Urteil vom 13. Dezember 2016, X R 4/15

Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

ECLI:DE:BFH:2016:U.131216.XR4.15.0

BFH X. Senat

InsO § 94, InsO § 300 Abs 1 S 1, InsO § 301 Abs 1 S 1, InsO § 301 Abs 3, AO § 174 Abs 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1, EStG § 16 Abs 3, FGO § 126 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Oktober 2014, Az: 5 K 4719/10

Leitsätze

1. Ein Buchgewinn, der aufgrund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entsteht, ist grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen (Bestätigung des Senatsurteils vom 3. Februar 2016 X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391) .

2. Wurde der Betrieb vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben, liegt allerdings ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz zurückwirkendes Ereignis vor .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21. Oktober 2014 5 K 4719/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist als Handelsvertreter tätig und betrieb in den Jahren 1994 und 1995 daneben ein Einzelhandelsgeschäft für Kinderausstattung. Dieses gab er am 31. Oktober 1995 auf. Ein Konkursverfahren wurde nicht eingeleitet.

2 Weil der Kläger zunächst Steuererklärungen für diese Jahre nicht abgegeben hatte, schätzte das Betriebsstättenfinanzamt (Betriebs-FA) seine gewerblichen Einkünfte. Die Gewinnfeststellungsbescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN). Nachdem der Kläger seine Bilanzen für diese Jahre nebst Gewinnfeststellungserklärungen beim Betriebs-FA eingereicht hatte, erließ dieses geänderte Gewinnfeststellungsbescheide, in denen jeweils Verluste aus der gewerblichen Tätigkeit des Klägers festgestellt wurden.

3 Im Jahr 1999 beantragte der Kläger die Eröffnung des Verbraucherinsolvenzverfahrens über sein Vermögen. Am 20. Dezember 2006 erteilte das Amtsgericht B durch Beschluss die Restschuldbefreiung. Eine Ausfertigung dieses Beschlusses ging dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) am 28. Juli 2007 zu.

4 Der Kläger reichte im Jahr 2008 seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 ein. Er machte bei seinen gewerblichen Einkünften (nur) Angaben zur Handelsvertretertätigkeit. Das FA setzte am 7. Mai 2008 die Einkommensteuer für das Streitjahr auf 0 € fest und stellte mit Bescheid vom gleichen Tag den verbleibenden Verlust zum 31. Dezember 2006 fest. Beide Bescheide enthielten einen Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte des Klägers gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

5 Ausweislich des dem FA am 25. Juli 2008 übergebenen Vermerks ging das Staatliche Rechnungsprüfungsamt (StRPA) davon aus, dass der Kläger seinen Gewerbebetrieb noch bis in den Januar 1996 ausgeübt habe und ihm aufgrund der Restschuldbefreiung betriebliche Schulden erlassen worden seien, deren Höhe jedoch unbekannt sei. Daraufhin forderte das FA den Kläger auf, Angaben über die Art und Höhe der von der Restschuldbefreiung betroffenen Verbindlichkeiten zu machen.

6 Da der Kläger dem nicht nachkam, erließ das Betriebs-FA auf Veranlassung des FA am 5. November 2008 einen auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützten geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1995. Dieser erging unter VdN und berücksichtigte im Schätzungswege einen sog. Befreiungsgewinn aufgrund der Restschuldbefreiung in Höhe von 413.949,64 DM.

7 Der Kläger legte gegen den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid Einspruch ein. Im Verlauf des Einspruchsverfahrens einigten sich die Beteiligten auf die Höhe des ggf. anzusetzenden Befreiungsgewinns von 168.339,06 DM.

8 Während dieses Einspruchsverfahrens änderte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seinem Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01 (BStBl I 2010, 18) seine Rechtsauffassung zur zeitlichen Erfassung des Befreiungsgewinns. Das BMF vertrat nunmehr die Auffassung, im Fall einer Restschuldbefreiung sei von der Realisierung eines Befreiungsgewinns erst im Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung auszugehen. Es handele sich nicht um ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

9 Das Betriebs-FA erklärte am 19. April 2010 auf Nachfrage des FA, dass der Gewinnfeststellungsbescheid 1995 zur Berücksichtigung der neuen Rechtsansicht des BMF nicht geändert werden könne, da nach der Betriebsaufgabe die Anknüpfungsmerkmale aus § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO nicht erfüllt seien. Mit Bescheid vom 6. Mai 2010 änderte es (dennoch) den Gewinnfeststellungsbescheid 1995 erneut und stellte den Verlust in Höhe von 188.999 DM (wieder) fest.

10 Daraufhin erließ das FA am 25. August 2010 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sowie einen geänderten Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006. Im Einkommensteueränderungsbescheid setzte das FA die Einkommensteuer (erneut) auf 0 € fest. Den festgestellten verbleibenden Verlust auf den 31. Dezember 2006 minderte es um den Befreiungsgewinn. Als Korrekturvorschrift verwies das FA auf § 174 Abs. 4 AO.

11 Der Kläger legte u.a. gegen den geänderten Verlustfeststellungsbescheid Einspruch ein. Diesen wies das FA als unbegründet zurück. Eine Änderungsbefugnis ergebe sich aus § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 174 Abs. 4 AO, da die Höhe der von der Restschuldbefreiung betroffenen betrieblichen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt gewesen und vom Kläger bei Abgabe seiner Einkommensteuererklärung nicht mitgeteilt worden sei.

12 Die Klage hatte Erfolg. Der geänderte Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006 sei formell rechtswidrig, da es an einer Änderungsbefugnis fehle. Insbesondere eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO sei nicht in Frage gekommen. Der vom Kläger angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 1995 vom 5. November 2008 hätte schon aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht ergehen dürfen. Zwar liege kein Missbrauchsfall vor, bei dem sich das FA eine Rechtsposition erschlichen habe, indem es den (geänderten) Gewinnfeststellungsbescheid 1995 vorsätzlich fehlerhaft erlassen habe. Doch sei der vorliegende Fall, bei dem das Betriebs-FA ohne Korrekturvorschrift diesen Gewinnfeststellungsbescheid 1995 geändert habe und ihn im Rahmen des Einspruchsverfahrens des Klägers zu dessen Gunsten aufgehoben habe, vom Sinn und Zweck des § 174 Abs. 4 AO nicht umfasst.

13 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts.

14 Das Betriebs-FA habe sich bei Erlass des geänderten Gewinnfeststellungsbescheides vom 5. November 2008 allein materiell-rechtlich geirrt. Denn es habe angenommen, der Befreiungsgewinn sei im Feststellungszeitraum 1995 zu erfassen gewesen. Die weitere Annahme, die Restschuldbefreiung sei ein rückwirkendes Ereignis und berechtige deshalb zur Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, stelle keinen selbständigen Irrtum im formellen Recht dar, sondern sei die Konsequenz aus dieser materiell-rechtlichen Grundannahme. Diese ergebe sich aus der Wirkung der Restschuldbefreiung in § 301 der Insolvenzordnung (InsO). Dem Kläger stehe lediglich ein Leistungsverweigerungsrecht zu, welches im Jahr 1995 noch nicht existiert habe. Die Restschuldbefreiung könne deshalb kein rückwirkendes Ereignis sein.

15 Das Betriebs-FA habe nach Erlass des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 18 seinen materiell-rechtlichen Irrtum erkannt und deshalb die Gewinnfeststellung (erneut) geändert.

16 Folglich sei § 174 Abs. 4 AO als Korrekturvorschrift hier einschlägig. Denn § 174 Abs. 4 AO ermögliche es, den nach der Aufhebung nicht berücksichtigten Sachverhalt im richtigen Bescheid zu erfassen. Sowohl vom Gesetzeswortlaut wie auch vom Sinn und Zweck der Vorschrift seien zumindest die Fälle erfasst, bei denen unstreitig lediglich irrtümlich und nicht willkürlich, nämlich vorsätzlich, das Vorliegen einer Korrekturbefugnis angenommen werde.

17 Das FA sei auch zur Korrektur des Verlustfeststellungsbescheides vom 7. Mai 2008 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO berechtigt gewesen. Es habe die Höhe der betrieblichen Verbindlichkeiten nicht kennen können, da sich die Gewinnermittlungen des Klägers in den Feststellungsakten des Betriebs-FA befunden hätten. Eine Pflichtwidrigkeit des FA aufgrund der nicht vorgenommenen Schätzung des Befreiungsgewinns scheide schon deshalb aus, weil vor Erlass des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 18 kein Anlass bestanden habe, einen Befreiungsgewinn für das Jahr 2006 anzunehmen. Mangels Pflichtwidrigkeit könne kein deutliches Überwiegen gegenüber der Mitwirkungspflichtverletzung vorliegen.

18 Im Übrigen entfalte die Aufhebung des geänderten Gewinnfeststellungsbescheides 1995 vom 6. Mai 2010 als negativer Feststellungsbescheid Bindungswirkung, da die steuerliche Erfassung des Befreiungsgewinns aus dem Regelungsgehalt des Feststellungsverfahrens entlassen werde. Somit sei das FA gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO befugt gewesen, die sich hieraus ergebenden Konsequenzen im Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006 zu ziehen.

19 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des Finanzgerichts (FG) aufzuheben und die Klage abzuweisen.

20 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

21 Die Änderung des bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheides 1995 sei mangels Korrekturvorschrift rechtswidrig.

22 Anders als es § 174 Abs. 4 AO verlange, sei dieser Bescheid nicht deshalb aufgehoben worden, weil der Kläger insoweit erfolgreich für seine Rechtsansicht gestritten habe. Vielmehr habe das FA im Rahmen des Einspruchsverfahrens eine verfahrensrechtliche Änderung vorgenommen und den Kläger aus dem Einspruchsverfahren gedrängt. Er sei auch heute noch der Ansicht, dass der Sachverhalt der Restschuldbefreiung, wenn überhaupt eine Steuerbarkeit gegeben sei, im Kalenderjahr 1995 abzuhandeln sei. Im Jahr 1995 habe ein steuerfreier Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Jahr 1995 gültigen Fassung vorgelegen. Deshalb fehle es an einer Änderung des Gewinnfeststellungsbescheides zugunsten des Klägers.

23 Neben der Kenntnis des FA hinsichtlich der für die Schätzung des Befreiungsgewinns aus den Veranlagungsakten ersichtlichen Umstände scheitere eine Änderung aufgrund des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO daran, dass bei Einreichung der Steuererklärung für das Streitjahr am 29. Februar 2008 eine Erklärungspflicht für den Kläger in Bezug auf die Höhe der betroffenen Verbindlichkeiten noch nicht bestanden habe. Diese sei erst rund zwei Jahre später mit der Veröffentlichung des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 18 denkbar. Folglich fehle es auch an der Rechtserheblichkeit der Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Entscheidungsgründe

II.

24 Die Revision ist unbegründet. Zwar ist ein Befreiungsgewinn grundsätzlich im Jahr der Erteilung der Restschuldbefreiung zu erfassen (unter 1.). Etwas anderes gilt jedoch, wenn der Betrieb --wie hier-- vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben worden war (unter 2.). Deshalb ist der Befreiungsgewinn im vorliegenden Fall nicht im Streitjahr 2006 zu berücksichtigen. Damit fehlt es für das Streitjahr an einer Vorschrift zur Änderung des betroffenen Verlustfeststellungsbescheides (unter 3.). Die Entscheidung des FG ist deshalb im Ergebnis richtig und die Revision folglich zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

25 1. Die Erteilung der Restschuldbefreiung führt nicht zu einem (gar in die Vergangenheit zurückwirkenden) Erlöschen der Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners. Stattdessen werden die nicht erfüllten Forderungen ab dem Zeitpunkt

der Rechtskraft des Beschlusses des Insolvenzgerichts, mit dem die Restschuldbefreiung erteilt wird (§ 300 InsO), in unvollkommene Verbindlichkeiten (sog. Naturalobligationen) umgewandelt, deren Erfüllung von da ab --d.h. ex nunc-- freiwillig möglich ist, jedoch nicht erzwungen werden kann (so bereits Senatsurteil vom 3. Februar 2016 X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391, unter II.4.a, m.w.N.). Daher wirkt die Erteilung der Restschuldbefreiung auch einkommensteuerrechtlich grundsätzlich nicht zurück.

26 2. Davon unabhängig sind die Auswirkungen der Restschuldbefreiung im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe zu betrachten.

27 Aufgrund der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit hat ein Steuerpflichtiger --wie hier der Kläger-- eine Betriebsaufgabebilanz zu erstellen (unter a). Die in diese Bilanz eingestellten Verbindlichkeiten sind aufgrund der im Streitjahr erteilten Restschuldbefreiung auszubuchen (unter b). Somit stellt die Restschuldbefreiung bei einem Zusammenhang mit einer früheren Betriebsaufgabe ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar (unter c).

28 a) Die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit als Einzelhändler in den Jahren 1995 bzw. 1996 stellt eine Betriebsaufgabe dar und führt zur Aufstellung einer Aufgabebilanz.

29 aa) Mit der ersten vom Aufgabeentschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. der Einstellung der produktiven Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter, beginnt die Betriebsaufgabe. Dabei setzt dieser Beginn der Betriebsaufgabe nicht die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen voraus. Vielmehr markiert auch die Veräußerung beweglichen (sonstigen) Anlagevermögens den Beginn der Betriebsaufgabe, wenn der Steuerpflichtige dadurch für den Gesamtbetrieb den Willen bekundet, die gewerbliche Tätigkeit endgültig einzustellen. Er beginnt in diesem Fall damit, seine Absicht ins Werk zu setzen; die Betriebsaufgabe ist beendet, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist. Für die Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist dabei nicht der Beginn der Betriebsaufgabe, sondern der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant, so dass der Betriebsaufgabegewinn in verschiedenen Veranlagungszeiträumen entstehen kann (vgl. nur Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFHE 253, 482, BStBl II 2016, 852, unter II.3.).

30 Im Streitfall ist zwar nicht klar, ob der Betriebsaufgabezeitraum bereits mit der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit im Jahr 1995 endete. Das StRPA geht von einer gewerblichen Tätigkeit noch im Januar 1996 aus. Unstreitig endete die Betriebsaufgabe jedenfalls in einem Jahr vor Eröffnung des Verbraucherinsolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers im Jahr 1999.

31 bb) Im Fall einer Betriebsaufgabe muss neben einer letzten Schlussbilanz nach § 16 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 EStG auch eine Aufgabebilanz nach § 16 Abs. 3 EStG, die der Ermittlung des Aufgabegewinns bzw. -verlusts dient, aufgestellt werden. In einer solchen Aufgabebilanz werden neben etwa veräußerten und in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern die verbliebenen Schulden mit den Werten des § 16 Abs. 3 EStG angesetzt (vgl. nur Senatsurteil vom 5. Mai 2015 X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, unter II.1.a, m.w.N.). Diese Aufgabebilanz war vorliegend auf einen Zeitpunkt vor Eröffnung des Verbraucherinsolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers aufzustellen.

32 b) Erst mit der Erteilung der Restschuldbefreiung sind diese Verbindlichkeiten in der Aufgabebilanz nicht mehr auszuweisen.

33 Bestandteil der Betriebsaufgabebilanz sind die betrieblichen Verbindlichkeiten des Klägers, soweit sie nicht im Rahmen der Betriebsaufgabe getilgt werden können. Erst wenn die bestehende rechtliche Verpflichtung für den Schuldner keinerlei wirtschaftliche Bedeutung mehr hat, scheidet ein solcher Ausweis aus.

34 aa) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist eine Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung --GoB-- (§ 5 Abs. 1 EStG) nicht mehr zu passivieren, wenn diese keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt. Das ist beispielsweise der Fall, wenn mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 27. März 1996 I R 3/95, BFHE 180, 155, BStBl II 1996, 470, unter II.A.1., m.w.N.). Diese GoB sind auch im Rahmen der Aufgabebilanz zu beachten.

35 bb) Ein solcher Fall, dass mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit

grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist, liegt nicht schon bei Zahlungsunfähigkeit vor (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 1993 VIII R 29/91, BFHE 171, 419, BStBl II 1993, 747, unter II.). Das Gleiche gilt, wenn eine Liquidation bevorsteht oder ein Rangrücktritt vereinbart worden ist. Auch bei Insolvenz wird eine Verbindlichkeit erst beim tatsächlichen Erlöschen der Schuld auszubuchen sein (so Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rz 313).

36 cc) Die dargestellten Grundsätze gelten zunächst für noch nicht verjährte Ansprüche (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 1993 VIII R 21/92, BFHE 170, 540, BStBl II 1993, 543, unter 1.a). Sie gelten aber auch für den Fall, dass der Anspruch des Gläubigers verjährt ist und zu entscheiden ist, ob noch mit einer Erfüllung durch den Schuldner zu rechnen ist. Die Schuld darf nicht mehr passiviert werden, wenn sich der Schuldner entschlossen hat, die Einrede der Verjährung zu erheben. Dasselbe gilt, wenn anzunehmen ist, dass er sich auf die Verjährung berufen wird (BFH-Urteil in BFHE 170, 540, BStBl II 1993, 543, unter 1.a, m.w.N.).

37 dd) Bis zum Eintritt der Rechtsschuldbefreiung sind betriebliche Verbindlichkeiten somit zum Nennwert anzusetzen. Erst der Eintritt der Restschuldbefreiung führt zu einer Neubewertung.

38 (1) Wird durch Beschluss nach § 300 Abs. 1 Satz 1 InsO die Restschuldbefreiung erteilt, wirkt dies nach § 301 Abs. 1 Satz 1 InsO gegen alle Insolvenzgläubiger, selbst wenn sie ihre Forderungen nicht angemeldet haben (§ 301 Abs. 1 Satz 2 InsO). Ausdrücklich bestimmt jedoch § 301 Abs. 3 InsO, dass für den Fall, dass ein Gläubiger befriedigt wird, obwohl er aufgrund der Restschuldbefreiung keine Befriedigung zu beanspruchen hat, keine Pflicht zur Rückgewähr des Erlangten begründet wird.

39 Es entsteht eine unvollkommene Verbindlichkeit (vgl. nur Kübler/Prütting/Bork, § 301 InsO Rz 1). Sie ähnelt, da die Forderung nicht erlischt, der verjährten Verbindlichkeit wie auch den Verbindlichkeiten in den Fällen der Wette, des Spiels, des Differenzgeschäfts oder des Ehemäklerlohns. Doch anders als in den letztgenannten Fällen gibt es keine gesetzliche Missbilligung. Vor der Restschuldbefreiung ist diese Verbindlichkeit wirksam entstanden, danach bleibt sie bestehen. Der Gläubiger kann jedoch nunmehr eine Befriedigung nicht mehr beanspruchen. Dabei bedarf es anders als im Fall der verjährten Forderung (§ 222 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches) nicht der Einrede des Schuldners.

40 (2) Der fehlende Zwang zur Erfüllung führt dazu, dass eine Inanspruchnahme des Schuldners im Regelfall nicht mehr zu erwarten ist. Nur in Ausnahmefällen wird es zu einer Erfüllung kommen, und zwar auf rein freiwilliger Basis. Wirtschaftlich betrachtet stellen diese Verbindlichkeiten nach der Restschuldbefreiung deshalb keine Belastung mehr dar. Folglich sind sie nach den dargestellten Grundsätzen zur Bewertung von Verbindlichkeiten nicht nur auf Null zu reduzieren, sondern aufzulösen. Sie ähneln dem Forderungsverzicht eines Gläubigers (vgl. z.B. Urteil des FG Münster vom 21. Juli 2016 9 K 3457/15 E,F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1871, Revision: IX R 30/16, unter II.1., m.w.N.; Roth, Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 388 spricht davon, dass faktisch ein Forderungsverzicht eintritt).

41 (3) Etwas anderes ergibt sich weder aufgrund des nach § 201 InsO noch möglichen Forderungsrechts der Gläubiger noch dann, wenn eine Aufrechnung eines Gläubigers mit Forderungen, die bereits bei Verfahrenseröffnung bestanden haben, möglich sein sollte (so aber Uhländer, Der AO-Steuer-Berater 2010, 81, 85).

42 (a) Zwar können die Gläubiger nach § 201 Abs. 1 InsO nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ihre restlichen Forderungen gegenüber dem Schuldner unbeschränkt geltend machen, doch kommt diesen wirtschaftlich gesehen ab Erteilung der Restschuldbefreiung kein besonderer Wert mehr zu. Eine Durchsetzung ist nach § 301 Abs. 1 Satz 1 InsO ausgeschlossen. § 201 Abs. 3 InsO verweist ausdrücklich auf die Vorschriften der Restschuldbefreiung, die unberührt bleiben.

43 (b) Nach § 94 InsO wird das bei Insolvenzverfahrenseröffnung bestehende Recht eines Insolvenzgläubigers zur Aufrechnung "durch das Verfahren nicht berührt". Dies gilt auch für die Forderungen, die im Insolvenzplanverfahren erlassen worden sind, da es sich auch dort um unvollkommene Verbindlichkeiten handele (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19. Mai 2011 IX ZR 222/08, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2011, 1214, unter II.3.a). Ob dies für solche Verbindlichkeiten nach erteilter Restschuldbefreiung gilt, erscheint fraglich. Denn mit einer nicht durchsetzbaren Forderung kann grundsätzlich nicht aufgerechnet werden (vgl. BGH-Beschluss vom 29. März 2007 IX ZB 204/05, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2007, 923 Rz 8).

44 Unabhängig davon, ob eine solche Aufrechnung trotz Restschuldbefreiung möglich bleibt, betrifft dies allein die Werthaltigkeit der einzelnen Verbindlichkeit. Liegt eine Aufrechnungslage im Zeitpunkt der Restschuldbefreiung (noch) vor, sind diese Verbindlichkeiten in der Aufgabebilanz nicht auszubuchen, sondern mit dem Wert der

Gegenforderung anzusetzen. Einen Grund, allein deshalb eine Bewertung solcher Verbindlichkeiten außerhalb der Aufgabebilanz vorzunehmen, vermag der Senat nicht zu erkennen. Auch wird es sich zum Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung um eine Randerscheinung handeln.

45 c) Die Ausbuchung hat in der Aufgabebilanz und somit vor dem Streitjahr zu erfolgen. Denn die Erteilung der Restschuldbefreiung stellt in Fällen einer Betriebsaufgabe ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Die Verbindlichkeiten werden nachträglich uneinbringlich.

46 aa) Die Ausbuchung in der Aufgabebilanz knüpft an einen tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an. Wie dargestellt führt die Erteilung der Restschuldbefreiung im Streitjahr 2006 dazu, dass sich die Werthaltigkeit der betrieblichen Verbindlichkeiten ändert. Diese Änderung entfaltet steuerliche Rückwirkung. Dem muss durch eine Änderung der Steuerfestsetzung im Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz Rechnung getragen werden (vgl. grundsätzlich zu einer solchen rückwirkenden Anknüpfung an einen tatsächlich verwirklichten Sachverhalt auch BFH-Urteil vom 19. August 2009 I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, unter II.1.).

47 bb) Wann ein Sachverhalt i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO steuerlich zurückwirkt, wird im Gesetz nicht näher bestimmt. Es genügt nicht, dass das spätere Ereignis den für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhalt anders gestaltet. Die Änderung muss sich auch steuerrechtlich in der Weise auswirken, dass nunmehr der geänderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob diese Voraussetzung vorliegt, entscheidet sich nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, und BFH-Urteil in BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, m.w.N.). Die insoweit maßgeblichen Kriterien ergeben sich insbesondere aus der Rechtsprechung zum "rückwirkenden Ereignis" i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

48 cc) Bei den laufend veranlagten Steuern wie der Einkommensteuer sind die aufgrund des Eintritts neuer Ereignisse materiell-rechtlich erforderlichen steuerlichen Anpassungen regelmäßig nicht rückwirkend, sondern in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem sich der maßgebende Sachverhalt ändert (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Dieser Grundsatz gilt jedoch nur insoweit, als die einschlägigen steuerrechtlichen Regelungen nicht bestimmen, dass eine Änderung des nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts zu einer rückwirkenden Änderung steuerlicher Rechtsfolgen führt. Eine solche Rechtslage ist insbesondere bei Steuertatbeständen gegeben, die an einen einmaligen Vorgang anknüpfen, und bei denen nachträgliche Änderungen nicht in einer Folgebilanz oder nach den Grundsätzen des Zuflussprinzips in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden können (BFH-Urteil in BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, unter II.3.).

49 (1) Einigkeit besteht trotz der ganz überwiegenden Auffassung, dass § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zwar auf laufend veranlagte Steuern im Regelfall keine Anwendung findet, in all den Fällen außerordentlicher Einkünfte i.S. der §§ 16, 17, 18 Abs. 3 EStG sowie auch § 21 Abs. 1 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 1995/2002 i.V.m. § 16 EStG (so schon Urteil des Reichsfinanzhofs vom 8. November 1933 VI A 1187/33, RStBl 1933, 1226; näher Dötsch, Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe, 122 ff., m.w.N.). Denn die in diesen Regelungen erfassten Veräußerungs- und Aufgabegewinne beruhen auf einmaligen, punktuellen oder wenigstens zeitlich zusammengeballten Ereignissen. Ein solches rechtlich bedeutsames "Ereignis" umfasst die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (so schon Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a). Gerade im Fall der Betriebsaufgabe ist wie im Fall der Betriebsveräußerung zu beachten, dass die Regelungen des § 16 Abs. 3, Abs. 2 EStG in einem unlösbaren Zusammenhang mit denen der § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG stehen. Mit ihnen soll ein Härteausgleich für die punktuelle Besteuerung geschaffen werden, was allerdings nur für den tatsächlich erzielten Gewinn (oder Verlust) gelten kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.2.c, m.w.N.). Eine Überentlastung ist zu vermeiden (so auch Urteil des FG Münster in EFG 2016, 1871, unter II.2.a, m.w.N.).

50 (2) Es kommt nicht darauf an, welche Gründe rechtlicher oder tatsächlicher Art zu der rückwirkenden Sachverhaltsänderung geführt haben; insbesondere ist es unerheblich, ob diese "im Kern" bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegt waren (BFH-Urteil in BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, unter II.3.a, m.w.N.). Dementsprechend hat der BFH etwa die Beilegung eines Streits nach Betriebsaufgabe über eine Schadenersatzforderung durch einen außergerichtlichen Vergleich als rückwirkendes Ereignis angesehen (BFH-Urteil vom 10. Februar 1994 IV R 37/92, BFHE 174, 140, BStBl II 1994, 564). Gleiches gilt für den Fall, dass

fortgeführte Betriebsschulden nach einer Betriebsaufgabe in Sanierungsabsicht vom Konkursverwalter eines Dritten erlassen worden sind (Senatsurteil vom 12. Oktober 2005 X R 20/03, BFH/NV 2006, 713, unter II.3.).

51 dd) Eine solche rückwirkende Wirkung der Restschuldbefreiung wird nach der Änderung der Rechtsansicht des BMF in BStBl I 2010, 18 zumeist --teilweise unter Hinweis auf die Unvollkommenheit der betroffenen Verbindlichkeiten-- verneint (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 251 AO Rz 121a und wohl auch § 175 AO Rz 36; Boochs, Betriebs-Berater 2011, 857 (860)). Diese Rückwirkung bejaht dagegen das Urteil des FG Münster in EFG 2016, 1871 (unter II.2.), welches nur so eine sachgerechte Besteuerung nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erkennen vermag. Auf eine Erhöhung des Aufgabegewinns stellen Thouet/Baluch, Der Betrieb 2008, 1595 (1597) ab. Roth (Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl., S. 389) geht ebenfalls von einem rückwirkenden Ereignis aus, allerdings auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung, da nur dann sichergestellt sei, dass auch die Steuerforderungen, die aus der Erteilung der Restschuldbefreiung resultierten, stets den Rang von Insolvenzforderungen nach § 38 InsO hätten.

52 ee) Ausgehend von den zu § 16 EStG entwickelten Grundsätzen muss die Restschuldbefreiung bei einem vor Insolvenz bereits aufgegebenen Betrieb zum Wegfall der in der Aufgabebilanz ausgewiesenen betrieblichen Verbindlichkeiten führen. Folglich ist die Restschuldbefreiung ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Unerheblich ist dabei die insolvenzrechtliche Qualifikation der aus einer Restschuldbefreiung resultierenden Steuern. Entscheidend bleibt, dass der Steuerpflichtige, der seinen Betrieb jedenfalls vor Insolvenzeröffnung eingestellt hat, im Veranlagungszeitraum des Endes der Betriebsaufgabe einen Gewinn nach § 16 Abs. 2 EStG, begünstigt durch § 16 Abs. 4, § 34 EStG, zu versteuern hat.

53 3. Da aus den vorstehend dargestellten Gründen im ursprünglichen Verlustfeststellungsbescheid zum 31. Dezember 2006 schon materiell-rechtlich im Ergebnis zu Recht kein Gewinn aus der erteilten Restschuldbefreiung angesetzt worden war, ist der Änderungsbescheid vom 25. August 2010 schon materiell-rechtlich rechtswidrig und deshalb aufzuheben. Auf die Frage, ob verfahrensrechtlich eine Korrekturvorschrift zur Verfügung gestanden hätte, kommt es nicht mehr an.

54 Etwas anderes ergibt sich nicht deshalb, weil das Betriebs-FA am 6. Mai 2010 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 1995 erlassen hat und dieser ggf. als negativer Feststellungsbescheid in Bezug auf die Berücksichtigung des Befreiungsgewinns in diesem Jahr anzusehen sein könnte. Er ist kein Grundlagenbescheid für den hier streitigen Verlustfeststellungsbescheid. Zwar hat grundsätzlich auch ein negativer Feststellungsbescheid in Bezug auf die damit --nicht-- geregelten Sachverhalte Bindungswirkung für einen Einkommensteuerbescheid für denselben Veranlagungszeitraum. Vorliegend ist der (erneut) geänderte Feststellungsbescheid 1995 vom 6. Mai 2010 aber weder als negativer Feststellungsbescheid anzusehen noch ist er für das Streitjahr 2006 ergangen.

55 4. Ein Verfahrensfehler liegt nicht vor.

56 Soweit das FA eine fehlerhafte Abwägung zwischen der Mitwirkungspflichtverletzung des Klägers und Ermittlungsfehlern des FA bei Prüfung der Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO rügt, macht es lediglich einen materiell-rechtlichen Fehler des FG geltend.

57 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de