

SANIERUNGSERLASS BEI ALTFÄLLEN NUR NOCH BEI VERBINDLICHER AUSKUNFT

Nach zwei BFH-Urteilen vom 23.08.2017 darf der sogenannte Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) grundsätzlich auch nicht auf Altfälle angewendet werden. Wurde jedoch bereits eine verbindliche Auskunft erteilt und nicht aufgehoben, zurückgenommen oder widerrufen, kommt unseres Erachtens weiterhin die Anwendung des Sanierungserlasses in Betracht.

BEHANDLUNG DER SANIERUNGSGEWINNE IN DER VERGANGENHEIT

Um die Besteuerung eines Sanierungsgewinnes zu vermeiden, hatte das BMF nach Streichung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. ab dem VJ 1998 mit Schreiben vom 27.03.2003 (BStBl. I 2003, 240), ergänzt durch das Schreiben vom 22.12.2009 (BStBl. I 2010, 18) den sog. Sanierungserlass eingeführt. Nach dem Sanierungserlass konnte in einem mehrstufigen Verfahren (durch Verlustverrechnung, Stundung und Erlass) letztlich von der Besteuerung abgesehen werden. Der Große Senat des Bundesfinanzhofes (BFH) erblickte darin jedoch einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und verwarf den Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 – GrS 1/15.

Mit Schreiben vom 27.04.2017 (BStBl. I 2017, 741) erließ das BMF daraufhin eine Vertrauensschutzregelung, nach der der Sanierungserlass auf bestimmte Altfälle weiterhin anzuwenden ist.

ENDGÜLTIGER FORDERUNGSVERZICHT BIS ZUR VERÖFFENTLICHUNG DES BESCHLUSSES DES GRS

Nach Ziffer 1 des vorgenannten Erlasses soll zum einen ein schutzwürdiger Altfall vorliegen, wenn der Forderungsverzicht bis (einschließlich) 08.02.2017 endgültig vollzogen wurde.

ERTEILTE VERBINDLICHE AUSKUNFT

Zum anderen sollen auch Adressaten einer erteilten verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage gemäß Ziffer 2 des vorgenannten Erlasses Vertrauensschutz genießen. Wurde die verbindliche Auskunft oder

Themen

- Behandlung der Sanierungsgewinne in der Vergangenheit
- Forderungsverzicht bis zur Veröffentlichung des Beschlusses
- Vertrauensschutz für erteilte verbindliche Auskunft
- Verstoß der Ziffer 1 gegen das Legalitätsprinzip
- Anwendbarkeit des Sanierungserlasses bei einer verbindlichen Auskunft

verbindliche Zusage bis einschließlich 08.02.2017 erteilt, soll diese Bestand haben, wenn der Forderungsverzicht bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen. Wenn eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nach dem 08.02.2017 erteilt wurde, sollte diese Bestand haben, wenn der Forderungsverzicht bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde.

DER BFH VERWIRFT DAS BMF-SCHREIBEN VOM 27.04.2017 TEILWEISE

Nun haben gleich zwei Senate des BFH mit Urteilen vom 23.08.2017 (I R 52/14 und X R 38/15) die Vertrauensschutzregelung des BMF teilweise verworfen. Die Senate sehen in der Anordnung des BMF in gleicher Weise einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Beiden Urteilen lagen Altfälle i.S.d. Ziffer 1 des BMF-Schreibens zugrunde, in denen der Forderungsverzicht vor dem 09.02.2017 vollzogen wurde. Die Finanzämter hatten den Klägern einen Steuererlass versagt, da sie keine Sanierungsabsicht bzw. Sanierungseignung erkannten, sodass die Voraussetzungen des Sanierungserlasses nicht gegeben seien. Die hiergegen gerichteten Klagen hatten vor den Finanzgerichten Erfolg, wurden jedoch in der Revision vom BFH abgewiesen.

VERSTOSS DER ZIFFER 1 GEGEN DAS LEGALITÄTSPRINZIP

Der BFH sieht in der Ziffer 1 des BMF-Schreiben vom 27.04.2017 keine geeignete Grundlage für einen Steuererlass. Auch dieses Schreiben verstoße gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Die Entscheidung darüber, ob nach Verwerfung einer bislang durchgeführten Verwaltungspraxis, Begünstigungen auf Altfälle anzuwenden sind, obliege dem Gesetzgeber. Dieser habe sich im Rahmen der Einführung des § 3a EStG n.F. gegen eine derartige Regelung entschieden. Darüber hinaus fehle es bereits an einem Vertrauenstatbestand und mithin an einer Veranlassung für einen entsprechenden Vertrauensschutz. Ein schützenswertes Vertrauen könne nur entstehen, wenn sie auf einer gesicherten und für die Meinung des Steuerpflichtigen sprechenden Rechtsauffassung basiere und die Rechtslage nicht zweifelhaft erscheine. Dies sei im Fall des Sanierungserlasses jedoch nicht der Fall. Dessen Legalität sei sowohl im Schrifttum als auch von der Rechtsprechung wiederholt infrage gestellt worden.

ANWENDBARKEIT DES SANIERUNGSERLASSES BEI EINER VERBINDLICHER AUSKUNFT

Der Sanierungserlass ist auf Altfälle i.S.d. Ziffer 2 des BMF-Schreibens vom 27.04.2017 unseres Erachtens jedoch weiterhin anwendbar. Eine Anwendung des Sanierungserlasses in Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt und noch nicht aufgehoben, zurückgenommen oder widerrufen wurde und die Voraussetzungen der Ziffer 2 erfüllt sind, sollte keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung darstellen. Zwar musste der BFH in seinen Urteilen nicht über einen Altfall nach Ziffer 2 entscheiden, allerdings bezieht er sich in seiner Begründung

des Verstoßes gegen das Legalitätsprinzip lediglich auf die Ziffer 1 des BMF-Schreibens.

Insofern gibt das BMF-Schreiben vom 27.04.2017 in der Ziffer 2 die allgemeine Meinung wieder und schafft keinen "neuen" bzw. "gesonderten" Vertrauenstatbestand.

Bereits vor Veröffentlichung des neuesten BMF-Schreibens im April 2017 war herrschende Meinung, dass die verbindlichen Auskünfte für Sanierungsfälle in der Vergangenheit die Verwaltung binden und zwar auch in einem Rechtsstreit, wenn über die Umsetzung der verbindlichen Auskunft gestritten wird. Zwar kann eine verbindliche Auskunft aufgehoben, zurückgenommen oder widerrufen werden, wenn auch regelmäßig nur mit Wirkung für die Zukunft. Solange dies aber noch nicht erfolgt ist, ist die verbindliche Auskunft bindend, auch wenn sie unrichtig bzw. rechtswidrig ist.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH Gelegenheit haben wird, in einem weiteren Urteil klarzustellen, dass der sog. Sanierungserlass im Falle einer verbindlichen Auskunft, die nicht aufgehoben, zurückgenommen oder widerrufen wurde, weiter Bestand hat.

Diese Publikation dient der allgemeinen Information und ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Wenn Sie Fragen haben oder weitere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte an die Autoren oder Ihren üblichen Ansprechpartner bei Clifford Chance.

www.cliffordchance.com

Clifford Chance, Mainzer Landstraße 46,
60325 Frankfurt am Main

© Clifford Chance 2017

Clifford Chance Deutschland LLP ist eine Limited Liability Partnership mit Sitz in 10 Upper Bank Street, London E14 5JJ, registriert in England und Wales unter OC393460. Die Gesellschaft ist mit einer Zweigniederlassung im Partnerschaftsregister des Amtsgerichts Frankfurt am Main unter PR 2189 eingetragen.

Die nach § 5 TMG und §§ 2, 3 DL-InfoV vorgeschriebenen Informationen finden Sie unter: www.cliffordchance.com/deuregulatory

KONTAKTE

Olaf Mertgen
Partner

T +49 69 7199 1691
E olaf.mertgen@cliffordchance.com

Dr. Felix Mühlhäuser
Partner

T +49 69 7199 1051
E felix.muehlhaeuser@cliffordchance.com

Dr. Stefan Sax
Partner

T +49 69 7199 1549
E stefan.sax@cliffordchance.com

Dr. Marie-Theres Rämer
Counsel

T +49 69 7199 1609
E marie-theres.raemer@cliffordchance.com

Dr. Cristina Weidner
Counsel

T +49 69 7199 3145
E cristina.weidner@cliffordchance.com

Joachim Ponseck
Senior Associate

T +49 69 7199 1547
E joachim.ponseck@cliffordchance.com

Abu Dhabi • Amsterdam • Bangkok •
Barcelona • Beijing • Brussels • Bucharest •
Casablanca • Dubai • Düsseldorf • Frankfurt •
Hong Kong • Istanbul • London • Luxembourg
• Madrid • Milan • Moscow • Munich • New
York • Paris • Perth • Prague • Rome • São
Paulo • Seoul • Shanghai • Singapore •
Sydney • Tokyo • Warsaw • Washington, D.C.

Clifford Chance has a co-operation agreement with Abuhimed Alsheikh Alhagbani Law Firm in Riyadh.

Clifford Chance has a best friends relationship with Redcliffe Partners in Ukraine.