

Urteil vom 30. Juli 2025, X R 29/21

Betriebsaufgabe im Insolvenzverfahren

ECLI:DE:BFH:2025:U.300725.XR29.21.0

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 3, AO § 251 Abs 2 S 1, InsO § 35 Abs 2, InsO § 38, InsO § 55, InsO § 143, InsO § 144, FGO § 60 Abs 3, GewStG § 7 S 2, EStG VZ 2015, GewStG VZ 2015

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 11. November 2020, Az: 2 K 546/20

Leitsätze

1. Nach Insolvenzeröffnung ist die Einkommensteuerschuld zunächst nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien einheitlich zu ermitteln, sodann nach insolvenzrechtlichen Kriterien im Verhältnis der jeweiligen Einkünfte auf die verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche aufzuteilen.
2. Die Freigabe einer selbständigen Tätigkeit gemäß § 35 Abs. 2 der Insolvenzordnung erfasst kein Vermögen, das dem Schuldner bei Wirksamwerden der Freigabeerklärung bereits gehörte (Anschluss an Urteil des Bundesgerichtshofs vom 21.02.2019 - IX ZR 246/17, BGHZ 221, 212, Rz 21).
3. Führt der Schuldner aufgrund der Freigabe einen Betrieb fort, können die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens deshalb unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Bereichen zuzuordnen sein.
4. Der im Rahmen einer freigegebenen selbständigen Tätigkeit fortgeführte Betrieb kann unter den allgemeinen steuerrechtlichen Voraussetzungen aufgegeben werden.
5. Auch Übergangs- und Aufgabegewinne sind nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien zu ermitteln und nach insolvenzrechtlichen Kriterien auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche zu verteilen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 11.11.2020 - 2 K 546/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 20.02.2014 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners (I) eröffnet und der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 2 I ist Dachdeckermeister und hatte seit 2003 einen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer geführt; den Gewinn ermittelte er nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). In seinem Gutachten im Insolvenzeröffnungsverfahren vom 12.02.2014 stellte der Kläger fest, dass I seit 2005 unfallbedingt arbeitsunfähig gewesen sei und seitdem die Leistungen durch Angestellte erbracht habe. Der letzte Angestellte sei zum 31.12.2013 abgemeldet worden. I verfüge aktuell noch über zwei auch im Rahmen des Dachdeckerbetriebs genutzte Fahrzeuge, über verschiedene Kleinwerkzeuge, über Betriebs- und Geschäftsausstattung in Form von Büromöbeln sowie Gerüst von etwa 100 m².

- 3 Mit Schreiben vom 12.03.2014 gab der Kläger folgende dem I am 20.03.2014 zugestellte und am 01.04.2014 öffentlich bekannt gemachte Erklärung ab: "Gemäß § 35 Absatz 2 InsO erklärt der Unterzeichnende in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter über Ihr Vermögen, dass das Vermögen aus Ihrer selbstständigen Tätigkeit nicht vom Insolvenzbeschluss erfasst wird und Ansprüche aus derselben Tätigkeit nicht im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können."
- 4 Mit Bescheid des Landratsamtes vom 07.08.2015 wurde I die weitere Ausübung aller gewerblichen Tätigkeiten untersagt. Zum 30.09.2015 meldete I sein Gewerbe ab.
- 5 Für das Streitjahr 2015 reichte der Kläger keine Steuererklärung für die Insolvenzmasse ein. Am 14.05.2018 beantragte er die Berücksichtigung eines Verlustes (./ 271.766,21 €) wegen des Übergangs zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. I habe seinen Betrieb zum 30.09.2015 aufgegeben. Die Übergangsgewinnermittlung des Klägers enthielt einen Gewinn von 0,25 € sowie "Sonstige Forderungen" von 3.066,47 €, bei denen es sich um "2016/2017 vereinnahmte Zinsen auf Anfechtungsbeträge" handeln sollte. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Steuern, gegenüber Sozialversicherungsträgern sowie sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt 214.882,93 € waren als "Insolvenzforderung laut Tabelle" bezeichnet. Von den Rückstellungen über insgesamt 59.950 € entfielen 42.030 € auf "Steuerberaterkosten, Ermittlung/Durchsetzung Anfechtung", die verbleibenden 17.920 € auf betriebliche Anteile der "Vergütung Auslagen Insolvenzverwalter" sowie der "Gerichtskosten Insolvenzverfahren". Der Kläger erläuterte weiter, er habe aufgrund von Anfechtungen nach §§ 129 ff. der Insolvenzordnung (InsO) in den Jahren 2016 bis 2018 insgesamt 148.568,76 € vereinnahmt und verfolge weitere Ansprüche. Er habe die Zahlungseingänge nicht in der Übergangsgewinnermittlung berücksichtigt, da sie zu einem Wiederaufleben der auch in der Aufgabebilanz zu erfassenden Verbindlichkeiten führten.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr 2015 mit zwei gleichlautenden Bescheiden vom 12.11.2018 zum einen gegenüber dem Kläger ("für die Masse"), zum anderen gegenüber I ("für den Neuerwerb") auf jeweils 1.932 € fest. Er schätzte den Gewinn des freigegebenen Gewerbebetriebs ("Neuerwerb") mit 17.000 €, ging für die Masse von einem Gewinn von 0 € aus und berücksichtigte den geltend gemachten Verlust nicht.
- 7 Mit gleichlautenden Bescheiden vom 04.06.2019 setzte das FA sowohl gegenüber dem Kläger für die Masse als auch gegenüber I für den Neuerwerb den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € fest. Es zog von dem Gewinn aus Gewerbebetrieb im Jahre 2015 von 17.000 € den auf den 31.12.2014 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust von 4.626 € ab. Eine Verlustfeststellung auf den 31.12.2015 erging daher nicht mehr.
- 8 Mit Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 wies das FA die Einsprüche des Klägers gegen den Einkommensteuer- und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid zurück. Es liege keine Betriebsaufgabe vor, infolge derer ein Übergangsverlust zu ermitteln wäre. Der Kläger habe den Betrieb im Rahmen des Insolvenzverfahrens abgewickelt, aber nicht aufgegeben. I habe im Zuge der Gewerbeabmeldung allenfalls seine werbende Tätigkeit eingestellt, aber nicht die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder in sein Privatvermögen überführt. Im Übrigen hätte eine Betriebsaufgabe durch I einkommensteuerrechtliche Konsequenzen nur für die Ermittlung der insolvenzfreien Einkünfte, nicht für die Insolvenzmasse.
- 9 Im anschließenden Klageverfahren setzte das FA mit Änderungsbescheid vom 04.11.2020 die Einkommensteuer 2015 gegenüber dem Kläger auf 0 € fest. Es ermittelte die Einkommensteuerschuld 2015 mit einheitlich 1.932 € und teilte sie in der Weise auf, dass auf die Masse ein Anteil von 0 €, auf das insolvenzfreie Vermögen ein Anteil von 1.932 € entfiel.
- 10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 1593). Es sei schon zweifelhaft, ob I im Jahre 2015 noch einen Betrieb geführt habe. Er sei selbst seit 2005 unfallbedingt arbeitsunfähig gewesen und habe ab 2014 keine Angestellten mehr gehabt. Die Insolvenzakte gebe keinen Aufschluss. Es sei zudem nicht erkennbar, durch welches Handeln I im Jahre 2015 einen etwaigen Betrieb im Sinne von § 16 Abs. 3 EStG aufgegeben haben sollte. Alleiniger Anhaltspunkt sei die Gewerbeabmeldung zum 30.09.2015 nach Gewerbeuntersagung. Weder die Insolvenzeröffnung noch eine allmähliche Betriebsabwicklung über einen längeren Zeitraum stellten eine Betriebsaufgabe dar. Jedenfalls aber wäre eine Einstellung des Geschäftsbetriebs durch I zum 30.09.2015 steuerlich für die Masse unerheblich. Nach Freigabe des Betriebsvermögens durch den Kläger im März 2014 habe kein ausgeübter Geschäftsbetrieb im Dachdeckerhandwerk zur Masse gehört. Wenn die das freigegebene Vermögen betreffende Einkommensteuer keine Masseverbindlichkeit sei, gelte Entsprechendes für den diesbezüglichen Aufgabegewinn. Im Übrigen habe der Kläger auch keinen Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 2 EStG ermittelt, da er weder Veräußerungspreis noch Veräußerungskosten angegeben habe. Ob die Schätzung des

Gewinns für den Neuerwerb zutreffend gewesen sei, könne angesichts des für die Masse angesetzten Gewinns von 0 € dahinstehen.

- 11 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und einen Verfahrensfehler. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus:
- 12 I habe den Betrieb 2015 aufgegeben. Für das Revisionsverfahren stehe fest, dass I das Gewerbe noch 2015 geführt haben müsse, da nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) die tatsächliche Ausübung der Tätigkeit Voraussetzung einer Gewerbeuntersagungsverfügung und von ihrer Rechtskraft umfasst sei. Die abweichende Würdigung des FG sei zudem in sich widersprüchlich. Die Betriebsaufgabe durch I betreffe einkommensteuerrechtlich auch die Masse. Der rechtliche Ansatz des FG, bereits die unselbständigen Besteuerungsgrundlagen den verschiedenen Vermögensbereichen zuzuordnen, widerspreche § 251 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) und §§ 38, 55 InsO in der vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretenen Auslegung dieser Vorschriften. Danach müsse zunächst die Einkommensteuer für das Jahr unter Berücksichtigung sämtlicher Einkünfte einheitlich ermittelt und erst im Anschluss daran nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte aufgeteilt werden. Der Übergangsverlust sei der Insolvenzmasse zuzuordnen, da die Realisation der stillen Reserven, die durch die Gewinnkorrektur beim Übergang zum Bestandsvergleich aufgrund der Betriebsaufgabe bewirkt werde, erst nach Insolvenzeröffnung erfolgt sei. Die Freigabe der selbständigen Tätigkeit durch den Kläger gemäß § 35 Abs. 2 InsO lasse die Zuordnung schon entstandener Verbindlichkeiten oder Forderungen unberührt. Die Entstehung der negativen Einkünfte habe ihre Ursache somit in dem zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögen.
- 13 Darüber hinaus beruhe das angefochtene Urteil auch auf einem Verstoß gegen § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO), da I notwendig zum Klageverfahren hätte beigeladen werden müssen.
- 14 Der Kläger beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Bescheid über Einkommensteuer für 2015 vom 04.11.2020 und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 vom 04.06.2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 jeweils dahingehend zu ändern, dass ein Verlust aus dem Übergang der Gewinnermittlung von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich aufgrund einer Betriebsaufgabe in Höhe von 271.766,46 € berücksichtigt wird und die sich daraus ergebenden negativen Einkünfte dem Vermögensbereich Insolvenzmasse zugeordnet werden.
- 15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16 Es hält die angegriffene Entscheidung für zutreffend und führt ergänzend aus, dass der Kläger die Feststellungslast für die tatsächlichen Voraussetzungen der Betriebsaufgabe trage. Unstreitig habe I im Streitjahr 2015 noch gewerbliche Einkünfte aus dem Dachdeckerbetrieb erzielt und noch bis einschließlich Dezember 2015 Lohnsteuer-Anmeldungen eingereicht. Auch im Falle einer ordnungswidrigen Fortsetzung des Dachdeckerbetriebs fehle der Aufgabewille. Zudem sei nicht erkennbar, ob und wann I die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert oder entnommen haben könnte.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Senat stellt klar, dass die Entscheidung nicht den Solidaritätszuschlag erfasst. Soweit das FG-Urteil diesen noch im Rubrum führt, handelt es sich nach der diesbezüglichen Rücknahme erkennbar um einen Schreibfehler.
- 18 Die Klage ist zulässig (dazu 1.). Sowohl die Einkommensteuerschuld als auch der Gewerbesteuermessbetrag sind für das Streitjahr 2015 einheitlich zu ermitteln und sodann auf die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche aufzuteilen (dazu 2.). Erklärt der Insolvenzverwalter die Freigabe einer selbständigen Tätigkeit des Schuldners, können gleichwohl Steueransprüche, die mit dieser Tätigkeit zusammenhängen, als Insolvenz- oder Masseforderung zu qualifizieren sein (dazu 3.). Das gilt auch für einen Steueranspruch, der auf einem wegen einer Betriebsaufgabe nach Freigabe entstehenden Übergangs- und Aufgabegewinn beruht (dazu 4.). Der Senat vermag

jedoch über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide nicht abschließend zu entscheiden, da die dafür erforderlichen Feststellungen fehlen (dazu 5.). Über die Frage der Beiladung ist im zweiten Rechtsgang zu entscheiden (dazu 6.).

- 19** 1. Dem Erfolg der Revision steht nicht entgegen, dass sich der Kläger gegen Nullfestsetzungen gewandt hat. Aufgrund der Bindungswirkung der diesen Festsetzungen zugrunde liegenden Besteuerungsgrundlagen für die Verlustfeststellungen ist die Klage zulässig (vgl. für die Einkommensteuer BFH-Urteil vom 30.06.2020 - IX R 3/19, BFHE 269, 314, BStBl II 2021, 859, Rz 17 f., und für den Gewerbesteuermessbetrag BFH-Urteil vom 17.07.2024 - XI R 18/22, BFH/NV 2024, 1358, Rz 15).
- 20** 2. Auch nach Insolvenzeröffnung ist die Einkommensteuerschuld zunächst nach steuerrechtlichen Kriterien einheitlich zu ermitteln (dazu a), sodann nach insolvenzrechtlichen Kriterien auf die verschiedenen Vermögensbereiche aufzuteilen (dazu b), getrennt festzusetzen und geltend zu machen (dazu c). Für den Gewerbesteuermessbetrag gilt Entsprechendes (dazu d).
- 21** a) Während eines Insolvenzverfahrens ist in einem ersten Schritt die Jahreseinkommensteuer für alle im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Einkünfte, deren materiell-rechtlicher Rechtsträger der Schuldner ist, nach steuerrechtlichen Kriterien einheitlich zu ermitteln. Auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens richten sich die Entstehung der Steueransprüche, die Art der Einkünfte und die Berechnung ihrer Höhe unverändert nach steuerrechtlichen Grundsätzen. Der Grund für die einheitliche Ermittlung liegt darin, dass alle Einkünfte ununterscheidbar zur Einkommensteuer beitragen, unabhängig davon, ob sie noch vor der Insolvenzeröffnung, nach der Insolvenzeröffnung von der Masse (§ 55 InsO), während des Insolvenzverfahrens vom Schuldner oder nach Beendigung des Insolvenzverfahrens erzielt wurden. Der Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter hat seine Ursache ausschließlich im Insolvenzrecht und keinen Einfluss auf das materielle Einkommensteuerrecht, weshalb der Schuldner nach materiellem Steuerrecht Einkommensteuerpflichtiger und -schuldner bleibt (eingehend BFH-Urteil vom 19.01.2023 - III R 44/20, BFHE 279, 433, BStBl II 2024, 559, Rz 18 ff., m.w.N.).
- 22** b) Die einheitlich ermittelte Einkommensteuerschuld ist sodann in einem zweiten Schritt nach insolvenzrechtlichen Kriterien aufzuteilen.
- 23** aa) Es entstehen --außer im Falle einer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Zwangsverwaltung (vgl. BFH-Urteil vom 10.02.2015 - IX R 23/14, BFHE 249, 202, BStBl II 2017, 367, Rz 11 und 40; BFH-Beschluss vom 07.01.2019 - IX B 79/18, BFH/NV 2019, 257, Rz 11)-- bis zu drei Teilbeträge, eine Insolvenzforderung, eine Masseforderung und eine insolvenzfreie Forderung (vgl. Senatsurteile vom 05.03.2008 - X R 60/04, BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1. [noch zur Konkursordnung]; vom 18.05.2010 - X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 35, und vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 22). Ist der anteilige Steueranspruch zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet im Sinne von § 38 InsO, handelt es sich um eine Insolvenzforderung. Beruht er auf einem der in § 55 InsO genannten Vorgänge, handelt es sich um eine Masseforderung. Im Übrigen liegt eine insolvenzfreie Forderung vor (vgl. für die Abgrenzung zwischen Insolvenz- und Masseforderung Senatsurteil vom 10.07.2019 - X R 31/16, BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 26 ff.; für die Abgrenzung zwischen Masseforderung und insolvenzfreier Forderung BFH-Urteile vom 16.04.2015 - III R 21/11, BFHE 250, 7, BStBl II 2016, 29, Rz 13 ff., und vom 18.12.2019 - XI R 10/19, BFHE 267, 217, BStBl II 2020, 480, Rz 14 ff.).
- 24** bb) Die Aufteilung erfolgt grundsätzlich nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG zueinander (vgl. Senatsurteil vom 10.07.2019 - X R 31/16, BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 63; BFH-Urteile vom 27.10.2020 - VIII R 19/18, BFHE 271, 15, BStBl II 2021, 819, Rz 46, und vom 19.01.2023 - III R 44/20, BFHE 279, 433, BStBl II 2024, 559, Rz 21). Sind alle Einkünfte positiv und ist außerdem eine Einkommensteuer von mehr als 0 € festgesetzt, bereitet die Aufteilung der Steuerschuld im Wege der Verhältnisrechnung keine Schwierigkeiten. Beträgt die festgesetzte einheitliche Gesamt-Einkommensteuer 0 € oder ist ein Teil der Einkünfte negativ, wäre diese Rechnung sinnwidrig. Bei einer festgesetzten Steuer von 0 € gibt es keine Steuerschuld, die aufgeteilt werden könnte. Ist zwar eine Gesamt-Einkommensteuer von über 0 € festgesetzt, sind aber die Einkünfte aus einem der drei Vermögensbereiche negativ, kann die übliche Verhältnisrechnung nicht durchgeführt werden. Dem Vermögensbereich mit negativen Einkünften kann dann nur ein Anteil von 0 € an der Gesamt-Einkommensteuer zugeordnet werden, da er zur Entstehung der positiven Gesamt-Einkommensteuer nichts beigetragen hat.
- 25** cc) Ist eine Verhältnisrechnung in den oben unter II.2.b bb genannten Konstellationen nicht sinnvoll durchzuführen,

müssen die Besteuerungsgrundlagen in dem Einkommensteuerbescheid dennoch mit Rücksicht auf die Bindungswirkung der Einkommensteuerfestsetzung für die Verlustfeststellung (s. oben, unter II.1.) den verschiedenen Vermögensbereichen zugeordnet werden. Falls zum 31.12. desselben Jahres noch eine Verlustfeststellung stattzufinden hat, setzt sich die Aufteilung dort entsprechend fort. Ob und wie positive und negative Einkünfte verschiedener Vermögensbereiche für die Zwecke der Verlustfeststellung zu saldieren sind, ist dort zu entscheiden.

- 26** c) Die jeweiligen Steueransprüche sind nach Maßgabe des Insolvenzrechts getrennt geltend zu machen (vgl. zum Vorrang des Insolvenzrechts nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO BFH-Urteil vom 17.12.1998 - VII R 47/98, BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423, unter II.2., noch zur damaligen Konkursordnung). Insolvenzforderungen sind zur Tabelle anzumelden. Masseforderungen sind gegenüber dem Insolvenzverwalter und insolvenzfreie Forderungen gegenüber dem Schuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 27.10.2020 - VIII R 19/18, BFHE 271, 15, BStBl II 2021, 819, Rz 37, und vom 19.01.2023 - III R 44/20, BFHE 279, 433, BStBl II 2024, 559, Rz 18, m.w.N.). Die Beitreibung folgt den jeweiligen insolvenzrechtlichen Vorgaben.
- 27** d) Diese Grundsätze gelten für den Gewerbesteuermessbetrag entsprechend. Weder dessen Funktion als Grundlagenbescheid noch Besonderheiten der Gewerbesteuer rechtfertigen eine abweichende Behandlung.
- 28** 3. Gibt der Insolvenzverwalter dem Schuldner nach Insolvenzeröffnung eine selbständige Tätigkeit frei (dazu a), die von der "echten Freigabe" einzelner Vermögenswerte unterschieden werden muss (dazu b), richtet sich die Zuordnung der Steueransprüche nach denselben Grundsätzen (dazu c).
- 29** a) Übt der Schuldner nach Insolvenzeröffnung weiterhin eine selbständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können (§ 35 Abs. 2 Satz 1 InsO).
- 30** aa) Es handelt sich um eine Art Freigabe des Vermögens, welches der gewerblichen Tätigkeit gewidmet ist, einschließlich der dazu gehörenden Vertragsverhältnisse. Der Neuerwerb aus dieser selbständigen Tätigkeit haftet dann nur noch den Neugläubigern, nicht den (Alt-)Insolvenzgläubigern. Die Freigabe erfasst aber kein Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit des Schuldners, das dem Schuldner bei Wirksamwerden der Freigabeerklärung bereits gehörte. Solches Vermögen steht der Masse zu. Dies gilt insbesondere für Forderungen und Verbindlichkeiten aus der vor der Freigabeerklärung ausgeübten selbständigen Tätigkeit des Schuldners. Diese bleiben Bestandteil der Masse und unterliegen der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters. Ob Forderungen und Verbindlichkeiten aus der selbständigen Tätigkeit des Schuldners bei Wirksamwerden der Freigabeerklärung nach § 35 Abs. 2 InsO schon entstanden waren, richtet sich nach den gleichen Maßstäben, welche der in § 35 Abs. 1 InsO getroffenen Unterscheidung zwischen dem Vermögen zugrunde liegen, das dem Schuldner bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits gehört, und dem Vermögen, das er während des Verfahrens erlangt (vgl. zu alledem Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 21.02.2019 - IX ZR 246/17, BGHZ 221, 212, Rz 19 ff., m.w.N.; BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 10/19, BFHE 267, 217, BStBl II 2020, 480, Rz 20 ff.). Die Abgrenzung zwischen Insolvenz- und Masseverbindlichkeiten bleibt davon unberührt. Eine Freigabe kann nicht eine Insolvenzverbindlichkeit in eine Masseverbindlichkeit umqualifizieren.
- 31** bb) Eine Freigabe nach § 35 Abs. 2 InsO kann somit zur Folge haben, dass die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und damit der Betrieb in seiner Gesamtheit --mit obengenannter Ausnahme der Zwangsverwaltung-- bis zu drei unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zuzuordnen sind. Die Formulierung, es werde ein Betrieb freigegeben, greift daher eigentlich zu weit. Sie findet sich tatsächlich so auch nicht in der Insolvenzordnung.
- 32** b) Daneben besteht die Möglichkeit der echten Freigabe einzelner Vermögenswerte. Sie wird in § 32 Abs. 3 Satz 1 InsO vorausgesetzt und hat zur Folge, dass der Insolvenzbeschluss erlischt. Die Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO knüpft zwar an die allgemeine Freigabebefugnis an, ist jedoch auf den Neuerwerb ab Freigabeerklärung beschränkt (BGH-Urteil vom 18.04.2013 - IX ZR 165/12, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2013, 1181, Rz 22 f.). Will der Insolvenzverwalter weitere Vermögenswerte aus der Masse freigeben, muss er gesondert die echte Freigabe erklären (vgl. BGH-Urteil vom 21.02.2019 - IX ZR 246/17, BGHZ 221, 212, Rz 24).
- 33** c) Danach können trotz Freigabe der selbständigen Tätigkeit des Schuldners Steuerforderungen, die mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehen, als Insolvenz- oder Masseforderung zu qualifizieren sein. War bereits vor Insolvenzeröffnung eine Einkommensteuerforderung "begründet" im Sinne von § 38 InsO, bleibt sie

Insolvenzforderung. War sie bis zum Wirksamwerden der Freigabeerklärung "begründet", bleibt sie Masseforderung im Sinne des § 55 InsO (s. oben, unter II.3.a aa).

- 34** 4. Der im Rahmen der freigegebenen selbständigen Tätigkeit fortgeführte Betrieb (dazu a) kann unter den allgemeinen steuerrechtlichen Voraussetzungen aufgegeben werden (dazu b). Übergangs- und Aufgabegewinn sind zunächst nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien zu ermitteln (dazu c) und sodann nach insolvenzrechtlichen Kriterien auf die drei insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche zu verteilen (dazu d). Beim Gewerbesteuermessbetrag gilt dies für den Übergangsgewinn (dazu e).
- 35** a) Ebenso wenig wie die Insolvenzeröffnung berührt die Freigabe die Identität des Betriebs, sie führt vor allem nicht zu einer Teilung in zwei Betriebe. Der Schuldner kann zwar während des Insolvenzverfahrens einen weiteren Betrieb eröffnen. Die durch die Freigabeerklärung bewirkte Zuordnung des aktiven und passiven Betriebsvermögens in bis zu drei insolvenzrechtliche Vermögensbereiche hat auf den ertragsteuerrechtlichen Betriebsbegriff aber keinen Einfluss. Soweit umsatzsteuerrechtlich ein Unternehmen durch Eröffnung eines Insolvenzverfahrens in mehrere Unternehmensteile zerfällt (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2010 - V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 28 f.), ist das den Besonderheiten der Umsatzsteuer geschuldet, die eine Verrechnung über die Grenzen der Vermögensbereiche hinaus nicht kennt.
- 36** b) Ob ein Betrieb aufgegeben wird und welche steuerrechtlichen Folgen daraus zu ziehen sind, ist eine Frage der Einkünfteermittlung, die nach den auch sonst geltenden steuerrechtlichen Kriterien vorzunehmen ist, auch wenn die tatsächlichen Besonderheiten des laufenden Insolvenzverfahrens beachtet werden müssen.
- 37** aa) Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die bisher in dem Betrieb entfaltete Tätigkeit aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, das heißt innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt beziehungsweise anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 12.06.2025 - IV R 28/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 32, m.w.N.).
- 38** bb) Wegen der fortbestehenden Betriebsidentität bewirken weder die Insolvenzeröffnung (vgl. Senatsbeschluss vom 01.10.2015 - X B 71/15, BFH/NV 2016, 34, Rz 20 ff.) noch die Freigabe für sich genommen eine Betriebsaufgabe. Auch nach einer Freigabe gehört zur Betriebsaufgabe nicht nur die Einstellung der Tätigkeit, sondern auch die Entstrickung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen, unabhängig davon, welchem insolvenzrechtlichen Vermögensbereich sie zugeordnet sind. Dabei sind die beschränkte Reichweite der Freigabe nach § 35 Abs. 2 InsO (s. oben, unter II.3.a aa) sowie die Regelungen über den Umfang des Insolvenzbeschlags nach § 36 Abs. 1 Satz 1 InsO i.V.m. § 811 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b der Zivilprozessordnung, begrenzt durch § 36 Abs. 2 Nr. 2 InsO, zu beachten.
- 39** c) Wurde der Betrieb aufgegeben, muss zunächst nach den allgemeinen steuerrechtlichen Maßstäben gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 EStG mittels Betriebsvermögensvergleichs ein Aufgabegewinn und, falls bisher lediglich Einnahmenüberschussrechnungen nach § 4 Abs. 3 EStG erstellt wurden, vorgeschaltet ein Übergangsgewinn ermittelt werden. Dabei ist das gesamte aktive und passive Betriebsvermögen einzubeziehen, wiederum ungeachtet der Frage, welchem insolvenzrechtlichen Vermögensbereich es zugeordnet ist.
- 40** d) Für die Aufteilung der Jahressteuerschuld sind die Übergangs- und die Aufgabegewinnermittlung in bis zu drei Teilermittlungen für die insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche aufzuspalten. Die auf der Betriebsaufgabe beruhende Einkommensteuerschuld ist, anders als das FA und das FG dies beurteilen, nicht schon dann insgesamt dem insolvenzfremden Bereich zuzuordnen, wenn die Betriebsaufgabe auf einen Stichtag nach der Freigabe datiert. Die Zuordnung des Aufgabegewinns zu einem oder mehreren Vermögensbereichen folgt vielmehr der Zuordnung der Bilanzpositionen, auf deren Grundlage für jeden der angesprochenen Vermögensbereiche ein entsprechender Teil-Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist.
- 41** Das beruht auf der Überlegung, dass Veräußerungs- und Aufgabegewinne die in den betreffenden Wirtschaftsgütern verhafteten stillen Reserven realisieren. Deshalb sind Gewinne, die aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter entstehen, demjenigen Vermögensbereich zuzuordnen, in dem sich der veräußerte Gegenstand zum Zeitpunkt der Veräußerung befunden hatte (vgl. Senatsurteil vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 43). Es gibt keinen Grund, dies für die Veräußerung oder die Aufgabe eines gesamten Betriebs anders zu beurteilen.

- 42 e) Diese Grundsätze sind bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags entsprechend zu berücksichtigen. Zwar unterliegen Aufgabegewinne außerhalb von § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes nicht der Gewerbesteuer (Senatsurteile vom 20.03.2017 - X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 22, und vom 31.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 12, 16, 37, 45, 48). Übergangsgewinne sind jedoch gewerbesteuerpflichtig. Sie sind Teil des laufenden Gewerbeertrags (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.1972 - VIII R 32/67, BFHE 108, 39, BStBl II 1973, 233). Das gilt auch, wenn sie entstehen, weil eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe den Wechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erfordert (vgl. Geiermann in GewStG - eKomm, § 7 GewStG, Rz 19, 138, Stand 27.02.2020). Sie gewährleisten die Gleichheit des (laufenden) Totalgewinns unabhängig von der Gewinnermittlungsart.
- 43 5. Eine abschließende Entscheidung ist dem Senat nicht möglich, da das FG, auf Grundlage seiner Rechtsauffassung zu Recht, die dafür erforderlichen Feststellungen nicht getroffen hat. Das FG hat bezweifelt und letztlich offengelassen, ob im Streitjahr 2015 der Dachdeckerbetrieb aufgegeben worden ist. Feststellungen dazu sind weder entbehrlich, weil die Betriebsaufgabe feststünde oder ausgeschlossen wäre (dazu a), noch weil feststünde, dass ein etwaiger Übergangs- oder Aufgabeverlust höchstens in einer Höhe entstanden sein könnte, die nach Saldierung mit positiven, auch insolvenzfremden Einkünften eine Verlustfeststellung ausgeschlossen hätte (dazu b).
- 44 a) Es ist offen, ob eine Betriebsaufgabe vorlag.
- 45 aa) Soweit es die Frage betrifft, ob I im Jahre 2015 zunächst noch sein Gewerbe ausgeübt hat, sind die Überlegungen des Klägers zu der Bedeutung einer bestandskräftigen Gewerbeuntersagung unschlüssig. Die Voraussetzung, dass das untersagte Gewerbe tatsächlich ausgeübt sein müsse, gilt gerade nicht ausnahmslos (vgl. BVerwG-Urteil vom 14.07.2003 - 6 C 10.03, Deutsches Verwaltungsblatt 2004, 129). Im Übrigen bedürfte es für die seitens des Klägers angenommene Bindungswirkung eines Begründungsteils der Gewerbeuntersagungsverfügung einer gesetzlichen Grundlage (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VII R 4/19, BFHE 278, 281, Rz 35 ff.). Das FG wird den Sachverhalt daher erneut unter Einbeziehung aller aus den Akten ersichtlichen Umstände eigenständig zu würdigen haben.
- 46 bb) Entsprechendes gilt für die Frage, ob der Betrieb, falls I ihn zunächst noch geführt haben sollte, 2015 aufgegeben wurde. Allerdings erbringt die Verpflichtung, ein Gewerbe einzustellen, noch keinen Beweis dafür, dass der Adressat es tatsächlich eingestellt hat. Im Übrigen erschöpfen sich die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe nicht in der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit. Vielmehr gehört dazu auch die Entäußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Dazu ist nichts festgestellt.
- 47 b) Zu der Höhe eines etwaigen Übergangs- und Aufgabegewinns liegen ebenfalls keine Feststellungen vor, erst recht nicht zu dessen Aufteilung auf die verschiedenen Vermögensbereiche. Nach Aktenlage ist es für den Senat nicht einsichtig, warum die Verbindlichkeiten in Höhe von insgesamt 214.882,93 €, die der Kläger selbst mit "Insolvenzforderung laut Tabelle" beschreibt, als Masseverbindlichkeiten zu behandeln und entsprechend zuzuordnen sein sollten. Ob in dieser Summe bereits Verbindlichkeiten enthalten sind, die erst nach Insolvenzanfechtung und Rückgewähr nach § 144 Abs. 1 InsO wieder aufgelebt sind, ist dem Senat im Übrigen nicht klar geworden. Im derzeitigen Stand des Verfahrens besteht daher kein Anlass zu erörtern, wie insolvenzrechtliche Rückgewähransprüche, die spätere Rückgewähr sowie das Wiederaufleben der ursprünglichen Insolvenzverbindlichkeiten zu behandeln sind (zur Rückgewähr FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2023 - 8 K 1180/21, EFG 2024, 467, Revision anhängig unter X R 4/24; demgegenüber Sächsisches FG, Beschluss vom 03.08.2020 - 1 V 1497/19).
- 48 Schließlich hat das FG zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass der Kläger bisher zwar die Berechnung eines Übergangsgewinns, nicht aber eines Aufgabegewinns vorgelegt hat. Der Kläger hat indes vorgetragen, ein Aufgabeergebnis gebe es mangels stiller Reserven oder stiller Lasten nicht. Verbleiben insoweit Ungewissheiten, könnte der Ansatz eines Aufgabegewinns nicht gänzlich unterbleiben, sondern es wäre zu schätzen.
- 49 6. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu prüfen haben, ob I gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Klageverfahren jedenfalls betreffend die Einkommensteuer beizuladen ist. Für das Revisionsverfahren braucht der erkennende Senat dieser Frage nicht weiter nachzugehen, weil er das ihm nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eingeräumte Ermessen jedenfalls in der Weise ausübt, die notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nicht nachzuholen. Denn der Rechtsstreit muss ohnehin zur Nachholung tatsächlicher Feststellungen zurückverwiesen werden. Bei der Entscheidung wird das FG zu bedenken haben, dass ein etwaiger Übergangs- und Aufgabegewinn in die Berechnung der Gesamt-Einkommensteuer einzubeziehen wäre. Ein Verlust im Bereich der Insolvenzmasse hätte auch eine Minderung des dem I zuzurechnenden Anteils an der Einkommensteuer zur Folge.

50 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de