Urteil vom 20. September 2016, VII R 10/15

Bestimmtheit einer Nachtragsverteilungsanordnung

ECLI:DE:BFH:2016:U.200916.VIIR10.15.0

BFH VII. Senat

AO § 218 Abs 2, InsO § 203 Abs 1

vorgehend FG Köln, 24. Februar 2015, Az: 3 K 769/11

Leitsätze

NV: Die Steuerart, für die ein Erstattungsanspruch besteht, muss in der Anordnung der Nachtragsverteilung nicht angegeben werden, wenn sich diese auf sämtliche Steuerarten bezieht. In zeitlicher Hinsicht ist die Bezugnahme auf den Insolvenzzeitraum ausreichend, sofern der betreffende Veranlagungszeitraum vollständig in die Dauer des Insolvenzverfahrens fällt .

Tenor

Die Revision des Finanzamts gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25. Februar 2015 3 K 769/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

Tatbestand

1 I. Mit Beschluss des Amtsgerichts (AG) wurde am 1. Juli 2008 das Verbraucherinsolvenzverfahren über das Vermögen des D (Insolvenzschuldner) eröffnet und die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) zur Treuhänderin bestellt. Mit Beschluss vom 5. Mai 2010 wurde dem Insolvenzschuldner die Restschuldbefreiung angekündigt und die Klägerin weiterhin als Treuhänderin bestätigt. Mit Beschluss vom 22. Juni 2010 hob das AG das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners mangels einer zu verteilenden Masse ohne Schlussverteilung auf. In dem Beschluss heißt es weiter: "Hinsichtlich etwaiger -auf die Dauer des Insolvenzverfahrens entfallender- Steuererstattungsansprüche wird die Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1 InsO)."

2 Im Einkommensteuerbescheid vom 13. Dezember 2010 für den Veranlagungszeitraum 2009 errechnete der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) einen anteiligen Erstattungsanspruch des Insolvenzschuldners in Höhe von insgesamt 349,01 € (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer). Diesen Betrag zahlte das FA dem Insolvenzschuldner und teilte dies der Klägerin mit Schreiben vom 16. Dezember 2010 mit.

3 Nachdem die Klägerin das FA mit Schreiben vom 30. Dezember 2010 zur Auszahlung des Steuererstattungsbetrags auf das Treuhandkonto aufgefordert hatte, weil aufgrund der angeordneten Nachtragsverteilung dieser Betrag nicht mit schuldbefreiender Wirkung dem Insolvenzschuldner habe gezahlt werden können, erließ das FA unter dem 6. Januar 2011 einen Abrechnungsbescheid. Darin wies es den Einkommensteuererstattungsanspruch aus und stellte fest, dieser sei durch die Zahlung an den Insolvenzschuldner erloschen. Der Nachtragsverteilungsbeschluss des AG sei nicht hinreichend bestimmt, da weder die Steuerart noch der Zeitraum angegeben seien. Die Steuer habe daher mit schuldbefreiender Wirkung nur dem Insolvenzschuldner und nicht der Masse erstattet werden können.

4 Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 8. Februar 2011 zurückwies.

5 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Nachtragsverteilungsbeschluss des AG sei hinreichend bestimmt und der Einkommensteuererstattungsanspruch des Insolvenzschuldners für den Veranlagungszeitraum 2009 habe daher

dem Insolvenzbeschlag unterlegen.

6 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1339 veröffentlicht.

7 Das FA begründet seine Revision im Wesentlichen dahin, die Auskehrung eines Steuererstattungsanspruchs an die Insolvenzmasse setze eine dem Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder wirksam bekannt gegebene Steuerfestsetzung voraus, aus der sich der Erstattungsanspruch ergebe. Im Streitfall sei jedoch der Klägerin als Treuhänderin über das Vermögen des Insolvenzschuldners ein Einkommensteuerbescheid für 2009 nicht bekannt gegeben worden. Die Klägerin sei durch den Abrechnungsbescheid auch nicht beschwert. Denn im Rahmen eines Antrags auf Steuerfestsetzung wäre darüber zu entscheiden gewesen, ob der Insolvenzbeschlag für Einkommensteuererstattungsansprüche durch den Nachtragsverteilungsbeschluss fortbestanden hätte mit der Folge, dass der Einkommensteuerbescheid 2009 der Klägerin als Treuhänderin hätte bekannt gegeben werden müssen. Die Prüfung des Nachtragsverteilungsbeschlusses sei daher ausschließlich dem Steuerfestsetzungsverfahren vorbehalten. Jedenfalls sei im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung hinsichtlich des streitigen Steueranspruchs bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

8 Abgesehen davon sei der Nachtragsverteilungsbeschluss zu unbestimmt und habe für den Einkommensteuererstattungsanspruch 2009 keine Fortdauer des Insolvenzbeschlags bewirkt. Für die hinreichende Bestimmtheit eines für Steuererstattungsansprüche geltenden Nachtragsverteilungsbeschlusses seien Angaben zur Steuerart unverzichtbar.

9 Die Klägerin trägt vor, sie sei klagebefugt und durch den Abrechnungsbescheid beschwert. Dieser sei ihr zugestellt worden, und das FA habe damit verbindlich eine Aussage über den nach dortiger Auffassung erloschenen Auszahlungsanspruch getroffen.

10 Weiterhin sei der Beschluss des Insolvenzgerichts hinreichend bestimmt. Bei einer natürlichen Person kämen nur in sehr begrenztem Umfang erstattungsfähige Steuern in Betracht. Es sei nicht nachvollziehbar, wo die Schwierigkeit der zeitlichen Einordnung der der Nachtragsverteilung unterliegenden Steuererstattung liege. Praktikabilitätsgesichtspunkte oder die Koordination von Arbeitsabläufen führten nicht zu einer Unwirksamkeit einer gerichtlichen Anordnung.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das erstinstanzliche Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat gegenüber dem Insolvenzschuldner nicht mit befreiender Wirkung leisten können, weil dessen Einkommensteuererstattungsanspruch für den Veranlagungszeitraum 2009 der Nachtragsverteilung unterlag.

12 1. Das FA war gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zum Erlass eines Abrechnungsbescheids über den Streit zwischen den Beteiligten hinsichtlich der Frage berechtigt, ob der Anspruch auf Erstattung von Einkommensteuer für 2009 durch Zahlung erloschen ist. Da die Klägerin die Auffassung vertritt, den Einkommensteuererstattungsanspruch infolge einer wirksamen Nachtragsverteilung als Treuhänderin der Insolvenzmasse zuführen zu können, und das FA die Wirksamkeit der Nachtragsverteilung bezweifelt, konnte es über den insofern entstandenen Streit durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO entscheiden (vgl. zur Pfändung Senatsurteil vom 12. Juli 2001 VII R 19, 20/00, BFHE 195, 516, BStBl II 2002, 67; vgl. auch Senatsurteil vom 28. Februar 2012 VII R 36/11, BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451). Denn die Klägerin ist auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens weiterhin am Steuererhebungsverfahren beteiligt, soweit die Zugehörigkeit nachträglich entstandener Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zur Insolvenzmasse im Streit ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451).

13 Ein unzulässiger Eingriff in die Befugnis des AG liegt darin nicht; denn das FG stellt mit seiner Entscheidung nicht die Rechtmäßigkeit des Beschlusses in Frage, sondern klärt durch hoheitliche Entscheidung lediglich dessen Rechtswirkungen (vgl. zur Reichweite eines Pfändungsbeschlusses Senatsurteil in BFHE 195, 516, BStBl II 2002, 67).

14 2. Die Klägerin ist als Adressatin des Abrechnungsbescheids klagebefugt.

15 Nach § 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) verliert der Schuldner mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Befugnis, sein zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen. Gleichzeitig geht das Verwaltungs- und Verfügungsrecht auf den Insolvenzverwalter über. Mit dem Verwaltungs- und

Verfügungsrecht erhält der Insolvenzverwalter die Befugnis, die Insolvenzmasse betreffende Prozesse zu führen. Im Prozess hat der Insolvenzverwalter kraft gesetzlicher Prozessstandschaft die uneingeschränkte Prozessführungsbefugnis unter Ausschluss des Schuldners. Der Schuldner ist nicht prozessführungsbefugt (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Juli 2004 X R 30/04, BFH/NV 2004, 1547, m.w.N.; BFH-Urteil vom 6. Juli 2011 II R 34/10, BFH/NV 2012, 10). Im vereinfachten Insolvenzverfahren (§§ 311 ff. InsO) nimmt nach § 313 Abs. 1 Satz 1 InsO der Treuhänder (§ 292 InsO) die Aufgaben des Insolvenzverwalters wahr (vgl. auch Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, Wertpapier-Mitteilungen --WM-- 2003, 980, unter V.2.d). Mit der Beendigung des Insolvenzverfahrens entfällt neben der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis die Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters (vgl. BGH-Urteil vom 10. Dezember 2009 IX ZR 206/08, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis --ZIP-- 2010, 102).

16 Wird das Insolvenzverfahren nach der Schlussverteilung aufgehoben (§ 200 Abs. 1 InsO), jedoch eine Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1, 2 InsO), bleibt der Insolvenzverwalter ausnahmsweise befugt, anhängige Prozesse fortzusetzen und neue einzuleiten, mit denen die der Nachtragsverteilung vorbehaltenen Masseaktiva realisiert werden sollen (BGH-Urteil in ZIP 2010, 102). Denn mit der Anordnung der Nachtragsverteilung tritt eine erneute Insolvenzbeschlagnahme ein (vgl. BGH-Beschluss vom 12. Januar 2006 IX ZB 239/04, ZIP 2006, 340, unter III.3.). Die Anordnung einer Nachtragsverteilung ist auch im Verbraucherinsolvenzverfahren möglich (BGH-Beschlüsse vom 1. Dezember 2005 IX ZB 17/04, ZIP 2006, 143, und vom 2. Dezember 2010 IX ZB 184/09, ZIP 2011, 135; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 10).

17 3. Der Einkommensteuererstattungsanspruch des Insolvenzschuldners für den Veranlagungszeitraum 2009 wird von der Anordnung der Nachtragsverteilung mit Beschluss des AG vom 22. Juni 2010 erfasst, weshalb der Steuererstattungsanspruch nicht gemäß § 47 AO mit der Zahlung an den Insolvenzschuldner erloschen ist.

18 a) Zur Insolvenzmasse, über die der Insolvenzschuldner gemäß § 80 InsO kein Verwaltungs- und Verfügungsrecht hat, gehört nach § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Dabei kommt es nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats sowie des BGH hinsichtlich der Zugehörigkeit von Ansprüchen zur Insolvenzmasse nicht auf den Zeitpunkt der Vollrechtsentstehung an, sondern auf den Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden ist. Ein Anspruch auf Erstattung von Einkommensteuerzahlungen gehört daher zur Insolvenzmasse, wenn der die Erstattungsforderung begründende Sachverhalt vor oder während des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist (Senatsurteile in BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451, und vom 6. Februar 1996 VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557; Senatsbeschlüsse vom 7. Juni 2006 VII B 329/05, BFHE 212, 436, BStBl II 2006, 641, und vom 4. September 2008 VII B 239/07, BFH/NV 2009, 6; BGH-Beschluss vom 12. Januar 2006 IX ZB 239/04, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2006, 1127). Der Rechtsgrund für eine Erstattung von Einkommensteuer wird bereits mit der Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen gelegt, denn bereits in diesem Zeitpunkt erlangt der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Erstattung der Vorauszahlungen unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Vorauszahlungen (Senatsurteile in BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451, und in BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557; Senatsbeschluss in BFHE 212, 436, BStBl II 2006, 641).

19 Werden erst nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens Ansprü-che des Schuldners ermittelt, die vor oder während des Insolvenzverfahrens in insolvenzrechtlicher Hinsicht "begründet" wurden und somit zur Insolvenzmasse gehörten, können sie Gegenstand einer Nachtragsverteilung gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO sein. Wird die Nachtragsverteilung angeordnet, so besteht die Insolvenzbeschlagnahme i.S. des § 80 Abs. 1 InsO fort mit der Folge, dass insoweit die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis weiterhin beim (früheren) Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder liegen (vgl. Senatsurteil in BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451).

20 Ausgehend von dieser Rechtsprechung wurde der Rechtsgrund für den Erstattungsanspruch des Insolvenzschuldners für Einkommensteuer 2009 während des Insolvenzverfahrens gelegt, weil die Erstattungsansprüche auf vor Aufhebung des Insolvenzverfahrens geleisteten Vorauszahlungen --hier im Wege des Steuerabzugs vom Lohn-- beruhen.

21 b) Der Einkommensteuererstattungsanspruch fällt unter die Anordnung der Nachtragsverteilung durch Beschluss des AG vom 22. Juni 2010.

22 Von der Nachtragsverteilung wird nicht das gesamte Vermögen des Schuldners erfasst, sondern nur der Betrag oder Vermögensgegenstand, auf den sich die Nachtragsverteilungsanordnung bezieht (BGH-Urteil vom 22. Februar 1973 VI ZR 165/71, NJW 1973, 1198; BGH-Beschluss vom 2. Dezember 2010 IX ZB 151/09, WM 2011, 135). Wird die

Nachtragsverteilung angeordnet, weil nachträglich Gegenstände der Masse ermittelt worden sind (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 InsO), werden die betroffenen Gegenstände mit der Anordnung vom Insolvenzbeschlag erfasst. Die Verfügungsbefugnis geht vom Schuldner auf den Insolvenzverwalter über (BGH-Beschluss vom 25. Februar 2016 IX ZB 74/15, WM 2016, 558; vgl. auch BGH-Beschlüsse vom 26. Januar 2012 IX ZB 111/10, WM 2012, 366, und vom 12. Februar 2015 IX ZR 186/13, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZinsO-- 2015, 634). Wegen dieser Wirkungen müssen die betroffenen Gegenstände im Anordnungsbeschluss selbst ausreichend bestimmt bezeichnet werden. Andernfalls treten die Wirkungen der Anordnung nicht ein (BGH-Beschlüsse in WM 2016, 558, und in ZinsO 2015, 634).

23 Welche Anforderungen an die Bestimmtheit einer Nachtragsverteilungsanordnung zu stellen sind und ob --wie bei der Forderungspfändung-- der Gegenstand und der Schuldgrund der Forderung anzugeben sind (vgl. BFH-Urteil vom 1. Juni 1989 V R 1/84, BFHE 157, 32, BStBl II 1990, 35), was regelmäßig die Angabe der Steuerart, für die Erstattungsansprüche bestehen sollen, einschließt (Senatsurteil vom 1. April 1999 VII R 82/98, BFHE 188, 137, BStBl II 1999, 439) ist eine Frage des Einzelfalls. Im hier zu beurteilenden Fall ist die Anordnung der Nachtragsverteilung mit Beschluss des AG vom 22. Juni 2010 hinreichend bestimmt.

24 Mit der Anordnung der Nachtragsverteilung für etwaige "auf die Dauer des Insolvenzverfahrens" entfallende Steuererstattungsansprüche steht fest, dass der Rechtsgrund für eine Erstattung während der Dauer des Insolvenzverfahrens, also in der Zeit vom 1. Juli 2008 bis zum 22. Juni 2010, gelegt worden sein muss. Der Veranlagungszeitraum für die Einkommensteuer 2009 und die daraus resultierenden Erstattungsansprüche sind in zeitlicher Hinsicht vollständig von der Anordnung der Nachtragsverteilung erfasst. Die Frage einer genaueren Abgrenzung im Fall nur teilweise vom Insolvenzbeschlag betroffener Veranlagungszeiträume stellt sich hier nicht.

25 Der amtsgerichtliche Beschluss ist auch insoweit hinreichend bestimmt, weil sich aus der Formulierung "etwaiger (...) Steuererstattungsansprüche" ergibt, dass Steuererstattungsansprüche im Zusammenhang mit allen Steuerarten von der Nachtragsverteilung erfasst sein sollen.

26 Die BFH-Rechtsprechung zur Forderungspfändung, wonach die bloße Bezeichnung der gepfändeten Forderungen als "Steuererstattungsansprüche" nicht ausreicht und die Angabe der Steuerart, für die Erstattungsansprüche bestehen sollen, zur Identifizierung und Abgrenzung der zu pfändenden Forderungen regelmäßig erforderlich ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 188, 137, BStBl II 1999, 439; BFH-Urteil in BFHE 157, 32, BStBl II 1990, 35), ist --unabhängig davon, ob sie überhaupt auf die Anordnung der Nachtragsverteilung übertragen werden kann-- jedenfalls für den vorliegenden Fall ohne Bedeutung. Durch die hohen Anforderungen an die Bestimmtheit der Pfändung sollen Unklarheiten in der Vollstreckung bzw. eine Verwechslung der Forderung ausgeschlossen werden. Unsicherheiten bei der Identifizierung der Erstattungsansprüche bestehen hier jedoch nicht.

27 Auch die weiteren Umstände des Falls stellen die Bestimmtheit der Nachtragsverteilungsanordnung nicht in Frage. Es handelt sich um eine Verbraucherinsolvenz, bei der ausweislich des Schlussberichts vom 6. Januar 2010 nur Erstattungsansprüche aus Einkommensteuer in Betracht kommen. Erstattungsansprüche aus anderen Steuerarten sind nicht ersichtlich und allenfalls hypothetischer Natur.

28 Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16. Dezember 2010 10 K 15202/09 (EFG 2011, 1307) bzw. dem im anschließenden Revisionsverfahren ergangenen Senatsurteil in BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451. Auch wenn es dort vor allem um die Reichweite des Vorbehalts der Nachtragsverteilung und insbesondere um die Frage ging, ob dieser bereits den Insolvenzbeschlag einer vom Vorbehalt betroffenen Forderung bewirkt oder ob es insoweit auf die Anordnung der Nachtragsverteilung ankommt, hat der Senat den Beschluss des AG, der die Nachtragsverteilung für vor und während der Dauer des Insolvenzverfahrens begründete Ansprüche auf Steuererstattungen anordnete, als hinreichend bestimmt erachtet. Der Senat hat zwar darauf hingewiesen, dass "bestimmte" Gegenstände vorbehalten sein müssen. Dies ist jedoch nicht in dem Sinne zu verstehen, dass die Steuerart im Anordnungsbeschluss zwingend genannt werden muss.

29 4. Der Abrechnungsbescheid ist auch nicht als rechtmäßig anzusehen, weil der Einkommensteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2009 dem Insolvenzschuldner und nicht der Klägerin erteilt worden ist.

30 Gemäß § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis wieder auf den Insolvenzschuldner über, weshalb nach Beendigung des Insolvenzverfahrens ergehende Steuerbescheide diesem bekannt zu geben sind. Der Insolvenzschuldner ist (dann wieder) Inhaltsadressat, weil die Festsetzung der Steuer ihm gegenüber als demjenigen, der den Steuertatbestand

verwirklicht hat (§ 38 AO), wirken soll. Somit ist der festsetzende Teil des Einkommensteuerbescheids zu Recht dem ehemaligen Insolvenzschuldner gegenüber bekannt gegeben worden, weil er mit Abschluss des Insolvenzverfahrens am 22. Juni 2010 seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen wiedererlangt hat.

31 Ergibt sich aus dem dem Erhebungsverfahren zuzurechnenden Abrechnungsteil des Steuerbescheids ein Erstattungsanspruch, der von der Nachtragsverteilung erfasst ist, sollte dieser auch dem Treuhänder bekannt gegeben werden. Eine Voraussetzung für die Geltendmachung des Anspruchs seitens des Treuhänders ist die Bekanntgabe jedoch nicht. Aus § 218 Abs. 1 Satz 1 AO ergibt sich nicht, dass der Steuerbescheid an die Person gerichtet sein muss, die den Abrechnungsbescheid beantragt. Vielmehr können Bescheide nach § 218 Abs. 2 AO nicht nur im unmittelbaren Verhältnis zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen, sondern auch bei Streitigkeiten im Verhältnis zwischen dem Finanzamt und Dritten ergehen, sofern es sich um Streitigkeiten über einen Anspruch i.S. des § 218 Abs. 2 AO handelt (Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 218 Rz 20, m.w.N.).

32 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Kostenentscheidung des FG ist nicht zu berichtigen, weil das FG der Klägerin zu Unrecht eine Änderung ihres ursprünglich auf Auszahlung gerichteten Klageantrags in einen Aufhebungsantrag nahegelegt hat. Nach ihrem erkennbaren Klagebegehren hätte sie einen Abrechnungsbescheid beantragen müssen, in dem ein Erstattungsanspruch in Höhe von 349,01 € zu ihren Gunsten ausgewiesen wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de