

Urteil vom 05. April 2022, IX R 27/18

Wirksamkeit von Steuerbescheiden, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergehen

ECLI:DE:BFH:2022:U.050422.IXR27.18.0

BFH IX. Senat

AO § 125 Abs 1, AO § 251 Abs 2 S 1, AO § 251 Abs 3, EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 4 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, InsO § 174 Abs 1 S 1, InsO § 87, EStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Oktober 2018, Az: 11 K 1921/16 E

Leitsätze

1. Steuerbescheide, mit denen eine positive Steuer festgesetzt wird, können ausnahmsweise auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wirksam ergehen, wenn sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt und auch keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, welche zur Tabelle anzumelden sind.
2. Wird die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt, entsteht ein Auflösungsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG nicht bereits zu dem Zeitpunkt des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Bestätigung des Senatsurteils vom 13.03.2018 - IX R 38/16, BFH/NV 2018, 721).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 04.10.2018 - 11 K 1921/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Streitig ist u.a. die Wirksamkeit eines nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter bekannt gegebenen Einkommensteuerbescheids.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn ... (W). W war im Streitjahr 2014 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der ... GmbH (M GmbH), die wiederum Alleingesellschafterin der ... GmbH (K GmbH) war. Die Beteiligung an der K GmbH hatte die M GmbH zum einen über Gesellschafterdarlehen von W, die dieser seinerseits über persönlich aufgenommene Darlehen bei der X-Bank refinanziert hatte, sowie zum anderen durch die Einlage der still beteiligten Z-Beteiligungsgesellschaft mbH finanziert; für die Rückzahlung der Einlage hatten W und die K GmbH gemeinsam eine Garantieverpflichtung übernommen.
- 3 Im Dezember 2014 meldete die K GmbH Insolvenz an; das Insolvenzverfahren wurde im Februar 2015 eröffnet. Die im Dezember 2014 beantragte Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die M GmbH wurde durch Beschluss im Februar 2015 mangels Masse abgelehnt.
- 4 Die X-Bank nahm W mit Schreiben vom 29.12.2014 für die Refinanzierungsdarlehen in Höhe von 1.148.485 € in Anspruch. Über das Vermögen des W wurde sodann aufgrund seines Antrags von Januar 2015 im April 2015 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger als Insolvenzverwalter bestellt. Schließlich nahm die Z-

Beteiligungsgesellschaft mbH mit Schreiben vom 05.05.2015 W aufgrund der Garantieerklärung in Höhe von 274.239,58 € in Anspruch.

- 5 Im August 2015 reichte der Kläger eine von ihm selbst sowie von W und dessen Ehefrau unterschriebene Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Das FA setzte die Einkommensteuer für 2014 mit Bescheid vom 23.12.2015 erklärungsgemäß in Höhe von 28.942 € fest. Unter Berücksichtigung einbehaltener Lohnsteuer sowie Kapitalertragsteuer ergab sich ein Erstattungsbetrag in Höhe von 2.454 €. Das FA gab den Bescheid u.a. dem Kläger bekannt. Der vom Kläger eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Die anschließende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 2055 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 6 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Nach seiner Auffassung dürfe das FA nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen. Gleichwohl erlassene Bescheide seien nichtig. Dies gelte für sämtliche Steuerfestsetzungen, ungeachtet der Frage, ob sich nach Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Vorauszahlungen eine Zahllast ergebe oder nicht. Zudem sei der Verlust aus der Beteiligung an der M GmbH bereits im Streitjahr 2014 zu berücksichtigen. Die Gesellschaft sei mit Beschluss von Dezember 2014 aufgelöst worden; zu diesem Zeitpunkt sei sie bereits vermögenslos gewesen.
- 7 Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil, den Einkommensteuerbescheid vom 23.12.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 30.05.2016 aufzuheben,
hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 23.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.05.2016 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Das FA hält den Einkommensteuerbescheid für wirksam. Auf der Grundlage formloser Mitteilungen könnten keine Steuererstattungen vorgenommen werden. Der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) stehe entgegen, dass das angefochtene Urteil keine Feststellungen zu dem vom Kläger behaupteten Auflösungsbeschluss von Dezember 2014 enthalte; unabhängig davon hätten weder die Höhe des zugeteilten bzw. zurückgezahlten Vermögens auf der Ebene der M GmbH noch die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschafters im Streitjahr festgestanden. Im Übrigen könne aufgrund der zwischenzeitlich erteilten Restschuldbefreiung kein Verlust nach § 17 EStG berücksichtigt werden, da W für die Verbindlichkeiten nicht mehr einzustehen habe; dies sei nach Maßgabe des auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG Geltung beanspruchenden Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13.12.2016 - X R 4/15 (BFHE 256, 392, BStBl II 2017, 786) rückwirkend zum Gewinnermittlungsstichtag zu berücksichtigen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Es entspreche der Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein Steuerbescheid auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohne Antrag des Insolvenzverwalters erlassen werden könne, wenn sich --auch bei positiver Steuerfestsetzung nach Berücksichtigung geleisteter (Voraus-)Zahlungen und/oder von anzurechnenden Steuerabzugsbeträgen-- ein Erstattungsbetrag ergebe und der Bescheid nicht abstrakt geeignet sei, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken. Eine derartige abstrakte Eignung ergebe sich nicht bereits aus dem Umstand, dass durch eine (denkbare) spätere Änderung --etwa im Fall einer rechtswidrig überhöhten Steueranrechnung-- eine anzumeldende Insolvenzforderung entstehen könne. Denn auch diese Änderung unterliege den insolvenzrechtlichen Einschränkungen mit der Folge, dass die Insolvenzforderung im Wege der Anmeldung zur Tabelle geltend zu machen sei.
- 11 Das BMF hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist hinsichtlich des Haupt- und Hilfsantrags unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der

Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger war zur Erhebung der Klage befugt (dazu unter 1.). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA den angefochtenen Einkommensteuerbescheid erlassen durfte (dazu unter 2.). Der Bescheid ist auch materiell rechtmäßig (dazu unter 3.).

- 13** 1. Der Kläger war als Insolvenzverwalter über das Vermögen des W zur Erhebung der Klage befugt (§ 40 Abs. 2 FGO). Die Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters (§ 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung --InsO--) umfasst auch die Wahrnehmung der Interessen der Insolvenzmasse gegenüber dem FA (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.2008 - I R 41/07, BFH/NV 2009, 719, m.w.N.).
- 14** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr nicht nichtig ist. Das FA war nicht aufgrund von § 251 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 87 InsO gehindert, den Einkommensteuerbescheid zu erlassen. Der Hauptantrag ist daher unbegründet.
- 15** a) Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Gemäß § 87 InsO, der über die Verweisung in § 251 Abs. 2 Satz 1 AO auch für das Besteuerungsverfahren (d.h. das gesamte Festsetzungs- und Erhebungsverfahren, s. BFH-Urteil vom 17.12.1998 - VII R 47/98, BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423, zur Konkursordnung) zu beachten ist, können die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Daraus hat der BFH in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen dürfen, wenn darin Insolvenzforderungen festgesetzt werden (vgl. BFH-Urteile vom 24.08.2004 - VIII R 14/02, BFHE 207, 10, BStBl II 2005, 246, zur Rechtslage nach der Konkursordnung; vom 10.12.2008 - I R 41/07, BFH/NV 2009, 719; vom 13.05.2009 - XI R 63/07, BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11). Ebenso dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden, die die Höhe der zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen könnten (vgl. BFH-Urteile vom 02.07.1997 - I R 11/97, BFHE 183, 365, BStBl II 1998, 428, und in BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11).
- 16** b) Vielmehr ist der Steuergläubiger gehalten, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach Maßgabe des Insolvenzrechts zur Tabelle anzumelden (§§ 38, 174 Abs. 1 Satz 1 InsO; § 251 Abs. 3 AO), um an der gemeinschaftlichen Befriedigung im Insolvenzverfahren teilzunehmen. Ein förmlicher Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, ist unwirksam (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, m.w.N.). Dabei kommt es nicht darauf an, ob sich der Steuerbescheid tatsächlich auf anzumeldende Steuerforderungen auswirkt. Entscheidend ist, ob er abstrakt geeignet ist, sich auf möglicherweise als Insolvenzforderungen anzumeldende Steueransprüche auszuwirken (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630).
- 17** c) Eine solche abstrakte Eignung fehlt grundsätzlich Steuerbescheiden, mit denen die Steuer auf 0 € festgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719; die Neufassung von § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG erfolgte erst durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, 1768). Mangels Steuerschuld fehlt es an einem Vermögensanspruch gegen die Insolvenzmasse, der zur Tabelle anzumelden wäre (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, unter II.2.b). Zudem ist eine Steuerfestsetzung auf 0 € nicht zugleich mit der Feststellung des Ausschlusses eines Erstattungsanspruchs verbunden; denn ein Erstattungsanspruch kann sich allein auf der Grundlage eines Abrechnungsverfahrens ergeben (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, unter II.3.b bb).
- 18** d) Ebenso ausgenommen sind Umsatzsteuerbescheide, mit denen eine negative Steuer festgesetzt wird und aus denen sich keine Zahllast ergibt (BFH-Urteile in BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11; vom 11.12.2013 - XI R 22/11, BFHE 244, 209, BStBl II 2014, 332, Rz 21). Denn damit hat das FA keine Insolvenzforderung, die nach § 87 InsO nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgt werden kann, sondern einen Erstattungsbetrag festgesetzt, der nicht zur Tabelle anzumelden war. Wenn auch nach Abrechnung keine Zahllast besteht, kann sich aus dem Bescheid unter keinen Umständen eine zur Tabelle anzumeldende Forderung ergeben (BFH-Urteil in BFHE 225, 278, BStBl II 2010, 11).
- 19** e) Umstritten ist dies hingegen für Steuerbescheide, sofern eine positive Steuer festgesetzt wird und sich --wie im Streitfall-- eine Steuererstattung nur unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen ergibt.
- 20** aa) Überwiegend wird vertreten, dass Steuerbescheide auch dann wirksam sind, wenn die Steuerfestsetzung unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen zu einem Erstattungs- oder Vergütungsanspruch führt (z.B. Debus/Hackl, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht --EWiR-- 2019, 151; Dickhöfer, EFG 2018, 2057; Koenig/Klüger, Abgabenordnung, 4. Aufl., § 251 Rz 42; Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 251 AO Rz 171:

"Steuerentlastungsbescheide"; Neumann in Gosch, AO § 251 Rz 50 f.; Witfeld, Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht --NZI-- 2019, 184). Derartige "Erstattungsbescheide" seien vor dem Hintergrund der Schutzbedürfnisse im Insolvenzverfahren nicht geeignet, die Gläubigerinteressen zu beeinträchtigen. Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung (s. Abschn. 60 Abs. 2 Satz 3 der Vollstreckungsanweisung; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 251 Nr. 4.3.1 Abs. 3).

- 21** bb) Demgegenüber sollen nach anderer Ansicht auch "Erstattungsbescheide" unwirksam sein (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, in einem obiter dictum mit Verweis auf Welzel, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1999, 559 f.; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 155 Rz 20f; Roth, Insolvenzsteuerrecht, 3. Aufl., Rz 3.187). Andernfalls könne bei einem späteren Streit über die Höhe der Anrechnung eine durch diesen --ggf. zwischenzeitlich bestandskräftigen-- Steuerbescheid titulierte Insolvenzforderung entstehen (Welzel, DStZ 1999, 559 f.).
- 22** f) Die Vorinstanz hat unter den besonderen Umständen des Streitfalls zu Recht erkannt, dass Steuerbescheide, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergehen, wirksam sind, wenn sich unter Berücksichtigung von Anrechnungsbeträgen insgesamt ein Erstattungsbetrag ergibt. Es werden auch keine Besteuerungsgrundlagen festgestellt, die die Höhe von Steuerforderungen beeinflussen, die zur Tabelle anzumelden sind.
- 23** aa) Im Streitfall fehlt es bereits --auch nach Ansicht des Klägers-- an einer zur Tabelle anzumeldenden Insolvenzforderung i.S. von § 174 Abs. 1 InsO. Aus Sicht des Insolvenzrechts ist insofern allein der nach Saldierung von festgesetzter Steuer und Anrechnungsbeträgen bestehende Steueranspruch zu beurteilen (vgl. Witfeld, NZI 2019, 184; Kahlert in Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl., Rz 8.77/8.78; Mohlitz in Bork/Hölzle, Handbuch Insolvenzrecht, Kap. 23, Steuerrecht in der Insolvenz, Rz 36; Farr, Die Besteuerung in der Insolvenz, 2005, Rz 297; a.A. Frotscher in Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl., § 122, Einkommensteuer im Insolvenzverfahren, Rz 39).
- 24** Geht der Einkommensteuererstattungsanspruch --wie hier-- auf die vom Arbeitslohn des Schuldners einbehaltene Lohnsteuer zurück, wird der Rechtsgrund für den Anspruch bereits mit der Abführung der Lohnsteuer gelegt (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.01.2006 - IX ZB 239/04, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht --ZInsO-- 2006, 139, unter III.3.; BGH-Urteil vom 13.01.2022 - IX ZR 64/21, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2022, 332, Rz 10). Der Erstattungsanspruch steht dann lediglich unter der aufschiebenden Bedingung, dass am Jahresende die geschuldete Einkommensteuer geringer ist als die Summe der Anrechnungsbeträge, so dass sich gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG, § 37 Abs. 2 AO ein Erstattungsanspruch ergibt (BGH-Beschluss in ZInsO 2006, 139, unter III.3.; BGH-Urteil in ZIP 2022, 332, Rz 10). Dementsprechend sind die anrechenbaren Steuerabzugsbeträge --ebenso wie die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum vor der Insolvenzeröffnung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 22.05.1979 - VIII R 58/77, BFHE 128, 146, BStBl II 1979, 639; vom 09.02.1993 - VII R 12/92, BFHE 170, 300, BStBl II 1994, 207; BGH-Beschluss in ZInsO 2006, 139, unter III.3.)-- dem Vermögensbereich der Insolvenzforderung zuzuordnen. Daher ist für die Frage, ob eine (konkret) anzumeldende Insolvenzforderung besteht, auf den Saldo aus der festgesetzten Steuer und der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer abzustellen. Ergibt sich aus dem Bescheid keine Zahllast und dementsprechend auch kein Leistungsgebot (vgl. Witfeld, NZI 2019, 184), kann sich das FA mit der Festsetzung auch nicht --entgegen der Vorgabe des § 87 InsO-- einen Vollstreckungstitel verschaffen.
- 25** bb) Aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid ergibt sich unter Berücksichtigung der Anrechnungsbeträge eine Steuererstattung. Einem derartigen Bescheid fehlt die abstrakte Eignung, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken. Denn damit hat das FA keine Insolvenzforderung festgesetzt, die nach § 87 InsO nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgt werden kann; der Erstattungsbetrag ist nicht zur Tabelle anzumelden. Das FA ist nicht Insolvenzgläubiger i.S. des § 87 InsO. Da sich auch nach Abrechnung keine Zahllast ergibt, kann sich aus dem Bescheid im Streitfall --wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat-- unter keinen Umständen eine zur Tabelle anzumeldende Forderung ergeben. Ebenso wenig hat der im Streitfall in Rede stehende Einkommensteuerbescheid Auswirkungen auf Folgebescheide; auch eine Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG erfolgt nicht. Es ist nicht erkennbar, wieso die Insolvenzmasse insofern schutzbedürftig sein soll. Derartige Steuerbescheide sind in Anbetracht der Schutzbedürfnisse im Insolvenzverfahren folglich nicht geeignet, die Gläubigerinteressen zu beeinträchtigen (vgl. Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 171; Neumann in Gosch, AO § 251 Rz 50 f.). Der Vorrang des Insolvenzrechts greift schon tatbestandlich nicht ein, so dass auf die allgemeinen Regelungen der AO zurückgegriffen werden kann (vgl. Debus/Hackl, EWIR 2019, 151, 152).
- 26** cc) Anders als der Kläger meint, wird die Rechtsstellung des Insolvenzverwalters durch dieses Ergebnis nicht

eingeschränkt. Begehrt er eine höhere Erstattung, kann er diese im Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen die Steuerfestsetzung geltend machen. Auch einem späteren Streit über die Höhe der Anrechnung (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, unter II.2.a) lässt sich begegnen, und zwar entweder --wie vom FG, von Teilen der Literatur (Witfeld, NZI 2019, 184; Dickhöfer, EFG 2018, 2057, 2058) und auch vom BMF vorgeschlagen-- durch eine rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bzw. eine Erledigung auf andere Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO (Entfallen der Befugnis, durch Verwaltungsakt zu handeln) oder dadurch, dass bereits die Rücknahme (§ 130 AO) und der Widerruf (§ 131 AO) der Anrechnungsverfügung aufgrund der vorrangigen Regelungen zur InsO gesperrt ist ("Änderungssperre"). Eine aus der Änderung der maßgebenden Berechnungsparameter folgende Zahllast muss jedenfalls --wie dies auch das BMF zu Recht erkannt hat-- als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle angemeldet werden (vgl. Neumann in Gosch, AO § 251 Rz 51; Witfeld, NZI 2019, 184). Hierüber braucht der Senat jedoch mangels Entscheidungserheblichkeit nicht zu befinden, da dem angefochtenen Bescheid --wie dargelegt-- die abstrakte Eignung fehlt, sich auf anzumeldende Insolvenzforderungen auszuwirken.

- 27** Ein Interesse des Insolvenzverwalters, im Rahmen seiner Amtsführung nicht mit steuerrechtlichen Prüfungsobliegenheiten konfrontiert zu werden, wird durch § 251 Abs. 2 Satz 1 AO, § 87 InsO nicht geschützt; es ist nicht spezifisch dem Insolvenzverfahren zuzuweisen (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 719, unter II.3.c). Entsprechendes gilt für die --vom Kläger geschilderten-- praktischen Schwierigkeiten, denen sich der Insolvenzverwalter bei Anfechtung eines Steuerbescheids (im frühen Stadium eines Insolvenzverfahrens) ausgesetzt sehen mag (dazu Roth, a.a.O., Rz 3.197: "Zugzwang, in kurzer Zeit prüfen zu müssen, ob der Masse nicht ggf. (höhere) Erstattungsansprüche zustehen").
- 28** dd) Der Grundsatz, dass verfahrensrechtliche Regelungen klar und für den Rechtsanwender handhabbar sein und nicht zu überflüssigen Streitigkeiten führen sollen (s. BFH-Urteile in BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630, unter II.2.c; in BFH/NV 2009, 719, unter II.3.a), steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Durch einen Blick auf das Leistungsgebot (bzw. die Erstattungsverfügung) des betreffenden Steuerbescheids (bzw. der Steuerberechnung) kann der Rechtsanwender --vorbehaltlich einer eventuellen Auswirkung auf Folgebescheide-- leicht und rechtssicher beurteilen, ob ein Vorrang des Insolvenzrechts besteht (Zahllast), der eine Forderungsanmeldung zur Insolvenztabelle erfordert, oder eben nicht (Erstattung auf der Grundlage eines Steuerbescheids).
- 29** 3. Der angefochtene Bescheid ist auch materiell rechtmäßig. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass der vom Kläger geltend gemachte Auflösungsverlust i.S. des § 17 Abs. 4 EStG im Streitjahr noch nicht entstanden und daher nicht zu berücksichtigen war. Der Hilfsantrag ist somit ebenfalls unbegründet.
- 30** a) Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG).
- 31** W war Alleingesellschafter der M GmbH, die mit der Rechtskraft des Beschlusses von Februar 2015, durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wurde, aufgelöst worden war (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung).
- 32** b) Die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft erfordert eine Stichtagsbewertung, die auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 13.10.2015 - IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385; vom 13.03.2018 - IX R 38/16, BFH/NV 2018, 721; BFH-Urteil vom 21.09.1982 - VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289). Maßgebend ist der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert worden ist (z.B. BFH-Urteile vom 30.06.1983 - IV R 113/81, BFHE 138, 569, BStBl II 1983, 640; vom 02.10.1984 - VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428). Ein Verlust ist in dem Jahr zu erfassen, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist (z.B. Senatsurteile vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786; in BFH/NV 2016, 385; vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 16).
- 33** Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die

Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen (z.B. Senatsurteile in BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786; in BFH/NV 2016, 385). Die Frage ist ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen (z.B. Senatsurteile vom 02.12.2014 - IX R 9/14, BFH/NV 2015, 666; vom 10.05.2016 - IX R 16/15, BFH/NV 2016, 1681; in BFH/NV 2020, 675, Rz 17).

- 34** Im Fall der Liquidation der Gesellschaft ist eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter regelmäßig erst dann ausgeschlossen, wenn die Liquidation abgeschlossen ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile in BFH/NV 2016, 385; in BFH/NV 2016, 1681; Senatsbeschlüsse vom 20.01.2009 - IX B 179/08, BFH/NV 2009, 756; vom 10.02.2009 - IX B 196/08, BFH/NV 2009, 761; vom 03.12.2014 - IX B 90/14, BFH/NV 2015, 493). Nur ausnahmsweise kann auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, etwa wenn die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist (BFH-Urteil vom 12.12.2000 - VIII R 22/92, BFHE 194, 108, BStBl II 2001, 385; BFH-Beschlüsse vom 27.11.1995 - VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406; vom 04.10.2007 - VIII S 3/07 (PKH), BFH/NV 2008, 209) oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt eines Auflösungsbeschlusses vermögenslos war (BFH-Urteil vom 04.11.1997 - VIII R 18/94, BFHE 184, 374, BStBl II 1999, 344). In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Zurückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden (vgl. zum Ganzen Senatsurteile in BFH/NV 2018, 721; in BFH/NV 2020, 675, Rz 18).
- 35** c) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht angenommen, dass der vom Kläger geltend gemachte Verlust aus der Auflösung der M GmbH nicht im Streitjahr entstanden ist.
- 36** Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde erst im Februar 2015 mangels Masse abgelehnt. Ein Auflösungsverlust ist nicht bereits im Streitjahr (2014) entstanden, da es schon an der zivilrechtlichen Auflösung der M GmbH fehlt. Soweit der Kläger geltend macht, die M GmbH sei im Dezember 2014 durch Gesellschafterbeschluss aufgelöst worden, handelt es sich um von den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) abweichendes tatsächliches Vorbringen, das im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann (vgl. Senatsurteil vom 19.12.2006 - IX R 44/04, BFHE 216, 255, BStBl II 2008, 216; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 118 Rz 36, m.w.N.). Auch in dem am selben Tag gestellten Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M GmbH ist nach den Feststellungen des FG kein konkludenter Auflösungsbeschluss zu sehen. Anders als der Kläger meint, kommt es daher auf die Vermögenslosigkeit der M GmbH nicht mehr an.
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de