

Urteil vom 12. November 2024, IX R 6/24

Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit bei Zwangsversteigerung eines Grundstücks durch einen absonderungsberechtigten Grundpfandgläubiger

ECLI:DE:BFH:2024:U.121124.IXR6.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 2, InsO § 49, InsO § 55 Abs 1 Nr 1 Alt 2, InsO § 35 Abs 1, InsO § 38, InsO § 80 Abs 2 S 2, ZVG § 22, ZVG § 81 Abs 1, ZVG § 90 Abs 1, ZVG § 20 Abs 1, EStG VZ 2020

vorgehend FG Münster, 25. Januar 2024, Az: 10 K 1934/21 E

Leitsätze

1. Der Eigentumsverlust aufgrund einer Zwangsversteigerung ist als Veräußerungsvorgang im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes zu werten.
2. Wird ein zur Insolvenzmasse gehörendes und mit einem Absonderungsrecht belastetes Grundstück nach Insolvenzeröffnung auf Betreiben eines Grundpfandgläubigers ohne Zutun des Insolvenzverwalters versteigert und durch die Zwangsversteigerung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ausgelöst, ist die auf den Gewinn entfallende Einkommensteuer eine "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründete Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung. Dies gilt auch dann, wenn das Grundstück bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwangsvollstreckungsrechtlich beschlagnahmt war.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25.01.2024 - 10 K 1934/21 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um das Vorliegen eines privaten Veräußerungsgeschäfts nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und die Einordnung der daraus folgenden Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO).
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren des Insolvenzschuldners [...]. Der Insolvenzschuldner war seit November 2012 Eigentümer einer Eigentumswohnung. Die Anschaffungskosten betrugen ... €. Aufgrund von Steuerrückständen beantragte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) aus einer auf diesem Grundstück eingetragenen Zwangshypothek die Zwangsversteigerung beim zuständigen Amtsgericht (AG). Der Antrag auf Zwangsversteigerung wurde im Dezember 2018 vom AG positiv beschieden.
- 3 Über das Vermögen des Insolvenzschuldners wurde im Mai 2020 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Zuschlagsbeschluss des AG im November 2020 wurde die Eigentumswohnung aufgrund eines Bargebots in Höhe von ... € veräußert. Es ergab sich ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €.

- 4 Das FA vertrat die Auffassung, es handele sich bei der auf diesen Veräußerungsgewinn entfallenden Einkommensteuer um eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Daher erließ das FA am 19.05.2021 einen an den Kläger gerichteten Einkommensteuerbescheid für 2020. In diesem erfasste es den Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € als sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.
- 5 Der vom Kläger eingelegte Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Die nachfolgend beim Finanzgericht (FG) erhobene Klage hatte mit Urteil vom 25.01.2024 - 10 K 1934/21 E Erfolg.
- 7 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe verkannt, dass es sich bei der streitigen Einkommensteuer um eine Masseverbindlichkeit handle. Es komme weder auf den Zeitpunkt der Beschlagnahme des zur Insolvenzmasse gehörenden und mit einem Absonderungsrecht belasteten Grundstücks an noch auf die Möglichkeit für den Kläger als Insolvenzverwalter, das Grundstück zu verwerten. Das Grundstück sei bis zur Verwertung Teil der Insolvenzmasse gewesen. Der Insolvenzverwalter habe bis zum Versteigerungstermin die Möglichkeit gehabt, das Grundstück aus der Insolvenzmasse freizugeben. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass bei einem Versteigerungserlös, der, wie hier, über den an den absonderungsberechtigten Gläubiger abzuführenden Betrag hinausgehe, ein Erlös der Masse zufließe und diese bereichere. Es sei systemwidrig, wenn der zusätzliche Erlös der Masse zufließe, diese aber die Steuer nicht trage. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 14.02.1978 - VIII R 28/73 (BFHE 124, 411, BStBl II 1978, 356) beruhe auf dem Umstand, dass nach den Regelungen in §§ 57 ff. der Konkursordnung (KO) Masseverbindlichkeiten nur durch Handlungen des Konkursverwalters entstehen konnten. Das sei in der geltenden Rechtslage nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht mehr der Fall. Danach könne eine Masseverbindlichkeit nicht mehr ausschließlich durch eine Handlung des Insolvenzverwalters, sondern auch in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden. Der Wortlaut des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO unterscheide nicht zwischen den Zeitpunkten vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowie nach Beschlagnahme des unbeweglichen Vermögens. Zudem könne auch der Insolvenzverwalter eine Verwertung durch Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung vornehmen. Der nach Befriedigung des Absonderungsgläubigers verbleibende Erlös fließe dann der Masse zu. In diesem Fall sei die Steuer ebenfalls als Masseverbindlichkeit zu behandeln.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG vom 25.01.2024 - 10 K 1934/21 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Einkommensteuerschuld stelle keine Masseverbindlichkeit dar, sondern entweder eine Insolvenzforderung oder eine neue insolvenzfreie Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners. Da die Beschlagnahme vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens wirksam geworden sei, werde sie von den Wirkungen des Insolvenzverfahrens nicht berührt. Er, der Kläger, habe als Insolvenzverwalter auch keine Maßnahmen ergriffen, die daran etwas geändert hätten. Es sei von seiner Seite keine Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse im Sinne des § 55 InsO erfolgt. Das Grundstück habe bereits vor der Eröffnung des Verfahrens das Eigentum und damit die Sphäre des Insolvenzschuldners verlassen. Die Auffassung des FA führe dazu, dass Werte, die nicht mehr Bestandteil der Insolvenzmasse seien, zum Schaden der übrigen Gläubiger versteuert werden müssten. Daher spiele es keine Rolle, ob bei der Verwertung des mit einem Absonderungsrecht belasteten Gegenstands ein Überschuss für die Masse erzielt werde oder nicht.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Abweisung der Klage.
- 12 Die Voraussetzungen des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen hinsichtlich des zwangsversteigerten Objekts vor (dazu unter 1.). Das FG hat jedoch rechtsfehlerhaft nicht erkannt, dass der Kläger als Insolvenzverwalter nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO die auf das private Veräußerungsgeschäft entfallende Einkommensteuer

schuldet (dazu unter 2.). Das FA hat zu Recht die streitige Einkommensteuer gegenüber dem Kläger festgesetzt (dazu unter 3.). Die Entscheidung des FG war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen (dazu unter 4.).

- 13** 1. Hinsichtlich der Eigentumswohnung des Insolvenzschuldners liegen die Voraussetzungen des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor.
- 14** a) Nach § 22 Nr. 2 EStG zählen zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) auch solche aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG. Diese umfassen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unter anderem Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, soweit der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt.
- 15** Die im Wortlaut des § 23 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Veräußerung" erschließen sich aus den Bestimmungen des § 6 EStG, des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs und der §§ 135, 136 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Unter Anschaffung beziehungsweise Veräußerung im Sinne des § 23 EStG ist danach der entgeltliche Erwerb und die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person zu verstehen (ständige Rechtsprechung, s. u.a. zuletzt BFH-Urteile vom 08.11.2017 - IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, Rz 16 und vom 23.07.2019 - IX R 28/18, BFHE 265, 258, BStBl II 2019, 701, Rz 18, m.w.N.).
- 16** Darunter fallen nicht nur Kaufverträge, sondern auch wirtschaftlich gleichzustellende Vorgänge, da nach Sinn und Zweck des § 23 EStG realisierte Wertveränderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden sollen, soweit sie auf der entgeltlichen Anschaffung und der entgeltlichen Veräußerung des nämlichen Wirtschaftsguts innerhalb der maßgeblichen Haltefrist beruhen (vgl. BFH-Urteile vom 15.01.1974 - VIII R 63/68, BFHE 112, 31, BStBl II 1974, 606; vom 13.12.1983 - VIII R 16/83, BFHE 140, 238, BStBl II 1984, 311 und vom 08.11.2017 - IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, Rz 17).
- 17** Der entgeltliche Erwerb --die Anschaffung-- und die entgeltliche Übertragung des nämlichen Wirtschaftsguts auf eine andere Person --die Veräußerung-- müssen wesentlich vom Willen des Steuerpflichtigen abhängen und mithin Ausdruck einer "wirtschaftlichen Betätigung" sein (BFH-Urteil vom 23.07.2019 - IX R 28/18, BFHE 265, 258, BStBl II 2019, 701, Rz 20, m.w.N.). An einem willentlichen Erwerb beziehungsweise einer willentlichen Übertragung auf eine andere Person fehlt es, wenn --wie im Fall einer Enteignung oder Umlegung-- die Begründung oder der Verlust des Eigentums am Grundstück ohne maßgeblichen Einfluss des Steuerpflichtigen stattfindet (vgl. BFH-Urteile vom 05.05.1961 - VI 107/60 U, BFHE 73, 326, BStBl III 1961, 385; vom 29.03.1995 - X R 3/92, BFHE 177, 418; vom 23.07.2019 - IX R 28/18, BFHE 265, 258, BStBl II 2019, 701, Rz 22, m.w.N. und vom 14.02.2023 - IX R 11/21, BFHE 280, 1, BStBl II 2023, 642, Rz 22). Von der Enteignung oder Umlegung sind jedoch die Fälle einer Veräußerung unter Zwang zu unterscheiden, weil es für die Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäfts nicht darauf ankommt, aus welchem Beweggrund die Veräußerung erfolgt (vgl. Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 23 Rz 57; BeckOK EStG/Trossen, 19. Ed. 01.07.2024, EStG § 23 Rz 108; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 188).
- 18** Eine dahingehende willentliche wirtschaftliche Betätigung als Merkmal eines Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfts im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist auch der Übertragung eines Grundstücks im Wege der Zwangsversteigerung beizumessen. Die Abgabe des Meistgebots entspricht --anders als die vorangegangene Beschlagnahme im Sinne von § 22 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung (ZVG)-- in ihrer Wirkung wirtschaftlich dem Abschluss eines schuldrechtlichen Kaufvertrags über ein Grundstück. Dadurch erwirbt der Meistbietende nach § 81 Abs. 1, § 90 Abs. 1 ZVG den Anspruch, dass ihm das Eigentum an dem versteigerten Grundstück durch Zuschlagsbeschluss des Versteigerungsgerichts übertragen wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 28.06.1977 - VIII R 30/74, BFHE 123, 27, BStBl II 1977, 827; vom 29.03.1989 - X R 4/84, BFHE 156, 465, BStBl II 1989, 652, unter a; vom 27.08.1997 - X R 26/95, BFHE 184, 385, BStBl II 1998, 135, unter II.1. und vom 23.07.2019 - IX R 28/18, BFHE 265, 258, BStBl II 2019, 701, Rz 21; Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 23 Rz 32; BeckOK EStG/Trossen, 19. Ed. 01.07.2024, EStG § 23 Rz 209; KKB/Bäumel, § 23 EStG, 9. Aufl., Rz 222). Dabei ist der Meistbietende an sein Angebot gebunden und wird durch den nachfolgenden Zuschlag (originär) Eigentümer des Grundstücks (§ 90 Abs. 1 ZVG). Umgekehrt verliert in der Folge der Wirksamkeit des Zuschlags der Vollstreckungsschuldner das Eigentum an dem Grundstück (vgl. Achenbach in Schneider, ZVG, 1. Aufl., § 90 Rz 2; Bachmann in Depré, ZVG, 3. Aufl., § 90 Rz 2).
- 19** Die Übertragung eines Grundstücks in der Folge einer Zwangsversteigerung lässt eine willentliche wirtschaftliche Betätigung des Steuerpflichtigen nicht entfallen und ist nicht mit dem Eigentumsverlust in der Folge einer Enteignung vergleichbar (so auch Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 192; Hentschel in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 23 EStG Rz 76). Dafür spricht, dass der Grundstückseigentümer und Vollstreckungsschuldner --anders als im Fall der Enteignung-- den Eigentumsverlust durch Befriedigung des die

Zwangsversteigerung betreibenden Gläubigers abwenden kann. Ob er dazu wirtschaftlich in der Lage ist, spielt keine Rolle. Zudem steht dem Eigentümer nach § 30a ZVG das Recht zu, eine einstweilige Einstellung der Zwangsversteigerung zu beantragen, um dadurch eine Fortführung der Zwangsversteigerung zu verhindern. Dies stellt nach Auffassung des Senats eine hinreichende Grundlage dafür dar, eine Grundstücksübertragung in der Folge eines Zwangsversteigerungsverfahrens durch Meistgebot und Zuschlagsbeschluss als Veräußerungsvorgang im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu werten. An die Stelle des Veräußerungspreises tritt der Versteigerungserlös in Gestalt des Meistgebots (vgl. für § 17 EStG BFH-Urteil vom 10.12.1969 - I R 43/67, BFHE 98, 30, BStBl II 1970, 310).

- 20** Für die Berechnung der Veräußerungsfristen ist das obligatorische Anschaffungsgeschäft und nicht der dingliche Vollzug maßgeblich (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 08.04.2014 - IX R 18/13, BFHE 245, 323, BStBl II 2014, 826 und vom 23.07.2019 - IX R 28/18, BFHE 265, 258, BStBl II 2019, 701, Rz 23). Dem liegt zugrunde, dass der Steuerpflichtige Werterhöhungen des Wirtschaftsguts innerhalb einer bestimmten Frist schon mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts wirtschaftlich realisiert. Der dingliche Vollzug muss zwar nachfolgen, aber nicht innerhalb der maßgeblichen Fristen (vgl. Kube in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 23 Rz 17; HHR/Hentschel, § 23 EStG Rz 54; Fuhrmann/Rosner, Deutsche Steuer-Zeitung 2006, 152, 155). Für den Fall der Zwangsversteigerung ist daher für die Fristberechnung und die Ermittlung des Veräußerungsgewinns oder -verlusts auf die Abgabe des Meistgebots abzustellen. Dieses ermöglicht die Ermittlung der Wertsteigerung oder des Wertverlusts (vgl. Köster/Jungen, Der Betrieb 2021, 2185, 2186). Der dem Meistgebot nachfolgende Zuschlag ist hingegen ein staatlicher Hoheitsakt, durch den nach § 90 Abs. 1 ZVG der (dingliche) Eigentumsübergang bewirkt wird (vgl. Achenbach in Schneider, ZVG, 1. Aufl., § 90 Rz 2; Bachmann in Depré, ZVG, 3. Aufl., § 90 Rz 2; Hintzen in Dassler/Schiffhauer/Hintzen/Engels/Rellermeyer, ZVG, 16. Aufl., § 90 ZVG Rz 1).
- 21** b) Daran gemessen liegen im Streitfall die Voraussetzungen des § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Die Anschaffung der Eigentumswohnung erfolgte nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im November 2012. Die Abgabe des Meistgebots in Höhe von ... € erfolgte im Zwangsversteigerungsverfahren im November 2020. Der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung betrug daher nicht mehr als zehn Jahre.
- 22** 2. Der Kläger schuldet nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO als Insolvenzverwalter die auf das private Veräußerungsgeschäft entfallende Einkommensteuer, da es sich um eine Masseverbindlichkeit handelt.
- 23** a) Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO sind Masseverbindlichkeiten die Verbindlichkeiten, die in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Voraussetzung dafür ist, dass die Verbindlichkeiten entweder durch die Insolvenzverwaltung ausgelöst wurden oder jedenfalls einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweisen (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 28.11.2019 - IX ZR 239/18, BGHZ 224, 177, Rz 31 und vom 28.04.2022 - IX ZR 69/21, Rz 20, m.w.N.; BFH-Urteile vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 27 und vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 40; vgl. MüKInsO/Hefermehl, 4. Aufl., § 55 Rz 67; Graf-Schlicker/Bremen, InsO, 6. Aufl., § 55 Rz 20; BeckOK Insolvenzrecht/Erdmann, 37. Ed. 15.07.2024, InsO § 55 Rz 26; Eichel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 55 Rz 31; Lohmann in Kayser/Thole, Insolvenzordnung, 11. Aufl., § 55 Rz 8). Anders als im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 InsO ("durch Handlungen des Insolvenzverwalters") ist im Fall des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO ("in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet") eine aktive Maßnahme des Insolvenzverwalters nicht notwendig (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 03.08.2016 - X R 25/14, Rz 29; vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 38 und vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 40; Eichel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 55 Rz 33; Leithaus in Andres/Leithaus, Insolvenzordnung, 4. Aufl., § 55 Rz 6).
- 24** Der verwertete Gegenstand muss zur Masse des Insolvenzverfahrens gehören. Nach § 35 Abs. 1 InsO umfasst die Insolvenzmasse das gesamte Vermögen, das dem Insolvenzschuldner zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens gehört und das er während des Verfahrens erlangt. Grundstücke, an denen ein Absonderungsrecht (§ 49 InsO) besteht, sind weiterhin Bestandteil der Insolvenzmasse (§ 35 Abs. 1 InsO). Denn sie stehen weiterhin im Eigentum des Insolvenzschuldners. Daran ändert auch die Beschlagnahme nach § 20 Abs. 1, § 22 ZVG nichts. Denn diese begründet allein die zwangsvollstreckungsrechtliche Verstrickung des Grundstücks (vgl. Hintzen in Dassler/Schiffhauer/Hintzen/Engels/Rellermeyer, ZVG, 16. Aufl., § 20 ZVG Rz 3; Goldbach/Klos in Schneider, ZVG, 1. Aufl., § 20 Rz 13; Cranshaw in Depré, ZVG, 3. Aufl., § 20 Rz 14). Durch das Absonderungsrecht gemäß §§ 49 ff. InsO kann weiter die vorrangige Befriedigung aus bestimmten Gegenständen, die zur Haftungsmasse des Insolvenzschuldners gehören, beansprucht werden (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 15 und vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 33; vgl. Lohmann in

Kayser/Thole, Insolvenzordnung, 11. Aufl., § 49 Rz 1; Prütting in Prütting/Bork/Jacoby, KPB - Kommentar zur Insolvenzordnung, § 49 Rz 1 und 3; Zapf in juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 17/2024 Anm. 4, unter C.; a.A. Graf-Schlicker/Bremen, InsO, 6. Aufl., § 55 Rz 24).

- 25** Sonstige Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO sind von den Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) abzugrenzen. Die Abgrenzung zwischen Masseschulden und Insolvenzforderungen richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht ist und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet ist. Dies richtet sich allein nach steuerlichen Grundsätzen. Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne unselbständige Besteuerungstatbestand vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Entscheidend ist, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 03.08.2016 - X R 25/14, Rz 27; vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 22 und vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 36, jeweils m.w.N.).
- 26** Wird daher ein zur Insolvenzmasse gehörender und mit einem Absonderungsrecht belasteter Gegenstand nach Insolvenzeröffnung auf Betreiben eines Grundpfandgläubigers ohne Zutun des Insolvenzverwalters versteigert und durch die Zwangsversteigerung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ausgelöst, ist die auf den Gewinn entfallende Einkommensteuer "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet. Die Massezugehörigkeit des mit dem Absonderungsrecht belasteten Gegenstands sowie die fehlende Freigabe durch den Insolvenzverwalter führen dazu, dass eine Masseverbindlichkeit vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 24, 28 und vom 14.12.2022 - X R 9/20, BFHE 279, 491, BStBl II 2024, 227, Rz 42 f.; Karsten Schmidt/Schmittmann, InsO, 20. Aufl., Anhang Steuerrecht Rz 120; Lohmann in Kayser/Thole, Insolvenzordnung, 11. Aufl., § 55 Rz 10). Dies gilt unabhängig davon, ob nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös der tatsächlich zur Masse gelangte Erlös ausreicht, um die aus der Verwertungshandlung folgende Einkommensteuerforderung zu befriedigen (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759; BeckOK InsR/Erdmann, 37. Ed. 15.07.2024, InsO § 55 Rz 28; Bäuerle/Miglietti in Braun, Insolvenzordnung, 10. Aufl., § 55 Rz 44).
- 27** b) Im Streitfall sind die Tatbestandsmerkmale des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO erfüllt. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG handelte es sich bei der in Rede stehenden Eigentumswohnung des Insolvenzschuldners um Privatvermögen, das in die Insolvenzmasse fiel. Denn die Eigentumswohnung gehörte dem Insolvenzschuldner im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Mai 2020. Eine Freigabe durch den Insolvenzverwalter war nicht erfolgt. Der Umstand, dass die Eigentumswohnung mit einer Zwangshypothek und damit einem Absonderungsrecht belastet war, ändert an der Massezugehörigkeit nichts (vgl. Zapf, jurisPR-SteuerR 17/2024 Anm. 4, unter C.).
- 28** Da im Streitfall die Veräußerung der Eigentumswohnung durch Meistgebot in Höhe von ... € nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgte und damit (erst) zu diesem Zeitpunkt alle Tatbestandsvoraussetzungen des Besteuerungstatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt waren, handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit und nicht um eine Insolvenzforderung. Zwar ist vorliegend der Besteuerungstatbestand nicht durch eine Veräußerung des Klägers als Insolvenzverwalter selbst, sondern durch das Verhalten eines absonderungsberechtigten Gläubigers --des FA-- ausgelöst worden, der aus seinem Grundpfandrecht die Vollstreckung betrieb. Erst mit dem Zuschlag an den Meistbietenden kam es zum Eigentumsübergang (vgl. § 90 Abs. 1 ZVG). Damit endete die Zugehörigkeit zur Insolvenzmasse. Die Einkommensteuerschuld betreffend die Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft ist daher "in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse" begründet worden. Die Einkommensteuerschuld gehört nach den Feststellungen des FG auch nicht zu den Kosten des Insolvenzverfahrens im Sinne des § 54 InsO.
- 29** Das FG hat zwar nicht festgestellt, in welchem Umfang der mit der Veräußerung erzielte Erlös in Höhe von ... € im Wege der Vorwegbefriedigung dem absonderungsberechtigten FA als Gläubiger zugeflossen und in welchem Umfang der Insolvenzmasse und damit den übrigen Gläubigern zugutegekommen ist. Darauf kommt es aber nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759). Die Tatsache, dass ein den Absonderungsbetrag übersteigender Betrag insolvenzrechtlich der Masse zufließt und diese bereichert, verdeutlicht zudem, dass die damit zusammenhängende Steuerlast als Masseverbindlichkeit einzuordnen ist (so auch BFH-Urteil vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 39).

- 30** c) Die dagegen vom Kläger erhobenen Einwände, die zum Teil auch der Entscheidung des FG zugrunde liegen, greifen nicht durch.
- 31** aa) Auf die Frage, ob der Insolvenzverwalter das mit einem Grundpfandrecht belastete Grundstück nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens freigeben kann oder nicht, kommt es nicht an (zu den Voraussetzungen einer Freigabe vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 34, m.w.N.). Unabhängig davon, dass nach den Feststellungen des FG eine Freigabe nicht erfolgt ist, kommt es für die Abgrenzung zwischen Masseschuld und Insolvenzforderung bei Steuerforderungen allein auf den Bezug zur Insolvenzmasse und den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung vor oder nach der Insolvenzeröffnung an. Dies gilt auch dann, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet war (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759 für den Fall der freihändigen Veräußerung durch den Insolvenzverwalter). Weitere Voraussetzungen lassen sich dem Gesetz nicht entnehmen. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob der Insolvenzverwalter den dem Insolvenzschuldner zugerechneten Erlös zur Masse ziehen konnte oder nicht (vgl. BFH-Urteile vom 03.08.2016 - X R 25/14, Rz 33 und vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 44) oder ob der Insolvenzverwalter hinsichtlich des mit einem Absonderungsrecht belasteten Gegenstands über die allgemeine Verwaltung der Insolvenzmasse hinausgehende Schritte ergriffen hat oder nicht (vgl. BFH-Urteile vom 10.07.2019 - X R 31/16, BFHE 265, 300, BStBl II 2022, 488, Rz 47 und vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 27 und 31).
- 32** bb) Entgegen der Ansicht des FG und des Klägers spielt es für die Einordnung der streitigen Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit oder Insolvenzforderung keine Rolle, ob die Beschlagnahme im Sinne des § 22 ZVG zeitlich vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt war (so im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 07.07.2020 - X R 13/19, BFHE 270, 24, BStBl II 2021, 174, Rz 28). Zwar wirkt eine bei der Zwangsvollstreckung in das unbewegliche Vermögen erfolgte Beschlagnahme auch für das Insolvenzverfahren (§ 80 Abs. 2 Satz 2 InsO). Für die Anwendung des Tatbestands des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG kommt es jedoch auf die Verwirklichung sämtlicher Besteuerungsmerkmale und damit die Vollendung des Steuertatbestands an. Dies war nicht bereits mit der Beschlagnahme des Grundstücks im Sinne des § 22 ZVG, sondern erst mit der Abgabe des Meistgebots im Zwangsversteigerungsverfahren im November 2020 der Fall. Da Letzteres der maßgebliche Zeitpunkt für die vollständige Verwirklichung des Steuertatbestands und damit die Abgrenzung zwischen Masseverbindlichkeit und Insolvenzforderung ist, scheidet eine Zuordnung der streitigen Einkommensteuer zu den Insolvenzforderungen aus.
- 33** cc) Die BFH-Entscheidung vom 14.02.1978 - VIII R 28/73 (BFHE 124, 411, BStBl II 1978, 356) ist auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar, da ihr --wie schon das FG erkannt hat-- eine andere Rechtslage zugrunde liegt. Die Entscheidung bezieht sich entscheidungserheblich auf die Regelungen in § 58 Nr. 2 i.V.m. § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO, die sich vom Wortlaut und Regelungsinhalt her von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO unterscheiden. Die "Ausgaben für die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Masse" im Sinne des § 58 Nr. 2 KO als Massekosten umfassten nur Verpflichtungen, die durch die Amtstätigkeit des Konkursverwalters ausgelöst wurden. Eine Masseschuld lag nach § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO nur vor, wenn sie durch ein Geschäft oder eine Handlung des Konkursverwalters innerhalb seines gesetzlichen Wirkungskreises entstand (vgl. BFH-Urteile vom 07.11.1963 - IV 210/62 S, BFHE 78, 172, BStBl III 1964, 70, unter II. und vom 14.02.1978 - VIII R 28/73, BFHE 124, 411, BStBl II 1978, 356, unter 2.a; Kilger/Karsten Schmidt, Insolvenzgesetze KO/VglO/GesO, 17. Aufl., § 59 KO Anm. 1; Kuhn/Uhlenbrock, Konkursordnung, 11. Aufl., § 58 Rz 9f, § 59 Rz 1; Hess, KO, 4. Aufl., § 58 Rz 26, § 59 Rz 7). Während § 59 Abs. 1 Nr. 1 KO damit nur Geschäfte oder Handlungen des Konkursverwalters erwähnte und damit die Verwertungsbefugnis als der entscheidende Gesichtspunkt angesehen werden konnte, erfasst die nunmehr geltende Regelung in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO auch Verbindlichkeiten, die neben den Handlungen des Insolvenzverwalters nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 InsO "in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden" (vgl. Zapf, jurisPR-SteuerR 17/2024 Anm. 4, unter C.).
- 34** 3. Die als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO einzuordnende Einkommensteuerforderung hat das FA zu Recht mit Einkommensteuerbescheid vom 19.05.2021 festgesetzt und gegenüber dem Kläger in seiner Eigenschaft als Inhalts- und Bekanntgabeadressat geltend gemacht (vgl. BFH-Urteile vom 16.07.2015 - III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251, Rz 20; vom 03.08.2016 - X R 25/14, Rz 25 und vom 11.04.2018 - X R 39/16, Rz 23; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 251 Tz. 4.3.2 und 4.3.3; Roth/Meyer im Hagen in Roth/Meyer im Hagen, Insolvenzsteuerrecht, 4. Aufl., Rz 3.192). Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 35** 4. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 19.05.2021 und der

nachfolgenden Einspruchsentscheidung den Veräußerungsgewinn aus der Eigentumswohnung zutreffend erfasst.
Die Entscheidung des FG ist daher aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

36 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de