
Datum: 21.04.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2410/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0421.2K2410.14E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 07.11.2013 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 wird aufgehoben. Der Beklagte wird verpflichtet, die Beigeladene zu 1. getrennt von dem Beigeladenen zu 2. zur Einkommensteuer zu veranlagern.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob die Klägerin befugt war, Einspruch gegen den an die Beigeladene zu 1. adressierten Einkommensteuerbescheid für 2012 einzulegen und das Veranlagungswahlrecht auszuüben. 2

Das Amtsgericht E eröffnete am2012 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Beigeladenen zu 1. (Aktenzeichen ... IK .../12) und ernannte die Klägerin zur Treuhänderin (§ 313 der Insolvenzordnung --InsO-- a.F.). Am ...2012 eröffnete das Amtsgericht E das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Ehemannes der Beigeladenen zu 1., den 3

Beigeladenen zu 2., Herrn M (Aktenzeichen ...IK .../12), und ernannte die Klägerin auch hier zur Treuhänderin. Das Insolvenzverfahren des Beigeladenen zu 2. wurde am ...2014 aufgehoben.

Am 06.09.2013 gaben die Beigeladenen ihre Einkommensteuererklärung für 2012 bei dem
Beklagten ab, in der sie eine Zusammenveranlagung beantragten. Darin erklärten sie
ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Unterschrieben war die Erklärung von
den Beigeladenen. Als Empfangsbevollmächtigte wurde in der Erklärung die Klägerin
benannt. Ihre jetzigen Prozessbevollmächtigten wirkten bei der Erstellung der Erklärung mit. 4

Am 07.11.2013 erließ der Beklagte für die Zeiträume ab Eröffnung der jeweiligen
Insolvenzverfahren erklärungskonforme Einkommensteuerbescheide für 2012 und gab diese
den Beigeladenen getrennt bekannt. Die Beigeladenen leiteten die Bescheide jeweils an die
Klägerin weiter. Aus dem Abrechnungsteil der Bescheide ergab sich eine
Nachzahlungsverpflichtung der Beigeladenen zu 1. von 24,89 € und des Beigeladenen zu 2.
von 12,61 €. Ebenfalls am 07.11.2013 erstellte der Beklagte Steuerberechnungen für die
Klägerin als Treuhänderin der Beigeladenen für die Zeiträume bis zur Eröffnung der
Insolvenzverfahren. Danach ergaben sich Insolvenzforderungen von 36,48 € bei der
Beigeladenen zu 1. und von 48,76 € bei dem Beigeladenen zu 2. Wegen der weiteren
Einzelheiten, vor allem zur Berechnung der Nachzahlungsbeträge und der
Insolvenzforderungen, wird auf die genannten Bescheide und Steuerberechnungen Bezug
genommen. 5

Am 04.12.2013 legte die Klägerin als Insolvenzverwalterin der Beigeladenen Einspruch
gegen die Bescheide vom 07.11.2013 ein und beantragte eine getrennte Veranlagung. 6

Beigefügt waren dem Einspruchsschreiben nicht unterschriebene
Einkommensteuererklärungen der Beigeladenen. Die Klägerin führte zur Erläuterung aus,
dass die Erklärungen keiner Unterschrift bedürften, da der Beklagte nach der
Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) verpflichtet sei, auf der Grundlage der
bisherigen Besteuerungsgrundlagen eine erneute Veranlagung nach Maßgabe des § 26a des
Einkommensteuergesetzes (EStG) durchzuführen, wenn die Eheleute, bzw. in diesem Fall sie
als Treuhänderin, dies innerhalb der Einspruchsfrist beantragten (Hinweis auf BFH-Urteil vom
03.03.2005 III R 60/03). Die nunmehr eingereichten Erklärungen dienten somit nur der
Erleichterung bei der erneuten Veranlagung nach § 26a EStG. 7

Auf den Einwand des Beklagten, dass sie als Treuhänderin nicht befugt sei, über das
insolvenzfremde Vermögen der Beigeladenen zu verfügen, trug die Klägerin Folgendes vor:
Nach der Rechtsprechung des BFH werde das Veranlagungswahlrecht bei Insolvenz eines
Ehegatten durch dessen Insolvenzverwalter oder Treuhänder ausgeübt (Hinweis auf BFH-
Urteil vom 21.06.2007 III R 59/06). Einkommensteuererstattungen, die während des
Insolvenzverfahrens entstünden und aus einer Lohnsteuerüberzahlung resultierten, gehörten
in vollem Umfang zur Insolvenzmasse (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 29.01.2010 VII
188/09). Der Antrag betreffe daher nicht das insolvenzfremde Vermögen. 8

Der Beklagte verwarf den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom
07.07.2014 als unzulässig. Zur Begründung führte er Folgendes aus: Es sei zwar zutreffend,
dass dem Insolvenzverwalter das Veranlagungswahlrecht nicht abgesprochen werden könne,
jedoch habe die Klägerin im vorliegenden Fall keine verfahrensrechtliche Möglichkeit, ohne
Zustimmung der Beigeladenen einen Antrag auf getrennte Veranlagung zu stellen, da der
betreffende Einkommensteuerbescheid zu Recht nicht ihr, sondern der Beigeladenen
bekanntgegeben worden sei. Der Hinweis der Klägerin, dass das Anfechtungs- und 9

Klagerecht während des Insolvenzverfahrens auf den Insolvenzverwalter übergehe, greife im Streitfall nicht. Dies gelte nur, wenn der Insolvenzverwalter Verfügungsbefugt sei, was hier jedoch nicht der Fall sei, da der von der Klägerin angefochtene Einkommenssteuerbescheid für 2012 nur das insolvenzfremde Vermögen der Beigeladenen betreffe.

Die Klägerin hat daraufhin am 30.07.2014 in ihrer Eigenschaft als Insolvenzverwalterin der Beigeladenen zu 1. die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen Folgendes vor: 10

Entscheidend für die Berechtigung des Insolvenzverwalters, das Veranlagungswahlrecht auszuüben, sei der in § 34 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) enthaltene Rechtsgrundverweis auf die dem Insolvenzverwalter kraft Gesetzes nach § 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) zugewiesene Verwaltungs- und Verfügungskompetenz im Hinblick auf die Insolvenzmasse. Soweit dem Insolvenzverwalter die Verwaltung des schuldnerischen Vermögens zugewiesen sei, dürfe dieser auch die steuerlichen Rechte des Schuldners wahrnehmen. 11

Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH handele es sich bei dem Veranlagungswahlrecht von Ehegatten nicht um ein höchstpersönliches Recht, sondern um ein vermögensmäßiges Verwaltungsrecht. Dieses stehe in der Insolvenz dem Insolvenzverwalter oder Treuhänder zu, der insoweit über die alleinige Verwaltungsbefugnis über das Schuldnervermögen verfüge. Eine Zusammenveranlagung aufgrund einer nicht vom Insolvenzverwalter legitimierten Steuererklärung greife in dieses Recht ein und führe mithin zu einer Beschwerde des Insolvenzverwalters. Dieser sei daher befugt, den betreffenden Bescheid mit dem Einspruch oder einer Klage anzufechten. 12

Des Weiteren sei zu berücksichtigen, dass der sich im Fall einer getrennten Veranlagung ergebende Erstattungsanspruch der Beigeladenen zu 1. in Höhe von 2.868,61 € zur Insolvenzmasse gehöre und dementsprechend gemäß § 80 Abs. 1 InsO der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters unterliege. Durch die Abgabe der Steuererklärung für 2012 und die von den Beigeladenen gewählte Art der Veranlagung drohe der Verlust dieses Erstattungsanspruchs. Sie --die Klägerin-- sei daher Beteiligte des Besteuerungsverfahrens und Bekanntgabeadressatin des Einkommensteuerbescheids. 13

Die Klägerin beantragt, 14

den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 07.11.2013 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, die Beigeladenen getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagern. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt. 18

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend Folgendes vor: Der Insolvenzverwalter übe zwar grundsätzlich das Veranlagungswahlrecht aus. Erforderlich sei aber, dass er verfahrensrechtlich in der Lage sei, Einspruch einzulegen und das ihm zustehende Veranlagungswahlrecht auszuüben. Dies sei hier nicht der Fall. Die Klägerin sei nicht verpflichtet gewesen, Einkommensteuererklärungen für die Beigeladenen abzugeben, weil die von diesen bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht unter ihre Verwaltung fielen. Daher habe sie auch keine 19

Entscheidung über die Veranlagungsform treffen können. Der Einkommensteuerbescheid für 2012 sei der Klägerin zudem als Empfangsbevollmächtigte und nicht als Beteiligte zugeleitet worden. Somit sei sie durch den Bescheid nicht beschwert und daher auch nicht befugt, Einspruch einzulegen. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin die Beigeladene zu 1. vertrete und daher deren eheliche Fürsorgepflichten nicht ignorieren dürfe. Durch die Wahl der getrennten Veranlagung trete jedoch eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Gesamtsituation der Eheleute ein.	
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die dem Gericht vorgelegten Verwaltungsakten des Beklagten sowie die im Klageverfahren gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen Bezug genommen.	20
Der Senat hat am 21.04.2016 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	21
Entscheidungsgründe:	22
Die Klage ist begründet.	23
Der Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 07.11.2013 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 07.07.2014 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte ist verpflichtet, die Beigeladene zu 1. getrennt von dem Beigeladenen zu 2. zur Einkommensteuer zu veranlagern (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).	24
Die Klägerin war als Treuhänderin der Beigeladenen zu 1. befugt, Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 07.11.2013 einzulegen und eine getrennte Veranlagung der Beigeladenen zu beantragen.	25
Gemäß § 80 Abs. 1 InsO geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über. Im vereinfachten Insolvenzverfahren übernimmt -- wie im Streitfall-- der Treuhänder die Aufgaben des Insolvenzverwalters (§ 313 Abs. 1 Satz 1 InsO a.F.).	26
Ist die Insolvenzmasse betroffen, sind die steuerlichen Rechte und Pflichten des Schuldners daher von dem Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder wahrzunehmen (§ 34 Abs. 3 AO). Zu den betreffenden Rechten gehört unter anderem das Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 2 EStG, bei dem es sich nach gefestigter Rechtsprechung nicht um ein höchstpersönliches, sondern um ein vermögensbezogenes und damit der Insolvenzmasse zuzuordnendes Recht handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 22.03.2011 III B 114/09, BFH/NV 2011, 1142; FG Köln, Urteil vom 30.09.2015 14 K 2679/12; EFG 2016, 34; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 26.03.2009 2 K 409/07, juris; FG Münster, Urteil vom 22.11.2006 2 K 5809/04 E, ZInsO 2007, 383). Zudem ist der Insolvenzverwalter befugt, die Insolvenzmasse betreffende Prozesse zu führen. Im Prozess hat der Insolvenzverwalter kraft gesetzlicher Prozessstandschaft die uneingeschränkte Prozessführungsbefugnis unter Ausschluss des Schuldners (vgl. BFH-Urteil vom 06.07.2011 II R 34/10, BFH/NV 2012, 10; BFH-Urteil vom 19.06.2006 VIII B 235/04, BFH/NV 2006, 2091).	27
Zur Insolvenzmasse gehört nach § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (Insolvenzmasse). Ausgenommen sind Gegenstände, die nicht gepfändet werden	28

können (§ 36 Abs. 1 Satz 1 InsO). Ansprüche auf Erstattung von Einkommensteuer sind jedoch gemäß § 46 Abs. 1 AO grundsätzlich pfändbar und gehören daher, soweit sie vor und während des Insolvenzverfahrens entstanden sind, zur Insolvenzmasse. Dies gilt auch, wenn der Schuldner ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat und der Erstattungsanspruch durch Lohnsteuerüberzahlungen auf pfändungsfreien Arbeitslohn entstanden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 29.01.2010 VII B 192/09, BFH/NV 2010, 1856).

Ausgehend von diesen Grundsätzen war die Klägerin im Streitfall befugt, in ihrer Eigenschaft als Treuhänderin der Beigeladenen zu 1. Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 07.11.2013 einzulegen und mit dem Einspruch das auf sie übergegangene Veranlagungswahlrecht auszuüben. 29

Der Einspruch betraf das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen der Beigeladenen zu 1. Denn die Klägerin hat den Einspruch eingelegt, um das auf sie übergegangene Veranlagungswahlrecht der Beigeladenen zu 1. auszuüben und einen Einkommensteuererstattungsanspruch geltend zu machen. Bereits bei dem Veranlagungswahlrecht handelte es, wie dargelegt, nicht um ein höchstpersönliches, sondern um ein vermögensbezogenes und damit der Insolvenzmasse zuzuordnendes Recht. Jedenfalls gehörte aber der sich bei einer getrennten Veranlagung ergebende Einkommensteuererstattungsanspruch zur Insolvenzmasse und konnte daher nach § 80 Abs. 1 InsO allein von der Klägerin geltend gemacht werden. 30

Der Einspruchsbefugnis der Klägerin und der Ausübung des Veranlagungswahlrechts stand entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht entgegen, dass die Klägerin nicht Adressatin des von ihr angefochtenen Bescheids war. Denn die Klägerin hat den Einspruch und den Antrag auf getrennte Veranlagung nicht persönlich, sondern als Partei kraft Amtes in ihrer Eigenschaft als Treuhänderin der Beigeladenen zu 1. erhoben. Es genügt daher, dass die Beigeladene zu 1. Adressatin des Bescheids war und der Bescheid die von der Klägerin als Treuhänderin der Beigeladenen zu 1. verwaltete Insolvenzmasse betraf. 31

Die Klägerin hat entgegen der Auffassung des Beklagten auch einen Anspruch auf Durchführung der getrennten Veranlagung, da sie den Antrag rechtzeitig gestellt hat und der Antrag weder als willkürlich noch als rechtsmissbräuchlich anzusehen ist. 32

Liegen --wie hier bei den Beigeladenen-- die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vor, können Eheleute grundsätzlich zwischen Zusammenveranlagung und getrennter Veranlagung frei wählen. Dieses Wahlrecht wird weder durch den Wortlaut des § 26 EStG noch durch die Regelungen in §§ 26a und 26b EStG eingeschränkt. Seine Ausübung ist nicht an eine Frist gebunden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann das Veranlagungswahlrecht deshalb bis zur Unanfechtbarkeit des betreffenden Einkommensteuerbescheids ausgeübt und eine einmal getroffene Wahl hinsichtlich der Veranlagungsart --vorbehaltlich rechtsmissbräuchlicher oder willkürlicher Antragstellung-- bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht widerrufen werden (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2012 III R 40/10, BFH/NV 2013, 193 m.w.N.). Im Fall der Insolvenz eines Ehegatten geht dieses Recht, wie bereits dargelegt, auf den Insolvenzverwalter bzw. Treuhänder über. 33

Die Rechtsprechung hat das Wahlrecht allerdings insoweit eingeschränkt, als sich ein Ehegatte nicht einseitig von der bisherigen Zusammenveranlagung lösen darf, sofern dafür keine wirtschaftlich verständlichen und vernünftigen Gründe vorliegen, sondern der Antrag als willkürlich erscheint. Diese Einschränkung wird aus dem auch im Steuerrecht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.08.2012 III R 40/10, 34

BFH/NV 2013, 193; BFH-Beschluss vom 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083). Der Antrag nur eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung wird danach etwa als rechtsmissbräuchlich und damit unwirksam angesehen, wenn der betreffende Ehegatte keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterlegen haben noch zu einer Einkommensteuerveranlagung führen können (BFH-Beschluss vom 07.02.2005 III B 101/04, BFH/NV 2005, 1083 m.w.N.).

Im Streitfall liegen die Voraussetzungen für eine getrennte Veranlagung vor. Die Klägerin hat vor Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für 2012 das auf sie übergegangene Veranlagungswahlrecht ausgeübt und eine getrennte Veranlagung beantragt. Die Ausübung des Wahlrechts ist auch nicht als willkürlich anzusehen. Bei einer getrennten Veranlagung der Beigeladenen ergibt sich für die Beigeladene zu 1. ein der Insolvenzmasse zuzuordnender Erstattungsanspruch gegen den Beklagten. Der Antrag der Klägerin, die Beigeladenen getrennt zu veranlagern, erfolgte damit nicht aus unsachlichen Motiven, sondern um die Insolvenzmasse zu vergrößern, was gerade dem Zweck des § 80 Abs. 1 InsO, die Insolvenzmasse möglichst ungeschmälert zur gemeinschaftlichen Befriedigung der Insolvenzgläubiger zu erhalten, entspricht (in diesem Sinne auch BFH-Beschluss vom 22.03.2011 III B 114/09, BFH/NV 2011, 1142).

In der Ausübung des Wahlrechts zur nachträglichen getrennten Veranlagung ist auch kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO zu sehen. Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, selbst dann, wenn die Ausübung des Wahlrechts zur Folge haben sollte, dass der Beklagte der Klägerin die von der Beigeladenen zu 1. gezahlte Lohnsteuer teilweise erstatten muss, während sich die aufgrund der Ausübung des Wahlrechts bei dem Beigeladenen zu 2. ergebenden Zahllasten nicht beigetrieben werden können (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2012 III R 40/10, BFH/NV 2013, 193).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig. Es entspricht nicht der Billigkeit, sie dem Beklagten aufzuerlegen, da die Beigeladenen keine Anträge gestellt haben und damit kein Kostenrisiko eingegangen sind (§ 139 Abs. 4 FGO).

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 der Zivilprozessordnung.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO.

... 40