

# Urteil vom 19. Januar 2023, III R 44/20

## Zur Aufteilung der während des laufenden Insolvenzverfahrens anfallenden Einkommensteuer zwischen dem Insolvenzverwalter und dem nichtselbständig tätigen Insolvenzschuldner

ECLI:DE:BFH:2023:U.190123.IIR44.20.0

BFH III. Senat

EStG § 2 Abs 2 S 1, EStG § 1 Abs 1 S 1, AO § 1, AO § 43, AO § 163, AO § 251, AO § 270 S 1, EStG § 32a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 36, InsO § 35, InsO § 36, InsO § 55, InsO § 80, ZPO §§ 850aff, ZPO § 850a, ZPO § 850e Nr 1, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 05. Februar 2020, Az: 5 K 1387/19

## Leitsätze

Während eines laufenden Insolvenzverfahrens sind die Einkommensteuer und der Solidaritätszuschlag für alle dem Insolvenzschuldner im Veranlagungszeitraum nach materiellem Steuerrecht zuzuordnenden Einkünfte einheitlich zu ermitteln und zwischen dem Insolvenzschuldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, und dem Insolvenzverwalter als Vertreter der Insolvenzmasse im Verhältnis der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG aufzuteilen.

## Tenor

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 05.02.2020 - 5 K 1387/19 aufgehoben.

Die Klage wird insgesamt abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** In der Sache ist die Aufteilung der Einkommensteuerschuld während eines Insolvenzverfahrens zwischen dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger), der als Insolvenzschuldner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, und dem gemäß § 56 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) zum Insolvenzverwalter bestellten Beigeladenen (Insolvenzverwalter) als Vertreter der Insolvenzmasse streitig.
- 2** Im Jahr ... (vor den Streitjahren) wurde über das Vermögen des Klägers, der damals gewerblich tätig war und seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte, das Insolvenzverfahren eröffnet (§§ 2 ff., 11 ff. InsO). In den Streitjahren 2016 und 2017 erlangte die Insolvenzmasse infolge von Anfechtungen gemäß §§ 129 ff. InsO Einnahmen aus Gewerbebetrieb. Die Masseeinkünfte beliefen sich im Jahr 2016 auf 1.592 € und im Jahr 2017 (vor Verlustrücktrag) auf 119.807 €. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 17.600 € im Jahr 2016 und 17.840 € im Jahr 2017.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ermittelte die Einkommensteuer für 2016 und für 2017 einheitlich für die Einkünfte des Klägers und der Insolvenzmasse. Hiernach ergab sich für 2016 eine Gesamt-Einkommensteuer in Höhe von 1.559 €, ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 85,74 € sowie Zinsen zur Einkommensteuer in Höhe von 21 € und für 2017 eine Gesamt-Einkommensteuer in Höhe von 48.019 € sowie ein Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.641,04 €. Anschließend teilte das FA die Gesamt-Einkommensteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Zinsen zur Einkommensteuer im Verhältnis der Einkünfte zwischen dem

Kläger und der Insolvenzmasse auf und erließ am 27.03.2019 gegenüber dem Kläger und der Insolvenzmasse jeweils gesonderte Einkommensteuerbescheide.

- 4 Dabei wurde die Einkommensteuer im Verhältnis der Einkünfte gegenüber der Insolvenzmasse für 2016 in Höhe von 129,32 € zuzüglich 7,11 € Solidaritätszuschlag und 1,74 € Zinsen zur Einkommensteuer festgesetzt und gegenüber dem Kläger in Höhe von 1.429,68 € zuzüglich 78,63 € Solidaritätszuschlag und 19,26 € Zinsen zur Einkommensteuer. Für 2017 wurde die Einkommensteuer gegenüber der Insolvenzmasse in Höhe von 41.795,41 € sowie der Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.298,74 € festgesetzt und gegenüber dem Kläger in Höhe von 6.223,59 € zuzüglich 342,30 € Solidaritätszuschlag.
- 5 Der Kläger legte erfolglos Einsprüche ein und erhob dann Klage.
- 6 Während des Klageverfahrens erließ das FA am 11.10.2019 wegen eines den Masseeinkünften zuzuordnenden Verlustrücktrags in Höhe von 20.916 €, durch den die Masseeinkünfte 2017 auf 98.891 € und die Gesamt-Einkommensteuer 2017 auf 39.234 € sowie der Gesamt-Solidaritätszuschlag auf 2.157,87 € sanken, für das Jahr 2017 geänderte Bescheide. Das FA setzte entsprechend dem geänderten Verhältnis der Einkünfte nun gegenüber der Masse 33.237,87 € Einkommensteuer sowie 1.828,08 € Solidaritätszuschlag und gegenüber dem Kläger 5.996,13 € Einkommensteuer sowie 329,79 € Solidaritätszuschlag fest. Dem Kläger verblieben hiernach von seinen im Jahr 2017 erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 17.840 € nach Abzug seiner abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen in Höhe von 3.099 € und der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags in Höhe von zusammen 6.325,92 € noch 8.415,08 €. Der Grundfreibetrag betrug 2017 8.820 €.
- 7 Außerdem legte das FA während des Klageverfahrens Proberechnungen vor, wonach die Einkommensteuer auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 17.600 € im Jahr 2016 und 17.840 € im Jahr 2017 jeweils 1.165 € und der Solidaritätszuschlag jeweils 38,60 €, zusammen also jeweils 1.203,60 € betragen hätte und damit fast genau dem Lohnsteuerabzug entsprochen hätte. Zinsen zur Einkommensteuer wären nicht festgesetzt worden.
- 8 Der Kläger beantragte, den Einkommensteuerbescheid für 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.09.2019 und den Einkommensteuerbescheid für 2017 in Gestalt des Bescheides vom 11.10.2019 dahingehend zu ändern, dass die Einnahmen der Masse nicht bei ihm berücksichtigt werden, d.h. entsprechend der Proberechnungen die Einkommensteuer für die Jahre 2016 und 2017 auf jeweils 1.165 € zuzüglich 38,60 € Solidaritätszuschlag herabzusetzen und keine Zinsen zur Einkommensteuer festzusetzen.
- 9 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Es hatte Bedenken gegen die Steuerfestsetzung, bei der der Grundfreibetrag gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in der jeweils geltenden Fassung nicht steuerfrei bleibt, und entschied, dass dieser vorab von den Einkünften des Klägers abzuziehen sei. Erst dann sei die Steuer im Verhältnis der gekürzten Einkünfte des Klägers zu den vollen Einkünften der Masse aufzuteilen. In der Folge reduzierte es die gegenüber dem Kläger festzusetzende Einkommensteuer für das Jahr 2016 auf 1.323,59 € und für das Jahr 2017 auf 3.256,42 €. Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Die beantragte Einkommensteuerfestsetzung entsprechend der bei einer Schattenveranlagung des Klägers ermittelten Höhe von jeweils 1.165 € zuzüglich 38,60 € Solidaritätszuschlag zog das FG nicht in Betracht.
- 10 Das Urteil ist u.a. in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 729 veröffentlicht.
- 11 Hiergegen richtet sich die Revision des FA.
- 12 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Der Beigeladene hat sich nicht geäußert.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage

(§ 126 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verstößt gegen Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hätte die Steuerfestsetzung für die Streitjahre 2016 und 2017 nicht zu Gunsten des Klägers ändern dürfen. Das FA hat gegenüber dem Kläger zutreffend die Einkommensteuer für 2016 in Höhe von 1.429,68 € zuzüglich 78,63 € Solidaritätszuschlag und 19,26 € Zinsen zur Einkommensteuer und die Einkommensteuer für 2017 zutreffend in Höhe von 5.996,13 € zuzüglich 329,79 € Solidaritätszuschlag festgesetzt. Die gegenüber dem Kläger erlassenen Einkommensteuerbescheide 2016 (in Gestalt der Einspruchsentscheidung) und 2017 (in Gestalt des letzten Änderungsbescheids) sind rechtmäßig.

- 16** 1. Die Vorentscheidung verstößt schon deshalb gegen Bundesrecht, weil das FG den Grundfreibetrag gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG zu Unrecht von den Einkünften des Klägers abgezogen hat. Der Grundfreibetrag ist Teil der Tarifvorschriften und nicht zum Abzug von den Einkünften vorgesehen (Senatsurteil vom 27.07.2017 - III R 1/09, BFHE 259, 279, BStBl II 2018, 96, Rz 31).
- 17** 2. Das Urteil ist auch nicht aus anderen Gründen i.S. des § 126 Abs. 4 FGO richtig. Das FA hat die Steuer zutreffend festgesetzt.
- 18** a) In einem ersten Schritt ist während des Insolvenzverfahrens die Jahreseinkommensteuer für alle im jeweiligen Veranlagungszeitraum (§ 25 Abs. 1 EStG) angefallenen Einkünfte, deren materiell-rechtlicher Rechtsträger der Insolvenzschuldner ist, nach steuerrechtlichen Vorschriften und Maßstäben einheitlich zu ermitteln. Dann ist dieser Betrag in einem zweiten Schritt aufzuteilen. Gegenüber dem Insolvenzschuldner --wegen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit-- und gegenüber dem Insolvenzverwalter --wegen der Einkünfte der Insolvenzmasse (§ 55 Abs. 1 InsO)-- ist der jeweilige Teilbetrag in gesonderten Einkommensteuerbescheiden festzusetzen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.10.2020 - VIII R 19/18, BFHE 271, 15, BStBl II 2021, 819, Rz 37, und vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 27 f.; vgl. auch Senatsurteile vom 16.07.2015 - III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, und vom 16.04.2015 - III R 21/11, BFHE 250, 7, BStBl II 2016, 29; sowie Kahlert, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, Rz 9.750 ff.). Insolvenzforderungen (§§ 38, 174 Abs. 1 Satz 1 InsO), die gemäß §§ 174, 175 InsO zur Tabelle anzumelden wären (vgl. etwa BFH-Urteil vom 10.07.2019 - X R 31/16, BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 34), sind nicht streitgegenständlich.
- 19** aa) Der Grund für die im ersten Schritt vorzunehmende Ermittlung einer Gesamt-Einkommensteuer für alle Einkünfte liegt darin, dass diese ununterscheidbar zur Einkommensteuer beitragen, unabhängig davon, ob sie vor der Insolvenzeröffnung, von der Masse (§ 55 InsO), während des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzschuldner oder (im letzten Jahr der Insolvenz) nach Beendigung des Insolvenzverfahrens erzielt wurden (zur Zwangsverwaltung vgl. auch BFH-Urteile vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 12 ff. und 35, und vom 09.12.2014 - X R 12/12, BFHE 253, 482, BStBl II 2016, 852, Rz 48 ff.; zur Zwangsversteigerung vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 25 ff.). Würde man die Einkommensteile jeweils gesondert veranlagern, würden derartige Einkünfte gegenüber Einkünften, die außerhalb eines Insolvenzverfahrens erzielt wurden, durch den mehrfachen Ansatz des Grundfreibetrags sowie etwaiger Pausch- und Freibeträge und eine niedrigere Progression ohne sachlichen Grund privilegiert werden. Eine Rückkehr zur sog. Separationstheorie des Reichsfinanzhofs (RFH), die dieser 1938 aufgegeben hat (RFH-Urteil vom 22.06.1938 - VI 687/37, RFHE 44, 162, RStBl 1938, 669), kommt nicht in Betracht (BFH-Urteile vom 11.11.1993 - XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477, unter II.2., und vom 07.11.1963 - IV 210/62 S, BFHE 78, 172, BStBl III 1964, 70).
- 20** bb) In den ersten Jahren nach Inkrafttreten der InsO hat die Finanzverwaltung gegenüber einem Insolvenzschuldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt hat, nur die gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO i.V.m. § 850e Nr. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) bei der Berechnung des pfändbaren Arbeitseinkommens nicht mitzurechnende und somit auch nach Inkrafttreten der InsO weiterhin privilegierte Lohnsteuer erhoben und die Gesamt-Einkommensteuer im Übrigen gegenüber dem Insolvenzverwalter festgesetzt. Der Verzicht auf eine Einkommensteuerfestsetzung hatte zur Folge, dass gegenüber der Insolvenzmasse auch in den Fällen, in denen der Insolvenzschuldner heimlich "schwarz" gearbeitet hatte, die gesamte Steuer festgesetzt wurde, obwohl die Masse auf die Einkünfte des Insolvenzschuldners, auch soweit sie die Pfändungsfreibeträge überstiegen, keinen Zugriff hatte und obwohl gesetzwidrig keine Lohnsteuer abgeführt worden war. Deshalb hat der BFH mit Urteil vom 24.02.2011 - VI R 21/10 (BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, Leitsatz und Rz 15 ff.) entschieden, dass gegenüber dem Insolvenzschuldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, ein Teil der Einkommensteuer festzusetzen ist (so auch BFH-Urteil vom 27.07.2011 - VI R 9/11, BFH/NV 2011, 2111, Rz 13 und 15; Senatsurteil in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 19 f.).
- 21** cc) Die seit Ergehen des BFH-Urteils in BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520 im Hinblick auf den Erlass gesonderter

Einkommensteuerbescheide erforderliche Aufteilung der Gesamt-Einkommensteuer zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Insolvenzschnldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt, ist nach Auffassung des erkennenden Senats entsprechend der unter Geltung der Konkursordnung entwickelten Rechtsprechung, die der BFH bereits in zwei jüngeren Entscheidungen für die InsO bestätigt hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 63, und in BFHE 271, 15, BStBl II 2021, 819, Rz 46), ausschließlich entsprechend dem Verhältnis der jeweiligen Einkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 EStG) vorzunehmen.

- 22** (1) Dies beruht darauf, dass der Insolvenzschnldner materiell-rechtlich auch hinsichtlich des Teils der Einkommensteuerschuld Steuerschnldner ist, der gegenüber dem Insolvenzverwalter als Vertreter der Insolvenzmasse festzusetzen ist. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG sind dem Insolvenzschnldner nicht nur die Einkünfte zuzurechnen, die er während des Insolvenzverfahrens durch eigene Arbeit unmittelbar selbst erzielt, sondern auch alle Einkünfte aus der Insolvenzmasse, auch wenn sie aus Handlungen oder Maßnahmen des Insolvenzverwalters resultieren oder in sonstiger Weise durch die Masse begründet sind und unabhängig davon, ob der Insolvenzschnldner hierauf Zugriff hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 78, 172, BStBl III 1964, 70 zur Konkursordnung). Der Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Insolvenzschnldners gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter hat seine Ursache ausschließlich im Insolvenzrecht und keinen Einfluss auf das materielle Einkommensteuerrecht. Nach materiellem Steuerrecht bleibt es bei der Einkommensteuerpflicht und -schnldnerschaft des Insolvenzschnldners nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. §§ 33, 43 der Abgabenordnung (AO). Wenn dem Insolvenzschnldner danach alle Einkünfte weiterhin steuerlich zuzurechnen sind und der Insolvenzverwalter insoweit lediglich als Partei kraft Amtes mit Wirkung für den Insolvenzschnldner handelt sowie das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer ist (vgl. § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2, § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG), ist es nach Auffassung des Senats folgerichtig, die Gesamt-Einkommensteuer zwischen Insolvenzmasse und Insolvenzschnldner im Verhältnis der Einkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 EStG) aufzuteilen. Jede andere Aufteilung --z.B. eine Aufteilung im Verhältnis des Einkommens i.S. des § 2 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung getragener Sonderausgaben oder außergewöhnlicher Belastungen, des zu versteuernden Einkommens i.S. des § 2 Abs. 5 EStG oder im Verhältnis der durch fiktive Einzelveranlagungen (Schattenveranlagungen) errechneten Einkommensteuer analog § 270 Satz 1 AO (vgl. dazu etwa Dißbars in Schwarz/Pahlke, AO, § 251 Rz 79; Farr, Die Besteuerung in der Insolvenz, 1. Aufl. 2005, Rz 295 ff.; Frotzcher, Besteuerung bei Insolvenz, 9. Aufl. 2021, S. 147 f.; Loose in Tipke/Kruse, § 251 AO Rz 72; Neumann in Gosch, AO § 251 Rz 72; Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. 2021, Rz 1461)-- widerspräche der gesetzlichen Grundsystematik und wäre auch nicht praktikabel (vgl. Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 251 AO Rz 341 f.; Roth, Insolvenzsteuerrecht, 3. Aufl. 2020, Rz 4.197, s. aber auch Rz 4.193; vermittelnd Fehrenbacher in Jaeger, Insolvenzordnung, 1. Aufl. 2016, Band 5, Teil 1, Steuerrecht in der Insolvenz, Einkommensteuer, Rz 85). Der Senat hält deshalb an der diesbezüglichen BFH-Rechtsprechung fest (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 63, und in BFHE 271, 15, BStBl II 2021, 819, Rz 46).
- 23** (2) Auch in Ansehung der progressiven Einkommensteuerbelastung hält der BFH an seiner Rechtsprechung zur Aufteilung der Jahressteuerschuld zwischen einem Insolvenzschnldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, und dem Insolvenzverwalter nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte fest, weil zur Jahressteuerschuld ununterscheidbar alle Einkommensteile beitragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 63; vgl. auch Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 341 f.). So kann im Falle von Einkünften, die insolvenzrechtlich zu unterschiedlichen Vermögensbereichen gehören, einkommensteuerlich nicht bestimmt werden, welche Teile in welchem Umfang zur Progression beigetragen haben. Denn nach Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht, soweit nichts anderes bestimmt ist, die Einkommensteuer in einer Summe (§ 36 Abs. 1 EStG), ohne Unterscheidung danach, in welchem Zeitabschnitt des Kalenderjahres und in welcher Höhe die jeweiligen in das zu versteuernde Einkommen eingegangenen Einkünfte erzielt wurden. Vor diesem Hintergrund beinhaltet der in Rede stehende Rechtsgrundsatz des BFH eine beachtliche Begründung für die Sachangemessenheit der von der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung angewendeten Aufteilungsmethode.
- 24** (3) Die Aufteilung der Einkommensteuer sowie des Solidaritätszuschlags und der Zinsen zur Einkommensteuer zwischen einem Insolvenzschnldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, und dem Insolvenzverwalter entsprechend dem Verhältnis der Einkünfte ist nach Auffassung des Senats verfassungsrechtlich unbedenklich.
- 25** (a) Natürliche Personen dürfen nur hinsichtlich des ihr Existenzminimum übersteigenden Einkommens besteuert werden (vgl. etwa Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- Grundfreibetrag, Einkommensteuerrecht vom 25.09.1992 - 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413 --Entscheidungsformel--, und

Steuerpflicht bei Kindesunterhalt, Kinderexistenzminimum vom 13.10.2009 - 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282, BGBl I 2009, 3785 --Entscheidungsformel--). Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG-- (i.V.m. Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG) verpflichtet den Staat, das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt. Ebenso wie der Staat nach Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG verpflichtet ist, dem mittellosen Bürger diese Mindestvoraussetzungen erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern, darf er dem Bürger das selbst erzielte Einkommen jedenfalls bis zu diesem Betrag nicht entziehen (vgl. BVerfG-Beschluss Erstausbildungskosten vom 19.11.2019 - 2 BvL 22-27/14, BVerfGE 152, 274, Orientierungssatz 1b und Rz 105, m.w.N.). Steuerlasten sind am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit, der Folgerichtigkeit und der steuerlichen Lastengleichheit des Steuerschuldners auszurichten (vgl. etwa BVerfG-Beschluss häusliches Arbeitszimmer vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BGBl I 2010, 1157, BStBl II 2011, 318, Rz 36; BFH-Urteil vom 20.10.2010 - IX R 56/09, BFHE 231, 173, BStBl II 2011, 409, Rz 23). § 32a EStG setzt diese Grundsätze für die Einkommensbesteuerung um.

- 26** (b) Diesen Anforderungen genügt die materiell-rechtlich auf den Insolvenzschuldner entfallende Gesamt-Einkommensteuer. Da die Aufteilung des Schuldnervermögens in zwei Vermögensmassen, welche die Aufteilung der Einkommensteuer notwendig macht, eine Folge der Insolvenz ist, ist der Schuldnerschutz im Streitfall vorrangig durch das Insolvenzrecht und die Schuldnerschutzvorschriften gemäß § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO i.V.m. § 850a ff. ZPO zu gewährleisten.
- 27** Ob es rechtspolitisch zweckmäßig wäre, gegenüber dem Insolvenzschuldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, die Einkommensteuer nur in etwa in Höhe der Lohnsteuer festzusetzen, kann der Senat offen lassen. Denn bloße Zweckmäßigkeitserwägungen rechtfertigen eine Durchbrechung der gesetzlichen Grundsystematik nicht.
- 28** (c) Der Senat vermag auch nicht zu erkennen, dass die Aufteilung der Gesamt-Einkommensteuerschuld nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte zu einer gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoßenden Ungleichbehandlung des Insolvenzschuldners führt, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, gegenüber einem Insolvenzschuldner, der nach Freigabe durch den Insolvenzverwalter gemäß § 35 Abs. 2 und 3 InsO Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit erzielt. Denn insoweit handelt es sich in insolvenzrechtlicher Hinsicht um im Wesentlichen ungleiche Sachverhalte, für die der Gesetzgeber in steuerrechtlicher Hinsicht entsprechend dieser Ungleichheit auch unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen durfte. Gelangt beim nichtselbständig tätigen Insolvenzschuldner pfändbarer Arbeitslohn als Neuerwerb nach § 35 Abs. 1 InsO automatisch zur Insolvenzmasse, liegt allein darin keine Verwaltung der Insolvenzmasse in anderer Weise i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH-Urteil in BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, Rz 12 ff.). Folge ist die Notwendigkeit der Aufteilung der Gesamt-Einkommensteuerschuld auf zwei Vermögensbereiche. Dagegen hat die Rechtsprechung im Fall des gewerblich oder selbständig tätigen Insolvenzschuldners unter bestimmten Voraussetzungen ein massebezogenes Verwaltungshandeln des Insolvenzverwalters i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO angenommen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 250, 7, BStBl II 2016, 29, Rz 13 ff., und in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 20 ff.). Folge ist, dass die Einkommensteuer auch hinsichtlich der gewerblichen oder selbständigen Einkünfte des Insolvenzschuldners gegenüber der Masse festgesetzt wird und schon keine Notwendigkeit der Aufteilung der Gesamt-Einkommensteuerschuld entsteht.
- 29** b) Nach diesen Grundsätzen war die angefochtene Steuerfestsetzung nach Auffassung des Senats im Streitfall rechtmäßig.
- 30** aa) Das FA hat zutreffend in einem ersten Schritt die Gesamt-Einkommensteuer festgesetzt und diese in einem zweiten Schritt entsprechend dem Verhältnis der Einkünfte zwischen dem Kläger und dem beigeladenen Insolvenzverwalter aufgeteilt. Wie ausgeführt, lassen die gesetzliche Grundsystematik und Praktikabilitätserwägungen ausschließlich eine Aufteilung im Verhältnis der Einkünfte zu. Die vom Kläger beantragte Aufteilung, bei der ihm gegenüber die im Wege einer Schattenveranlagung (Proberechnung) ermittelte Einkommensteuer festgesetzt wird und gegenüber der Masse die Differenz aus der Gesamt-Einkommensteuer und der auf den Kläger entfallenden Steuer, scheidet deshalb aus, ebenso der vom FG vorgenommene Abzug des Grundfreibetrags von den Einkünften des Klägers. Da nach Auffassung des Senats allein die Aufteilung der Gesamt-Einkommensteuer im Verhältnis der Einkünfte rechtmäßig ist, kommen auch alle anderen, in der Literatur diskutierten Aufteilungsvarianten nicht in Betracht.
- 31** bb) Der Streitfall gibt nach Auffassung des Senats keinen Anlass, an der Verfassungsmäßigkeit der Aufteilung der

Gesamt-Einkommensteuer im Verhältnis der Einkünfte und der Einkommensteuerfestsetzung gegenüber einem Insolvenzschuldner, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, zu zweifeln. So fehlt es schon an einer schlüssigen Berechnung des FG, anhand derer im Einzelnen erkennbar wird, dass aufgrund des steuerlichen Zugriffs das Existenzminimum des Klägers tatsächlich nicht mehr gewährleistet ist. Denn es ist streng auf das sozialhilferechtlich gewährleistete Leistungsniveau als eine das Existenzminimum quantifizierende Vergleichsebene abzustellen. Das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums gewährleistet dem Steuerpflichtigen lediglich den Schutz des Lebensstandards auf Sozialhilfeniveau, nicht aber auf dem Niveau, das durch die Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung erreicht werden kann (BVerfG-Beschluss vom 13.02.2008 - 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, unter D.II.3.; vgl. auch BFH-Urteil vom 16.11.2011 - X R 15/09, BFHE 236, 69, BStBl II 2012, 325, Rz 28 ff.; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG-Beschluss vom 27.09.2017 - 2 BvR 598/12, nicht veröffentlicht). Den Feststellungen des FG kann nicht entnommen werden, dass die nach dem Einkommensteuergesetz abzugsfähigen Aufwendungen des Klägers in voller Höhe als verfassungsrechtlich zwingend zu berücksichtigender Aufwand anzusehen sind. Die Auffassung des FG, dass sämtliche abzugsfähigen Sonderausgaben (Renten- und Krankenversicherungsbeiträge) auch nach Verfassungsrecht berücksichtigt werden müssen, trifft nicht zu. Einer Zurückverweisung zur Prüfung einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO bedarf es nicht, da es sich bei dem Steuerfestsetzungs- und dem Billigkeitsverfahren um zwei selbständige Verfahren handelt (z.B. BFH-Urteile vom 23.02.2021 - II R 22/19, BFHE 273, 190, BStBl II 2021, 636, Rz 11, und vom 09.03.2010 - VIII R 24/08, BFHE 228, 499, BStBl II 2010, 903, Rz 21).

- 32** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten des Beigeladenen waren nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO), denn dieser hat weder Sachanträge gestellt noch anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)