

Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren

Leitsatz:

1. Verbindlichkeiten werden nach § 55 Abs. 4 InsO nur im Rahmen der für den vorläufigen Verwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet. Für umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten ist dabei auf die Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter abzustellen.
2. Bestellt das Insolvenzgericht einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und mit Recht zum Forderungseinzug, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug für die Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht oder bezogen hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen. Gleiches gilt für den Steuerbetrag und den Vorsteuerabzug aus Leistungen, die das Unternehmen danach bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens erbringt oder bezieht.

Tatbestand:

I.

1

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen einer KG. Die 1999 gegründete KG erbrachte Speditionsleistungen. Die KG beantragte am 6. Oktober 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung.

2

Mit Beschluss vom 7. Oktober 2011 bestellte das Insolvenzgericht den Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung --InsO--) und ordnete an, dass Verfügungen der KG über Gegenstände ihres Vermögens nur noch mit Zustimmung des Klägers wirksam sind (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Fall 2 InsO). Das Insolvenzgericht verbot zudem den Schuldner der KG, an diese zu zahlen und ermächtigte den Kläger, Bankguthaben und sonstige Forderungen der KG einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Schuldner der KG wurden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO). Das Insolvenzgericht untersagte auch Maßnahmen der Zwangsvollstreckung gegen die KG (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO).

3

Die KG führte ihren Geschäftsbetrieb zunächst weiter, da Insolvenzgeld vorfinanziert wurde und der Kläger Gespräche mit den Hauptauftraggebern führte. Die bei der Stellung des Insolvenzantrags offenen Forderungen der KG in Höhe von 40.066,29 € konnten im

Insolvenzeröffnungsverfahren bis zum 28. Dezember 2011 in Höhe von 36.880,09 € eingezogen werden.

4

Die KG stellte ihren Geschäftsbetrieb zum 31. Dezember 2011 ein und kündigte mit Zustimmung des Klägers die noch bestehenden Arbeitsverhältnisse. Das Insolvenzgericht eröffnete das Insolvenzverfahren durch Beschluss vom 1. Januar 2012.

5

Die KG hatte bereits am 9. Dezember 2011 Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Oktober und November 2011 abgegeben. Für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2011 ergab sich eine Steuerschuld von 7.219,36 €. Für den Voranmeldungszeitraum November 2011 belief sich die Umsatzsteuer auf 3.453,30 €. Am 5. März 2012 gab die KG eine geänderte Umsatzsteuervoranmeldung November 2011 ab, nach der sich eine niedrigere Umsatzsteuer von 3.247,38 € ergab.

6

Mit Bescheid vom 20. März 2012 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -- FA--) die Steuer für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2011 auf 4.548,88 € fest. Mit Bescheid vom 3. April 2012 verringerte das FA die Steuer für den Vorauszahlungszeitraum November 2011 --entsprechend der geänderten Voranmeldung vom 5. März 2012-- auf 3.247,38 €. Beide Steuerfestsetzungen erfolgten unter Verwendung einer zweiten, für die Masse der KG vergebenen Steuernummer.

7

Der Kläger legte gegen die Vorauszahlungsbescheide Oktober und November 2011 vom 20. März 2012 und vom 3. April 2012 Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren änderte das FA durch Bescheid vom 31. Juli 2012 den Vorauszahlungsbescheid Oktober 2011, so dass sich die Steuer auf 2.874,97 € verminderte. Dieser Bescheid wurde gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Nachdem der Kläger am 26. Juli 2012 dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit angezeigt hatte, wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 16. August 2012 als unbegründet zurück.

8

Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 69 veröffentlichten Urteil des FG kann das FA die vom späteren Insolvenzschuldner nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters angemeldeten und zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht gezahlten Umsatzsteuervorauszahlungen, die sich zudem der Höhe nach geändert haben, gemäß § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festsetzen, wenn der schwache Insolvenzverwalter offensichtlich mit der Fortführung des Unternehmens im Insolvenzeröffnungsverfahren ausdrücklich einverstanden war. Für die Zustimmung i.S. von § 55 Abs. 4 InsO reiche es aus, dass sich der schwache vorläufige Insolvenzverwalter mit der Fortführung der Umsatztätigkeit im Insolvenzeröffnungsverfahren aktiv oder konkludent einverstanden erklärt.

9

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision, die er auf die Verletzung materiellen Rechts stützt. Der Begriff der Zustimmung i.S. von § 55 Abs. 4 InsO sei im Zusammenhang mit dem Zustimmungsvorbehalt auszulegen. Die Zustimmung könne sich nur auf das beziehen, was aufgrund des Zustimmungsvorbehalts zustimmungsbedürftig sei und damit nur auf Verfügungen, nicht aber auch --wie im Streitfall-- auf die Erbringung von Dienstleistungen. Erteile der vorläufige Insolvenzverwalter seine Zustimmung nur im Rahmen der allgemeinen Verpflichtung, die Masse zu sichern, reiche dies nicht aus. Dass sich der Kläger für die Vorfinanzierung des Insolvenzgeldes und die Zustimmung der Agentur für Arbeit eingesetzt habe, sei daher ohne Bedeutung. Der Fiskus sei im Übrigen auch nicht als Zwangsgläubiger anzusehen. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Dezember 2010 V R 22/10 (BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996) zum Einzug von Altforderungen und dem sich hieraus ergebenden Berichtigungsanspruch sei für das Insolvenzeröffnungsverfahren ohne Bedeutung. § 55 Abs. 4 InsO sei im Kontext mit § 55 Abs. 1 und 2 InsO auszulegen. Die Ausübung einer bloßen Überwachungs- und Kontrollfunktion reiche für die Entstehung der Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO nicht aus. Aus der Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts ergebe sich nicht die Übernahme einer Betriebsfortführung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter. Der vorläufige Insolvenzverwalter übe keine faktische Unternehmensleitung aus.

10

Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG und die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide Oktober und November 2011 vom 20. März 2012, vom 3. April 2012 und vom 31. Juli 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. August 2012 aufzuheben.

11

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12

§ 55 Abs. 4 InsO bezwecke, dass der Fiskus mit den während der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeten Steuerforderungen im nachfolgenden Insolvenzverfahren nicht ausfalle. Daher reiche es aus, dass der schwache vorläufige Insolvenzverwalter mit der Fortführung der Geschäftstätigkeit einverstanden sei. Für den Fiskus bestünden während der vorläufigen Insolvenzverwaltung keine privilegierten Sicherungsmaßnahmen. Hilfsweise sei zu berücksichtigen, dass der Kläger die bei Stellung des Insolvenzantrags offenen Forderungen in Höhe von 36.880,09 € einziehen konnte. Da die Vereinnahmungszuständigkeit durch den Beschluss des Insolvenzgerichts vom 7. Oktober 2011 auf den Kläger übergegangen sei, führe diese Forderungsvereinnahmung nach dem BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 zu einer Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr gültigen Fassung (UStG) als Masseverbindlichkeit. Diese Rechtsprechung sei auch auf die Forderungsvereinnahmung durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter zu übertragen. Dies sei im Hinblick auf die Gleichbehandlung von Soll- und Istbesteuerung im Insolvenzeröffnungsverfahren geboten. In Betracht komme auch das Entstehen einer Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 2 InsO, wenn das Insolvenzgericht den vorläufigen Insolvenzverwalter zum Forderungseinzug ermächtigt. Maßgeblich sei die vollständige Tatbestandsverwirklichung im Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründetheit. Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO beschränke sich nicht auf Neugeschäfte. Die

Vorschrift verfolge das Ziel, steuermindernde Gestaltungen zu verhindern. Auf eine faktische Unternehmensleitung komme es nicht an. Ebenso spiele die Bemessung der Verwaltervergütung keine Rolle. Auch Altgeschäfte könnten § 55 Abs. 4 InsO unterliegen. Es habe eine gerichtliche Anordnung zur Einziehung von Altforderungen bestanden. An der Titelfunktion der Umsatzsteuer-Voranmeldung sei festzuhalten.

Gründe:

II.

13

Die Revision des Klägers ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG kommt es für die Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO auf die rechtlichen Befugnisse an, die dem vorläufigen Insolvenzverwalter zustehen. Ist Zustimmungsvorbehalt angeordnet (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 22 Abs. 2 InsO) und ist der vorläufige Insolvenzverwalter zum Forderungseinzug berechtigt, entsteht die Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO insoweit, als der vorläufige Insolvenzverwalter Entgelte aus Leistungen des Unternehmers vereinnahmt. Dabei sind vom vorläufigen Insolvenzverwalter veranlasste Zahlungen auf zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsbezüge masseverbindlichkeitsmindernd zu berücksichtigen. Es ist im Insolvenzeröffnungsverfahren nicht zwischen den vor und nach der Verwalterbestellung erbrachten oder bezogenen Leistungen zu unterscheiden.

14

1. Nach § 55 Abs. 4 InsO gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

15

a) Verbindlichkeiten werden vom vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters nur im Rahmen der für den vorläufigen Verwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet.

16

aa) § 55 Abs. 4 InsO erweitert die Tatbestände, nach denen Masseverbindlichkeiten entstehen. Für diese kommt es auf die nach dem Insolvenzrecht bestehenden rechtlichen Befugnisse an. So sind Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nur die Verbindlichkeiten, "die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden". § 55 Abs. 2 InsO setzt Verbindlichkeiten voraus, "die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist". § 55 Abs. 4 InsO dient zwar dazu, die nach § 55 Abs. 1 und 2 InsO bestehenden Tatbestände zu erweitern. Dies steht aber wie bei § 55 Abs. 1 und 2 InsO unter dem Vorbehalt, dass hierfür die für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse zu berücksichtigen sind.

17

bb) Nach Maßgabe der dem vorläufigen Insolvenzverwalter zustehenden rechtlichen Befugnisse ist für das Entstehen von Masseverbindlichkeiten bei umsatzsteuerrechtlichen Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht auf die lediglich zeitliche Verbindlichkeitsbegründung "nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters" (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. Januar 2012, BStBl I 2012, 120, Rz 11) abzustellen. Die Annahme, dass hiervon ausgenommen nur die Umsatzsteuerverbindlichkeiten seien, die "auf Umsätzen beruhen, denen der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich widersprochen hat" (BMF-Schreiben in BStBl I 2012, 120, Rz 11), ist mit den insolvenzrechtlichen Anforderungen an die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO nicht vereinbar. Insbesondere ist der Insolvenzordnung eine von der Rechtsstellung des vorläufigen Insolvenzverwalters nach den §§ 21 ff. InsO abweichende "tatsächliche" Zustimmung oder eine "faktische" Unternehmensfortführung neben einer Unternehmensfortführung i.S. des § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 InsO fremd. Ohne Einschränkung durch die einem vorläufigen Insolvenzverwalter übertragenen Befugnisse kann der Schuldner frei entscheiden (vgl. Schmidt/Hölzle, InsO, 18. Aufl., 2013, § 21 Rz 6). Das Erfordernis einer "tatsächlichen" Zustimmung mit dessen Handlungen führt demgegenüber zwangsläufig zu nicht nachprüfbareren Unterstellungen. Auf einen fehlenden Widerspruch kann daher nur in dem Umfang abgestellt werden, als ein Recht zum Widerspruch besteht.

18

b) Ob eine umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeit aus dem Steuerschuldverhältnis Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO ist, entscheidet sich nach der Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter.

19

aa) § 55 Abs. 4 InsO ist entsprechend dem Willen des historischen Gesetzgebers auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis nach dem Umsatzsteuergesetz anzuwenden. Nach der amtlichen Gesetzesbegründung dient § 55 Abs. 4 InsO dazu, die Durchsetzung des Umsatzsteueranspruchs im Insolvenzeröffnungsverfahren zu sichern (BTDrucks 17/3030, S. 43 f.: zur "ungerechtfertigte[n] Benachteiligung des Fiskus", dem durch die Neuregelung "ein Riegel vorgeschoben" werden sollte).

20

bb) Kommt es für die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO auf die rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters an (s. oben II.1.a), ist bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG) --ebenso wie bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG)-- auf die Entgeltvereinnahmung, nicht aber auf die Leistungserbringung abzustellen.

21

(1) Das Insolvenzgericht kann den vorläufigen Insolvenzverwalter --wie im Streitfall-- zum Forderungseinzug ermächtigen. Der Forderungseinzug erfolgt zumindest in diesem Fall im Rahmen der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse und kann dementsprechend dazu führen, dass umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die mit dem Forderungseinzug im Zusammenhang stehen, zur Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO werden. Ob sich dies auch bereits aufgrund des allgemeinen Zustimmungsvorbehalts, der sich auf Verfügungen bezieht, ergeben kann, hat der Senat im Streitfall nicht zu entscheiden.

22

(2) Demgegenüber kann nicht auf das Erbringen steuerbarer Leistungen i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abgestellt werden. Insoweit ist zunächst zu beachten, dass der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt --wie im Streitfall-- selbst keine Leistungen erbringt.

23

Für die Verbindlichkeitsbegründung i.S. von § 55 Abs. 4 InsO ist auch unter Berücksichtigung des für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden Zustimmungsvorbehalts (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Fall 2 InsO) nicht die steuerbare Leistungserbringung maßgeblich. Denn dieser Zustimmungsvorbehalt bezieht sich nur auf "Verfügungen". Im Hinblick auf diese Rechtsstellung wäre es zwar denkbar, vom Schuldner erbrachte Lieferungen und damit die Verschaffung der Verfügungsmacht an Gegenständen i.S. von § 3 Abs. 1 UStG als masseverbindlichkeitsbegründend i.S. von § 55 Abs. 4 InsO anzusehen, wenn dies mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erfolgt. § 55 Abs. 4 InsO wäre dann aber auf Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) zu beschränken, da es bei der Erbringung sonstiger Leistungen i.S. von § 3 Abs. 9 UStG jedenfalls an einem vergleichbaren Verfügungselement fehlte. Eine auf Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) beschränkte Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO ist aber bereits deshalb ausgeschlossen, da die Auslegung des § 55 Abs. 4 InsO nicht dazu führen darf, dass es im Insolvenzeröffnungsverfahren eines Schuldners, der als Händler zustimmungspflichtige Lieferungen ausführt, zum Entstehen von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO kommt, während keine Masseverbindlichkeiten im Insolvenzeröffnungsverfahren eines Dienstleistungsunternehmens entstehen. Eine derartige Differenzierung hätte zur Folge, dass durch den unterschiedlichen Umfang, in dem Masseverbindlichkeiten entstünden, die Fortführung und Sanierung (vgl. § 1 Satz 1 InsO) von Dienstleistungsunternehmen erleichtert und von Handelsunternehmen erschwert würde. Dies wäre mangels sachgerechten Differenzierungsgrundes mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (vgl. hierzu allgemein z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 21. Juni 2011 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49) unvereinbar.

24

2. Die für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden Befugnisse sind auch umsatzsteuerrechtlich von Bedeutung. Bestellt das Insolvenzgericht --wie im Streitfall-- für einen Unternehmer einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und mit Recht zum Forderungseinzug, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug für die Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht und bezogen hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen. Gleiches gilt für den Steuerbetrag und den Vorsteuerabzug aus Leistungen, die das Unternehmen danach bis zum Abschluss des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt und bezieht.

25

a) Aufgrund der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Fall 2 InsO) und mit Recht zum Forderungseinzug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO) werden die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen uneinbringlich.

26

aa) Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Steuerbetrag für steuerpflichtige Ausgangsleistungen des Unternehmens zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.

27

(1) Wie der erkennende Senat bereits für das eröffnete Insolvenzverfahren entschieden hat, werden die Entgelte für Leistungen, die der Unternehmer bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht hat und die der Unternehmer bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht vereinnahmt hat, im Augenblick vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich. Maßgeblich ist hierfür, dass gemäß § 80 Abs. 1 InsO die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, die auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, auf den Insolvenzverwalter übergeht und dass der Unternehmer somit aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage ist, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem eigenen vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil selbst zu vereinnahmen, da sie im Rahmen der Masseverwaltung und Masseverwertung zu vereinnahmen sind und damit zum Bereich der Masseverbindlichkeiten gehören (vgl. BFH-Urteile in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.c, und vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, unter II.5.b).

28

(2) Ebenso ist es im Insolvenzeröffnungsverfahren, worüber der Senat bisher noch nicht zu entscheiden hatte. Zwar ergibt sich das Recht zum Forderungseinzug hier nicht aus den einem Insolvenzverwalter gemäß §§ 80 ff. InsO zustehenden Befugnissen. Erlässt das Insolvenzgericht aber entsprechend § 23 Abs. 1 Satz 3 InsO bei der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt das Verbot an Drittschuldner, an den Schuldner zu zahlen, und ermächtigt es den vorläufigen Insolvenzverwalter, Forderungen des Schuldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen (§ 22 Abs. 2 InsO), wird damit das Rechtsverhältnis zwischen dem Schuldner und dem vorläufigen Insolvenzverwalter gegenüber Drittschuldnern gemäß § 24 Abs. 1 InsO in einer Weise geregelt, die § 80 Abs. 1 und § 82 InsO entspricht (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 22. Februar 2007 IX ZR 2/06, Der Betrieb 2007, 1079, unter II.1.b).

29

Ordnet das Insolvenzgericht daher wie im Streitfall an, dass der Kläger als vorläufiger Insolvenzverwalter berechtigt ist, Bankguthaben und sonstige Forderungen des Insolvenzschuldners einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen und verbietet es zudem den Drittschuldnern an den Insolvenzschuldner zu zahlen, führt dies wie im eröffneten Insolvenzverfahren zur Uneinbringlichkeit der dem Unternehmer zustehenden Entgelte. Denn auch im Insolvenzeröffnungsverfahren ist es dann dem Unternehmer aufgrund der auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergegangenen Einziehungsbefugnis nicht mehr möglich, das Entgelt für die zuvor entstandene Steuerschuld zu erlangen. Ob es zu einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt, ist als erst nachträglich eintretender Umstand für die steuerrechtliche Beurteilung unerheblich.

30

bb) Zu berichtigen ist auch der Vorsteuerabzug. Der erkennende Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt entsteht (BFH-Urteile vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, Leitsatz 2, und vom 3. Juli 2014 V R 32/13, juris, Leitsatz). Der

Gläubiger des Schuldners, für den der vorläufige Insolvenzverwalter bestellt wird, kann dann seinen Entgeltanspruch aus der an den Schuldner erbrachten Leistung --selbst wenn es nachfolgend zu keiner Eröffnung des Insolvenzverfahrens kommt, sondern diese z.B. mangels Masse unterbleibt-- zumindest für die Dauer des Eröffnungsverfahrens und damit im Regelfall über einen längeren Zeitraum von ungewisser Dauer nicht mehr durchsetzen (BFH-Urteil in BFHE 242, 433, unter II.4.c bb). Dies gilt nicht nur für Entgeltansprüche eines Organträgers gegenüber der (bisherigen) Organgesellschaft --wie z.B. in der dem BFH-Urteil in BFHE 242, 433 zugrunde liegenden Fallgestaltung--, sondern allgemein für die gegen das Unternehmen gerichteten Entgeltansprüche aus Leistungen an das Unternehmen.

31

b) Uneinbringlich werden auch die Entgelte für die Leistungen, die der Unternehmer nach Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und Recht zum Forderungseinzug bis zur Beendigung des Insolvenzeröffnungsverfahrens (§§ 26, 27 InsO) erbringt oder bezieht. Für eine differenzierende Betrachtung nach den Leistungen, die das Unternehmen vor der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters erbringt oder bezieht und den Leistungen, die das Unternehmen nach dessen Bestellung bis zur Beendigung des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt oder bezieht, besteht insbesondere unter Berücksichtigung der insolvenzrechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters kein sachlicher Rechtfertigungsgrund. Erbringt der Unternehmer Leistungen, ist die Befugnis, die hierfür geschuldeten Entgelte zu vereinnahmen, in beiden Fällen auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergegangen. Anders als bei Leistungen, die durch einen verwaltungs- und verfügungsberechtigten vorläufigen Insolvenzverwalter (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Fall 1 InsO) oder nach Insolvenzeröffnung durch den Insolvenzverwalter erbracht werden, kommt es damit zu einer Trennung von Leistungserbringung und Entgeltvereinnahmung.

32

c) Im Anschluss an die Uneinbringlichkeit kommt es durch die Entgeltentrichtung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung.

33

aa) Vereinnahmt der vorläufige Insolvenzverwalter mit Recht zum Forderungseinzug und allgemeinem Zustimmungsvorbehalt ein zuvor uneinbringlich gewordenes Entgelt aus einer Ausgangsleistung vor seiner Bestellung (s. oben II.2.a aa) oder nach seiner Bestellung (s. oben II.2.b), führt die Entgeltvereinnahmung zu einer zweiten Berichtigung des Steuerbetrags nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 1 UStG. Dem steht nicht entgegen, dass die erste Berichtigung aufgrund Uneinbringlichkeit und die zweite Berichtigung aufgrund nachfolgender Vereinnahmung ggf. im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, unter II.2.d).

34

Die zweite Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 1 UStG ist --im Gegensatz zur ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG-- aufgrund einer späteren Eröffnung des Insolvenzverfahrens insolvenzrechtlich bei der Berechnung der sich für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum ergebenden Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO zu berücksichtigen, da es hierfür auf die rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters und damit auf das ihm eingeräumte Recht zum Forderungseinzug und zur Entgeltvereinnahmung ankommt (s. oben II.1.b bb).

35

bb) Ebenso führt die durch den vorläufigen Insolvenzverwalter --im Rahmen seines Zustimmungsvorbehalts-- veranlasste Zahlung von Entgelten aus vor oder nach seiner Bestellung bezogenen Leistungen (s. oben II.2.a bb und II.2.b) zu einer zweiten Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG. Auch dies kann im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen.

36

Die zweite Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG mindert den Steueranspruch und ist im Fall einer nachfolgenden Insolvenzeröffnung bei der Berechnung der sich für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum ergebenden Masseverbindlichkeit anspruchsmindernd zu berücksichtigen.

37

d) Die Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit (s. oben II.2.a) verstößt entgegen einer hieran geübten Kritik (vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 2. April 2014 7 K 7337/12, EFG 2014, 1427) nicht gegen das Unionsrecht.

38

Nach Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) ist die Steuerbemessungsgrundlage insbesondere im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen zu vermindern. Die Bestimmung ist ohne inhaltliche Änderung an die Stelle von Art. 11 Teil C Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG getreten. Nach der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) lässt die Regelung einen "Gestaltungsspielraum bei der Festlegung der Maßnahmen zur Bestimmung des Betrags der Minderung" (EuGH-Urteil vom 3. September 2014 C-589/12, GMAC, Deutsches Steuerrecht 2014, 1921, Rdnr. 32). Ohne dass es insoweit einer eigenständigen Regelung für den Insolvenzfall bedarf, gehört zu den Bedingungen i.S. von Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL auch § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und die Anwendung dieser Vorschrift im Insolvenzeröffnungsverfahren unter Berücksichtigung der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden Befugnisse. Zudem sind die Mitgliedstaaten nach Art. 273 MwStSystRL berechtigt, weitere Pflichten vorzusehen, um eine genaue Erhebung der Steuer und damit die zutreffende Berechnung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel der EU nach Art. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1553/89 vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 155 vom 7. Juni 1989, 9) auch in Insolvenzfällen sicherzustellen.

39

3. Im Streitfall ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Im zweiten Rechtsgang wird das FG Folgendes zu berücksichtigen haben:

40

a) Es ist zunächst festzustellen, in welcher Höhe der Umsatzsteueranspruch für die beiden Voranmeldungszeiträume entstanden ist.

41

aa) Dabei ist davon auszugehen, dass die der KG zustehenden Entgeltansprüche aus den von ihr erbrachten Leistungen wie auch die von ihr geschuldeten Entgelte für die von ihr bezogenen Leistungen mit der Bestellung des Klägers als vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt und Einziehungsbefugnis uneinbringlich geworden sind (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Uneinbringlichkeit liegt auch in Bezug auf die während des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbrachten und bezogenen Leistungen vor.

42

Für den Fall, dass das Insolvenzgericht entsprechend dem Insolvenzgutachten des Klägers nach § 21 Abs. 2 Nr. 5 InsO auch angeordnet hat, dass Forderungen, die die KG zur Sicherung eines Anspruchs abgetreten hatte, nicht von den Gläubigern eingezogen werden dürfen, sondern vom Kläger einzuziehen sind, tritt Uneinbringlichkeit auch für diese Entgeltansprüche ein.

43

bb) Soweit Uneinbringlichkeit gegeben ist, führt die Vereinnahmung von Leistungsentgelten durch den Kläger zu einer zweiten Berichtigung des Steueranspruchs (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 1 UStG) als Masseverbindlichkeit. War der Kläger z.B. nach § 21 Abs. 2 Nr. 5 InsO befugt, Entgeltansprüche einzuziehen, die die KG sicherungshalber abgetreten hatte, gilt dies auch für den Fall der Sicherungszession.

44

Die durch den Kläger veranlasste Zahlung auf Leistungsbezüge begründet eine zweite Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG), die sich masseverbindlichkeitsmindernd auswirkt.

45

cc) Bei der Aufteilung des Steueranspruchs für den Voranmeldungszeitraum in Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit ist zu beachten, dass sich für einen Bereich (z.B. im vorinsolvenzrechtlichen Teil des § 38 InsO) ein Vergütungsbetrag ergeben kann, der durch eine Verbindlichkeit im anderen Bereich (z.B. dem Masseteil i.S. von § 55 Abs. 4 InsO) ausgeglichen wird. Die Summe der Aufteilungsbeträge muss allerdings der für sich den Voranmeldungszeitraum ergebenden Steuerschuld entsprechen (BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.c aa).

46

b) Bei der Berechnung der Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO nicht zu berücksichtigen sind Berichtigungsansprüche, die wie z.B. § 15a UStG auf anderen Umständen als dem Forderungseinzug durch den vorläufigen Insolvenzverwalter oder den durch ihn veranlassten Zahlungen beruhen. Nicht zu berücksichtigen sind zudem Entgelte, die erst der Insolvenzverwalter nach Insolvenzeröffnung für Leistungen vereinnahmt, die das Unternehmen während des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbracht hat. Die dann mit der Vereinnahmung vorzunehmende zweite Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG führt entsprechend dem Senatsurteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996 zu einer Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

47

c) Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass das FA berechtigt war, den sich für einen Voranmeldungszeitraum des Insolvenzeröffnungsverfahrens als Masseverbindlichkeit nach §

55 Abs. 4 InsO ergebenden Umsatzsteueranspruch nach der Insolvenzeröffnung durch Steuerbescheid festzusetzen (vgl. hierzu allgemein BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.). Unerheblich ist dabei, dass --wie im Streitfall-- für denselben Voranmeldungszeitraum bereits vor der Insolvenzeröffnung ein Vorauszahlungsbescheid vorlag, der sich gemäß § 168 Satz 1 AO auch aus einer Steueranmeldung ergeben kann, der einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht.

48

Maßgeblich ist insoweit, dass unter den besonderen Bedingungen des Insolvenzverfahrens die doppelte Geltendmachung desselben Steueranspruchs trotz Vorliegens mehrerer Steuerbescheide für einen Voranmeldungszeitraum ausgeschlossen ist. Denn nach § 89 InsO ist eine Vollstreckung aus der vor Insolvenzeröffnung ergangenen Steuerfestsetzung ausgeschlossen. Zudem ist das FA nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats verpflichtet, der Anmeldung zur Insolvenztabelle (§§ 174 ff. InsO) eine auf das Kalenderjahr bezogene Steuerberechnung zugrunde zu legen (zum nur vorläufigen Charakter der Steuerberechnung für den Voranmeldungszeitraum im Verhältnis zur Steuerberechnung für den Besteuerungszeitraum vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 42/09, BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, unter II.3.a aa). Bei der Berechnung der Jahressteuer als Insolvenzforderung sind nur die Besteuerungsgrundlagen zu erfassen, die dem Insolvenzbereich des § 38 InsO zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, unter II.2.b).

49

Das FA kann danach den Steueranspruch, so wie er sich aus dem vor Insolvenzeröffnung ergangenen Steuerbescheid für einen Voranmeldungszeitraum des Insolvenzeröffnungsverfahrens ergab, nur nach Korrektur um den als Masseverbindlichkeit festzusetzenden Teil des Steueranspruchs zur Insolvenztabelle anmelden. Im Hinblick auf das Erfordernis einer auf das Kalenderjahr bezogenen Tabellenanmeldung des Steueranspruchs erübrigt sich zudem die Frage, ob der Steuerfestsetzung für einen Voranmeldungszeitraum Titelfunktion i.S. von § 179 Abs. 2 InsO zukommt.

Normen:

InsO:55/4 UStG:17/2/1

Verfahrensinformationen

- Verfahrensgang
 - FG Düsseldorf 1 K 3372/12 U vom 27. 9. 2013 EFG 2014 69 (Erste Instanz)