

Beschluss vom 01. Oktober 2015, X B 71/15

Betriebsaufgabe nicht bereits durch Stellung des Insolvenzantrags - Einkünftezurechnung

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 3, InsO § 1 Abs 1, InsO § 80 Abs 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, InsO § 13, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 23. Februar 2015, Az: 4 K 219/13

Leitsätze

1. NV: Der Eigenantrag des Schuldners auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist auch dann, wenn er vom Insolvenzgericht dem FA mitgeteilt wird, in der Regel nicht als Betriebsaufgabeerklärung anzusehen .
2. NV: Eine Betriebsaufgabeerklärung muss eindeutig sein .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 24. Februar 2015 4 K 219/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Nach dem Vorbringen des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--), das das Finanzgericht (FG) im Tatbestand des angefochtenen Urteils zwar lediglich im Konjunktiv dargestellt, seiner Entscheidung aber gleichwohl erkennbar zugrunde gelegt hat, war der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) seit dem Jahr 2000 zu 50 % an einer GbR beteiligt, die ein Grundstück an eine GmbH I verpachtete. Zum 1. Januar 2004 schied der Mitgesellschafter aus der GbR aus; der Kläger wurde Alleineigentümer des Grundstücks. Zu den Beteiligungsverhältnissen an der GmbH I hat das FG keine Feststellungen getroffen; die Beteiligten gehen aber übereinstimmend davon aus, dass jedenfalls seit dem 1. Januar 2004 die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt waren.
- 2 Am 1. Juli 2006 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH I eröffnet. Noch am selben Tage schloss der Kläger mit einer GmbH II einen Vertrag, nach dem er das Grundstück fortan dieser Gesellschaft zur Nutzung überließ. Ein laufendes Entgelt für die Nutzungsüberlassung wurde nicht vereinbart. Die GmbH II verpflichtete sich aber, das Objekt in bestmöglichem Zustand zu erhalten; alle anfallenden Arbeiten und Nebenkosten sollten zu ihren Lasten gehen. Der Kläger war Geschäftsführer der GmbH II; zu den Beteiligungsverhältnissen hat das FG keine Feststellungen getroffen. Der Kläger hat in seiner Beschwerdebegründung erklärt, an der GmbH II nicht beteiligt gewesen zu sein.
- 3 Am 4. oder 7. August 2008 stellte das FA einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Klägers. Das Insolvenzgericht leitete diesen Antrag gemäß § 14 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) dem Kläger zu. Dieser stellte am 16. oder 17. September 2008 ebenfalls einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen. Mit Beschluss vom 6. November 2008 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet; im Rubrum des Beschlusses heißt es, der Kläger sei "Inhaber des Einzelunternehmens '<Name des Klägers>'". Mit Schreiben vom 7. November 2008 unterrichtete das Insolvenzgericht das FA von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und dem vom Kläger gestellten Eigenantrag. Im Bericht des Insolvenzverwalters vom 6. Februar 2009 heißt es, der Kläger sei "heute noch Inhaber einer Einzelunternehmung".
- 4 Während des Streitjahres 2009 wurde sowohl das Grundstück --auf einen bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellten Antrag eines Grundpfandgläubigers (Bank) hin-- zwangsversteigert als auch ein PKW

des Klägers verkauft. Der Erlös aus der Zwangsversteigerung des Grundstücks floss unmittelbar der Bank zu. Aus der Saldierung der im Rahmen der Zwangsversteigerung und des PKW-Verkaufs erzielten Erlöse mit den Buchwerten dieser Wirtschaftsgüter ergab sich ein --der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitiger-- Gewinn von 78.918 €.

- 5 Am 28. Oktober 2010 wurde das Insolvenzverfahren wegen Masseunzulänglichkeit nach § 211 InsO eingestellt.
- 6 Mit Bescheid vom 10. Januar 2011, der an den Insolvenzverwalter gerichtet war, stellte das FA aufgrund einer am 15. September 2010 eingereichten, vom Kläger persönlich unterschriebenen Gewinnfeststellungserklärung aus den beiden genannten Veräußerungsvorgängen einen laufenden Gewinn des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 78.918 € fest. Am 22. März 2012 legte der Kläger hiergegen Einspruch ein und beantragte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, die das FA ihm gewährte. Das FA wies den Einspruch mit einer an den Kläger adressierten Einspruchsentscheidung zurück.
- 7 Im Klageverfahren vertrat der Kläger die Auffassung, das Grundstück habe im Jahr 2009 nicht mehr zu seinem Betriebsvermögen gehört. Die zwischen ihm und der GmbH I bestehende Betriebsaufspaltung sei im Jahr 2006 aufgrund der Insolvenz der Betriebsgesellschaft und dem damit verbundenen Wegfall der sachlichen Verflechtung beendet worden. Zur GmbH II habe wegen fehlender personeller Verflechtung keine Betriebsaufspaltung begründet werden können.
- 8 Jedenfalls sei die Stellung des Eigenantrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens im September 2008 als Betriebsaufgabeerklärung anzusehen. Diese Erklärung sei dem FA infolge des Schreibens des Insolvenzgerichts vom 7. November 2008 bekannt geworden. Die Stellung eines Insolvenzantrags durch den Schuldner stelle die schärfste Form der Mitteilung der Betriebsaufgabe dar; der Schuldner könne und wolle seinen Betrieb nicht mehr fortführen.
- 9 Das FA brachte demgegenüber vor, der Kläger habe für das Jahr 2007 die Schätzung eines gewerblichen Gewinns hingenommen; für das Streitjahr 2009 habe er selbst gewerbliche Einkünfte erklärt.
- 10 Am 22. Juli 2014 erließ das FA wegen Bedenken gegen die wirksame Bekanntgabe des angefochtenen Bescheids einen inhaltsgleichen Feststellungsbescheid gegen den Kläger, in dem es einen laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb von 78.918 € feststellte.
- 11 Das FG wies die Klage ab. Es sah den Mangel des ursprünglichen Bescheids durch die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung als geheilt an. In der Sache selbst führte es aus, zwischen den Beteiligten sei unstreitig, dass ein etwa angefallener Gewinn dem Grunde nach gemäß § 16 des Einkommensteuergesetzes zu versteuern wäre. Der Gewinn sei im Streitjahr 2009 realisiert worden. Zwar hätte die Beendigung der zwischen dem Kläger und der GmbH I bestehenden Betriebsaufspaltung im Jahr 2006 grundsätzlich zur Betriebsaufgabe geführt; infolge der unmittelbar anschließenden Verpachtung des Grundstücks an die GmbH II habe der Kläger sein Verpächterwahlrecht aber dahingehend ausgeübt, dass er weiterhin gewerbliche Einkünfte erziele.
- 12 Auch der im Jahr 2008 gestellte Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei nicht als Aufgabeerklärung anzusehen. Ergebnis eines Insolvenzverfahrens müsse nicht die Zerschlagung des Unternehmens sein; vielmehr könne das Unternehmen auch erhalten oder von Verbindlichkeiten befreit werden. Hier sei die "Verpachtung" an die GmbH II ungeachtet der Insolvenz "offensichtlich" unverändert bis zur Zwangsversteigerung fortgesetzt worden. Der Insolvenzverwalter habe den Kläger noch im Jahr 2009 als Inhaber eines Einzelunternehmens angesehen; der Kläger habe für 2009 eine Gewinnfeststellungserklärung abgegeben und darin selbst den Erlös aus der Versteigerung als Betriebseinnahme erklärt.
- 13 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache.
- 14 Das FA hält die Beschwerde für unbegründet.

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 16 1. Die Rechtssache hat nicht die vom Kläger geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

- 17** a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10, BFH/NV 2011, 636, unter II.1.).
- 18** Eine Rechtsfrage ist klärungsbedürftig, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (BFH-Beschluss vom 6. November 2002 X B 30/02, BFH/NV 2003, 169). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es insbesondere dann, wenn die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (BFH-Beschlüsse vom 21. September 2009 VI B 31/09, BFHE 226, 329, BStBl II 2011, 382, und vom 14. April 2011 X B 104/10, BFH/NV 2011, 1343, unter b).
- 19** b) So liegt es hier.
- 20** Der Kläger formuliert die Rechtsfrage, ob der Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Verbindung mit der tatsächlichen Eröffnung des Verfahrens und der Information des FA über diese Sachverhalte der Abgabe einer Betriebsaufgabeerklärung entspreche.
- 21** Diese Frage ist --mit der vom FG gegebenen Begründung-- zu verneinen.
- 22** aa) Die allgemeinen Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufgabe, insbesondere die Anforderungen an eine Aufgabeerklärung, sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung geklärt (vgl. ausführlich Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 170 ff.; zur Aufgabeerklärung insbesondere Rz 711 f.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 505 ff.; zur Aufgabeerklärung insbesondere Rz 537, 673; beide mit zahlreichen Nachweisen auf die BFH-Rechtsprechung). Danach muss eine Aufgabeerklärung "eindeutig" sein (so ausdrücklich BFH-Urteile vom 12. März 1964 IV 107/63 U, BFHE 79, 476, BStBl III 1964, 406, und vom 25. Juli 1972 VIII R 3/66, BFHE 106, 528, BStBl II 1972, 936, unter 1.).
- 23** bb) Unter Zugrundelegung dieser --nicht umstrittenen und daher nicht klärungsbedürftigen-- Grundsätze hat das FG zu Recht entschieden, dass der Eigenantrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Streitfall nicht als eindeutige Betriebsaufgabeerklärung anzusehen ist.
- 24** Insoweit ist entscheidend, dass ein Insolvenzverfahren nach der Konzeption der InsO nicht etwa stets zur Zerschlagung eines Betriebs führen muss, sondern ebenso dessen Erhaltung zum Ergebnis haben kann. Dies kommt bereits in § 1 Satz 1 InsO zum Ausdruck ("Regelung insbesondere zum Erhalt des Unternehmens"), ferner in § 122 InsO (Möglichkeit von Betriebsänderungen), vor allem aber in den umfangreichen Regelungen über den Insolvenzplan (§§ 217 ff. InsO). Dieser kann ausdrücklich vorsehen, dass der Schuldner sein Unternehmen fortführt (vgl. §§ 229, 230 InsO).
- 25** Selbst für den Geltungsbereich der früheren Konkursordnung --die wesentlich stärker als die heutige InsO auf die Zerschlagung der betroffenen Unternehmen gerichtet war-- hat der BFH bereits entschieden, dass eine Betriebsaufgabe nicht bereits mit der Eröffnung des Konkursverfahrens, sondern erst durch die Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen während des laufenden Verfahrens bewirkt wird (BFH-Urteil vom 19. Januar 1993 VIII R 128/84, BFHE 170, 511, BStBl II 1993, 594, unter II.1.d; betr. Personenhandelsgesellschaft).
- 26** Die vom Kläger angeführte Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902; FG Münster, Urteil vom 8. April 2011 12 K 4487/07 F, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1519, rkr.) steht dem nicht entgegen. Das Urteil des IV. Senats betrifft bereits nicht die vorliegend in Rede stehende Eröffnung eines Insolvenzverfahrens; im Übrigen ist dort eine Betriebsaufgabe verneint worden. Das FG Münster hat zwar angenommen, dass der dortige Betrieb im Jahr der Eröffnung des Konkursverfahrens aufgegeben worden sei, sich dafür aber nicht auf die Stellung des Konkursantrags oder den Beschluss über die Verfahrenseröffnung gestützt, sondern auf die tatsächlichen Umstände des dortigen Streitfalls, in dem noch im selben Jahr die betriebliche Tätigkeit eingestellt worden war und sämtliche beweglichen und unbeweglichen sicherungsübereigneten Inventargegenstände an die Gläubiger herausgegeben worden waren. Damit war eine Betriebsfortführung objektiv nicht mehr möglich.
- 27** Demgegenüber war vorliegend eine Fortsetzung der Tätigkeit im Zeitpunkt der Stellung des Insolvenzantrags --wie das FG richtig gesehen hat-- weder aus Rechtsgründen nach den angeführten Vorschriften der InsO ausgeschlossen noch liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass tatsächliche, durch den Insolvenzantrag entstandene Gründe einer

Fortsetzung der Tätigkeit entgegenstanden. Vielmehr ist die Nutzungsüberlassung des Grundstücks an die GmbH II ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zunächst --bis zu der erst im Streitjahr durchgeführten Zwangsversteigerung, die ohnehin nicht auf dem Insolvenzantrag des Klägers beruhte, sondern unabhängig davon und bereits zu einem früheren Zeitpunkt eingeleitet worden war-- unverändert fortgesetzt worden, wie es auch der Regelung des § 108 Abs. 1 Satz 1 InsO entspricht. Unterstellt man die Richtigkeit der Auffassung des FG, wonach der Kläger aufgrund dieser Nutzungsüberlassung seit 2006 Inhaber eines "Verpachtungs"betriebs gewesen sei, hätte sich an dieser betrieblichen Tätigkeit allein durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nichts geändert. Der Umstand, dass das Verwaltungs- und Verfügungsrecht auf den Insolvenzverwalter übergegangen ist (§ 80 Abs. 1 InsO), ändert nichts daran, dass eine betriebliche Tätigkeit einkommensteuerrechtlich weiterhin dem Schuldner zuzurechnen ist.

28 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

29 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de