Finanzgericht Münster, 7 K 1232/18 E

Datum:	23.09.2020
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 1232/18 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2020:0923.7K1232.18E.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Streitig ist die Höhe der gegen das insolvenzfreie Vermögen festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2012. 2

Der Kläger wurde im Streitjahr zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt (§§ 26, 26b des Einkommensteuergesetzes - EStG -). 3

Mit Beschluss des Amtsgerichts R-Stadt (Az. XXX) vom 02.08.2012 wurde über das Vermögen des Klägers das Insolvenzverfahren eröffnet und die Beigeladene zur Insolvenzverwalterin bestellt. 4

Mit Bescheid über die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, zuletzt geändert am 13.10.2017, setzte der Beklagte gegenüber dem Kläger die Einkommensteuer auf 11.194,02 €, die Kirchensteuer auf 955,34 € und den Solidaritätszuschlag auf 583,82 € fest. Nach Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer des Klägers und seiner Ehefrau ergab sich hieraus eine Zahlungsverpflichtung in Höhe von insgesamt 3.261,12 €. 5

6

Ausweislich der Begründung lag der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr 2012 insgesamt ein festgesetzter Jahresbeitrag an Einkommensteuer in Höhe von 42.681,00 €, an Kirchensteuer in Höhe von 3.642,57 € sowie an Solidaritätszuschlag in Höhe von 2.226,01 € zugrunde, basierend auf den folgenden Einkünften des Klägers und seiner Ehefrau im Kalenderjahr 2012:

	Einkünfte aus …	**Höhe der Einkünfte in €**
Kläger	Beteiligung an der T.- Immobilien GmbH & Co. KG (§ 15 EStG)	41.885,00
Kläger	unselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	71.782,00
Ehefrau	unselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	42.150,00
Ehefrau	Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	2.219,00
Gesamt		**158.036,00**

7

Diese Einkünfte teilte der Beklagte ausweislich des beigefügten Berechnungsblattes, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wie folgt auf:

8

Höhe der Einkünfte in € (s.o.)	**Insolvenzforderungen in €**	**Masseverbindlichkeiten in €**	**Insolvenzfreies Vermögen in €**
41.885,00	24.490,00	17.395,00	-
71.782,00	41.971,00	-	29.811,00
42.150,00	24.645,00	6.450,00	11.055,00
2.219,00	1.297,00	340,00	582,00
158.036,00 (100%)	**92.403,00 (58,5%)**	**24.185,00 (15,3%)**	**41.448,00 (26,2%)**

9

Die für das Kalenderjahr 2012 einheitlich ermittelte Einkommensteuer, Kirchensteuer sowie den Solidaritätszuschlag teilte der Beklagte entsprechend diesem Verhältnis der Teileinkünfte anteilig den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zu, woraus sich für das insolvenzfreie Vermögen die im Bescheid aufgeführten Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von 11.194,02 € ergab.

10

Gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. Zudem beantragte er (hilfsweise) eine abweichende Festsetzung der Einkommensteuer 2012 aus Billigkeitsgründen nach § 163 Abgabenordnung (AO), soweit diese auf dem Progressionseffekt durch Zurechnung der

11

Beteiligungseinkünfte aus der T.- Immobilien GmbH & Co. KG beruhte. Zur Begründung trug der Kläger zum einen vor, dass er für seinen gesamten Arbeitslohn bereits Lohnsteuer entrichtet habe; daher sei nicht nachvollziehbar, warum die gesamte Steuer im Verhältnis des Arbeitslohns aufgeteilt werde. Zum anderen seien zwar die Beteiligungseinkünfte zutreffend der Insolvenzmasse zugeordnet worden, durch die Steuerprogression ergebe sich jedoch auch eine Mehrsteuer für den insolvenzfreien Bereich. Dies müsse in der Weise korrigiert werden, dass die gesamte auf die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft entfallende Mehrsteuer als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren und festzusetzen sei. Denn ihm, dem Kläger, seien Erträge aus der Beteiligung nicht zugeflossen. Die vom Beklagten vorgenommene Festsetzung verstoße daher gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Mit Ablehnungsbescheid vom 06.04.2017 lehnte der Beklagte den Antrag auf abweichende Festsetzung der Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen ab. Zur Begründung führte er insbesondere aus, dass Nachteile, welche schon im Besteuerungszweck enthalten seien und welche der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht rechtfertigen könnten. Ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen komme nur in Betracht, wenn angenommen werden könne, dass der Gesetzgeber die im Billigkeitswege zu entscheidende Frage, hätte er sie geregelt, im Sinne eines Erlasses entschieden hätte. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall jedoch nicht vor. Insbesondere stelle es nur einen scheinbaren Widerspruch dar, dass der pfändbare Teil des Arbeitseinkommens an die Insolvenzmasse abzuführen sei, die infolge der Einkünfte entstandene Steuer hingegen aus dem insolvenzfreien Vermögen zu entrichten sei. Denn dieses Ergebnis entspreche dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers, der in § 301 der Insolvenzordnung (InsO) eine Restschuldbefreiung ausdrücklich nur für Insolvenzforderungen vorgesehen habe. Auch könne nur durch die Trennung der Vermögensmassen sichergestellt werden, dass den Altgläubigern die Insolvenzmasse als Haftungsmasse erhalten bleibe und auf der anderen Seite die Neugläubiger, im Streitfall das beklagte Finanzamt, auf eine hiervon getrennte Haftungsmasse, nämlich das insolvenzfreie Vermögen, zugreifen können. Zudem ergebe sich auch aus dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, dass aus der Zugehörigkeit einer Forderung zur Masse nicht gefolgert werden könne, dass die mit dieser Forderung zusammenhängenden Verbindlichkeiten stets Masseverbindlichkeiten darstellen. Damit werde zugleich bewusst in Kauf genommen, dass sich der Anspruch des Neugläubigers ausschließlich gegen das – regelmäßig unzulängliche – insolvenzfreie Vermögen richte. Auch Gründe für einen Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen lägen beim Kläger nicht vor. So führe dieser nach eigenen Angaben den gesamten pfändbaren Betrag seiner Einkünfte an die Insolvenzverwalterin ab. Eine Beitreibung der streitgegenständlichen Steuerschulden sei daher bis zum Ende der Abtretungsfrist ausgeschlossen. Dies bedeute, dass eine abweichende Steuerfestsetzung für den Kläger jedenfalls derzeit keinen wirtschaftlichen Vorteil bringe. 12

Am 27.10.2016 zeigte die Beigeladene die Masseunzulänglichkeit an. 13

Mit – inzwischen bestandskräftigem – Beschluss vom 20.06.2017 (Az. XXX), auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wies das Amtsgericht R-Stadt den Antrag des Klägers nach § 765a ZPO, sein pfandfreies Einkommen – vor dem Hintergrund der durch die Steuerfestsetzung neu entstandenen und nicht von der Restschuldbefreiung erfassten Schulden – anzuheben, zurück. Die dagegen gerichteten Rechtsmittel blieben ohne Erfolg. Der Bundesgerichtshof entschied mit Beschluss vom xx.yy.2019 (xxx), dass die Entstehung einer Steuerschuld im Bereich des insolvenzfreien Vermögens in der Regel kein 14

ausreichender Grund für die Erhöhung des unpfändbaren Betrages ist.

Den gegen den Ablehnungsbescheid vom 06.04.2017 gerichteten Einspruch des Klägers wies der Beklagte – ebenso wie den gegen den (Teileinkommensteuer-)Bescheid über die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 gerichteten Einspruch – mit Einspruchsentscheidungen vom 21.03.2018 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, dass die Verteilung der einheitlich ermittelten Einkommensteuer auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche nach dem Verhältnis der Teileinkünfte der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhof (BFH) entspreche. Da Lohneinkünfte wie alle anderen Einkunftsarten gleichermaßen zur Erhöhung des Einkommensteuertarifs beitrugen, sei es im Rahmen der insolvenzrechtlichen Verteilung der Einkommensteuer nicht geboten, eine entstandene Steuernachzahlung ausschließlich der Insolvenzmasse zuzuordnen. Denn anderenfalls würde die Insolvenzverwalterin berechtigterweise einwenden können, dass die Insolvenzmasse anteilige Steuernachforderungen zu tragen hätte, die nicht nur durch die Beteiligungseinkünfte, sondern auch durch Lohneinkünfte (mit-)verursacht worden seien und die insoweit nicht den Tatbestand des § 55 Abs. 1 Nr. InsO erfüllten. Der insolvenzrechtlichen Verteilung der Einkommensteuer anhand der Teileinkünfte könne auch nicht entgegengehalten werden, dass dem Kläger tatsächlich keine Mittel zugeflossen seien. Denn die Abgrenzung zwischen den insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen richte sich allein nach Maßgabe der §§ 38, 55 InsO. Dabei spiele es keine Rolle, ob bzw. in welchem Umfang in dem einzelnen Vermögensbereich eine Vermögensmehrung eingetreten sei. 15

Zur Begründung der Ablehnung einer abweichenden Steuerfestsetzung nach § 163 AO wies der Beklagte in der Einspruchsentscheidung ergänzend insbesondere darauf hin, dass zwar die in Rede stehenden Einkommensteuernachforderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden seien, dass aber die Rechtshandlungen, die die Zurechnung der erzielten Einkünfte zum Kläger rechtfertigen, vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Kläger und nicht durch die Insolvenzverwalterin vorgenommen worden seien. Denn die Einkünfte aus der KG beruhten darauf, dass der Kläger vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Gesellschaftsverhältnis eingegangen sei. Die Insolvenzverwalterin verwalte lediglich den zur Insolvenzmasse gehörenden Gesellschaftsanteil. Daher sei es sachlich auch nicht unbillig, die durch die Beteiligungseinkünfte im Zusammenspiel mit der Progression eintretende und anteilig auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallende Steuerlast vom Kläger einzufordern. Zudem komme es unter Wirtschaftlichkeitserwägungen auf die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob und in welchem Umfang sich die Einkommensteuerforderungen 2012 gegen das insolvenzfreie Vermögen richten, nicht an. Denn da die Insolvenzverwalterin die Masseunzulänglichkeit angezeigt habe, sei mit einem (vollständigen) Ausgleich der ihr gegenüber festgesetzten Einkommensteuerforderungen 2012, sog. Altmasseverbindlichkeiten nach § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO, ohnehin mit großer Wahrscheinlichkeit nicht zu rechnen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidungen vom 21.03.2018 Bezug genommen. 16

Mit den am 23.04.2018 unter den Aktenzeichen 7 K 1232/18 E und 7 K 1242/18 E erhobenen Klagen, die mit Beschluss vom 04.07.2018 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung unter dem vorliegenden Aktenzeichen 7 K 1232/18 E verbunden worden sind, verfolgt der Kläger seine Begehren weiter. Ergänzend zu seinem Vorbringen im Einspruchsverfahren trägt er zur Begründung im Wesentlichen vor, dass seiner Auffassung nach eine Aufteilung der einheitlich ermittelten Einkommensteuer nach dem Verhältnis der Teileinkünfte nicht zwingend sei, nur weil der BFH diese Form der Aufteilung in anderen Fällen als sachgerecht 17

erachtet habe. Denn dieser Aufteilungsmaßstab stoße dann an seine Grenzen, wenn hohe Gewinne einer Personengesellschaft nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters erzielt würden und überdies der Gesellschafter selbst hohe Einkünfte (aus unselbständiger Arbeit) erziele. Im konkreten Streitfall führe diese vom Beklagten im Streitjahr vorgenommene Aufteilung dann nämlich im Ergebnis zu einer die Leistungsfähigkeit des Klägers übersteigenden Übermaßbesteuerung. Dies gelte auch für die Folgejahre 2013 und 2014 sowie insbesondere für das Jahr 2015, in welchem aufgrund der Kündigung der Beteiligung an der T.- Immobilien GmbH & Co. KG durch die Beigeladene zum 31.12.2015 ein nicht unerheblicher Abfindungsanspruch entstehen werde. Er, der Kläger, müsse so nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens voraussichtlich bis ins hohe Rentenalter diese Einkommensteuer abzahlen. Die vom Beklagten vorgenommene Aufteilung sei daher auch unbillig. Zudem, darauf weist er im Rahmen der mündlichen Verhandlung erstmals hin, sei sein Beschäftigungsverhältnis zum 31.03.2020 beendet worden, sodass er nunmehr arbeitslos sei und wohl in ca. 1,5 Jahren eine Rente von rund 1.000,00 € monatlich beziehen werde.

Der Kläger beantragt, 18

den Bescheid vom 13.10.2017 über die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.03.2018 dahingehend zu ändern, dass bei der Steuerfestsetzung der Progressionseffekt durch Zurechnung der Beteiligungseinkünfte aus der T.- Immobilien GmbH & Co. KG unberücksichtigt bleibt (vgl. zur Berechnung den Schriftsatz vom 26.07.2019 samt Anlage), 19

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 06.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.03.2018 zu verpflichten, die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO insoweit abweichend festzusetzen, dass bei der Festsetzung der Progressionseffekt durch Zurechnung der Beteiligungseinkünfte aus der T.- Immobilien GmbH & Co. KG unberücksichtigt bleibt, 20

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen. 21

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen. 24

Er trägt, ergänzend zu seinen Ausführungen im Einspruchsverfahren, insbesondere vor, dass der vom Kläger bemängelte Progressionseffekt nicht nur durch die der Insolvenzmasse zuzurechnenden Beteiligungseinkünfte ausgelöst worden sei. Vielmehr hätten alle berücksichtigten Einkünfte gleichermaßen zur Steuerlast und zur Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes beigetragen, sodass z. B. auch die Beigeladene als Insolvenzverwalterin infolge des vom Kläger erzielten Arbeitseinkommens für die Masseeinkünfte eine höhere Steuerlast zu entrichten habe, als auf die Beteiligungseinkünfte bei isolierter Steuerermittlung entfallen wären. Die mangelnde Abstimmung von Insolvenz- und Steuerrecht könne auch keinen Billigkeitserlass rechtfertigen, da der Gesetzgeber für Insolvenzfälle bewusst keine besonderen Vorschriften im Rahmen der Ermittlung der Einkommensteuerschuld vorgesehen, sondern an der einheitlichen Steuerermittlung unter 25

Einschluss der Progressionseffekte ohne Einschränkung festgehalten habe. Die vorliegende Fallkonstellation stelle insoweit auch keinen atypischen Fall dar. Sachliche Gründe für eine Billigkeitsentscheidung seien darüber hinaus unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen. Im Übrigen stehe dem Kläger nach Ablauf der sechsjährigen Abtretungsfrist (§ 287 Abs. 2 InsO) im August 2018 sein Arbeitseinkommen in Höhe von mehr als 80.000,00 € wieder vollumfänglich zu und unterliege dann nicht länger dem Insolvenzbeschlag. Gerade in Anbetracht dieses – im Vergleich zum Durchschnittseinkommen – relativ hohen Arbeitseinkommens sei es fernliegend, in der streitgegenständlichen Steuerbelastung des insolvenzfreien Vermögens ein unbilliges Ergebnis zu sehen.

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt. 26

Das Amtsgericht R-Stadt hat dem Kläger mit Beschluss vom 25.10.2018 (Az. XXX) gemäß § 300 Abs. 1 Satz 1 InsO Restschuldbefreiung erteilt. 27

In der Sache hat am 23.09.2020 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 28

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakten und die vorgelegten Verwaltungsakten verwiesen. 29

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 30

A. Die Klage ist unbegründet. 31

Der Bescheid über die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 zur Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, zuletzt geändert am 13.10.2017, sowie der Ablehnungsbescheid vom 06.04.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.03.2018, sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Beklagte hat zu Recht die für das Jahr 2012 einheitlich ermittelte Einkommensteuer entsprechend dem Verhältnis der Teileinkünfte den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zugeordnet (hierzu I.) und es auch ermessensfehlerfrei abgelehnt, die Steuer aus Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen (hierzu II.). Der Kläger hat weder einen Anspruch auf die begehrte Änderung des Bescheides über die Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen für das Jahr 2012 noch auf eine abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO. 32

I. Im Falle der Insolvenz ist die Einkommensteuer verschiedenen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien zuzuordnen. Zu unterscheiden ist insoweit zwischen Insolvenzforderungen, Masseverbindlichkeiten als Forderungen gegen die Insolvenzmasse sowie Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen. Insolvenzforderungen sind Vermögensansprüche gegen den Schuldner, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründet sind (§ 38 InsO). Masseverbindlichkeiten sind hingegen u.a. Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Für die Abgrenzungsfrage, ob eine Forderung als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist, ist ausschließlich auf den Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung und nicht auf die steuerliche Entstehung oder Fälligkeit der Forderung abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 33

2013, 759; Finanzgericht Düsseldorf, Gerichtsbescheid vom 19.08.2011 11 K 4201/10 E, EFG 2012, 544).

Sind in einem Veranlagungszeitraum mehrere insolvenzrechtliche Forderungskategorien betroffen, so ist die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld aufzuteilen. Die Aufteilung der Jahressteuerschuld erfolgt dabei nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, entsprechend dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte zueinander (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 10.07.2019 X R 31/16, BFHE 265, 300, BFH/NV 2020, 152, m.w.N.). 34

Unter Zugrundelegung der vorgenannten Rechtsgrundsätze hat der Beklagte die auf den insolvenzfreien Bereich entfallende Einkommensteuer in nicht zu beanstandender Weise auf einen Betrag von 11.194,02 € beziffert. 35

1. Die auf die Beteiligung an der T.- Immobilien GmbH & Co. KG entfallenden Einkünfte fielen für den Zeitraum ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 02.08.2012 in die Insolvenzmasse. Hierzu zählt gemäß § 35 Abs. 1 InsO das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Der Beklagte hat dementsprechend in nicht zu beanstandender Weise die dem Kläger aus seiner Beteiligung an der T.- Immobilien GmbH & Co KG im Streitjahr – unstreitig – zustehenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) in Höhe insgesamt 41.885,00 € nach Zeitanteilen auf der Grundlage des Kalenderjahres (Schaltjahr) 2012 mit 366 Tagen wie folgt aufgeteilt: Insolvenzforderungen ab dem 01.01.2012 bis zum 02.08.2012: 214/366 = 24.490,00 €; Einkünfte Massebereich ab dem 03.08.2012 bis zum 31.12.2012: 152/366 = 17.395,00 €. 36

2. Weiter hat der Beklagte die für das Streitjahr einheitlich ermittelte Einkommensteuer in Höhe von insgesamt 42.681,00 € (Summe der Einkünfte: 158.036,00 € = 100 %) in Einklang mit der Rechtsprechung des BFH nach dem Verhältnis der auf die Insolvenzforderungen entfallenden Einkünfte (92.403,00 € = ca. 58,5 %), der auf die Insolvenzmasse entfallenden Einkünfte (24.185,00 € = ca. 15,3 %) und der auf das insolvenzfreie Vermögen entfallenden Einkünfte (41.448,00 € = ca. 26,2 %) aufgeteilt. Hiernach ergibt sich für das insolvenzfreie Vermögen die vom Beklagten bezifferte Einkommensteuer in Höhe von 11.194,02 € (ca. 26,2 % von 42.681,00 €). 37

3. Soweit der Kläger vorträgt, dass die vom Beklagten vorgenommene Berechnung zu einem Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führe, da sich trotz der Zuordnung der Beteiligungseinkünfte zur Insolvenzmasse durch die Steuerprogression auch eine Mehrsteuer für den insolvenzfreien Bereich ergebe, kann dem nicht gefolgt werden. 38

Zwar trifft es zu, dass die Aufteilung der für das Jahr 2012 einheitlich ermittelten Einkommensteuer entsprechend dem Verhältnis der Teileinkünfte im Ergebnis dazu führt, dass sich über den Progressionseffekt auch eine aus den Beteiligungseinkünften resultierende Mehrsteuer für den Bereich des insolvenzfreien Vermögens ergibt. Dieser Effekt ist dem vom Beklagten angewandten Aufteilungsmaßstab jedoch immanent und ergibt sich, worauf der Beklagte zutreffend hinweist, wechselseitig genauso auch für die anderen insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche. Der BFH führt insoweit ausdrücklich aus, dass die – im Streitfall zur Anwendung gekommene – Aufteilung entsprechend dem Verhältnis der Teileinkünfte aber gerade in Ansehung der progressiven Steuerbelastung sachgerecht ist, weil zur Jahressteuerschuld ununterscheidbar alle Einkommensteile beitragen (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2019 X R 31/16, a.a.O.). Dem schließt sich der erkennende Senat an. 39

Insoweit ist auch zu bedenken, dass sich für den Kläger umgekehrt – im hypothetischen Fall einer verlustbringenden Gesellschaftsbeteiligung – durch die Progressionswirkung eine Steuerminderung für den Bereich des insolvenzfreien Vermögens ergeben würde. D.h. je nach Fallkonstellation kann sich aus dem Progressionseffekt für den Bereich des insolvenzfreien Vermögens auch ein Steuervorteil ergeben. Zudem ist zu beachten, dass die Aufteilung der einheitlich ermittelten Einkommensteuer nach dem Verhältnis der Teileinkünfte auch aus Praktikabilitätsgründen vorzugswürdig ist; denn auch bei der Wahl jedes anderen Aufteilungsschlüssels würde es ebenso zu gewissen Ungenauigkeiten kommen, da es sich bei jeder Art von Aufteilung letztlich nur um eine Schätzung handelt (ebenso Finanzgericht Düsseldorf, Gerichtsbescheid vom 19.08.2011 11 K 4201/10 E, a.a.O.). Aus diesem Grund erachtet der erkennende Senat auch die Durchführung von Teil- bzw. Schattenveranlagungen entsprechend §§ 268 ff. AO, wie sie von Teilen der Literatur befürwortet werden, nicht als vorzugswürdig (so etwa *Uhländer* in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 11. Auflage 2015, Rn. 1461).

Einen Verstoß gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit, resultierend aus dem im Streitfall angewandten Aufteilungsmaßstab, vermag der erkennende Senat im Übrigen auch deshalb nicht erkennen, da sich der Kläger für das Streitjahr einer Einkommensteuerschuld in Höhe von 11.194,02 € (verbliebene Zahlungsverpflichtung nach Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuer: 3.261,12 €) gegenübersieht, gleichzeitig seit dem Jahr 2012 aber zunächst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von jährlich mehr als 70.000,00 € bezog. Insoweit ist der vorliegende Sachverhalt – jedenfalls, was das insoweit allein zu überprüfende Streitjahr 2012 angeht – auch nicht vergleichbar mit dem vom Sächsischen Finanzgericht mit Urteil vom 05.02.2020 (5 K 1387/19, EFG 2020, 729) entschiedenen Fall, in dem der dortige Kläger sich einer Steuerschuld in Höhe von 5.996,13 € gegenübersah, während er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von (nur) 17.840,00 € vorweisen konnte. 40

Soweit der Kläger darüber hinaus vorträgt, dass ihm Einkünfte aus der Beteiligung an der T.-Immobilien GmbH & Co. KG gar nicht zugeflossen seien, führt auch dies zu keinem anderen Ergebnis. Denn auf einen tatsächlichen Zufluss von Einnahmen aus der Beteiligung kommt es insoweit gerade nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.2019 X R 31/16, a.a.O.). 41

Ein Verstoß gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit kann sich auch nicht daraus ergeben, dass die Insolvenzverwalterin die Beteiligung des Klägers an der T.- Immobilien GmbH & Co. KG zum 31.12.2015 gekündigt hat und der Kläger daher für das Jahr 2015 einen nicht unerheblichen Abfindungsanspruch mit entsprechender Progressionswirkung erwartet. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist lediglich die Steuerfestsetzung für das Jahr 2012. 42

II. Der Beklagte hat auch den Antrag des Klägers auf abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen ermessensfehlerfrei abgelehnt. 43

1. Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, können bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. 44

Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO, die grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (§§ 102, 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von 45

dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Dabei muss das Gericht auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abstellen (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2019 III R 64/18, BFH/NV 2020, 7). Stellt das Gericht eine Ermessensüberschreitung oder einen Ermessensfehler fest, ist es grundsätzlich auf die Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidung beschränkt. Nur in den Fällen der sog. Ermessensreduzierung auf Null ist es befugt, seine Entscheidung an die Stelle der Ermessensentscheidung der Verwaltungsbehörde zu setzen (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2018 V R 32/16, BFHE 262, 492, BFH/NV 2019, 367).

2. Im Ablehnungsbescheid vom 06.04.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.03.2018 können Ermessensfehler des Beklagten nicht festgestellt werden. 46

Eine Unbilligkeit kann in der Sache liegen (sog. sachliche Unbilligkeit) oder ihren Grund in der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen haben (sog. persönliche Unbilligkeit). Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2018, V R 32/16, a.a.O., m.w.N.). 47

Unter Anwendung der vorgenannten Rechtsgrundsätze hat der Beklagte das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit ermessensfehlerfrei im Wesentlichen mit der Begründung verneint, dass Nachteile, welche schon im Besteuerungszweck enthalten seien und welche der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des gesetzlichen Tatbestandes bewusst in Kauf genommen habe, eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht rechtfertigen könnten. Der Beklagte verweist zutreffend darauf, dass das im Streitfall vom Kläger als unbillig empfundene Ergebnis gerade darauf beruhe, dass der Gesetzgeber für Insolvenzfälle bewusst keine besonderen Vorschriften im Rahmen der Ermittlung der Einkommensteuerschuld vorgesehen, sondern an der einheitlichen Steuerermittlung unter Einschluss der Progressionseffekte ohne Einschränkung festgehalten habe. Die insoweit fehlende Abstimmung zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht und die hieraus resultierenden Besteuerungsfolgen seien vom Gesetzgeber folglich bewusst in Kauf genommen worden und könnten daher, da im Streitfall auch kein atypischer Sachverhalt gegeben sei, nicht zur Annahme einer sachlichen Unbilligkeit führen. Ermessensfehler sind insoweit nicht ersichtlich. 48

Auch das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit hat der Beklagte – unter Berücksichtigung der im maßgeblichen Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung vorliegenden Sach- und Rechtslage – ermessenfehlerfrei abgelehnt. Insbesondere hat er insoweit darauf hingewiesen, dass sich durch die begehrte Billigkeitsmaßnahme an der wirtschaftlichen Situation des Klägers (seinerzeit) nichts ändern würde, da dieser (seinerzeit) nach eigenen Angaben den gesamten pfändbaren Betrag seiner Einkünfte an die Insolvenzverwalterin abgeführt habe. Eine Beitreibung der streitgegenständlichen Steuerschulden sei daher bis zum Ende der Abtretungsfrist (August 2018) ohnehin ausgeschlossen. Im Übrigen stehe dem Kläger, was der Beklagte ermessensfehlerfrei gewürdigt hat, nach Ablauf der sechsjährigen Abtretungsfrist im August 2018 sein Arbeitseinkommen in Höhe von mehr als 80.000,00 € wieder vollumfänglich zu und unterliege dann nicht länger dem Insolvenzbeschlag. Gerade in Anbetracht dieses – im Vergleich zum Durchschnittseinkommen – relativ hohen 49

Arbeitseinkommens könne in der streitgegenständlichen Steuerbelastung des insolvenzfreien Vermögens ein im Einzelfall unbilliges Ergebnis nicht gesehen werden. Einen Ermessensfehler vermag der erkennende Senat in dieser Würdigung nicht zu erkennen. Dass das Beschäftigungsverhältnis des Klägers, wie dieser erstmals im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, zum 31.03.2020 beendet worden ist, er nunmehr arbeitslos ist und in ca. 1,5 Jahren eine Rente von rund 1.000,00 € monatlich beziehen wird, konnte der Beklagte im Rahmen der hier zu überprüfenden Ermessensentscheidung nicht berücksichtigen, da diese Sachlage seinerzeit noch nicht eingetreten war bzw. – jedenfalls beim Beklagten – noch nicht bekannt war.

Da in dem vorliegenden Verfahren lediglich die Steuerfestsetzung für das Jahr 2012 zu überprüfen ist, kann sich ein Ermessensfehler auch nicht daraus ergeben, dass der Kläger für das Jahr 2015 einen nicht unerheblichen Abfindungsanspruch gegenüber der T.- Immobilien GmbH & Co. KG erwartet. 50

B. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 u. 3, 139 Abs. 4 FGO. 51

C. Die Revision war nicht zuzulassen. Es handelt sich um die Anwendung feststehender Rechtsgrundsätze auf den Einzelfall. Die Revision war auch nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 05.02.2020 (5 K 1387/19, a.a.O.) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen, da die vom erkennenden Senat getroffene Entscheidung der ständigen Rechtsprechung des BFH entspricht (vgl. BFH-Beschluss vom 12.05.2009 VII B 210/08, juris). 52

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE