

Einkommensteuer als Masseschuld bei Fortführung der selbstständigen Tätigkeit des Schuldners mit Erlaubnis des Insolvenzverwalters

InsO § 55 Abs. 1 Nr. 1, § 35; EStG § 4 Abs. 1 Satz 1

BFH, Urt. v. 16. 4. 2015 – III R 21/11 (FG München) +, ZIP 2015, 1935 = DB 2015, 2242 = ZInsO 2015, 2092

Leitsatz des Gerichts:

Die Einkommensteuer ist als Masseschuld aufgrund massebezogenen Verwaltungshandelns gegen den Insolvenzverwalter festzusetzen, wenn dieser die selbstständige 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.

Friedhelm von Spiessen, Rechtsanwalt, FA für Steuerrecht, Vereidigter Buchprüfer – von Spiessen, Freiburg

1. Der Insolvenzverwalter setzte sich gegen die Festsetzung von Einkommensteuer für die gewerbliche Tätigkeit des Schuldners – auch in der Revision – erfolglos zur Wehr. Schließlich beruhe die festgesetzte Steuer nicht auf der Verwertung, Verwaltung und Verteilung der Masse, sondern auf der Erwerbstätigkeit des Schuldners. Dessen Arbeitskraft gehöre nicht zur Insolvenzmasse, wie der BFH zu Schuldneinkünften aus nichtselbstständiger Arbeit entschieden habe (BFH ZIP 2011, 873, dazu EWiR 2011, 427 (*Onusseit*)).

2. Dem ist der BFH nicht gefolgt: Nach der Eröffnung begründete Steueransprüche, die als Masseverbindlichkeiten zu qualifizieren sind, seien hier gegenüber dem Insolvenzverwalter festzusetzen. Da dieser zur Übernahme der gesamten Tätigkeit des Schuldners einschließlich der Befriedigung der Verbindlichkeiten verpflichtet sei (§§ 80, 81 InsO), wenn er den Geschäftsbetrieb des Schuldners oder die freiberufliche Praxis mit der Masse fortführt, gehörten auch die Einkünfte, die der Schuldner nach Eröffnung hiermit erziele, grundsätzlich zur Insolvenzmasse und seien der Einkommensteuer zu unterwerfen. Dies gelte nicht, wenn er die Tätigkeit freigebe oder diese ohne sein Wissen oder Billigung ausgeübt werde und die Erträge nicht zur Masse gelangten.

Der Senat bekräftigt, dass dagegen die Vereinnahmung pfändbarer Lohnanteile keine Verwaltung der Masse darstellt. Die auf Lohneinkünfte entfallende Einkommensteuer sei keine Masseverbindlichkeit (BFH ZIP 2010, 2014, dazu EWiR 2010, 751 (*Kahlert*); BSIBl II 2011, 520 = ZIP 2011, 873, dazu EWiR 2011, 427 (*Onusseit*); BFH ZIP 2011, 2118).

3. Der BFH hatte sich nach den Entscheidungen zur Steuerbelastung des insolvenzfreien Schuldnervermögens für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit einerseits sowie aus freigegebener oder ohne Kenntnis des Verwalters ausgeübter selbstständiger Tätigkeit andererseits mit einer Sachverhaltsvariante zu befassen: Der die Einkommensteuerbescheide anfechtende Insolvenzverwalter hatte die selbstständige Tätigkeit des Schuldners begleitet, Betriebsausgaben aus der Masse bezahlt und dem Schuldner einen Teil der Einnahmen zum Lebensunterhalt überlassen. Der Insolvenzverwalter zog in seiner Argumentation Parallelen

zur nichtselbstständigen Tätigkeit eines Schuldners; für diese werde die Masse nach den zitierten Entscheidungen ebenfalls nicht belastet, obwohl pfändbare Einkommensteile zufließen.

Soweit der BFH die Schuldnerschaft der Masse für den Fall der vom Verwalter beeinflussten oder gebilligten – nicht aber freigegebenen – selbstständigen oder gewerblichen Tätigkeit des Schuldners feststellt, ist dem zuzustimmen. Auch wenn der Verwalter dem Schuldner einen Teil seiner Einkünfte überlässt, so begründet er mit der Begleitung der Tätigkeit Masseverbindlichkeiten.

In der Tat mutet es zunächst widersprüchlich an, dass bei solcher selbstständiger Tätigkeit der Insolvenzverwalter und bei nichtselbstständiger Tätigkeit der Schuldner die Einkommensteuer schuldet, auch wenn in beiden Varianten erhebliche pfändbare Beträge zur Masse fließen. Die Vorauszahlung der Steuer durch Lohnsteuerabzug kann hier kaum überzeugen. Sie beruht auf einer erhebungsorientierten Betrachtung und übersieht die zivilrechtliche Zuordnung. Zutreffend dürfte die insolvenzrechtliche Sichtweise sein: Ist der Verwalter aktiv in die selbstständige Einkunftserzielung eingebunden, so folgt daraus die Verpflichtung – für diese Einkunftsart anteilig – auch die daraus entstandenen Ertragssteuern zu tragen. Dies selbst dann, wenn ein Teil der Einnahmen dem Schuldner für seinen Lebensunterhalt belassen wird. Hat der Verwalter dagegen keinen Bezug zur Einkunftserzielung durch den Schuldner und geschieht diese nach Freigabe der Tätigkeit oder ohne seine Genehmigung, also außerhalb seiner Einflussphäre, so kann die Masse hiermit nicht belastet werden. Damit sind die Gläubiger davor geschützt, wegen anfallender Einkommensteuer aus Einkünften, die der Schuldner außerhalb der dem Insolvenzbeschluss unterliegenden Vermögens- und Einkommenssphäre erzielt, eine geringere Quote in Kauf nehmen zu müssen.

Die vom Senat zu Beginn der Entscheidungsgründe gewählte Formulierung, die Steueransprüche seien „vorweg aus der Insolvenzmasse zu befriedigen“, sollte nicht missverstanden werden: Eine solche Privilegierung ist § 209 InsO nicht zu entnehmen. Gemeint ist offensichtlich, dass es sich um eine Masseverbindlichkeit handelt und nicht um eine Insolvenzforderung.

Der Verwalter sollte daher bei Selbstständigen oder Freiberuflern sorgfältig prüfen, ob er die ausgeübte Tätigkeit nicht doch nach § 35 Abs. 2 InsO freigeben sollte. Dies erscheint immer dann geboten, wenn er nicht übersehen kann, ob die Tätigkeit des Schuldners nachhaltig Überschüsse erwirtschaften wird. Auf die Verpflichtung, bei Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Lieferungen und Leistungen durch den Schuldnerbetrieb auch für Umsatzsteuer – unabhängig vom Ertrag – eintreten zu müssen, sei an dieser Stelle hingewiesen.