

Beschluss vom 18. Dezember 2014, X B 89/14

Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit bei Zurechnung von Gewinnanteilen nach Eröffnung der Insolvenz - Kein Verlust der Mitunternehmerstellung durch Insolvenz

BFH X. Senat

InsO § 55 Abs 1 Nr 1, FGO § 69 Abs 3 S 1, AO § 171 Abs 10, AO § 182 Abs 1, EStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG VZ 2010

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 22. Juni 2014, Az: 5 V 176/13

Leitsätze

1. NV: Bezogen auf die Einkommensteuer kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung auf die vollständige Verwirklichung des Besteuerungstatbestands vor oder nach Insolvenzeröffnung an (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759).
2. NV: Masseverbindlichkeiten sind die Einkommensteuerschulden, die auf Gewinnen einer Mitunternehmerschaft beruhen auch dann, wenn diese ihrerseits insolvent ist .
3. NV: Unerheblich für das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit ist der Zufluss der Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft in die Insolvenzmasse .
4. NV: Durch die Insolvenz der Personengesellschaft wird die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters nicht aufgegeben .

Tatbestand

- 1 I. Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn C (Insolvenzschuldner). Das Insolvenzverfahren über dessen Vermögen ist im Dezember 2009 eröffnet worden.
- 2 Der Insolvenzschuldner war im Streitjahr 2010 Gesellschafter der A oHG und der B oHG (im Weiteren auch Personengesellschaft). Hinsichtlich beider Gesellschaften war bereits im Mai 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet worden.
- 3 Da eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr weder vom Insolvenzschuldner noch vom Antragsteller eingereicht wurde und der Antragsteller um Vornahme einer Schätzung bat, erließ der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) am 31. Oktober 2012 einen Einkommensteuerschätzungsbescheid. Dabei berücksichtigte das FA neben dem vom Arbeitgeber des Insolvenzschuldners elektronisch übermittelten Bruttoarbeitslohn und geschätzten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch die gemäß der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 25. Juli 2012 für die A oHG in Höhe von 6.700 € sowie die gemäß entsprechender Mitteilung für 2010 vom 16. Oktober 2012 für die B oHG in Höhe von 2.300 € festgestellten Gewinnanteile des Insolvenzschuldners. Gegenüber dem Antragsteller setzte das FA Einkommensteuern in Höhe von 6.562 € fest. Nach Anrechnung von Lohnsteuern in Höhe von 2.409 € wurde der Antragsteller zur Zahlung des Restbetrags in Höhe von 4.153 € aufgefordert. Dieser Bescheid enthielt den Zusatz, dass diese Steuerfestsetzung die Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit betreffe.
- 4 Der Antragsteller legte hiergegen Einspruch ein und stellte beim FA einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV). Nachdem das FA durch Bescheid vom 4. März 2013 die Vollziehung dieses Einkommensteuerbescheids ausgesetzt und den Einspruch durch die Entscheidung vom 19. April 2013 als unbegründet zurückgewiesen hatte, erhob der Antragsteller am 24. April 2013 Klage beim Finanzgericht (FG), die noch unter dem Aktenzeichen 5 K 81/13 anhängig ist.
- 5 Die am 25. April 2013 erneut beantragte AdV lehnte das FA mit Bescheid vom 16. Mai 2013 ab. Der hiergegen am

31. Mai 2013 eingelegte Einspruch hatte insoweit Erfolg, als es die Einkommensteuern aufgrund der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung betraf. Im Übrigen wies das FA den Einspruch mit Entscheidung vom 13. Juni 2013 als unbegründet zurück.

- 6 Mit Bescheid vom 11. September 2013 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung dahingehend, dass nun nur noch die Einkünfte aus der Beteiligung an den Personengesellschaften als Bemessungsgrundlage der geschätzten Einkommensteuer bestehen blieben und die sich hieraus ergebende Einkommensteuerschuld der Masse zugerechnet wurde.
- 7 Den Antrag auf AdV lehnte das FG aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1899 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.
- 8 Der Antragsteller macht mit seiner Beschwerde geltend, der Beschluss des FG berücksichtige mit dem alleinigen Abstellen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Forderungen die insolvenzrechtlichen Wertungen nicht. Die den Gewinnen der Personengesellschaft zugrunde liegende Veräußerung von Wirtschaftsgütern sei durch den Insolvenzverwalter dieser Personengesellschaften erfolgt und falle deshalb nicht unter die Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO). Es fehle darüber hinaus am Zufluss der Masseforderung zur Insolvenzmasse. Die jüngste Rechtsprechung des IV. Senats im Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11 (BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759) könne nicht überzeugen, weil die zugrunde liegenden Schlussfolgerungen nicht zwingend sowie die dort betroffenen Personengesellschaften nicht in Insolvenz gewesen seien. Steuerrechtlich sei im Streitfall fraglich, ob mangels Mitwirkungsmöglichkeiten des Insolvenzschuldners überhaupt eine Mitunternehmerstellung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fortbestehen könne. Der Konflikt zwischen dem Insolvenz- und dem Steuerrecht könne entweder dadurch gelöst werden, dass es sich um Masseverbindlichkeiten der insolventen Personengesellschaften handle, oder dass der Masse des Gesellschafters ein Ausgleichsanspruch gegen die Masse der Gesellschaften gewährt werde.
- 9 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde des Antragstellers ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat die beantragte AdV zu Recht abgelehnt. Es fehlt aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, an den für die AdV-Gewährung erforderlichen ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des vom Antragsteller angegriffenen Steuerbescheids.
- 11 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die AdV anordnen. Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 2 und 7 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. Senatsbeschluss vom 28. Juni 2011 X B 37/11, BFH/NV 2011, 1833).
- 12 2. Bei der im Verfahren auf AdV gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ist die Rechtmäßigkeit des streitgegenständlichen Steuerbescheids nicht ernstlich zweifelhaft. Die Gewinne der beiden Personengesellschaften, an denen der Insolvenzschuldner auch im Streitjahr beteiligt war, haben unabhängig vom Zufluss zur Masse zur Folge, dass die hinsichtlich seiner Gewinnanteile festzusetzenden Einkommensteuern Masseverbindlichkeiten sind.
- 13 a) Sonstige Masseverbindlichkeiten im Sinne des hier allein anzuwendenden § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind u.a. 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. Insbesondere wegen der Art und Weise ihrer Geltendmachung und ihrer Anspruchsbefriedigung sind diese von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO solche Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Die

Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung (z.B. § 38 der Abgabenordnung --AO-- i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe, und vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, unter II.1.a, sowie Senatsurteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.1.).

- 14** aa) Entscheidend ist, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde (BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, unter II.1.a der Gründe unter Hinweis auf Senatsbeschluss vom 1. April 2008 X B 201/07, BFH/NV 2008, 925, unter II.2.c der Gründe, m.w.N.). Der Rechtsgrund für einen (abstrakten) Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird (so zur Konkursordnung --KO-- schon BFH-Urteil vom 29. März 1984 IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 2.b; ebenso für die Geltung der InsO in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, unter II.1.a). Ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet ist, richtet sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, so bereits BFH-Urteile in BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe; vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N., sowie in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759; vgl. auch zur Entstehung eines Umsatzsteueranspruchs: BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1., und vom 9. Februar 2011 XI R 35/09, BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.).
- 15** bb) Nach der Entscheidung des IV. Senats des BFH in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, dort unter II.1., kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde.
- 16** b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist deshalb auch die aus der anteiligen Zurechnung von Gewinnen aus den beiden Personengesellschaften resultierende Einkommensteuer, die den Insolvenzschuldner nach Eröffnung seines Insolvenzverfahrens trifft, zu Recht als Masseverbindlichkeit qualifiziert worden.
- 17** aa) Betrifft eine solche Zurechnung nämlich wie hier den Zeitraum nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wird der Besteuerungstatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG auch erst nach der Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und führt zu einer Masseverbindlichkeit (vgl. insoweit Senatsurteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.a).
- 18** bb) Masseverbindlichkeiten scheiden dabei nicht deshalb aus, weil die Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht in die Insolvenzmasse geflossen sind. Zwar hatte der IV. Senat u.a. im BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602 (dort unter 3.) zur KO entschieden, dass die aus der Veräußerung eines zur Konkursmasse gehörenden Wirtschaftsguts resultierende Einkommensteuer nur insoweit eine Masseverpflichtung sei, als sie auf dem zur Konkursmasse gelangten Betrag laste. An dieser Rechtsansicht hält der IV. Senat unter der Geltung der InsO nicht mehr fest, da eine solche Einschränkung der Masseverbindlichkeit nicht dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 InsO entspreche. Auch könne der Insolvenzverwalter den Schuldner nicht persönlich mit seinem insolvenzfremden Vermögen verpflichten (BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, unter II.2.b). Letzteres wäre die Konsequenz, wäre die Einkommensteuer auf Handlungen des Insolvenzverwalters nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Masseverbindlichkeit.
- 19** Der Senat folgt dieser Rechtsansicht des IV. Senats. Er teilt ausdrücklich nicht die Überlegungen des Antragstellers, die Schlussfolgerungen des IV. Senats seien nicht zwingend, da andere Lösungsmöglichkeiten beständen. Dessen Ansicht, es läge eine Masseverbindlichkeit der insolventen Personengesellschaften vor, widerspricht der steuerrechtlichen Systematik der Besteuerung der Personengesellschaften. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind u.a. die Gewinnanteile den Mitunternehmern zuzurechnen, die Personengesellschaft selbst ist nicht einkommensteuerpflichtig. Sie ist kein Subjekt der Einkommensteuer, die Gesellschafter sind Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens, denen die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig nach den vertraglichen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüsseln als originäre eigene Einkünfte zugerechnet werden (vgl. nur Tiede in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 15 EStG, Rz 450, m.w.N.). Hieran ändert sich aufgrund der Insolvenz der Personengesellschaft nichts. Die vom Antragsteller dargelegten Argumente vermögen schon deshalb den Senat nicht zu überzeugen, im Wege einer Rechtsfortbildung von diesen gefestigten Grundsätzen abzuweichen.

- 20** Für die von ihm auch vorgeschlagene Lösung eines Ausgleichsanspruchs der Masse des Gesellschafters gegen die Masse der Gesellschaft nennt der Antragsteller keine Rechtsgrundlage.
- 21** cc) Angewandt auf den vorliegenden Fall führt dies dazu, dass die in den Bescheiden festgestellten Einkünfte aus der Beteiligung des Insolvenzschuldners an den Personengesellschaften, die steuerrechtlich in vollem Umfang nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind, der Masse zuzurechnen sind. Die Höhe ergibt sich für die Einkommensteuer nach § 182 Abs. 1 AO bindend aufgrund der in den Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen. Dabei hat der Senat nicht darüber zu befinden, ob in Bezug auf einen Veräußerungsgewinn etwas anderes gelten muss. Im vorliegenden Fall sind laufende Gewinne zugerechnet worden. Die sich hieraus ergebende Einkommensteuer ist Masseverbindlichkeit. Unerheblich ist aus Sicht des Senats, welche Alternative des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zur Anwendung kommt. Zumindest auch durch die Verwaltung der Insolvenzmasse (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO), zu der die Beteiligungen gehören, sind diese Masseverbindlichkeiten begründet worden.
- 22** dd) Soweit diese laufenden Gewinne aufgrund der Veräußerung von Wirtschaftsgütern auch auf stillen Reserven beruhen, ergibt sich kein Unterschied. In Übereinstimmung mit dem BFH in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759 hält der Senat an der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung fest, dass es nicht auf die Entstehung der stillen Reserven, sondern allein auf den Gewinnrealisationszeitpunkt ankommt. Erst zu diesem Zeitpunkt --hier nach Eröffnung der Insolvenz-- werden auch stille Reserven mit steuerlicher Wirkung aufgedeckt (so schon BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 2.).
- 23** ee) Trotz der Insolvenz der Personengesellschaften wie auch seiner eigenen hat der Insolvenzschuldner seine Mitunternehmerstellung behalten. Der angerufene Senat hat bereits in seinem Urteil vom 5. März 2008 X R 60/04 (BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787) entschieden, die steuerliche Zuordnung und Erfassung von Einkünften werde durch die Vorschriften der InsO nicht verändert, weder bei einem Konkurs über das Vermögen der Mitunternehmerschaft noch bei einem Konkurs über das Vermögen eines Mitunternehmers noch in dem Fall, in dem --wie im Streitfall-- sowohl über das Vermögen der Mitunternehmerschaft als auch über das des Mitunternehmers Insolvenz eröffnet wurde. Damit ist der Insolvenzschuldner und nicht der Antragsteller als Insolvenzverwalter auch im Streitjahr Gesellschafter und Mitunternehmer. Seine gesellschaftsrechtliche Stellung hatte der Insolvenzschuldner vor der Insolvenzeröffnung inne und sie nicht durch die Insolvenz verloren. Der Antragsteller ist lediglich Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 3 AO. Der Insolvenzschuldner trug auch weiterhin das Mitunternehmerrisiko --die gesellschaftsrechtliche Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg seiner Beteiligung (vgl. nur BFH-Beschluss vom 25. Juni 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595)-- unverändert fort, droht doch aufgrund der Insolvenz die Wertlosigkeit seiner Beteiligungen.
- 24** 3. Der Antragsteller hat nicht geltend gemacht, dass seinem Aussetzungsantrag nach dem alternativen Aussetzungsgrund der unbilligen Härte zu entsprechen wäre (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 FGO); es ist auch nicht ersichtlich, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde ist hiernach zurückzuweisen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de