Urteil vom 16. Mai 2013, IV R 23/11

Einkommensteuer als sonstige Masseverbindlichkeit bei Veräußerung von mit Absonderungsrechten belasteten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens durch den Insolvenzverwalter

BFH IV. Senat

InsO § 1 S 2, InsO § 53, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 80 Abs 1, InsO § 290 Abs 1 Nr 3, EStG § 4a Abs 2 Nr 1 S 2, EStG § 14, EStG § 16, EStG § 2 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 01. Februar 2011, Az: 7 K 3953/10 E

Leitsätze

1. Die Einkommensteuerschuld, die aus der Verwertung der zur Insolvenzmasse (und zum Betriebsvermögen) gehörenden Wirtschaftsgüter resultiert, ist als sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren .

2. Diese Einkommensteuerschuld ist auch dann in voller Höhe Masseverbindlichkeit, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet war und --nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös-- der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreicht, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen (Aufgabe der anderslautenden Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 29. März 1984 IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 3.) .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des A (Insolvenzschuldner). Das Regelinsolvenzverfahren wurde am 16. März 2006 eröffnet.

2 Zur Insolvenzmasse gehört u.a. das Grundstück X, auf dem der Insolvenzschuldner ein landwirtschaftliches Unternehmen betrieben hatte.

3 Dieses zum Betriebsvermögen gehörende Grundstück X war mit Grundpfandrechten zugunsten von Kreditinstituten belastet.

4 Im Einverständnis mit den Grundpfandgläubigern veräußerte der Kläger das Grundstück X --während des Insolvenzverfahrens-- freihändig durch notariell beurkundeten Vertrag vom 8. September 2006. Der Veräußerungserlös betrug 155.000 €. Nach Befriedigung der absonderungsberechtigten (Grundpfand-) Gläubiger flossen der Insolvenzmasse aus diesem Verkauf am 15. Januar 2007 insgesamt 5.394 € zu.

5 Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung 2006 schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen. Im Einzelnen ging er von einem Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks X (154.923 €) sowie aus dem Verkauf von beweglichen Wirtschaftsgütern (10.000 €) in Höhe von insgesamt 164.923 € aus und setzte die Einkommensteuer 2006 (Streitjahr) mit Bescheid vom 7. September 2009 auf 19.020 € fest. Dieser wurde dem Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter bekanntgegeben.

6 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1920 veröffentlichten Gründen statt und hob den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sowie die Einspruchsentscheidung auf.

7 Dabei stützte es sich maßgeblich auf das unter Geltung der Konkursordnung (KO) ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. März 1984 IV R 271/83 (BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602), wonach die aus der Veräußerung eines zur Konkursmasse gehörenden und mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücks resultierende Einkommensteuer nur insoweit zu Massekosten führe, als der Veräußerungserlös zur Masse gelange.

An dieser Rechtsprechung sei auch unter Geltung der Insolvenzordnung (InsO) festzuhalten. Da insgesamt nur 5.394 € zur Insolvenzmasse gelangt seien, und dies auch erst im Veranlagungszeitraum 2007, sei der Einkommensteuerbescheid 2006 aufzuheben gewesen.

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO).

9 Es trägt im Wesentlichen vor, dass es sich bei der aus der Veräußerungsmaßnahme resultierenden Einkommensteuerschuld um eine sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handle, weil die Verwertung des Grundstücks X nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter erfolgt sei.

10 Entgegen der dem FG-Urteil zu Grunde liegenden und zur KO ergangenen Rechtsprechung des BFH sei die gesamte aus der Verwertung des mit Absonderungsrechten belasteten Grundstücks X resultierende Einkommensteuer als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren und nicht nur insoweit, als der Veräußerungserlös zur Insolvenzmasse gelange. Eine solche einschränkende Auslegung sei unzulässig. Zudem komme es nach der jüngeren Rechtsprechung bei der Qualifizierung einer Forderung nicht darauf an, ob und in welchem Umfang die Masse bereichert sei (BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429).

11 Auch stehe dieser Auffassung nicht entgegen, dass eine sachgerechte Verwertung des belasteten Wirtschaftsguts wegen der entstehenden Steuerbelastung scheitere. In einem solchen Fall dürfe der Insolvenzverwalter nicht verwerten, sondern müsse das belastete Wirtschaftsgut entweder freigeben oder durch die absonderungsberechtigten Gläubiger verwerten lassen.

12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 Es handle sich bei der aus der Verwertungshandlung resultierenden Einkommensteuer --entgegen der bisherigen Spruchpraxis des BFH-- nicht um eine sonstige Masseverbindlichkeit, sondern um eine Insolvenzforderung. Sollte der Senat gleichwohl (weiterhin) von sonstigen Masseverbindlichkeiten ausgehen, sei aber an der bisherigen Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 3. der Gründe) festzuhalten, wonach die Einkommensteuer nur insoweit als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren sei, als sie auf dem zur Masse gelangten Veräußerungsgewinn laste. Einerseits habe sich die Situation gegenüber der KO nicht geändert. Andererseits sei es aus rechtlichen wie auch aus sachlichen Gründen folgerichtig, nur die Einkommensteuer auf den zur Masse gelangten Veräußerungserlös als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren. Andernfalls sei zu befürchten, dass eine sachgerechte Verwertung der mit Absonderungsrechten belasteten Vermögensgegenstände wegen der damit verbundenen Steuerbelastung durch den Insolvenzverwalter nicht erfolgen könnte. Eine Verwertung nach Freigabe des belasteten Wirtschaftsguts oder eine Verwertung durch die absonderungsberechtigten Gläubiger nach dem Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung --wie vom FA vorgeschlagen-- würde dazu führen, dass eine daraus resultierende Einkommensteuerforderung als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen einzuordnen wäre. Eine solche Forderung nähme an einem eventuellen Restschuldbefreiungsverfahren (§§ 286 ff. InsO) nicht teil, weshalb der Insolvenzschuldner hinsichtlich einer solchen Forderung allenfalls Restschuldbefreiung in einem weiteren (zweiten) Insolvenzverfahren erlangen könne. Einer solchen ("zweiten") Restschuldbefreiung stünde dann aber der Versagungsgrund nach § 290 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegen. Danach sei die Restschuldbefreiung zu versagen, wenn sie in den letzten zehn Jahren bereits einmal erteilt oder versagt worden sei. Eine Änderung der Rechtsprechung des erkennenden Senats würde dem in § 1 Satz 2 InsO niedergelegten Ziel der Restschuldbefreiung zuwiderlaufen.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Einkommensteuerschuld, die aus der Verwertung der zur Insolvenzmasse (und zum Betriebsvermögen) gehörenden Wirtschaftsgüter resultiert, als sonstige Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren ist, die gemäß § 53 InsO vorweg aus der Insolvenzmasse zu berichtigen ist (dazu unter 1.). Anders als das FG meint, durfte das FA diese Masseverbindlichkeit

in voller Höhe durch Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat geltend machen, und zwar auch insoweit, als die Steuerfestsetzung auf der Veräußerung des mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücks X beruht (dazu unter 2.).

17 1. Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid festgesetzte Steuer ist Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

18 a) Sonstige Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind u.a. Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Insbesondere wegen der Art und Weise ihrer Geltendmachung und ihrer Anspruchsbefriedigung sind diese von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO solche Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung (z.B. § 38 der Abgabenordnung i.V.m. § 36 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe; in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.1.).

19 Entscheidend ist, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde (BFH-Beschluss vom 1. April 2008 X B 201/07, BFH/NV 2008, 925, unter II.2.c der Gründe, m.w.N.). Der Rechtsgrund für einen (abstrakten) Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird (BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 2.b). Ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet ist, richtet sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe; vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N.; vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.). Bezogen auf die Einkommensteuer kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung folglich darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde (so auch Urteil des Thüringer FG vom 30. November 2011 3 K 581/09, EFG 2013, 317, unter III.1.b, Revision anhängig unter Az. X R 12/12).

20 b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die aus der Veräußerung der beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens resultierende Einkommensteuer vom FG zu Recht als Masseverbindlichkeit qualifiziert worden. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht weder dem Grund noch der Höhe nach streitig, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

21 Dasselbe gilt für die aus der Veräußerung des Grundstücks X resultierende Einkommensteuer. Auch diese wurde als Vermögensanspruch erst nach Insolvenzeröffnung begründet.

22 aa) Die aus der Veräußerung des Grundstücks X resultierende Einkommensteuer beruht auf der freihändigen Verwertungshandlung des Klägers. Der Besteuerungstatbestand wurde durch diese Handlung nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet, weshalb die aus der Gewinnrealisierung resultierende Einkommensteuer als sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren ist (ständige Rechtsprechung; unter Geltung der KO wurde die daraus resultierende Einkommensteuer als Massekosten i.S. des § 58 Nr. 2 KO angesehen: Urteil des Reichsfinanzhofs vom 22. Juni 1938 VI 687/37, RFHE 44, 162, RStBl 1938, 669; BFH-Urteile vom 7. November 1963 IV 210/62 S, BFHE 78, 172, BStBl III 1964, 70, unter III.3. und III.4. der Gründe; in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 2.b der Gründe; vom 9. November 1994 I R 5/94, BFHE 176, 248, BStBl II 1995, 255, unter II.4.a der Gründe; vom 11. November 1993 XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477, unter II.3.c der Gründe; vom 5. März 2008 X R 60/04, BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1. der Gründe; unter Geltung der InsO wurde dies bereits bestätigt: BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.c der Gründe; Gerichtsbescheid des FG Düsseldorf vom 19. August 2011 11 K 4201/10 E, EFG 2012, 544, unter II.1.a, Revision anhängig unter Az. IX R 17/12; Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. Januar 2012 14 K 47/10, juris, unter 1.a, Revision anhängig unter Az. III R 16/12). Der erkennende Senat sieht keinen Grund, von dieser ständigen Rechtsprechung abzuweichen.

23 Dabei braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die Einkommensteuer aufgrund einer "Handlung" des Insolvenzverwalters (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 InsO) oder aber "in anderer Weise" (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO) begründet wurde. Es ist jedenfalls eine der beiden Alternativen erfüllt, wenn man mit der

vorgenannten Rechtsprechung für das insolvenzrechtliche "Begründetsein" darauf abstellt, wann und durch wen der steuerauslösende (unselbständige) Besteuerungstatbestand i.S. des § 2 Abs. 1 EStG (vollständig) verwirklicht wurde. Dies ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Abgrenzung. Die Anknüpfung der Besteuerung an die "Realisationshandlung" gilt uneingeschränkt auch dann, wenn sie nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern der Insolvenzverwalter im Rahmen seiner Verwaltungsbefugnis nach § 80 Abs. 1 InsO vorgenommen hat.

24 bb) Die vorgenannten Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn durch die Veräußerung nach Insolvenzeröffnung stille Reserven aufgedeckt werden, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind. Im insolvenzrechtlichen Schrifttum wird demgegenüber überwiegend vertreten, dass die aus der Aufdeckung stiller Reserven resultierende Einkommensteuer nur insoweit als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren sei, als die stillen Reserven nach Insolvenzeröffnung entstanden seien; im Übrigen handle es sich um eine Insolvenzforderung (u.a. Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., S. 139 ff.; Gottwald/Frotscher, Insolvenzrechts-Handbuch, 3. Aufl., § 121 Rz 26 ff., Rz 29 f.; Onusseit/Kunz, Steuern in der Insolvenz, 2. Aufl., Rz 521 ff., m.w.N.; Uhländer in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl., Rz 1466 ff., Rz 1472; Boochs/Dauernheim, Steuerrecht in der Insolvenz, 3. Aufl., Rz 139; Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 38 Rz 73; MünchKommInsO/Ehricke, Bd. 1, 2. Aufl., § 38 Rz 81, m.w.N.; MünchKommInsO/Kling/Schüppen/Ruh, Bd. 3, 2. Aufl., Insolvenzsteuerrecht, Rz 53 ff., m.w.N.; Häsemeyer, Insolvenzrecht, 4. Aufl., Rz 23.49; Roth, Insolvenz Steuerrecht, S. 332 ff.; Onusseit, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2003, 677, 680 f.; Sämisch/Adam, ZInsO 2010, 934, 937; Roth, Finanz-Rundschau 2013, 441).

25 Der Senat hält auch nach erneuter Würdigung der von dem insolvenzrechtlichen Schrifttum vorgebrachten Argumente an seiner bisherigen Rechtsprechung fest (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602). Ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass die vorgenannte, zunächst zu den Regelungen der KO vertretene Auffassung nicht mit §§ 38, 55 Abs. 1 InsO vereinbar ist. Diese Auffassung stellte für die Beurteilung des insolvenzrechtlichen "Begründetseins" nicht darauf ab, wann der Besteuerungstatbestand und damit der Rechtsgrund verwirklicht wird, sondern ausschließlich auf die für die Steuerverwirklichung unmaßgebliche Entstehung des Wertzuwachses. Der Wertzuwachs unterliegt aber erst dann der Besteuerung, wenn es durch einen steuerauslösenden Tatbestand zur Gewinnrealisation kommt. Letzteres steht im Einklang mit den allgemeinen Maßstäben zur Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und (sonstiger) Masseverbindlichkeit. Danach kommt es stets auf die Verwirklichung des anspruchsbegründenden Tatbestands an (z.B. Braun/Bäuerle, Insolvenzordnung, 5. Aufl., § 38 Rz 4; Uhlenbruck, a.a.O., § 38 Rz 26). Trennlinie zwischen sonstigen Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen ist, ob der Rechtsgrund der Entstehung der Forderung im Augenblick vor Verfahrenseröffnung bereits gelegt war. Das ist dann der Fall, wenn der anspruchsbegründende Tatbestand vor der Verfahrenseröffnung materiell-rechtlich abgeschlossen war (MünchKommInsO/Ehricke, Bd. 1, 2. Aufl., § 38 Rz 16, m.w.N.). Für Zwecke der Besteuerung können keine anderen Kriterien gelten.

26 cc) Der hier vertretenen Auffassung steht auch nicht der Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 14. Oktober 2010 IX ZB 224/08 (ZInsO 2010, 2188) entgegen. In dieser Entscheidung hat sich der BGH --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht mit Abgrenzungskriterien zum insolvenzrechtlichen "Begründetsein" auseinandergesetzt. Vielmehr hat er sich mit der Befriedigungsreihenfolge bei angezeigter Masseunzulänglichkeit beschäftigt und betont, dass die Umsatzsteuer aus Verwertungserlösen nach Masseunzulänglichkeit nicht zu den erstrangig zu befriedigenden Verfahrenskosten (§ 209 Abs. 1 Nr. 1 InsO), sondern zu den zweitrangigen Neumasseverbindlichkeiten gehört.

27 2. Anders als das FG meint, durfte das FA die sonstige Masseverbindlichkeit auch in voller Höhe durch Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat geltend machen.

28 a) Die als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizierende (Einkommensteuer-)Forderung hat das FA zu Recht durch (Einkommen-)Steuerbescheid festgesetzt und diesen dem Kläger als Bekanntgabeadressat bekanntgegeben (BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.2. der Gründe; unter Geltung der KO: BFH-Urteil in BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).

29 b) Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in voller Höhe eine sonstige Masseverbindlichkeit darstellt. Die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn ist auch dann in voller Höhe Masseverbindlichkeit, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet war und --nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös-- der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreicht, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen. An der anderslautenden Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 141, 2,

BStBl II 1984, 602, unter 3.), die noch zu den Regelungen der KO ergangen ist und auf die das FG im Rahmen seiner rechtlichen Würdigung abgestellt hat, hält der erkennende Senat unter Geltung der InsO nicht mehr fest (so auch Gerichtsbescheid des FG Düsseldorf in EFG 2012, 544, unter II.1.b; Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. Januar 2012 14 K 47/10, juris, unter 1.b).

30 aa) Ausgehend von dem BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602 müsste die Einkommensteuer, soweit sie den zur Masse gelangten Betrag übersteigt (Restforderung), als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen qualifiziert werden (so auch Gottwald/Frotscher, a.a.O., § 42 Rz 176). Die Rechtsmacht des Verwalters, mit Wirkung für und gegen den Schuldner zu handeln, ist gegenständlich jedoch nach § 80 Abs. 1 InsO auf die Insolvenzmasse beschränkt. Er kann ausschließlich Masseverbindlichkeiten begründen, nicht hingegen den Schuldner persönlich mit seinem insolvenzfreien Vermögen verpflichten (so auch BGH-Teilurteil vom 24. September 2009 IX ZR 234/07, ZInsO 2009, 2198, unter II.3.a aa, m.w.N.). Ist die Einkommensteuer daher bereits aus insolvenzrechtlichen Gründen insgesamt als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren, kann es nicht darauf ankommen, in welchem Umfang der Veräußerungserlös zur Masse gelangt ist. Eine solche Einschränkung der Masseverbindlichkeit ist auch dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 InsO nicht zu entnehmen.

31 bb) Weder die Interessenlage der Beteiligten noch systematische Erwägungen rechtfertigen es, dem Verwalter über den Wortlaut des § 80 Abs. 1 InsO hinaus die Befugnis einzuräumen, den Schuldner persönlich mit seinem insolvenzfreien Vermögen zu verpflichten und nur den (tatsächlich) zur Masse gelangten Betrag der Besteuerung zu unterwerfen.

32 (1) Das Argument, Steuerobjekt der Einkommensteuer sei das "Einkommen", weshalb die Einkommensteuer auch nur insoweit die Qualität eines Masseanspruchs erlangen könne, als das Steuerobjekt zur Masse gelange, negiert das Schicksal der Rest-Einkommensteuerforderung. Der gleiche Einwand müsste nämlich auch für das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners gelten, denn auch dieses wurde nach der Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger nicht bereichert.

33 (2) Auch greift der Hinweis des Klägers nicht durch, dass die Aufgabe der Rechtsprechung dem Ziel der Restschuldbefreiung nach § 1 Satz 2 InsO zuwiderliefe. Unabhängig davon, dass das BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602 zur KO ergangen ist, die keine Restschuldbefreiung vorsah, stand allenfalls die bisherige Rechtsauffassung ab Geltung der InsO diesem Verfahrensziel der Restschuldbefreiung entgegen.

34 Nach seiner bisherigen Rechtsprechung hatte der Senat die Masseverpflichtung auf den zur Konkursmasse gelangten Betrag reduziert. Die restliche Steuerforderung wäre jedoch unter Geltung der InsO, wie unter II.2.b aa dargelegt, als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen zu qualifizieren. Eine solche Forderung würde aber am Restschuldbefreiungsverfahren (§ 286 ff. InsO) nicht teilnehmen können, weil sie nicht gegenüber einem Insolvenzgläubiger besteht (ebenso Uhlenbruck, a.a.O., § 286 Rz 20). Auch könnte der Schuldner von dieser Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen nicht durch ein zweites Insolvenz- und anschließendes Restschuldbefreiungsverfahren befreit werden. Zwar wäre die Forderung in einem zweiten Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung zu qualifizieren, die zur Teilnahme am Restschuldbefreiungsverfahren grundsätzlich berechtigen könnte. Nach der gefestigten Rechtsprechung des BGH ist die Eröffnung eines zweiten Insolvenzverfahrens jedoch unzulässig, weil --ohne Freigabe von Vermögen-- wegen §§ 35 Abs. 1, 36 InsO kein weiteres insolvenzrechtlich verwertbares Vermögen vorhanden wäre (BGH-Beschlüsse vom 18. Mai 2004 IX ZB 189/03, ZInsO 2004, 739; vom 3. Juli 2008 IX ZB 182/07, ZInsO 2008, 924; vom 9. Juni 2011 IX ZB 175/10, ZInsO 2011, 1349, unter II.2.a). Folglich hätte der Insolvenzschuldner keine Möglichkeit, sich von der durch den Verwalter (mit Hilfe der Rechtsprechung) begründeten Steuerforderung zu befreien, was dem Ziel der Restschuldbefreiung zuwiderläuft.

35 Nach der nunmehr vertretenen Rechtsauffassung handelt es sich bei der Steuerforderung insgesamt um sonstige Masseverbindlichkeiten, so dass insoweit ein Zielkonflikt mit der Restschuldbefreiung nicht auftreten kann.

36 (3) Der Senat verkennt nicht, dass die Verwertung der mit Absonderungsrechten belasteten Gegenstände im allseitigen Interesse liegt und die Änderung der bisherigen Rechtsprechung die praktische Folge nach sich ziehen könnte, dass der Verwalter künftig von der Möglichkeit der Freigabe des belasteten Gegenstands Gebrauch machen wird, um die Masse nicht mit aus Steueransprüchen resultierenden Masseverbindlichkeiten zu belasten. Die Richtigkeit einer solchen Annahme unterstellt, kann dieser rein tatsächliche Gesichtspunkt gleichwohl nicht darüber hinweg helfen, dass dem Verwalter die rechtliche Befugnis zur Belastung des insolvenzfreien Vermögens mit Verbindlichkeiten fehlt.

37 Sollte es wegen der geänderten Rechtsprechung vermehrt zur Freigabe der mit Absonderungsrechten belasteten Gegenstände kommen und sollte die aus ihrer Verwertung durch die absonderungsberechtigten Gläubiger resultierende Einkommensteuer als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen einzuordnen sein, läge der Grund für einen daraus resultierenden Zielkonflikt mit der Restschuldbefreiung aber --anders als der Kläger meint-- zumindest nicht in der geänderten Rechtsprechung. Anders als unter der bisherigen Rechtsprechung (s. oben, II.2.b bb (2)) wäre wegen der Freigabe des Gegenstands verwertbare Masse vorhanden, die grundsätzlich ein zweites Insolvenzverfahren rechtfertigen könnte. Einer Restschuldbefreiung könnte dann zwar der Versagungsgrund nach § 290 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegenstehen. Darüber ist jedoch vorliegend nicht zu entscheiden.

38 3. Die Sache ist spruchreif. Zwischen den Beteiligten ist weder die Höhe des Veräußerungsgewinns noch der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung streitig. Auch der Senat geht unter Beachtung der einschlägigen Regelungen in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 14, 16 EStG davon aus, dass die hier streitigen Veräußerungsgewinne dem Gewinn des Streitjahres 2006 hinzuzurechnen und deshalb zutreffend im angefochtenen Einkommensteuerbescheid erfasst worden sind. Angesichts dessen sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de