

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 3.8.2016, X R 25/14
ECLI:DE:BFH:2016:U.030816.XR25.14.0**

Masseschuld bei Beendigung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11. September 2013 2 K 2120/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2008 als niedergelassener Arzt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Er war an der ... KG (KG) beteiligt. Nach § 20 Nr. 2 Buchst. c des Gesellschaftsvertrages (GV) vom 2. April 2002 scheidet ein Gesellschafter unter Fortführung der Gesellschaft durch die übrigen Gesellschafter nach Abs. 1 aus, wenn über sein Vermögen das Konkursverfahren eröffnet wird. Nach § 21 GV erhält der Gesellschafter sein dort näher beschriebenes Auseinandersetzungsguthaben.
- 2 Mit Beschluss des Amtsgerichts (AG) vom 1. März 2008 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Klägers eröffnet und ein sog. starker Insolvenzverwalter bestellt. Im Jahr 2009 reichte dieser die Einkommensteuererklärung des Klägers und seiner Ehefrau für das Streitjahr ein. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger und seine Ehefrau erklärungsgemäß zusammen zur Einkommensteuer. Dieser Bescheid wurde der Ehefrau des Klägers bekanntgegeben. Zeitgleich erstellte das FA Steuerberechnungen sowohl für den Zeitraum vor der Insolvenzeröffnung als auch für den Zeitraum ab der Insolvenzeröffnung bis zum 31. Dezember 2008.
- 3 Das Finanzamt A teilte dem FA am 30. April 2010 mit, der Kläger sei am 1. März 2008 aus der KG ausgeschieden und habe einen Veräußerungsgewinn von 17.439,43 EUR erzielt.
- 4 Am 25. Mai 2010 übersandte das FA einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, jeweils einzeln an die Ehefrau und den Insolvenzverwalter über das Vermögen des Klägers. Die für die Ehefrau bestimmte Ausfertigung war als "Aktenausfertigung" gekennzeichnet und ihr Name im Adressfeld mit "XX" gestrichen worden. Der Bescheid an den Insolvenzverwalter wurde "für Herrn und Frau Dr. med. ..." erstellt. Am 19. Juli 2010 übersandte das FA dem Insolvenzverwalter einen "Nachtrag zur Steuerberechnung für den Zeitraum (nach) der Insolvenzeröffnung aufgrund des geänderten Einkommensteuerbescheides vom 25. Mai 2010". Dieser erläuterte, dass die aus dem Ausscheiden des Klägers entstandenen anteiligen Steuerverbindlichkeiten den Masseverbindlichkeiten zuzurechnen seien. Die anteilige Einkommensteuer bezifferte das FA auf 7.323 EUR.
- 5 Aufgrund einer Mitteilung über die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung der KG, in der der Veräußerungsgewinn auf 29.885,65 EUR erhöht wurde, änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung 2008 am 10. Februar 2011 sowohl gegenüber der Ehefrau als auch gegenüber dem Insolvenzverwalter gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Mit Schreiben vom gleichen Tag setzte es den Insolvenzverwalter von der geänderten Mitteilung in Kenntnis und ordnete die hierauf, d.h. auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer wiederum den Masseverbindlichkeiten zu. Ebenfalls am 10. Februar 2011 erließ das FA einen Aufteilungsbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter und der Ehefrau des Klägers, in dem es diese Steuern dem Kläger zuordnete.
- 6 Der Insolvenzverwalter legte am 3. März 2011 Einspruch "gegen den Aufteilungsbescheid vom 10.02.11, welcher aufgrund des geänderten Bescheides über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag 2008 vom 10.2.11 erging", ein. Im Rahmen der Begründung erläuterte der Insolvenzverwalter, dass sich der Einspruch gegen die "Zurechnung und Festsetzung der erhöhten Steuerverbindlichkeiten gegenüber der Insolvenzmasse" richte.
- 7 Nach Ergehen einer weiteren Mitteilung über die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung (der Veräußerungsgewinn war hier auf 23.642,82 EUR reduziert worden) erließ das FA am 13. März 2012 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, den es gegenüber der Ehefrau des Klägers bekanntgab. Dem Insolvenzverwalter leitete es eine geänderte Berechnung der Einkommensteuer für den Zeitraum 1. Januar bis 29. Februar 2008 sowie einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008 für die Zeit ab 1. März 2008 zu. Den geänderten Veräußerungsgewinn berücksichtigte es wiederum in voller Höhe bei der Berechnung der Masseverbindlichkeiten.
- 8 Bereits durch Beschluss vom 1. Februar 2012 hatte das AG nach vollzogener Schlussverteilung und ohne Anordnung einer Nachtragsverteilung das Insolvenzverfahren aufgehoben. Dem war die gerichtliche Bestätigung eines Insolvenzplans vorausgegangen. Danach sollten die Insolvenzgläubiger auf ihre zur Tabelle festgestellten Forderungen eine Quote von 21,05 % erhalten. Das FA war hiervon am 12. März 2012 in Kenntnis gesetzt worden.
- 9 Das FA wies den Einspruch, den der Kläger aufrechterhalten hatte, durch Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2012 zurück. Der Klage gab das Finanzgericht (FG) statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1404).
- 10 Die Klage sei zulässig, da auch nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens die Beschwerde des Klägers durch den angegriffenen Einkommensteuerbescheid 2008 fortbestehe. Lagen Masseverbindlichkeiten vor, so habe der Kläger die streitige Einkommensteuerschuld in voller Höhe und nicht nur zu 21,05 % zu erfüllen.
- 11 Die Anfechtbarkeit sei nicht gemäß § 42 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 351 Abs. 1 AO beschränkt. Zwar sei der Einkommensteuerbescheid vom 25. Mai 2010 bestandskräftig geworden. Diese Einkommensteuer sei in diesem Bescheid jedoch nicht insolvenzrechtlich zugeordnet worden, sondern erst durch den Nachtrag vom 19. Juli 2010. Dieser Nachtrag stelle einen Änderungsbescheid dar, der ohne Rechtsbehelfsbelehrung erlassen worden und somit im Zeitpunkt des Einspruchs noch nicht bestandskräftig gewesen sei.
- 12 In der Sache habe die Klage Erfolg. Zwar sei der in der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheides 2008 vom 13. März 2012 an den Insolvenzverwalter liegende Mangel durch die ordnungsgemäße Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geheilt worden. Jedoch sei die Einkommensteuerschuld, die auf dem Veräußerungsgewinn beruhe, der durch das Ausscheiden des Klägers aus der KG entstanden sei, keine Masseverbindlichkeit nach § 55 der Insolvenzordnung (InsO). Ihrem Kern nach sei die Forderung bereits vor der Insolvenzeröffnung entstanden.
- 13 Das FA macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Insolvenzeröffnung sei der rechtsbegründende Akt gewesen, der zum Ausscheiden des Klägers aus der KG geführt und den Veräußerungsgewinn ausgelöst habe. Damit sei der Kläger eine logische Sekunde nach der Insolvenzeröffnung aus der KG ausgeschieden und der Veräußerungsgewinn erst dann entstanden.
- 14 Der gegen die Gesellschaft gerichtete Gewinnanspruch komme unmittelbar der Insolvenzmasse zugute (Senatsurteil vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429).
- 15 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17 Die streitige Einkommensteuerschuld sei als Insolvenzforderung nach § 38 InsO zu qualifizieren.
- 18 Auch liege kein "echter" Gewinn aus der Beteiligung vor, da nur ein negatives Kapitalkonto aufgelöst worden sei.

Entscheidungsgründe

- 19 II. Die Revision ist begründet.
- 20 1. Der Kläger hat aufgrund der Aufhebung des Insolvenzverfahrens ohne Anordnung einer Nachtragsverteilung (§ 200 Abs. 1 InsO) --wieder-- die volle Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen erhalten und ist somit prozessführungsbefugt auch im Hinblick auf Steuerbescheide, die --wie hier-- die Insolvenzmasse und die Zuordnung der Einkommensteuern als Masseverbindlichkeiten betreffen (so schon Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2011 II R 34/10, BFH/NV 2012, 10).
- 21 2. Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2011 (der auf der Erhöhung des Veräußerungsgewinns von 17.439 EUR auf 29.885 EUR beruht) in Gestalt des Änderungsbescheides vom 13. März 2012 (der seinerseits einen Veräußerungsgewinn von nur noch 23.642 EUR berücksichtigt) und der Einspruchsentscheidung vom 13. Juli 2012. Ohne Bedeutung ist allerdings, ob sich aus dem Änderungsbescheid vom 25. Mai 2010 sachliche Grenzen für die Klagebefugnis nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 1 AO ergeben, da die Klage schon in der Sache ohne Erfolg ist. Die Ehefrau, bei der ein Bekanntgabemangel denkbar wäre, ist ohnehin nicht am Verfahren beteiligt.
- 22 a) Der Insolvenzverwalter hat Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid vom 10. Februar 2011 und nicht gegen den Aufteilungsbescheid vom gleichen Tag eingelegt. Dies ergibt sich aus seiner (auslegungsbedürftigen) Rechtsbehelfsschrift. Sie richtet sich nur gegen die Zurechnung und Festsetzung der erhöhten Steuerverbindlichkeit gegenüber der Insolvenzmasse. Hierdurch wird die Zielrichtung des Begehrens und damit der wirkliche Wille des Steuerpflichtigen deutlich (vgl. zu den Auslegungsgrundsätzen z.B. Senatsurteil vom 19. August 2013 X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, unter II.1.a, m.w.N.). Dieses Ziel war für das FA und das FG zweifelsfrei erkennbar.
- 23 b) Die Einspruchsentscheidung wurde dem Kläger wirksam bekanntgegeben. Damit sind Mängel bei der Bekanntgabe des Änderungsbescheides vom 13. März 2012 --dieser wurde noch gegenüber dem Insolvenzverwalter trotz Aufhebung des Insolvenzverfahrens ohne Nachtragsverteilung bekannt gegeben-- geheilt worden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 7. September 2007 VII B 127/07, BFH/NV 2007, 2244).
- 24 3. Die auf dem insolvenzbedingten Ausscheiden des Klägers aus der KG beruhenden Einkommensteuern sind Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO, wonach es ausreicht, wenn diese in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden sind.
- 25 a) Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 InsO zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheide festzusetzen und von diesem vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Juli 2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, unter II.2., m.w.N.).
- 26 a) Entscheidend für die Qualifikation der Einkommensteuerschulden als Masseverbindlichkeiten ist dabei im Streitfall --mangels Vorliegen anderer Alternativen--, 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 offensichtlich nicht einschlägig.
- 27 b) 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 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. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, so bereits BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2.; 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 vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, 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.). Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Es ist zu prüfen, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (so bereits BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, dort unter II.1.). 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, vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFH/NV 2015, 988, unter II.2.a, m.w.N.).
- 28 c) Über die Zuordnung der Einkommensteuerschuld zu den unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien ist nicht im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden, betrifft dies doch allein die Auswirkung der unterschiedlichen Vermögensmassen eines Insolvenzverfahrens auf die Einkommensteuerfestsetzung (so schon BFH-Urteil in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, unter II.1.b, m.w.N.).
- 29 d) Im Streitfall ist die Einkommensteuerschuld des Streitjahres, soweit sie die Einkünfte des Klägers im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der KG betrifft, nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO in anderer Weise durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet worden und folglich als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren. Eine Rechtsbehandlung des Insolvenzverwalters ist insoweit --anders als nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 InsO-- nicht nötig. Vielmehr kann in dieser Alternative eine Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit durch eine Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters (BFH-Urteil vom 24. Februar 2011 VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520) oder Kraft Gesetzes entstehen (BFH-Urteil in BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145). Im vorliegenden Fall war die Beteiligung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch Teil der Insolvenzmasse, die daher an den Ergebnissen der Beteiligung teilhatte. Hierzu gehören auch das erst anschließend angefallene Auseinandersetzungsguthaben und der sich hieraus ergebende Veräußerungsgewinn. Folglich ist die Einkommensteuerschuld insoweit eine Masseverbindlichkeit.
- 30 aa) Nach § 35 Abs. 1 InsO umfasst das Insolvenzverfahren das gesamte Vermögen, das dem Insolvenzschuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt --Insolvenzmasse-- (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, unter II.3., m.w.N.). Aus diesem Grunde war der Gesellschaftsanteil Teil der Insolvenzmasse, da der Kläger zu diesem Zeitpunkt noch nicht aus der KG ausgeschieden war.
- 31 bb) Entstehen im Zusammenhang mit einem solchen Gesellschaftsanteil Einkommensteuerschulden, werden diese "in anderer Weise durch die Verwaltung der Insolvenzmasse" nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO begründet, weil die Entstehung der Steuerverbindlichkeiten ihre Ursache in der (zur Masse gehörenden) Beteiligung des Schuldners an der Personengesellschaft und die daraus entstehende Teilhabe an deren Ergebnissen hat (so schon Senatsurteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.d). Nichts anderes gilt, wenn die insolvente Person zivilrechtlich mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus einer solchen Personengesellschaft ausscheidet. Erst mit der Insolvenzeröffnung, nicht jedoch vorher, wird dann die Beteiligung aufgegeben. Ein Auseinandersetzungsguthaben tritt an die Stelle der Beteiligung und wird Bestandteil der Insolvenzmasse. Führt dies, wie vorliegend festgestellt, zu einem Veräußerungsgewinn, wird somit der Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG, hier i.V.m. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 EStG, nicht vor, sondern erst in einer logischen Sekunde nach der Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht. Die Masse erlangt Teilhabe am Veräußerungsgewinn. Die sich hieraus ergebenden Einkommensteuerschulden stellen Masseverbindlichkeiten dar.
- 32 Der beschriebene zeitliche Ablauf liegt im Übrigen auch den Regelungen in §§ 20 Nr. 2, 21 GV erkennbar zugrunde. Denn erst nach der Insolvenzeröffnung kann ein Auseinandersetzungsguthaben als Gegenleistung für das (zwangswise) Ausscheiden berechnet werden und ein Veräußerungsgewinn oder -verlust entstehen. Dieser Gewinn oder Verlust ist, als Teil der einheitlichen und gesonderten Feststellung, als "echter" Gewinn aus der Beteiligung qualifiziert worden (vgl. insoweit nur BFH-Urteil vom 9. Juli 2015 IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954) und bindet nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO im vorliegenden Einkommensteuerfestsetzungsverfahren.
- 33 4. Unerheblich ist, ob der Insolvenzverwalter den dem Insolvenzschuldner zugerechneten Erlös zur Masse ziehen konnte. Im Einklang mit der Rechtsprechung des IV. Senats des BFH (Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, unter II.2.b) kommt es aus Sicht des Senats hierauf nicht an (so schon Senatsurteil in BFH/NV 2015, 988, unter II.4.b bb).
- 34 5. Die als Masseverbindlichkeit zu qualifizierende Einkommensteuer des Streitjahres ist zu Recht im Rahmen von --einzeln dem Kläger und seiner Ehefrau bekanntgegebenen-- Zusammenveranlagungsbescheiden (mit-)festgesetzt worden.
- 35 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.