Urteil vom 16. April 2015, III R 21/11

Einkommensteuer als Masseschuld

BFH III. Senat

InsO § 35, InsO § 55 Abs 1 Nr 1 Halbs 2

vorgehend FG München, 20. Juli 2010, Az: 10 K 3005/07

Leitsätze

Die Einkommensteuer ist als Masseschuld aufgrund massebezogenen Verwaltungshandelns gegen den Insolvenzverwalter festzusetzen, wenn dieser die selbständige Tätigkeit des Insolvenzschuldners im Interesse der Masse erlaubt, die Betriebseinnahmen zur Masse zieht, soweit sie dem Schuldner nicht für seinen Unterhalt belassen werden, und die Fortführung der Tätigkeit ermöglicht, indem er zur Masse gehörende Mittel einsetzt, um durch die Tätigkeit entstehende Forderungen Dritter zu begleichen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 21. Juli 2010 10 K 3005/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Einkommensteuer auf Einkünfte aus einer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Schuldner ausgeübten gewerblichen Tätigkeit eine Masseverbindlichkeit ist.

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Herbst 2002 im Insolvenzantragsverfahren über das Vermögen des A (Schuldner) zum vorläufigen Insolvenzverwalter und mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 6. Februar 2003 zum Insolvenzverwalter bestellt. Der Schuldner war während des Insolvenzverfahrens weiterhin im Bereich der ... unternehmerisch tätig. Seine im Streitjahr (2004) daraus erzielten Betriebseinnahmen in Höhe von 25.678,56 € wurden auf einem vom Kläger für das Insolvenzverfahren geführten Anderkonto vereinnahmt und in Höhe von 20.704,84 € an den Schuldner ausgekehrt, der Differenzbetrag verblieb als Massezufluss. Der Schuldner verwendete die an ihn ausgekehrten Mittel teilweise zur Begleichung der Betriebsausgaben (u.a. Material-, Fahrt- und Telefonkosten).

3 Mit Beschluss vom 30. Oktober 2008 hob das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren auf, ordnete aber die Nachtragsverteilung an, wenn zurückbehaltene Massebeträge für eine weitere Verteilung frei würden. Wegen der im vorliegenden Verfahren streitigen Einkommensteuer 2004 wurden entsprechende Beträge zurückbehalten.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ gegenüber dem Kläger am 25. Oktober 2006 einen Einkommensteuerbescheid für 2004. Dabei ging das FA davon aus, dass die Einkommensteuer in vollem Umfang eine Masseverbindlichkeit darstelle.

5 Der Einspruch des Klägers war nur hinsichtlich der Höhe der Steuer erfolgreich. Das FA legte in der Einspruchsentscheidung vom 18. Juli 2007 niedrigere Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugrunde, beurteilte die entsprechend herabgesetzte Einkommensteuer aber weiterhin insgesamt als Masseverbindlichkeit. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging am 19. Juli 2010 ein geänderter Einkommensteuerbescheid, in dem das FA die gegen den Kläger festgesetzte Einkommensteuer nochmals auf nun 1.260 € herabsetzte.

6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1981 veröffentlichtem Urteil, bei der durch eine nach der Insolvenzeröffnung fortgeführte gewerbliche Tätigkeit des Insolvenzschuldners entstandenen Einkommensteuer handele es sich um eine i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 der Insolvenzordnung (InsO) in anderer Weise durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründete Masseverbindlichkeit.

7 Der Kläger begründet seine Revision im Wesentlichen damit, dass die Einkommensteuer auf Handlungen des Schuldners beruhe und nicht durch die Verwertung, Verwaltung oder Verteilung der Insolvenzmasse entstanden sei. Die Arbeitskraft des Insolvenzschuldners gehöre nicht zur Insolvenzmasse. Ob der Masse aus dessen Erwerbstätigkeit etwas zufließe, sei unbeachtlich. Insofern sei das zu einem nichtselbständig tätigen Insolvenzschuldner ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. Februar 2011 VI R 21/10 (BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520) auf den Streitfall übertragbar.

8 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 19. Juli 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer ihm gegenüber auf 0 € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die infolge der Tätigkeit des Schuldners entstandene Einkommensteuerschuld für 2004 Masseverbindlichkeit ist und gegenüber dem Kläger festzusetzen war.

11 1. Nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren sind, sind gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festzusetzen und von diesem vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen. Sonstige nach der Eröffnung begründete Steueransprüche sind insolvenzfrei und gegen den Schuldner festzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 5. März 2008 X R 60/04, BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1.; vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, Rz 35).

12 Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO diejenigen 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.

13 2. Im Streitfall sind die Einkommensteuerschulden des Streitjahres durch die Verwaltung der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO begründet worden.

14 a) Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Verbindlichkeit auf eine --wie auch immer geartete-- Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13, unter II.1.b aa). Die Insolvenzmasse erfasst nach § 35 InsO der im Streitjahr geltenden Fassung (InsO a.F., jetzt § 35 Abs. 1 InsO n.F.) das gesamte Vermögen, das dem Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt, mithin auch der Neuerwerb des Schuldners während des Insolvenzverfahrens.

15 b) Ein vom Insolvenzschuldner vor Insolvenzeröffnung ausgeübter Gewerbebetrieb fällt als Inbegriff von Vermögenswerten rechtlicher und tatsächlicher Art als Ganzes in die Insolvenzmasse (Uhlenbruck/Hirte, Insolvenzordnung, 14. Aufl., § 35, Rz 268, m.w.N.; Schmidt/Lüdtke in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, 5. Aufl., § 35 InsO Rz 97). Der Insolvenzverwalter ist somit zur Übernahme der gesamten Tätigkeit des Schuldners einschließlich der Befriedigung der Verbindlichkeiten verpflichtet (vgl. §§ 80, 81 InsO), wenn er das Geschäft oder die freiberufliche Praxis des Schuldners mit der Masse fortführt (Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19. Mai 2011 IX ZB 94/09, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2011, 1412, zur Rechtslage nach Inkrafttreten des § 35 Abs. 2 InsO; Pape, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2013, 1145). Einkünfte, die ein selbständig tätiger Schuldner nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit dem Betrieb erzielt, gehören grundsätzlich in vollem Umfang, ohne einen Abzug für beruflich bedingte Ausgaben, zur Insolvenzmasse (BGH-Beschlüsse in ZInsO 2011, 1412; vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, ZInsO 2003, 413, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2003, 2167).

16 aa) Eine Fortführung des Gewerbebetriebs durch den Insolvenzverwalter in Form eines massebezogenen Verwaltungshandelns i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 2. Halbsatz InsO ist u.a. dann anzunehmen, wenn er die selbständige Tätigkeit des Insolvenzschuldners im Interesse der Masse erlaubt (vgl. Beschluss des Bayrischen Verwaltungsgerichtshofs vom 28. November 2005 9 ZB 04.3254, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2006, 550, Rz 17), die Betriebseinnahmen zur Masse zieht, soweit sie dem Schuldner nicht auf dessen Antrag nach § 850i der Zivilprozessordnung i.V.m. § 36 Abs. 1 Satz 2 InsO vom Gericht belassen werden und die Fortführung der Tätigkeit ermöglicht, indem er zur Masse gehörende Mittel einsetzt, um durch die Tätigkeit entstehende Forderungen Dritter zu begleichen.

17 bb) Eine Masseverbindlichkeit wird dagegen nicht nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet, wenn der Schuldner eine selbständige Tätigkeit ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter ausübt und die entsprechenden Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangen (BFH-Urteil vom 18. Mai 2010 X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114, Rz 34).

18 cc) Eine Verwaltungsmaßnahme liegt unter Geltung des § 35 InsO a.F. auch dann nicht vor, wenn der Insolvenzverwalter die selbständige Tätigkeit (wissentlich) duldet, aber keine darüber hinausgehenden Aktivitäten entfaltet (BFH-Urteile in BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13; vom 18. September 2012 VIII R 47/09, BFH/NV 2013, 411, Rz 26; zu § 35 InsO n.F. s. Lohmann in Heidelberger Kommentar, Insolvenzordnung, 7. Aufl., § 55 Rz 9; Schmidt/Lüdtke in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, a.a.O., § 35 InsO Rz 249).

19 dd) Erklärt der Insolvenzverwalter die Freigabe der selbständigen Tätigkeit, sind die aus dieser Tätigkeit resultierenden Einkommensteuerschulden ebenfalls keine Masseverbindlichkeiten, sondern gegen das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners festzusetzen. Dies gilt unabhängig davon, ob vor Geltung des § 35 Abs. 2 InsO n.F. eine Freigabe der selbständigen Tätigkeit überhaupt möglich war (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411, Rz 23 ff.). Sollte eine Freigabe insolvenzrechtlich nicht möglich und daher unwirksam gewesen sein, wäre sie als Duldung der Tätigkeit des Schuldners anzusehen und die aufgrund dieser Einkünfte entstehende Einkommensteuer folglich keine Masseverbindlichkeit (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411, Rz 26).

20 c) Nach den für den Senat bindenden --nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen-- Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger die Tätigkeit des Insolvenzschuldners weder freigegeben noch lediglich geduldet. Er hat vielmehr die Fortführung der betrieblichen Tätigkeit im Interesse der Masse erlaubt und an ihr mitgewirkt, indem er die Betriebseinnahmen auf einem von ihm eingerichteten Anderkonto für die Masse vereinnahmt und sodann zur Masse gehörende Mittel dem Schuldner überlassen hat, um die durch den fortgeführten Betrieb entstehenden Forderungen Dritter zu begleichen. Damit beruht die durch die Tätigkeit des Schuldners ausgelöste Einkommensteuerschuld, die nach Insolvenzeröffnung verwirklicht und damit insolvenzrechtlich i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO "begründet" wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2014 X B 89/14, BFH/NV 2015, 470, Rz 13, m.w.N.; BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 19), auf dem Verwaltungshandeln des Insolvenzverwalters und stellt daher eine Masseverbindlichkeit dar. Eine Differenzierung, wonach etwa die durch den fortgeführten Betrieb verursachten Materialkosten Masseverbindlichkeit sind, nicht aber die dadurch ausgelösten Steuern, scheidet aus.

21 3. Die zur Lohnsteuer, Umsatzsteuer und Kraftfahrzeugsteuer ergangenen BFH-Entscheidungen stehen dem nicht entgegen.

22 a) Nach den BFH-Urteilen in BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520 und vom 27. Juli 2011 VI R 9/11 (BFH/NV 2011, 2111) liegt allein darin, dass pfändbarer Arbeitslohn des Insolvenzschuldners als Neuerwerb zur Insolvenzmasse gelangt, keine Verwaltung der Insolvenzmasse in anderer Weise i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO. Damit ist die auf die Lohneinkünfte zu zahlende Einkommensteuer keine vorrangig zu befriedigende Masseverbindlichkeit.

23 Diese Entscheidungen sind aber auf Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nicht übertragbar. Zum einen gehört bei nichtselbständiger Tätigkeit die Arbeitskraft nicht zur Insolvenzmasse (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 2111, Rz 12), während bei selbständiger Tätigkeit der Gewerbebetrieb bzw. die freiberufliche Praxis (Schmidt/Lüdtke in Hamburger Kommentar zum Insolvenzrecht, a.a.O., § 35 InsO Rz 97 ff., 102 ff.) oder der Gesellschaftsanteil (BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.3.a) Teil der Insolvenzmasse ist. Zum anderen ist der Fiskus bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit --anders als bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit-- als Gläubiger der Lohnsteuer privilegiert, weil die vom Arbeitgeber abzuführende Lohnsteuer direkt vom Arbeitslohn des Insolvenzschuldners abgezogen wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, Rz 14).

24 b) Die zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteile vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) und vom 17. März 2010 XI R 2/08 (BFHE 229, 394, BStBl II 2015, 196) stehen der vom Senat vorgenommenen

Wertung ebenfalls nicht entgegen. Zum einen sind die dort entschiedenen Fallgestaltungen mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Zum anderen lagen die unter Punkt II.2.b aa genannten Voraussetzungen für eine "Verwaltung der Insolvenzmasse" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 2. Halbsatz InsO nicht vor.

25 c) Schließlich ergibt sich auch nichts anderes aus dem zur Kraftfahrzeugsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 13. April 2011 II R 49/09 (BFHE 234, 97, BStBl II 2011, 944), in der ausgeführt wurde, dass die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer keine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist, wenn das Fahrzeug nicht zur Insolvenzmasse gehört. Die aus dem Halten eines Fahrzeugs resultierende Kraftfahrzeugsteuer (§ 1 des Kraftfahrtsteuergesetzes) ist insoweit nicht mit der Einkommensteuer aufgrund einer selbständigen Tätigkeit vergleichbar, deren Betriebseinnahmen als Neuerwerb vollen Umfangs in die Masse fallen.

26 4. Das FG hat die Einkommensteuerschuld zu Recht insgesamt als Masseverbindlichkeit qualifiziert. Obschon der Insolvenzmasse nicht die gesamten gewerblichen Einkünfte verblieben sind, kommt eine Aufteilung der Einkommensteuer dergestalt, dass ein Teil gegen den Insolvenzverwalter und der andere Teil gegen den Schuldner festgesetzt wird, nicht in Betracht. Ist die durch die Verwaltung der Insolvenzmasse entstandene Einkommensteuer --wie im Streitfall-- insgesamt als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren, kann es nicht darauf ankommen, in welchem Umfang Einkünfte zur Masse gelangt oder für die Lebenshaltung des Schuldners verbraucht worden sind. Eine solche Einschränkung der Masseverbindlichkeit ist dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 InsO nicht zu entnehmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 30, betreffend Veräußerung eines mit Absonderungsrechten belasteten Wirtschaftsguts). Die Insolvenzmasse wird dadurch auch nicht unangemessen belastet, weil die für die Lebenshaltung benötigten Beträge infolge des Grundfreibetrags und des Sonderausgabenabzugs typischerweise nicht mit Einkommensteuer belastet werden und der der Masse entnommene Erwerbsaufwand durch den Betriebsausgabenabzug die Steuerschuld mindert.

27 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de