Urteil vom 26. November 2014, VII R 32/13

Zuordnung von Einkommensteuererstattungsansprüchen zum insolvenzfreien Vermögen i.S. des § 35 Abs. 2 InsO

BFH VII. Senat

AO § 37 Abs 2, AO § 218 Abs 2, InsO § 32, ZPO § 580 Nr 7 Buchst b, ZPO § 582, InsO § 35, BGB § 387, InsO § 80 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 29. Mai 2013, Az: 5 K 3328/10

Leitsätze

1. Wird eine selbständige Tätigkeit gemäß § 35 Abs. 2 InsO aus dem Insolvenzbeschlag freigegeben, ist ein Einkommensteuererstattungsanspruch, der auf Vorauszahlungen beruht, die erst nach der Freigabe festgesetzt und allein nach den zu erwartenden Einkünften aus der freigegebenen Tätigkeit berechnet worden sind, nicht i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO der Insolvenzmasse geschuldet (vgl. auch Senatsbeschluss vom 6. März 2014 VII S 47/13 (PKH), BFH/NV 2014, 1013) .

2. Darüber hinaus ist ein Einkommensteuererstattungsanspruch auch dann nicht der Insolvenzmasse geschuldet, wenn er auf Vorauszahlungen beruht, die nach der Freigabe aus Mitteln geleistet worden sind, die zum freigegebenen Vermögen gehören .

Tatbestand

I.

1 Mit Beschluss vom 29. Februar 2008 eröffnete das Amtsgericht (AG) das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners und bestellte den Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zum Insolvenzverwalter. Mit Schreiben vom 16. April 2008 teilte dieser dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit, dass er das Einzelunternehmen des Insolvenzschuldners aus dem Insolvenzbeschlag freigebe.

2 Am 1. Oktober 2009 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008. Der Insolvenzschuldner hatte in diesem Jahr ausschließlich gewerbliche Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer erzielt. Seine Ehefrau, mit der er zusammen veranlagt wurde, hatte keine Einkünfte. Aufgrund der vom Insolvenzschuldner im Jahr 2008 geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen ergab sich ein Guthaben in Höhe von insgesamt 1.420,40 €.

3 Hinsichtlich desjenigen Teils des Guthabens, das zeitanteilig auf die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfiel (1.185,80 €), erklärte das FA gegenüber dem Insolvenzschuldner die Aufrechnung mit Insolvenzforderungen (Einkommensteuer 2003). Hinsichtlich des restlichen Guthabens (234,60 €) erklärte das FA gegenüber dem Kläger die Aufrechnung mit Insolvenzforderungen (ebenfalls Einkommensteuer 2003).

4 Mit Abrechnungsbescheid vom 19. April 2010 (§ 218 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--), der an den Kläger gerichtet war, ordnete das FA das Guthaben in Höhe von 1.420,40 € unter Hinweis auf die fehlenden Einkünfte der Ehefrau vollständig dem Insolvenzschuldner zu, teilte es anschließend mit den oben genannten Beträgen zeitanteilig auf die Zeit vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf und stellte das Erlöschen dieser Beträge durch Aufrechnung fest.

5 Der Einspruch des Klägers, mit dem er die Aufrechnung hinsichtlich des auf den nachinsolvenzlichen Zeitraum entfallenden Betrags in Höhe von 1.185,80 € angriff, blieb ohne Erfolg. Das FA wies den Einspruch als unzulässig zurück, da der Kläger wegen der Freigabe des Betriebs aus dem Insolvenzbeschlag nicht befugt sei, Rechtsmittel einzulegen. Außerdem sei der Einspruch unbegründet. Insbesondere greife kein Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO), da der Erstattungsanspruch aus den überzahlten Einkommensteuervorauszahlungen nicht in die Insolvenzmasse falle.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage statt. Der Aufrechnung stehe das Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen, da das FA den Erstattungsanspruch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Insolvenzmasse schuldig geworden sei. Dem stehe auch nicht die Freigabe des Einzelunternehmens aus dem Insolvenzbeschlag gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO entgegen. Anders als ein etwaiger Umsatzsteuervergütungsanspruch wie im Senatsbeschluss vom 1. September 2010 VII R 35/08 (BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336) gehöre ein Einkommensteuererstattungsanspruch zur Insolvenzmasse. Dies folge bereits aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO, da der Einkommensteuererstattungsanspruch keine betriebliche Einnahme und damit kein "Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit" sei. Diese Voraussetzung sei nur bei Betriebssteuern erfüllt, was durch die Gesetzesbegründung bestätigt werde. Etwas anderes folge auch nicht aus der (zutreffenden) Feststellung des FA, dass die Einkommensteuervorauszahlungen ausschließlich auf der vom Insolvenzschuldner ausgeübten gewerblichen Tätigkeit beruht hätten.

7 Mit seiner Revision macht das FA geltend, § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO stehe der Aufrechnung nicht entgegen. Der Erstattungsanspruch aufgrund überzahlter Einkommensteuervorauszahlungen gehöre im Streitfall wegen § 35 Abs. 2 InsO nicht zur Insolvenzmasse. Zwar sei die Einkommensteuer keine Betriebssteuer und der Einkommensteuererstattungsanspruch keine Betriebseinnahme. Mit der Freigabeerklärung habe der Insolvenzverwalter aber für die selbständige Tätigkeit endgültig und unbedingt auf seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis verzichtet. Die Freigabewirkung beziehe sich nicht nur auf den unmittelbaren Neuerwerb der Betriebseinnahmen, sondern erstrecke sich auch auf deren Verwendung. Im Fall einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen bleibe es unabhängig von der Pfändbarkeit bei der Zuordnung zur Sondervermögenssphäre des insolvenzfreien Vermögens. Zur Insolvenzmasse gehöre lediglich der Ausgleichsanspruch gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 295 Abs. 2 InsO. Allein dies entspreche der Intention des Gesetzgebers, Rechtssicherheit für Gläubiger und Schuldner zu erreichen, ohne die nicht selbstständig tätigen Schuldner zu benachteiligen.

8 Der Kläger folgt grundsätzlich der Rechtsauffassung des FG. Das FA verkenne die Bedeutung und die Wirkung der insolvenzrechtlichen Freigabeerklärung gemäß § 35 Abs. 2 InsO. Die Freigabe beschränke sich auf das Vermögen, das dem jeweiligen Gewerbe gewidmet sei, d.h. auf die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben. Dies treffe weder auf die Einkommensteuerschulden noch auf Einkommensteuererstattungsansprüche zu. Insofern lägen persönliche Ansprüche vor, für die nicht nur die gewerblichen, sondern sämtliche Einkünfte des Insolvenzschuldners als Grundlage dienten. Der Einkommensteuererstattungsanspruch sei somit nicht als Betriebseinnahme und die Einkommensteuer nicht als Betriebssteuer anzusehen. Bei einer anderen Betrachtung käme es zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten und auch nicht gerechtfertigten Privilegierung des selbständigen Insolvenzschuldners gegenüber dem unselbständigen Insolvenzschuldner. Dies gelte unabhängig von der Herkunft der Mittel.

9 Im Übrigen habe sich im Rahmen der Vorbereitung zur mündlichen Verhandlung herausgestellt, dass das Einzelunternehmen nicht schon am 16. April 2008, sondern erst im Jahr 2010 aufgrund eines Schreibens des AG aus dem Insolvenzbeschlag freigegeben worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

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

11 Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) und ist auch nicht im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der Einkommensteuererstattungsanspruch aufgrund der fehlenden Einkünfte der Ehefrau tatsächlich --wie vom FA in dem angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 19. April 2010 angenommen-- allein dem Insolvenzschuldner zuzuordnen war (vgl. hierzu Senatsurteil vom 22. März 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607, m.w.N.). Jedenfalls ist der dem Insolvenzschuldner zuzuordnende Einkommensteuererstattungsanspruch auch hinsichtlich des nachinsolvenzlichen Zeitraums durch die vom FA erklärte Aufrechnung mit Insolvenzforderungen erloschen (§ 47 AO).

12 1. Die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 226 AO i.V.m. §§ 387 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs waren erfüllt.

13 Unabhängig von der Problematik, ob der Einkommensteuererstattungsanspruch zur Insolvenzmasse i.S. des § 35

Abs. 1 InsO oder zum insolvenzfreien Vermögen i.S. des § 35 Abs. 2 InsO gehörte, war insbesondere die Gegenseitigkeit der Insolvenzforderungen des FA einerseits und des Einkommensteuererstattungsanspruchs andererseits gegeben (a.A. Peters in Münchener Kommentar InsO, 3. Aufl., 2013, § 35 Rz 47h). Denn das Insolvenzverfahren führt lediglich zu unterschiedlichen Haftungs- bzw. Vermögensmassen. Deren alleiniger Rechtsträger bleibt in jedem Fall der Insolvenzschuldner (vgl. eingehend Senatsbeschluss in BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336).

14 Darüber hinaus hat das FA die Aufrechnung für den nachinsolvenzlichen Zeitraum zutreffend gegenüber dem Insolvenzschuldner erklärt. Zwar sind Aufrechnungen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens grundsätzlich gegenüber dem Insolvenzverwalter zu erklären. Dies gilt aber nicht, wenn die Hauptforderung, gegen die aufgerechnet wird, nicht unter die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters gemäß § 80 Abs. 1 InsO fällt, sondern --wie im Folgenden noch näher auszuführen sein wird-- zum insolvenzfreien Vermögen i.S. des § 35 Abs. 2 InsO gehört.

15 2. Die vom FA für den nachinsolvenzlichen Zeitraum erklärte Aufrechnung ist auch nicht durch ein besonderes insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot ausgeschlossen.

16 Aufrechnungen werden zunächst nicht von den allgemeinen Vollstreckungsverboten in § 89 Abs. 1, § 294 Abs. 1 InsO erfasst (Bundesgerichtshof --BGH--, Urteil vom 21. Juli 2005 IX ZR 115/04, BGHZ 163, 391).

17 In Betracht kommt allenfalls § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO, der jedoch voraussetzt, dass der Insolvenzgläubiger etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Dabei geht der Senat davon aus, dass der Kläger das Einzelunternehmen --wie vom FG festgestellt-- am 16. April 2008 aus dem Insolvenzbeschlag freigegeben hat. Diese Feststellung des FG, die mit dem eigenen Vortrag des fachkundig vertretenen Klägers in der Vorinstanz übereinstimmte, ist für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), auch wenn der neue Prozessbevollmächtigte des Klägers in der mündlichen Verhandlung Unterlagen vorgelegt hat, die dem zu widersprechen scheinen. Insbesondere kommt keine Ausnahme aufgrund einer ansonsten drohenden Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 134 FGO i.V.m. § 580 Nr. 7 Buchst. b der Zivilprozessordnung (ZPO) in Betracht. Dies folgt aus § 582 ZPO, da der Kläger diese Unterlagen schon in der Vorinstanz hätte vorlegen können, und zwar spätestens im Rahmen eines Antrags auf Tatbestandsberichtigung gemäß § 108 FGO.

18 Der Senat hat in seinem Beschluss in BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336 entschieden, dass ein Umsatzsteuervergütungsanspruch, den der Insolvenzschuldner durch eine gemäß § 35 Abs. 2 InsO aus dem Insolvenzbeschlag freigegebene selbständige Tätigkeit erworben hat, nicht i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO der Insolvenzmasse geschuldet wird und das FA gegen diesen Anspruch mit vorinsolvenzlichen Steuerschulden aufrechnen kann (bestätigt durch den Senatsbeschluss vom 23. August 2011 VII B 8/11, BFH/NV 2011, 2115; vgl. auch schon Senatsurteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09, BFHE 228, 6, BStBl II 2010, 758). Mit Beschluss vom 6. März 2014 VII S 47/13 (PKH) (BFH/NV 2014, 1013) hat der Senat diese Rechtsprechung auf Einkommensteuererstattungsansprüche ausgedehnt, die auf Vorauszahlungen beruhen, bei deren Berechnung nur die Einkünfte aus der freigegebenen Tätigkeit zu Grunde gelegt worden sind. Dies ergibt sich bereits aus der weiten Formulierung "Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit", aus der sich entgegen der Auffassung des Klägers keine Beschränkung auf Betriebssteuern bzw. auf Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben ableiten lässt. Vielmehr erstreckt sich die Freigabe auf eine Gesamtheit von Gegenständen und Werten, die der freigegebenen Tätigkeit gewidmet sind (vgl. BGH-Urteil vom 9. Februar 2012 IX ZR 75/11, BGHZ 192, 322) bzw. die auf dieser Tätigkeit beruhen, d.h. infolge der freigegebenen Tätigkeit entstehen oder vereinnahmt werden. Eine Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen ist zwar die Regel, aber nicht zwingend erforderlich.

19 Bei Einkommensteuererstattungsansprüchen sind diese Voraussetzungen jedenfalls dann erfüllt, wenn die zugrunde liegenden Einkommensteuervorauszahlungen erst nach der Freigabe festgesetzt und allein nach den zu erwartenden Einkünften aus der vom Insolvenzbeschlag befreiten Tätigkeit berechnet worden sind. Ein solcher Sachverhalt lag dem Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1013 zugrunde.

20 Darüber hinaus ist es ausreichend, wenn Vorauszahlungen nach der Freigabe aus Mitteln geleistet werden, die zum freigegebenen Vermögen gehören. In diesem Fall muss auch ein etwaiger Erstattungsanspruch wieder in das freigegebene Vermögen gelangen. Denn Mittel, die einmal zum freigegebenen Vermögen gehört haben, können nicht nachträglich wieder der Insolvenzmasse zugeordnet werden.

21 Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), beruhten die Einkommensteuervorauszahlungen ausschließlich auf der gewerblichen Tätigkeit des Klägers, d.h. auf seiner nach

§ 35 Abs. 2 InsO freigegebenen Tätigkeit. Im Hinblick auf die zeitanteilige Aufteilung des Einkommensteuererstattungsanspruchs im Abrechnungsbescheid sowie den Umstand, dass nach Aktenlage vor der Freigabe nach § 35 Abs. 2 InsO allenfalls ein Betrag in Höhe von 247 € als Einkommensteuervorauszahlung geleistet worden ist (vgl. Bl. 54, 56 und 60 der Steuerakte), kann diese Feststellung nur so verstanden werden, dass die auf den nachinsolvenzlichen Zeitraum entfallende Einkommensteuererstattung aus Mitteln des freigegebenen Vermögens gezahlt worden ist. Denn der prozentuale Anteil der möglicherweise vor der Freigabe gezahlten 247 € an den insgesamt geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von 3.569,70 € ist mit ca. 7 % wesentlich kleiner als der prozentuale Anteil des auf den vorinsolvenzlichen Zeitraum entfallenden Einkommensteuererstattungsbetrags im Vergleich zum gesamten Erstattungsbetrag (234,60 € von 1.420,40 € = ca. 16,5 %).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de