

Urteil vom 18. September 2012, VIII R 47/09

Einkommensteuer auf freiberufliche Einkünfte einer Insolvenzschuldnerin keine Masseverbindlichkeit - Richterliche Sachaufklärungspflicht - Wiederaufnahme eines Verfahrens

BFH VIII. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 134, ZPO § 580, InsO § 35 Abs 2, InsO § 55 Abs 1 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 30. September 2009, Az: 15 K 110/09

Leitsätze

NV: Die Duldung der freiberuflichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners durch den Insolvenzverwalter oder dessen bloße Kenntnis hiervon macht die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entsteht, nicht zu einer Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO .

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob die festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen einer Insolvenzschuldnerin für ihre weiterhin selbständig ausgeübte Tätigkeit als Ärztin Masseverbindlichkeiten sind.
- 2** Über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin wurde am ... 2005 das Insolvenzverfahren eröffnet. Zur Insolvenzverwalterin wurde die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bestellt.
- 3** Die Insolvenzschuldnerin war während des Insolvenzverfahrens weiterhin als Ärztin freiberuflich in ihrer bisherigen Praxis tätig.
- 4** Zum 30. Juni 2007 erklärte die Klägerin die "bedingungslose Freigabe" der Arztpraxis der Insolvenzschuldnerin. Sowohl das Vermögen als auch die Einkünfte der Insolvenzschuldnerin sollten von der Freigabe erfasst sein.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte durch Bescheid vom 14. Juni 2007 für das Jahr 2008 Einkommensteuervorauszahlungen für die Insolvenzschuldnerin gegenüber der Klägerin als Insolvenzverwalterin fest. Bei der Berechnung der Höhe der Einkommensteuervorauszahlung berücksichtigte das FA (auch) Einkünfte der Insolvenzschuldnerin aus deren freiberuflicher Tätigkeit als Ärztin. Die Klägerin beantragte, die Steuerfestsetzung in diesem Bescheid gegen die Insolvenzmasse auf "0" herabzusetzen. Das FA lehnte den Antrag mit der Begründung ab, dass die Klägerin die Bekanntgabeadressatin für Festsetzungen gegenüber der Insolvenzschuldnerin sei. Der nachfolgende Einspruch der Klägerin gegen die Ablehnung ihres Antrags auf Änderung des Vorauszahlungsbescheids blieb erfolglos.
- 6** Die von der Klägerin nachfolgend erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 332 veröffentlichten Gründen zum großen Teil Erfolg. Das FG ging im Wesentlichen davon aus, dass die Einkommensteuerverbindlichkeit, die sich aufgrund der selbständigen ärztlichen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin ergebe, keine Masseverbindlichkeit sei. Denn die Klägerin habe zum einen die Freigabe der selbständigen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin erklärt und zum anderen sei tatsächlich kein Vermögen aus der Tätigkeit in die Masse gelangt. Eine solche Freigabe von Vermögenswerten aus dem Insolvenzbeschluss zur Erwerbsbetätigung sei auch schon vor Einführung der Abs. 2 und 3 des § 35 der Insolvenzordnung vom 5. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 2866), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 (BGBl I 2007, 509) --InsO-- möglich gewesen.
- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 8** Das FA ist der Auffassung, dass es nach der im Streitfall geltenden Rechtslage --vor Einführung des § 35 Abs. 2

InsO-- nicht möglich gewesen sei, eine freiberufliche Tätigkeit als solche freizugeben. Die Einnahmen aus einer derartigen Tätigkeit gehörten vollständig und ohne Abzug von damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben als Neuerwerb zur Insolvenzmasse. Lediglich ein Antrag des Insolvenzschuldners nach § 850i der Zivilprozessordnung (ZPO) sei möglich. Eine "echte" Freigabe, die mit dem Verlust der Verfügungsgewalt des Insolvenzverwalters verbunden sei, sei in Bezug auf eine selbständige Tätigkeit schon deswegen nicht möglich, weil diese nur in Bezug auf einzeln bestimmbare Vermögensgegenstände zulässig sei.

- 9 In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt das FA die Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) durch das FG. Dieses hätte insbesondere klären müssen, welche Bedeutung die Freigabe der Klägerin im Streitfall gehabt habe. Auch die weiteren Umstände, ob die Freigabe tatsächlich bedingungslos oder doch mit einer Gewinnabführungsverpflichtung seitens der Insolvenzschuldnerin verbunden gewesen sei, habe das FG nicht ermittelt, obwohl sich dies aufgedrängt habe. Auch habe das FG nicht nachgeprüft, ob tatsächlich keine Erträge aus der freiberuflichen Tätigkeit zur Masse geflossen seien.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 13 1. Die vom FA erhobene Rüge, dass das FG den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt habe, hat keinen Erfolg.
- 14 a) Die auf § 76 Abs. 1 FGO beruhende richterliche Sachaufklärungspflicht für das finanzgerichtliche Verfahren bedeutet nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass die Tatsacheninstanz gehalten ist, unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel den Sachverhalt so vollständig wie möglich aufzuklären (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1999 X R 151/97, BFH/NV 2000, 1097). Die Aufklärungspflicht des FG ist jedoch nicht unbegrenzt. Zumutbarer Inhalt und Intensität der richterlichen Ermittlungen stehen notwendig im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten. Eine entsprechende Verfahrensrüge ist deshalb nur begründet, wenn das Gericht die für die Entscheidung erheblichen Tatsachen nicht vollständig ermittelt, obwohl sich ihm die Notwendigkeit weiterer Aufklärung hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 3. November 1976 II R 43/67, BFHE 120, 549, BStBl II 1977, 159).
- 15 b) Dies war hier nicht der Fall. Die Klägerin hatte vorgetragen, dass die Freigabe der Praxis bedingungslos erklärt worden sei. Die dazu vorgelegten Schriftstücke stützten diesen Vortrag, dem das FA zudem nicht widersprochen hat. Das vom FA angesprochene Schreiben der Klägerin an das Vollstreckungsgericht vom 19. Juni 2007 befand sich nicht in den dem FG übersandten FA-Akten. Insofern bestand für das FG keine Veranlassung, an dem Vortrag der Klägerin zu zweifeln. Anhaltspunkte für eine weitergehende Vereinbarung zwischen der Insolvenzschuldnerin und der Klägerin anlässlich der Freigabe der Praxis waren für das FG nicht ersichtlich. Anders als das FA meint, ergab sich ein Ermittlungsbedürfnis auch nicht daraus, dass die Erklärung der bedingungslosen Freigabe keinen Bezug auf die zuvor bestehende Vereinbarung, insbesondere auf die Unterhaltszahlungen der Klägerin an die Insolvenzschuldnerin, nahm. Nach den allgemeinen Auslegungsregelungen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs durfte das FG davon ausgehen, dass die Freigabe die bisherige Vereinbarung vollständig ersetzte und damit keine Zahlungen mehr seitens der Insolvenzschuldnerin an die Masse und umgekehrt zu leisten waren. Infolge dessen hat das FG nicht gegen seine Amtsermittlungspflicht verstoßen, selbst wenn seine tatsächlichen Feststellungen --wie vom FA behauptet-- nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf entsprechen sollten.
- 16 2. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass das FA bei der Bemessung der Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen, die sich gegen die von der Klägerin zu verwaltende Insolvenzmasse richten, die strittigen Einkünfte der Insolvenzschuldnerin nicht berücksichtigen darf, weil die daraus entstehende Einkommensteuer keine Masseverbindlichkeit ist.
- 17 a) Zu den sonstigen Masseverbindlichkeiten gehören nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO auch die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Danach kann eine Masseverbindlichkeit durch eine Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters (BFH-Urteil vom 24. Februar 2011 VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520) oder kraft Gesetzes entstehen (BFH-Urteil vom 29. August 2007

IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145). Jedenfalls genügt ein Unterlassen des Insolvenzverwalters nur, wenn er dadurch eine Amtspflicht zum Tätigwerden verletzt (BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114).

- 18** b) Das FG hat im Ergebnis zu Recht erkannt, dass die Einkommensteuer, die im Zusammenhang mit der freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin entstanden ist, keine vorrangig zu befriedigende Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist. Der Senat braucht dabei nicht zu entscheiden, ob die Regelung des § 35 Abs. 2 InsO im Streitfall bereits anzuwenden ist. Nach dieser Norm hat der Insolvenzverwalter zu erklären, ob das Vermögen aus einer selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehören soll und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit gegen die Insolvenzmasse geltend gemacht werden können. Die Vorschrift ist zum 1. Juli 2007 in Kraft getreten. Gegen eine Anwendung im Streitfall spricht aber Art. 103c Abs. 1 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung vom 13. April 2007 (BGBl I 2007, 509), der bestimmt, dass die eingeführten Abs. 2 und 3 des § 35 InsO nur für Insolvenzverfahren anzuwenden sind, die nach dem 1. Juli 2007 eröffnet wurden. Allerdings käme es auf diese Anwendungsregelung nicht an, wenn der Inhalt des § 35 Abs. 2 InsO lediglich deklaratorischen Charakter hätte. Von einer solchen bloß klarstellenden Funktion des § 35 Abs. 2 InsO geht die Begründung der Bundesregierung zum Gesetzentwurf (BRDrucks 549/06, S. 31 f.) im Gegensatz zum Bundesgerichtshof --BGH-- (Beschluss vom 30. September 2010 IX ZR 236/09, juris) aus. Der Senat kann offenlassen, ob der Norm des § 35 Abs. 2 InsO deklaratorische Wirkung zukommt und sie deshalb bereits im Streitfall angewendet werden kann. Denn die Einkommensteuervorauszahlungen der Insolvenzschuldnerin sind in keinem Fall Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 InsO.
- 19** aa) Sollte eine dem § 35 Abs. 2 InsO entsprechende Freigabe der selbständigen Tätigkeit bereits vor dem gesetzlichen Anwendungszeitpunkt möglich gewesen sein, dann hätte die Klägerin durch die bedingungslose Freigabe der Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin ihrer Erklärungspflicht genügt. Als Folge wären die mit der selbständigen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten, wozu auch die Einkommensteuer auf diese Gewinne gehört, nicht gegenüber der Insolvenzmasse geltend zu machen.
- 20** bb) Auch wenn § 35 Abs. 2 InsO im Streitfall noch nicht anzuwenden wäre, wären die strittigen Einkommensteuervorauszahlungen nicht als Masseverbindlichkeiten zu beurteilen.
- 21** aaa) Eine vom FA im Revisionsverfahren erstmalig behauptete Vereinbarung zwischen der Insolvenzschuldnerin und der Klägerin dergestalt, dass die Klägerin auf die Einziehung von Honorareinnahmen der Schuldnerin verzichtet, diese selbständig in der bisherigen "freigegebenen" Praxis arbeitet und Erträge über 1.200 € --nach Abzug der Betriebsausgaben und Steuern-- an die Masse leisten muss, ist vom FG im Streitfall nicht festgestellt worden. An diese Feststellungen ist der Senat --da die vom FA erhobene Verfahrensrüge nicht durchgreift-- gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 22** Der Vortrag des FA ist auch nicht ausnahmsweise im Revisionsverfahren beachtlich. Ein solcher Ausnahmegrund liegt unter anderem dann vor, wenn die im Revisionsverfahren vorgetragene Tatsachen bei ihrer Nichtberücksichtigung nach § 134 FGO i.V.m. §§ 578 bis 583 ZPO eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen könnten (BFH-Urteil vom 3. Juni 1987 III R 209/83, BFHE 150, 418, BStBl II 1988, 277). Im Streitfall liegen indes die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vor. Insbesondere ist der vom FA behauptete Schriftsatz der Klägerin an das Insolvenzgericht vom 19. Juni 2007 keine Urkunde i.S. des § 580 Nr. 7b ZPO. Denn dieser Schriftsatz beinhaltet nicht die behauptete Vereinbarung zwischen der Klägerin und der Insolvenzschuldnerin, sondern verweist lediglich auf eine anderweitig getroffene Vereinbarung. Die Wiederaufnahme eines Verfahrens rechtfertigen aber nur Urkunden, die für sich allein und nicht erst in Verbindung mit neuen Beweismitteln entscheidungserheblichen Beweiswert erlangen (BGH-Urteil vom 12. Dezember 1962 IV ZR 127/62, BGHZ 38, 333; Zöller/Greger, ZPO, 29. Aufl., § 580 Rz 26).
- 23** Aufgrund dessen kann der Senat offenlassen, welche Rechtsfolgen sich aus einer derartigen Vereinbarung im Hinblick auf § 55 InsO ergeben.
- 24** bbb) Aufgrund der von der Klägerin erklärten "bedingungslosen Freigabe" ist nicht ausgeschlossen, dass eine auf einen einzelnen Vermögensgegenstand gerichtete --hier die Praxis-- bezogene "echte" insolvenzrechtliche Freigabe in Betracht kommt. Es ist indes nicht entscheidungserheblich, ob die Klägerin eine "echte" insolvenzrechtliche Freigabe der Praxis der Insolvenzschuldnerin erklärt hat und ob eine solche "echte" Freigabe einer gesamten freiberuflichen Praxis insolvenzrechtlich überhaupt zulässig wäre (ablehnend BFH-Urteil vom 8. September 2011 II R 54/10, BFHE 235, 1, BStBl II 2012, 149; Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 10. April 2008 6 AZR 368/07, BAGE 126, 229; Obermair, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 1075; Maus, Zeitschrift für

Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2004, 389; a.A. Schildt, Die Insolvenz des Freiberuflers, S. 163). Die Einkommensteuer auf die freiberuflichen Einkünfte wäre sowohl im Fall der wirksamen als auch in dem der unwirksamen "echten" Freigabe gegen das insolvenzfremde Vermögen der Insolvenzschuldnerin festzusetzen.

- 25** (1) Die "echte" insolvenzrechtliche Freigabe eines Vermögensgegenstands, der zur Insolvenzmasse gehört hat, verhindert das Entstehen einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO im Zusammenhang mit der Nutzung dieses Vermögensgegenstands. Sie war auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung stets möglich und bewirkt, dass der betreffende Vermögensgegenstand aus dem Insolvenzbeschluss entlassen wird und der Insolvenzschuldner seine Verfügungsbefugnis darüber wieder erlangt (BGH-Urteil vom 21. April 2005 IX ZR 281/03, BGHZ 163, 32).
- 26** (2) Im Fall der unwirksamen "echten" Freigabe läge lediglich eine reine Duldung der Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin durch die Klägerin vor. Die Duldung der freiberuflichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners oder die bloße Kenntnis des Insolvenzverwalters von dieser Tätigkeit führt nicht dazu, dass die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entsteht, Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist. Denn die Arbeitskraft des Schuldners gehört nicht zum Insolvenzvermögen (BGH-Beschluss vom 18. Dezember 2008 IX ZB 249/07, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2009, 299). Das Unterlassen von Erklärungen des Insolvenzverwalters zur Tätigkeit des Schuldners ist mangels Erklärungspflicht zumindest für Insolvenzverfahren, die vor dem 1. Juli 2007 eröffnet wurden, keine Masseverbindlichkeiten begründende Verwaltungsmaßnahme i.S. des § 55 Abs. 1 InsO (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de