

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.5.2010, X R 11/09**

Zur Entstehung einer Masseverbindlichkeit bei Aufnahme einer neuen Tätigkeit des Schuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob aufgrund einer neuen gewerblichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Ertragsteuern als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Insolvenzverwalter festgesetzt werden können.
- 2 Der Insolvenzschuldner betrieb das Einzelunternehmen F, eingetragen als Einzelfirma Gegenstand des Unternehmens war eine ...fabrikation.
- 3 Auf Antrag des Insolvenzschuldners vom 14. Mai 1999 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Insolvenzschuldners eröffnet; der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde zum Insolvenzverwalter bestellt. Das Gewerbe wurde zum 30. August 1999 abgemeldet.
- 4 Vor und nach Insolvenzeröffnung ist es nach den Feststellungen der Staatsanwaltschaft zu zahlreichen Vermögensverschiebungen gekommen, für die ausschließlich der Insolvenzschuldner verantwortlich sein soll. Der Insolvenzschuldner habe nach der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft vom Oktober 2001 strafbare Handlungen begangen, indem er Gegenstände, die zur Masse gehörten, an Dritte veräußert, beiseite geschafft oder verheimlicht habe. Dies sei zum Teil unter Beteiligung von in Spanien ansässigen Unternehmen geschehen, an denen der Insolvenzschuldner beteiligt gewesen sei. Die Erträge aus der Tätigkeit seien nach Erkenntnissen der Staatsanwaltschaft nicht nach § 35 der Insolvenzordnung (InsO) zur Masse herausgegeben worden. Der Kläger stellte am ... Juli 2005 bei der Staatsanwaltschaft Strafanzeige gegen den Insolvenzschuldner wegen des Verdachts auf Veruntreuung und Unterschlagung von Massemitteln und Bankrott-handlungen. Die Staatsanwaltschaft stellte dieses Verfahren am 22. August 2005 nach § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung ein, da diese Strafvorwürfe bereits Gegenstand eines anderen Strafverfahrens seien.
- 5 Im Rahmen der Durchführung einer Steuerfahndungsprüfung, die mit Bericht vom 8. Dezember 2004 abgeschlossen wurde, stieß der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) auf (mit Buchungs- und Zahlungsvermerken versehene) Rechnungen aus den Jahren 1999 und 2000 der Firmen ..., Spanien. Adressat der Rechnungen war die Firma F GmbH. In Rechnung gestellt wurden im Jahr 1999 Beratungs- und Vermittlungsleistungen in Höhe von 24.070 DM und die Lieferung von Waren und Werkzeugen in Höhe von 8.879 DM sowie im Jahr 2000 Beratungs- und Vermittlungsleistungen in Höhe von 30.745 DM und die Lieferung von Waren und Werkzeugen in Höhe von 40.000 DM jeweils zuzüglich Umsatzsteuer. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma F GmbH war A F, der Sohn des Insolvenzschuldners. Das FA vertrat die Auffassung, der Insolvenzschuldner habe die spanischen Firmen nur zum Schein vorgeschaltet und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgrund eigener Beratungsleistungen u.a. auch über die spanischen Firmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 25.931 DM im Jahr 1999, 114.380 DM im Jahr 2000 und 2.784 DM im Jahr 2001 erzielt.
- 6 Mit Einkommensteuerbescheiden vom 1. April 2005 und 25. April 2005 setzte das FA dem Bericht der Steuerfahndung folgend gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter Einkommensteuer für den Zeitraum vom 30. Juli 1999 bis 31. Dezember 1999 in Höhe von 1.417 DM und für 2000 in Höhe von 34.118 DM sowie mit Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 1. April 2005 in Höhe von 4.030 DM fest. Unter dem 1. April 2005 ergingen zudem an den Kläger ein Bescheid für 2000 über den Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 1.269 DM und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 1999 über 0 DM.
- 7 Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die auf die vom FA angesetzten Einkünfte des Insolvenzschuldners aus gewerblicher Tätigkeit entfallenden Ertragsteuern seien keine Masseverbindlichkeiten und könnten daher nicht durch Bescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.
- 8 Die auf Einkünfte des Insolvenzschuldners aus gewerblicher Tätigkeit entfallenden Ertragsteuern seien keine "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründeten Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, da der Insolvenzschuldner die Tätigkeit ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter ausgeübt habe und die Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangt seien. Eine Masseverbindlichkeit liege auch deshalb nicht vor, weil nicht nachgewiesen sei, dass der Insolvenzschuldner die Insolvenzmasse Ertrag bringend genutzt habe.

- 9 Die auf die vom FA angesetzten Einkünfte des Insolvenzschuldners aus gewerblicher Tätigkeit entfallenden Ertragsteuern seien auch keine Masseverbindlichkeiten nach § 35 InsO 2001, da im Streitfall der Insolvenzmasse kein Vermögen zugeflossen sei.
- 10 Mit der Revision macht das FA geltend:
- 11 1. Die Konkursordnung habe gerade keine mit § 35 Abs. 1 InsO vergleichbare Regelung gekannt. Nach der Konkursordnung habe der Neuerwerb nicht zur Masse gerechnet. Die Rechtsprechung zur Konkursordnung sei nicht auf die Regelungen der InsO übertragbar.
- 12 2. Der Argumentation des FG, dass der Insolvenzverwalter nichts von der Tätigkeit des Insolvenzschuldners gewusst habe und deswegen keine Masseverbindlichkeit bestehe, sei nicht zu folgen. So habe der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer auch dann Masseverbindlichkeit sei, wenn der Insolvenzverwalter nichts von der Existenz eines Kraftfahrzeugs gewusst habe (Urteil vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145).
- 13 3. Entgegen der Auffassung des FG könne aus dem BFH-Urteil vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) hergeleitet werden, dass nur dann eine für die Insolvenzmasse nicht relevante Tätigkeit vorliege, wenn für die Erzielung der Einnahmen nur pfändungsfreie Gegenstände verwendet worden seien.
- 14 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Entgegen der Auffassung der Revision seien die in Rede stehenden Steuerverbindlichkeiten keine Masseverbindlichkeiten. Dies habe das erstinstanzliche Gericht zutreffend begründet.

Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unbegründet; das angefochtene Urteil ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 18 1. Im Streitfall ist die Insolvenzordnung anzuwenden, da die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erst am 14. Mai 1999 beantragt worden ist. Nur wenn die Eröffnung des Konkursverfahrens bis zum 31. Dezember 1998 beantragt wurde, ist weiterhin die Konkursordnung anzuwenden (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 251 AO Rz 7).
- 19 2. Die geltend gemachten Ertragsteuern sind keine Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 InsO.
- 20 a) Neben den Kosten des Insolvenzverfahrens (§ 54 InsO) sind gemäß § 55 Abs. 1 InsO Masseverbindlichkeiten auch (1.) die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören, (2.) Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Verträgen, soweit deren Erfüllung zur Insolvenzmasse verlangt wird oder für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen muss und (3.) Verbindlichkeiten aus einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse.
- 21 b) Im Streitfall ist unstrittig, dass die Ertragsteuern nicht durch Handlungen des Klägers ausgelöst worden sind. Die Steuerschuld ist auch nicht in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden.
- 22 aa) Mit dem FG ist der Senat der Auffassung, dass keine Masseverbindlichkeit "in anderer Weise" nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet wird, wenn der Schuldner eine Tätigkeit ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter ausübt und wenn die entsprechenden Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangen.
- 23 Unter "in anderer Weise" begründete Verbindlichkeiten fallen Unterlassungen des Insolvenzverwalters, wenn eine Amtspflicht zum Tätigwerden bestand (Braun/Bäuerle, InsO, § 55 Rz 15; Kilger/Karsten Schmidt, § 59 KO, Anm. 1 c, m.w.N.). Durch den Insolvenzschuldner begründete Neuverbindlichkeiten sind daher keine Masseverbindlichkeiten (Braun/Bäuerle, a.a.O., § 55 Rz 15; Voigt/Gerke, ZInsO 2002, 1054, 1059). Für diese Verbindlichkeiten steht das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners als Haftungsobjekt zur Verfügung. Selbst im Fall der (wissentlichen) Duldung der Geschäftsführertätigkeit durch den Insolvenzverwalter ist das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse nicht erfüllt (BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13).
- 24 bb) Aus der Systematik der InsO, wie sie insbesondere auch aus den §§ 80, 81 InsO zum Ausdruck kommt, liegt das Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen beim Insolvenzverwalter; nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommene Verfügungen des Schuldners sind unwirksam.

- 25 Im Streitfall ist die den Streitbefangenen Einkommensteuerveranlagungen und der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung zugrunde liegende steuerrelevante Tätigkeit ohne Wissen und Zutun des Insolvenzverwalters ausgeübt worden; die Erträge sind nicht zur Masse gelangt.
- 26 Da im Streitfall der Kläger den Erlös aus den Geschäften des Insolvenzschuldners nicht zur Masse ziehen konnte, waren hieraus resultierende Steuerforderungen allein gegen den Insolvenzschuldner in seiner insolvenzfreien Vermögenssphäre zu richten.
- 27 c) Die bisherige Rechtsprechung des BFH steht dieser Beurteilung nicht entgegen:
- 28 aa) Nach der Entscheidung in BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145 ist die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer auch dann Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn sich das Kraftfahrzeug nicht mehr im Besitz des Schuldners befindet, die Steuerpflicht aber noch andauert. Dieser Beurteilung liegt die im Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG) enthaltene unwiderlegbare Vermutung zugrunde, dass ein Kraftfahrzeug von demjenigen, auf den es zugelassen ist, bis zum Eingang der Veräußerungsanzeige bei der Zulassungsstelle gehalten wird (§ 5 Abs. 5 KraftStG). Diese Haltevermutung kann nicht durch den Vortrag widerlegt werden, ein anderer als der Zulassungsempfänger nutze das Kraftfahrzeug oder sei dessen Eigentümer.
- 29 bb) Nach dem BFH-Urteil in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 zählt die Umsatzsteuer nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu den Masseschulden, wenn der Schuldner während des Insolvenzverfahrens eine neue Erwerbstätigkeit aufnimmt, indem er durch seine Arbeit und mit Hilfe von nach § 811 Nr. 5 der Zivilprozessordnung unpfändbaren Gegenständen steuerpflichtige Leistungen erbringt (zu Umsatzsteuervergütungsansprüchen als Teil der Insolvenzmasse vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 VII R 18/09, BFHE 228, 6). Auf die durch nachinsolvenzliche Beratungsleistungen entstehenden Ertragsteuern sind beide Fälle nicht übertragbar.
- 30 3. Auch die Anwendung des § 35 InsO führt nicht dazu, die Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit zu erfassen.
- 31 a) Gemäß § 35 Abs. 1 InsO erfasst das Insolvenzverfahren das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt (Insolvenzmasse).
- 32 b) Anders als nach der Konkursordnung gehört auch der Neuerwerb zur Insolvenzmasse. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist Neuerwerb das gesamte Vermögen, das der Schuldner während des Verfahrens erlangt (Henckel in Jaeger, InsO, § 35 Rz 99; Braun/Bäuerle, a.a.O., § 35 Rz 76 f.). Zum Neuerwerb gehört vor allem der Erwerb aus einer selbstständigen Tätigkeit des Schuldners (Henckel in Jaeger, a.a.O., § 35 Rz 118). Geht man davon aus, dass alle Rechte, die der Schuldner während des Verfahrens erwirbt, als Neuerwerb der Masse dinglich zugeordnet sind, was nach der Entstehungsgeschichte und Systematik des Gesetzes nahe liegt, ist eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit des Schuldners außerhalb des Insolvenzverfahrens ausgeschlossen. Alle Forderungen und Bareinnahmen gehörten kraft Gesetzes zur Masse (Henckel in Jaeger, a.a.O., § 35 Rz 126).
- 33 c) Selbst wenn aber der Neuerwerb zur Masse gehört, ist im Streitfall über § 35 InsO keine Masseverbindlichkeit begründet worden.
- 34 aa) Der Senat kann dahinstehen lassen, ob der Neuerwerb nur den sog. Nettoerwerb erfasst (ablehnend z.B. Braun/Bäuerle, a.a.O., § 35 Rz 81; Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 6. Aufl., S. 66). Beim sog. Neuerwerb ist erforderlich, dass die Masse tatsächlich vermehrt worden ist. Im Streitfall ist der Insolvenzmasse kein Vermögen zugeflossen, so dass auch die Steuern keine Masseverbindlichkeit nach § 35 InsO geworden sein können. Auch definiert § 35 InsO nur den Begriff der Insolvenzmasse; ob eine Verbindlichkeit Masseverbindlichkeit ist, beurteilt sich weiterhin nach § 55 InsO (so auch Frotscher, a.a.O., S. 66).
- 35 bb) Bestätigt wird diese Auffassung durch die (korrigierende) Neuregelung der Abs. 2 und 3 des § 35 InsO. Diese sind durch Art. 1 Nr. 12 Buchst. b des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens vom 13. April 2007 (BGBl I 2007, 509) mit Wirkung vom 1. Juli 2007 eingeführt worden.
- 36 (2) Übt der Schuldner eine selbstständige Tätigkeit aus oder beabsichtigt er, demnächst eine solche Tätigkeit auszuüben, hat der Insolvenzverwalter ihm gegenüber zu erklären, ob Vermögen aus der selbstständigen Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können. § 295 Abs. 2 gilt entsprechend. Auf Antrag des Gläubigerausschusses oder, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Gläubigerversammlung ordnet das Insolvenzgericht die Unwirksamkeit der Erklärung an.
- 37 (3) Die Erklärung des Insolvenzverwalters ist dem Gericht gegenüber anzuzeigen. Das Gericht hat die Erklärung und den Beschluss über ihre Unwirksamkeit öffentlich bekannt zu machen.
- 38 Aus der Neuregelung wird ersichtlich, dass der Insolvenzverwalter bei der Frage der Zuordnung des Neuerwerbs seine Zustimmung zu erteilen hat.

- 39 Auch bisher wurde schon die Auffassung vertreten, dass der Schuldner dem Insolvenzverwalter und den Gläubigern nicht lästigen Neuerwerb aufdrängen kann; entsprechend dem Rechtsgedanken des § 333 des Bürgerlichen Gesetzbuchs habe der Verwalter den Neuerwerb zurückweisen können (Henckel in Jaeger, a.a.O., § 35 Rz 118).
- 40 cc) Die Neuregelung lässt erkennen, dass auch der Gesetzgeber davon ausgeht, dass der Insolvenzverwalter nicht verpflichtet sein kann, Erträge zu versteuern, die er nicht erhalten hat (Schmittmann in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl., S. 118 Rz 398).
- 41 Entgegen der Auffassung des FA sind demnach die aus den persönlichen Beratungsleistungen des Schuldners erwirtschafteten Erträge nicht automatisch der Insolvenzmasse zuzurechnen.