

## BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.3.2010, XI R 2/08

Umsatzsteuer aufgrund einer unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

### Leitsätze

Übt der Schuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine unternehmerische Tätigkeit aus, ist die Umsatzsteuer aus dieser Tätigkeit nicht bereits deshalb eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, weil der Schuldner dabei mit Billigung des Insolvenzverwalters u.a. auch Massegegenstände verwendet

### Tatbestand

- 1 I. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgrund einer gewerblichen Tätigkeit des Schuldners entstandene Umsatzsteuerschuld eine Masseverbindlichkeit darstellt.
- 2 Herr M (Schuldner) betrieb ein Hotel mit Restaurantbetrieb. Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 4. März 2005 wurde das Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet und der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 3 Mit Schreiben vom 4. März 2005 gab der Kläger den Geschäftsbetrieb des Schuldners aus der Insolvenzmasse frei. Im Schreiben heißt es wörtlich:
- 4 "... ob der von Ihnen betriebene Geschäftsbetrieb ... kostendeckend arbeiten kann, ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht überschaubar. Wegen des Umstandes, dass in der auch näheren Vergangenheit offensichtlich allenfalls kostendeckend gearbeitet wurde, bzw. aufgelaufene Verbindlichkeiten nicht durch vorhandene Aktiva gedeckt wurden, ist zu vermuten, dass ein Überschuß zu Gunsten der Masse aus der Fortführung des Geschäftsbetriebes nicht erwartet werden kann.
- 5 Deshalb wird hiermit zum 04.03.2005 Ihr Geschäftsbetrieb aus dem Insolvenzbeschlagnahme freigegeben. Dies bedeutet, dass Sie auf eigene Rechnung den Betrieb ab dem 04.03.2005, sofern Sie dies möchten, weiterführen können. Sie sind jedoch gehalten, sämtliche mit dem Geschäftsbetrieb verbundene Aufwendungen, Kosten und sonstige Ansprüche selber zu bezahlen. Das Eingehen von Verbindlichkeiten, die nicht bezahlt werden können, stellt einen Straftatbestand dar.
- 6 Rechte Dritter an den in den Geschäftsräumen eingebrachten Gegenständen aufgrund von Eigentumsvorbehalten, Vermieterpfandrechten oder Sicherungsübereignungen werden durch diese Freigabe nicht berührt. Dies bedeutet, dass die Verfügbarkeit über Geschäftsräume und darin eingebrachte Gegenstände durch Dritte beschränkt ist.
- 7 Bei Fortführung des Geschäftsbetriebes sind Sie verpflichtet, eine Einnahmen- und Ausgabenüberschussrechnung zu führen, welche von Ihnen wöchentlich hier einzureichen ist. Ein Überschuss der Einnahmen und Ausgaben nach Steuern innerhalb der Pfändungsfreigrenze steht Ihnen zur Verfügung. Der über die Pfändungsfreigrenze hinausgehende Betrag ist pfändbar und regelmäßig, mindestens monatlich, und zwar unter Beifügung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung, spätestens am 10. des Folgemonats auf das eingerichtete Treuhandkonto ... abzuführen.
- 8 Die Freigabe umfasst im Einzelnen:  
...  
9 1. Auftragsbestand  
Sämtliche bereits vorhandenen und von Ihnen zukünftig angenommenen Aufträge. Allerdings gehören alle bis zum 04.03.2005 vorhandenen Außenstände aus abgewickelten oder teilweisen abgewickelten Aufträgen zur Insolvenzmasse.
- 10 2. sonstige Rechtsverhältnisse  
Die für das Betreiben Ihres Geschäftsbetriebes erforderlichen Gegenstände (Inventar, Küche) gehören zur Insolvenzmasse. Ich stelle Ihnen diese Gegenstände jedoch zur Nutzung zunächst zur Verfügung. Spätestens zum Abschluß des Insolvenzverfahrens wird dann eine abschließende Regelung getroffen werden, ob und unter welchen Voraussetzungen die weitere Verwendung der Gegenstände Ihrerseits möglich ist.

### 11 3. Vorräte

- Die noch vorhandenen Vorräte (Spirituosen, Tiefkühlware) gehören zur Insolvenzmasse. Sofern Sie diese in einem laufenden Geschäftsbetrieb verwenden und verbrauchen, sind Sie verpflichtet, einen entsprechenden Gegenwert an die Masse abzuführen.
- 12 Abschließend weise ich nochmals ausdrücklich darauf hin, dass Sie verpflichtet sind, die aus der Fortführung des Geschäftsbetriebes sich ab dem 04.03.2005 ergebenden Verbindlichkeiten aus den entsprechenden Betriebseinnahmen vollständig und zur Fälligkeit zu begleichen. Weder die Insolvenzmasse noch der Insolvenzverwalter werden für die Begleichung aufkommen."
- 13 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, dass die vom Kläger vorgenommene Freigabe rechtlich nicht möglich sei. Deshalb sei die Umsatzsteuer aus dem weitergeführten Betrieb als Masseverbindlichkeit anzusehen und gegenüber dem Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter festzusetzen. Dementsprechend setzte das FA die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 26. Februar 2006 sowie die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Januar bis April 2006 mit Bescheiden vom 4. Juli 2006 gegen den Kläger als Insolvenzverwalter über das Vermögen des Schuldners fest. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 14 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Meinung, dass durch die Freigabe des Geschäftsbetriebes keine Begründung von Masseverbindlichkeiten i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) in der bis einschließlich 30. Juni 2007 geltenden Fassung erfolgen konnte. Denn es hätten durch den ab 4. März 2005 vom Gemeinschuldner geführten Betrieb keine Handlungen stattgefunden, die dem Kläger zuzurechnen oder die in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet gewesen wären. Das bloße Nutzen des Inventars oder der Geschäftsausstattung durch den Gemeinschuldner für seinen Geschäftsbetrieb löse noch keine Masseverbindlichkeiten aus. Sofern aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) eine gegenteilige Rechtsauffassung abzuleiten wäre, folge der Senat dieser nicht. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1485.
- 15 Das FA trägt zur Begründung seiner Revision im Wesentlichen vor, die Insolvenzmasse werde nicht nur durch die Veräußerung der Gegenstände verwertet, sondern auch durch die ertragbringende Nutzung der Gegenstände durch den Schuldner. Der Kläger habe dem Schuldner gestattet, seine Tätigkeit weiterhin auszuüben und ihm auferlegt, die über der Pfändungsgrenze liegenden Erträge an die Insolvenzmasse auszukehren. Damit seien die Gegenstände der Insolvenzmasse ertragbringend genutzt worden.
- 16 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

### Entscheidungsgründe

- 18 II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei der streitigen Umsatzsteuer nicht um eine Masseverbindlichkeit handelt und die angefochtenen Bescheide deshalb aufzuheben sind.
- 19 1. Der Schuldner hat im Rahmen seines nach der Insolvenzeröffnung betriebenen Unternehmens Leistungen gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 ausgeführt. Er schuldet deshalb --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist-- die Umsatzsteuer auf diese Umsätze.
- 20 2. Bei der vom Schuldner geschuldeten Umsatzsteuer handelt es sich um keine Masseverbindlichkeit.
- 21 Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind Masseverbindlichkeiten die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden.
- 22 a) Bei einer unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die Umsatzsteuer auf die erbrachten Leistungen nicht etwa schon deshalb eine Masseverbindlichkeit, weil die Entgelte aus dieser Tätigkeit in die Insolvenzmasse fallen. Nach § 35 InsO in der im streitigen Zeitraum geltenden Fassung (nunmehr: § 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). Der Bundesgerichtshof (BGH) hat dazu entschieden, dass die Einnahmen, die ein selbständig tätiger Schuldner nach der Insolvenzeröffnung erzielt, in vollem Umfang ohne einen Abzug für beruflich bedingte Ausgaben zur Insolvenzmasse gehören (BGH-Beschluss vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, Neue Juristische Wochenschrift 2003, 2167).
- 23 Aus diesem Beschluss lässt sich ableiten, dass die berufsbedingten Ausgaben des unternehmerisch tätigen Schuldners keine Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind.

- 24 Der Gesetzgeber hat die bisherige Gesetzeslage als unbefriedigend empfunden. Er hat deshalb in § 35 InsO einen Abs. 2 eingefügt, wonach der Insolvenzverwalter zu erklären hat, ob Vermögen aus der selbständigen Tätigkeit des Schuldners zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus dieser Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können. § 35 Abs. 2 InsO ist aber im Streitfall noch nicht anzuwenden, weil diese Vorschrift erst ab dem 1. Juli 2007 (vgl. Art. 6 des Gesetzes zur Vereinfachung des Insolvenzverfahrens, BGBl I 2007, 509) und damit nicht für den hier streitigen Zeitraum 2005 und Januar bis April 2006 gilt.
- 25 b) Die im Streitfall festgesetzte Umsatzsteuer ist keine Verbindlichkeit, "die durch Handlungen des Insolvenzverwalters" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet worden ist. Soweit der Kläger dem Schuldner die Nutzung von Gegenständen gestattet hat, die zur Insolvenzmasse gehören (Inventar, Küche), ist diese Nutzungsgestattung nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide.
- 26 c) Die umstrittene Umsatzsteuer ist auch keine Verbindlichkeit, die "in anderer Weise durch die Verwaltung" der Insolvenzmasse begründet worden ist. Die Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse sind in den §§ 148 ff. InsO geregelt. Die Erklärung, die der Kläger in seinem Schreiben vom 4. März 2005 an den Schuldner abgegeben hat, fällt unter keine der dort genannten Verwaltungsmaßnahmen.
- 27 Die Mitteilung in diesem Schreiben, wonach der Geschäftsbetrieb aus dem Insolvenzbeschluss freigegeben werde und der Schuldner Gegenstände der Insolvenzmasse (Inventar, Küche) nutzen dürfe und seine berufsbedingten Ausgaben aus seinen Einnahmen zu bestreiten habe, falls er eine selbständige Tätigkeit ausüben sollte, kann auch nicht dahin ausgelegt werden, dass der Kläger den Schuldner beauftragt hat, den Betrieb auf Rechnung der Insolvenzmasse fortzuführen. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall. Denn der Kläger hat unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er sich aus der Fortführung des Geschäftsbetriebes keinen Überschuss verspreche und der Schuldner deshalb berechtigt sei, den Betrieb auf seine eigene Rechnung fortzuführen; in diesem Fall sei er aber verpflichtet, die sich daraus ergebenden Verbindlichkeiten vollständig zu begleichen, und weder die Insolvenzmasse noch er, der Kläger, würden für die Begleichung aufkommen.
- 28 Auch nach Auffassung des VII. Senats des BFH erfüllt die bloße Duldung einer Tätigkeit des Schuldners durch den Insolvenzverwalter nicht das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Urteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13).
- 29 d) Die Umsatzsteuer ist auch keine Verbindlichkeit, die durch die "Verwertung" der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet worden ist.
- 30 aa) "Verwertung" bedeutet, dass aus der Insolvenzmasse ein Geldbetrag erlöst wird der an die Gläubiger verteilt werden kann (vgl. Flessner, Heidelberger Kommentar Insolvenzordnung, 5. Aufl., § 159 Rz 2). Diese Voraussetzung ist dadurch, dass der Kläger dem Schuldner die Küche und das Inventar zur Nutzung überlassen hat, nicht erfüllt.
- 31 Der BFH hat zwar in einem Urteil vom 15. März 1995 I R 82/93 (BFHE 177, 257), das noch zur Konkursordnung ergangen ist, als Verwertung der Konkursmasse im weitesten Sinne auch die zinsbringende Anlage der vom Konkursverwalter eingezogenen Forderungen angesehen. Dort hatte aber der Konkursverwalter die Gelder selbst angelegt.
- 32 Der V. Senat des BFH hat in dem Urteil in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 unter Hinweis auf die Entscheidung des I. Senats die Auffassung vertreten, als Verwertung der Masse sei auch die ertragbringende Nutzung der zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögensgegenstände anzusehen. Er hat entschieden, dass die Umsatzsteuer nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu den Masseschulden gehört, 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.
- 33 Daraus kann nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass die Umsatzsteuer bereits immer dann eine Masseverbindlichkeit ist, wenn der Schuldner im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit u.a. auch Massegegenstände nutzt. Denn es ist zu berücksichtigen, dass die eigene Arbeitskraft des Schuldners nicht in die Insolvenzmasse fällt (vgl. BGH-Beschluss vom 18. Dezember 2008 IX ZB 249/07, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2009, 299, unter II.2.b aa(3) der Gründe). Sie kann deshalb nicht der Nutzung eines Massegegenstandes gleichgesetzt werden.
- 34 Jedenfalls dann, wenn die vom Schuldner im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit erbrachten sonstigen Leistungen nicht im Wesentlichen auf der Nutzung von Massegegenständen beruhen, handelt es sich bei seinen Umsätzen nicht um eine "Verwertung" von Massegegenständen i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Die auf diese Umsätze entfallende Umsatzsteuer kann in diesem Fall keine Masseverbindlichkeit sein.
- 35 bb) Danach ist im Streitfall die Umsatzsteuer auf die vom Schuldner im Rahmen seines Hotel- und Restaurantbetriebes erbrachten Leistungen keine Masseverbindlichkeit. Nach den Feststellungen des FG gehörten lediglich die Küche und das Inventar, nicht aber das Gebäude, in dem sich das Hotel und das Restaurant befanden, zur Insolvenzmasse. Ein Unternehmer, der ein Hotel und Restaurant betreibt, erbringt umsatzsteuerrechtlich eine komplexe einheitliche Leistung eigener Art, die sich aus einer Vielzahl von einzelnen Elementen zusammensetzt. Diese Leistung beruht nicht im Wesentlichen auf der Nutzung der Küche oder des Inventars.

- 36 Dass der Schuldner an seine Kunden umsatzsteuerrechtlich jeweils eine einheitliche Leistung erbracht hat, schließt die Möglichkeit aus, daraus einen Anteil herauszurechnen, der auf die Nutzung der Massegegenstände entfällt. Deshalb kann die streitige Umsatzsteuer auch nicht etwa aufgeteilt und anteilig als Masseverbindlichkeit eingestuft werden.