

Urteil vom 20. November 2025, VI R 5/23

Alleiniges Antragsrecht des Insolvenzverwalters auf Veranlagung in Steuererstattungsfällen von Arbeitnehmern

ECLI:DE:BFH:2025:U.201125.VIR5.23.0

BFH VI. Senat

EStG § 25 Abs 1, EStG § 25 Abs 3 S 1, EStG § 46 Abs 2 Nr 8 S 1, EStG § 46 Abs 2 Nr 8 S 2, AO § 34 Abs 1 S 1, AO § 34 Abs 3, AO § 79, AO § 88 Abs 1 S 1, AO § 150 Abs 3, AO § 155 Abs 1 S 1, InsO § 35 Abs 1, InsO § 36 Abs 1 S 2, InsO § 80 Abs 1, ZPO § 246 Abs 1, ZPO §§ 850ff, ZPO § 850, ZPO § 850c, FGO § 155 S 1, EStG VZ 2019, EStG VZ 2020

vorgehend FG Münster, 15. Mai 2023, Az: 7 K 2627/20 E

Leitsätze

Ist mit einem Steuererstattungsanspruch des Insolvenzschuldners zu rechnen, der zur Insolvenzmasse gehört, steht das Antragsrecht auf Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 des Einkommensteuergesetzes allein dem Insolvenzverwalter zu.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 15.05.2023 - 7 K 2627/20 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde mit Beschluss vom xx.10.2019 wegen Zahlungsunfähigkeit das Insolvenzverfahren eröffnet und Rechtsanwalt ... (R) zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 2 Dieser reichte für den Insolvenzschuldner (I) am 17.07.2020 beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) eine Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2019 (Streitjahr) ein, da mit einer Steuererstattung zu rechnen war. In der beigelegten Anlage N erklärte R einen Bruttoarbeitslohn des I für den Zeitraum von Juli bis Dezember 2019, vorausgezahlte Lohnsteuer sowie Solidaritätszuschlag. Zudem machte er Vorsorgeaufwendungen des I geltend. Die Einkommensteuererklärung war auf dem Mantelbogen allein von R unterschrieben. In einem Begleitschreiben teilte dieser mit, dass ihm nicht bekannt sei, wie der I seinen Lebensunterhalt in der Zeit vom 05.02.2019 bis zum 07.07.2019 bestritten habe.
- 3 In der Folge lehnte das FA die Durchführung der Veranlagung ab, da die Steuererklärung nicht (auch) vom I unterzeichnet worden sei.
- 4 R verstarb am xx.06.2021. Mit Beschluss vom xx.07.2021 stellte das Insolvenzgericht fest, dass das Amt des bisherigen Insolvenzverwalters durch dessen Tod beendet worden sei. Zum neuen Insolvenzverwalter wurde der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bestellt.
- 5 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) statt.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Es beantragt,
den Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Münster vom 15.05.2023 - 7 K 2627/20 E aufzuheben und die Klage

abzuweisen.

- 8** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA die Veranlagung des Insolvenzschuldners für das Streitjahr nicht verweigern durfte. Es ist vielmehr gemäß § 25 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) verpflichtet, die Veranlagung durchzuführen, da der Insolvenzverwalter nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 und 2 EStG allein antragsberechtigt ist.
- 10** 1. Das Verfahren wurde nicht durch den Tod des R unterbrochen. Dieser handelte als Partei kraft Amtes (BeckOK InsR/Riewe/Kaubisch, 41. Ed. 01.05.2025, § 80 InsO Rz 20) und war auch bereits im finanzgerichtlichen Verfahren anwaltlich vertreten (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--).
- 11** 2. Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 EStG nur durchgeführt, wenn diese beantragt wird. Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG).
- 12** Im Streitfall hat R als Insolvenzverwalter einen solchen Antrag form- und fristgerecht bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO, s. Senatsurteil vom 13.02.2020 - VI R 37/17, BFHE 268, 234, BStBl II 2021, 856, Rz 11, m.w.N.) durch die Einreichung einer von ihm unterschriebenen (§ 150 Abs. 3 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG) Einkommensteuererklärung für den I gestellt. Die Einkommensteuererklärung enthielt auch die personenbezogenen Angaben des I sowie Angaben zu dessen Bruttoarbeitslohn und vorausbezahlter Lohnsteuer und damit die für die Durchführung der Veranlagung erforderlichen Mindestangaben (s. Senatsurteil vom 08.10.2014 - VI R 82/13, BFHE 247, 402, BStBl II 2015, 359, Rz 15, m.w.N.). Der Veranlagungsantrag des R wirkt auch über dessen Tod hinaus fort und musste vom Kläger als Amtsnachfolger nicht wiederholt werden.
- 13** 3. Dem Insolvenzverwalter steht das alleinige Antragsrecht zu, da mit einem Steuererstattungsanspruch zu rechnen ist.
- 14** a) Nach § 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Soweit seine Verwaltungsbefugnis reicht, tritt der Insolvenzverwalter nach § 34 Abs. 3 und Abs. 1 Satz 1 AO in die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners ein (Urteil des Bundesfinanzhof --BFH-- vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 14, 39; BFH-Beschluss vom 12.11.1992 - IV B 83/91, BFHE 169, 490, BStBl II 1993, 265, unter 1. für den Konkursverwalter). Der Insolvenzschuldner verliert zwar hierdurch seine steuerliche Handlungsfähigkeit im Sinne des § 79 AO, bleibt aber weiterhin zur Mitwirkung verpflichtet (Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 18.12.2008 - IX ZB 197/07, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2009, 531, unter II.2.b und c).
- 15** Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters ist im Insolvenzverfahren umfassend. Er ist ermächtigt und verpflichtet, alle Maßnahmen und Handlungen zu ergreifen, die erforderlich sind, um das massezugehörige Vermögen zu erhalten beziehungsweise zu mehren. Hierzu gehört auch die Abgabe von Steuererklärungen (Senatsurteil vom 16.12.2021 - VI R 41/18, BFHE 275, 194, BStBl II 2022, 321, Rz 20, m.w.N.).
- 16** b) Dies gilt auch in Fällen der Antragsveranlagung, wenn mit einem Steuererstattungsanspruch zu rechnen ist (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 28.08.2014 - 8 K 3677/13 E; s.a. Nr. 4.2 Abs. 2 Satz 4 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 251 AO; a.A. Beck, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung 2012, 991, 993 f.). Denn der Anspruch auf Erstattung der Einkommensteuer ist Teil der Insolvenzmasse (s. BGH-Urteil vom 24.05.2007 - IX ZR 8/06, MDR 2007, 1156, unter II.1., und BFH-Urteil vom 28.02.2012 - VII R 36/11, BFHE 236, 202, BStBl II 2012, 451, Rz 10 f.).
- 17** aa) Nach § 35 Abs. 1 InsO erfasst das Insolvenzverfahren das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der

Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (Insolvenzmasse). Für Arbeitseinkommen gelten allerdings auch in der Insolvenz die Pfändungsgrenzen der Zivilprozessordnung. § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO verweist auf die §§ 850, 850a, 850c, 850e, 850f Abs. 1, §§ 850g bis 850l ZPO. Die entsprechende Anwendung dieser Normen hat zur Folge, dass nur der pfändbare Teil des Arbeitslohnes zur Masse gelangt (Senatsurteil vom 24.02.2011 - VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, Rz 13 f.).

- 18** Ein öffentlich-rechtlicher Steuererstattungsanspruch --auch nach erfolgter Steueranrechnung-- gehört jedoch vollumfänglich zur Insolvenzmasse. Der Rechtsgrund für die Entstehung des Steuererstattungsanspruchs wird mit Abführung der Lohnsteuer gelegt. Der Insolvenzschuldner erlangt bereits mit Vorauszahlung der Steuer einen Anspruch auf die Steuererstattung unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Anrechnungsbeträge (s. BFH-Urteile vom 06.02.1996 - VII R 116/94, BFHE 179, 547, BStBl II 1996, 557, unter 3., m.w.N., und vom 05.04.2022 - IX R 27/18, BFHE 276, 318, BStBl II 2022, 703, Rz 24, m.w.N.). Der öffentlich-rechtliche Steuererstattungsanspruch wandelt sich insbesondere nicht wieder in Arbeitseinkommen, das den Pfändungsgrenzen der § 850 ff. ZPO unterliegt (s. BFH-Urteil vom 15.03.2017 - III R 12/16, BFHE 259, 229, BStBl II 2018, 789, Rz 16, m.w.N.).
- 19** bb) Das Antragsrecht auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung führt vor dem Hintergrund des Aufgabenkreises des Insolvenzverwalters in Erstattungsfällen zu einer Verpflichtung zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs im Interesse der Insolvenzmasse (in diesem Sinne bereits Senatsurteil vom 16.12.2021 - VI R 41/18, BFHE 275, 194, BStBl II 2022, 321, Rz 20, m.w.N.; s.a. BGH-Beschluss vom 14.11.2013 - IX ZB 161/11, Rz 6). In Bezug auf den zur Insolvenzmasse gehörenden Erstattungsanspruch hat der Insolvenzschuldner gemäß § 80 Abs. 1 InsO keine Verfügungsrechte mehr. Da der Schuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine steuerliche Handlungsfähigkeit verliert, kann nur der Verwalter für ihn eine Steuererklärung beim FA abgeben (BGH-Beschluss vom 18.12.2008 - IX ZB 197/07, MDR 2009, 531, unter II.2.b).
- 20** c) Nach diesen Grundsätzen ist der Insolvenzverwalter auch im Streitfall allein antragsberechtigt.
- 21** aa) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist --was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist-- vorliegend mit einem Steuererstattungsanspruch zu rechnen, welcher als Teil der Insolvenzmasse dem alleinigen Verwaltungsrecht des Insolvenzverwalters unterliegt. Dem steht --anders als das FA meint-- nicht entgegen, dass im Falle von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch nach §§ 850 ff. ZPO insolvenzfreies Vermögen vorliegt.
- 22** bb) Hieran ändert die Tatsache nichts, dass sich der Erstattungsanspruch auch auf einen Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bezieht. Ein hierauf gründendes mögliches Informationsdefizit entbindet den Insolvenzverwalter nicht von der insolvenzrechtlichen Pflicht zur Erhöhung der Insolvenzmasse durch Stellung eines Antrags auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung. Zudem hat das FA den Sachverhalt nach § 88 Abs. 1 Satz 1 AO --gegebenenfalls unter Zuhilfenahme des weiterhin mitwirkungsverpflichteten Insolvenzschuldners-- von Amts wegen zu ermitteln.
- 23** 4. Der Verpflichtung des FA zur Durchführung der Veranlagung steht schließlich nicht entgegen, dass Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr erlassen werden dürfen, wenn darin Insolvenzforderungen festgesetzt werden (BFH-Urteil vom 05.04.2022 - IX R 27/18, BFHE 276, 318, BStBl II 2022, 703, Rz 15, m.w.N.). Jedoch können Steuerbescheide, mit denen eine positive Steuer festgesetzt wird, auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wirksam ergehen, wenn sich --wie im Streitfall-- unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt und keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, welche zur Tabelle anzumelden sind (s. BFH-Urteil vom 05.04.2022 - IX R 27/18, BFHE 276, 318, BStBl II 2022, 703, Rz 22).
- 24** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de