
Datum: 24.04.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2489/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0424.6K2489.06.00

Tenor:

Die Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2006 wird insoweit aufgehoben, als sie feststellt, dass hinsichtlich des Aufgabegewinns kein Sanierungsgewinn im Sinne des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 401) vorliegt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger und der Beklagte jeweils zur Hälfte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Kläger bei einem gesondert festgestellten Aufgabegewinn vom Betriebsstättenfinanzamt die Feststellung verlangen können, dass in dem Aufgabegewinn ein Erlass von Betriebsschulden enthalten ist, der nach dem bis 1997 geltenden § 3 Nr. 66 EStG als Sanierungsgewinn steuerfrei gewesen wäre und der für die Jahre ab 1998 unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240) zur Stundung oder zum Erlass der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Einkommensteuer durch das Wohnsitzfinanzamt führen kann.

2

Die Klägerin zu 2) und der Kläger zu 3) sind Eheleute und beide Zusammen mit dem Kläger zu 4), dem ... N, erwarben sie als Miteigentümer 1988 das Grundstück "X" in ... und

3

gründeten für das Objekt die Klägerin zu 1) eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Sie richteten das Objekt als Tagungshotels her und führten dort gegen Entgelt verschiedenste Aus- und Fortbildungsveranstaltungen durch. Der Beklagte stellte die Einkünfte der Klägerin zu 1) jeweils einheitlich und gesondert fest und veranlagte die Kläger zu 2) bis 4) zur Einkommensteuer.

Seit 1990 erwirtschaftete die Klägerin zu 1) durchgehend Verluste. Sie wurde 1998 aufgelöst und das "X" 1999 zwangsversteigert. Die Klägerin zu 1) war mit 2 Mio. DM bilanziell überschuldet. Hauptgläubiger waren die Volksbank ... e.G. und die Eheleute D., die Erwerb und Umbau des Objektes finanziert hatten. Von den 4 Mio. DM Verbindlichkeiten konnten nur 1,4 Mio. DM durch den Versteigerungserlös getilgt werden, der den Buchwert des Grundstückes (1,9 Mio. DM) deutlich unterschritt. In der Folgezeit schlossen die Kläger zu 2) bis 4) mit den beiden Hauptgläubigern der GbR Vergleichsvereinbarungen. Danach sollten mit der Zahlung näher bestimmter Beträge alle Ansprüche im Wege des Verzichtes abgegolten sein. Im Ergebnis wurden von den 4.044.473 DM Verbindlichkeiten 2.268.194 DM gezahlt oder von anderen Gläubigern weiterhin kreditiert. Die restlichen 1.776.279 DM erloschen Anfang 2002 aufgrund der Vergleichsvereinbarungen. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Gläubiger die Schulden im Sinne des § 397 Abs. 1 BGB erlassen haben. 4

Nachdem zwischen den Beteiligten zunächst Streit über Zeitpunkt und Höhe eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns bestanden hatte, stellte der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2006 für das Jahr 1998 einen Aufgabegewinn in Höhe von 583.419 DM fest. Der Beklagte stellte ferner im Tenor der Entscheidung fest, dass hinsichtlich des Aufgabegewinns kein Sanierungsgewinn im Sinne des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 401) vorliege. Die gleiche Feststellung war bereits im vorangegangenen Feststellungsbescheid vom 4. April 2005 enthalten gewesen und von den Klägern mit dem Einspruch angefochten worden, den der Beklagte in diesem Punkt als unbegründet zurückwies. 5

Mit der am 14. Juni 2006 durch die Kläger erhobenen Klage wird die Verpflichtung des Beklagten begehrt, einen Sanierungsgewinn festzustellen. Anderweitige Feststellungen im Gewinnfeststellungsbescheid werden gemäß ausdrücklicher Klarstellung in der Klageschrift nicht angefochten. 6

Die Kläger tragen vor: 7

Die Klage sei zulässig, weil die Aussage des Beklagten im Bescheid vom 4. April 2005 - es liege kein Sanierungsgewinn vor - als Ablehnung eines Verwaltungsaktes anzusehen sei. Diese sei mit dem Einspruch ausdrücklich angefochten und in der Einspruchsentscheidung im Tenor bestätigt worden. Für die Behandlung als Verwaltungsakt spreche ferner, dass andere Wohnsitzfinanzämter – als Beispiel wird ein Vorgang des Finanzamtes Y angeführt – für die Beurteilung eines Veräußerungsgewinnes als Sanierungsgewinn sich ausdrücklich darauf beriefen, wenn das Betriebsstättenfinanzamt den Veräußerungsgewinn entsprechend festgestellt habe. Da im Streitfall eine beantragte Maßnahme vom Beklagten gegenüber den Klägern abgelehnt worden sei, liege zumindest darin ein Verwaltungsakt. Sofern der Senat dieser rechtlichen Einordnung nicht folgen sollte, werde die Beifügung des Zusatzes im Tenor der Einspruchsentscheidung gerügt und insoweit deren Aufhebung begehrt. Die Klage sei in jedem Fall als allgemeine Leistungsklage zulässig. Nach dem BMF-Schreiben bestehe eine Verpflichtung des Betriebsstättenfinanzamtes, dem Wohnsitzfinanzamt über die Beurteilung als Sanierungsgewinn eine Mitteilung zu machen. Hieran habe der Steuerpflichtige ein rechtliches Interesse, das er jedenfalls mit der Leistungsklage durchsetzen könne. In Höhe 8

der erlassenen Schulden liege ein Sanierungsgewinn vor. Dessen Feststellung bewirke bei den Klägern zu 2) bis 4) eine Stundung bzw. einen Erlass der Einkommensteuer, die auf den Sanierungsgewinn entfalle.

Die Kläger beantragen, den Beklagten zu verpflichten, im Rahmen des einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheides für 1998 vom 4. April 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2006 einen im Aufgabegewinn wegen sachlicher Unbilligkeit enthaltenen Sanierungsgewinn in Höhe von insgesamt 1.776.279,70 DM festzustellen und hilfsweise, ihn mitzuteilen, hilfsweise, den Beklagten zu verpflichten, den Antrag auf Feststellung eines Sanierungsgewinnes aus Billigkeitsgründen unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden, äußerst hilfsweise, die Einspruchsentscheidung vom 11. Mai 2006 zur Beseitigung des Rechtsscheines insoweit aufzuheben, als sie den Inhalt hat, dass ein steuerfreier Sanierungsgewinn nach dem BMF-Schreiben vom 27. März 2003 nicht vorliege, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Der Beklagte hält die Klage für unzulässig. Das BMF-Schreiben sehe nur vor, dass das Betriebsstättenfinanzamt dem Wohnsitzfinanzamt nachrichtlich mitteile, ob es sich um einen Sanierungsgewinn handle. Im Übrigen komme eine abweichende Feststellung schon deshalb nicht in Betracht, weil im Streitfall keine unternehmensbezogene Sanierung vorliege.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur teilweise zulässig und begründet.

I. Der Hauptantrag ist unzulässig.

Die Zulässigkeit der von den Klägern begehrten Verpflichtung des Beklagten zur Feststellung eines Sanierungsgewinnes scheitert an § 40 Abs. 1 FGO. Gegenstand der Verpflichtungsklage ist die Verurteilung zum Erlass eines abgelehnten Verwaltungsaktes. Die Feststellung eines sog. Sanierungsgewinnes ist kein Verwaltungsakt. Das folgt aus der Bestimmung des Begriffs des Verwaltungsaktes in § 118 Satz 1 AO. Es fehlt daran, dass die von den Klägern begehrte Maßnahme nicht auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.

1. Ob das von einer Finanzbehörde begehrte Handeln einen Verwaltungsakt darstellt, ist nach denjenigen Rechtsnormen zu beurteilen, die für das begehrte Handeln gelten. So ist etwa die Klage, die Finanzbehörde zur Erteilung einer allgemeinen nicht verbindlichen - Auskunft zu verpflichten, unzulässig, weil eine allgemeine Auskunft keinen Verwaltungsakt darstellen würde (vgl. BFH-Urteil von 1. Februar 1973 IV R 1/72, BFHE 108, 517, BStBl II 1973, 533). Es spielt keine Rolle, ob die Behörde die Ablehnung des beantragten Handelns wie hier in der Einspruchsentscheidung geschehen - in die Form eines Verwaltungsaktes gekleidet hat. Entgegen der Auffassung der Kläger besagt es auch nichts, dass ein Verwaltungsakt auch dann vorliegt, wenn die abgelehnte Maßnahme selbst kein Verwaltungsakt, sondern tatsächliche Handlung ist (vgl. Tipke in Tipke/Kruse, § 40 FGO Tz. 17). Daraus folgt nur, dass der Steuerpflichtige gegen eine solche Ablehnung Anfechtungsklage erheben kann mit dem Ziel, die Ablehnung aufzuheben (§ 40 Abs. 1 FGO). Das bringt ihn seinem eigentlichen Ziel, die Finanzbehörde zu der begehrten Maßnahme verurteilen zu lassen, nicht näher.

2. Im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften sind nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte festzustellen, wenn an ihnen mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Im Rahmen dieser Feststellung musste auch darüber entschieden werden, ob bestimmte Einkünfte infolge der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 66 EStG nicht der Einkommensteuer unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 31/96, BFHE 183, 509, BStBl II 1997, 690).

In dem hier zu beurteilenden Jahr 1998 ist § 3 Nr. 66 EStG nicht mehr in Kraft gewesen. Die 18
Vorschrift wurde durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590) aufgehoben. Die Rüge, dieses Gesetz sei verfassungswidrig, weil es ohne vorherige Beratung im Bundestag allein auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses beschlossen worden sei, hat das BVerfG im Ergebnis zurückgewiesen (Beschluss vom 15. Januar 2008 2 BvL 12/01, DStR 2008, 556). § 3 Nr. 66 EStG ist letztmals anwendbar auf Erhöhungen des Betriebsvermögens, die in dem Wirtschaftsjahr entstehen, das vor dem 1. Januar 1998 endet (§ 52 Abs. 2 Buchstabe i EStG in der Fassung des Gesetzes zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung vom 19. Dezember 1997, BGBl. I S. 3121).

In der Begründung für die Streichung des § 3 Nr. 66 EStG heißt es, die Steuerfreiheit sei 19
nach den Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts systemwidrig, da der Erlass der Verbindlichkeiten entgegen den allgemeinen ertragsteuerlichen Regeln nicht besteuert werde. Die Vorschrift stamme aus einer Zeit, in der das EStG einen unbegrenzten Verlustvortrag noch nicht vorgesehen habe und die Steuerbefreiung einen Ausgleich für nicht abzugsfähige Verluste habe darstellen sollen. Dieser Ausgleich sei seit Einführung des unbegrenzten Verlustvortrages nicht mehr gerechtfertigt. Einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen könne im Stundungs- und Erlasswege begegnet werden (Bundestags-Drucksache 13/7480 S. 192). Damit sind nur die Regelungen der §§ 222, 227 AO auf der Ebene der Einkommensteuer gemeint. Ein Verwaltungsakt im Rahmen des Feststellungsverfahrens ist nicht mehr vorgesehen.

3. Aus dem von den Klägern angeführten BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 20
240) ergibt sich nicht, dass das in Rn. 6 und 8 erwähnte Betriebsstättenfinanzamt eine Maßnahme vornimmt, die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Das Schreiben schreibt dem Betriebsstättenfinanzamt in den Fällen einer gesonderten Feststellung der Gewinns lediglich vor, den Sanierungsgewinn nach näherer Maßgabe der Rn. 3 bis 5 im Einzelnen zu ermitteln und das Ergebnis "nachrichtlich" mitzuteilen, damit das Wohnsitzfinanzamt das sich daran anschließende Stundungs- und Erlassverfahren durchführen kann. Die betroffene Steuerpflichtigen bzw. die Gesellschafter werden – als Adressaten einer etwaigen nach außen gerichteten Rechtswirkung - in diesem Zusammenhang im BMF-Schreiben nicht erwähnt. Der Senat kann den Klägern nicht darin beipflichten, dass das Schreiben unklar wäre. Wenn einzelne Finanzämter – wie die Kläger geltend machen – eine abweichende Verwaltungspraxis haben und die nachrichtliche Mitteilung nicht nach außen bekannt geben oder sich als Wohnsitzfinanzämter auf die Bindungswirkung der Mitteilung berufen, mag das zutreffen. Es ändert aber nichts daran, dass es für die Zulässigkeit der vorliegenden Klage nur darauf ankommt, wie das Verfahren nach dem BMF-Schreiben ablaufen soll und welche Rechtswirkungen sich daraus ergeben.

II. Der erste Hilfsantrag ist zulässig, aber nicht begründet. 21

1. Die Mitteilung einer bestimmten Besteuerungsgrundlage – wie hier eines 22
Sanierungsgewinns – ist eine andere Leistung als der Erlass eines abgelehnten

Verwaltungsaktes. Nach § 40 Abs. 1 FGO kann das Begehren einer Verurteilung der Finanzbehörde zu dieser Leistung im Wege der Leistungsklage verfolgt werden.	
2. Die Kläger haben aufgrund des BMF-Schreibens keinen Rechtsanspruch auf die verlangte Mitteilung. Wie bereits unter I 3 festgestellt, findet die Ermittlung und Mitteilung des Sanierungsgewinnes nur im Verhältnis zwischen Betriebsstätten und Wohnsitzfinanzamt statt.	23
III. Der zweite Hilfsantrag ist unzulässig.	24
Da die Verpflichtungsklage mit dem Ziel eines Verpflichtungsurteils im engeren Sinne nicht zulässig ist, weil die begehrte Maßnahme kein Verwaltungsakt ist, ist die hier beantragte Verpflichtungsklage zum Zweck eines Bescheidungsurteils ebenfalls nicht zulässig.	25
IV. Der dritte Hilfsantrag ist zulässig und begründet.	26
1. Der Kläger kann gegen die Feststellung in der Einspruchsentscheidung, dass hinsichtlich des Aufgabegewinns kein Sanierungsgewinn vorliege, gemäß § 40 Abs. 1 FGO Anfechtungsklage mit dem Ziel der Aufhebung erheben. Denn insoweit liegt ein Verwaltungsakt im Sinne von § 118 Satz 1 AO vor. Bei der Beurteilung der rechtlichen Qualität einer durchgeführten Maßnahme kommt es darauf an, ob die Auslegung in entsprechender Anwendung von § 133 BGB ergibt, ob die Maßnahme auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. april 2001 I R 80/97, BFH/NV 2001, 1541). Der Bearbeiter des Rechtsbehelfsbezirkes hat in der mündlichen Verhandlung selbst erklärt, dass er über die von den Klägern beantragte Feststellung habe entscheiden wollen und entschieden habe. Dementsprechend findet sich die Feststellung auch nicht mit dem Zusatz nachrichtlich, sondern unmittelbar im Tenor der Einspruchsentscheidung.	27
2. Die Feststellung ist nach § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO isoliert aufzuheben, weil für diese keine Rechtsgrundlage besteht. Wie bereits dargelegt darf der Sanierungsgewinn nach dem BMF-Schreiben vom Betriebsstättenfinanzamt nur intern ermittelt und dem Wohnsitzfinanzamt nachrichtlich mitgeteilt werden.	28
V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO.	29
VI. Die Revision ist nicht zuzulassen, weil dafür kein Grund gemäß § 115 Abs. 2 FGO ersichtlich ist.	30