

Urteil vom 09. Dezember 2014, X R 12/12

Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit nach Eröffnung der Insolvenz - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 06.05.2015 als NV-Entscheidung abrufbar.

BFH X. Senat

InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 55 Abs 2, InsO § 55 Abs 4, AO § 155, AO § 162, AO § 171 Abs 10, AO § 182 Abs 1, EStG § 2 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 5, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 16 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, HGB § 252 Abs 1 Nr 4 Halbs 2, ZPO § 240, EStG VZ 2006

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 29. November 2011, Az: 3 K 581/09

Leitsätze

1. Eine Steuerforderung ist insolvenzrechtlich in dem Zeitpunkt begründet, zu dem der Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht ist (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2003, 759).
2. Wann eine Einkommensteuerforderung begründet ist, kann auch von der Art der Gewinnermittlung abhängen. Nach dem Realisationsprinzip ist im Falle der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die diesbezügliche Einkommensteuerforderung bereits begründet, wenn die Forderung realisiert ist. Im Fall der Einnahmen-Überschussrechnung ist dies nach dem Zuflussprinzip erst mit tatsächlicher Vereinnahmung der Fall.
3. Masseverbindlichkeiten sind auch die Einkommensteuerschulden, die sich aus "echten" Überschüssen einer Erbengemeinschaft ergeben.
4. Unerheblich für das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit ist der Zufluss der Einkünfte aus der Beteiligung an der Erbengemeinschaft in die Insolvenzmasse.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 30. November 2011 3 K 581/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit Beschluss des Amtsgerichts A (Insolvenzgericht) vom 8. Februar 2006 wurde über das Vermögen des X (Insolvenzschuldner) das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 2 Bereits durch Beschluss vom 24. Oktober 2005 war der Kläger vom Insolvenzgericht zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt worden. Ein allgemeines Verfügungsverbot nach § 22 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) war dem Insolvenzschuldner in diesem Beschluss nicht auferlegt worden. Das Insolvenzgericht hatte allerdings angeordnet, dass Verfügungen des Insolvenzschuldners nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 InsO nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam seien. Den Pflichtenumfang des vorläufigen Insolvenzverwalters hatte das Insolvenzgericht u.a. wie folgt erweitert:

3

- er hatte die Aufgabe, durch Überwachung des Insolvenzschuldners dieses Vermögen zu sichern und zu erhalten,
 - er wurde ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen des Insolvenzschuldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen und auf ein von ihm einzurichtendes Anderkonto einzuzahlen,
 - er war zur Fortführung des Betriebes bis zur Entscheidung über die Verfahrenseröffnung ermächtigt; zur Stilllegung des Betriebes war er nur mit Zustimmung des Insolvenzgerichts befugt.
- 4** Der Insolvenzschuldner hatte eine Bäckerei als Einzelunternehmen mit drei Ladenlokalen betrieben. Je ein Ladenlokal befand sich in den Gebäuden, welche im Eigentum der Grundstücksgemeinschaft D (Erbengemeinschaft I) bzw. der Grundstücksgemeinschaft E (Erbengemeinschaft II), standen. An beiden Erbengemeinschaften war der Insolvenzschuldner beteiligt. Die Höhe der Beteiligung an der Erbengemeinschaft I betrug $\frac{3}{8}$, sein eigenbetrieblich genutzter Anteil dieses Gebäudes umfasste 25 %. An der Erbengemeinschaft II war der Insolvenzschuldner zu $\frac{7}{18}$ beteiligt, sein eigenbetrieblich genutzter Anteil umfasste 36 %. Beide Gebäude waren auch fremdvermietet. Das Gewerbe wurde am 11. Februar 2006 abgemeldet. Seinen Gewinn hatte der Insolvenzschuldner mittels Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, die er letztmalig für 2003 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (das Finanzamt --FA--) eingereicht hatte. Das Anlageverzeichnis zum 31. Dezember 2003 wies einen Gesamtbuchwert des Anlagevermögens von 87.595 € aus, u.a. auch "Bauten auf eigenem Grundstück" (27.568 €) und "Grundstückswert bebaute Grundstücke" (6.441,85 €).
- 5** Am 3. Februar 2006 --und damit kurz vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und Bestellung des Klägers als Insolvenzverwalter-- veräußerte das Treuhandbüro Z im Namen und im Auftrag des Klägers die Einrichtungsgegenstände aller drei Ladenlokale und weitere Anlagegegenstände zum Preis von 10.000 € sowie den Warenbestand für 1.500 €, jeweils unter verlängertem Eigentumsvorbehalt, vorbehaltlich der Zustimmung der Gläubigerversammlung. Der Kaufpreis floss der Insolvenzmasse nach der Insolvenzeröffnung am 14. Februar 2006 zu. Über das Anwesen Erbengemeinschaft I hat das Amtsgericht B am 16. Juni 2006 die Zwangsverwaltung angeordnet. Das Anwesen der Erbengemeinschaft II wurde am 29. August 2006 für 120.000 € veräußert.
- 6** Da eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2006 weder vom Kläger noch vom Insolvenzschuldner eingereicht worden war, schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 der Abgabenordnung (AO). Dabei ging es von folgenden im vorliegenden Verfahren zwischen den Beteiligten streitigen Besteuerungsgrundlagen aus:
- 7**
- | | |
|---|----------|
| - Veräußerungsgewinn: | |
| o Verkauf durch das Treuhandbüro | 10.000 € |
| o Entnahme des weiteren, nicht veräußerten Anlagevermögens | 20.000 € |
| - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der beiden Erbengemeinschaften aufgrund der Mitteilungen vom November 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung | 6.305 € |
- 8** Die sich u.a. hieraus ergebenden Steuern wurden auf den Zeitraum vor und nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgeteilt und durch Änderungsbescheid während des Klageverfahrens reduziert. In der mündlichen Verhandlung des Finanzgerichts (FG) am 30. November 2011 erklärte sich das FA bereit, Lohnersatzleistungen und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht mehr anzusetzen.
- 9** Das FG wies die Klage mit Urteil vom 30. November 2011 3 K 581/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 317) ab, soweit sie die Einkommensteuer betraf.
- 10** Der Kläger vertritt mit seiner Revision die Ansicht, die Anforderungen der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur insolvenzrechtlichen Begründetheit eines Umsatzsteueranspruchs seien auf einen Einkommensteueranspruch nicht übertragbar und das Zuflussprinzip nicht einschlägig. Der Gewinn sei nicht durch Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln, weil der Insolvenzschuldner sein entsprechendes Wahlrecht nicht ausgeübt habe. Offen bleibe schon, ob diese Gewinnermittlungsart überhaupt zu Recht für den Veranlagungszeitraum 2003 angewandt worden sei. Aufgrund der verschiedenen vom Insolvenzschuldner betriebenen Verkaufsstellen sei vielmehr zu vermuten, dass der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hätte ermittelt werden müssen.

- 11** Jedenfalls sei es mit dem Abschluss des Kaufvertrages durch den Insolvenzschuldner und der Überlassung der Kaufgegenstände unabhängig vom Eingang des Kaufpreises bereits vor der Insolvenzeröffnung zur vollständigen Verwirklichung des Steuertatbestandes gekommen, da der Betrieb bereits vor der Insolvenzeröffnung aufgegeben worden sei. Im Zuge des Verkaufs vom 3. Februar 2006 seien alle im Betrieb vorhandenen Anlagegüter veräußert worden. Bereits vor dem Eingang der Gewerbeabmeldung sei somit von einer Einstellung der betrieblichen Tätigkeit auszugehen. Wesentliche Betriebsgrundlagen seien bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr vorhanden gewesen.
- 12** Soweit Vermietungseinkünfte aus den Grundstücksgemeinschaften dem Kläger anteilig zugerechnet worden seien, fehle es an dem notwendigen Zufluss zur Insolvenzmasse.
- 13** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, und die Einkommensteuerfestsetzung ihm gegenüber für 2006 auf 0 € festzusetzen.
- 14** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15** Es ist der Ansicht, im Streitfall sei das Zuflussprinzip anzuwenden und folglich sei erst der Zufluss des Kaufpreises als Begründungshandlung i.S. des § 55 Abs. 1 InsO anzusehen. Im Übrigen sei der Zeitpunkt des Besitzübergangs nach wie vor nicht erwiesen, eine Betriebsaufgabe vor der Insolvenzeröffnung sei nicht feststellbar. Es liege nicht außerhalb des Vorstellbaren, dass der Kläger den Gewerbebetrieb habe weiterführen wollen.
- 16** Die Grundstücke, soweit diese betrieblich genutzt worden seien, seien nach der Insolvenzeröffnung entnommen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** Zu Recht hat das FG entschieden, dass die zwischen den Beteiligten streitigen Einkommensteuerschulden nicht schon deshalb Masseverbindlichkeiten darstellen, weil das Insolvenzgericht den Pflichtenumfang des Klägers als vorläufigen Insolvenzverwalter erweitert hatte (unter 1.). Ebenso hat das FG zutreffend erkannt, dass es auch in Bezug auf die Einkommensteuern als Masseverbindlichkeiten darauf ankommt, wann der Tatbestand der Einkünfteerzielung vollständig verwirklicht worden ist (unter 2.). Vorliegend ist dabei jedoch nicht (mehr) auf das Zuflussprinzip, sondern auf das Realisationsprinzip abzustellen (unter 3.). In welcher Höhe die streitigen Einkommensteuerschulden Masseverbindlichkeiten sind, kann der Senat auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen (unter 4.). Die Sache ist deshalb an das FG zurückzuweisen (unter 5.).
- 19** 1. Der Kläger hatte trotz der Ausdehnung seiner Befugnisse als vorläufiger Insolvenzverwalter durch den Beschluss des Insolvenzgerichts vom 24. Oktober 2005 weder die Stellung eines "starken" vorläufigen Insolvenzverwalters nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO (unter a) noch ist diese Vorschrift analog anwendbar (unter b). Weder einschlägig noch entsprechend anwendbar ist im Streitjahr 2006 auch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO (unter c).
- 20** a) Nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO gelten nach der Eröffnung des Verfahrens auch solche Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist. Die Rechtsstellung dieses "starken" vorläufigen Insolvenzverwalters unterscheidet sich deutlich von der des sog. "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalters, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners nicht übergegangen ist. So gelten die von einem "starken" vorläufigen Insolvenzverwalter begründeten Verbindlichkeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 2 Satz 1 InsO). Bei Rechtsstreiten, die das Vermögen des Schuldners betreffen, wird das Verfahren nach § 240 Satz 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen, wenn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergeht. Bei dem sog. "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalter treten diese Rechtsfolgen nicht ein. Dies gilt auch dann, wenn das Insolvenzgericht gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 InsO

anordnet, dass Verfügungen des Schuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind. In diesem Fall sind zwar Verfügungen des Schuldners ohne die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters grundsätzlich unwirksam (vgl. § 24 Abs. 1, § 81 InsO); andererseits kann aber auch der vorläufige Insolvenzverwalter grundsätzlich nicht (allein) über das Vermögen des Schuldners verfügen. Schuldner und vorläufiger Insolvenzverwalter haben eine vergleichbar starke Stellung. Der vorläufige Insolvenzverwalter ist als "Berater" des Schuldners anzusehen (vgl. nur BFH-Urteil vom 1. April 2004 V R 24/03, BFHE 204, 520, BStBl II 2004, 905).

- 21** Im Streitfall hat das Insolvenzgericht den Kläger nicht als vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Verfügungsverbot nach § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO bestellt. Stattdessen hat es ihn nur mit einem Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 InsO ausgestattet. Ein "starker" vorläufiger Insolvenzverwalter i.S. des § 22 Abs. 1 InsO ist der Kläger deshalb nicht. Er konnte folglich keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO begründen.
- 22** b) Eine entsprechende Anwendung des § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO ist auch nicht im Hinblick auf die insolvenzgerichtlichen Einzelanordnungen geboten. Unabhängig von der Frage, ob in einem solchen Fall überhaupt eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO vorstellbar ist (dagegen: Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18. Juli 2002 IX ZR 195/01, BGHZ 151, 353), konnte der Kläger mit dem Vertrag vom 3. Februar 2006 keine Masseverbindlichkeiten begründen. Der Kläger war zwar zur "Fortführung des Betriebes" ermächtigt worden. Die hier zu beurteilende Veräußerung von Anlagegegenständen diente aber gerade nicht der Fortführung des Betriebs, sondern seiner Stilllegung, zu der der Kläger nur mit Zustimmung des Insolvenzgerichts befugt war.
- 23** c) Die Grundsätze des § 55 Abs. 4 InsO sind im Streitfall noch nicht anwendbar. Nach dieser Vorschrift gelten Verbindlichkeiten des Insolvensschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Die Vorschrift ist jedoch erst zum 1. Januar 2011 in Kraft getreten (Art. 3 Nr. 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 2 des Haushaltbegleitgesetzes 2011, BGBl I 2010, 1885). Eine entsprechende Regelung existierte im Streitjahr noch nicht. Daher waren die Einkommensteuerforderungen nicht bereits deshalb als Masseverbindlichkeiten anzusehen, weil das Insolvenzgericht den Kläger im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages vom 3. Februar 2006 als vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt nach §§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 22 Abs. 2 InsO bestellt hatte.
- 24** Der Senat sieht weder die Notwendigkeit noch die Möglichkeit, diese Neuregelung entgegen dem objektivierten Willen des historischen Gesetzgebers bereits im Streitjahr und damit rückwirkend anzuwenden. Die Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO sollte allein mit Wirkung für die Zukunft die Tatbestände, nach denen Masseverbindlichkeiten entstehen, erweitern. Dadurch wollte der Gesetzgeber auch der aus seiner Sicht unbefriedigenden Gerichtspraxis Rechnung tragen, dass durch die regelmäßige Bestellung von "schwachen" Insolvenzverwaltern ganz überwiegend Insolvenzforderungen entstanden (vgl. BRDrucks 532/10, 53).
- 25** 2. Entscheidend bleibt somit im Streitjahr für die Qualifikation der Einkommensteuerschulden als Masseverbindlichkeiten, ob die Voraussetzungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegeben sind. Danach sind Masseverbindlichkeiten 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. § 55 Abs. 1 Nrn. 2 und 3 InsO sind ersichtlich nicht einschlägig. Zutreffend hat das FG insoweit entschieden, dass es auch in Bezug auf die Einkommensteuer für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung darauf ankomme, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist. Liegt diese Verwirklichung nach der Insolvenzeröffnung, so sind sonstige Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegeben, die gemäß § 53 InsO vorweg aus der Insolvenzmasse zu berichtigen sind.
- 26** a) Sonstige Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO solche Forderungen, die bereits 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 steuerrechtliche Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. § 38 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.).

- 27** b) Eine Forderung ist insolvenzrechtlich begründet, wenn 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 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 Insolvenzordnung BFH 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 die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden 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.).
- 28** 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 Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Dieser Auffassung schließt sich der erkennende Senat an. Es ist deshalb zu prüfen, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist.
- 29** c) Entscheidend ist daher bei der Einkommensteuer (auch) die Art der Gewinnermittlung. Wird der Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach ist der Tatbestand für die Einkommensbesteuerung erst vollständig verwirklicht, wenn die Einnahmen bezogen sind, sie dem Steuerpflichtigen zufließen.
- 30** Wird der Gewinn hingegen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 EStG, ermittelt, gilt das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 Satz 5 EStG nicht. Stattdessen ist das Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu beachten, und zwar nicht nur bei der Gewinnermittlung buchführungspflichtiger Kaufleute nach § 5 Abs. 1 EStG, sondern auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1983 VIII R 110/79, BFHE 140, 74, BStBl II 1984, 227). Ein Gewinn ist in diesem Sinn realisiert, wenn bei gegenseitigen Verträgen der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung "wirtschaftlich erfüllt" hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist (BFH-Urteil vom 10. September 1998 IV R 80/96, BFHE 186, 429, BStBl II 1999, 21, m.w.N.). Folglich ist bereits mit der steuerrechtlichen Realisation einer Forderung die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet.
- 31** 3. Im Streitfall ist zu beachten, dass aufgrund der spätestens mit dem Verkauf des Anlagevermögens durch die Treuhandgesellschaft am 3. Februar 2006 beginnenden Betriebsaufgabe ein notwendiger Wechsel von der bis dahin gewählten Einnahmen-Überschussrechnung --§ 4 Abs. 3 EStG-- (unter a) zum Betriebsvermögensvergleich --§ 4 Abs. 1 EStG-- (unter b) eingetreten ist. Die vollständige Verwirklichung des Tatbestandes ist damit unter Beachtung des Realisationsprinzips zu prüfen.
- 32** a) Richtigerweise geht das FG davon aus, dass der Insolvenzschuldner auch im Streitjahr seinen Gewinn (noch) durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat, so dass das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich zum Tragen kommt.
- 33** Zwar haben weder der Insolvenzschuldner noch der Kläger für das Streitjahr Gewinnermittlungen eingereicht. Doch hat nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindenden Feststellungen der Insolvenzschuldner zum 31. Dezember 2003 eine solche Gewinnermittlung eingereicht und zum damaligen Zeitpunkt diese Ermittlungsart gewählt. Das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG muss nicht jährlich neu ausgeübt werden. Die Entscheidung für eine bestimmte Gewinnermittlungsart ist eine "Grundentscheidung", die nicht jährlicher Wiederholung bedarf (so schon Senatsurteil vom 24. September 2008 X R 58/06, BFHE 223, 80, BStBl II 2009, 368, unter II.1.b). Sie bleibt solange maßgeblich, bis entweder das FA den Steuerpflichtigen zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG auffordert oder der Steuerpflichtige eine andere Gewinnermittlungsart zulässigerweise wählt, was sich bereits aus der Regelung des § 141 Abs. 2 Satz 1 AO ergibt.
- 34** b) Zwar sind beide Alternativen im Streitfall nicht erfüllt. Dennoch entfiel vorliegend das Recht, den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung zu ermitteln, spätestens zum 3. Februar 2006, weil zu diesem Zeitpunkt und damit

vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG begonnen hat. In einem solchen Fall ist der Aufgabegewinn --wie ein Veräußerungsgewinn-- nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 5 EStG zu ermitteln. Der Steuerpflichtige, der bislang seinen Gewinn zulässigerweise --wie der Insolvenzschuldner-- mittels Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hat, muss insoweit zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 16. März 1989 IV R 153/86, BFHE 156, 195, BStBl II 1989, 557).

- 35** aa) Die Betriebsaufgabe beginnt mit der ersten vom Aufgabebeschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. der Einstellung der produktiven Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385). Der Abgabe einer Aufgabenerklärung bedarf es --anders als im Fall der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. Senatsurteil vom 3. April 2014 X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, m.w.N.)-- nicht.
- 36** Der Beginn der Betriebsaufgabe setzt nicht die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen voraus. Vielmehr markiert auch die Veräußerung beweglichen (sonstigen) Anlagevermögens den Beginn der Betriebsaufgabe (so wohl auch Senatsurteil vom 21. Mai 1992 X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659, unter 2.b), wenn der Steuerpflichtige dadurch für den Gesamtbetrieb den Willen bekundet, die gewerbliche Tätigkeit endgültig einzustellen. Er beginnt in diesem Fall damit, seine Absicht ins Werk zu setzen; die Betriebsaufgabe ist beendet, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist (Senatsurteil in BFH/NV 1992, 659).
- 37** bb) Für die Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist dabei nicht der Beginn der Betriebsaufgabe, sondern der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant, so dass der Betriebsaufgabegewinn in verschiedenen Veranlagungszeiträumen entstehen kann (Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, m.w.N.). Ebenso kann ein Aufgabegewinn teils vor, teils nach der Insolvenzeröffnung entstanden sein.
- 38** Beabsichtigt der Steuerpflichtige, alle oder einen Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen zu veräußern oder diese zu einem bestimmten Zeitpunkt zu entnehmen, bleiben diese Wirtschaftsgüter bis zum Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme Teil seines Betriebsvermögens. Sie scheiden allerdings zur Vermeidung von "ewigem Betriebsvermögen" spätestens zu dem Zeitpunkt aus, zu dem nicht mehr mit einer Veräußerung zu rechnen ist. Die durch die Veräußerung oder die Entnahme entstehenden Gewinne werden im Falle der Veräußerung mit der Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber bzw. dem Zeitpunkt der Entnahme realisiert (Senatsurteil in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.3.b, m.w.N.).
- 39** cc) Diese Grundsätze hat das FG verkannt, als es für den Zeitpunkt des Beginns der Betriebsaufgabe allein darauf abgestellt hat, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen vor der Insolvenzeröffnung weder veräußert noch entnommen worden seien. Vielmehr ist zumindest die Veräußerung des Anlagevermögens der drei Verkaufsstellen --auch in Verbindung mit der wenig später erfolgten Gewerbeabmeldung-- geeignet, objektiv den Betriebsaufgabewillen zu bekunden. Folglich ist der Aufgabegewinn im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 5 EStG zu ermitteln und nicht das Zufluss-, sondern das Realisationsprinzip für die (insolvenzrechtliche) Begründung des Einkommensteueranspruchs maßgeblich.
- 40** 4. Mangels Feststellungen des FG kann der Senat nicht entscheiden, ob die Forderung aus dem Vertrag vom 3. Februar 2006 bereits vor oder erst nach der Insolvenzeröffnung begründet worden ist (unter a). Anders verhält es sich mit den Feststellungen des FG in Bezug auf die Einkommensteuerschuld bezüglich der anteiligen Vermietungseinkünfte. Ausgehend von seinen Feststellungen hat das FG zu Recht entschieden, dass insoweit Masseverbindlichkeiten vorliegen, obwohl ein Zufluss dieser Einkünfte zur Masse nicht vorliegt (unter b). Unklar bleibt dagegen aufgrund fehlender Feststellungen, ob und ggf. wann die betrieblich genutzten Teile der Gebäude der Erbengemeinschaften nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entnommen worden sind (unter c).
- 41** a) Mangels ausreichender Feststellungen des FG kann der Senat nicht entscheiden, ob die Kaufpreisforderung des Insolvenzschuldners aus dem Vertrag vom 3. Februar 2006 vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens realisiert worden ist. So ist schon unklar, ob der Kläger bei Abschluss dieses Vertrages mit Zustimmung des Insolvenzgerichts gehandelt hat. Da insoweit keine Maßnahmen zur "Fortführung des Betriebs", sondern zu dessen Stilllegung vorliegen, bedurfte es bereits zur Wirksamkeit dieses Vertrages nach dem Beschluss des Insolvenzgerichts vom 24. Oktober 2005 der gerichtlichen Zustimmung. Wann diese erteilt wurde, ist weder festgestellt noch aus den Akten ersichtlich.

- 42** b) Ausreichend sind die Feststellungen des FG hingegen, soweit sie die anteilige Zurechnung von Vermietungseinkünften aus den beiden Grundstücksgemeinschaften betreffen. Zutreffend hat das FG nach Maßgabe der unter II.2. dargestellten Grundsätze die hieraus resultierende Einkommensteuer, soweit sie den Insolvenzschuldner nach Eröffnung seines Insolvenzverfahrens betrifft, als Masseverbindlichkeit qualifiziert.
- 43** aa) Sind mehrere Personen in einer Erbengemeinschaft gesamthänderisch zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verbunden, sind die Einkünfte den Teilhabern zuzurechnen, denen die Früchte gemäß §§ 2038, 743, 748 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zustehen (BFH-Urteil vom 27. Juni 1978 VIII R 168/73, BFHE 125, 532, BStBl II 1978, 674, unter 1.).
- 44** Betrifft diese Zurechnung von Vermietungseinkünften aus einer Erbengemeinschaft wie hier den Zeitraum nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wird der Besteuerungstatbestand der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erst nach der Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht (so bereits, wenn auch für den Fall der Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft: Senatsurteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.a).
- 45** Masseverbindlichkeiten liegen dann hinsichtlich der Einkommensteuerschulden vor, die sich aus "echten" Gewinnen bzw. Überschüssen von Personengesellschaften bzw. Gemeinschaften ergeben. In diesen Fällen kommt der gegen diese gerichtete Anspruch nämlich unmittelbar der Insolvenzmasse zugute. Dies betrifft nicht nur die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (vgl. insoweit Senatsurteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.a), sondern auch den gegen eine Erbengemeinschaft gerichteten Anspruch am Überschuss.
- 46** bb) Die Annahme einer Masseverbindlichkeit scheidet nicht deshalb aus, weil die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 Konkursordnung 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 des Begriffs 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.
- 47** cc) Angewandt auf den vorliegenden Fall führt dies dazu, dass die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die steuerrechtlich nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind, zeitanteilig auf den Zeitraum vor bzw. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufzuteilen sind. Die Höhe ergibt sich für die Einkommensteuer nach § 182 Abs. 1 AO bindend aufgrund der im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen. Gegen die Aufteilung auf der Grundlage von 360 Kalendertagen bestehen keine Bedenken.
- 48** dd) Die nach Insolvenzeröffnung angeordnete Zwangsverwaltung des Grundstücks im Vermögen der Erbengemeinschaft ändert hieran nichts. Die Einkünfte erzielt in diesem Fall weiterhin derjenige, der Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder dem Pachtvertrag ist (so schon BFH-Urteile vom 16. April 2002 IX R 53/98, BHF/NV 2002, 1152, dort unter II.3.a und vom 11. März 2003 IX R 65-67/01, BHF/NV 2003, 778, dort unter II.2., zuletzt FG Münster vom 29. November 2013 4 K 3607/10 E, EFG 2014, 289, Revision eingelegt unter IX R 23/14).
- 49** Der Zwangsverwalter hat auch nicht die Einkommensteuer der Mitglieder der Erbengemeinschaft I nach § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO zu entrichten. Ungeachtet der Frage, welchen Einfluss die Zwangsverwaltung auf den zuvor eingetretenen Insolvenzbeschluss des Anteils des Schuldners am Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft I hat, kann jedenfalls der Zwangsverwalter einer solchen Gemeinschaft nicht mehr Pflichten nach § 34 Abs. 3 i.V.m. § 34 Abs. 1 AO haben, als die Erbengemeinschaft selbst hatte. Diese hatte aber die Einkommensteuern ihrer Mitglieder nicht zu entrichten.
- 50** c) Zu Recht geht das FG weiter davon aus, dass im Hinblick auf die Einkommensteuer, die aus der Entnahme der vom Kläger zuvor eigenbetrieblich genutzten, ihm über die Erbengemeinschaften zuzurechnenden Grundstücksteile resultiert, Masseverbindlichkeiten vorliegen. Mangels Feststellungen des FG kann der Senat jedoch nicht entscheiden, ob die Entnahmen und damit auch die hieraus resultierenden Einkommensteuern das Streitjahr 2006 betreffen. Diese Feststellungen sind vom FG nachzuholen.

- 51** aa) Ausgehend von den unter II.3.b bb dargestellten Grundsätzen ist für die Gewinnverwirklichung im Rahmen der bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beginnenden Betriebsaufgabe der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant. Bis zur Veräußerung oder Entnahme bleiben die Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen, Teil des Betriebsvermögens. Grundsätzlich verlangt die Entnahme dabei das Vorliegen einer eindeutigen Entnahmehandlung des Steuerpflichtigen (vgl. nur BFH-Urteil vom 11. Dezember 2002 XI R 48/00, BFH/NV 2003, 895). Sie scheiden allerdings zu dem Zeitpunkt aus, zu dem nicht mehr mit einer Veräußerung zu rechnen ist (vgl. Senatsurteil in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.3.b).
- 52** (1) Zu Recht geht das FG davon aus, dass die eigenbetrieblich genutzten Grundstücks- und Gebäudeteile, die der Insolvenzschuldner selbst im Anlageverzeichnis zur Gewinnermittlung zum 31. Dezember 2003 aufführte, Wirtschaftsgüter seiner Bäckerei sind, und zwar in Form wesentlicher Betriebsgrundlagen (zur Frage des Ladenlokals als wesentliche Betriebsgrundlage einer handwerklichen Bäckerei vgl. auch Senatsurteil vom 20. Februar 2008 X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.2.a).
- 53** (2) Dass diese Wirtschaftsgüter vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entnommen worden wären, ist nicht festgestellt worden. Weder ist eine Entnahmehandlung des Insolvenzschuldners erkennbar, noch ergibt sich eine solche Entnahme aufgrund der Insolvenzeröffnung oder dem vorausgehend aufgrund des Kaufvertrages vom 3. Februar 2006. Dieser betrifft lediglich die in einer Anlage zum Vertrag aufgeführten Anlagegegenstände, nicht aber auch die eigenbetrieblich genutzten Grundstücks- und Gebäudeteile der beiden Grundstücksgemeinschaften.
- 54** (3) Allerdings hat das FG auch nicht festgestellt, dass die Entnahmen nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Streitjahr erfolgten. Im Fall der Erbengemeinschaft II käme nur eine Entnahme vor der Veräußerung durch die Erbengemeinschaft aufgrund des notariellen Vertrages vom 29. August 2006 in Betracht.
- 55** bb) Eine Schätzung des Anteils des Insolvenzschuldners am Gewinn aus der Veräußerung des Grundstücks der Erbengemeinschaft II nach § 155 Abs. 2 AO i.V.m. § 162 AO scheidet aus, da zwischenzeitlich der Feststellungsbescheid erlassen worden ist und somit eine Befugnis zu einer vorläufigen Maßnahme (vgl. nur Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 155 AO, Rz 45, m.w.N.) nicht mehr vorliegt.
- 56** 5. Aufgrund der nachzuholenden Feststellungen in Bezug auf den Zeitpunkt der Begründung der Forderung aus dem Vertrag vom 3. Februar 2006 und die Zeitpunkte der Entnahmen der betrieblich genutzten Teile der beiden Grundstücksgemeinschaften ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO zurückzuverweisen.
- 57** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de