

ZV Gewinn 4 K 1005/18

Gericht:

Finanzgericht Rheinland-Pfalz 4. Senat

Entscheidungsdatum:

14.03.2019

Aktenzeichen:

4 K 1005/18

ECLI:

ECLI:DE:FGRLP:2019:0314.4K1005.18.00

Dokumenttyp:

Urteil

Quelle:

Normen:

§ 2 Abs 1 EStG, § 55 Abs 1 Nr 1 InsO

Zur Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit i. S. des § 55 Abs. 1 InsO

Leitsatz

Wird ein zur Insolvenzmasse gehörendes und mit einem Absonderungsrecht behaftetes Betriebsgrundstück auf Betreiben der Grundpfandgläubiger ohne Zutun des Insolvenzverwalters versteigert und hierdurch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ausgelöst, steht dies der Einordnung der Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr.1 InsO nicht entgegen. Die Zuordnungsentscheidung des Insolvenzverwalters, das Grundstück weiterhin in der Insolvenzmasse zu belassen, stellt insoweit eine Verwaltungsmaßnahme „in anderer Weise“ gemäß § 55 Abs. 1 Nr.1 2. Alt InsO dar.

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche BFH, 31. Oktober 2018, Az: III B 77/18

Vergleiche BFH, 9. Dezember 2014, Az: X R 12/12

Vergleiche Sächsisches Finanzgericht, 18. Oktober 2013, Az: 4 K 579/13

Vergleiche BFH, 16. Mai 2013, Az: IV R 23/11

Vergleiche BGH, 9. Februar 2012, Az: IX ZR 75/11

... mehr

Tenor

- I. Die Klage wird abgewiesen.
- II. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.
- III. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
Die Beteiligten streiten, ob die Versteigerung eines Betriebsgrundstücks – hier der Gaststätte „...“ – auf Betreiben der finanzierenden Bank im Insolvenzverfahren eine Betriebsveräußerung darstellt, die für die Insolvenzmasse als Masseverbindlichkeit eine Einkommensteuerpflicht auslöst.
- 2
Über das Vermögen der Steuerschuldnerin wurde am 26. Oktober 2015 mit Beschluss des Amtsgerichts (Az. ... IN .../15) das Insolvenzverfahren wegen Zahlungsunfähigkeit eröffnet. Hierbei wurde der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 3
Die Schuldnerin war vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens Inhaberin der Gaststätte „...“ in B, H-Strasse, Grundbuch, Blatt-Nr. ...1 und ...2. Zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens war der Betrieb bereits eingestellt, die Räumlichkeiten standen leer und waren nicht verpachtet. Mit Zuschlagsbeschluss des Amtsgerichts vom 20. Januar 2017 (Az. 5 K .../16) wurde das Grundstück im Rahmen einer Zwangsversteigerung auf Betreiben der finanzierenden und durch eine Grundschuld mit 240.000 € im 1. Rang gesicherten Gläubigerin, der X-Bank, durch ein Bargebot in Höhe von 133.000 Euro veräußert. Der Wert des Grund und Bodens und des Gebäudes betrug zum 20. Januar 2017 124.067 €, wodurch bei der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 8.933 € entstand. Hierfür setzte der Beklagte eine Vorauszahlung in Höhe von 524,70 € mit an den Kläger adressierten Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 24. Februar 2017 fest.
- 4
Gegen diesen Bescheid legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Er begründete diesen im Wesentlichen damit, der Veräußerung durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren auf Betreiben der finanzierenden Gläubigerbank habe keine Verwertungshandlung des Insolvenzverwalters zugrunde gelegen, wodurch die Geltendmachung des Veräußerungsgewinns als Masseverbindlichkeit nach § 55 der Insolvenzordnung –InsO- nicht möglich sei. Der Beklagte wies den Einspruch mit Entscheidung vom 4. Dezember 2017 als unbegründet zurück.
- 5
Mit seiner fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger weiter vertiefend geltend, der Veräußerung durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren auf Betreiben der finanzierenden Gläubigerbank habe keine Verwertungshandlung des Insolvenzverwalters zugrunde gelegen. Deshalb scheidet eine Geltendmachung des Veräußerungsgewinns als Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO vorliegend aus. Masseverbindlichkeiten entständen nach § 55 InsO nur durch Handlungen des Insolvenzverwalters. Für das insolvenzrechtliche Begründetsein von Masseverbindlichkeiten komme es ausschließlich

darauf an, durch wen der steuerauslösende Besteuerungstatbestand verwirklicht worden sei, da es sonst im Ermessen Dritter läge, ob die Masse mit Masseverbindlichkeiten belastet werden könne. Des Weiteren sei der Erlös aus dem Zwangsvollstreckungsverfahren in voller Höhe der betreibenden Gläubigerin zugeflossen, wodurch die Insolvenzmasse nicht durch einen Zufluss an Geldmitteln aus der Veräußerung gemehrt worden sei. Die Ansicht des Beklagten, der Kläger hätte durch seine Zustimmung und Überlassung des veräußerten Grundstücks an die Gläubiger eine Verwertungshandlung vorgenommen, sei nicht nachvollziehbar. Das Grundstück sei im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits mit einer Grundschuld zugunsten der betreibenden Gläubigerin belastet gewesen. Denkbar wäre eine Verwertungshandlung nur dann, wenn einer nachträglichen Belastung des Grundstücks durch ein Absonderungsrecht mittels Eintragung einer Grundschuld seitens des Klägers als Insolvenzverwalter zugestimmt worden wäre. Vorliegend habe dieses Absonderungsrecht aber bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestanden. Es habe deshalb keiner Zustimmung des Klägers bei Einleitung der Verwertung durch die absonderungsberechtigte Gläubigerin bedurft.

6

Anders wäre dies nur bei einer freihändigen Veräußerung durch den Kläger zu beurteilen. Hieran knüpfe auch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 16. Mai 2013 IV R 23/11 (BStBl II 2013, 759) an. Dort sei eine „Realisationshandlung“ vorhanden gewesen, die der Insolvenzverwalter i.R. seiner Verwaltungsbefugnis nach § 80 Abs. 1 InsO vorgenommen habe. Denn dort habe es sich um eine freihändige Veräußerung durch den Insolvenzverwalter gehandelt, die zudem noch einen Übererlös für die Insolvenzmasse erbracht habe.

7

Vorliegend sei ein solcher Sachverhalt aber nicht gegeben. Das Versteigerungsverfahren habe sich außerhalb der Verwertungsbefugnisse des Insolvenzverwalters nach §§ 165 ff. InsO bewegt. Ein Beitritt zum Verfahren sei nicht erfolgt, weshalb dieser Vorgang auch keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO auslösen könne. Masseverbindlichkeiten entstünden nach § 55 InsO nur durch Handlungen des Insolvenzverwalters. Es komme auch nach der zitierten Entscheidung des BFH für das insolvenzrechtliche Begründetsein von Masseverbindlichkeiten ausschließlich darauf an, wann und durch wen der steuerauslösende Besteuerungstatbestand verwirklicht worden sei. Soweit Dritte, hier die Absonderungsberechtigten, über die Art der Verwertung entschieden, könnte die Masse hierdurch zum Nachteil der nicht gesicherten Gläubiger über die Reichweite des Absonderungsrechts hinaus belastet werden, ohne dass der Insolvenzverwalter hierauf Einfluss nehmen könnte. Dieser Zielkonflikt sei bislang dadurch gelöst worden, dass ausschließlich bei einer Veräußerung durch den Insolvenzverwalter die Haftung der Masse - und auch des Verwalters persönlich — mit Einkommensteuern angenommen worden sei und nicht, wenn die Immobilie ohne Zutun des Verwalters versteigert werde.

8

Auch § 55 Abs. 1 2. Alt. InsO greife nicht. Denn die zweite Alternative „oder in anderer Weise“, sei immer im Zusammenhang mit einer auf die später zur Verteilung stehenden Masse bezogenen Verwertung der Insolvenzmasse zu sehen. So könnten zwar auch Tatbestände, denen keine unmittelbare Handlung des Insolvenzverwalters zugrunde liege, Masseverbindlichkeiten darstellen, so insbesondere Kfz-Steuern, die allein dadurch für die Masse entstünden, dass Fahrzeuge massezugehörig seien. Sobald aber die Freigabe aus der Masse erfolge, ende auch deren Zuordnung zur Insolvenzmasse und damit auch die Steuerpflicht.

9

Gerade im Hinblick auf die weiteren beteiligten Gläubiger sei die Masse vor Kosten, die durch Handlungen bevorzogter Gläubiger entstünden, zu schützen und dies sei auch Zweck des § 55 InsO, der Masseverbindlichkeiten allein im Zusammenhang mit Verwertungen sehe, deren Erlöse später der Verteilungsmasse zur Verfügung stünden. Dies sei bei wertausschöpfend belasteten Grundstücken, wie vorliegend gegeben, gerade nicht der Fall. Solche mit Absonderungsrechten „übers Dach“ belastete Grundstücke gehörten von vorne herein wertmäßig nicht zur Insolvenzmasse bzw. seien mit einem Liquidationswert von Null anzusetzen. Es wäre deshalb eine unangemessene Benachteiligung der nicht gesicherten Gläubiger, wenn solche Massegegenstände auch noch ohne Einfluss des Verwalters Masseverbindlichkeiten generieren könnten. Dies liefere dem System der im Grundsatz beabsichtigten Gleichbehandlung aller Gläubiger im Insolvenzverfahren sowie des Ausnahmeverhältnisses zu den Absonderungs- und Aussonderungsrechten zuwider und würde hier eine unangemessene Verschiebung des Risikos zulasten der nicht gesicherten Gläubiger bedeuten.

10

Der Kläger sieht vorliegend eine Vergleichbarkeit eines vom Finanzgericht Sachsen entschiedenen Sachverhalts (Urteil vom 18. Oktober 2013 - 4 K 579/13, juris, für den Fall der Freigabe eines Grundstücks), der sich auf eine BFH-Entscheidung vom 14. Februar 1978 (VII R 28/73, BStBl II 1978, 356) zur Konkursordnung gestützt habe. Soweit dort die Verwertung ausschließlich von einem absonderungsberechtigten Gläubiger betrieben worden sei, habe keine steuerauslösende Verwertungshandlung durch den (dortigen) Konkursverwalter vorgelegen.

11

Auch sei der Kläger vorliegend nicht aktiv am Verwertungsvorgang durch die X-Bank beteiligt gewesen. Die Anfrage beim Beklagten sei allein im Hinblick auf die Frage, ob eine freihändige Veräußerung im Zusammenwirken mit der absonderungsberechtigten Gläubigerin in Frage komme, wegen des zitierten Urteils des BFH vom 16. Mai 2013 (IV R 23/11) erfolgt. Es sei dabei allein um die Frage gegangen, ob Masseverbindlichkeiten bei einer Verwertung durch den Verwalter entstehen könnten. Auch von einer Abkürzung des Zahlungsweges könne keine Rede sein.

12

Zusammengefasst bleibe es letztlich dabei, dass auch eine Verwertung „in sonstiger Weise“ eine aktive Verwertungshandlung des Verwalters voraussetze und dies bei einer Zwangsversteigerung durch absonderungsberechtigte Gläubiger gerade nicht der Fall sei.

13

Der Kläger beantragt,
den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 24. Februar 2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 04. Dezember 2017 aufzuheben.

14

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

15

Er führt aus: Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens seien die Rechte und Pflichten der Insolvenzschuldnerin Susanne Schreiber auf den Insolvenzverwalter, den Kläger, übergegangen. Das streitgegenständliche Grundstück sei damals Bestandteil der Insolvenzmasse gewesen, über welches der Insolvenzverwalter Treuhänder sei. Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelangten alle zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Vermögensgegenstände des Insolvenzschuldners zur Insolvenzmasse, also auch Grundstücke im Betriebs- oder Privatvermögen, selbst wenn diese mit Absonderungsrechten zu Gunsten eines Dritten belastet seien (Hinweis auf § 35 Abs. 1 InsO). Ab dem Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei zu unterscheiden zwischen Insolvenzforderungen (begründet vor Eröffnung des Verfahrens), Masseverbindlichkeiten der Insolvenzmasse (begründet durch den Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Verfahrens) und Neuerwerben von Schulden (begründet durch den Insolvenzschuldner nach Eröffnung des Verfahrens). Ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatsächlich verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet sei, richte sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen. Die Anknüpfung der Besteuerung an die Realisationshandlung gelte uneingeschränkt, insbesondere, wenn durch die Veräußerung stille Reserven aufgedeckt würden, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden seien. Des Weiteren habe etwa ein Jahr vor der Veräußerung ein Schriftwechsel zwischen dem Kläger und dem Beklagten stattgefunden, bei dem der Kläger mitgeteilt habe, dass eine Veräußerung stattfinden solle, und zudem dort nachgefragt habe, ob diese Veräußerung eine Einkommensteuerpflicht auslöse. Hierin sehe der Beklagte den Kläger sogar aktiv am Veräußerungsprozess beteiligt, wodurch sogar § 55 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt InsO erfüllt sei. Andernfalls sei jedenfalls die 2. Alternative des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO „in anderer Weise“ erfüllt, wenn man darauf abstelle, wann und durch wen der steuerauslösende (unselbständige) Besteuerungstatbestand i.S.d. § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes EStG verwirklicht worden sei.

16

Auch sei des Weiteren dadurch, dass die X-Bank den kompletten Verkaufserlös zur dortigen Schuldentilgung erhalten habe, dennoch die Insolvenzmasse gemehrt worden, da der Geldfluss direkt

an die Gläubigerbank nur als abgekürzter Zahlungsweg zu verstehen sei. Tatsächlich sei der Geldfluss vom Erwerber an die Insolvenzmasse und von dieser an die X-Bank zu sehen.

17

Der Beklagte sei auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in voller Höhe eine sonstige Masseverbindlichkeit darstelle. Die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn sei nämlich auch dann in voller Höhe Masseverbindlichkeit, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet gewesen sei und - nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös - der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreiche, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen (LS 2 des BFH-Urteils vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, a.a.O.).

18

Auch wenn die aus der Veräußerung des Grundstücks resultierende Einkommensteuer nicht auf einer freihändigen Verwertungshandlung des Insolvenzverwalters, sondern auf Veranlassung absonderungsberechtigter Dritte beruhe, sei maßgeblich, dass sich im Zeitpunkt der Veräußerung das betreffende Grundstück immer noch in der Insolvenzmasse befunden habe. Auch sei eine Freigabe des Grundstücks oder Teilen davon vor Veräußerung durch den Insolvenzverwalter nicht erfolgt. Wäre dies nämlich der Fall gewesen, dann hätte der Kläger als Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse auf Ansprüche aus dem Grundstück verzichten müssen. Stimme der Insolvenzverwalter stillschweigend einer Verwertung durch einen absonderungsberechtigten Dritten zu - auch ohne aktive eigene Handlung - oder dulde er diese, obwohl er Vermögensverwalter und Treuhänder der Insolvenzmasse sei, könne darin nicht eine Art Freigabe aus der Insolvenzmasse gesehen werden. Nur durch eine Freigabe könne die Insolvenzmasse später nicht mit einer Steuerforderung belastet werden, sondern das insolvenzfreie Vermögen des Insolvenzschuldners. Der Besteuerungstatbestand sei nur durch die Veräußerungshandlung des nach Insolvenzeröffnung sich in der Insolvenzmasse befindlichen Grundstücks vollständig verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet, weshalb die aus der Gewinnrealisierung resultierende Einkommensteuer als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren sei. Wenn dies schon nicht i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sein sollte - weil hierunter nur aktive Handlungen des Insolvenzverwalters fielen - dann zumindest aber i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO als sonstige Handlung „in anderer Weise“. Sei die Einkommensteuer daher bereits aus insolvenzrechtlichen Gründen insgesamt als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren, könne es nicht darauf ankommen, ob und in welchem Umfang der Veräußerungserlös tatsächlich zur Masse gelangt oder dieser vorab einem absonderungsberechtigten Gläubiger ausgezahlt worden sei.

19

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten verwiesen.

Entscheidungsgründe

20

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2017 vom 24. Februar 2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 04. Dezember 2017 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-.

21

I. 1. Das veräußerte Grundstück gehörte zum Betriebsvermögen der Schuldnerin, das somit durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 23. Oktober 2015 als Wirtschaftsgut zur Insolvenzmasse gelangt ist. Dass dieses Wirtschaftsgut mit einem Absonderungsrecht behaftet war, wodurch es auf Betreiben der Insolvenzgläubiger versteigert wurde und nicht von dem Kläger selbst, steht einer Anwendung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht im Wege. Allerdings muss nach dem eindeutigen Wortlaut des § 55 Abs. Nr. 1 1. Alt. InsO die Verbindlichkeit auf eine Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters in Bezug auf die Insolvenzmasse zurückzuführen sein. Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeutet dies, dass die Einkommensteuerschuld (zumindest auch) durch eine aktive Verwaltungsmaßnahme des Insolvenzverwalters hätte begründet werden müssen.

22

2. Vorliegend hat der Kläger nicht aktiv eingegriffen, da er von der anstehenden Versteigerung lediglich wusste und diese auch geduldet hat. Denn er hat von seinen Möglichkeiten gemäß § 30d Abs. 1 des Zwangsversteigerungsgesetzes –ZVG- der einstweiligen Einstellung der Zwangsversteigerung keinen Gebrauch gemacht. Er hat im Übrigen – worauf der Beklagte zutreffend abstellt – auch das Grundstück nicht aus dem Insolvenzbeschluss freigegeben. Hätte er dies nämlich gemacht und wäre es im Anschluss hieran zur Veräußerung als Folge der Zwangsversteigerung gekommen, hätte – worauf das vom Kläger zitierte Sächsische Finanzgericht hinweist – die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer, die sich dann nicht mehr gegen die Insolvenzmasse, sondern gegen das insolvenzfremde Vermögen der steuerpflichtigen Schuldnerin gerichtet hätte, gegen die Steuerpflichtige geltend gemacht werden müssen. Vorliegend hat der Kläger aber als Insolvenzverwalter mit seiner Zuordnungsentscheidung, nämlich das Grundstück weiterhin in der Insolvenzmasse zu belassen, jedenfalls konkludent eine Verwaltungsentscheidung getroffen. Dies insgesamt stellt eine Verwaltungsmaßnahme „in anderer Weise“ gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 2. Alt InsO dar (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BStBl II 2013, 233). Der Bundesgerichtshof (BGH-Urteil vom 21. April 2005 IX ZR 281/03, BGHZ 163, 32) hat hierzu ausgeführt: „Ein rechtlich schutzwürdiges Bedürfnis, dem (Insolvenz-) Verwalter die Möglichkeit der Freigabe einzuräumen, besteht regelmäßig dort, wo zur Masse Gegenstände gehören, die wertlos sind oder Kosten verursachen, welche den zu erwartenden Veräußerungserlös möglicherweise übersteigen. Dies hat insbesondere bei wertausschöpfend belasteten oder erheblich kontaminierten Grundstücken große praktische Bedeutung.“ In gleicher Weise sieht dies das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG, Urteil vom 23. September 2004, 7 C 22/03, BVerwGE 122, 75). Hiernach ist unter Geltung der Insolvenzordnung die Möglichkeit der Freigabe von Gegenständen aus der Insolvenzmasse durch den Insolvenzverwalter

ebenso anerkannt, wie es früher unter Geltung der Konkursordnung war (Nerlich/Römermann/Andres, InsO, 37. EL Oktober 2018, § 55 Rn 75 und Nerlich/Römermann/Rein 37. EL Oktober 2018, InsO § 60 Rn. 53 ff.). Zwar wurde und wird die Freigabe nicht ausdrücklich geregelt; § 114 der Konkursordnung – KO- und § 32 Abs. 3 Satz 2 InsO setzten und setzen die Existenz dieses gewohnheitsrechtlich anerkannten Instituts jedoch voraus. Die Freigabe von Gegenständen bewirkt, dass diese aus der Masse ausscheiden und die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Schuldners wiederauflebt (vgl. BGH-Urteil vom 9. Februar 2012 IX ZR 75/11, Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht – NZI- 2012, 409 m. Anmerkung Andres). Der Zweck der Freigabe besteht darin, Gegenstände aus der Masse zu entlassen, deren Verwertung keinen Gewinn ergeben oder die Masse sogar zusätzlich belasten würde. Da die Schonung der Masse mit dem Ziel, eine möglichst hohe Quote für die Insolvenzgläubiger zu erzielen, Pflicht des Insolvenzverwalters ist, kann die Freigabe von die Masse belastenden Vermögenswerten durchaus eine Amtspflicht des Insolvenzverwalters nach § 60 InsO sein (vgl. zu den verschiedenen Anwendungsbeispielen für eine Freigabe: Peters in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Auflage 2013, § 35 Rn 99 ff.). Damit handelte es sich bei der Zuordnungsentscheidung des Klägers, das Betriebsgrundstück weiterhin in der Insolvenzmasse zu belassen, um eine Verwaltungsmaßnahme „in anderer Weise“.

23

3. Diese Sicht steht auch im Einklang mit Teilen des insolvenzrechtlichen Schrifttums und der Rechtsprechung. Nach Hefermehl in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, 3. Aufl., 2013 § 55 Rn 67 zählen zu den Masseverbindlichkeiten nach der zweiten Alternative insbesondere Abgabenforderungen, soweit sie durch die Insolvenzverwaltung ausgelöst werden oder jedenfalls selbst einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweisen. Er stellt hierbei darauf ab, dass es dem Insolvenzverwalter rechtlich möglich sein müsse (Hinweis auf § 80 Abs. 1 InSO), das weitere Entstehen von aufgezwungenen und der Masse nachteiligen Verbindlichkeiten ggf. nach pflichtgemäßer Abwägung zu verhindern. Der zur Einordnung als Masseverbindlichkeit notwendige Massebezug liegt bei nach Insolvenzeröffnung entstandenen Steuern nur vor, solange der die Steuer auslösende Vermögensgegenstand noch Teil der Insolvenzmasse war. Das war vorliegend bei dem streitgegenständlichen Grundstück - mangels Freigabe - der Fall. Insoweit besteht jedenfalls auch eine Parallelität zur nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer -KfzSt-, die nach einhelliger Ansicht solange Masseverbindlichkeit bleibt, bis der Insolvenzverwalter das betreffende Fahrzeug freigibt oder zumindest abmeldet (BFH-Urteil vom 13. April 2011 II R 49/09, BStBl II 2011, 944 mit Anmerkung Pfützenreuter, jurisPR-SteuerR 43/2011 Anm. 4; zustimmende Anmerkungen von Sinz/Hiebert, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht –EWiR- 2011, 573, und Junghans, EWiR 2012, 179). Maßgeblich ist hiernach vornehmlich, dass der steuerverhaftete Gegenstand Teil der Insolvenzmasse ist. Dies war auch bei den stillen Reserven des Betriebsgrundstück der Schuldnerin der Fall, die weiterhin steuerverhaftet blieben. Auch das Bundesverwaltungsgericht betont, dass der zweiten Tatbestandsalternative, den "in anderer Weise" durch die Verwaltung, Verwertung und

Verteilung der Masse begründeten Verbindlichkeiten, solche Abgabeforderungen zuzuordnen seien, soweit sie die Insolvenzmasse betreffen. Dafür komme es nicht darauf an, ob der Abgabentatbestand durch ein Verhalten des Insolvenzverwalters oder durch andere Tatsachen erfüllt sei. Vielmehr genüge es, dass die Abgabeforderung selbst einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweise und erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sei (BVerwG-Urteil vom 16. Dezember 2009, 8 C 9/09, Neue Juristische Wochenschrift –NJW– 2012, 2152: Börsennotierungsgebühren als Masseverbindlichkeit). Frotscher (vgl. Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Aufl., 2014, S. 135 ff., ihm zustimmend: Nerlich/Römermann/Andres, 37. EL Oktober 2018, InsO § 55 Rn. 50 ff.) stellt darauf ab, dass der mit dem Absonderungsrecht belastete Vermögensgegenstand insolvenzrechtlich zur Insolvenzmasse gehört und folgert daraus, dass die Einkommensteuer auf die Einkommensteile, die aus der Verwertung entstehen, auch aus der Masse zu entrichten ist. Er begründet dies schlüssig damit, dass das Absonderungsrecht den damit belasteten Vermögensgegenstand zivilrechtlich der gesicherten Forderung zuordnet.

24

4. Der Gegenansicht, die bei einer Verwertung von Vermögensgegenständen mit Absonderungsrechten stets eine steuerauslösende Verwertungshandlung durch den Insolvenzverwalter verbunden mit einem zur Masse gelangenden Mehrerlös verlangt (vgl. Schmittmann in Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., 2016, Anhang Steuerrecht Rn. 125 f.), folgt der erkennende Senat nicht. Zum einen stützt sich diese Gegenansicht auf teilweise zwischenzeitlich überholte Finanzrechtsprechung; zum anderen wird sie auch dem größeren Aktionsradius und Handlungsspielraum des Insolvenzverwalters nach den Regeln der InsO im Vergleich zum Konkursverwalter unter Geltung der KO nicht gerecht. Wie das Konkursverfahren dient das Insolvenzverfahren zwar auch der gemeinschaftlichen Befriedigung aller Gläubiger durch Verwertung des Schuldnervermögens (§ 1 Satz 1 Halbs. 1 InsO). Daneben erlaubt die InsO aber auch die Sanierung und den Erhalt eines Unternehmens nach einem Insolvenzplan (§ 1 Satz 1 Halbs. 2, §§ 217 ff. InsO). Sie eröffnet damit weitergehende Sanierungsmöglichkeiten als die ebenfalls außer Kraft getretene Vergleichsordnung –VgLO–, weil für die Annahme des Insolvenzplans das Erreichen einer Mindestquote nicht erforderlich ist. Die Materialien im Gesetzgebungsverfahren zur InsO weisen auf die damaligen Mängel der KO hin, die rein statisch auf die Verwertung durch „Zerschlagung“ von Unternehmen ausgerichtet war. Demgegenüber sollten durch die InsO auch ein funktionsfähiger rechtlicher Rahmen für die Sanierung notleidender Unternehmen geschaffen und insgesamt die Verwertungsmöglichkeiten verbessert werden (Deutscher Bundestag - 12. Wahlperiode Drucksache – BT/DrS - 12/2443, S. 73 f.). Die Gesetzesmaterialien zur InsO betonen den Paradigmenwechsel mit den unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten für die Rechtsbeziehungen zwischen Schuldner und Gläubigern und den unterschiedlichen Verfahrensausgängen mit der Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit des Schuldners, aber auch der Liquidation des Vermögens des Schuldners. Auch das Verfahren könne einerseits nach den gesetzlichen Vorschriften über die

Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse abgewickelt werden; es könne aber auch durch eine Übereinkunft der Beteiligten („Insolvenzplan“) abweichend von den gesetzlichen Vorschriften beendet werden (BT/DrS 12/2443, S. 73 f.). Angesichts der viel größeren Gestaltungsfreiheit der Beteiligten im Insolvenzverfahren gegenüber dem früheren Konkursverfahren kann hiernach die frühere konkursrechtliche Sicht nicht uneingeschränkt auf die InsO übertragen werden.

25

5. Das vom Kläger angeführte Urteil des BFH vom 14. Februar 1978 VIII R 28/73 (BStBI II 1978, 356) erging unter der Geltung der Konkursordnung und bezog sich auf den Sonderfall, dass ein absonderungsberechtigter Gläubiger die vor Eröffnung des Konkursverfahrens eingeleitete Zwangsversteigerung eines Grundstücks des Gemeinschuldners weiter betrieben hatte. Hier sah es der BFH als entscheidend an, dass der Konkursverwalter dort nicht mehr in der Lage war, die Verwertung durch den absonderungsberechtigten Gläubiger zu verhindern bzw. durch eine eigene Verwertungshandlung zu ersetzen. Dies war für den BFH das ausschlaggebende Argument, weshalb die durch die Veräußerung anfallende Einkommensteuer weder zu den Massekosten noch zu den Masseschulden gehörte. Insoweit unterscheidet sich der vom BFH entschiedene Fall vom vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt.

26

6. Darüber hinaus hätte der Kläger bei Ausbleiben des Vorgehens der Gläubigerbank ohnehin keine andere Alternative gehabt, als gemäß § 165 InsO selbst die Zwangsvollstreckung einzuleiten. Somit lag dieses tatsächlich nur schnellere Vorgehen der Gläubigerbank auch in seinem Interesse und muss folglich auch zu demselben Ergebnis führen. Die erforderliche insolvenzrechtliche Begründung ist nicht mit der steuerlichen Entstehung oder der Fälligkeit der Steuerforderung gleichzusetzen. Entscheidend ist, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde. Der Rechtsgrund für einen Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird. Im vorliegenden Fall wurde der Besteuerungstatbestand des § 2 Abs. 1 EStG durch die Veräußerung des Grundstücks und den daraus resultierenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 8.933 € ausgelöst.

27

7. An der Entstehung des Steueranspruchs ändert auch nichts, dass der Erlös aus der Zwangsversteigerung direkt an die Gläubigerbank geflossen ist und nicht erst vom Erwerber an die Insolvenzmasse und von dieser an den Insolvenzgläubiger. Aufgrund des Absonderungsrechts des Gläubigers ist dieser vorweg zu befriedigen. Dass dieser daher direkt den Erlös erhalten hat, sorgte lediglich für einen verkürzten Zahlungsweg. Etwas anderes könnte sich nur ergeben, wenn der Insolvenzverwalter das Grundstück zuvor freigegeben hätte und die Insolvenzmasse insoweit an einem etwaigen Übererlös aus der Zwangsversteigerung von vornherein nicht hätte beteiligt werden können. Dies war aber vorliegend jedoch gerade nicht der Fall (so der dem Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 18. Oktober 2013, 4 K 579/13 zugrundeliegende Sachverhalt). Denn mit dem

Verbleib des Grundstücks in der Insolvenzmasse hätte der über die Befriedigung der betreibenden Gläubigerin hinausgehende Versteigerungserlös an die Insolvenzmasse ausgekehrt werden müssen. Der Umstand, dass ein Verwertungserlös – letztlich - nicht in zur Masse gelangt war, steht der Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit in voller Höhe ebenfalls nicht entgegen (LS 2 des BFH-Urteils vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, a.a.O.).

28

8. Die Höhe des Veräußerungsgewinns ist zutreffend ermittelt. Deshalb ist die Forderung gegen die Insolvenzmasse in Höhe von 524,70 €, die durch den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid richtigerweise festgesetzt wurde (vgl. BFH-Urteile vom 18. Mai 2010 X R 60/08, BStBI II 2011, 429; vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BStBI II 2013, 759; vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BStBI II 2016, 852; und BFH-Beschluss vom 31. Oktober 2018 III B 77/18, BFH/NV 2019, 123), weder dem Grunde noch der Höhe nach zu beanstanden.

29

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

30

III. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alt. FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Insbesondere ist klärungsbedürftig, ob an der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (so BFH-Urteil vom 14. Februar 1978 VIII R 28/73), die noch zu den Regelungen der KO ergangen ist, auch unter Geltung der InsO festgehalten werden kann.