

# Urteil vom 08. September 2011, V R 38/10

## Umsatzsteuer aufgrund einer unternehmerischen Tätigkeit des Insolvenzschuldners und Eröffnung des Insolvenzverfahrens - Keine Verwertung der Insolvenzmasse durch Nutzung von Räumen trotz Verbot - Keine notwendige Beiladung des Insolvenzschuldners

BFH V. Senat

InsO § 35, InsO § 55, InsO §§ 148ff, FGO § 60, FGO § 123, InsO § 148

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. August 2009, Az: 16 K 10313/07

### Leitsätze

Nutzt der Insolvenzschuldner unberechtigt einen zur Masse gehörenden Gegenstand für seine nach Insolvenzeröffnung aufgenommene Erwerbstätigkeit, ist die durch sonstige Leistungen des Insolvenzschuldners begründete Umsatzsteuer jedenfalls dann keine Masseverbindlichkeit, wenn die Umsätze im Wesentlichen auf dem Einsatz seiner persönlichen Arbeitskraft und nicht im Wesentlichen auf der Nutzung des Massegegenstandes beruhen .

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die gegenüber dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Insolvenzverwalter für den Zeitraum vom 1. Januar bis 17. Dezember des Streitjahres 2006 festgesetzte Umsatzsteuer eine Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) ist.
- 2 Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners C. Das Insolvenzverfahren wurde im Jahr 2000 eröffnet.
- 3 C nahm am 4. Januar 2006 in den zur Insolvenzmasse gehörenden Büroräumen auf dem Grundstück B-Straße in V eine neue gewerbliche Tätigkeit auf. Gegenstand des Einzelunternehmens war die Tätigkeit als Bauträger.
- 4 Der Kläger hatte C in einem Telefonat etwa zehn Tage nach Aufnahme der Tätigkeit untersagt, in den zur Insolvenzmasse gehörenden Räumen tätig zu werden. C hatte dem Kläger zugesagt, sein Gewerbe in anderen Räumen auszuführen. Durch Zusendung einer Gewerbeummeldung täuschte er dem Kläger vor, unter einer anderen Anschrift tätig zu sein. Tatsächlich übte C seine Tätigkeit jedenfalls bis zum 17. Dezember 2006 unverändert in den zur Insolvenzmasse gehörenden Räumen in der B-Straße aus.
- 5 Obwohl C auf dem Grundstück auch wohnte und sich in der Vergangenheit nicht kooperativ verhalten hatte, besichtigte der Kläger die Räume in der B-Straße nicht, um sich zu vergewissern, ob C diese tatsächlich geräumt hatte. Am 18. Dezember 2006 gab der Kläger das Grundstück (B-Straße) vorbehaltlos aus dem Insolvenzbeschluss frei.
- 6 Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA-) gegenüber dem Kläger Umsatzsteuer für das Streitjahr fest. Das FA ging davon aus, dass die Umsatzsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar bis einschließlich 17. Dezember des Streitjahres (2006) eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 InsO sei, da C seine Tätigkeit in den zur Insolvenzmasse gehörenden Räumen ausgeübt habe. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 357 mitgeteilten Gründen ab.
- 8 Das FG begründete sein Urteil im Wesentlichen damit, dass es sich bei der Umsatzsteuer für den streitigen Zeitraum um eine Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handele, weil die Umsatzsteuer zwar nicht durch

Handlungen des Insolvenzverwalters, aber "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse (§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alternative InsO) entstanden sei. Zwar sei die Tätigkeit des C als Bauträger im Wesentlichen durch den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft geprägt gewesen; er habe aber auch die Büroräume im Grundstück B-Straße genutzt, die bis zur Freigabe am 18. Dezember 2006 zur Insolvenzmasse und nicht zu dem gemäß § 36 InsO i.V.m. § 811 Nr. 5 der Zivilprozessordnung insolvenzfreien Vermögen gehörten.

- 9 Der Kläger könne sich nicht darauf berufen, die Aufnahme der Tätigkeit sei ohne seine Kenntnis und gegen seinen ausdrücklichen Willen erfolgt. Er habe sich mit dessen Zusage zufriedengegeben, die Tätigkeit in anderen Räumen weiter auszuüben, obwohl ihm die mangelhafte Kooperationsbereitschaft des C bekannt gewesen sei. Dieses pflichtwidrige Unterlassen des Klägers und seine Garantenstellung für die Gegenstände der Insolvenzmasse rechtfertigen es, die Umsatzsteuer auf die Leistungen des C als Masseverbindlichkeit zu behandeln.
- 10 Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 55 Abs. 1 InsO) geltend.
- 11 Zwar treffe es zu, dass die Räume im Grundstück B-Straße bis zur Freigabe zur Insolvenzmasse gehört hätten. Sie seien aber von C eigenmächtig und missbräuchlich zur Leistungserbringung verwendet worden, was nicht zur Begründung einer Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führen könne. Dies ergebe sich aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Mai 2010 X R 11/09 (BFH/NV 2010, 2114). Die Auffassung des FG führe zu dem widersinnigen Ergebnis, dass eigenmächtiges Handeln des Insolvenzschuldners unter Veruntreuung von Massegegenständen die Verteilungsmasse zu Lasten aller Gläubiger schmälern und zusätzlich die Insolvenzmasse mit Umsatzsteuer belasten würde. Eine Verschuldenshaftung der Insolvenzmasse aufgrund eines Unterlassens des Insolvenzverwalters sei sachlich und rechtlich im Streitfall unzutreffend. Er, der Kläger, sei seinen Pflichten zur Überwachung und Erhaltung der Insolvenzmasse nachgekommen und habe alles ihm Mögliche unternommen, um die Nutzung des Grundstücks B-Straße durch den Schuldner zu unterbinden.
- 12 Der Kläger beantragt sinngemäß,  
  
die Vorentscheidung, den Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 4. Mai 2007 und die Einspruchsentscheidung vom 22. August 2007 aufzuheben und die Heranziehung des Prozessbevollmächtigten des Klägers im Einspruchsverfahren für notwendig zu erklären.
- 13 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 14 Zur Begründung führt das FA aus, der X. Senat des BFH habe im Urteil in BFH/NV 2010, 2114 nur die Einkommensteuer im Fall der eigenmächtigen Nutzung von Massegegenständen behandelt und die Auffassung vertreten, die Entscheidungsgrundsätze seien nicht auf die Umsatzsteuer übertragbar. Im Streitfall seien die Grundsätze des BFH-Urteils vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) anzuwenden, nach denen bereits die Nutzung von Gegenständen der Insolvenzmasse die Umsatzsteuer zur Masseverbindlichkeit werden lasse.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist die Umsatzsteuer aus dem Neuerwerb keine Masseverbindlichkeit, die i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO "in anderer Weise begründet worden ist", wenn der Insolvenzschuldner bei der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit zwar einen Massegegenstand benutzt, die ausgeführten Umsätze aber im Wesentlichen auf der persönlichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners beruhen.
- 16 1. Durch einen an den Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheid dürfen nur Steuerforderungen festgesetzt werden, die Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 InsO sind (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952). Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden. Die durch die entgeltliche selbständige Tätigkeit des C entstandene Umsatzsteuer ist keine Masseverbindlichkeit, weil sie weder durch eine Handlung des Klägers noch "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden ist.

- 17** a) Bei einer unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die Umsatzsteuer auf die erbrachten Leistungen nicht schon deshalb eine Masseverbindlichkeit, weil die Entgelte aus dieser Tätigkeit in die Insolvenzmasse fallen.
- 18** 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). 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 (BFH-Urteil vom 17. März 2010 XI R 2/08, BFHE 229, 394, BFH/NV 2010, 1568, unter II.2.a). Entscheidend ist, ob die Steuerschulden aus einer insolvenzfremden Tätigkeit des Schuldners herrühren (BFH-Urteil in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848, unter II.3.).
- 19** b) Die im Streitfall festgesetzte Umsatzsteuer ist auch keine Verbindlichkeit, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung oder Verwertung 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.
- 20** aa) Die bloße Duldung der Tätigkeit des Insolvenzschuldners erfüllte nach der im Streitjahr (2006) geltenden Rechtslage nicht das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens der Insolvenzmasse i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 2. Halbsatz InsO, weil die Arbeitskraft des Schuldners nicht zur Insolvenzmasse gehört (z.B. BGH-Beschluss vom 18. Dezember 2008 IX ZB 249/07, ZInsO 2009, 299) und der Insolvenzverwalter keine Möglichkeit hat, die Tätigkeit des Insolvenzschuldners zu unterbinden oder zu beeinflussen (BFH-Urteile vom 24. Februar 2011 VI R 21/10, BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, unter II.a; in BFH/NV 2010, 2114, unter II.3.c; vom 21. Juli 2009 VII R 49/08, BFHE 226, 97, BStBl II 2010, 13, unter II.1.b bb). Ob und ggf. inwieweit sich diese Beurteilung nach Einführung des § 35 Abs. 2 InsO durch das Insolvenzvereinfachungsgesetz vom 13. April 2007 (BGBl I 2007, 509) zum 1. Juli 2007 geändert haben könnte, braucht der Senat im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden. Diese Regelung, die den Insolvenzverwalter im Fall der Fortführung oder Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit durch den Schuldner zur Erklärung verpflichtet, ob Vermögen aus der Tätigkeit zur Insolvenzmasse gehört und ob Ansprüche aus der Tätigkeit im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können, war im Streitjahr (2006) noch nicht in Kraft getreten.
- 21** bb) Es liegt auch keine Verwertung der Insolvenzmasse deswegen vor, weil der Kläger die Nutzung der zur Masse gehörenden Räume im Haus B-Straße zwar verboten, die Einhaltung des Verbots aber nicht überwacht hat. Dabei kann offen bleiben, ob der Kläger unter den im Streitfall vorliegenden Umständen verpflichtet war, die Nutzung der Räume wirksam zu unterbinden, denn jedenfalls dann, wenn die vom Schuldner im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit erbrachten sonstigen Leistungen im Wesentlichen auf dem Einsatz seiner persönlichen Arbeitskraft beruhen und nicht auf der Nutzung von Massegegenständen, 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 ist unter diesen Voraussetzungen keine Masseverbindlichkeit (BFH-Urteil in BFHE 229, 394, BFH/NV 2010, 1568, unter II.2.d aa). Dem steht das Senatsurteil in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 nicht entgegen. Die Entscheidung betraf den Fall der Verwendung pfändungsfreien Vermögens. Ihr lässt sich nicht der Umkehrschluss entnehmen, in allen anderen Fällen handele es sich um Masseverbindlichkeiten (ebenso BFH-Urteil in BFHE 229, 394, BFH/NV 2010, 1568).
- 22** cc) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil war daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden, denn nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) beruhen die streitigen Umsätze des C im Wesentlichen auf seinem Arbeitseinsatz und die Benutzung der zur Insolvenzmasse gehörenden Büroräume war von untergeordneter Bedeutung. Danach ist im Streitfall die Umsatzsteuer auf die von C im Rahmen seiner Bauträgertätigkeit erbrachten Leistungen keine Masseverbindlichkeit.
- 23** 2. Die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung des C im Revisionsverfahren gemäß §§ 123 Abs. 2, 60 Abs. 3 Satz 1 FGO liegen nicht vor. Ist streitig, ob eine Steuerverbindlichkeit eine Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist, sind die Interessen von Insolvenzverwalter und -schuldner nicht --wie gemäß § 60 Abs. 3 FGO erforderlich-- "nach den Steuergesetzen", sondern durch die Auslegung des Insolvenzrechts berührt. Das schließt eine notwendige Beiladung des Insolvenzschuldners aus (BFH-Beschluss vom 12. Mai 2009 VIII B 27/09, BFH/NV 2009, 1449).

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