

Beschluss vom 22. März 2011, III B 114/09

Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung bei Vorliegen spezieller BFH-Rechtsprechung zu einzelnen Teilproblemen - Recht des Insolvenzverwalters auf Ausübung des Veranlagungswahlrechts in der Insolvenz eines Ehegatten - Sachgerechtigkeit des Ehegattensplittings

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 26, InsO § 80 Abs 1, EStG § 26b, BGB § 1353 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1 S 1, GG Art 14 Abs 1 S 2, AO § 34 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 25. März 2009, Az: 2 K 409/07

Leitsätze

1. NV: Lassen sich die einzelnen Teilprobleme der aufgeworfenen Rechtsfrage bereits mit Hilfe spezieller Rechtsprechung des BFH lösen, erfordert die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung (Klärungsbedürftigkeit), warum sich aus dieser Rechtsprechung nicht mit hinreichender Sicherheit die aufgeworfene Rechtsfrage klären lässt .
2. NV: Auch wenn der BFH die Frage, von wem das Veranlagungswahlrecht in der Insolvenz eines Ehegatten auszuüben ist, bisher noch nicht ausdrücklich entschieden hat, lässt sich der vorhandenen Rechtsprechung entnehmen, dass dieses Recht dem Insolvenzverwalter zusteht .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wurde zunächst mit Bescheiden vom 4. und 5. Juli 2005 für die Jahre 2002 und 2003 (Streitjahre) zusammen mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer veranlagt. Beide Eheleute erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die Klägerin zusätzlich solche aus Gewerbebetrieb. Für den Ehemann war auf der Lohnsteuerkarte die Steuerklasse V, für die Ehefrau die Steuerklasse III eingetragen. Bereits am 9. August 2002 war über das Vermögen des Ehemanns das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter legte gegen die vorstehend genannten Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 Einspruch ein und beantragte die getrennte Veranlagung. Daraufhin führte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) für beide Ehegatten getrennte Veranlagungen durch und erließ im Januar 2006 entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide für 2002 und 2003. Für die Klägerin ergaben sich hohe Einkommensteuernachzahlungen (für 2002: 4.860 €; für 2003: 4.901 €), zugunsten des Ehemanns hohe Einkommensteuererstattungsbeträge (für 2002: 3.779 €; für 2003: 3.788 €). Im Ergebnis wurden die Ehegatten bei Addition ihrer Einkommensteuerfestsetzungen in beiden Streitjahren mit einer höheren Einkommensteuer als bei der zunächst erfolgten Zusammenveranlagung belastet.
- 2 Die von den Ehegatten gegen die an die Klägerin gerichteten Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.
- 3 Hiergegen erhoben die Ehegatten Klage. Die Klage der Klägerin wies das Finanzgericht (FG) ab. Es entschied, der Insolvenzverwalter sei gemäß § 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) befugt, das Veranlagungswahlrecht gemäß § 26 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für den Ehemann auszuüben. Der Ehemann nahm seine Klage zurück.
- 4 Die Klägerin begehrt mit ihrer Beschwerde die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 5 Es stelle sich die Frage, ob das Veranlagungswahlrecht im Insolvenzverfahren auf den Verwalter übergehe, obwohl es als höchstpersönliches Recht eines Ehegatten an die vom Grundgesetz (GG) geschützte Existenz einer Ehe anknüpfe. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. Februar 2000 VII R 109/98 (BFHE 191, 311, BStBl II 2000, 573) sei eine Ausübung des Wahlrechts durch den Insolvenzverwalter ausgeschlossen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Urteil des BFH vom 21. Juni 2007 III R 59/06 (BFHE 218, 281, BStBl II 2007, 770), weil

diese Entscheidung die Frage der Ausübung des Veranlagungswahlrechts durch die Erben nach dem Tod eines Ehegatten betreffe. Aber selbst wenn man einen Übergang des Wahlrechts auf den Insolvenzverwalter annehme, müsse geklärt werden, ob die Wahl auf getrennte Veranlagung durch den Insolvenzverwalter wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG rechtsmissbräuchlich sei, wenn --wie im Streitfall-- durch die getrennte Veranlagung zugunsten der Insolvenzmasse Steuererstattungsansprüche entstünden, der nicht insolvente Ehegatte finanziell benachteiligt werde und dadurch die eheliche Gemeinschaft Geldmittel verliere. Art. 6 Abs. 1 GG verbiete es, rechtliche Nachteile an die Ehe zu knüpfen (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 3. Juni 1987 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361; vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60). Das dem Insolvenzverwalter zuerkannte Veranlagungswahlrecht verstoße gegen den besonderen Schutz der Ehe nach Art. 6 Abs. 1 GG (BVerfG-Beschluss vom 7. Oktober 2003 1 BvR 246/93, 1 BvR 2298/94, BVerfGE 108, 351).

Entscheidungsgründe

- 6** II. Die Beschwerde ist unzulässig und wird durch Beschluss verworfen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) nicht in der durch § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO geforderten Art und Weise dargelegt.
- 7** 1. Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung ist eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll.
- 8** a) Es bedarf hierzu substantiiertes Angaben, inwieweit die aufgeworfene Frage im Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts klärungsbedürftig und im konkreten Fall auch klärungsfähig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2010 II B 39/10, BFH/NV 2011, 206). Die Beschwerde muss sich insbesondere mit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH, den Äußerungen im Schrifttum sowie mit ggf. veröffentlichten Verwaltungsmeinungen auseinandersetzen (Senatsbeschluss vom 17. August 2004 III B 121/03, BFH/NV 2005, 46). Sollten sich einzelne Teilprobleme der aufgeworfenen Rechtsfrage bereits mit Hilfe spezieller Rechtsprechung des BFH lösen lassen, ist zu begründen, warum sich aus dieser Rechtsprechung nicht mit hinreichender Sicherheit die aufgeworfene Rechtsfrage klären lässt (Lange in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 179).
- 9** b) Macht ein Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine gesetzliche Regelung geltend, so ist darüber hinaus eine substantiierte, an den Vorgaben des GG und der einschlägigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH orientierte Auseinandersetzung mit der rechtlichen Problematik erforderlich (vgl. Senatsbeschluss vom 4. Oktober 2010 III B 82/10, BFH/NV 2011, 38).
- 10** 2. Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht.
- 11** a) Soweit die Klägerin die Rechtsfrage aufwirft, ob das Veranlagungswahlrecht in der Insolvenz eines Ehegatten auf den Insolvenzverwalter übergeht, ist deren Klärungsbedürftigkeit nicht hinreichend dargelegt.
- 12** Die Beschwerdebegründung enthält keine Ausführungen dazu, ob und in welchem Umfang sowie aus welchen Gründen die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und im Schrifttum umstritten ist. Zudem fehlt die erforderliche inhaltliche Auseinandersetzung mit der einschlägigen Rechtsprechung des BFH. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des BFH, dass das Veranlagungswahlrecht beim Tod eines Ehegatten auf den oder die Erben übergeht (Senatsurteil in BFHE 218, 281, BStBl II 2007, 770, m.w.N.). Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass dieses Wahlrecht kein höchstpersönliches und damit ein vererbliches Recht ist (BFH-Urteile vom 29. Oktober 1963 VI 266/61 U, BFHE 77, 754, BStBl III 1963, 597; vom 15. Oktober 1964 VI 175/63 U, BFHE 81, 236, BStBl III 1965, 86). Zugleich hat der beschließende Senat in seinem Urteil in BFHE 218, 281, BStBl II 2007, 770 die Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 24. Mai 2007 IX ZR 8/06 (Neue Juristische Wochenschrift 2007, 2556), wonach das Veranlagungswahlrecht mangels höchstpersönlicher Natur in der Insolvenz eines Ehegatten durch den Insolvenzverwalter ausgeübt wird, ersichtlich als zutreffende Fortentwicklung der BFH-Rechtsprechung betrachtet. Die in der Beschwerdebegründung aufgestellte Behauptung, das Veranlagungswahlrecht stelle ein höchstpersönliches --von der Verwaltungsbefugnis des Insolvenzverwalters gemäß § 34 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 80 Abs. 1 InsO nicht erfasstes-- Recht dar, steht daher nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des angerufenen Senats. Auch wenn der BFH die Frage, von wem das Veranlagungswahlrecht in der Insolvenz eines Ehegatten auszuüben ist, bisher noch nicht ausdrücklich entschieden hat, fehlen doch gerade mit Blick auf die vorstehend dargestellte BFH-Rechtsprechung konkrete Ausführungen dazu, weshalb dieses Recht nicht dem Insolvenzverwalter zustehen soll. Dieser Darlegungsmangel wird auch nicht

durch den in der Beschwerdebegründung enthaltenen Verweis auf das BFH-Urteil in BFHE 191, 311, BStBl II 2000, 573 beseitigt. In diesem Urteil hat der BFH zwar festgestellt, dass der Pfändungsgläubiger das Veranlagungswahlrecht nicht ausüben kann, weil diese Rechtsposition nicht übertragbar ist. Zugleich wurde aber angeführt, dass das Veranlagungswahlrecht nach dem Tod eines Ehegatten auf die Erben übergeht. Damit hätte auch dieses Urteil ausreichend Anlass dazu gegeben, gewichtige Gründe für die behauptete höchstpersönliche Natur des Veranlagungswahlrechts darzulegen.

- 13** b) Soweit die Klägerin --bei unterstelltem Übergang des Wahlrechts auf den Insolvenzverwalter (§ 34 Abs. 3 AO i.V.m. § 80 Abs. 1 InsO)-- die Wahl auf getrennte Veranlagung durch den Insolvenzverwalter wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG als rechtsmissbräuchlich beurteilen will, ist der behauptete Verfassungsverstoß nicht substantiiert belegt.
- 14** aa) Es fehlt bereits an einer Befassung mit der Frage, welche Auswirkungen sich aus den Regelungen in Art. 14 Abs. 1 GG auf den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG ergeben, wenn sich einer der Ehegatten in Insolvenz befindet.
- 15** Das Ehegattensplitting ist zwar keine beliebig veränderbare Steuer-"Vergünstigung", sondern --unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers-- eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung (vgl. dazu BVerfG-Urteil vom 3. November 1982 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319). Im Besteuerungsverfahren können die Ehegatten gemäß § 26 EStG aber grundsätzlich frei zwischen Zusammenveranlagung (Ehegattensplitting) und getrennter Veranlagung wählen. Der BFH erachtet die Wahl eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung nur dann als unwirksam, wenn dafür keine wirtschaftlich verständlichen und vernünftigen Gründe vorliegen und der Antrag als willkürlich erscheint (z.B. Senatsbeschluss vom 7. Februar 2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083). Im Streitfall sind jedoch solche Gründe gegeben. Die Wahl auf getrennte Veranlagung entspricht dem Zweck des § 80 Abs. 1 InsO, die Insolvenzmasse möglichst ungeschmälert zur gemeinschaftlichen Befriedigung der Insolvenzgläubiger zu erhalten (vgl. dazu MünchKommInsO-Ott/Vuia, 2. Aufl., § 80 Rz 1). Die Vorschrift des § 80 Abs. 1 InsO stellt eine durch Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigte Inhalts- und Schrankenbestimmung des Eigentums i.S. des Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG dar (BVerfG-Beschluss vom 18. Juli 1979 1 BvR 655/79, BVerfGE 51, 405 zu § 6 der Konkursordnung). Daneben sind die Forderungen der Insolvenzgläubiger ihrerseits durch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG geschütztes Eigentum und möglichst weitgehend unter Wahrung des sozialen Friedens zu befriedigen (Frankfurter Kommentar zur Insolvenzordnung/App, 5. Aufl., § 80 Rz 2). Gleichwohl bleibt in der Beschwerdebegründungsschrift unerörtert, weshalb sich aus diesen Gesichtspunkten kein rechtfertigender Grund für die Wahl auf getrennte Veranlagung durch den Insolvenzverwalter ergeben kann.
- 16** bb) Ebenso fehlt eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Frage, welche verfassungsrechtlichen Gründe es überhaupt gebieten, die von der Klägerin befürwortete verfassungskonforme Auslegung des § 26 EStG vorzunehmen.
- 17** § 26 EStG erlaubt eine grundsätzlich freie Ausübung des Wahlrechts (vgl. II.2.b aa). Die Zustimmung auf Zusammenveranlagung ist im Besteuerungsverfahren auch nicht erzwingbar (Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 1083, m.w.N.). Hingegen enthält § 1353 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) eine Regelung, die den durch Art. 6 Abs. 1 GG vorgegebenen Schutz von Ehe und Familie näher gestaltet (vgl. dazu Ipsen, Ehe und Familie, in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, VII, 2009, § 154 Rz 46; Pieroth/Schlink, Grundrechte Staatsrecht II, 26. Aufl., § 15 II 2 Rz 702). Aus dieser Bestimmung kann sich ein vor den Zivilgerichten einklagbarer Anspruch des Ehegatten gegenüber dem anderen auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung ergeben, der sich in der Insolvenz eines Ehegatten gegen dessen Insolvenzverwalter richtet (BGH-Urteil vom 18. November 2010 IX ZR 240/07, Deutsches Steuerrecht 2011, 277). Es bleibt daher unerörtert, weshalb eine verfassungskonforme Auslegung des § 26 EStG erforderlich sein soll, wenn zivil- und insolvenzrechtliche Vorschriften (insbesondere § 1353 BGB und § 80 Abs. 1 InsO) zur Verfügung stehen, mit denen sich --anders als mit der Vorschrift des § 26 EStG-- die vielfältigen zwischen den Beteiligten bestehenden Interessen (besser) ausgleichen lassen (vgl. dazu auch FG Münster vom 22. November 2006 2 K 5809/04 E, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2007, 314).