

# Urteil vom 17. März 2010, XI R 30/08

## Umsatzsteuer aufgrund einer unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, InsO § 35, InsO § 55 Abs 1 Nr 1

vorgehend FG München, 28. Mai 2008, Az: 14 K 3613/06

## Leitsätze

1. NV: Übt der Schuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine unternehmerische Tätigkeit aus, ist die Umsatzsteuer aus dieser Tätigkeit keine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn weder die Gläubigerversammlung noch der Insolvenzverwalter den Schuldner beauftragt hat, den Betrieb auf Rechnung der Insolvenzmasse fortzuführen, und der Schuldner keine Massegegenstände ertragbringend nutzt.

2. NV: Die eigene Arbeitskraft des Schuldners fällt nicht in die Insolvenzmasse und kann deshalb auch nicht der Nutzung eines Massegegenstandes gleichgesetzt werden.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf Grund einer gewerblichen Tätigkeit des Schuldners entstandene Umsatzsteuerschuld eine Masseverbindlichkeit darstellt.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen von G (Schuldner).
- 3 Der Schuldner betrieb ein Fliesenfachgeschäft. Am 31. August 2001 wurde über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 4 Nach Zustimmung der Gläubiger genehmigte das Amtsgericht mit Beschluss vom 26. März 2002 einen Insolvenzplan. Darin heißt es wörtlich:
- 5 "... Herr G betreibt seit 1990 ein Fliesenlegerhandwerk. Er hat derzeit 5 Angestellte ...
- 6 Es wurden nun Maßnahmen zur Sanierung getroffen. So wurden Mitarbeiter entlassen, sowie ein Kfz-Leasingvertrag gekündigt. Die Größe des Betriebes trägt jedoch keinen Fremdgeschäftsführer.
- 7 Es besteht nun die Möglichkeit, dass Herr G den Betrieb selbst in Zukunft erfolgreich fortführt. Hierzu ist er auch bereit.
- 8 Ziel des Insolvenzplanes ist es Herrn G die selbständige Fortführung des Betriebes zu ermöglichen, hieraus einen Beitrag für die Masse im Rahmen des laufenden Insolvenzverfahrens für die Gläubiger zu verwerten.
- 9 Entsprechend der gesetzlichen Regelungen soll in Anlehnung an das Restschuldbefreiungsverfahren Herr G bei Fortführung des Betriebes für einen Zeitraum von 6 Jahren einen Betrag in Höhe von DM ... monatlich bezahlen.
- 10 II. Gestaltender Teil A.
- 11 Die Masse wird im Rahmen des laufenden Insolvenzverfahrens verwertet. Der Neuerwerb ab Planbestätigung verbleibt Herrn G. Insoweit gelten die unten ausgeführten Planbedingungen (direkt oder entsprechend). Die Vollstreckung in den Neuerwerb durch Altgläubiger ist unzulässig. Herrn G wird der Betrieb freigegeben, ebenso ist er berechtigt, diesbezüglich ein eigenständiges Konto zu führen und zu verwalten. Forderungen aus seiner Tätigkeit nach Bestätigung des Planes verbleiben ihm, entsprechendes gilt für Verbindlichkeiten. Die Zustimmung der

Vertragspartner soll herbeigeführt werden. Von möglichen Verbindlichkeiten aus der Betriebsfortführung stellt der Schuldner die Masse frei.

- 12** Herr G wird für einen Zeitraum von 6 Jahren (ab Bestätigung des Plans) monatlich einen Betrag in Höhe von ... DM an den Insolvenzverwalter bezahlen. Ab Beendigung des Insolvenzverfahrens wird der Betrag entsprechend dem Verteilungsverzeichnis an die Gläubiger einmal jährlich vom Schuldner verteilt.
- 13** B. Bedingungen
- 14** 1. Forderungserlass und Einstellung der Zwangsvollstreckung
- 15** Mit dem vollständigen Abschluss der obigen Zahlungen und dem Abschluss des Insolvenzverfahrens sind alle gegenseitigen Forderungen ausgeglichen, weitergehende Forderungen bestehen nicht. Soweit die beteiligten Gläubiger bereits in Besitz eines vollstreckbaren Titels sind, verzichten diese während der Laufzeit der Planausführung auf Vollstreckungsmaßnahmen und werden daraus keine Rechte geltend gemacht. Sicherungsrecht und deren Verwertung bleiben vom Plan unberührt. Nach vollständiger Erfüllung des Zahlungsplanes sind bestehende Titel an den Schuldner herauszugeben.
- 16** 2. Ausbleiben der Ratenzahlung
- 17** Es ist dem Schuldner gestattet, den pfändbaren Teil seiner Einkünfte an eine dritte Person abzutreten, wenn dadurch gewährleistet werden soll, dass die Tilgungsleistungen nicht durch Zwangsvollstreckungsmaßnahmen solcher Gläubiger gefährdet wird, die an diesem Verfahren nicht beteiligt sind.
- 18** 3. Änderungen der Ratenzahlungsbeträge und Sonderzahlungen
- 19** Sonstige Sonderzahlungen verkürzen die Laufzeit des Tilgungsplans, solche dürfen aber nur in der Weise erfolgen, dass alle Gläubiger gleichmäßig einbezogen werden.
- 20** 4. Der Schuldner erhält keinen Unterhalt aus der Masse.
- 21** 5. Die alten nicht getilgten Forderungen leben wieder auf und der Plan gilt als von Beginn an unwirksam, wenn der Schuldner seinen Pflichten aus diesem Plan nicht nachkommt. Die Unwirksamkeit ist innerhalb eines Jahres geltend zu machen.
- 22** 6. Die gesetzlichen Vorschriften über das Insolvenzverfahren und das Restschuldbefreiungsverfahren gelten, sofern hier nichts anderes geregelt ist, sinngemäß.
- 23** 7. Eine Überwachung des Plans durch den Insolvenzverwalter findet nach Abschluss des Insolvenzverfahrens nicht statt.
- 24** 8. Die Masse gewährt dem Schuldner für den Zeitraum bis zu 3 Monaten einen Betriebskredit bis zu ... DM nach Ermessen des Insolvenzverwalters.
- 25** 9. Ansprüche aus vor Planbestätigung erbrachten Leistungen welche noch nicht vollständig erbracht worden sind werden zwischen Insolvenzverwalter und Schuldner nach dem Grad der Fertigstellung aufgeteilt.
- 26** 10. Das Insolvenzverfahren wird erst mit der Verwertung der Masse und der anschließenden Verteilung der Masse gem. den Vorschriften der InsO abgeschlossen ..."
- 27** Nachdem der Schuldner dem Kläger am 18. September 2003 mitgeteilt hatte, dass er die monatlichen Zahlungen nicht leisten könne, wurde am 28. Oktober 2003 das Scheitern des Insolvenzplans festgestellt. Mit Schreiben vom 30. Oktober 2003 gab der Kläger den Betrieb erneut aus der Masse frei. In diesem Schreiben heißt es wörtlich:
- 28** "... bezugnehmend auf das festgestellte Scheitern Ihres Insolvenzplanes geben wir mit diesem Schreiben das
- 29** Fliesenfachgeschäft G
- 30** aus der Insolvenzmasse frei.
- 31** Hierfür gelten folgende, von Ihnen zugesagte, Bedingungen:
- 32** 1. Der Schuldner verpflichtet sich während des laufenden Insolvenzverfahrens auf Grundlage seiner selbständigen

Tätigkeit als Fliesenleger so effektiv wie möglich zur Befriedigung der Insolvenzgläubiger im Sinne von § 38 InsO beizutragen.

- 33 2. Der Schuldner wird im laufenden Insolvenzverfahren monatlich diejenigen Beträge aus seinen steuerlichen Einkünften der Insolvenzmasse zur Verfügung stellen, die den nach § 850c ZPO pfändbaren Beträgen aus dem Arbeitseinkommen entsprechen.
- 34 3. Die steuerlichen Einkünfte sind vor der Berechnung des pfändbaren Teils um die zu erwartende anteilige Einkommensteuer sowie die monatlichen Krankenkassenbeiträge zu kürzen. Die zu erwartende Einkommensteuer wird monatlich anhand der Lohnsteuertabelle (Steuerklasse 1) berechnet. Die steuerlichen Einkünfte sind unter Berücksichtigung von 1/12 der zu erwartenden Jahres-AfA im Wege der Überschussrechnung zu berechnen.
- 35 4. Der Schuldner verpflichtet sich, im Laufe des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzverwalter quartalsweise Rechnungen über seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben zu legen. Hierzu werden dem Insolvenzverwalter die betriebswirtschaftlichen Auswertungen sowie Abschriften der Umsatzsteuer-Voranmeldung vorgelegt.
- 36 5. Die für den Gewerbebetrieb des Schuldners benötigten Betriebsmittel werden gem. § 80 InsO aus dem Insolvenzbeschlagnahme freigegeben. Die Freigabe erfasst auch den sogenannten Neuerwerb des Schuldners, also Betriebsmittel welche der Schuldner auf Grundlage seiner gewerblichen Tätigkeit erwirbt und für die Fortführung seines Betriebes einsetzt. Nicht erfasst sind die betrieblichen Gewinne des Schuldners. Diese unterliegen vorstehender Vereinbarung und sind in Entsprechung zu § 850c ZPO an die Insolvenzmasse abzuführen.
- 37 6. Der Schuldner verpflichtet sich für das freigegebene Unternehmen eine neue Steuer- und Betriebsnummer zu beantragen.
- 38 7. Dem Schuldner ist gestattet ein eigenständiges Bankkonto zu führen und zu verwalten."
- 39 Auf Grundlage der für das Jahr 2002 abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 im Schätzungswege mit an den Kläger gerichtetem Bescheid vom 10. November 2004 auf ... € fest. Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung setzte das FA die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit an den Kläger gerichtetem Bescheid vom 10. November 2004 auf ... € fest. Das FA vertrat die Ansicht' dass es sich bei der Umsatzsteuer für die gewerbliche Tätigkeit des Schuldners um eine Masseverbindlichkeit handele.
- 40 Den dagegen gerichteten Einspruch wies es als unbegründet zurück. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Meinung, dass die Umsatzsteuer, die durch die Ausübung der Tätigkeit des Schuldners entstanden sei, nicht zu den Masseverbindlichkeiten zähle. Denn der Betrieb des Schuldners sei zunächst aufgrund der im Insolvenzplan getroffenen Vereinbarungen und nach dessen Scheitern auf Grund der Freigabeerklärung des Klägers wirksam aus der Masse freigegeben worden. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1483.
- 41 Das FA trägt zur Begründung der Revision im Wesentlichen vor, eine Freigabe des Betriebs mit der Folge, dass damit im Zusammenhang stehende Verbindlichkeiten dem insolvenzfreien Vermögen zuzurechnen seien, hätte auf Grund der bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens vor dem 1. Juli 2007 geltenden Rechtslage nicht erfolgen können.
- 42 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 43 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 44 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.
- 45 1. Der Schuldner hat im Rahmen seines nach Insolvenzeröffnung betriebenen Unternehmens Leistungen gegen Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 ausgeführt. Er schuldet deshalb --was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist-- die Umsatzsteuer.
- 46 2. Bei der geschuldeten Umsatzsteuer handelt es sich um keine Masseverbindlichkeit.

- 47** Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) sind Masseverbindlichkeiten 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.
- 48** 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 (Beschluss vom 20. März 2003 IX ZB 388/02, Neue Juristische Wochenschrift 2003, 2167).
- 49** 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.
- 50** 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 vom 13. April 2007, BGBl I 2007, 509) und damit nicht für den hier streitigen Zeitraum 2002 und 2003 gilt.
- 51** b) Die umstrittene Umsatzsteuer ist keine Verbindlichkeit, die "durch Handlungen des Insolvenzverwalters" oder "in anderer Weise durch die Verwaltung" der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet worden ist. Die Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse sind in den §§ 148 ff. InsO geregelt. Die im Insolvenzplan und im Schreiben vom 30. Oktober 2003 enthaltenen Freigabeerklärungen fallen unter keine der dort genannten Verwaltungsmaßnahmen.
- 52** Ferner ergibt sich weder aus dem Insolvenzplan noch aus dem Schreiben vom 30. Oktober 2003, dass die Gläubigerversammlung oder der Kläger den Schuldner beauftragt hat, den Betrieb auf Rechnung der Insolvenzmasse fortzuführen.
- 53** Aus den Regelungen des Insolvenzplans ist ersichtlich, dass der Schuldner das wirtschaftliche Risiko aus seiner selbständigen Tätigkeit tragen sollte. Zwar war es danach Ziel des Insolvenzplans, dass der Insolvenzmasse aus der selbständigen Tätigkeit des Schuldners ein bestimmter Betrag in Höhe von ... DM monatlich zufließt. Es sollten dem Schuldner aber Forderungen und Verbindlichkeiten aus seiner selbständigen Tätigkeit verbleiben.
- 54** Ebenso ergibt sich aus dem Schreiben des Klägers vom 30. Oktober 2003 nicht, dass nach dessen Willen der Schuldner seine selbständige Tätigkeit auf Rechnung der Insolvenzmasse ausüben sollte. Denn danach hatte der Schuldner für das freigegebene Unternehmen eine neue Steuer- und Betriebsnummer zu beantragen. Hieraus ist ersichtlich, dass das Unternehmen und die daraus resultierenden (steuer- und sozialversicherungsrechtlichen) Ansprüche und Verbindlichkeiten dem insolvenzfreien Vermögen des Schuldners zugeordnet werden sollten. Ferner hatte der Schuldner nur den pfändbaren Teil seiner steuerlichen Einkünfte und nicht seiner Einnahmen an die Insolvenzmasse abzuführen. Die mit seiner selbständigen Tätigkeit zusammenhängenden Verbindlichkeiten hatte der Schuldner daher aus seinem insolvenzfreien Vermögen zu begleichen.
- 55** Auch nach Auffassung des VII. Senats des Bundesfinanzhofs (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).
- 56** c) Die Umsatzsteuer ist auch keine Verbindlichkeit, die durch die "Verwertung" der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet worden ist.
- 57** "Verwertung" bedeutet, dass aus der Insolvenzmasse ein Geldbetrag Erlöst wird, der an die Gläubiger verteilt werden kann (vgl. Flessner, HK-InsO, 5. Aufl., § 159 Rz 2). Als Verwertung der Masse kann unter bestimmten Voraussetzungen zwar auch die ertragbringende Nutzung der zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögensgegenstände anzusehen sein (vgl. BFH-Urteile vom 15. März 1995 I R 82/93, BFHE 177, 257; vom 7. April 2005 V R 5/04, BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848).

**58** Im Streitfall beruht die Umsatzsteuer auf die vom Schuldner im Rahmen seines Fliesenfachgeschäfts erbrachten Leistungen aber nicht auf einer Verwertung der Masse. Denn der Schuldner hat im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit keine zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenstände genutzt. Das FG hat festgestellt, dass der Schuldner über keinerlei Vermögensgegenstände, sondern nur über sein Fachwissen als Fliesenleger verfügte (vgl. FG-Urteil, S. 10). Da das FA diese Feststellung nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen hat, ist sie für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Sind derartige Gegenstände vom Schuldner nicht genutzt worden, kann es auf die zwischen den Beteiligten umstrittene Frage, ob eine wirksame Freigabe erfolgt ist, nicht ankommen. Die eigene Arbeitskraft des Schuldners fällt nicht in die Insolvenzmasse (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) und kann deshalb auch nicht der Nutzung eines Massegegenstandes gleichgesetzt werden.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)