

Beschluss vom 30. June 2020, IX R 27/18

Erlass eines "Erstattungsbescheids" nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

ECLI:DE:BFH:2020:B.300620.IXR27.18.0

BFH IX. Senat

FGO § 122 Abs 2 S 1, AEO 2014 § 251 Nr 4.3.1 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 03. October 2018, Az: 11 K 1921/16 E

Leitsätze

Im Streitfall stellt sich die Frage, ob ein Steuerbescheid über einen eine Insolvenzforderung betreffenden Steueranspruch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erlassen und dem Insolvenzverwalter bekannt gegeben werden kann, wenn sich nach Abzug der Anrechnungsbeträge (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) von der festgesetzten Einkommensteuer ein Erstattungsbetrag ergibt. Der BFH hat das BMF zum Beitritt zu diesem Verfahren aufgefordert (§ 122 Abs. 2 Satz 1 FGO).

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird aufgefordert, dem Verfahren IX R 27/18 beizutreten.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist die Wirksamkeit eines nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzverwalter bekannt gegebenen Einkommensteuerbescheids.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn B. B war im Kalenderjahr 2014 (Streitjahr) Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C GmbH, die wiederum Alleingesellschafterin der D GmbH war.
- 3** Am 09.12.2014 meldete die D GmbH Insolvenz an; das Insolvenzverfahren wurde am 01.02.2015 eröffnet. Die am 19.12.2014 beantragte Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die C GmbH wurde durch Beschluss vom 06.02.2015 mangels Masse abgelehnt. Über das Vermögen des B wurde auf Grund seines Antrags vom 30.01.2015 am 01.04.2015 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger als Insolvenzverwalter bestellt.
- 4** Im August 2015 reichte der Kläger eine von ihm selbst sowie von B und dessen Ehefrau unterschriebene Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Das FA setzte die Einkommensteuer 2014 mit Bescheid vom 23.12.2015 erklärungsgemäß in Höhe von 28.942 € fest. Unter Berücksichtigung einbehaltener Lohnsteuer sowie Kapitalertragsteuer ergab sich ein Erstattungsbetrag in Höhe von 2.454 €. Das FA gab den Bescheid u.a. dem Kläger bekannt. Der vom Kläger eingelegte Einspruch und seine Klage blieben erfolglos.
- 5** Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Nach seiner Auffassung dürfe das FA nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen. Gleichwohl erlassene Bescheide seien nichtig.

Entscheidungsgründe

II

- 6** Der Senat nimmt das Revisionsverfahren zum Anlass, sich grundlegend mit der Rechtsfrage zu befassen, ob und inwieweit Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch wirksam bekannt gegeben werden können.
- 7** 1. Höchstrichterlich entschieden ist in diesem Zusammenhang, dass ein Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, unwirksam ist (§ 251 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. § 87 der Insolvenzordnung; vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.12.2008 - I R 41/07, BFH/NV 2009, 719; vom 13.05.2009 - XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11; jeweils m.w.N.). Hiervon ausgenommen sind jedoch Steuerbescheide, durch die die Steuer auf 0 € (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719) oder eine negative Umsatzsteuer (BFH-Urteile in BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11; vom 11.12.2013 - XI R 22/11, BFHE 244, 209, BStBl II 2014, 332, Rz 21) festgesetzt werden. In beiden Fällen fehle es an Insolvenzforderungen, die zur Tabelle anzumelden sind, und somit an der abstrakten Eignung des Bescheids, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken.
- 8** 2. Umstritten ist dies hingegen für Steuerbescheide, durch die eine positive Steuer festgesetzt wird und bei denen sich --wie im Streitfall-- eine Steuererstattung nur unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen ergibt.
- 9** a) Teile des Schrifttums (z.B. Boochs/Dauernheim, Steuerrecht in der Insolvenz, 2007, S. 38; Debus/Hackl, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht 2019, 151; Dickhöfer, Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 2057; Koenig/Fritsch, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 251 Rz 42; Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 251 AO Rz 171; Neumann in Gosch, AO, § 251 Rz 50 f.; Schmittmann in Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl. 2016, Anhang Steuerrecht Rz 37; Schmittmann in Vallender/Undritz, Praxis des Insolvenzrechts, 2. Aufl. 2017, § 14 Rz 16; Witfeld, Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht 2019, 184) sind der Auffassung, dass Steuerbescheide auch dann wirksam sind, wenn die Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu einem Erstattungs- oder Vergütungsanspruch führt.
- 10** b) Nach anderer Ansicht sollen Steuerbescheide, in denen eine positive Steuer festgesetzt wird, stets unwirksam sein (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, in einem obiter dictum mit Verweis auf Welzel, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1999, 559 f.; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 155 Rz 20 f.; Roth, Insolvenz Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, Kapitel 3 Steuerverfahrensrecht im Insolvenzverfahren, Rz 3.187).
- 11** c) Während die Finanzverwaltung Steuerbescheide, mit denen eine positive Steuer festgesetzt wird und bei denen sich eine Erstattung unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen ergibt, im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) ursprünglich nicht ausdrücklich erwähnt hatte, werden diese seit der Änderung des AEAO mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 07.08.2017 (BStBl I 2017, 1257) nunmehr explizit im neu eingefügten Abs. 4 des AEAO zu § 251 Nr. 4.3.1 behandelt. Danach habe eine Steuerfestsetzung zu erfolgen, wenn der Insolvenzverwalter ausdrücklich die Erteilung eines Steuerbescheids beantragt, auch wenn sie sich auf anzumeldende Steuerforderungen auswirken könne. Ein solcher Antrag, der jedoch grundsätzlich nicht in der Abgabe einer gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärung zu sehen sei, sei erforderlich, wenn der Insolvenzverwalter die Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und/oder Vorauszahlungen begehre mit dem Ziel ihrer (teilweisen) Erstattung zu Gunsten der Insolvenzmasse.
- 12** 3. Der Senat erachtet zunächst eine Stellungnahme des BMF mit Blick auf die gängige Praxis der Finanzverwaltung zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens (für vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Ansprüche) für sinnvoll. Dies betrifft insbesondere die Frage, ob durch die Änderung des AEAO zu § 251 Nr. 4.3.1 Abs. 4 die bisherige Verwaltungspraxis bestätigt oder geändert wurde und welche Beweggründe hierfür eine Rolle gespielt haben. Zudem ist unklar, wie die durch den AEAO konsolidierte Verwaltungspraxis aussieht, wenn --wie vorliegend-- (lediglich) eine Steuererklärung ohne (ausdrücklichen) Antrag auf Erteilung eines Steuerbescheids abgegeben wurde.
- 13** Hieran schließt sich die Frage an, ob die Bekanntgabe eines Steuerbescheids, in dem eine positive Einkommensteuer festgesetzt wird, auch dann abstrakt dazu geeignet ist, sich auf anzumeldende Forderungen auszuwirken, wenn sich unter Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen eine Erstattung ergibt (und damit eine anzumeldende Forderung --jedenfalls bei Abstellen auf das negative Leistungsgebot-- fehlt). Eine derartige abstrakte Eignung könnte in der Möglichkeit bestehen, dass die Steuerfestsetzung oder Steueranrechnung später geändert wird (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719; Welzel, DStZ 1999, 559 f.). In diesem Zusammenhang sollte auch dazu Stellung genommen werden, ob es für die Auszahlung des Einkommensteuer-Erstattungsanspruchs --in der Praxis der Finanzverwaltung-- überhaupt der vorherigen Festsetzung und Anrechnung in einem Steuerbescheid

bedarf oder ob diese etwa auch auf der Grundlage einer --nicht in Bestandskraft erwachsenden-- "formlosen Mitteilung" erfolgen kann.

III.

- 14** Angesichts der Komplexität der angesprochenen Fragen erscheint es sachgerecht, das BMF in den Entscheidungsprozess einzubinden. Das BMF wird deshalb aufgefordert, gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dem Revisionsverfahren beizutreten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de