

Haftung der Insolvenzmasse für Umsatzsteuerforderungen wegen Überwachungsver-schuldens des Insolvenzverwalters?

Anmerkung zu FG Niedersachsen, Urt. v. 13.8.2009 – 16 K 10313/07*

von Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht Hans Olof Wölber, LL.M. und
Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht/Fachanwalt für Insolvenzrecht Stefan Ebeling, Braunschweig

Es ist ein Stück aus dem Leben des Insolvenzverwalters: Ein Insolvenzschuldner eignet sich einen Massegegenstand an und generiert damit umsatzsteuerpflichtige Leistungen, ohne dass der Insolvenzverwalter hiervon etwas erfährt oder der Masse die Erträge aus deren Nutzung zufließen. Das Finanzamt unterwirft die Leistungen der USt und nimmt die Insolvenzmasse hierfür in Anspruch – zu Recht, wie das FG Niedersachsen urteilt: Die Masse hafte, wenn der Insolvenzverwalter die Massegegenstände nicht ausreichend vor dem Zugriff des Insolvenzschuldners schützte.

I. Sachverhalt

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Insolvenzschuldners. Er nahm die Masse, zu der eine Immobilie mit Büroräumen sowie die Wohnräume des Insolvenzschuldners gehörten, im Jahr 2000 in Besitz und untersagte dem Insolvenzschuldner ausdrücklich deren Nutzung zu gewerblichen Zwecken. Am 4.1.2006 nahm der Insolvenzschuldner dann gleichwohl eine neue umsatzsteuerpflichtige gewerbliche Tätigkeit in den zur Insolvenzmasse gehörenden Büroräumen auf. Aufgrund eines Hinweises des Finanzamts sprach der Insolvenzverwalter das Verbot gegenüber dem Insolvenzschuldner dann nochmals am 16.2.2006 aus. Der Insolvenzschuldner stellte daraufhin dem Insolvenzverwalter eine Gewerbeummeldung mit Datum 23.2.2006 zur Verfügung. Aus dieser ergab sich, dass das Gewerbe nun andernorts ohne Inanspruchnahme der zur Masse gehörenden Immobilie betrieben werden sollte. Der Insolvenzverwalter ging davon aus, dass dies auch so umgesetzt würde, nahm aber keine Überprüfung vor. Tatsächlich erfolgte die weitere Nutzung der zur Insolvenzmasse gehörenden Büroräume durch den Insolvenzschuldner. Am 18.12.2006 erklärte der Insolvenzverwalter die vorbehaltlose Freigabe des Grundstücks.

Das beklagte Finanzamt setzte für den Veranlagungszeitraum 2006 USt gegenüber der Insolvenzmasse fest und begründete dies damit, dass durch Verwertung der Masse ausgelöste USt stets eine Masseverbindlichkeit sei. Hierbei käme es nicht auf den Willen des Insolvenzverwalters an. Ferner sei es gleichgültig, ob der Masse durch die Verwertung der Masse ein Ertrag zufließt.

II. Entscheidung des FG Niedersachsen

Diese Auffassung wurde vom FG Niedersachsen im Ergebnis bestätigt und im Wesentlichen, wie folgt, begründet:

1. Wille des Insolvenzverwalters unerheblich

Zunächst stellte das Gericht fest, dass die Begründung von Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO keine Handlungen des Insolvenzverwalters voraussetzt. In Betracht komme auch die Begründung von Masseverbindlichkeiten „in anderer Weise“. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sei in Bezug auf den Insolvenzverwalter kein Willenselement erforderlich. Vielmehr genüge es, dass eine ertragbringende Verwendung der Masse erfolgt.

2. Haftung der Masse wegen Verletzung der Kontrollpflichten des Insolvenzverwalters

Das Gericht ergänzte dieses Ergebnis argumentativ mit dem Hinweis, dass es zwar vorliegend an einer Handlung des Insolvenzverwalters fehle, ihm aber ein dem Handeln gleichgestelltes pflichtwidriges Unterlassen vorzuwerfen sei:

„Als vom Insolvenzgericht bestellter Insolvenzverwalter war der Kläger verpflichtet, die Masse zu sichern und zu erhalten. Diese Pflicht umfasste auch den Schutz der Masse gegen unbefugte Zugriffe. Dieser Verpflichtung ist der Insolvenzverwalter im Streitfall nur unzulänglich nachgekommen. So hätte es nach Auffassung des Senats zumindest re-

* LNR 2009, 36961.

regelmäßiger Kontrollen der zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenstände bedurft. ...“

Der schriftliche Nachweis der Gewerbeummeldung durch den Insolvenzschuldner sei insofern nicht ausreichend gewesen. Vielmehr hätte der Insolvenzverwalter jederzeit damit rechnen müssen, „dass es zu einer Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit unter Inbesitznahme der Gegenstände der Insolvenzmasse kommt, so dass es (zumindest) regelmäßiger Kontrollen der Gegenstände der Masse bedurft hätte, bei denen die Wiederaufnahme der betrieblichen Tätigkeit auf dem der Insolvenzmasse zugehörigen Grundstück frühzeitig hätte festgestellt werden können.“

Der Insolvenzverwalter habe entsprechende Maßnahmen nicht ergriffen, „so dass er einer Zurechnung der Umsatzsteuern zur Insolvenzmasse nicht seine fehlende Kenntnis bezüglich der Nutzung [erg: der Masse] durch den Insolvenzschuldner entgehen lassen kann.“

III. Anmerkungen zum Urteil

Mit seiner Entscheidung bezieht das FG Niedersachsen Stellung zu der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Masse für USt-Forderungen haftet, die nicht durch Handlungen des Insolvenzverwalters begründet wurden. Die USt-Forderung kann nur dann Masseverbindlichkeit sein, wenn sie gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO „durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet“ wird.

Voraussetzung für die Begründung einer Masseverbindlichkeit ist damit zunächst, dass ein Massegegenstand für die umsatzsteuerpflichtige Leistung genutzt wird. Sofern freigegebene Bestandteile der Masse oder Gegenstände, die gem. § 811 Nr. 5 ZPO zum pfändungsfreien Vermögen des Insolvenzschuldners gehören, eingesetzt werden, entfällt die Haftung der Masse.¹

Ferner soll es nach BFH² unerheblich sein, ob die Entgelte, die der Insolvenzschuldner für seine unter Verwendung eines Massegegenstands erbrachten umsatzsteuerbaren Leistungen erhält, der Masse zufließen. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen nämlich nicht die Entgelte für die Lieferung von Gegenständen und sonstige Leistungen der USt, sondern die Lieferungen und sonstigen Leistungen selbst.³ Die Masse wird bei Leistungen aus der Masse also mit USt belastet, auch wenn damit kein Ertrag an die Masse fließt. Die Steuer bezieht sich auf die Leistung, nicht auf das Entgelt.

Schließlich ist allgemein anerkannt, dass die Masse für USt-Forderungen haftet, die zwar nicht durch Verwertungs- und Verwaltungshandlungen des Insolvenzverwalters ausgelöst werden, aber mit seiner Zustimmung durch Dritte erbracht werden.⁴

Ungeklärt sind hingegen die folgenden Fragen:

(1) Können USt, die durch eine Nutzung der Masse von Dritten ohne Kenntnis des Insolvenzverwalters begründet werden, Masseverbindlichkeiten sein?

(2) Kann ein pflichtwidriges Unterlassen der Überwachung der Masse durch den Insolvenzverwalter dem Handeln i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gleichgestellt werden und wann kann ein solches pflichtwidriges Unterlassen angenommen werden?

1. Das Willenselement

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO kann eine USt-Forderung nur dann als Masseverbindlichkeit qualifiziert werden, wenn sie „durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet“ wird. Die Regelung lässt somit auch die Begründung von Masseverbindlichkeiten „in anderer Weise“ und damit durch Handlungen Dritter zu. Sie lässt aber offen, ob diese Handlungen Dritter vom Willen des Insolvenzverwalters getragen sein müssen.

a) Insolvenzrechtliche Auslegung

Zutreffend geht die herrschende Ansicht in der Literatur davon aus, dass es für die Begründung von Masseverbindlichkeiten im Rahmen von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO stets erforderlich ist, dass Verbindlichkeiten durch Handlungen Dritter nur begründet werden können, wenn diese Handlungen vom Willen des Verwalters getragen sind.⁵ Zwar gibt es auch Masseverbindlichkeiten, die gegen den Willen des Insolvenzverwalters bzw. ohne dessen Willen entstehen. Zu den sog. oktroyierten Masseschulden gehören jedoch nur solche, die mit dem vom Insolvenzverwalter in Besitz genommenen Vermögen in direktem Zusammenhang stehen und die nicht durch besondere Handlungen Dritter ausgelöst werden. Hierzu können Umweltlasten oder auch öffentliche Belastungen, wie Grund- und Kfz-Steuern, gehören. Masseverbindlichkeiten entstehen jedoch nie durch Handlungen Dritter, die ohne oder gegen den Willen des Insolvenzverwalters vorgenommen werden. Es wäre schwerlich zu begründen, dass derartige Handlungen Dritter zu vorrangigen Ansprüchen von Neugläubigern führen, die die Ansprüche der Insolvenzgläubiger beeinträchtigen.⁶

b) Umsatzsteuerliche Auslegung

In Bezug auf die USt ist darüber hinaus zu fordern, dass Handlungen des Insolvenzschuldners grds. nicht geeignet sind, USt-Schulden zu Masseverbindlichkeiten zu machen, selbst wenn sie Vorteile für die Masse bringen.⁷ Dies wird

1 Braun/Bäuerle, InsO, § 55 Rn. 15.

2 BFH, Urt. v. 7.4.2005 – V R 5/04, ZInsO 2005, 774 = BStBl. II 2005, S. 884.

3 Vgl. Jaeger/Henckel, InsO, § 38 Rn. 146 m.w.N., a.A. Uhlenbruck/Berscheid, InsO, § 53 Rn. 2.

4 HambKomm-InsO/Jarchow, § 55 Rn. 8.

5 Vgl. Kübler/Prütting/Pape, InsO, § 55 Rn. 23.

6 Uhlenbruck/Berscheid (Fn. 3), § 53 Rn. 2.

7 Jaeger/Henckel (Fn. 3), § 55 Rn. 33.

überzeugend damit begründet, dass die USt-Schuld an eine Handlung des Unternehmers anknüpft. Insolvenzverwalter und Insolvenzschnldner sind aber zwei getrennte Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne, sodass die Handlungen des einen nicht gleichzeitig Handlungen des anderen sein können. Eine Zurechnung des Handelns des Insolvenzschnldners zum Insolvenzverwalter soll allerdings möglich sein, wenn der Insolvenzverwalter sich mit der Handlung einverstanden erklärt hat.⁸

Diese klare Trennung der Verantwortlichkeitssphären wird freilich vom BFH nicht vollzogen. In seiner Entscheidung⁹ hält das Gericht eine Haftung der Masse für USt aus Leistungen des Insolvenzschnldners für möglich, wenn diese Leistungen unter Verwendung der Insolvenzmasse erfolgten. Ob der BFH diese Haftung auch annehmen würde, wenn es kein Einverständnis des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Leistungen des Insolvenzschnldners gibt, bleibt offen. Der Sachverhalt der Entscheidung enthält hierzu keine Feststellungen. Die Sache wurde zudem an das FG zurückverwiesen, weil noch nicht geklärt worden war, ob die Insolvenzmasse oder der gem. § 811 Nr. 5 ZPO pfändungsfreie Vermögensteil des Insolvenzschnldners zur Leistungserbringung verwendet worden war.

Für ein entsprechendes Zustimmungserfordernis plädiert allerdings das FG Nürnberg.¹⁰ Dort heißt es zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „in anderer Weise“ i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO:

„Der Senat ist der Auffassung, dass durch eine Betätigung des Insolvenzschnldners zumindest dann keine Masseverbindlichkeit ‚in anderer Weise‘ nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden kann, wenn dieser die Tätigkeit ohne Wissen und Billigung durch den Insolvenzverwalter ausgeübt hat und die Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangt sind. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht nach § 80 Abs. 1 InsO nur dem Insolvenzverwalter das Recht zu, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen. Damit kann grundsätzlich nur er Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründen. Dies erfordert es nach der Meinung des Senats, die Möglichkeit der Begründung von Masseverbindlichkeiten ‚in anderer Weise‘ eng auszulegen. Eine Belastung der Insolvenzmasse durch Steuern ergibt sich regelmäßig in anderer Weise aus den nach Insolvenzeröffnung durch den Insolvenzverwalter getätigten Geschäften, denn in diesem Fall werden die Verbindlichkeiten nicht durch diesen, sondern als Folge der Amtstätigkeit begründet (so auch MünchKomm, InsO/Hefermehl, § 55 Rz. 69). Eine Ausdehnung der Vorschrift auf Ertragsteuern, die durch eine ohne Zustimmung des Insolvenzverwalters ausgeübte gewerbliche Tätigkeit des Insolvenzschnldners entstanden sind und deren Erträge tatsächlich nicht zur Masse gelangt sind, ist nicht möglich.“

c) Wertungen des Gläubigerschutzes

Diese Auslegung überzeugt und entspricht zudem den Wertungen des Gläubigerschutzes: Die ungesicherten Gläubiger i.S.v. § 38 InsO würden bei eigenmächtigen Verwertungshandlungen des Insolvenzschnldners oder gar Dritter, die sich in rechtswidriger Weise den Besitz von Massegegenständen verschaffen und damit umsatzsteuerbare Leistungen erbringen, doppelt belastet: Würden bspw. zur Masse gehörende Betriebsmittel gestohlen und mit diesen Gegenständen umsatzsteuerpflichtige Umsätze generiert, würden die Insolvenzgläubiger nicht nur die Massegegenstände verlieren, sondern auch noch mit der USt als Masseverbindlichkeit belastet.

Dies macht deutlich, dass § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dahin gehend eng auszulegen ist, dass Masseverbindlichkeiten „in anderer Weise“ nur dann durch Dritte begründet werden können, wenn dies mit Zustimmung, jedenfalls jedoch in Kenntnis des Insolvenzverwalters geschieht. Nur eine derartige Auslegung entspricht den Grundsätzen der InsO und den Wertungen des Gläubigerschutzes. Die Entscheidung des FG Niedersachsen kommt zu einem in diesem Kontext nur schwer nachvollziehbaren Ergebnis.

2. Verschuldenshaftung der Masse

Das FG Niedersachsen stützt seine Entscheidung auf einen weiteren, bislang – jedenfalls für die USt – nicht diskutierten Aspekt. Es statuiert eine Verschuldenshaftung der Masse für eine seiner Auffassung nach mangelhafte Überwachung derselben durch den Insolvenzverwalter. Das Gericht erklärt hierzu:

„Ein aktives Handeln des Klägers, auf welches die streitgegenständlichen Umsätze zurückzuführen wären, ist im Streitfall jedoch nicht gegeben. Gleichwohl wurden auch vorliegend die Bedingungen für die Entstehung der Masseverbindlichkeiten durch den Kläger in seiner Funktion als Insolvenzverwalter gesetzt. Die Zurechnung der Umsatzsteuerverbindlichkeiten zur Insolvenzmasse führt damit auch nicht zu einem unbilligen Ergebnis.“

Im Folgenden wirft das Gericht dem Kläger vor, die Masse nicht ausreichend gegen Übergriffe des Insolvenzschnldners abgesichert zu haben. Es hätte eine regelmäßige Überwachung der Massegegenstände geben müssen, sodass eine frühzeitige Aufdeckung des Handelns des Insolvenzschnldners gewährleistet gewesen wäre.

Diese rechtliche Konstruktion ist sowohl rechtlich als auch praktisch zweifelhaft.

Selbst wenn die Haftung der Masse nicht „unbillig“ wäre, wenn der Insolvenzverwalter pflichtwidrig gehandelt hätte,

⁸ HambKomm-InsO/Jarchow, § 55 Rn. 8.

⁹ BFH, BStBl. II 2005, S. 884.

¹⁰ Entscheidung v. 11.12.2008 – 4 K 1394/07, ZInsO 2009, 488, Revisionsverfahren anhängig beim BFH zum Az. X R 11/09.

stellt sich die Frage, wie das Gericht eine Verschuldenshaftung der Masse für USt begründen will. Die USt entsteht durch Leistung und damit willensunabhängig bezogen auf die Person des Leistungserbringers. Die Zuordnung der Steuerverbindlichkeit zur Masse bedarf aber einer besonderen Rechtfertigung, die nur in § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gesehen werden kann. Diese Vorschrift enthält aber anders als bspw. § 69 AO kein Verschuldenselement. Verschuldensgesichtspunkte in das Tatbestandsmerkmal „in anderer Weise“ zu interpretieren, lässt sich nicht begründen.

Zudem lässt das FG Niedersachsen völlig offen, welchen Verschuldensmaßstab es anwenden und welche Anforderungen es an das Verhalten des Insolvenzverwalters stellen will, damit die Masse nicht für USt-Verbindlichkeiten haftet, die der Insolvenzschuldner durch seine Leistungen auslöst.

Der Insolvenzverwalter ist zur Inbesitznahme der Masse verpflichtet. Er hat die zur Insolvenzmasse gehörenden Gegen-

stände an sich zu nehmen und zu sichern. Er muss sie gegen Verlust und Beschädigung schützen bzw. versichern, soweit dies tunlich und mit den Mitteln der Masse möglich ist. Ein wirklich effektiver Schutz der Massegegenstände vor dem Zugriff des Insolvenzschuldners kann hierdurch kaum gewährleistet werden. Hierzu wäre bspw. die Überwachung einer Immobilie durch einen Sicherheitsdienst nötig, was zum einen die Masse finanziell erheblich belasten und zum anderen dem Insolvenzgericht im Rahmen der Schlussrechnungslegung kaum als sinnvoller Aufwand vermittelbar sein dürfte.

Die Entscheidung des FG Niedersachsen wirft somit mehr Fragen auf, als sie klärt.

V. Verfahren beim BFH

Gegen die Entscheidung des FG Niedersachsen wurde Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH erhoben. Die Revision wurde zugelassen und trägt das Aktenzeichen V R 38/10.