

Insolvenzschnldner müssn als Masseverbindlichkeiten entstandene Steuern auch nach Verfahrensaufhebung zahlen

Führt der Insolvenzverwalter vom Schnldner als Vermieter begründete Mietverträge fort, erzielt steuerrechtlich der Insolvenzschnldner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Erfolgt die Steuerfestsetzung erstmals nach Verfahrensaufhebung, ist der Steuerbescheid dem vormaligen Insolvenzschnldner bekanntzugeben und nicht mehr dem vormaligen Insolvenzverwalter.

BFH, Urt. v. 02.04.2019, IX R 21/17, NZI 2019, 674

Der BFH hatte darüber zu entscheiden, ob ein Schnldner nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens die aus Verwertungshandlungen resultierenden Steuern (also Masseverbindlichkeiten) zu bezahlen hat, die während des Insolvenzverfahrens unbezahlt geblieben sind.

Der – vorliegend muss man fast von einem vorübergehenden sprechen – Insolvenzschnldner war zu Verfahrensbeginn Eigentümer eines bebauten Grundstücks. Die Immobilie hatte er vermietet. Nachdem das Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet worden war, setzte die Insolvenzverwalterin die Vermietung fort und veräußerte die Immobilie schließlich. Mieteinnahmen und Veräußerungserlös vereinnahmte sie zur Masse; Steuererklärungen hingegen gab sie nicht ab und führte dementsprechend keine Steuern ab. Dem Insolvenzschnldner wurde schließlich Restschuldbefreiung erteilt und das Verfahren aufgehoben. Später führte das FA eine Außenprüfung bei dem (ehemaligen) Insolvenzschnldner durch, ermittelte die Einnahmen aus der Vermietung und dem Verkauf der Immobilie und setzte die daraus resultierende Einkommensteuer gegen ihn fest. Dagegen wendete sich der Schnldner ua damit, dass die Steuern insolvenzrechtlich Masseverbindlichkeiten darstellen, die gegen die Insolvenzverwalterin festzusetzen sind, im Übrigen nicht er, sondern die Insolvenzverwalterin die Einkünfte erzielt und zur Masse vereinnahmt habe, ihm schließlich Restschuldbefreiung erteilt und Verfahren aufgehoben worden ist. Des Weiteren habe die Insolvenzverwalterin ihre Pflichten verletzt und er habe von ihr das Grundstück nicht zurückerhalten.

Der BFH bestätigt im Ergebnis das FG Niedersachsen (Urt. v. 15.03.2017 – 2 K 59/16, BeckRS 2017, 127949 m. Anm. P.-B. Harder, VIA 2018, 7) und weist die Revision als unbegründet zurück. Das FA durfte und musste die Steuer nach Aufhebung des Verfahrens gegen den Schnldner festsetzen, § 85 AO. Im Einzelnen:

Der Schnldner bleibt während des Insolvenzverfahrens durchgehend Steuerschnldner, da er die Einkünfte erzielt, § 2 I 1 EStG. Soweit der Insolvenzverwalter im Rahmen seiner Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis, § 80 I InsO, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sind diese dem Schnldner steuerlich zurechenbar. Da die Insolvenzmasse dem Schnldner zuzurechnen ist, sind ihm die zur Masse vereinnahmten Mieteinnahmen auch zugeflossen. Die festgesetzte Einkommensteuer ist von der Restschuldbefreiung nicht erfasst, da letztere nur gegenüber Insolvenzgläubigern wirkt (§§ 301, 38 InsO). Die aus der Vermietung resultierende Steuer ist jedoch eine Masseverbindlichkeit, § 55 I Nr. 2 InsO. Eine teleologische Auslegung des § 301 InsO rechtfertigt kein anderes Ergebnis

(BFH, NZI 2018, 461 m. Anm. *Schmittmann* VIA 2018, 46). Auch die insoweit ohne Zahlung

BFH: Insolvenzschnldner müsscn als Masseverbindlichkeiten entstandene Steuern auch nach Verfahrensaufhebung zahlen (VIA 2020, 15)

16 ▲▼

der Masseverbindlichkeiten oder Bildung entsprechender Rückstellungen erfolgte Aufhebung und Beendigung des Verfahrens ändert nichts am Bestehen der Steuerforderung. Das FA durfte die Einkommensteuer gegenüber dem Schuldner nach Verfahrensaufhebung festsetzen, da er dann wieder richtiger Bekanntgabeadressat gem. § 122 AO ist. Inhaltsadressat ist aufgrund der steuerrechtlichen Zurechenbarkeit ohnehin durchgehend der Schuldner. Da mit der Aufhebung des Verfahrens das Amt des Insolvenzverwalters entfällt und auch das Sondervermögen der Insolvenzmasse nicht mehr existiert, vielmehr der Schuldner wieder die Verfügungsbefugnis über ein etwaiges Vermögen erhält, § 259 InsO, kann für offene Masseverbindlichkeiten nur der Schuldner in Anspruch genommen und ein Steuerbescheid ihm gegenüber erlassen und bekanntgegeben werden.

Der BFH lässt offen, ob die Insolvenzverwalterin ihre steuerlichen Pflichten, § 34 III iVm. § 34 I AO, für den Schuldner Steuererklärungen abzugeben und Steuern, sofern es Masseverbindlichkeiten sind, abzuführen, verletzt hat. Das ändert nach den vorstehenden Maßstäben nichts an der Steuerschuld oder der Steuerpflicht des Schuldners. Ebenso wenig entscheidet er über die Frage einer gegenständlichen Beschränkung der Nachhaftung des Schuldners (vgl. zur bisherigen Diskussion BGH, NZI 2009, 841; nachfolgend BFH, NZI 2013, 709). Diese ändert ebenfalls nichts an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung gegenüber dem Schuldner (BFH, Urt. v. 01.06.2016 – X R 26/14, BeckRS 2016, 95214).

Praxishinweis:

Die Entscheidung des BFH war zu erwarten (vgl. *Harder*, VIA 2018, 7). Der (Insolvenz-)Schuldner hat das Nachsehen – gleichgültig, ob er zahlen oder eine Aufrechnung mit Steuererstattungen gegen sich gelten lassen muss (so die vorher entschiedene Fallkonstellation in BFH, NZI 2018, 461). Er selbst hat weder insolvenzrechtlich noch steuerrechtlich ein Fehlverhalten an den Tag gelegt, zahlt am Ende aber die Rechnung. Da die Steuerfestsetzung gegen ihn rechtmäßig erfolgt, muss er zunächst zahlen. Haftungsansprüche helfen ihm an dieser Stelle erst einmal nicht. Ihm kann nur geraten werden, vor der Verfahrensaufhebung eine steuerliche Prüfung durchführen zu lassen; wenn er sich keinen steuerrechtlichen Berater erlauben kann, bleibt ihm noch die Möglichkeit, eine Außenprüfung bei der Finanzverwaltung anzuregen.

Der Insolvenzverwalter hat Haftungsansprüche nach § 69 AO iVm § 3 III AO nur dann zu fürchten, wenn der Schuldner die gegen ihn festgesetzten Steuern nicht bezahlt. Indem der Verwalter Steuererklärungen nicht abgibt und Steuern nicht abführt, hat er zumindest grob fahrlässig die ihn während des Verfahrens treffenden Erklärungs- und Abführungspflichten für Massesteuerverbindlichkeiten verletzt und dadurch dafür gesorgt, dass die Ansprüche aus dem Steuerverhältnis nicht – zumindest nicht rechtzeitig – festgesetzt werden konnten. Hätte der Verwalter während des Verfahrens Steuererklärungen abgegeben, hätte das FA den Steueranspruch ihm gegenüber realisieren können, was für eine Haftung ausreichend ist (*Klein/Rüsken*, AO, 14. Auf. 2018, § 69 Rn. 19 a m. Verw. auf BFH, Urt. v. 29.11.2006 – I R 103/05, BeckRS 2006, 25011410).

Zahlt der Schuldner hingegen die Steuer, muss er sich im Nachgang mit etwaigen Haftungsansprüchen gegen den Insolvenzverwalter auseinandersetzen. Hier kommt eine Haftung aus § 60 I 1 InsO in Betracht, da bei Erfüllung der Steuererklärungs- und -abführungspflicht die Steuerschuld bei Verfahrensaufhebung bereits erloschen gewesen wäre (vgl. *Abenheimer*, FD-InsR 2019, 419202; *Schmittmann*, EWIR 2019, 471). Bei den steuerrechtlichen Pflichten, die der Verwalter in Bezug auf die Masse zu erfüllen hat, handelt es sich auch um insolvenzspezifische Pflichten gegenüber dem Schuldner (MüKoInsO/Schoppmeyer, 4. Aufl. 2019, § 60 Rn. 65).

Rechtsanwalt Phillip-Boie Harder, LL.M.oec.