

## Urteil vom 24. Februar 2015, VII R 27/14

### Zur Anrechnung oder Aufrechnung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an das FA geleisteter Zahlungen auf Insolvenzforderungen des FA

BFH VII. Senat

AO § 251 Abs 2, InsO § 35, InsO § 38, InsO § 55, InsO § 96 Abs 1, EStG § 36 Abs 2, EStG § 36 Abs 4, EStG VZ 2007, EStG § 37 Abs 1 S 2, AO § 226, AO § 218 Abs 2

vorgehend FG München, 06. Mai 2014, Az: 9 K 2072/13

### Leitsätze

1. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an das FA entrichtete Beträge, die nicht aus freigegebenen Vermögen stammen, können gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG nur auf Steuerschulden angerechnet werden, die zu den Masseverbindlichkeiten gehören. In Höhe eines nach Anrechnung der Zahlungen auf nachinsolvenzlich begründete Steuerschulden verbliebenen Überschusses entsteht ein Erstattungsanspruch zugunsten der Masse gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG .

2. Einer Aufrechnung gegen diesen Erstattungsanspruch mit Insolvenzforderungen des FA steht das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen .

### Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 7. Mai 2014 9 K 2072/13 und der Abrechnungsbescheid vom 22. Februar 2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung des Finanzamts vom 20. Juni 2013 geändert.

Dem Kläger sind die Einkommensteuervorauszahlungen 2007 in Höhe von insgesamt 14.000,99 € (13.332,57 € auf die Einkommensteuer und 668,42 € auf den Solidaritätszuschlag) zu erstatten.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Finanzamt zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 12. Februar 2007 ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen des A eröffnet und --nach Abberufung des zwischenzeitlich bestellten Rechtsanwalts B-- der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt worden.
- 2 Für den weiterhin selbstständig tätigen Insolvenzschuldner A wurden in 2007 nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für alle vier Quartale 2007 Einkommensteuer-Vorauszahlungen geleistet, davon für das I. Quartal am 7. März 2007 7.360,72 € Einkommensteuer (ESt) und 386,96 € Solidaritätszuschlag (SolZ). Am 30. Oktober 2008 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen an den Insolvenzverwalter adressierten Einkommensteuerbescheid 2007. Darin wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit des A in Höhe von 132.560 € zu Grunde gelegt, ESt in Höhe von 41.711 € nebst SolZ in Höhe von 2.180,25 € festgesetzt und im Abrechnungsteil (u.a) die gesamten Vorauszahlungsbeträge für das Jahr 2007 in Höhe von 32.570,72 € auf die ESt und in Höhe von 1.673,96 € auf den SolZ abgezogen. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde zurückgenommen und der Erlass eines Abrechnungsbescheids beantragt.

3

Aus dem Abrechnungsbescheid vom 23. Februar 2009, auf den im Einzelnen Bezug genommen wird, ergibt sich:

	EST	SolZ
Jahreseinkommensteuer	41.711,00 €	2.180,25 €
anrechenbare Quellensteuern:		
Kapitalertragsteuer	17,00 €	3,76 €
Zinsabschlagsteuer	53,00 €	0,00 €
anrechenbare Vorauszahlungen	32.570,72 €	1.673,96 €
verbleibende einheitliche Steuerschuld	9.070,72 €	502,53 €

- 4 Im Einspruchsverfahren teilte das FA die Gesamteinkünfte auf die Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (71.326 € = 53,81 %) und nach Eröffnung (61.234 € = 46,19 %) auf, sowie dem entsprechend die festgesetzten Jahresabgaben. Danach ergaben sich folgende Berechnungen zur ESt:

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung
Einkünfte	132.560,00 €	71.326,00 €	61.234,00 €
Steuer	41.641,00 €	22.402,85 €	19.238,15 €
abzüglich Vorauszahlungen	32.570,72 €	0,00 €	32.570,72 €
Zwischensumme	9.070,28 €	22.402,85 €	-13.332,57 €
Ausgleich	0,00 €	-13.332,57 €	+13.332,57 €
Ergebnis	9.070,28 €	9.070,28 €	0,00 €

Anmeldung zur Tabelle somit 9.070,28 €  
und zum SolZ:

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung
Einkünfte	132.560,00 €	71.326,00 €	61.234,00 €
Steuer	2.176,49 €	1.170,95 €	1.005,54 €
abzüglich Vorauszahlungen	1.673,96 €	0,00 €	1.673,96 €
Zwischensumme	502,53 €	1.170,95 €	-668,42 €
Ausgleich	0,00 €	-668,42 €	+668,42 €
Ergebnis	502,53 €	502,53 €	0,00 €

Anmeldung zur Tabelle somit 502,53 €.

- 5 Die festzusetzende Steuer sei den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen im Verhältnis der Einkünfte aus den unterschiedlichen Vermögensbereichen zu der Summe der Einkünfte zuzuordnen. Vorauszahlungen und Steueranrechnungsbeträge würden bei dem insolvenzrechtlichen Vermögensbereich berücksichtigt, aus dem sie

geleistet worden seien. Steuererstattungsansprüche entstünden im Zeitpunkt der Entrichtung der Vorauszahlungen bzw. des Einbehalts der Steuerabzugsbeträge unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Veranlagungszeitraums die geschuldete Steuer geringer sei als die Summe aus geleisteten Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen. Die sich für den Bereich Insolvenzmasse ergebende Erstattung werde mit den sich ergebenden Nachzahlungsbeträgen verrechnet, wobei die Verrechnung zuerst mit der Insolvenzforderung erfolge.

- 6 Auf die dagegen erhobene Klage, die der Kläger zusammengefasst damit begründete, dass die nach Insolvenzeröffnung gezahlten Einkommensteuvorauszahlungen wegen des Aufrechnungsverbots des § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) ausschließlich mit nach Insolvenzeröffnung entstandenen Einkünften zu verrechnen seien, hat das Finanzgericht (FG) unter Änderung des Abrechnungsbescheids dem Kläger einen Erstattungsanspruch in Höhe von 5.943,69 € ESt 2007 und in Höhe von 279,94 € SolZ 2007 zugesprochen und im Übrigen die Klage abgewiesen. Bei der Verrechnung der Vorauszahlungen sei zu berücksichtigen, ob sie vor der Insolvenzeröffnung entstanden seien und damit zu den Insolvenzforderungen gehörten oder nach Insolvenzeröffnung mit der Folge, dass sie zu den Masseverbindlichkeiten zu rechnen seien. Die nach Insolvenzeröffnung entstandenen Vorauszahlungen zählten zu den Masseverbindlichkeiten. Da maßgeblich für die Entstehung der Vorauszahlungen jeweils der Beginn des Quartals sei, zähle die Vorauszahlung des ersten Quartals, die am 1. Januar entstanden sei, zu den Insolvenzforderungen, während die späteren Zahlungen zu den Masseverbindlichkeiten zu rechnen seien. Demgemäß berechne sich die Erstattung:

7 ESt

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung
ESt	41.711,00 €	23.444,69 €	19.266,31 €
abzüglich Vorauszahlungen	32.570,72 €	7.360,72 €	25.210,00 €
Ergebnis		15.083,97 €	<b>5.943,69 €</b>

8 SolZ

	Summe	Insolvenzforderung	Masseforderung
SolZ	2.180,25 €	1.173,19 €	1.007,06 €
abzüglich Vorauszahlungen	1.673,96 €	386,96 €	1.287,00 €
Ergebnis		786,23 €	<b>279,94 €</b>

- 9 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das angefochtene Urteil beruhe auf einer fehlerhaften Anwendung der insolvenzrechtlichen Normen, insbesondere des Aufrechnungsverbots des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Einkommensteuvorauszahlungen für 2007 seien erst nach Insolvenzeröffnung geleistet worden. Die Erstattungsansprüche aus diesen Vorauszahlungen seien damit ebenfalls erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden, das FA sei also nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden mit der Folge, dass die Aufrechnung mit vor Insolvenzeröffnung entstandenen Steuerforderungen unzulässig sei.

- 10 Das FA meint entgegen der Auffassung des FG, Erstattungsansprüche aufgrund zu hoher Vorauszahlungen entstünden im Zeitpunkt der Entrichtung unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Veranlagungszeitraums die geschuldete Steuer geringer sei als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen. Da im Streitfall die geschuldete Steuer höher als die geleisteten Vorauszahlungen sei, scheide ein Erstattungsanspruch aus. Auch unter Berücksichtigung der insolvenzrechtlich gebotenen Aufteilung der Steuerschuld in Vermögensbereiche vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei die Entstehung des Erstattungsanspruchs immer von der Festsetzung der Jahressteuer abhängig. Deshalb sei es nicht möglich, dass sich für einen Vermögensbereich eine Erstattung und für einen anderen Vermögensbereich eine Nachzahlung ergebe. Vielmehr sei die sich aus dem Bereich der Insolvenzmasse ergebende Erstattung mit dem verbleibenden Nachzahlungsanspruch zu verrechnen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht insoweit, als damit dem Kläger ein zu geringer Erstattungsanspruch zugesprochen worden ist. Über die zugesprochenen Beträge in Höhe von 5.943,69 € ESt 2007 und 279,94 € SolZ 2007 hinaus hat er Anspruch auf die beantragte weitere Erstattung in Höhe von 7.388,88 € ESt 2007 und 388,48 € SolZ 2007 (insgesamt 13.332,57 € ESt und 668,42 € SolZ).
- 12** 1. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des A Vorauszahlungen in Höhe von 32.570,72 € ESt 2007 bzw. 1.673,96 € SolZ 2007 entrichtet worden. Unabhängig davon, ob die Arbeitskraft des A dem Insolvenzvermögen zugeordnet werden kann (vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. September 2012 VIII R 47/09, BFH/NV 2013, 411, m.w.N.), sind diese Vorauszahlungen aus der Insolvenzmasse geleistet worden. Dies folgt aus § 35 Abs. 1 InsO, nach dem das gesamte Vermögen des A --einschließlich des Neuerwerbs aus der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeübten selbständigen Tätigkeit-- zur Insolvenzmasse gehört. Eine Freigabe der selbständigen Tätigkeit des A aus dem Insolvenzbeschlagn gemäß § 35 Abs. 2 InsO scheidet bereits deshalb aus, weil diese Vorschrift gemäß Art. 103c Abs. 1 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung i.d.F. des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 (BGBl I 2007, 509) erst für Insolvenzeröffnungen nach dem 1. Juli 2007 anwendbar ist. Im Streitfall sind aber auch keinerlei Anhaltspunkte für eine --gegebenenfalls schon vor dem 1. Juli 2007 mögliche-- Vereinbarung einer insolvenzfremen selbständigen Tätigkeit erkennbar (zum lediglich klarstellenden Charakter des § 35 Abs. 2 InsO vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411).
- 13** Darüber hinaus steht fest, dass mit dem 31. Dezember 2007 ESt in Höhe von 41.711 € und SolZ in Höhe von 2.180,25 € entstanden sind. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig --und nach den Feststellungen des FG ergibt sich nichts anderes--, dass diese Steuerschulden in Höhe von 23.444,69 € ESt und 1.173,19 € SolZ vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind und damit Insolvenzforderungen i.S. des § 38 InsO darstellen. Ob die restlichen Steuerschulden --wie ebenfalls zwischen den Beteiligten unstrittig-- als Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO anzusehen oder stattdessen einem insolvenzfremen Bereich zuzuordnen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2014 X B 89/14, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2015, 271; BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759; zu § 3 Abs. 1 und § 57 der Konkursordnung BFH-Urteil vom 23. März 1984 IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602; vgl. auch Senatsurteile vom 1. September 2010 VII R 35/08, BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336, und vom 26. November 2014 VII R 32/13, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2015, 532; für eine vollständige Zuordnung der Steuerschulden zum insolvenzfremen Bereich BFH-Urteil vom 24. Februar 2011 VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520 bezüglich Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, und BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411 bezüglich Einkünften aus selbständiger Tätigkeit; offengelassen im Senatsurteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13), kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Denn der Kläger wendet sich nicht gegen die Anrechnung der aus der Insolvenzmasse gezahlten Vorauszahlungen auf die nachinsolvenzlichen Steuerschulden, sondern verlangt lediglich die Erstattung des danach verbleibenden Vorauszahlungsüberschusses.
- 14** 2. Dieses Begehren ist berechtigt. Denn eine Anrechnung der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entrichteten Steuervorauszahlungen auf die vor Verfahrenseröffnung begründeten Steuern kommt nicht --auch nicht teilweise-- in Betracht. Weder der Rechtsauffassung des FA, wonach sämtliche geleisteten Vorauszahlungen auf die Jahressteuerschuld angerechnet werden müssten, noch der des FG, wonach die Vorauszahlung für das I. Quartal 2007 auf die --vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielten Einkünfte entfallende-- vom FA als Insolvenzforderung geltend zu machende Steuerschuld anzurechnen sei, kann gefolgt werden.
- 15** Anders als das FG meint, ist eine Anrechnung der für das I. Quartal 2007 entrichteten Vorauszahlung nicht deshalb gerechtfertigt, weil der Anspruch auf Zahlung einer festgesetzten Einkommensteuervorauszahlung zu den Insolvenzforderungen zählt, sofern er vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens --wie im Streitfall am 1. Januar 2007, d.h. mit Beginn des Vorauszahlungszeitraums-- entstanden ist. Diese Erwägungen lassen außer Acht, dass es im Streitfall nicht um offene Vorauszahlungsschulden, sondern um nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entrichtete Beträge geht. Da diese Beträge mangels Freigabe nach § 35 Abs. 2 InsO bzw. Vereinbarung einer insolvenzfremen Tätigkeit aus der Insolvenzmasse stammen, ist eine Anrechnung gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur auf solche Steuerschulden möglich, die zu den Masseverbindlichkeiten gehören. Dies folgt aus der Trennung der insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche, auch wenn weiterhin eine

einheitliche Jahressteuerschuld besteht. Eine Anwendung der Anrechnungsregelung des § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf die Insolvenzforderung eines Gläubigers --hier die Jahressteuerforderung des FA-- würde dagegen zu einer mit den Prinzipien des Insolvenzrechts nicht zu vereinbarenden Benachteiligung der übrigen Gläubiger führen. Denn die Insolvenzmasse soll gemäß § 38 InsO der gleichmäßigen Befriedigung aller Insolvenzgläubiger dienen. Dieses Prinzip ist wegen des Vorrangs der Insolvenzordnung nach § 251 Abs. 2 der Abgabenordnung im Steuererhebungsverfahren --zu dem das Anrechnungsverfahren gehört (Senatsurteil vom 19. Dezember 2000 VII R 69/99, BFHE 194, 162, BStBl II 2001, 353)-- auch im Rahmen des § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu beachten.

- 16** Nicht zuzustimmen ist deshalb auch der weitergehenden Auffassung des FA, dass es den --nach Anrechnung der Vorauszahlungen auf die nachinsolvenzlich begründeten Steuerschulden-- verbliebenen Vorauszahlungsüberschuss (13.332,57 € ESt und 668,42 € SolZ) insgesamt zur Aufrechnung mit der noch offenen restlichen Steuerschuld (22.402,85 € ESt und 1.170,65 € SolZ) verwenden kann. In Höhe dieses Überschusses ist vielmehr ein Erstattungsanspruch des Klägers zu Gunsten der Insolvenzmasse gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG entstanden.
- 17** Dieser Erstattungsanspruch steht der Insolvenzmasse und damit dem Kläger zu. Denn der Anspruch ist insolvenzrechtlich erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet; er entsteht im Zeitpunkt der Entrichtung der Vorauszahlung unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Ende des Veranlagungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Summe der geleisteten Vorauszahlungen (Senatsurteil vom 29. Januar 1991 VII R 45/90, BFH/NV 1991, 791; BFH-Urteil vom 22. Mai 1979 VIII R 58/77, BFHE 128, 146, BStBl II 1979, 639).
- 18** 3. Der Rückzahlungsanspruch nach § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG ist auch nicht durch Aufrechnung des FA mit den als Insolvenzforderung geltend zu machenden Steuerschulden erloschen. Einer solchen Aufrechnung steht das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen. Wie bereits dargelegt, ist das FA die Rückzahlung insolvenzrechtlich erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens schuldig geworden.
- 19** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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