vermietungseinkünfte in Höhe von monatlich ... EUR, die nur in eingeschränktem Umfang Pfändungsbeschränkungen unterliegen (§ 851 b ZPO) und dementsprechend vom Kläger grundsätzlich zur Tilgung seiner Steuerschulden verwendet werden müssen, soweit sein - in den Grenzen des BSHG zu bestimmendes - Existenzminimum nicht gefährdet ist. Solange aber eine Möglichkeit besteht, dass der Kläger seine Steuerschulden, wenn auch im Hinblick auf deren Höhe nur langfristig und ratenweise, tilgen kann - sei es durch begleitende Stundungsvereinbarung nach § 222 AO oder durch vollstreckungsrechtliche Vereinbarung mit dem Beklagten nach § 258 AO -, ohne dass seine wirtschaftliche Existenz, also dessen

27

notwendiger Lebensunterhalt, gefährdet ist, solange besteht kein Anlass für einen Erlass nach § 227 AO aus persönlichen Billigkeitsgründen. Allein der zeitliche Rahmen, in dem sich die Tilgung durch den Kläger abspielen würde, ist dabei unbeachtlich, da der Steuerpflichtige keinen Anspruch darauf hat, nur über einen begrenzten Zeitraum Steuerschulden tilgen zu müssen und danach einen Erlass fordern zu können. Letztlich sind jedoch die vorangegangenen Ausführungen nur Hilfsüberlegungen zur Darstellung fehlender Erlassbedürftigkeit des Klägers, sofern man, wie der Beklagte, die Auffassung vertritt, dem Kläger sei es nicht zumutbar, sein Grundvermögen zu verwerten. Die Auffassung des Beklagten zur fehlenden Verwertungsmöglichkeit in Bezug auf das Grundstück des Klägers ist jedoch unzutreffend, da, wie bereits ausgeführt, der Steuerpflichtige alle verfügbaren Mittel zur Tilgung seiner Steuerschulden einzusetzen verpflichtet ist, wozu grundsätzlich auch vorhandenes Grundvermögen gehört. Dies trifft auch auf den Kläger zu, da dessen Grundstück nicht zum sogenannten Schonvermögen im Sinne des § 88 BSHG gehört (zur Verwertungsverpflichtung in Bezug auf Grundvermögen vgl. auch Urteil des BFH vom 12.12.2002 III R 41/01, BStBl II 2003, 655). So hätte der Kläger zum Beispiel die Möglichkeit, sein Grundvermögen zu belasten, um dann - auch zwecks Vermeidung der Wirkungen einer dauerhaften Pfändung - das beklagte Finanzamt durch Einmalzahlung vollständig zu befriedigen. Ausgehend vom angegebenen Verkehrswert des Grundstückes von ... EUR dürfte auch eine Kreditaufnahme und Belastung des Grundstückes mit einer Rückzahlungsverpflichtung des Klägers nicht grundsätzlich ausgeschlossen sein. Sollte dem Kläger eine Belastung des Grundstückes bei entsprechendem Rückzahlungsmodus nicht möglich sein, könnte von ihm auch verlangt werden, das Grundstück zu veräußern, um dann den Beklagten vom Erlös vollständig befriedigen zu können. Dem Kläger dürften nach den von ihm mitgeteilten Werten sogar noch mindestens ... EUR (... EUR ./... EUR) verbleiben, das heißt ein Betrag, den der Kläger zum Zwecke der zusätzlichen Altersvorsorge - wie zum Beispiel zwecks Auszahlung einer weiteren Rente neben der gesetzlichen -, verwenden könnte (vgl. hierzu schon Urteil des BFH vom 29.04.1981 IV R 23/78 a.a.O.). Unbeachtlich ist die Tatsache, dass der Kläger durch eine, wie auch immer geartete, Tilgung seiner Steuerschuld möglicherweise gezwungen wäre, einen anderen Lebensstil zu führen, als dies in früheren Jahren der Fall war. Es verstößt insbesondere nicht gegen das Prinzip des sozialen Rechtsstaates, wenn sich ein Steuerpflichtiger aufgrund seiner steuerlichen Verpflichtungen in seinen Lebensverhältnissen umstellen muss. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, weshalb ein Unterschied gemacht werden sollte danach, ob sich ein Steuerpflichtiger wegen Steuerschulden oder wegen anderer Schulden einschränken muss. Forderungen des Steuergläubigers sind insbesondere in Bezug auf ihre Durchsetzung nicht geringer zu behandeln als sonstige Forderungen, deren Erlass auch in einem sozialen Rechtsstaat nicht vom diesbezüglichen Gläubiger gefordert werden kann, nur weil der Schuldner ohne Erlass finanziellen oder vermögensmäßigen Einschränkungen unterliegen würde. Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass auch ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen mangels Existenzgefährdung des Klägers ausscheidet.

Soweit der Beklagte die fehlende Erlassbedürftigkeit des Klägers damit begründet hat, dass diesem gegenüber keine Vollstreckung betrieben werden könne, führt dies nicht dazu, die ablehnende Entscheidung als ermessensfehlerhaft zu behandeln. Zwar vermag das Gericht - hinweisend auf die vorangegangenen Ausführungen - nicht nachzuvollziehen, weshalb der Beklagte auf die Pfändung von Einkünften oder die Verwertung des Grundvermögens bisher verzichtet hat. Der Beklagte hatte jedoch im Zeitpunkt der den Erlass ablehnenden Entscheidung - bis auf die Eintragung einer Sicherungshypothek - tatsächlich keine, die finanzielle Situation des Klägers beeinträchtigende, Vollstreckungsmaßnahmen ergriffen und diese auch weiterhin nicht beabsichtigt, sodass nicht nur objektiv, sondern auch aus seiner Sicht die Ablehnung eines Erlasses nicht zur Existenzgefährdung des Klägers führte. Die

Ablehnung des Erlasses wegen fehlender Erlassbedürftigkeit beruhte somit auf, die tatsächliche Sachverhaltslage widerspiegelnden, Erwägungen zu Gunsten des Klägers und ist damit nicht ermessensfehlerhaft. Soweit der Beklagte in seiner ablehnenden Entscheidung darauf hingewiesen hat, dass eine Stundung in Betracht komme, ist auch hierin keine für die Ablehnung des Erlasses fehlerhafte Ermessenserwägung zu sehen. Denn der Beklagte hat den beantragten Erlass nicht abgelehnt, weil - aus seiner Sicht - eine Stundung möglich wäre; er hat vielmehr mit der Stundung nur eine Möglichkeit aufgezeigt, wie die steuerliche Situation des Klägers - auch ohne Erlass - für diesen am günstigsten gestaltet werden könnte. Ebenso ist der Hinweis des Beklagten auf die Erben des Klägers nicht geeignet, einen Ermessensfehler anzunehmen. Der Beklagte hat nämlich zunächst einen Erlass unter Hinweis auf die fehlende Existenzgefährdung des Klägers abgelehnt und nur einen zusätzlichen Aspekt angeführt, der die für die Gemeinschaft aller Steuerpflichtigen nicht hinnehmbare Konsequenz eines - ohnehin nach Auffassung des Beklagten nicht möglichen - Erlasses verdeutlichen sollte.

Im Ergebnis ist somit festzustellen, dass die Entscheidung des Beklagten, den vom Kläger begehrten Erlass abzulehnen, ermessensfehlerfrei ist. Die Klage konnte daher keinen Erfolg haben. 29

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 30

Die Revision war nicht zuzulassen, da keine der hierfür in § 115 Abs.2 FGO genannten Voraussetzungen gegeben waren. 31