

## Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
• <b>Fallgruppen zur Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO</b> ....	<b>2</b>
- Abgabe von USt-Voranmeldungen	
- Keine Abgabe von USt-Voranmeldungen	
- USt-Organschaften	
- Abgabe von USt-Jahreserklärungen	
- Vergabe von Steuernummern	
Vgl. Uhländer, in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Auflage, Herne/Berlin 2012, S. 232 ff.	
• <b>BMF-Schreiben v. 17.1.2012 zu § 55 Abs. 4 InsO</b> ...	<b>8</b>
• <b>BMF-Schreiben v. 9.12.2011 zum Forderungseinzug</b> ...	<b>16</b>
• <b>Aufsatz „Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO“</b> ...	<b>20</b>
• <b>Aufsatz „Aktuelle Rechtsentwicklungen ...“</b> ...	<b>31</b>
• <b>BFH-Urteil v. 9.12.2010 „Forderungseinzug“ ↔ USt</b> ...	<b>47</b>
• <b>BFH-Urteil v. 1.9.2010 „Freigabe“ ↔ USt</b> ...	<b>56</b>
• <b>BFH-Urteil v. 2.11.2010 Vorsteuer aus Rechnung vorl. InV</b> ...	<b>61</b>
• <b>BFH-Urteil v. 8.3.2012 Verhältnis Festsetzung ↔ Erhebung (USt)</b> ...	<b>73</b>

## **1. Fallgruppe (Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung)**

Wenn ein vorläufiger "schwacher" Insolvenzverwalter (InV) für ein Unternehmen i.S.d. § 2 UStG bestellt wird, so ist dieser kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO. Falls das Unternehmen im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung Voranmeldungen mit einer Zahllast einreicht, liegt bereits zu diesem Zeitpunkt eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 168 S. 1 AO vor. Die Einordnung als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit kann jetzt noch nicht vom FA endgültig beurteilt werden. Nur falls das Insolvenzverfahren später eröffnet wird, kommt die Fiktion des § 55 Abs. 4 InsO zur Anwendung.

Sollte der InV im eröffneten Verfahren mit den bisherigen Festsetzungen im Rahmen der Voranmeldungen dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden sein, muss er eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzungen im Antragswege geltend machen. Da nunmehr über Masseverbindlichkeiten "gestritten" wird, kommt ein Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO nicht in Betracht. Einen „negativen Feststellungsbescheid“ i.S.d. § 251 Abs. 3 AO kennt das Verfahrensrecht nicht, die Norm regelt lediglich die positive Feststellung als Insolvenzforderung. Für einen eigenständigen „positiven Feststellungsbescheid als Masseverbindlichkeit“ fehlt eine Rechtsgrundlage in § 251 AO. Daher hat de lege lata eine Ablehnung oder positive Entscheidung durch Verwaltungsakt (Ablehnungsbescheid oder Änderungsbescheid gem. § 164 Abs. 2 AO) gegenüber dem InV - nunmehr unter der Massesteuernummer - zu erfolgen.

§ 153 AO ist ggf. vom InV zu beachten. § 166 AO greift nicht gegenüber dem InV im eröffneten Verfahren für bislang eingereichte Voranmeldungen des Schuldners, da der vorläufige "schwache" InV (i.d.R. personenidentisch mit dem InV) kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO ist. Ohnehin kommt § 164 Abs. 2 AO als Korrektornorm für die Änderung einer Steueranmeldung oder eines Vorauszahlungsbescheides kraft Gesetzes in Betracht.

**Wegen der unzureichenden verfahrensrechtlichen Verankerung des § 55 Abs. 4 InsO im geltenden Verfahrensrecht der AO, sollte die Finanzbehörde eine eigenständige Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot) i.S.d. § 254 Abs. 1 AO gegen den InV zur Geltendmachung als Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 AO vornehmen.**

Die Fälligkeit der Masseverbindlichkeiten kann erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Für eine rückwirkende Fälligkeit als Masseverbindlichkeit bietet § 55 Abs. 4 InsO keine Rechtsgrundlage. Es handelt sich vielmehr um eine aufschiebende Bedingung zur Einordnung als Masseverbindlichkeit bzw. um eine auflösende Bedingung zur Einordnung als Insolvenzforderung.

Bei Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Steueransprüchen betreffen (z.B. über § 240 AO), ist weiterhin zu prüfen, ob das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO erlassen sollte. Ein effektiver finanzgerichtlicher Rechtsschutz des InV gegen eine - vermeintlich rechtswidrige - Inanspruchnahme von Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 AO muss jedenfalls im Lichte von Art 19 Abs. 4 GG gewährleistet sein.

## **2. Fallgruppe (keine Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung)**

Falls das Unternehmen im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung keine Voranmeldungen mehr einreicht, hat eine Schätzung des FA durch Verwaltungsakt (§ 162 AO i.V.m. §§ 155, 157 AO) gegenüber dem Schuldner zu erfolgen, die gem. § 164 Abs. 1 S. 2 AO ebenfalls kraft Gesetzes unter V.d.N. steht. Da zu diesem Zeitpunkt die Fiktion des § 55 Abs. 4 InsO noch nicht greift, kann eine Bekanntgabe an den vorläufigen "schwachen" InV nicht erfolgen. Erst ab Verfahrenseröffnung handelt es sich im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO um Masseverbindlichkeiten, die dann unter der Massesteuernummer "umgebucht" werden müssen. Sollte der InV im eröffneten Verfahren mit der bisherigen Festsetzung durch die Schätzung des FA dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden sein, muss er eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung im Antragswege geltend machen (s.o.). Da nunmehr über Masseverbindlichkeiten "gestritten" wird, kommt ein Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO nicht in Betracht. Daher hat eine Ablehnung oder positive Entscheidung durch Verwaltungsakt (Ablehnungsbescheid oder Änderungsbescheid gem. § 164 Abs. 2 AO) gegenüber dem InV - nunmehr unter der Massesteuernummer - zu erfolgen. § 166 AO greift auch in diesem Fall nicht gegenüber dem InV im eröffneten Verfahren (s.o.).

### 3. Fallgruppe (USt-Organschaft)

Wenn für eine Organgesellschaft (USt) ein vorläufiger "schwacher" InV bestellt wird, ist die USt-Organschaft nicht beendet. Erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft endet die Organschaft. Die Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO führt in diesen Fällen zu keiner anderen Betrachtung. Die Umsätze sind bis zur Verfahrenseröffnung dem Organträger zuzurechnen.<sup>1</sup>

### 4. Fallgruppe: (USt-Jahreserklärung)

Besteuerungszeitraum für die USt ist das Kalenderjahr. Die Festsetzung für das jeweilige Kalenderjahr hat über die USt-Jahreserklärung zu berücksichtigen, dass die USt ggf. aufzuteilen ist:

- *Insolvenzforderungen* vor Antragstellung bzw. bis zur Eröffnung, wenn der Umsatz von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst ist (z.B. bei Bestellung lediglich als Gutachter oder für Umsätze, bei denen keine Zustimmungen des vorläufigen „schwachen“ InsV möglich oder erforderlich sind,
- *Masseverbindlichkeiten* bei Verfahrenseröffnung für Umsätze *im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO ab Antragstellung ab dem 1.1.2011,*
- „normale“ *Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 InsO,*
- *USt aus Freigabe* (vom Stpfl selbst zu erklären, weitere gesonderte StNr.)

Die verfahrensrechtlichen Folgen sind für *Insolvenzforderungen*, dass ab Verfahrenseröffnung kein „Bescheid“, sondern lediglich eine Berechnung zu erfolgen hat. Die *USt-Beträge aus der Freigabe* sind vom Stpfl. selbst anzumelden (§ 168 AO).

*Masseverbindlichkeiten* sind vom InsV nach Maßgabe des § 168 AO bei Zahllasten mit Eingang im FA Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung; bei Vergütungen mit Zustimmung des FA (§ 168 S. 2 AO). **Vom InsV sind ab Verfahrenseröffnung auch Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO zu erklären; die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG sind zu beachten. Spätestens im Rahmen der Jahreserklärung muss sich damit bei**

---

<sup>1</sup> Ob ein Haftungsanspruch gegen die Organgesellschaft gem. § 73 AO für diesen Zeitraum von § 55 Abs. 4 InsO erfasst wird, erscheint zumindest fraglich.

## **Verfahrenseröffnung der InV über den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung „erklären“ (im Steueranmeldeverfahren).**

### **5. Vergabe von Steuernummern**

Die Finanzämter im Geschäftsbereich der OFD Münster erteilen derzeit keine (weitere) Steuernummer ab dem Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung (vgl. Vfg. v. 30.3.2011). Diese Sichtweise und Handhabung ist bundesweit bis zu einer endgültigen Klärung durch das BMF bzw. der Bundesländer wohl auch der Regelfall.<sup>2</sup>

**OFD Münster**

Münster, 30.03.2011

**S 7532 - 14 - St 44 – 32 / S 0550 - 22 - St 32 - 41**

#### **Haushaltbegleitgesetz 2011 Einführung des § 55 Abs. 4 InsO Vorläufige Regelung zur Vergabe einer Massesteuernummer**

„Mit dem Haushaltbegleitgesetz (HBeglG) vom 09.12.2010 (BGBl I 2010 vom 14.12.2010, Nr. 63, 1885) wird der Insolvenzordnung u. a. der § 55 Abs. 4 InsO angefügt. Durch die Neuregelung 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 Masseverbindlichkeiten. Die Änderung gilt für Insolvenzverfahren, für die ab dem 01.01.2011 ein Eröffnungsantrag gestellt wird.

**Bis zu einer gegenteiligen Weisung sind Steuern auf Umsätze und Löhne, die während des Insolvenzeröffnungsverfahrens begründet werden, weiterhin bis zur Verfahrenseröffnung unter der bisherigen ("ersten") Steuernummer zu erfassen.**

**Eine Massesteuernummer ist für Steuerverbindlichkeiten, die gemäß § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten gelten, erst ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu erteilen. Dabei ist der Beginn der Grundkennbuchstaben (insbesondere U- und A-Signal) auf den Zeitpunkt festzulegen, zu dem der vorläufige Insolvenzverwalter bestellt worden ist.**

---

<sup>2</sup> Literatur: Kahlert (ZIP 2011, S.401 [404]) erwägt für den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO die Vergabe einer weiteren Steuernummer, „damit späterhin nachvollziehbar bleibt, ob und in welcher Höhe sich Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten gewandelt haben.“ Zimmer (ZInsO 2010, S. 2229 [2301]) plädiert für die Vergabe der „Massesteuernummer“ bereits mit Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung.

Die weiteren Verfahrensschritte werden momentan auf Bundesebene abgestimmt. Über das Ergebnis werden Sie zeitnah informiert.“

### Persönliche Stellungnahme als Anmerkung:

Die Vergabe einer Steuernummer ist „lediglich“ ein Ordnungsmerkmal, um Vorgänge in der Festsetzung und Erhebung den jeweils zutreffenden „Besteuerungssubjekten“ zuzuordnen. Die rechtliche Qualität der Verwaltungsakte bleibt hiervon unberührt. *Kahlert* ist darin zuzustimmen, dass die Vergabe einer weiteren Steuernummer – von mir als „§ 55 Abs. 4 InsO-Steuernummer bezeichnet - die spätere Zuordnung der betreffenden Lebenssachverhalte für die Begründung der Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO deutlich erleichtert, da von § 55 Abs. 4 InsO nicht alle Sachverhalte des Schuldnerunternehmens im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung erfasst werden.

Solange § 34 Abs. 3 AO jedoch auf § 55 Abs. 4 InsO keinen Bezug nimmt, könnte selbst eine solche Voranmeldung unter der „§ 55 Abs. 4 InsO-Steuernummer“ verfahrensrechtlich betrachtet nur vom Schuldnerunternehmen beim Finanzamt eingereicht werden. Mit Eingang im FA handelt es sich bei Zahllasten „automatisch“ um Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 Satz 1 AO).

<p><b>Selbst die Vergabe einer weiteren Steuernummer löst damit nicht alle verfahrensrechtlichen Probleme, wenn der (spätere) InV mit diesen Festsetzungen dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden ist.</b></p>
---

Eine pragmatische Ausgestaltung der Neuregelung könnte m.E. auch dergestalt erfolgen, dass bereits der vorläufige „schwache“ Insolvenzverwalter ein "Informationsschreiben" seitens des FA erhält, wonach aufschiebend bedingte Steueransprüche i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten entstehen. Das "ungewisse" Ereignis ist die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Durch dieses Schreiben sollte für den vorläufigen „schwachen“ InV ein Hinweis auf die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten für die Vorgänge im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erfolgen. Die Vergabe einer gesonderten Steuernummer ist damit jedoch noch nicht verbunden (vgl. OFD-MS v. 30.3.2011).

Die Bestellungen lediglich als Gutachter bzw. die Anzeigen der Masseunzulänglichkeit gem. §§ 208 ff. InsO werden künftig vermehrt auftreten. **Bei Anzeige der Masseunzulänglichkeit handelt es sich bei der Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO um sog. Altmasseverbindlichkeiten der Rangklasse des § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO, die „lediglich“ anteilig gleichmäßig zu befriedigen sind** (Kießner, in FK-InsO, 6 Auflage, Köln 2011, § 209 Rn. 49).<sup>3</sup>

Der BGH hat den Weg auf mögliche Haftungstatbestände des InV (§§ 60, 61 InsO; § 69 AO) durch die Entscheidung vom 14.10.2010 – IX ZB 224/08 eher erschwert.

Eine gesetzliche "Nachbesserung" in § 34 Abs. 3 AO oder § 155 InsO für die Fälle des § 55 Abs. 4 InsO erscheint sachgerecht, damit Aufzeichnungspflichten und Haftungsansprüche aus Sicht der Finanzverwaltung erfolgreich durchgesetzt werden könnten. Ansonsten droht der Norm ein "strukturelles Vollzugsdefizit".

§ 55 Abs. 4 InsO ist konzeptionell im System der InsO und der AO nicht hinreichend verankert, da er "rückwirkend" ab Verfahrenseröffnung eine Handlungspflicht für einen früheren Zeitraum auferlegt. § 55 Abs. 2 InsO und § 55 Abs. 4 InsO sind zwar in den Rechtsfolgen vergleichbar (Fiktion vom Masseverbindlichkeiten); die normative "Schwäche" des § 55 Abs. 4 InsO ist jedoch, dass der vorläufige "schwache" InV zu diesem Zeitpunkt kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO ist (vgl. Uhländer, AO-StB 2011, S. 84 ff.).<sup>4</sup> Das BMF-Schreiben v. 17.1.2012 ermöglicht lediglich in den Grundfragen eine sachgerechte Anwendung der Norm.

<sup>3</sup> Vgl. auch *Klaas/Zimmer*, ZInsO 2011, S. 666 ff. zum Zeitpunkt der Anzeige der Masseunzulänglichkeit als taugliches Qualitätsmerkmal des Insolvenzverwalters.

<sup>4</sup> Vgl. zur Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO auch instruktiv *Onusseit*, ZInsO 2011, S. 641 ff.

**BMF-Schreiben v. 17.1.2012:**

*„Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:*

***I. Allgemeines***

1. *Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 wurde § 55 InsO um folgenden Absatz 4 erweitert:*

*„(4) Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.“*

*Die neue Regelung ist auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, deren Eröffnung ab dem 1. Januar 2011 beantragt wird.*

***II.1 Betroffene Personen***

2. *§ 55 Abs. 4 InsO findet Anwendung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter). Hierbei ist es unbeachtlich, ob der schwache vorläufige Insolvenzverwalter vom Gericht mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde oder nicht. Auch ohne einen Zustimmungsvorbehalt im Sinne des § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO können entsprechende Steuerverbindlichkeiten durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter begründet werden, insbesondere wenn ihm zahlreiche Rechte durch das Insolvenzgericht eingeräumt oder Sicherungsmaßnahmen angeordnet werden.*

3. *Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO werden begründet*

- *durch Handlungen des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Verwertung von Anlagevermögen durch den vorläufigen Insolvenzverwalter im Rahmen einer Einzelermächtigung, Einziehung von Forderungen).*

- *durch Handlungen des Insolvenzschuldners, die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Zustimmung zu Umsatzgeschäften) erfolgen. Die Zustimmung kann aktiv oder durch konkludentes Handeln erfolgen (z. B. Tun, Dulden, Unterlassen).*



- 4 *Soweit der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich der Handlung des Insolvenzschuldners widersprochen hat, entstehen keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.*
- 5 *Für den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter), ist § 55 Abs. 4 InsO nicht anwendbar, da insoweit sonstige Masseverbindlichkeiten bereits nach § 55 Abs. 2 InsO begründet werden.*

## **II.2 Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters**

- 6 *Die steuerrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters wird durch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO nicht berührt. Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ist kein Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO, so dass er während des Insolvenz- eröffnungsverfahrens weder die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat noch diese erfüllen darf.*

## **II.3 Verbindlichkeiten / Forderungen**

- 7 *Die Vorschrift ist lediglich auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Schuldverhältnis anwendbar. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche werden von der Vorschrift nicht erfasst.*

## **II.4 Betroffene Steuerarten und steuerliche Nebenleistungen**

- 8 *Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erstreckt sich auf alle Steuerarten.*
- 9 *Steuerliche Nebenleistungen zu den von § 55 Abs. 4 InsO erfassten Steuerarten teilen das Schicksal der Hauptforderung (z. B. Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten zu qualifizierende Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem Eröffnungsverfahren).*
- 10 *Verspätungszuschläge, die gegen den Insolvenzschuldner wegen Fristversäumnissen im Insolvenzeröffnungsverfahren festgesetzt worden sind, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, da diese nicht vom schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. durch seine Zustimmung begründet worden sind.*

### **II.4.1 Umsatzsteuer**

#### **II.4.1.1 Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen**

- 11 *Grundsätzlich fallen sämtliche Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Insolvenzschuldner nach § 13b UStG, die nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO. Die Umsatzsteuerverbindlichkeit kann sowohl auf Umsätzen aus Lieferungen (z. B. Warenverkäufe) als auch auf sonstigen Leistungen des Unternehmers (z. B. aktives Tun, aber auch Duldung oder Unterlassung) beruhen. Ausgenommen sind Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die auf Umsätzen beruhen, denen der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich widersprochen hat (vgl. Rz. 4).*

#### **II.4.1.2 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 UStG**

- 12 *Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen den Insolvenzschuldner erfüllen regelmäßig nicht den Tatbestand des § 55 Abs. 4 InsO, weil sie unabhängig von der Tätigkeit (der Zustimmung) des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters entstehen. Entsprechende Vorsteuerrückforderungsansprüche stellen damit Insolvenzforderungen dar.*

#### **II.4.1.3 Umsatzkorrektur wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 -)**

- 13 *Mit Urteil vom 9. Dezember 2010 (V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996) hat der BFH entschieden, dass das Entgelt für eine vor Eröffnung des Verfahrens ausgeführte Leistung, dass durch den Insolvenzverwalter nach Verfahrenseröffnung vereinnahmt wird, nicht nur bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (so genannte Istbesteuerung nach § 20 UStG), sondern auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (so genannte Sollbesteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Denn mit der Insolvenzeröffnung entstehen die selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile „Insolvenzmasse“ und „vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil“. Die Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen des Insolvenzschuldners, bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, werden mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aus Rechtsgründen uneinbringlich, so dass in den Fällen der Sollbesteuerung eine Umsatzkorrektur im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu erfolgen hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 - a. a. O. und BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011, BStBl I S. 1273).*

- 14 *Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO, bei denen das Entgelt im Falle der Sollversteuerung zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind hingegen nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Diese Umsatzsteuerbeträge sind durch den Unternehmensteil „Insolvenzmasse“ begründet und sind daher auch aus der Insolvenzmasse zu entrichten. Da kein Wechsel des leistenden Unternehmensteils („Insolvenzmasse“) vorliegt, ist auch keine Berichtigung durchzuführen (vgl. BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011 a. a. O.).*

#### **II.4.1.4 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG**

- 15 *Ist während der vorläufigen Insolvenzverwaltung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen, fällt diese in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 - XI R 35/09 - BStBl II S. 1000).*

#### **II.4.1.5 Verwertung von Sicherungsgut**

- 16 *Die Verwertung von Sicherungsgut begründet keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Derartige Umsätze unterliegen weiterhin der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG. Durch die Fiktion in § 55 Abs. 4 InsO werden diese Umsätze nicht zu Umsätzen „innerhalb“ des Insolvenzverfahrens.*

#### **II.4.1.6 Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinnahmten und nach vereinbarten Entgelten im vorläufigen Insolvenzverfahren**

- 17 *Im Fall der Istversteuerung führt die Vereinnahmung der Entgelte durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07 - BStBl II, S. 682).*

- 18 *Bei der Sollversteuerung führt die bloße Vereinnahmung der Entgelte aus Umsätzen, die vor dem Insolvenzeröffnungsverfahren getätigt wurden, durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren nicht zu Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO.*

#### **II.4.1.7 Nach § 55 Abs. 4 InsO begründete abziehbare Vorsteuerbeträge**

- 19 *Vorsteuerbeträge für nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen fallen in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, sofern der schwache vorläufige Insolvenzverwalter dem zu Grunde liegenden Umsatzgeschäft zugestimmt hat.*

#### **II.4.2 Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer**

- 20 *Werden durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder durch den Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Ertragsteuern begründet, stellen diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO dar (z. B. Veräußerung von Anlagevermögen mit Aufdeckung stiller Reserven).*
- 21 *Insoweit erfolgt die Zuordnung in Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten durch eine zeitliche Vorverlagerung der Wirkung des eröffneten Insolvenzverfahrens auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters. In der Folge kann aber nur eine Aufteilung des einheitlichen Jahresergebnisses erfolgen.*

#### **II.4.3 Lohnsteuer**

- 22 *Werden Löhne während des vorläufigen Insolvenzverfahrens an die Arbeitnehmer ausgezahlt, stellt die hierbei entstandene Lohnsteuer mit Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit dar. Dies gilt nicht für Insolvenzgeldzahlungen, diese unterliegen als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 2 EStG nicht dem Lohnsteuerabzug.*
- 23

#### **II.4.4 Kraftfahrzeugsteuer**

- 23 *Das bloße (Weiter-)Halten eines bereits vor Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters auf den Insolvenzschuldner zugelassenen Fahrzeuges fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO.*
- 24 *Lässt der Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters ein Fahrzeug neu zu, fällt die entstehende Kraftfahrzeugsteuer in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO und stellt eine Masseverbindlichkeit dar, wenn das Fahrzeug zur späteren Insolvenzmasse gehört.*

### **III. Verfahrensrechtliche Fragen**

#### **III.1 Steuererklärungspflichten**

- 25 *§ 55 Abs. 4 InsO ändert nicht den rechtlichen Status des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und lässt das Steuerrechtsverhältnis unberührt.*
- 26 *Da der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nicht Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist, hat er keine Steuererklärungspflichten für den Insolvenzschuldner zu erfüllen.*

- 27 *§ 55 Abs. 4 InsO verlagert lediglich den Zeitpunkt der Zuordnung von Steuerverbindlichkeiten in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vor.*

### **III.2 Entstehung der Masseverbindlichkeiten**

- 28 *Erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten die nach Maßgabe des § 55 Abs. 4 InsO in der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeten und noch bestehenden Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten.*

### **III.3 Aufrechnung gegen Steuererstattungsansprüche**

- 29 *Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Steuerforderungen und Steuererstattungen ohne Einschränkungen aufrechenbar, soweit die Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen. Der Umstand, dass bestimmte Steuerforderungen später (nach Insolvenzeröffnung) gem. § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten werden, hindert die Aufrechnung nicht.*

### **III.4 Zuordnung und Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer**

- 30 *Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die im vorläufigen Insolvenzverfahren abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen, bei denen die Umsatzsteuer noch nicht bzw. nicht vollständig beglichen wurde, in Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO und Insolvenzforderungen aufzuteilen. Für Zwecke der Zuordnung gilt Folgendes:*

- 31 *Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rz. 11, 15, und 17) sind um die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträge (vgl. Rz. 19) zu mindern. Nur soweit sich hiernach eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO vor (vgl. Rz. 7).*

- 32 *Die als Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 31) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die Besteuerungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter durchzusetzen (vgl. Rz. 34 ff.). Einwendungen hiergegen können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs nach § 347 AO, geltend gemacht werden.*

- 33 *Nicht als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltend zu machende Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden.*

### **III.5 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO**

#### **III.5.1 Bekanntgabe**

- 34 *Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 122 AO und Nr. 2.9 des AEAO zu § 122. Der vorläufige Insolvenzverwalter ohne Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ist nicht Bekanntgabeadressat für Verwaltungsakte.*
- 35 *Soweit bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Steuerfestsetzung (Steueranmeldung) der nach Verfahrenseröffnung nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten geltenden Steuerverbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, wirkt diese gegenüber der Insolvenzmasse fort. Es ist keine erneute Bekanntgabe gegenüber dem Insolvenzverwalter vorzunehmen (zum Leistungsgebot vgl. Rz. 38 ff.).*
- 36 *Soweit noch keine Steuerfestsetzung der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit geltenden Steuerverbindlichkeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, ist gegenüber dem Insolvenzverwalter die Steuer erstmalig festzusetzen.*

#### **III.5.2 Leistungsgebot**

- 37 *Die Geltendmachung der noch nicht beglichenen Masseverbindlichkeiten erfolgt mittels Leistungsgebot.*
- 38 *Da § 55 Abs. 4 InsO für die tatbestandlichen Steuerverbindlichkeiten die Insolvenzmasse als „haftenden“ insolvenzrechtlichen Vermögensbereich bestimmt und gegenüber diesem Vermögensbereich noch kein Leistungsgebot erfolgt ist, ist insoweit an den Insolvenzverwalter* Seite 8

*ein Leistungsgebot mit der ursprünglichen Fälligkeit und unter Aufführung der bereits entstandenen Nebenleistungen zu erlassen.*

### **III.5.3 Einwendungen gegen die Zuordnung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO**

- 39 *Bei Streit über die Zuordnung anteiliger Beträge zur Insolvenzmasse kann der Insolvenzverwalter mit Verfahrenseröffnung die Rechte wahrnehmen, die dem Insolvenzschuldner zu diesem Zeitpunkt auch zugestanden hätten. Einwendungen gegen die Zuordnung können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs gegen das Leistungsgebot geltend gemacht werden.*

### **IV. Anfechtung**

- 40 *Tatbestandlich ist § 55 Abs. 4 InsO im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Falle einer anfechtbar geleisteten Zahlung mangels bestehender Steuerverbindlichkeiten nicht erfüllt. Würde der Insolvenzverwalter nach der Insolvenzeröffnung die Anfechtung der Steuerzahlung erklären und das Finanzamt auf die Anfechtung hin zahlen, würde die ursprüngliche Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO unmittelbar, aber nunmehr als Massforderung wieder aufleben. Das Finanzamt würde eine Zahlung leisten, die es sofort wieder zurückfordern könnte. Eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch kann daher wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden. Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Abgabenordnung - zum Download bereit. ...“*

**BMF v. 9.12.2011:**

„Im Urteil V R 14/08 vom 22. Oktober 2009 führt der BFH aus, dass spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote die Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen an den späteren Gemeinschuldner in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich werden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt.

Mit Urteil V R 22/10 vom 9. Dezember 2010 hat der BFH entschieden, dass in dem Fall, in dem der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte steuerpflichtige Leistung vereinnahmt, die Entgeltvereinbarung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollversteuerung eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Die BFH-Urteile haben Auswirkungen auf die Berichtigung des Entgelts für ausgeführte steuerpflichtige Leistungen sowie den Vorsteuerabzug.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl. I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2011, IV D 2 - S 7333/11/10001 (2011/0989130), BStBl I S. XXX, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In Abschnitt 17.1 Abs. 5 wird Satz 5 gestrichen. Die bisherigen Sätze 6 bis 14 werden die Sätze 5 bis 13.
2. In Abschnitt 17.1. werden die folgenden Absätze 11 bis 15 angefügt:

***U n e i n b r i n g l i c h k e i t i m I n s o l v e n z v e r f a h r e n***

(11) <sup>1</sup>Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers geht nach § 80 Abs. 1 InsO die gesamte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis und damit auch die Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter über. <sup>2</sup>Demzufolge kommt es zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile, zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können. <sup>3</sup>Dabei handelt es sich um die Insolvenzmasse und das vom



Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen sowie einen vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil. <sup>4</sup>Der Unternehmer ist auf Grund des Übergangs der Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO selbst nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu vereinnahmen. <sup>5</sup>Erbringt der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, ohne das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt zu vereinnahmen, tritt daher spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil ein (Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen). <sup>6</sup>Der Steuerbetrag ist deshalb nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. <sup>7</sup>Vereinnahmt der Insolvenzverwalter später das zunächst uneinbringlich gewordene Entgelt, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen. <sup>8</sup>Diese auf Grund der Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 22/10, BStBl 2011 II S. XXX). <sup>9</sup>Denn der sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ergebende Steueranspruch ist erst mit der Vereinnahmung voll-ständig verwirklicht und damit abgeschlossen.

**Beispiel:**

*<sup>1</sup>Über das Vermögen des U wurde am 15. 7. 01 das Insolvenzverfahren eröffnet. <sup>2</sup>Nach dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters hatte U zu diesem Zeitpunkt Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen in Höhe von 119 000 €. <sup>3</sup>Hierin ist die Umsatzsteuer in Höhe von 19 000 € enthalten. <sup>4</sup>U hatte diese Umsätze in den entsprechenden Voranmeldungszeiträumen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet. <sup>5</sup>Der Insolvenzverwalter vereinnahmt im März 02 (nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) Forderungen in Höhe von 59 500 €. <sup>6</sup>Die restlichen Forderungen kann der Insolvenzverwalter nicht realisieren.*

*<sup>7</sup>U kann seine Forderungen zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr selbst realisieren. <sup>8</sup>Die Forderungen sind aus rechtlichen Gründen uneinbringlich (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG). <sup>9</sup>Im Voranmeldungszeitraum der Insolvenzeröffnung ist daher eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage um 100 000 € vorzunehmen. <sup>10</sup>Nach Vereinnahmung eines Teils der Forderungen durch den Insolvenzverwalter muss dieser eine - erneute - Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG von 50 000 € für den Voranmeldungszeitraum der Vereinnahmung (März 02) vornehmen. <sup>11</sup>Die hieraus*

*resultierende Umsatzsteuer ist als Masseverbindlichkeit vom Insolvenzverwalter zu entrichten.*

*(12) <sup>1</sup>Wird vom Insolvenzgericht ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter nach § 22 Abs. 1 InsO bestellt, ist dieser Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO. <sup>2</sup>Da auf ihn die gesamte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergeht, tritt bereits mit seiner Bestellung die Uneinbringlichkeit der Entgelte und die Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile ein und der Steuerbetrag ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. <sup>3</sup>Vereinnahmt später der sog. starke vorläufige Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren oder der Insolvenzverwalter im eröffneten Insolvenzverfahren das uneinbringlich gewordene Entgelt für eine Leistung, die vor Bestellung des starken vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht worden ist, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG im Zeitpunkt der Vereinnahmung erneut zu berichtigen. <sup>4</sup>Diese auf Grund der Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO bei Vereinnahmung durch den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter. <sup>5</sup>Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet, ist die nach Satz 2 durchgeführte Berichtigung rückgängig zu machen.*

*(13) <sup>1</sup>Steuerbeträge aus Umsätzen, die von einem sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters im vorläufigen Insolvenzverfahren begründet werden und bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. <sup>2</sup>Diese Umsatzsteuerbeträge stellen mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO dar und sind daher aus der Insolvenzmasse des dreigeteilten Unternehmens zu entrichten. <sup>3</sup>Für Steuerbeträge aus Umsätzen, die nach der Bestellung als sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter erbracht worden sind, kommt ebenfalls keine Berichtigung des Umsatzsteuerbetrags nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG in Betracht. <sup>4</sup>Diese Umsätze stellen mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO dar.*

*(14) <sup>1</sup>Der Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung, die vom Unternehmer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht und für die das Entgelt wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen uneinbringlich wurde, hat zu diesem Zeitpunkt die auf die steuerpflichtige Leistung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. <sup>2</sup>Denn Zahlungsverpflichtung und Zahlungsbereitschaft des Leistungsempfängers bestehen fort und sind unabhängig von der*

*Uneinbringlichkeit des Entgelts im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil des leistenden Unternehmers zu beurteilen.*

*(15) <sup>1</sup>Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung an den späteren Insolvenzschuldner erbracht wurden, werden im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich. <sup>2</sup>Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. <sup>3</sup>Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 22. 10. 2009, V R 14/08, BStBl 2011 II S. XXX).*

*Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2011 eröffnet wurden. ..."*

## Steuern als Masseverbindlichkeiten i.Sd. § 55 Abs. 4 InsO

### - Überblick zur Neuregelung ab dem 1.1.2011 -

von Prof. Dr. Christoph Uhländer<sup>5</sup>

= Aufsatz AO-StB 2011, Heft 3, S. 84-87

Durch die gesetzliche Neuregelung in § 55 Abs. 4 InsO gelten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im vorläufigen Insolvenzverfahren ab Verfahrenseröffnung als Masseverbindlichkeiten, auch wenn lediglich ein vorläufiger „schwacher“ Insolvenzverwalter bestellt wird. Dies galt bislang nur bei der - sehr seltenen - Bestellung eines vorläufigen „starken“ Insolvenzverwalters (§ 55 Abs. 2 InsO). Bereits im Jahre 2006 hatte der Verfasser den fehlgeschlagenen Versuch des Fiskus für eine Vorläuferregelung zu § 55 Abs. 4 InsO erläutert (vgl. *Uhländer*, AO-StB 2006, S. 286 ff. zu § 251 Abs. 4 AO-E i.d.F. des JStG 2007, sog. „steuerrechtliche Insellösung“).

### I. Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO

Kontroverse Diskussionen zwischen Insolvenzrechtlern und der Finanzverwaltung zur Rolle des Fiskus als Gläubiger im vorläufigen Insolvenzverfahren gingen der Gesetzesänderung voraus, da die Fiktion allein Steueransprüche umfasst (zur polarisierenden Kritik der insolvenzrechtlichen Literatur vgl. z.B. *Marotzke*, ZInsO 2010, S. 2163 ff; *Stapper*, ZInsO 2010, S. 1880 ff.; *Bauer*, ZInsO 2010, S. 1432 ff.; *Pape*, ZInsO 2010, S. 2155 ff.; *Bauer*, ZInsO 2010, S. 1917 ff.; *Kahlert*, ZIP 2010, S. 1274; *Werres*, ZInsO 2010, S. 2055). Ausgewogene Stellungnahmen zu § 55 Abs. 4 InsO sind eher die Ausnahme (instruktiv *Zimmer*, ZInsO 2010, S. 2299 ff.).

#### 1. Gesetzgebungsverfahren

Durch Art. 3 des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 v. 9.12.2010, BGBl. I, S. 1885 ist folgender Abs. 4 in § 55 InsO eingefügt worden:

---

<sup>5</sup> Der Autor ist Professor an der Fachhochschule für Finanzen NRW (Nordkirchen) mit sog. Praxisphasen in Dienststellen der Finanzverwaltung (FA Recklinghausen, FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Herne und FA für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Bochum). Daneben ist er 1. Vorsitzender des Forums Steuerrecht Nordkirchen e.V. ([www.Steuerforum-Nordkirchen.de](http://www.Steuerforum-Nordkirchen.de)). Der Beitrag gibt naturgemäß die persönliche Ansicht des Verfassers wieder.

*„Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.“*

In zeitlicher Hinsicht findet die Neuregelung auf Insolvenzverfahren Anwendung, die ab dem 1. Januar 2011 **beantragt** werden (Art. 103e EG InsO i.d.F. Art. 4 HBeglG 2011):

*„Auf Insolvenzverfahren, die vor dem 1. Januar 2011 beantragt worden sind, sind die bis dahin geltenden Vorschriften weiter anzuwenden.“*

Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 17/3030 v. 27.9.2010, S. 21) ist die Neuregelung fiskalisch motiviert: *„In der Begründung des Regierungsentwurfs der Insolvenzordnung zu § 55 (vgl. Bundestagsdrucksache 12/2443, S. 126) klingt die Erwartung an, dass Personen, die Geschäfte mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter abschließen oder ihm gegenüber ein Dauerschuldverhältnis erfüllen, das sie mit dem Schuldner vereinbart hatten, besonders geschützt sind, da ihnen regelmäßig nach Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit zusteht. Diese Erwartung wurde nicht erfüllt, da die Gerichte regelmäßig vorläufige Verwalter bestellen, auf die die Verfügungsbefugnis über das schuldnerische Vermögen nicht übergeht (so genannte schwache Verwalter). Dies führt dazu, dass die im Eröffnungsverfahren mit Zustimmung des Verwalters begründeten Verbindlichkeiten ganz überwiegend Insolvenzforderungen darstellen, obwohl insbesondere für die Umsatzsteuerforderung in der Gesetzesbegründung die gegenteilige Erwartung geäußert wurde. Eine Ausnahme ist nach der Rechtsprechung nur für solche Forderungen vorgesehen, bei denen das Gericht dem schwachen vorläufigen Verwalter erlaubt, bei bestimmten Geschäften dem Gläubiger die vollständige Befriedigung zu versprechen.*

*Diese Rechtslage wirkt sich besonders nachteilig zu Lasten der Steuerverwaltung aus. Durch die Umsatztätigkeit eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters entstehen im Insolvenzeröffnungsverfahren weitere Steuerrückstände, ohne dass das Finanzamt hierauf Einfluss nehmen kann. Insofern ist der Fiskus gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt, die im Eröffnungsverfahren Vorkehrungen gegen drohende Verluste durchsetzen können. Die Anreicherung der Insolvenzmasse durch die im Eröffnungsverfahren zusätzlich entstehenden Steuerausfälle stellt deshalb eine un- gerechtfertigte Benachteiligung des Fiskus dar. Zudem ist zu beobachten, dass manche schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter ihrer Rechtsstellung gezielt ausnutzen, um die Masse durch aktive Gestaltungen zulasten des Fiskus weiter anzureichern. Durch den neu angefügten Absatz 4 wird dieser Praxis ein Riegel vorgeschoben. Es liegt auch insofern keine ungerechtfertigte*

*Besserstellung des Fiskus vor, da der in diesen Geschäften anfallende Vorsteuerabzug regelmäßig auch in voller Höhe dem schuldnerischen Unternehmen vor Verfahrenseröffnung zugutekommt.“*

Während der parlamentarischen Beratungen im Bundesrat kamen die Ausschüsse zu folgenden Einschätzungen (BR-Drucksache 532/1/10 v. 4.10.2010, S. 9: *„Die mit § 55 Absatz 4 InsO-E verfolgte Änderung des Insolvenzrechts ist abzulehnen. Die Einordnung von Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerverhältnis, die von dem Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, als Masseverbindlichkeit würde zu einem erheblichen Liquiditätsabfluss aus der Insolvenzmasse führen und damit die mit der Insolvenzordnung angestrebte Wende vom Zerschlagungsprinzip hin zu einer Stärkung des Sanierungsgedankens grundsätzlich in Frage stellen. ... Die Verabschiedung des § 55 Absatz 4 InsO-E würde Forderungen anderer Gläubigergruppen nach weiteren Privilegien nach sich ziehen, die das auf Verteilungsgerechtigkeit angelegte System des geltenden Insolvenzrechts nachhaltig und irreparabel beeinträchtigen würden. Zu befürchten wäre aufgrund der geringeren Quotenerwartung zudem ein Rückgang beim oftmals ohnehin nicht stark ausgeprägten Interesse der Gläubiger an einer Mitwirkung im Insolvenzverfahren.“*

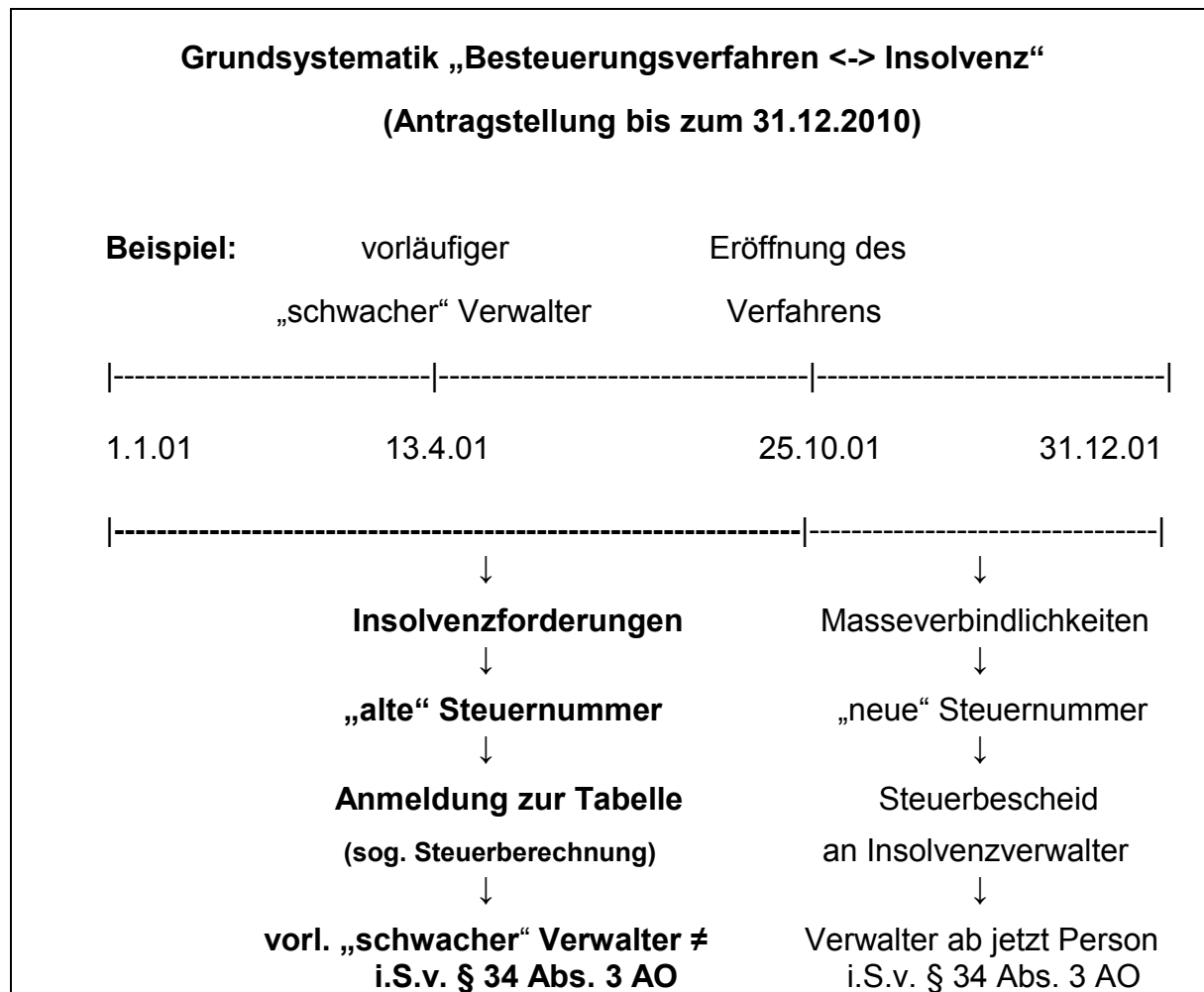
Trotz dieser Bedenken akzeptierte der Bundesrat in seiner Sitzung am 26.11.2010 das HBeglG 2011. Zuvor hatte der Bundestag am 28.10.2010 einen entsprechenden Beschluss gefasst. Federführend im Bundestag war „diesmal“ der Haushaltsausschuss, nachdem bei den gescheiterten bisherigen Vorhaben in früheren Jahren der Finanzausschuss eine Neuregelung in § 251 Abs. 4 AO-E (BR-Drucksache 622/06) und der Rechtsausschuss eine Änderung des § 55 Abs. 2 InsO-E (BR-Drucksache 618/05) mit vergleichbaren Regelungsinhalten nicht ermöglichen.

Ablehnend stand der Haushaltsausschuss jedoch einer zeitgleich geplanten Änderung der Aufrechnungsmöglichkeiten zugunsten des Fiskus in **§ 96 Abs. 3 InsO-E** gegenüber, die somit bislang keine Gesetzeskraft erlangt hat. (vgl. Beschlussempfehlung BT-Drucksache 17/3406 v. 26.10.2010, S. 29). *„Die Regelung im Regierungsentwurf hätte die Liquidität des insolventen Unternehmens im Eröffnungsverfahren und der Insolvenzmasse im eröffneten Verfahren beeinträchtigt. Vor dem Hintergrund des mit der Maßnahme angestrebten Einsparvolumens wären die negativen Auswirkungen nicht gerechtfertigt gewesen. Deshalb wird die Regelung aus dem Regierungsentwurf herausgenommen.“* (vgl. Bericht des Haushaltsausschusses BT-Drucksache 17/3452 v. 27.10.2010, S. 8). Erneute Bemühungen können nach den bisherigen Erfahrungen insoweit natürlich nicht ausgeschlossen werden (vgl. bereits Uhländer, AO-StB 2006, S. 286 ff.)

## 2. Insolvenzverfahren mit Antragstellung bis zum 31.12.2010

Im vorläufigen Insolvenzverfahren konnten nach bisheriger Rechtslage keine Masseverbindlichkeiten entstehen. Eine Ausnahme galt bei Bestellung eines vorläufigen „starken“ Insolvenzverwalters nach Maßgabe von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist (§ 22 Abs. 1 InsO i.V.m. § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO). Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind für diesen Zeitraum bis zur Eröffnung des Verfahrens daher grundsätzlich Insolvenzforderungen (vgl. ausführlich *Uhländer*, in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 8. Auflage, Herne/Berlin 2010, S. 125 ff.; *ders.* AO-StB 2010, S. 81 ff. sowie *Loose*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 251 AO; *ders.*, in *DFGT 7* (2010), S. 99 ff.). Der vorläufige „schwache“ Insolvenzverwalter ist kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, der vorläufige „starke“ Insolvenzverwalter hingegen schon.

Mit Verfahrenseröffnung im Regelverfahren (IN-Aktenzeichen) bestellt das Insolvenzgericht einen Insolvenzverwalter durch gesonderten Beschluss, der damit zugleich Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO wird (BFH-Urteil v. 28.11.2002 VII R 41/01, BStBl. II 2003, S. 337; BMF-Schreiben v. 17.12.1998, BStBl. 1998 I S. 1500, Tz. 3). Er tritt damit selbst in ein unmittelbares Pflichtenverhältnis zur Finanzbehörde. Vermögensverwalter haben die in § 34 Abs. 1 AO genannten Pflichten zu erfüllen, soweit ihre Verwaltung reicht



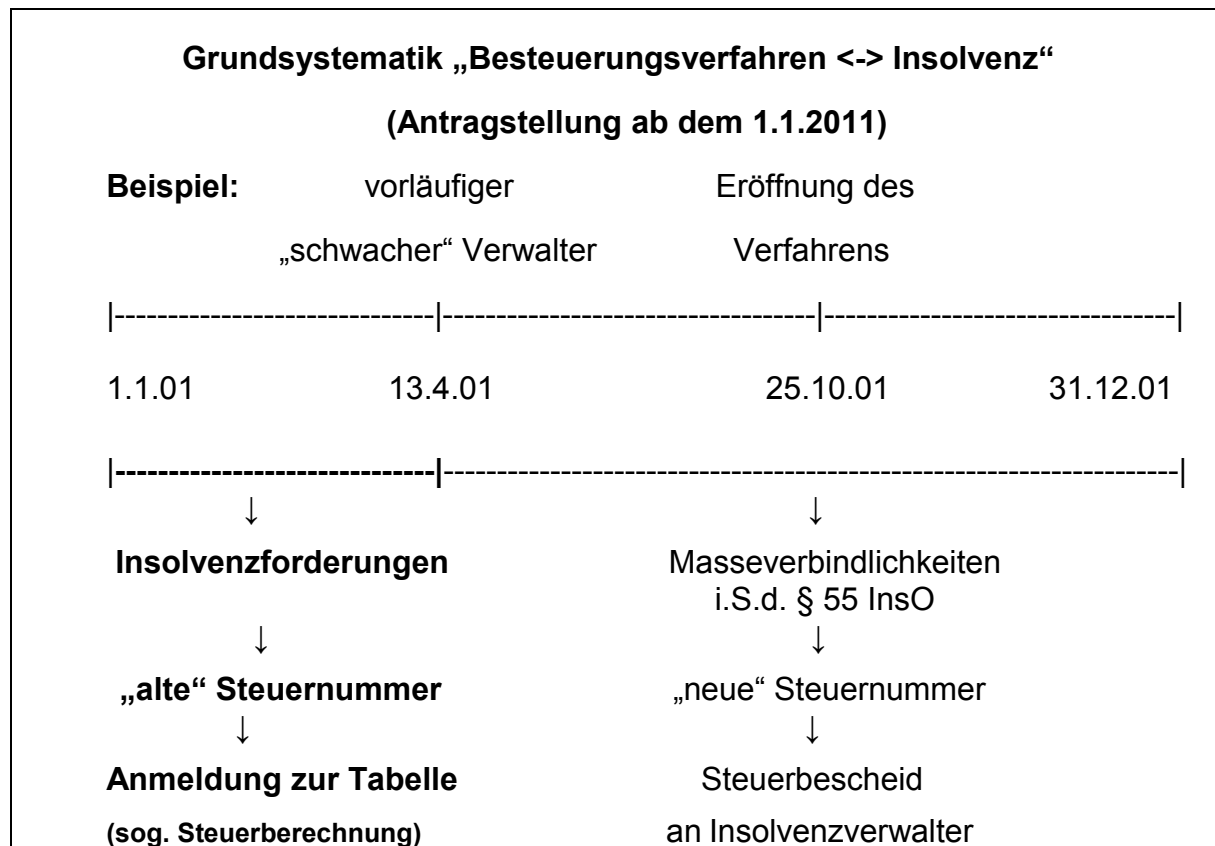
### 3. Insolvenzverfahren mit Antragstellung ab dem 1.1.2011

Durch die Einfügung des § 55 Abs. 4 InsO fingiert der Gesetzgeber im vorläufigen Insolvenzverfahren Masseverbindlichkeiten, wenn das Verfahren eröffnet wird. In den Rechtsfolgen stimmt § 55 Abs. 4 InsO zwar mit § 55 Abs. 2 InsO überein (Fiktion von Masseverbindlichkeiten im vorläufigen Insolvenzverfahren). Auf einen vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalter ist die Verfügungsbefugnis indes gerade nicht übergegangen. Systematisch ist § 55 Abs. 4 InsO damit nicht hinreichend konturiert, da die Wechselbeziehungen zu den Mitwirkungspflichten der § 34 Abs. 3 AO, § 155 Abs. 1 InsO und den Haftungsnormen in §§ 60, 61 InsO sowie § 69 AO nicht abgestimmt sind und wesentliche Anwendungsfragen de lege lata unbeantwortet bleiben.

Sachlich umfasst § 55 Abs. 4 InsO alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) und nicht nur die Umsatzsteuer (ebenso *Wimmer*, jurisPR-InsR 23/2010 Anm. 1; *Trottnner*, NWB 4/2911, S. 309 [313] sowie grds. *Zimmer* ZInsO 2010, S. 2302 ff.; a.A. z.B. *Nawroth*, ZInsO 2011, S. 107; offengelassen für die Einkommensteuer *Zimmer*, a.a.O., S. 2304). Der



Gesetzeswortlaut ist eindeutig. Soweit in der Literatur der Anwendungsbereich auf die Umsatzsteuer eingeschränkt wird, kann dem nicht gefolgt werden. Wenn in der Gesetzesbegründung vorrangig auf umsatzsteuerrechtliche Erwägungen abgestellt wird, dann allein aus fiskalischer Anschauungslage für das parlamentarische Verfahren.



## II. Auswirkung auf das formelle Besteuerungsverfahren

Die „rückwirkende“ gesetzliche Fiktion für Steueransprüche im vorläufigen Verfahren als Masseverbindlichkeiten ab Verfahrenseröffnung muss zwangsläufig zu Vollzugsdefiziten führen. Der Adressat der Norm (vorläufiger „schwacher“ Insolvenzverwalter) ist bei Verwirklichung des Lebenssachverhalts kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO, da die Verfügungsbefugnis i.S.d. § 22 Abs. 1 InsO gerade noch nicht auf ihn übergegangen ist. Der Normadressat wird im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung damit ex tunc mit einer „Steuergarantenstellung“ für sein vorheriges Handeln belegt.

### 1. Vergabe von „Masse-Steuernummern“

Der Insolvenzverwalter erhält bislang erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens von der Finanzverwaltung ein Schreiben zur Vergabe der sog. Masse-Steuer Nummer:

*„ ... zur Abwicklung der aus der Verwaltung der Masse entstehenden Steuerforderungen und Erstattungsansprüche wurde der Masse die oben angegebene Steuer Nummer erteilt. ... Für Zeiträume bis zur Verfahrenseröffnung sind unter der Steuer Nummer des Schuldners von Ihnen noch folgende Erklärungen abzugeben:*

*Einkommensteuererklärungen für .....*

*Körperschaftsteuererklärungen für .....*

*Umsatzsteuererklärungen für .....*

*Gewerbsteuererklärungen für .....*

*Feststellungserklärungen für .....*

*Ich bitte, die ausstehenden Steuererklärungen bis spätestens*

*1 Monat vor dem Anmeldetermin*

*bis zum .....*

*abzugeben. Sollten Sie diesen Termin nicht einhalten können, werden die anzumeldenden Forderung zur Wahrung der Anmeldefrist im Schätzungsweg ermittelt. ...“ (vgl. dazu Uhländer, AO-StB 2003, S. 279 ff.).*

Bei Bestellung eines vorläufigen „starken“ Insolvenzverwalters ist die Vergabe der Masse-Steuer Nummer bereits zum Beststellungszeitpunkt erforderlich. Durch die erweiterte Fiktion der Masseverbindlichkeiten in § 55 Abs. 4 InsO sollte die Finanzverwaltung das o.g. Schreiben in modifizierter Form nunmehr stets an den vorläufigen Insolvenzverwalter richten, damit das Besteuerungsverfahren nach Maßgabe von § 55 Abs. 4 InsO mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch für den früheren Zeitraum entsprechend umgesetzt werden kann.

## **2. Handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung**

Die handels- und steuerrechtliche Pflicht zur Buchführung und externen Rechnungslegung hat in Bezug auf die Insolvenzmasse der Insolvenzverwalter zu erfüllen (§ 155 Abs. 1 S. 2 InsO i.V.m. §§ 140, 34 Abs. 3 AO). Im Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens trifft den vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalter jedoch keine externe Rechnungslegungspflicht nach Handels- oder Steuerrecht. Auch § 55 Abs. 4 InsO ermöglicht hierzu keine andere Betrachtung. Vorläufige Insolvenzverwalter werden allerdings im Eigeninteresse die

Lebenssachverhalte im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO „aufzeichnen“ müssen, um ab Verfahrenseröffnung Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO gegenüber der Finanzverwaltung erklären zu können (ebenso *Zimmer*, a.a.O., S. 2306). Dies wird insbesondere auf die Umsatzsteuer im vorläufigen Insolvenzverfahren zutreffen (§ 22 UStG). Insolvenzverwalter werden zur Vermeidung von Masseverbindlichkeiten im Bereich der Ertragsteuern aber auch den Zeitraum bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens gezielter für Verlustvorträge aufbereiten müssen. Dem § 55 Abs. 4 InsO kommt damit für die Liquiditätsplanung eine besondere Bedeutung zu.

### **III. Haftungsrisiken für den (vorläufigen „schwachen“) Insolvenzverwalter**

Die Haftungsrisiken für den vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalter sind derzeit unklar (vgl. *Nawroth*, ZInsO 2011, S. 107). Als Haftungstatbestände kommen § 69 AO und §§ 60, 61 InsO in Betracht.

#### **1. Haftung gem. § 69 AO i.V.m. § 191 AO**

Die Haftung der Vertreter gem. § 69 AO erfordert eine Person i.S.d. §§ 34, 35 AO. Der vorläufige „schwache“ Insolvenzverwalter gehört nach der Rechtsprechung des BFH nicht hierzu (BFH-Beschluss v. 27.5.2009 – VII B 156/08). Im Streitfall ging es um die Frage, ob ein vorläufiger „schwacher“ Insolvenzverwalter, der unter Überschreitung seiner ihm vom Insolvenzgericht übertragenen Verwaltungsbefugnisse Löhne an die Arbeitnehmer des Schuldners ausbezahlt hat, als Verfügungsberechtigter i.S. von § 35 AO angesehen und folglich als Haftungsschuldner nach § 69 AO in Anspruch genommen werden kann. Dies lehnte der BFH ab. Der VII. Senat weist in dem Beschluss darauf hin, *„dass ein sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt kein Vermögensverwalter i.S. von § 34 Abs. 3 AO ist. Denn in diesem Fall bleibt es trotz des Zustimmungsvorbehalts bei der Verfügungsbefugnis des Schuldners (Senatsbeschluss vom 30. Dezember 2004 VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665). Selbst für den Fall, dass er seine Verwaltungsbefugnisse überschreitet, kann er weder als Vermögensverwalter noch als Verfügungsberechtigter i.S. von § 35 AO angesehen werden. Denn er ist nicht in der Lage, ohne Mitwirkung des Insolvenzgerichts seine Verwaltungsbefugnisse beliebig auszudehnen und sich eine Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners zu verschaffen, die ihm vom Insolvenzgericht bewusst nicht übertragen worden ist. Seine Stellung ist daher mit der Stellung eines Alleingesellschafters einer GmbH, der selbstständig Geschäftsführer bestellen*

*kann, nicht vergleichbar. Allein der Umstand, dass ein vorläufiger Insolvenzverwalter unter Missachtung der ihm vom Insolvenzgericht auferlegten Beschränkungen tatsächlich über Gelder des Schuldners verfügt, reicht zur Begründung der Stellung eines Verfügungsberechtigten i.S. von § 35 AO nicht aus. Dabei ist entscheidend, dass er selbst nicht in der Lage ist, sich auch die rechtliche Möglichkeit zu verschaffen, über das Vermögen des Schuldners zu verfügen.“*

§ 69 AO setzt als weiteres Merkmal voraus, dass eine Pflichtverletzung vorliegt. Dabei sanktioniert § 69 AO nicht die Begründung von Steuerpflichten selbst. Der Vertreter des Schuldners ist auch in Zeiten der Krise nicht verpflichtet, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann (BGH-Beschluss v. 14.10.2010 – IX ZB 224/08).

## **2. Haftung gem. § 60 InsO**

Der Insolvenzverwalter ist allen Beteiligten zum Schadensersatz verpflichtet, wenn er schuldhaft die Pflichten verletzt, die ihm nach der InsO obliegen. § 60 InsO greift daher nicht bei Pflichtverletzungen anderer Gesetze, insbesondere der Steuergesetze, ein. § 60 InsO scheidet danach aus, wenn der Insolvenzverwalter keine insolvenzspezifischen Pflichten gegenüber dem Fiskus verletzt (BGH-Beschluss v. 14.10.2010 – IX ZB 224/08).

## **3. Haftung gem. § 61 InsO**

Kann eine Masseverbindlichkeit, die durch eine Rechtshandlung des Insolvenzverwalters begründet worden ist, aus der Insolvenzmasse nicht voll erfüllt werden, so ist der Verwalter dem Massegläubiger zum Schadensersatz verpflichtet. Dies gilt nicht, wenn der Verwalter bei der Begründung der Verbindlichkeit nicht erkennen konnte, dass die Masse voraussichtlich zur Erfüllung nicht ausreichen würde. § 61 InsO dient jedoch nur dem Schutz von Gläubigern, die für oder im Zusammenhang mit ihrem Anspruch gegen die Masse eine Gegenleistung erbringen. Dies ist nach Ansicht des BGH beim Gläubiger einer Steuerforderung nicht der Fall (BGH-Beschluss v. 14.10.2010 – IX ZB 224/08).

*Wimmer* vertritt die Ansicht, dass der Insolvenzverwalter die Umsatzsteuer bei seiner Kalkulation in voller Höhe berücksichtigen muss, um eine Haftung gem. § 61 InsO zu vermeiden. Auch die Einschätzungen im Rahmen der parlamentarischen Beratungen (BR-Drucksache 532/1/10 v. 4.10.2010) belegen ein Haftungsrisiko gem. § 61 InsO. „Die durch

*die vorgeschlagene Gesetzesänderung zu erwartende Vermehrung von Masseverbindlichkeiten würde die Fortführung von Betrieben bis zur Verfahrenseröffnung akut gefährden. Oftmals verschafft erst der Insolvenzgeldzeitraum dem vorläufigen Verwalter die Möglichkeit, genügend Masse für die Eröffnung des Verfahrens zu erwirtschaften und den Betrieb letztlich ganz oder in Teilen zu erhalten. Auch wenn diese Überlegung sicherlich nicht für jedes Insolvenzeröffnungsverfahren zutrifft, in dem ein so genannter "schwacher" vorläufiger Insolvenzverwalter eingesetzt wird, könnte die Regelung des § 55 Absatz 4 InsO-E dazu führen, dass sich dieser dann schon aufgrund seiner Haftung nach § 61 InsO gegen eine Fortführung des Unternehmens entscheiden wird. Bereits jetzt ist die Haftungsfrage nicht selten ein Hindernis für die Fortführung eines Unternehmens. Der vorläufige Insolvenzverwalter trägt das Risiko der Ausfallhaftung für Masseverbindlichkeiten; dieses Risiko wird durch die im Gesetzentwurf vorgeschlagene Neuregelung verschärft, und der Druck, aus Gründen des Selbstschutzes von einer Betriebsfortführung abzusehen, erhöht.“*

#### **IV. Ausblick**

Ob die Nichtbestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters ein Ausweg zur Vermeidung des § 55 Abs. 4 InsO bietet, erscheint fraglich. Falls das Insolvenzgericht lediglich einen Sachverständigen beauftragt, könnten wichtige Aspekte zum Schutz der Insolvenzmasse in dieser Verfahrenssituation nicht hinreichend berücksichtigt werden (vgl. *Wimmer*, a.a.O.). Die Anzeigen der Masseunzulänglichkeit i.S.d. § 208 InsO dürften zunehmen (so zutreffend *Zimmer*, a.a.O.).

Steuer- und haftungsrechtliche Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Insolvenzverwaltern sind unvermeidbar, da die Gesetzesfiktion des § 55 Abs. 4 InsO in das vorhandene Normengefüge der Insolvenzordnung und des Steuerrechts nicht hinreichend verankert ist. Das Verhältnis des § 55 Abs. 4 InsO zu § 34 Abs. 3 AO als Grundpfeiler des formellen Insolvenzsteuerrechts sollte gesetzlich geregelt werden, anderenfalls droht ein „strukturelles Vollzugsdefizit“; auch das BMF-Schreiben v. 17.1.2012 vermag insoweit nicht zu einer anderen Betrachtung führen.

**Mehr zum Thema:**

*Uhländer*, Reform der Insolvenzordnung für den Fiskus – ein neuer Versuch, AO-StB 2006, S. 286 ff.; *Zimmer*, Haushaltsbegleitgesetz 2011 (§ 55 Abs. 4 InsO n.F.) – erste Anwendungsprobleme, ZInsO 2010, S. 2299; *Uhländer*, Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzsteuerrecht 2010, AO-StB 2010, S. 81 ff.; *Wimmer*, Die insolvenzrechtlichen Bestimmungen des Haushaltsbegleitgesetzes 2011, jurisPR-InsR 23/2010 Anm. 1 v. 25.11.2010; *Marotzke*, Sinn und Unsinn einer insolvenzrechtlichen Privilegierung des Fiskus, ZInsO 2010, S. 2163 ff.; *Stapper*, Finaler Todesschuss durch den behandelnden Arzt oder das Fiskusprivileg im Insolvenzrecht, ZInsO 2010, S. 1880 ff.; *Bauer*, Unzulässigkeit der Wiedereinführung eines Fiskusvorrechts im Insolvenzverfahren, ZInsO 2010, S. 1432 ff.; *Pape*, Erleichterung der Sanierung von Unternehmen durch Insolvenzverfahren bei gleichzeitiger Abschaffung der Gläubigergleichbehandlung?, ZInsO 2010, S. 2155 ff.; *Bauer*, Insolvenzgläubiger als Einnahmequelle des Fiskus und der Sozialversicherungen?, ZInsO 2010, S. 1917 ff.; *Kahlert*, „Wiedereinführung“ des Fiskusvorrechts im Insolvenzverfahren? – Die Fiskusvorrechte sind schon lange da!, ZIP 2010, S. 1274; *Werres*, Alles für die Katz? – oder: Wie Politiker wieder einmal die InsO abschaffen wollen, ZInsO 2010, S. 2055; *Trottner*, Wiedereinführung des Fiskusprivilegs? § 55 Abs. 4 InsO in der Fassung des HBeglG 2011, NWB 4/2011, S. 309 ff.; *Schmittmann*, Vernichtung virtueller Insolvenzmassen von Amts wegen: Ein Trauerspiel in drei Akten, ZInsO 2011, S. 105 ff.; *Nawroth*, Der neue § 55 Abs. 4 InsO – die Gedanken sind frei ..., ZInsO 2011, S. 107 ff.

## Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzsteuerrecht

von Prof. Dr. Christoph Uhländer

= Aufsatz AO-StB 2010, S. 81 ff.

### I. Allgemeines

Steuerrechtliche Aspekte in der Insolvenz führen in der Praxis zu zahlreichen Zweifelsfragen, da die Wechselwirkung zwischen der Insolvenzordnung und dem Steuerrecht Zielkonflikte, Wertungswidersprüche und unzureichend gelöste Themenfelder offenbart. (vgl. ausführlich *Uhländer*, in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 9. Auflage, Herne/Berlin 2012, S. 146 ff. sowie *Loose*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 251 AO [Sept. 2009]).

### II. Ablauf des Besteuerungsverfahrens

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird der Insolvenzverwalter in verfahrensrechtlicher Hinsicht **Vermögensverwalter i.S.v. § 34 Abs. 3 AO**. Dies führt zu zahlreichen Besonderheiten im Besteuerungsverfahren (vgl. bereits *Bartone*, AO-StB 2004, S. 142). So hat z.B. im Insolvenzverfahren einer Personengesellschaft der Insolvenzverwalter Erklärungs- und Bilanzierungspflichten nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss v. 19.11.2007 – VII B 104/07) auch dann zu erfüllen, wenn die betroffenen Steuerabschnitte vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liegen und das Honorar eines Steuerberaters für die Erstellung dieser Erklärungen durch die Masse nicht gedeckt sein sollte. Die Steuererklärungspflicht diene der ordnungsgemäßen Abwicklung des Besteuerungsverfahrens und nicht nur dem fiskalischen Interesse der Finanzverwaltung als Insolvenzgläubiger (vgl. zum Streitstand *Uhländer*, a.a.O., S. 134 ff.).

Die verfahrensrechtliche Regelung des § 34 Abs. 3 AO hat auch Folgen für die jeweiligen Einzelsteuergesetze. Das **Wahlrecht der Ehegatten** für eine Getrennt- oder Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer wird z.B. in der Insolvenz eines Ehegatten durch den Insolvenzverwalter und im vereinfachten Insolvenzverfahren durch den Treuhänder ausgeübt (BGH-Urteil v. 24.5.2007 – IX ZR 8/06; BFH-Beschluss v. 21.6.2007 – III R 59/06). Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der BFH geklärt, dass eine **Organschaft** regelmäßig bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens erhalten bleibt, wenn der Organträger Geschäftsführer einer von der Insolvenz bedrohten Organgesellschaft ist und nach Beantragung des Insolvenzverfahrens ein sog. „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird (BFH-Beschluss v. 11.11.2008 – XI B 65/08; BFH-Beschluss v. 10.3.2009 – XI B 66/08).

Weitere **aktuelle Problemfelder zum Besteuerungsverfahren** in der Insolvenz sind derzeit z.B.:

- Anspruch des Insolvenzverwalters auf einen **Kontoauszug** gegen das Finanzamt (FG Münster, Urteil v. 17.9.2009 – 3 K 1514/08 AO; BFH-Beschluss v. 15.10.2008 – II B 91/08; *Bächer*, ZInsO 2009, S. 1147),
- **Auskunftserteilung** gegenüber Insolvenzverwaltern (OFD Frankfurt, Vfg. v. 9.4.2008 – S 0130 A-15-St 23; *Jörissen*, AO-StB 2008, S. 46; zum Auskunftsanspruch des Insolvenzverwalters nach dem Informationsfreiheitsgesetz vgl. OVG NRW, Beschluss v. 28.7.2008 – 8 A 1548/07 sowie *M. Blank/ W. Blank*, ZInsO 2009, S. 1881; zum Steuergeheimnis bei Zusammenveranlagung in der Insolvenz vgl. BFH-Beschluss v. 28.3.2007 – III B 10/07 sowie *Bächer*, ZInsO 2009, S. 1147),
- **Abtretung von Steueransprüchen (§ 46 AO)** im Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren (OFD Münster, Vfg. v. 28.9.2009, Kurzinformation Nr. 10),
- **Einspruchsverfahren** in Insolvenzfällen (OFD Hannover, Vfg. v. 26.2.2008 – S 0625-40-StO 141),
- **Finanzgerichtsverfahren** in Insolvenzfällen (*Jäger*, DStR 2008, S. 1272; BFH-Urteil v. 17.7.2008 – I R 3/08; BFH-Beschluss v. 20.11.2008 – VII B 189/07; zur Beiladung vgl. BFH-Beschluss v. 12.5.2009 – VIII B 27/09; BFH-Beschluss v. 22.10.2007 – VIII B 55/07; FG Köln, Beschluss v. 16.1.2009 – 7 K 3529/07; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil v. 18.11.2008 – 4 K 203/05),
- Verhältnis **vorläufiger schwacher Insolvenzverwalter** ↔ **Finanzamt** (BFH-Beschluss v. 27.5.2009 – VII B 156/08),
- Verhältnis **Insolvenzverwalter** ↔ **Kanzleiabwickler** (OLG Köln, Urteil v. 4.11.2009 – 17 U 40/09; *Uhländer*, a.a.O., S. 167),
- Verhältnis **Insolvenzverwalter** ↔ **Zwangsverwalter** (BFH-Urteil v. 29.10.2008 – XI R 74/07; *Uhländer*, a.a.O., S. 168).

### III. Abgrenzung Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten

Der Abgrenzung von Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten kommt in der Besteuerungspraxis eine zentrale Bedeutung zu. Grundlegende Entscheidungen sind insbesondere im Bereich der Einkommen- und Umsatzsteuer ergangen.

#### Einkommensteuer



Für die Frage, ob Steuerforderungen Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten sind, ist entscheidend, ob die Hauptforderung ihrem Kern nach bereits von Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden ist. Es kommt nicht darauf an, ob der Anspruch zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im steuerrechtlichen Sinne entstanden ist, sondern darauf, ob in diesem Zeitpunkt nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt war.

Damit sind Steuerforderungen Insolvenzforderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar noch nicht i.S.d. § 38 AO entstanden, wohl aber insolvenzrechtlich begründet sind. Hierfür können auch zivilrechtliche Umstände maßgebend sein. Daher ist ein Steueranspruch immer dann Insolvenzforderung i.S.d. § 38 InsO, wenn er vor Eröffnung des Verfahrens in der Weise begründet worden ist, dass der zu Grunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung der Steuerforderung führt, bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist. Rechtsgrund für die Entstehung einer Forderung ist der sie begründende Tatbestand, der sog. Schuldrechtsorganismus (BFH-Beschluss v. 1.4.2008 – X B 201/07 im A.d.V.-Verfahren).

Vereinnahmt der Insolvenzschuldner die Rückzahlung einer geleisteten Betriebsausgabe aufgrund einer **Insolvenzanfechtung** nach Insolvenzeröffnung, führt hiernach diese Betriebseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG zu einer Insolvenzforderung. Da bereits die Anfechtbarkeit einer Rechtshandlung den Rückgewähranspruch begründet, ist in diesem Zeitpunkt nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen auch der Rechtsgrund für den Steueranspruch gelegt. Nicht die Anfechtungshandlung des Insolvenzverwalters begründet den Steueranspruch. Vielmehr ist dieser bereits vor Insolvenzeröffnung begründet worden und lediglich aufschiebend bedingt abhängig von der Einkünfteerzielung in Gestalt der insolvenzrechtlichen Rückgewähr.

Der **Gewinnanteil eines insolventen Mitunternehmers** einer Personengesellschaft stellt nach Ansicht des Niedersächsischen FG im Urteil v. 28.10.2008 – 13 K 457/07 auch dann eine Masseverbindlichkeit dar, wenn die Insolvenzmasse durch den Gewinnanteil nicht vermehrt wird. Im Streitfall löste die Personengesellschaft nach Insolvenzeröffnung Rückstellungen in beträchtlicher Höhe auf, die zu einem „Buchgewinn“ ohne entsprechende Liquidität beim insolventen Gesellschafter führte. Würde ein konkreter Geldzufluss in die Insolvenzmasse zur Voraussetzung für den Ansatz der Einkommensteuer als Masseverbindlichkeiten gemacht, könnte in diesen Fällen eine Einkommensteuerforderung überhaupt nicht mehr geltend gemacht werden. Ein solches Ergebnis wäre unzutreffend, weil

mit der Bildung der Rückstellungen in früheren Jahren Einkommensteuerersparnisse verbunden waren.

Bei **Simultaninsolvenz einer Personengesellschaft und eines Mitunternehmers**, ist der auf Einkünften aus der Insolvenzmasse der Mitunternehmerschaft beruhende Einkommensteuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter über das Vermögen des Mitunternehmers zu richten (BFH-Urteil v. 5.3.2008 – X 60/04). Ein Leistungsbescheid gegen die Masse der Mitunternehmerschaft selbst ist nicht zulässig. Insoweit ist der Systematik des Einkommensteuerrechts Rechnung zu tragen; die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft ist einkommensteuerrechtlich lediglich Gewinnerzielungssubjekt, nicht aber Steuersubjekt.

Die steuerrechtliche Zuordnung und Erfassung von Einkünften wird durch die InsO nicht verändert. Dies hat zur Folge, dass von der in Insolvenz befindlichen Personengesellschaft erwirtschaftete Gewinne den Masse- und Insolvenzgläubigern zur Verfügung stehen, während steuerrechtlich diese Gewinne den Gesellschaftern zugerechnet werden. Diese Unabgestimmtheit von Insolvenzrecht und Steuerrecht führt zu unbefriedigenden Ergebnissen. Das Problem ist auf der Grundlage steuerliche Grundsätze zu lösen. Bei unbeschränkt haftenden Gesellschaftern – wie den gem. § 128 HGB unbeschränkt haftenden Gesellschaftern einer OHG – kommen die auf der Ebene der in der Insolvenz befindlichen OHG erzielten Gewinne dem Gesellschafter haftungsmindernd zugute. Dies rechtfertigt es, dass der Gesellschafter die auf seinen Gewinnanteil entfallende Einkommensteuer selbst zu zahlen hat.

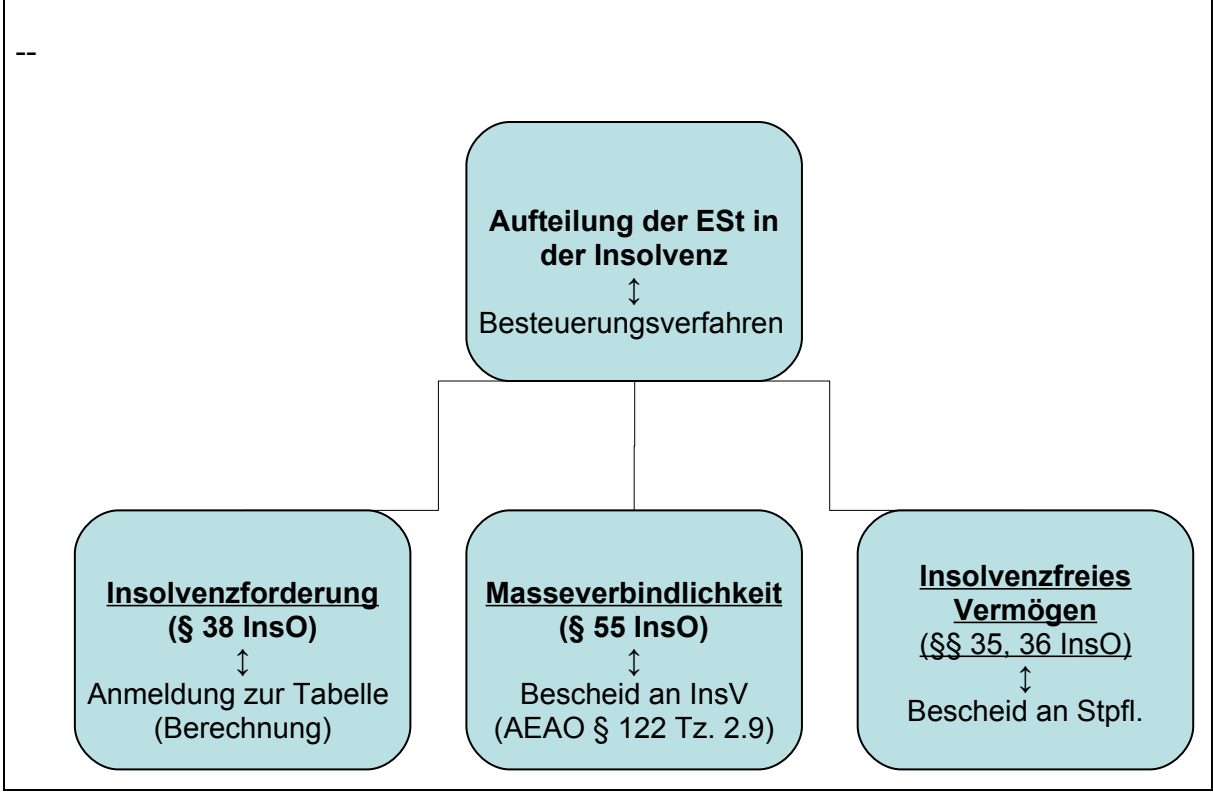
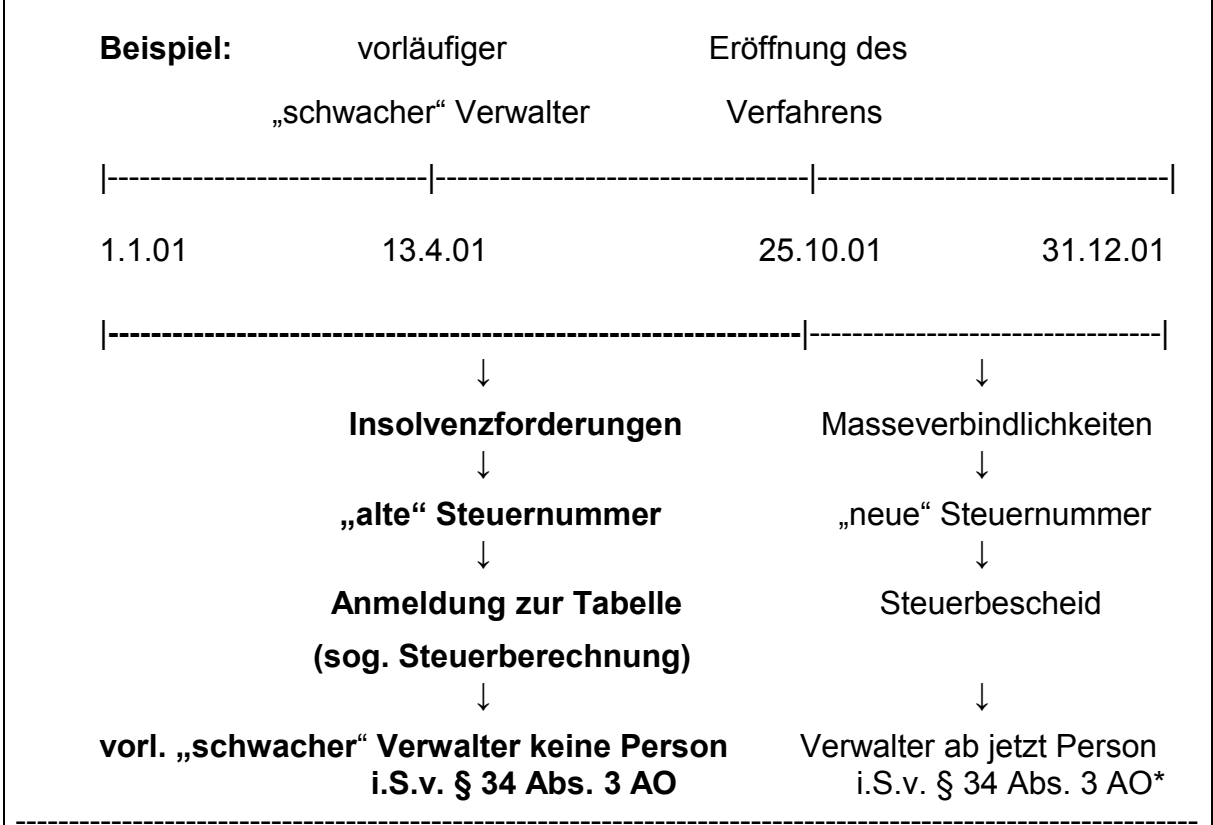
### Umsatzsteuer

Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Welche Anforderungen im Einzelnen an die somit erforderliche vollständige Tatbestandsverwirklichung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach dem Insolvenzrecht. Kommt es zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits vor Verfahrenseröffnung, handelt es sich um eine Insolvenzforderung, erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung erst nach Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor (BFH-Urteil v. 29.1.2009 - V R 64/07).

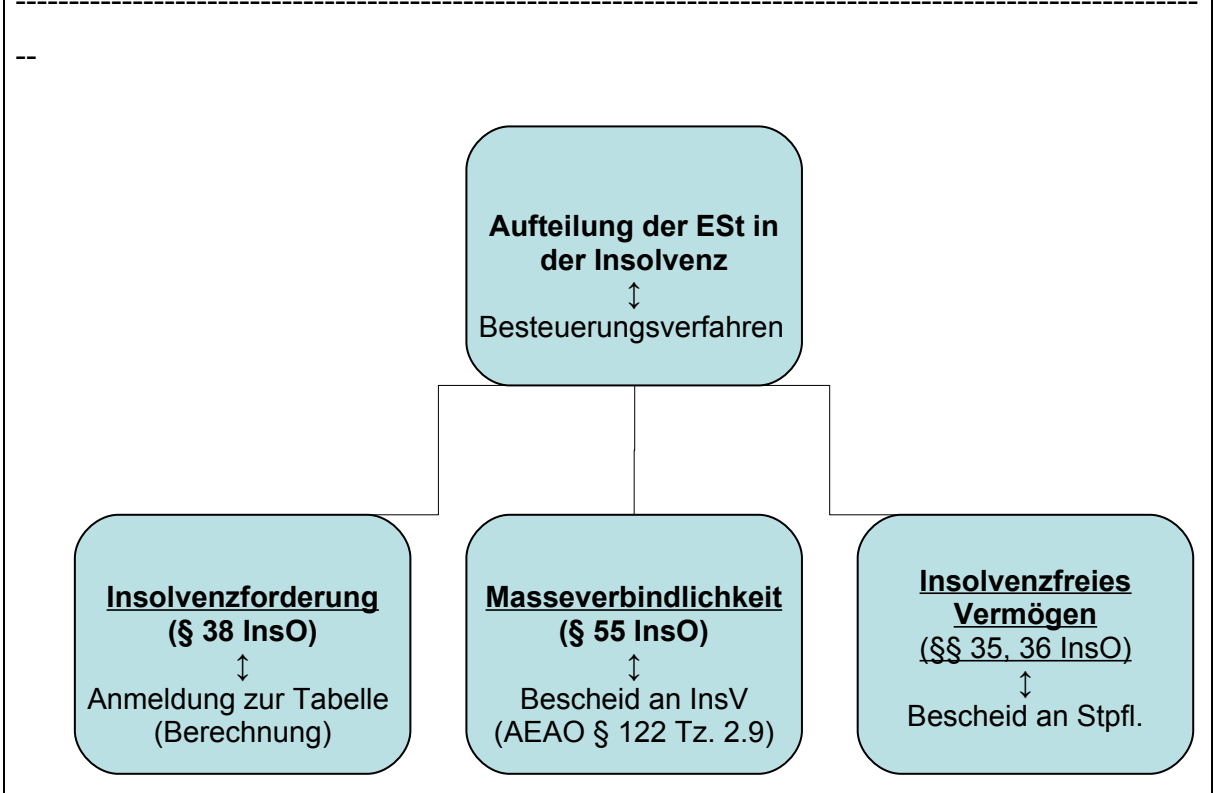
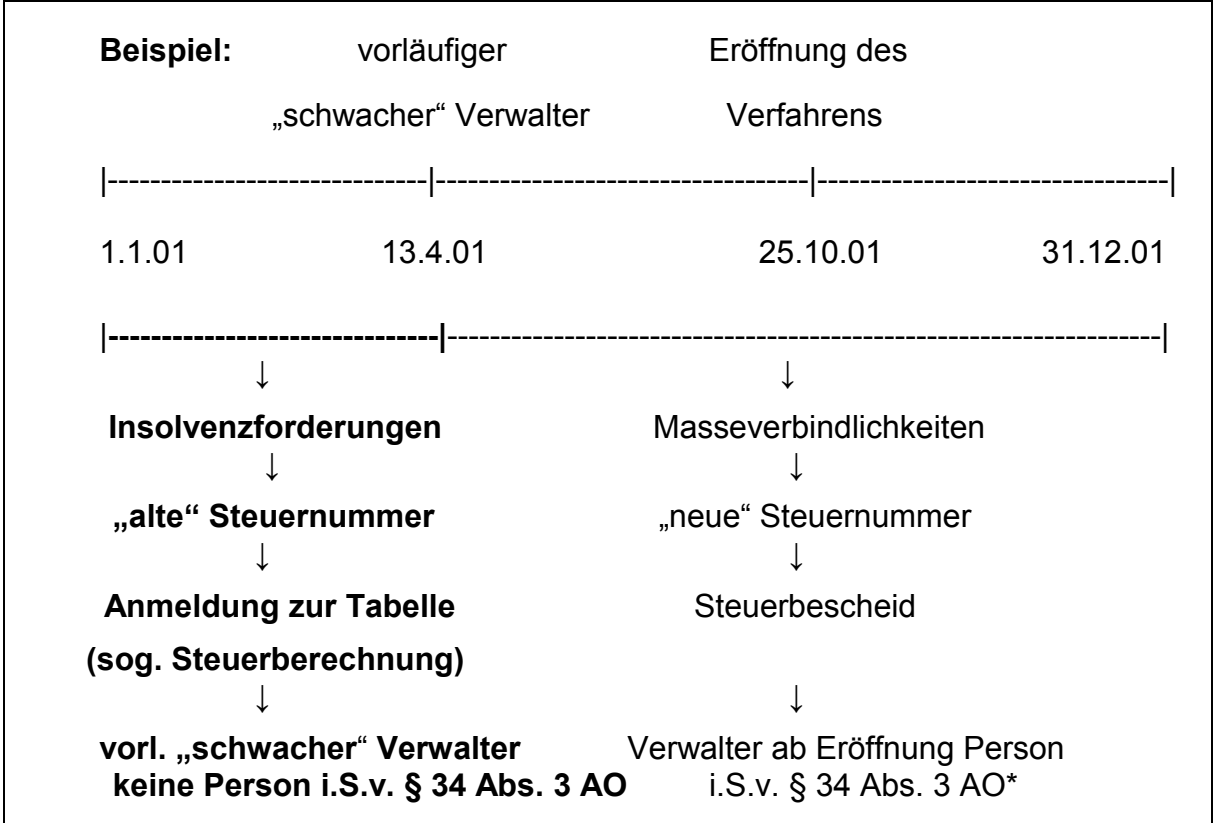
Vereinnahmt der Insolvenzverwalter *nach* Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Rahmen der **Istbesteuerung** gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG Entgelte für Leistungen, die bereits *vor* Verfahrenseröffnung erbracht wurden, handelt es sich somit bei der für die Leistung entstehende Umsatzsteuer um eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (zur Kritik aus insolvenzrechtlicher Sichtweise vgl. *Weitzmann*, ZInsO 2009, S. 920: „*Das Urteil ist rechtsfehlerhaft, ihm ist nicht zu folgen. ... Der Praxis ist zu wünschen, dass die Rechtsfragen kurzfristig dem Großen Senat vorgelegt werden. Der Insolvenzverwalter genießt für Altfälle Vertrauensschutz im Rahmen des § 176 AO.*“; zum Wechsel zur Sollbesteuerung vgl. *Bächer*, ZInsO 2009, S. 1634)“.

Der Ablauf des Besteuerungsverfahrens und die Abgrenzung von Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten soll anhand der nachstehenden Übersichten kurz verdeutlicht werden.

**Grundsystematik „Besteuerungsverfahren <-> Insolvenz“  
(Antragstellung bis zum 31.12.2010)**



**Grundsystematik „Besteuerungsverfahren <-> Insolvenz“  
(Antragstellung ab dem 1.1.2011 - § 55 Abs. 4 InsO)**



**Besteuerungsfolgen am Beispiel der Einkommensteuer in der Insolvenz**

<b>Veranlagungszeitraum vor Insolvenzeröffnung</b>	<b>Veranlagungszeitraum im Jahr der Insolvenzeröffnung</b>	<b>Veranlagungszeiträume nach Aufhebung des Verfahrens</b>
Liegen Bilanzen bzw. Steuererklärungen vor?	Liegt eine Schlussbilanz und Eröffnungsbilanz auf den Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung vor (§ 155 InsO)? Abgabe der ESt-Erklärung?	Liegen Steuererklärungen für den Zeitraum der Wohlverhaltensphase vor?
Nach Verfahrenseröffnung für VZ vor Eröffnung keine Festsetzung durch Bescheid, sondern sog. formlose Steuerberechnung! Anmeldung zur Tabelle, bei Widerspruch Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO des FA <u>Ausnahme:</u> „Null-Bescheid“ u. Bescheid über „Erstattung“	<i>Aufteilung der ESt:</i> <b>Insolvenzforderung</b> bis zur Eröffnung <b>Masseverbindlichkeit</b> ab Eröffnung <b>insolvenzfreies Vermögen</b> bei Freigabe (Neuerwerb) ↓ (BFH v. 11.11.1993 XI R 73/92)	Das FA muss sich an den Stpfl. selbst wenden, da der Treuhänder i.S.d. § 292 InsO nach Aufhebung des Verfahrens kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO ist (vgl. Tz. 2.9.7. AEAO zu § 122).
Bestehen Aufrechnungsmöglichkeiten des FA?	Bestehen Aufrechnungsmöglichkeiten des FA?	Bestehen Aufrechnungsmöglichkeiten des FA?

### Folgen für das Besteuerungsverfahren in der Insolvenz

Bearbeitungsstand	Verfahrensrechtliche Behandlung
<b>Steuerberechnung über Insolvenzforderung</b> Anmeldung zur Tabelle, bei Widerspruch: Feststellungsbescheid i.S.d. § 251 Abs. 3 AO	„Mitteilung“ an InsV Bescheid über Insolvenzforderung „nichtig“; gegen Feststellungsbescheid i.S.d. § 251 Abs. 3 AO Einspruch, ggf. Klage vor dem FG
<b>Bescheid mit Masseverbindlichkeiten</b> z.B. ESt-Bescheid für VZ nach Eröffnung	Bekanntgabe an InsV Einspruch des Verwalters zulässig Einspruch des Stpfl. unzulässig Keine Hinzuziehung des Stpfl. oder Beiladung (BFH v. 12.5.2009 - VIII B 27/09)
<b>Steueranmeldung mit Masseverbindlichkeit</b> z.B. USt-VA vom InsV nach Eröffnung	Wirkungen gem. §§ 167, 168 AO Einspruch des Verwalters zulässig
<b>Bescheid über insolvenzfrees Vermögen</b> z.B. ESt-Bescheid an Stpfl. bei „Freigabe“	Bekanntgabe an den Stpfl. Einspruch des Stpfl. zulässig
<b>Bescheid über einheitliche u. gesonderte Feststellung (§§ 179, 180 AO)</b> Insolvenz einer PersG oder Gesellschafter	Bekanntgabe an Feststellungsbeteiligte, solange Gesellschafter nicht selbst insolvent Einspruch der Beteiligten (§ 352 AO)

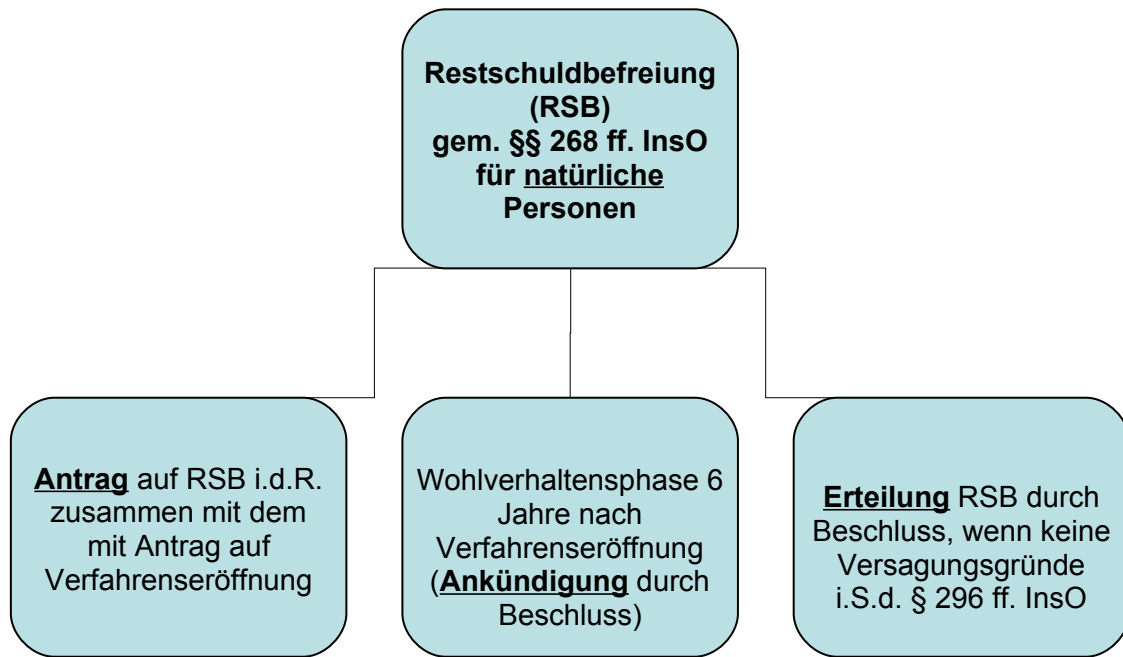
#### IV. Behandlung von „Gewinnen“ aus einer Restschuldbefreiung

Eine natürliche Person als Insolvenzschuldner wird nach Maßgabe der §§ 286 ff. InsO von den im Insolvenzverfahren nicht erfüllten Verbindlichkeiten gegenüber den Insolvenzgläubigern befreit (vgl. hierzu *Werth*, AO-StB 2006, S. 264; *Schmittmann*, in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 9. Auflage, Herne/Berlin 2012, S. 321 ff.).

##### 1. Ablauf des Restschuldbefreiungsverfahrens

Die Restschuldbefreiung setzt einen Antrag des Schuldners voraus, der mit seinem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens verbunden werden soll (§ 287 Abs. 1 InsO). Die Insolvenzgläubiger und der Insolvenzverwalter sind im Schlusstermin zu dem Antrag des Schuldners zu hören (§ 289 Abs. 1 InsO). Das Insolvenzgericht entscheidet über den Antrag des Schuldners durch Beschluss (Ankündigung der Restschuldbefreiung gem. § 291 InsO). Ist die Laufzeit der Abtretungserklärung ohne eine vorzeitige Beendigung verstrichen, so

entscheidet das Insolvenzgericht nach Anhörung der Insolvenzgläubiger, des Treuhänders und des Schuldners durch Beschluss über die Erteilung der Restschuldbefreiung (§ 300 Abs. 1 InsO). Wird die Restschuldbefreiung erteilt, so wirkt sie gegen alle Insolvenzgläubiger. Dies gilt auch für Gläubiger, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben (§ 301 Abs. 1 InsO).



## 2. Fallgestaltungen zur Verdeutlichung

### Beispiel (1):

Der Ehemann erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Ehefrau ist als Arbeitnehmerin nichtselbständig tätig. Über das Vermögen des Ehemanns wird am 25.10.2001 das Insolvenzverfahren eröffnet und ein Insolvenzverwalter bestellt. Das zuständige Insolvenzgericht erlässt am 30.06.2009 einen Beschluss über die Restschuldbefreiung; hierunter fallen auch betriebliche Verbindlichkeiten i.H.v. 85.000 €. Es erfolgte in den Jahren durchgängig eine Zusammenveranlagung.

	Einkünfte EM (§ 15 EStG)	Einkünfte EF (§ 19 EStG)
2000:	./. 15.000 €	+ 35.000 €
2001:	./. 35.000 €	+ 40.000 €
2002:	-----	+ 40.000 €

Im Rahmen der Zusammenveranlagung haben die Verluste des Ehemanns zu einer Lohnsteuererstattung für die Ehefrau geführt. Die Auszahlung erfolgte an die Ehefrau. Der Insolvenzverwalter hat mitunter einen „Anteil“ erhalten. Gewinnermittlungen nebst Bilanzen liegen bis 2000 vor. Im VZ 2001 erfolgte eine Schätzung; Einkünfte im Rahmen des § 16 EStG wurden nicht erklärt.

1. Variante: Der InsV hat am 15.11.2001 den Betrieb eingestellt:
2. Variante: Der Insolvenzschuldner hat den Betrieb vor Insolvenzeröffnung eingestellt.



3. Variante: Der InsV hat nach Verfahrenseröffnung den Betrieb freigegeben.

#### Problematik:

Ist durch den Wegfall der betrieblichen Verbindlichkeiten in 2009 „rückwirkend“ die Veranlagung des VZ 2001 gem. § 175 I Nr. 2 AO zu ändern (erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit)? Das FA müsste in diesem Fall die erstattete Lohnsteuer von der Ehefrau zurückfordern, da die Verluste im Rahmen der Zusammenveranlagung von den Ehegatten „genutzt“ wurden, um die Einkommensteuer zu mindern.

#### Beispiel (2):

*Über das Vermögen der A-GmbH wird das Insolvenzverfahren eröffnet. Geschäftsführer ist A, der sich für Verbindlichkeiten der A-GmbH verbürgt hat. Über das Vermögen des A wird später ebenfalls das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Restschuldbefreiung für A wird angekündigt.*

#### Problematik:

Kann A Verluste i.S.d. § 17 EStG im Rahmen der ESt-Veranlagung geltend machen, obwohl eine Restschuldbefreiung zu erwarten ist (vgl. Förster/Wendland, GmbHHR 2006, S. 169)?

### **3. Bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung hatte in der Verfügung der OFD Münster – Kurzinformation Nr. 27 v. 21.10.2005 die nachfolgende Auffassung vertreten:

*„Es ist gefragt worden, ob und ggf. zu welchem Zeitpunkt in den Fällen, in denen über das Vermögen eines Unternehmens das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners abweichend vom Nennwert mit dem niedrigeren Wert zu bewerten sind. Ein geänderter Wertansatz würde dann zu einem entsprechenden Gewinnausweis führen.“*

#### ***Grundsätzliche Passivierungspflicht wegen wirtschaftlicher Belastung***

*Die gemäß § 155 Abs. 1 InsO unberührt bleibenden handels- und steuerrechtlichen Pflichten zur Buchführung im Rahmen des Insolvenzverfahrens umfassen auch die Verpflichtung zur ordnungsmäßigen Bilanzaufstellung und Bewertung. Somit sind die grundsätzlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts im Insolvenzverfahren unverändert anzuwenden.*

*Der BFH hat zwar in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Verbindlichkeiten nicht (mehr) passiviert werden dürfen, wenn sie keine wirtschaftliche Belastung darstellen. Eine solche wirtschaftliche Belastung fehlt dann, wenn der Schuldner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger rechnen muss).*

*Der BFH hat weiterhin entschieden, dass allein die Tatsache, dass der Schuldner die Verbindlichkeit mangels ausreichendem Vermögen nicht oder nur teilweise tilgen kann, noch nicht die Annahme einer fehlenden wirtschaftlichen Belastung begründet (vgl. BFH vom 09.02.1993, Az. VIII R 29/01, BStBl II 1993, 747).*

*Daher ist zu dem Zeitpunkt, zu dem das Vorliegen eines Insolvenzgrundes (vgl. § 16 InsO) zu prüfen ist, und auch während des Insolvenzverfahrens von einer wirtschaftlichen Belastung des Schuldners in Höhe des Nennbetrages der Verbindlichkeit auszugehen.*

*Da der Gläubiger seine Forderung grundsätzlich auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens noch geltend machen kann (§ 201 InsO), ist eine wirtschaftliche Belastung des Schuldners auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens weiterhin anzunehmen. Das gilt auch dann, wenn Kapital- oder Personengesellschaften nach der Auflösung und Liquidation im Handelsregister gelöscht werden.*

### **Forderungsverzicht und Erlöschen der Schuld i.S.d. InsO**

*Das tatsächliche Erlöschen der Schuld im Rahmen des Insolvenzverfahrens ist gewinnwirksam.*

*Daher kann eine erfolgswirksame Minderung der Verbindlichkeiten erfolgen*

- *wenn ein Gläubiger wirksam auf seine Forderung verzichtet. (Hinweis: bei einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht wird regelmäßig in Höhe des noch werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage anzunehmen sein, vgl. auch **BMF vom 02.12.2003 - IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl I, 648**)*
- *soweit nach rechtskräftiger Bestätigung des keine abweichenden Regelungen enthaltenden Insolvenzplanes durch das Gericht die Forderungen nachrangiger Gläubiger erlöschen bzw. eine Befreiung gegenüber nicht nachrangigen Gläubigern im gestaltenden Teil des Insolvenzplanes vorgesehen ist.*

### **Restschuldbefreiung nach §§ 286, 300 InsO**

*Ein Gewinn wirksamer Wegfall betrieblicher Verbindlichkeiten kann sich in Ausnahmefällen auch dann ergeben, wenn die Regelungen über die Restschuldbefreiung für natürliche Personen (§ 286 InsO) greifen.*

*In diesen Fällen kann es nach Ablauf der sechsjährigen Wohlverhaltensphase zum Erlöschen der Verbindlichkeiten kommen. Die abschließende Entscheidung hierüber obliegt dem Insolvenzgericht (vgl. § 300 Abs. 1 InsO).*

***Ein bei der Betriebsaufgabe entstandener Gewinn bzw. Verlust ist ggf. in Folge der eingetretenen Befreiung von betrieblichen Verbindlichkeiten zu korrigieren und die entsprechende Steuerfestsetzung gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO zu ändern (H 139 (9) Verbindlichkeiten EStH 2004). Die Restschuldbefreiung führt jedoch nicht zu einem begünstigten Sanierungsgewinn (Hinweis auf das **BMF-Schreibens vom 27.03.2003 - IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl I, 240, Tz. 2 S. 2**), so dass ein Erlass etwaiger Einkommensteuernachforderungen aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht in Betracht kommt. Im Einzelfall kann jedoch ein Erlass aus persönlichen Billigkeitsgründen geboten sein.***

Die Sichtweise der OFD Münster hätte zur Folge, dass nachfolgende Fragestellungen in allen Fällen einer erteilten Restschuldbefreiung von den Finanzämtern aufgegriffen werden müssten:

- Wurde der Betrieb vor oder nach Insolvenzeröffnung i.S.d. § 16 EStG eingestellt, aufgegeben bzw. (teil-)veräußert?
- Wurden die gewerblichen / freiberuflichen Einkünfte bisher durch Buchführung oder § 4 Abs. 3 EStG ermittelt?
- Liegen Erklärungen zur Abgrenzung Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten vom Insolvenzverwalter bzw. dem Stpfl. vor?
- Liegen Verlustfeststellungsbescheide (§ 10d EStG) vor?
- Erfolgte eine Freigabe des Betriebs nach Maßgabe von § 35 InsO n.F. (ab 1.7.2007)?
- Wurde eine ESt-Erstattung an den Insolvenzschuldner oder seinen Ehepartner ausgezahlt?
- Wurden bei GmbH-Gesellschaftern Verluste i.S.d. § 17 EStG geltend gemacht?
- Besteht eine gesetzliche Korrekturvorschrift für bestandskräftige Steuerfestsetzungen? Ist Festsetzungsverjährung nach Maßgabe von §§ 169 ff. AO eingetreten? Greift die Anlaufhemmung des § 175 I S. 2 AO?

#### **4. Stellungnahme zur bisherigen Sichtweise der Finanzverwaltung:**

Der „Wegfall“ von betrieblichen Verbindlichkeiten durch die Restschuldbefreiung ist nicht gesetzlich geregelt. Die gesetzliche Steuerbefreiung für sog. „Sanierungsgewinne“ nach Maßgabe von § 3 Nr. 66 EStG a.F. ist seit dem Veranlagungszeitraum 1998 nicht mehr möglich. Sanierungsgewinne durch Forderungsverzichte der Gläubiger unterfallen derzeit allein dem Anwendungsbereich des BMF-Schreibens v. 27.3.2003 (vgl. *Strüber / von Donat*, BB 2003, S. 2026 ff.; *Janssen*, DStR 2003, S. 1056 ff.; *Janssen*, BB 2005, S. 1026 ff.).

Das BMF hat in der Tz. 2 des Schreibens vom 27.3.2003 bislang ausdrücklich die Anwendung auf Fallgestaltungen der Restschuldbefreiung abgelehnt.

*„Wird das Unternehmen nicht fortgeführt oder trotz der Sanierungsmaßnahme eingestellt, liegt eine Sanierung im Sinne dieser Regelung nur vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen (z. B. um einen Sozialplan zu Gunsten der Arbeitnehmer zu ermöglichen) erlassen werden. <sup>2</sup>Keine begünstigte Sanierung ist gegeben, soweit die Schulden erlassen werden, um*

*dem Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen.“*

Wertungswidersprüche zur Insolvenzordnung werden nicht berücksichtigt. Zielkonflikte zwischen Steuer- und Insolvenzrecht bleiben evident (vgl. *Uhländer*, in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, 9. Auflage, Herne/Berlin 2012, S. 321).

Nach Ansicht des FG München im Urteil v. 12.12.2007 -1 K 4487/06 (nrk.) ist das BMF-Schreiben insgesamt rechtswidrig, da eine gesetzliche Grundlage hierfür fehlt. Hiernach liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vor.

In der Literatur wird vereinzelt die Auffassung vertreten, der Wegfall der betrieblichen Verbindlichkeiten sei erfolgsneutral über Kapital zu erfassen (*Thouet/Baluch*, DB 2008, S. 1595 ff. unter Hinweis auf das BFH-Urteil v. 12.3.1970 – IV R 39/69 zum Forderungsverzicht aus außerbetrieblichen Gründen). Überwiegend wird folgerichtig die gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit bejaht (*Maus*, Steuern in der Insolvenz, S. 156).

Das Urteil des FG München wird in der Literatur einhellig abgelehnt (*Gondert/Büttner*, DStR 2008, S. 1676 ff.; *Thouet*, ZInsO 2008, S. 664; *Khan/Adam*, ZInsO 2008, S. 899 ff.; *Geist*, BB 2008, S. 2658 ff.; *Kroniger/Korb*, BB 2008, S. 2656 ff.). Derzeit ist das Revisionsverfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 2/08 beim BFH anhängig.

Nach zutreffender Ansicht des FG Köln im Urteil v. 24.4.2008 – 6 K 2488/06, BB 2008, S. 2666 ist die Aufgabe bzw. Auflösung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts für die Sanierungseignetheit des Schuldenerlasses unschädlich. Die Auslegung hat vielmehr mit Blick auf das verfassungsrechtliche Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 GG zu erfolgen. In der Literatur wird das Urteil des FG Köln zustimmend kommentiert (*Wagner*, BB 2008, S. 2671 ff.). Zuvor hat bereits das FG Münster im Urteil v. 27.5.2004 – 2 K 1307/02, ZInsO 2004, S. 1322 ff. diese Sichtweise vertreten (zustimmend *Uhländer*, ZInsO 2005, S. 76).

Wenn die Finanzbehörde erteilte Restschuldbefreiungen für die bisherigen Veranlagungen würdigen muss, sollten *keine* rückwirkenden Änderungen der Steuerfestsetzungen erfolgen, sondern nur mit Wirkung für künftige Steuerfestsetzungen die Verbindlichkeiten mit Blick auf noch bestehende Verlustvorträge ausgewertet werden, um unbillige Besteuerungsfolgen im Bereich der Einkommensteuer zu vermeiden. Eine Änderung für die Altjahre hat zu

unterbleiben. Der Gesetzgeber hat in Kenntnis der Problematik durch die Abschaffung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. vor Einführung der Insolvenzordnung über ein Jahrzehnt das Problem nicht gelöst. Den betroffenen Steuerpflichtigen muss in verfassungskonformer und rechtsstaatlicher Gesetzesanwendung der Zielkonflikt jedenfalls für die Altjahre in dubio contra fiscum aufgelöst werden (Uhländer, in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Auflage, Herne/Berlin 2012, S. 321).

## 5. Aktuelle Sichtweise der Finanzverwaltung

Im BMF-Schreiben v. 22.12.2009 – IV C 6 – S 2140/07/10001-01 kommt die Finanzverwaltung „endlich“ ebenfalls zu der Erkenntnis, dass die Altjahre nicht rückwirkend geändert werden: „... *Der aufgrund einer erteilten Restschuldbefreiung entstandene Gewinn stellt kein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar und ist damit erst im Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung realisiert. Gleiches gilt für Gewinne, die im Rahmen einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) entstehen. Das BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen vom 27.3.2003 ist auf Gewinne aus einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. Inso) und aus einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. Inso) entsprechend anzuwenden. Unter den im o.g. BMF-Schreiben beschriebenen Voraussetzungen ist auch die aufgrund einer Restschuldbefreiung (§§ 2986 ff. InsO) oder einer Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) entstehende Steuer auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 163 AO abweichend festzusetzen und nach § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zunächst unter Widerrufsvorbehalt ab Fälligkeit (AEAO zu § 240 Nr. 6) zu stunden. Rn. 2 Satz 2 des o.g. BMF-Schreibens (keine Begünstigung einer unternehmerbezogenen Sanierung) ist in den Fällen der Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) und der Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff. InsO) nicht anzuwenden.*“

Die ertragsteuerliche Behandlung von Gewinnen aus einer Restschuldbefreiung unterfällt damit dem „Sanierungserlass“ v. 27.3.2003. Ob und in welcher Form der „Sanierungserlass“ selbst eine gesetzeskonforme Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens ermöglicht, bleibt mit Blick auf das anhängige BFH-Verfahren unter dem Aktenzeichen VIII R 2/08 abzuwarten.

**Mehr zum Thema:**

*Carlé*, Insolvenzantrag durch das FA – Hinweise zur Vorgehensweise vor dem Insolvenzgericht; AO-StB 2009, S. 248; *Günther*, Stundung von Steueransprüchen, AO-StB 2009, S. 280; *Kranenberg*, „Vergleichsverhandlungen“ in der Vollstreckung?, AO-StB 2009, S. 119; *Bartone*, Prozesskostenhilfe im finanzgerichtlichen Verfahren (Teil 2) – Bei Insolvenz und bei Verfahren vor dem BFH und dem BVerfG, AO-StB 2009, S. 180; *Nacke*, Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer im Fall der Insolvenz, AO-StB 2009, S. 78; *Bartone*, Der Erlass und die Änderung von Steuerverwaltungsakten im Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerpflichtigen, AO-StB 2009, S. 132; *Wenzler*, Existenzgefährdende Insolvenzanträge des FA – Wie lässt sich Rechtsschutz herbeiführen?, AO-StB 2008, S. 311; *Brete/Thomsen*, Anspruch auf Ratenzahlung, AO-StB 2008, S. 73; *Wenzler*, § 371 Abs. 3 AO bei Insolvenz des Selbstanzeigeerstatteters – Insbesondere bei unterbliebener Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners, AO-StB 2007, S. 308; *Werth*, Rechtsschutz gegen Insolvenzanträge des Finanzamts, AO-StB 2007, S. 210; *Werth*, Das Restschuldbefreiungsverfahren nach der Insolvenzordnung, AO-StB 2006, S. 264; *Bartone*, Der Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis in der Insolvenz – Die verfassungsrechtliche Problematik wird oft übersehen, AO-StB 2005, S. 155; *Bartone*, Verfahrensrechtliche Fragen beim Insolvenzverfahren – Fehlervermeidung und Abwehr unberechtigter Maßnahmen der Finanzbehörden, AO-StB 2004, S. 142; *Bartone*, Vollstreckungsrecht und Insolvenzrecht im Spannungsverhältnis – Aktuelle Einzelfragen und ihre Lösung, AO-StB 2004, S. 194; *Heerspink*, Die Insolvenz des Mandanten – ausgewählte strafrechtliche Probleme; AO-StB 2004, S. 266; *Uhländer*, Aktuelle Zweifelsfragen zum Steuerverfahren in der Insolvenz – Beratungsrelevante Problemfelder auf einen Blick; AO-StB 2004, S. 296; *Carlé*, Liquiditätsprüfung durch die Finanzverwaltung, AO-StB 2003, S. 137; *Bartone*, Die Aufrechnung in der Insolvenz – Besondere Aufrechnungsverbote nutzen, AO-StB 2003, S. 215; *Uhländer*, Steuerliche Mitwirkungspflichten des Insolvenzverwalters – „Lohnt“ sich die Abgabe von ausstehenden Steuererklärungen?, AO-StB 2003, S. 279; *Bartone*, Auswirkungen des Insolvenzverfahrens auf das Zwangsvollstreckungsverfahren nach der AO, AO-StB 2002, S. 66.

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 9.12.2010, V R 22/10****Masseverbindlichkeit bei Entgeltvereinnahmung durch Insolvenzverwalter -  
Gestattung, die Umsätze der Istbesteuerung zu unterwerfen****Leitsätze**

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollbesteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung des BFH-Urteils vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, zur Istbesteuerung).

**Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der B-GmbH (GmbH).
- 2 Die GmbH schloss am 2. Januar 2004, vertreten durch den Kläger als vorläufigem Insolvenzverwalter, mit einer KG, für die der Kläger bereits zum Insolvenzverwalter bestellt worden war, einen Vertrag, nach dem die GmbH der KG ihren Fuhrpark gegen monatliche Zahlung von 20.906,18 EUR zzgl. 3.344,99 EUR Umsatzsteuer (24.251,17 EUR brutto) zur Nutzung überlassen sollte und tatsächlich überließ; der Vertrag lief bis 29. Februar 2004. Die Wirksamkeit der Vereinbarung war von der Genehmigung eines durch das Insolvenzgericht einzusetzenden Sonderverwalters abhängig.
- 3 Über das Vermögen der GmbH, die ihre Umsätze zunächst nach vereinbarten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des im Streitjahr 2005 geltenden Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) versteuerte, wurde am 4. März 2004 das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit Schreiben vom 6. April 2004 gestattete das zuständige Finanzamt (FA S) den vom Kläger beantragten Wechsel zur Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 20 UStG.
- 4 Am 19. Mai 2005 genehmigte der Sonderverwalter der GmbH den Vertrag vom 2. Januar 2004. Daraufhin wurde die vereinbarte Miete für die vor Verfahrenseröffnung erbrachten Leistungen --Nutzungsüberlassung des Fuhrparks für Januar und Februar 2004-- in Höhe von 48.502,34 EUR brutto gezahlt und am 14. Juli 2005 vom Kläger vereinnahmt.
- 5 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das FA S davon aus, dass es sich bei den nach Insolvenzeröffnung vereinnahmten Entgelten aus den zuvor erbrachten Leistungen um Masseverbindlichkeiten handele, und setzte durch den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Juli 2005 vom 6. Dezember 2005 hierfür Umsatzsteuer gegenüber dem Kläger fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 6 Nach der Erhebung der Klage zum Finanzgericht (FG) erließ das FA S am

24. Mai 2007 im Schätzungsweg den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde.

- 7 Das FG gab der Klage statt, mit der sich der Kläger gegen die Berücksichtigung des vereinnahmten Entgelts als Masseforderung wendet. Das Insolvenzverfahren sei im März 2004 und damit nach Ablauf der Voranmeldungszeiträume, in denen die Leistungen erbracht wurden, eröffnet worden. Der Tatbestand des § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a UStG sei damit bereits vor Verfahrenseröffnung vollständig erfüllt gewesen, so dass die Umsatzsteuerverbindlichkeiten als Insolvenzforderungen zur Tabelle anzumelden seien. Hieran ändere der nach Verfahrenseröffnung beantragte und gewährte Wechsel der Besteuerungsart nichts. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung müsse eine Besteuerung der nach dem Übergang zur Istbesteuerung vereinnahmten Entgelte entfallen, wenn ---wie hier-- die Umsätze bereits vor dem Übergang zur Istbesteuerung der Sollbesteuerung unterlegen hätten. Der Unternehmer habe deshalb in den Voranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume, in denen solche Außenstände eingehen, die bereits versteuerten Beträge von den vereinnahmten Entgelten abzusetzen. Dies gelte unabhängig von den Gründen, aus denen eine Anmeldung und Versteuerung zunächst tatsächlich unterblieben sei. Da die Umsatzsteuer unter der Geltung der Sollbesteuerung entstanden sei, könne nach dem Wechsel zur Istbesteuerung keine Rückabwicklung erfolgen. Durch den Wechsel der Besteuerungsart werde der bereits vollständig verwirklichte und abgeschlossene Umsatzsteuertatbestand rückwirkend wieder "unbegründet".
- 8 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 1845 veröffentlicht.
- 9 Mit seiner Revision macht das FA S Verletzung materiellen Rechts geltend. Die Umsätze aus der Vermietung des Fuhrparks seien nicht zur Sollbesteuerung angemeldet worden, so dass keine Sollbesteuerung erfolgt sei. Nach dem FG-Urteil unterbleibe die Besteuerung dieser Umsätze völlig. Zumindest müsse der Wechsel zur Istbesteuerung auch für die Umsätze gelten, die nicht erklärt worden seien.
- 10 Nach Einlegung der Revision wurde das FA S mit dem FA E, dem Beklagten und Revisionskläger (FA) zusammengelegt.
- 11 Das FA beantragt,  
  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 13 Es sei unerheblich, dass die Umsätze aus der Fuhrparkvermietung nicht



## Entscheidungsgründe

- 14 II. Die Revision des FA ist begründet.
- 15 Der während des Revisionsverfahrens in Kraft getretene Organisationsakt der Verwaltung führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (vgl. Senatsurteil vom 18. Dezember 2008 V R 73/07, BFHE 223, 546, BStBl II 2009, 612).
- 16 Die Revision führt zur Aufhebung der Vorentscheidung des FG und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Die Umsätze aus der Vermietung des Fuhrparks begründen entgegen dem Urteil des FG eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO); unerheblich ist insoweit, ob die Umsätze der Ist- oder der Sollbesteuerung unterlagen.
- 17 1. Insolvenzgläubiger können gemäß § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen i.S. von § 38 InsO und damit ihre zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner "begründeten" Vermögensansprüche nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dementsprechend sind nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Diese Einschränkung gilt nicht für Masseverbindlichkeiten i.S. von § 55 InsO, die durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen sind. Es handelt sich dabei gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO um die Verbindlichkeiten, die "durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören".
- 18 Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Unerheblich ist demgegenüber der Zeitpunkt der Steuerentstehung. Welche Anforderungen im Einzelnen an die vollständige Tatbestandsverwirklichung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach Insolvenzrecht. Kommt es zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, handelt es sich um eine Insolvenzforderung, erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung erst nach Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1., m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung)
- 19 2. Das FG hat keine hinreichenden Feststellungen getroffen, anhand derer

- der Senat entscheiden kann, ob die Steuer für die Umsätze aus der Vermietung des Fuhrparks nach vereinbarten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG (Sollbesteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG (Istbesteuerung) entstanden ist.
- 20 Das FA hatte dem Kläger durch Bescheid vom 6. April 2004 gestattet, die Umsätze der GmbH der Istbesteuerung zu unterwerfen. Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine derartige Gestattung ohne Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot auch noch während des Kalenderjahrs mit Rückwirkung auf den Jahresbeginn erteilt werden (BFH-Urteil vom 10. Dezember 2008 XI R 1/08, BFHE 223, 528, BStBI II 2009, 1026, unter II.3.b bb (2)).
- 21 Der Senat kann auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob der Kläger das ihm eingeräumte Recht auf Istbesteuerung ausgeübt hat. Da es sich bei der Gestattung der Istbesteuerung um einen begünstigenden Verwaltungsakt handelt und die Sollbesteuerung der gesetzliche Regelfall ist, steht es dem Unternehmer frei, von der Gestattung zur Istbesteuerung keinen Gebrauch zu machen und zur Sollbesteuerung "zurückzukehren", ohne dass es hierfür eines Antrags des Steuerpflichtigen oder einer Erlaubnis des FA bedarf (BFH-Urteil in BFHE 223, 528, BStBI II 2009, 1026, unter II.2.). Eine Rückkehr zur Sollbesteuerung ist dabei bis zur Unanfechtbarkeit (formellen Bestandkraft) der Jahressteuerfestsetzung möglich (BFH-Urteil in BFHE 223, 528, BStBI II 2009, 1026, unter II.3.c). Hierzu hat das FG keine Feststellungen getroffen, obwohl der Kläger im Verfahren vor dem FG vorgetragen hat, dass es für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung bei der Sollbesteuerung geblieben und deshalb die Steuerforderung als Insolvenzforderung zur Tabelle anzumelden sei.
- 22 3. Der Senat kann gleichwohl in der Sache entscheiden. Erbringt der Unternehmer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen eine Leistung, für die erst der Insolvenzverwalter das Entgelt vereinnahmt, begründet die Entgeltvereinnahmung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wobei unerheblich ist, ob der Umsatz der Ist- oder der Sollbesteuerung unterliegt. Für den Fall der Istbesteuerung ergibt sich dies aus dem Senatsurteil in BFHE 224, 24, BStBI II 2009, 682, auf das der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug nimmt. Im Fall der Sollbesteuerung beruht die Masseverbindlichkeit auf § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG.
- 23 a) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Diese Vorschrift gilt gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.
- 24 Uneinbringlichkeit setzt nach ständiger BFH-Rechtsprechung voraus, dass

- 25 b) Hat der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung bezogen und das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtet, wird die der Umsatzsteuer unterliegende Entgeltforderung gegen ihn als Leistungsempfänger spätestens mit Verfahrenseröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich; bei einer nachträglichen Zahlung auf das uneinbringlich gewordene Entgelt ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 V R 14/08, BFHE 227, 513, BFH/NV 2010, 773, Leitsätze 1 und 2).
- 26 Maßgeblich ist hierfür, dass Entgeltforderungen gegen den Unternehmer mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen von Rechts wegen gegen ihn persönlich als Insolvenzschuldner nicht durchsetzbar sind, sondern nur zur Tabelle nach §§ 174 ff. InsO angemeldet werden können. Ohne Bedeutung ist dabei, ob den Vermögensansprüchen gegen den Leistungsempfänger, den Insolvenzschuldner, bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch ein wirtschaftlicher Wert zukommt, so dass Uneinbringlichkeit selbst dann in vollem Umfang eintritt, wenn mit einer quotalen Befriedigung der Insolvenzforderungen zu rechnen ist (BFH-Urteil vom 13. November 1986 V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, unter II.2.c).
- 27 c) Erbringt der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, ohne das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt zu vereinnahmen, tritt gleichfalls mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Uneinbringlichkeit ein.
- 28 aa) Zwar gilt auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Grundsatz der Unternehmereinheit, das Unternehmen besteht jedoch nach Verfahrenseröffnung aus mehreren Unternehmensteilen (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 2010 VII R 35/08, BFHE 230, 490; Der Betrieb --DB-- 2010, 2596, unter II.2.), zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers kommt es zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile, bei denen es sich z.B. um die Insolvenzmasse und das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen handeln kann. So sind z.B. weitere Vorsteuerbeträge, die sich für die Insolvenzmasse ergeben, nicht nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG von der Steuer, die sich aus Leistungen für den insolvenzfreien Unternehmensteil ergeben, abzusetzen und können daher trotz einer Steuerschuld für den insolvenzfreien Unternehmensteil zu einem Vorsteuerüberschuss und damit zu einer Umsatzsteuervergütung für die dem Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters unterliegende Insolvenzmasse führen. Zur Wahrung des Grundsatzes der Unternehmereinheit reicht es aus, dass die Summe der für alle Unternehmensteile insgesamt festgesetzten oder angemeldeten

Umsatzsteuer der Umsatzsteuer für das gesamte Unternehmen entspricht (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000 V R 87/99, BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, unter II.1. und 5.).

- 29 Neben der Insolvenzmasse und dem vom Insolvenzverwalter freigegebenen Vermögen besteht auch ein vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil. Die diesen Unternehmensteil betreffenden Umsatzsteueransprüche können nur zur Tabelle (§§ 174 ff. InsO) angemeldet, nicht aber wie z.B. Masseverbindlichkeiten durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt werden. Dementsprechend kann auch hier z.B. ein Vorsteueranspruch des massezugehörigen Unternehmensteils nicht gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG mit einem Steueranspruch gegen den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil verrechnet werden (vgl. §§ 95, 96 InsO).
- 30 bb) Ist im Insolvenzfall trotz Fortbestehens eines Gesamtunternehmens von mehreren eigenständigen Unternehmensteilen auszugehen, werden die bei Verfahrenseröffnung noch nicht vereinnahmten Entgelte aus vor Verfahrenseröffnung erbrachten Leistungen im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aus Rechtsgründen uneinbringlich, da der Entgeltanspruch ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr durch diesen Unternehmensteil vereinnahmt werden kann. Denn mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht nach § 80 Abs. 1 InsO die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, welche auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, auf den Insolvenzverwalter über (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 16. Juli 2009 IX ZR 118/08, BGHZ 182, 85, unter II.1., m.w.N.). Der Unternehmer ist somit aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil selbst zu vereinnahmen, da diese in die Insolvenzmasse zu leisten sind. Damit korrespondiert auch, dass dieser Unternehmensteil rechtlich nicht mehr befugt ist, "öffentliche Gelder" entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates" zu vereinnahmen (EuGH-Urteile vom 20. Oktober 1993 C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105 Rdnr. 25, und vom 21. Februar 2008 C-271/06, Netto Supermarkt, Slg. 2008, I-771 Rdnr. 21).
- 31 cc) Wird demnach die Entgeltforderung für vor Verfahrenseröffnung erbrachte Leistungen mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich, begründet die spätere Entgeltvereinnahmung durch den Insolvenzverwalter eine erneute Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Diese Berichtigung ist nach § 17 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 7 UStG erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung vorzunehmen. Die erste Steuerberichtigung aufgrund der Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil und die zweite Steuerberichtigung aufgrund der Vereinnahmung führen somit zu einer zutreffenden Besteuerung des Gesamtunternehmens.
- 32 Die aufgrund der Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Denn

der sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ergebende Steueranspruch ist erst mit der Vereinnahmung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1. zur Istbesteuerung). Für dieses Ergebnis spricht auch das Erfordernis, die Besteuerungsgleichheit zwischen Ist- und Sollbesteuerung zu wahren; dies ist bei der Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 4/09, BFH/NV 2010, 161, unter II.4.b dd (1), Deutsches Steuerrecht 2010, 2349). Mit diesem Erfordernis wäre es nicht zu vereinbaren, bei einer Entgeltvereinnahmung durch den Insolvenzverwalter für vor Verfahrenseröffnung erbrachte Leistungen zwischen Ist- und Sollbesteuerung zu differenzieren.

- 33 dd) Nicht zu entscheiden hat der Senat im Streitfall, ob entsprechend der Steuerberichtigung aufgrund der Uneinbringlichkeit beim leistenden Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, auch der Leistungsempfänger mit Verfahrenseröffnung den Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen hat. Selbst wenn eine derartige Berichtigungspflicht bestünde, würde der Leistungsempfänger hierdurch nicht beschwert, da er im Hinblick auf die von ihm noch zu leistenden Zahlungen ohnehin prüfen muss, ob über das Vermögen seiner Gläubiger das Insolvenzverfahren eröffnet wird, um sicherzustellen, dass er Zahlungen nur an den Insolvenzverwalter leistet, da eine Zahlung an den Insolvenzschuldner selbst keine schuldbefreiende Wirkung hat (s. oben II.3.c bb).
- 34 Im Übrigen ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger nicht erforderlich, wenn er das von ihm geschuldete Entgelt noch in dem für ihn maßgeblichen Voranmeldungszeitraum zahlt, in dem auch das Insolvenzverfahren über das Vermögen seines Gläubigers eröffnet wird. Denn ein Entgelt kann nicht in ein und demselben Voranmeldungszeitraum uneinbringlich und vereinnahmt (entrichtet) werden, da sich zwei Berichtigungen nach § 17 UStG, die im selben Voranmeldungszeitraum erfolgen, gegenseitig aufheben.
- 35 4. Der Beurteilung der Steuerschuld aufgrund einer nach Verfahrenseröffnung erfolgten Entgeltvereinnahmung für eine vor Verfahrenseröffnung erbrachte Leistung als Masseverbindlichkeit steht nicht die Rechtsprechung des VII. Senats des BFH zur Aufrechnung im Insolvenzverfahren entgegen, wie der erkennende Senat für den Fall der Istbesteuerung bereits mit Urteil in BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.4. entschieden hat, und worauf der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug nimmt.
- 36 Gleiches gilt für die mit Verfahrenseröffnung im Rahmen der Sollbesteuerung eintretende Uneinbringlichkeit der Entgeltforderung des Unternehmers, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Erbringt ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, für die auch der Insolvenzverwalter das Entgelt nicht vereinnahmen kann, geht der VII. Senat des BFH davon aus,

dass das FA gegen einen der Insolvenzmasse zustehenden Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG mit der zuvor im Rahmen der Sollbesteuerung entstandenen Steuerforderung aufrechnen kann, ohne dass dem insolvenzrechtliche Aufrechnungsverbote entgegenstehen (BFH-Urteil vom 17. April 2004 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, unter II.3.). Gleiches gilt, wenn der Berichtigungsanspruch aufgrund der Uneinbringlichkeit --wie im Streitfall-- bereits mit Verfahrenseröffnung entsteht. Auch in diesem Fall kommt es zu der vom VII. Senat des BFH für erforderlich gehaltenen Aufrechnung, die darauf gestützt wird, dass es "schwerlich gerechtfertigt sein [würde], anzunehmen, die Finanzbehörde müsse eine (Umsatz-) Steuererstattung an die Insolvenzmasse leisten, könne aber ihre korrespondierende, unbefriedigte Steuerforderung lediglich als Insolvenzforderung geltend machen und müsse hinnehmen, mit ihr möglicherweise ganz oder teilweise auszufallen" (BFH-Urteil in BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, unter II.3.).

- 37 Eine Abweichung zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH besteht auch nicht insoweit, als dieser für Zwecke der Aufrechnung keine "fiktive Veranlagung auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung" vornimmt (BFH-Urteil vom 16. Januar 2007 VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745), da der VII. Senat hinsichtlich des Bestehens mehrerer Unternehmensteile im Insolvenzfall im Sinne des Senatsurteils in BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639 zwischen "Veranlagung" und "Aufrechenbarkeit" differenziert (BFH-Urteil in BFHE 230, 490, DB 2010, 2596, unter II.2., und vom 9. April 2002 VII R 108/00, BFHE 198, 294, BStBl II 2002, 562, unter II.3.).
- 38 5. Danach war das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 39 a) Die GmbH hat im Streitfall Vermietungsleistungen bereits vor Verfahrenseröffnung erbracht. Dass der dieser Vermietung zugrunde liegende Vertrag erst nach Verfahrenseröffnung durch einen Sonderverwalter genehmigt wurde, steht dem nicht entgegen. Denn die Leistung wurde tatsächlich durch eine Nutzungsüberlassung vor Verfahrenseröffnung ausgeführt, wobei es nach §§ 40, 41 AO unerheblich ist, ob die Leistungserbringung ohne Genehmigung durch den Sonderverwalter gegen ein gesetzliches Verbot verstieß oder die Unwirksamkeit des der Leistung zugrunde liegenden Vertrags begründete.
- 40 b) Lag somit eine vor Verfahrenseröffnung ausgeführte Leistung vor, für die erst der Insolvenzverwalter das Entgelt vereinnahmte, war das FA sowohl im Fall der Ist- als auch im Fall der Sollbesteuerung berechtigt, die Umsatzsteuer für die Umsätze aus der Vermietung des Fuhrparks als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch Steuerbescheid festzusetzen.

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.9.2010, VII R 25/09**

### **Insolvenzbeschluss von Umsatzsteuervergütungsansprüchen, auch wenn sie durch Einsatz pfändungsfreier Gegenstände entstanden sind**

#### **Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem Verfahren über das Vermögen des Herrn X (im Folgenden: Schuldner, Insolvenzschuldner). Dieser ist auch während des Insolvenzverfahrens als selbständiger Ingenieur tätig, wofür er seine Büroausstattung nutzt, die der Kläger nicht der Insolvenzmasse "zugeordnet" hat.
- 2 Die gegen den Schuldner festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung Mai 2007 beträgt ./... EUR, besteht also in einem Vergütungsanspruch. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat diesen Betrag mit seiner offenen Umsatzsteuerforderung aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sowie mit während des Verfahrens zu Lasten des Schuldners festgesetzten bzw. entstandenen Verspätungs- und Säumniszuschlägen verrechnet. Als der Kläger dem widersprach, hat das FA den in diesem Verfahren angefochtenen Abrechnungsbescheid erlassen.
- 3 Die dagegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die vom FA erklärte Aufrechnung sei nicht nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) unzulässig. Das FA schulde die betreffende Umsatzsteuervergütung nicht zur Insolvenzmasse. Denn die vom Schuldner für die von ihm erbrachten Leistungen geschuldete Umsatzsteuer gehöre nicht zu den Masseschulden, da der Schuldner seine Leistungen unter Einsatz von nach § 811 Abs. 1 Nr. 5 der Zivilprozessordnung unpfändbaren Gegenständen erbracht habe; der zu seinen Gunsten entstandene Anspruch auf Vergütung von Vorsteuer könne nicht anders behandelt werden.
- 4 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Klägers, zu deren Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen wird:
- 5 Zur Insolvenzmasse gehörten alle, auch die während des Insolvenzverfahrens erlangten Ansprüche des Schuldners, außer unpfändbare Gegenstände. Zu diesen gehörten Umsatzsteuervergütungsansprüche nicht, weil sie keinen Pfändungsschutzregelungen unterlägen. Dass Vermögen, welches mit unpfändbaren Gegenständen erworben worden ist, nicht zur Insolvenzmasse gehört, bestimme § 36 InsO nicht. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. April 2005 V R 5/04 (BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848) habe lediglich entschieden, dass Umsatzsteuer wegen einer Erwerbstätigkeit des Schuldners, welche mit Hilfe unpfändbarer Gegenstände ausgeführt wird, keine Masseschuld darstellt.
- 6 Der Auffassung des FG, Umsatzsteuervergütungsansprüche seien gleichfalls nicht der Insolvenzmasse zuzuordnen, könne nicht gefolgt

werden. Ihr stehe das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 12. Januar 2006 IX ZB 239/04 (Neue Juristische Wochenschrift 2006, 1127) entgegen, nach dem Ansprüche auf Erstattung von Einkommensteuer, auch wenn sie vor oder während des Insolvenzverfahrens erworben worden sind, der Insolvenzmasse zuzuordnen seien. Auch das Urteil des BFH vom 16. Januar 2007 VII R 4/06 (BFHE 216, 385, BStBI II 2007, 747) stütze die Auffassung des FG nicht; die dort für eine Aufrechnung als erforderlich angesehene vorherige Saldierung der Umsatzsteuerpositionen sei im Streitfall erfolgt. Die vom FG zugelassene Aufrechnung des Vergütungsanspruchs gegen Insolvenzforderungen führe zu einer Benachteiligung der übrigen Gläubiger und räume dem FA Befriedigung sogar noch vor den Massegläubigern ein.

- 7 Die Revision trägt ferner vor, der Kläger habe im Rahmen seines Berichts zur Vermögenssituation des Schuldners lediglich ausgeführt, dass dieser bestimmte Gegenstände zur Fortführung seiner beruflichen Tätigkeit benötige, sodass diese nicht der Insolvenzmasse zuzuordnen seien. Von einer Freigabe mit Hilfe dieser Gegenstände erwirtschafteter Forderungen sei nicht die Rede gewesen.
- 8 Neuerwerb sei das Vermögen, welches der Schuldner nach Verfahrenseröffnung mittels bereits der Insolvenzmasse zugehörigen Vermögens erwirbt und welches nicht dem Pfändungsschutz unterliegt. Hierzu zählten auch Umsatzsteuervergütungsansprüche, welche folglich dem Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unterlägen. Es komme allein darauf an, dass es sich dabei um neu erworbenes Vermögen handelt, nicht, wie dieses erworben wurde; neu erworbenes Vermögen könne also nicht analog der Massesurrogation als ebenfalls nicht der Insolvenzmasse zugehörig behandelt werden. Der Gesetzgeber habe den Neuerwerb bewusst den Neugläubigern entzogen und vorrangig die Insolvenzgläubiger auch aus dem Neuerwerb befriedigen wollen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und die angegriffenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 11 Es beruft sich im Wesentlichen auf das Urteil des BFH in BFHE 210, 156, BStBI II 2005, 848 und meint, es erschließe sich nicht, weshalb § 36 InsO für Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus einer insolvenzfremen Tätigkeit, nicht aber für daraus herrührende Umsatzsteuervergütungsansprüche gelten solle. Anderenfalls komme es nämlich zu einer Schlechterstellung des FA bei einer Freigabe: Würde eine selbständige Tätigkeit im Rahmen des Insolvenzverfahrens ohne Freigabe ausgeführt, wäre die laufende Umsatzsteuer Masseschuld, die mit der laufenden Vorsteuer als Masseforderung aufgerechnet werden könnte.
- 12 Im Übrigen weist das FA darauf hin, dass ihm der Kläger mit Schreiben vom 27. Juni 2006 mitgeteilt habe, dass die Tätigkeit des Schuldners "weder mit Mitteln der Masse noch durch die Masse selbst" erfolge; hierin



sei eine Freigabe der durch die freiberufliche Tätigkeit des Schuldners erworbenen Vermögensgegenstände zu sehen.

### Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Sache bedarf jedoch weiterer Klärung in tatsächlicher Hinsicht und geht daher zurück an das FG.
- 14 1. Bundesrecht verletzt die vom FG angestellte Erwägung, Umsatzsteuervergütungsansprüche könnten insolvenzrechtlich nicht anders bewertet werden als positive Umsatzsteueransprüche, mithin seien sie, obgleich Neuerwerb (§ 35 InsO), stets wie Umsatzsteuerschulden aus einer Tätigkeit des Insolvenzschuldners unter Einsatz pfändungsfreier Gegenstände vom Insolvenzbeschlagn frei.
- 15 Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 35 InsO erfasst das Insolvenzverfahren auch das Vermögen des Schuldners, das er während des Verfahrens erlangt. Ein Umsatzsteuervergütungsanspruch, wie er bei einem Überhang anrechenbarer Vorsteuer über die zu Lasten des Unternehmers entstandene Umsatzsteuer entsteht, stellt einen solchen Vermögensgegenstand dar, der mithin in die Insolvenzmasse fällt, wenn er während des Insolvenzverfahrens durch eine unternehmerische Tätigkeit des Schuldners entstanden ist. Das bedarf an sich keiner Vertiefung. Dass aufgrund mithilfe unpfändbarer Gegenstände ausgeführter Leistungen entstandene Umsatzsteuer nicht i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet wird, mithin keine Masseverbindlichkeit darstellt, wie der BFH in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 entschieden hat, enthält nicht unmittelbar eine Antwort auf die Frage, ob ein Umsatzsteuervergütungsanspruch eines Insolvenzschuldners, der mithilfe unpfändbarer Gegenstände unternehmerisch tätig ist, abweichend von § 35 InsO dem insolvenzfremden Vermögen des Schuldners zuzuordnen ist. Eine diesbezügliche unmittelbare, rechtslogische Verknüpfung der auf diese beiden vorgenannten Fragen zu erteilenden Antworten will offenbar auch das FG nicht behaupten. Es genügt aber nach Auffassung des erkennenden Senats, um von § 35 InsO abzuweichen, nicht die --an sich zutreffende-- Erkenntnis des FG, dass die Verwandtschaft beider vorgenannter Umsatzsteueransprüche ihre gleichlaufende insolvenzrechtliche Behandlung erwarten lässt oder sogar nahelegt. Im Übrigen weist das FA zu Recht darauf hin, dass § 35 InsO keinen Anhalt dafür bietet zu berücksichtigen, wie Neuerwerb entstanden ist, sondern lediglich auf die Tatsache abstellt, dass dem Schuldner neue Vermögensgegenstände zugefallen sind.
- 16 Freilich ist einzuräumen, dass es weitgehend vom Zufall abhängt, ob sich anrechenbare Vorsteuer in einer Verminderung der Umsatzsteuerzahllast, mithin unter den vorgenannten Voraussetzungen in einer verminderten Belastung des insolvenzfremden Vermögens des Schuldners, oder --außer

bei Freigabe-- in einem die Insolvenzmasse mehrenden Vergütungsanspruch niederschlägt. Dies bietet indes keine ausreichend tragfähige Grundlage für die Annahme, es entspreche Sinn und Zweck des § 35 InsO, den Vergütungsanspruch vom Insolvenzbeschlagn freizustellen. Denn aus der Sicht der Insolvenzordnung und der von ihr geschützten Interessen der Gläubigergemeinschaft kommt es entscheidend darauf an, die Insolvenzmasse zu mehren, auch wenn bei einer anderen Gestaltung des Geschehensablaufs dazu mangels eines Neuerwerbs des Schuldners keine Möglichkeit bestanden hätte, wie es z.B. auch dann eintreffen kann, wenn der Schuldner einem aufrechnungsberechtigten Altgläubiger eine entgeltliche Leistung ohne Vorkasse erbracht hat, statt dafür einen anderen Abnehmer zu suchen, der sich der Begleichung des Entgelts im Wege der Aufrechnung nicht entziehen kann.

- 17 2. Der Rechtsauffassung des FG, Umsatzsteuervergütungsansprüche, die von einem Schuldner während eines Insolvenzverfahrens durch eine Tätigkeit unter Einsatz pfändungsfreier Gegenstände erworben worden sind, seien vom Insolvenzbeschlagn frei, kann mithin nicht gefolgt werden. Gleichwohl ist nicht auszuschließen, dass im Streitfall der strittigen Verrechnung der Umsatzsteuervergütung gegen vorinsolvenzliche Umsatzsteuerschulden ein Aufrechnungsverbot nicht entgegenstand und der angefochtene Bescheid daher vom FG im Ergebnis zu Recht als rechtmäßig angesehen worden ist.
- 18 Wie nämlich der erkennende Senat in seinem Beschluss vom 1. September 2010 VII R 35/08 (BFHE 230, 490), auf dessen Gründe wegen der Einzelheiten ergänzend Bezug genommen wird, entschieden hat, fällt ein durch eine gewerbliche Tätigkeit eines Schuldners, die der Insolvenzverwalter durch Freigabe von Gegenständen der Insolvenzmasse aus dem Insolvenzbeschlagn ermöglicht hat, erworbener Umsatzsteuervergütungsanspruch nicht in die Insolvenzmasse und kann vom Finanzamt mit vorinsolvenzlichen Steuerschulden verrechnet werden. Denn Schuldner und Gläubiger solcher Forderungen ist ungeachtet ihrer Entstehung vor bzw. nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Insolvenzschuldner; diese sind also nicht etwa verschiedenen Rechtspersönlichkeiten zuzuordnen, so dass es an der Aufrechnungsvoraussetzung der Gegenseitigkeit (§ 226 Abs. 1 der Abgabenordnung, § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) fehlte. Auch die Aufrechnungsverbote des § 96 Abs. 1 InsO stehen der Verrechnung von Insolvenzforderungen und aus dem Insolvenzbeschlagn freigegebenen Forderungen des Insolvenzschuldners nicht entgegen.
- 19 3. Es ist indes bislang nicht ausreichend geklärt, ob der strittige Vergütungsanspruch vom Kläger --mit der Tätigkeit des Schuldners während des Insolvenzverfahrens-- vorab freigegeben worden ist. Die diesbezüglichen Erklärungen des Klägers sind vom FG nicht festgestellt und jedenfalls nicht ausdrücklich gewürdigt worden. Aus der Feststellung, der Kläger habe die vom Schuldner für seine Tätigkeit benutzten Gegenstände nicht der Insolvenzmasse "zugeordnet", lässt sich eine Freigabe nicht ohne weiteres herleiten, da nach den Gründen des Urteils des FG zu vermuten ist, dass damit lediglich auf die --dort erwähnte--

Unpfändbarkeit jener Gegenstände hingewiesen werden sollte.

- 20 Freilich spricht das FG im vorletzten Absatz der Entscheidungsgründe von "der insolvenzfreien Tätigkeit des Schuldners". Auch das soll aber offenbar nur besagen, dass die Tätigkeit nicht unter Einsatz von Mitteln der Insolvenzmasse ausgeführt worden ist; denn in dem vorausgehenden Satz lässt das FG ausdrücklich offen, ob die vom Schuldner aufgrund dieser Tätigkeit erlangten Entgelte gemäß § 35 InsO in die Masse fallen, was nicht ernstlich in Betracht käme, wenn Ansprüche (und Schulden) aus der Tätigkeit des Insolvenzschuldners umfassend freigegeben worden wären.
- 21 Deshalb muss die Sache gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückverwiesen werden, damit dieses in dem Tatrichter obliegender Würdigung der Gesamtumstände des Falles darüber befindet, ob von einer Freigabe auszugehen ist. Anderenfalls müsste der Abrechnungsbescheid aufgehoben werden, weil der in ihm festgestellten Aufrechnung des nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuervergütungsanspruchs (Neuerwerb der Masse) mit vorinsolvenzlichen Steuerschulden § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ungeachtet dessen entgegenstehe, dass für den betreffenden Neuerwerb unpfändbare und mithin nicht zur Insolvenzmasse gehörige Gegenstände eingesetzt worden sind. Dasselbe gälte insoweit, als das FA mit erst während des Insolvenzverfahrens entstandenen Säumniszuschlägen und während des Verfahrens festgesetzten Verspätungszuschlägen aufgerechnet hat, weil solche Forderungen nicht i.S. des § 38 InsO im Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens "begründet" waren, also nicht gegen Neuerwerb verrechnungsfähige Insolvenzforderungen und nach dem Urteil des BFH in BFHE 210, 156, BStBl II 2005, 848 auch keine Masseverbindlichkeiten sind.

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 2.11.2010, VII R 6/10**

### **Unzulässigkeit der Aufrechnung in kritischer Zeit vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens - Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage - Begriff der anfechtbaren Rechtshandlung - Anfechtungsgegenstand - Kausalzusammenhang**

#### **Leitsätze**

Die Verrechnung von Insolvenzforderungen des Finanzamts mit einem aus der Honorarzahlung an einen vorläufigen Insolvenzverwalter resultierenden Vorsteuervergütungsanspruch des Insolvenzschuldners ist, sofern bei Erbringung der Leistungen des vorläufigen Insolvenzverwalters die Voraussetzungen des § 130 InsO oder des § 131 InsO vorgelegen haben, unzulässig (Änderung der Rechtsprechung) .

#### **Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Verwalter in dem über das Vermögen der R GmbH (im Folgenden: Schuldnerin) am 16. Dezember 2002 eröffneten Insolvenzverfahren. Für seine vorausgegangene Tätigkeit als vorläufiger Insolvenzverwalter seit dem 11. November 2002 ist vom Amtsgericht im Jahr 2003 eine Vergütung von rund ... EUR festgesetzt worden. Den darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrag hat der Kläger für die Schuldnerin als Vorsteuer in der Voranmeldung für das 1. Quartal 2005 angemeldet, in welchem er sein Honorar der Insolvenzmasse entnommen hat. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hat den Vorsteuerbetrag mit vorinsolvenzlichen Steuerforderungen gegen die Schuldnerin (Umsatzsteuer 2001 sowie Juli bis September 2002) verrechnet und hierüber später den in diesem Verfahren angefochtenen Abrechnungsbescheid vom 16. März 2006 erlassen.
- 2 Das Finanzgericht (FG) hat die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 774 veröffentlichte Urteil abgewiesen, weil es die Aufrechnung für zulässig hält. Es urteilte, der Aufrechnung stehe § 96 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) nicht entgegen, weil die strittige Vorsteuer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sei. Der Aufrechnung stehe aber auch § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht entgegen, weil das FA die Möglichkeit der Aufrechnung nicht durch eine anfechtbare Rechtshandlung im Sinne dieser Vorschrift erlangt habe.
- 3 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Klägers, der im Wesentlichen vorträgt:
- 4 Die Befürchtung des FG, es würde im Insolvenzfall zu einem vollständigen Ausschluss der Aufrechnung von Steuerforderungen kommen, gehe fehl. Es komme nur dann zu einem solchen Ausschluss, wenn die

Finanzverwaltung in der Erwartung, die Aufrechnung durchzuführen, nicht schützenswert sei; wann das der Fall sei, regelten die §§ 129 ff. InsO.

- 5 § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO betreffe Fälle, in denen sich Haupt- und Gegenforderung bereits vor Insolvenzeröffnung aufrechenbar gegenüberständen und deshalb an sich § 94 InsO gelte, also die Aufrechnung noch im eröffneten Insolvenzverfahren erklärt werden könne. Das missbillige der Gesetzgeber jedoch, wenn für den Aufrechnenden bereits absehbar gewesen sei, dass die Hauptforderung demnächst nur noch im Insolvenzverfahren zur Tabelle angemeldet werden könne. Hier sei der Aufrechnende nicht mehr schützenswert. Im Streitfall lägen die Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO vor, weil die Aufrechnungslage gemäß § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO anfechtbar zustande gekommen sei. Zwar sei der Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin aufschiebend bedingt bereits vor Insolvenzeröffnung entstanden, die Aufrechnungslage selbst jedoch erst nach Insolvenzeröffnung infolge der gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorzunehmenden Saldierung. Dies sei als anfechtbare Rechtshandlung zu qualifizieren, weil es dafür ausreiche, dass es sich um einen Vorgang handele, der rechtliche Wirkung entfalte.
- 6 Weiterhin sei das FA Insolvenzgläubiger, da seine Forderungen bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestanden hätten und die Aufrechnungslage erst nach der Stellung des Insolvenzantrags begründet worden sei. Dem FA sei diese Tatsache spätestens seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bekannt gewesen. Allerdings schade anfechtungsrechtlich nur eine Kenntnis, die bereits bei Vornahme der anzufechtenden Rechtshandlung vorgelegen habe. Bei der Rechtshandlung handele es sich hier jedoch um das Gesamtgeschehen, welches zum Entstehen der Aufrechnungslage geführt habe. Die Aufrechnungslage sei zwar bereits vor Insolvenzeröffnung begründet worden, jedoch gelte eine Rechtshandlung nach § 140 InsO erst als in dem Zeitpunkt vorgenommen, in dem ihre rechtlichen Wirkungen entstanden, im Streitfall also mit der Saldierung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens.
- 7 Die Revision verweist im Übrigen auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 9. Juli 2009 IX ZR 86/08 (Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2010, 118), wonach auch das Brauen von Bier infolge der dadurch begründeten Sachhaftung für die Biersteuer eine anfechtbare Rechtshandlung sein könne. Von diesen vom BGH aufgestellten Grundsätzen könne der erkennende Senat nicht abweichen, ohne den gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes anzurufen.
- 8 Das FA ist dem entgegengetreten. Es weist darauf hin, dass das vom Kläger im Zusammenhang mit seinen Ausführungen zur Saldierung nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG angeführte Urteil des erkennenden Senats vom 26. Januar 2007 VII R 4/06 (BFHE 216, 385, BStBl II 2007, 747) im Streitfall nicht einschlägig sei, weil es dort nach der Saldierung zu einer Steuerschuld gekommen sei, im Streitfall die Umsatzsteuer-Voranmeldung

jedoch eine Erstattung bewirkt habe.

- 9 Entscheidend für den Streitfall sei die Frage, ob das Entstehen der Aufrechnungslage entsprechend der Rechtsprechung des BGH auf einer nach der InsO anfechtbaren Rechtshandlung beruhe. Eine Rechtshandlung i.S. der §§ 129 ff. InsO sei jedoch nur eine vom Willen getragene Betätigung, die in irgendeiner Weise Rechtswirkungen auslösen könne, ohne dass der Wille allerdings auf deren Eintritt gerichtet sein müsse. Die Umsatzsteuer entstehe hingegen wie jede Steuer kraft Gesetzes durch Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen (Hinweis auf das Urteil des Senats vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193).
- 10 Das FA hat gleichwohl inzwischen den angefochtenen Abrechnungsbescheid aufgehoben und den Rechtsstreit für in der Hauptsache erledigt erklärt.
- 11 Der Kläger hat sich jedoch der Erledigungserklärung nicht angeschlossen. Er beantragt vielmehr, festzustellen, dass der Abrechnungsbescheid des FA vom 16. März 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Dezember 2006 rechtswidrig gewesen sei.
- 12 Er trägt dazu vor, angesichts der unterschiedlichen Rechtsprechung von Bundesfinanzhof und BGH sei die entscheidungserhebliche Rechtsfrage der Zulässigkeit einer Aufrechnung weiterhin klärungsbedürftig. Sie stelle sich in einer unbestimmten Vielzahl von Fällen auch künftig. Er selbst betreibe ein beim FG anhängiges Klageverfahren (5 K 2230/06) mit rechtlich identischem Streitgegenstand. Dieses Verfahren ruhe lediglich deshalb, weil sich die Beteiligten eine Klärung der Rechtsfrage im Rahmen des vorliegenden Rechtsstreits erhofften. Es entspreche deshalb der Prozessökonomie, dieses Verfahren fortzusetzen.

### **Entscheidungsgründe**

- 13 II. Die Revision des Klägers ist zulässig und begründet.
- 14 1. Die Klage ist in Gestalt der vom Kläger jetzt begehrten Feststellung der Rechtswidrigkeit des vom FA aufgehobenen und deshalb erledigten Abrechnungsbescheids gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig. Es fehlt dem Kläger nicht an dem von dieser Vorschrift verlangten berechtigten Interesse an der begehrten Feststellung.
- 15 Ist ein Klageverfahren anhängig geworden und hat es unter entsprechendem Aufwand einen bestimmten Stand (hier: mündliche

Verhandlung des Revisionsgerichts über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids) erreicht, so muss bei einer Erledigung des ursprünglichen Antrags die Frage gestellt werden, ob dieser Aufwand nutzlos gewesen sein soll und der Kläger der (zumal nicht auf sein Verhalten zurückgehenden) Erledigung wegen in diesem Verfahren leer ausgehen darf (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 28. April 1967 IV C 163.65, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1967, 1819). Das mutet ihm das Gesetz nur dann zu, wenn er an der Klärung der Rechtmäßigkeit des erledigten Verwaltungsakts kein bei vernünftigen Erwägungen erkennbares Interesse wirtschaftlicher, ideeller oder auch rein persönlicher Art haben kann (Lorenz, Verwaltungsprozessrecht, § 22 Rz 16, mit Rspr.nachw.). Ob ein solches Interesse gegeben ist, hängt von den konkreten Gegebenheiten des einzelnen Falles ab. Es kann sich --wie es hier tatsächlich der Fall ist-- u.a. daraus ergeben, dass die Feststellung (zumindest präjudizielle) Bedeutung für einen anderweit von dem Betreffenden geführten Rechtsstreit hat und es ihm erleichtert, seine dort geltend gemachten Rechte durchzusetzen, wie dies seit jeher insbesondere im Falle der Vorbereitung eines Staatshaftungsprozesses anerkannt ist, aber auch bei Anhängigkeit eines Parallelverfahrens anzuerkennen ist.

- 16 Es muss sich allerdings stets um ein eigenes Interesse des Klägers handeln. Dieser kann sich auch im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage nicht zum Anwalt der Allgemeinheit aufschwingen, weshalb, anders als der Kläger offenbar meint, die Notwendigkeit einer Wiederherstellung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung hinsichtlich der Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO die Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage nicht zu begründen vermag.
- 17 Der Kläger hat jedoch unwidersprochen geltend gemacht, ein persönliches Interesse an der Klärung der Frage, ob jene Vorschrift bei Entstehen steuerlicher Forderungen unter den Voraussetzungen des § 130 oder § 131 InsO anzuwenden ist, zu haben, weil sich diese Frage auch in einem von ihm gegen das FA betriebenen weiteren Klageverfahren stelle, welches mit Zustimmung des FA gerade im Hinblick auf die Entscheidung des erkennenden Senats in diesem Verfahren zur Ruhe gebracht worden sei. Unter diesen Umständen kann dem Kläger ein berechtigtes Interesse an einer Sachentscheidung in diesem bereits weitgehend geförderten Verfahren nicht abgesprochen werden.
- 18 2. Die Revision des Klägers ist auch begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur antragsgemäßen Entscheidung über den Klageantrag (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der angefochtene Abrechnungsbescheid war rechtswidrig, soweit er den Vorsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin als durch Verrechnung mit den gegen sie gerichteten Umsatzsteuerforderungen des FA erloschen ausweist. Der vom FA erklärten Aufrechnung, welche diesem Ausspruch des Bescheids zugrunde liegt, steht § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegen. Nach dieser Vorschrift ist eine Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger die Möglichkeit der Aufrechnung durch eine

anfechtbare Rechtshandlung erlangt hat.

- 19 a) Die Vorschrift verfolgt das Ziel, den Anfechtungsvorschriften der InsO (§§ 129 ff. InsO) im Hinblick auf eine von einem Insolvenzgläubiger erklärte Aufrechnung in dem Sinne Geltung zu verschaffen, dass einer etwaigen Aufrechnungserklärung die Rechtswirkung genommen und dadurch eine anderenfalls etwa notwendige Anfechtung der betreffenden Rechtsvorgänge seitens des Insolvenzverwalters überflüssig wird (vgl. Windel in Jaeger, Insolvenzordnung, § 96 Rz 45 f.; Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 96 Rz 46; Bork, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht 2003, 686, 687). Sie ist dahin zu verstehen, dass der Erwerb der Möglichkeit der Aufrechnung zugunsten eines späteren Insolvenzgläubigers erfolgt sein muss, dieser also nicht etwa bereits beim Erwerb dieser Möglichkeit Insolvenzgläubiger, mithin das Insolvenzverfahren beim Erwerb noch nicht anhängig gewesen sein muss. Vielmehr schränkt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO gerade § 94 InsO ein, der grundsätzlich eine vor Verfahrenseröffnung eingetretene Aufrechnungslage während des Insolvenzverfahrens fortbestehen lässt und die Abgabe einer Aufrechnungserklärung während desselben zulässt (Uhlenbruck/Sinz, a.a.O.; vgl. auch Onusseit in Festschrift für Walter Gerhardt, 2004, S. 725, 737 ff.).
- 20 b) Das FA ist im Streitfall Insolvenzgläubiger; denn es hat gegen die Schuldnerin vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete (Steuer-)Forderungen, die nicht beglichen worden sind (vgl. § 38 InsO). Fraglich und für die Beurteilung der Streitsache entscheidend ist, ob das FA die Möglichkeit der Aufrechnung i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO "durch eine anfechtbare Rechtshandlung" erlangt hat, sofern es --wie hier einstweilen unterstellt werden soll-- unter den in § 130 InsO oder § 131 InsO bezeichneten Voraussetzungen, insbesondere etwa in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit des Steuerschuldners (§ 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO), Schuldner eines Anspruchs desselben, wie im Streitfall des Vergütungsanspruchs der Schuldnerin aufgrund eines Vorsteuerüberhangs, oder Gläubiger von Steuerforderungen gegen den (späteren) Insolvenzschuldner geworden ist. Denn ob das eine oder das andere eingetroffen ist, ist für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ohne Belang. Die Vorschrift nimmt einer Aufrechnungserklärung ihre Wirksamkeit (d.h.: erklärt sie für unzulässig) ungeachtet dessen, ob die anfechtbare Rechtshandlung --wie hier-- die Begründung der Haupt- oder ob sie die Begründung einer Gegenforderung zur Folge hat. Danach zu unterscheiden gäbe weder der Wortlaut noch der eben erläuterte Sinn der Vorschrift irgendeinen Anhaltspunkt. Die anfechtbare Rechtshandlung kann also sowohl eine Vermehrung der Schulden des Insolvenzschuldners als auch eine Verringerung seines Aktivvermögens auslösen (Uhlenbruck/Sinz, a.a.O.; MünchKommInsO/Kirchhof, 2. Aufl., § 129 Rz 100, beide mit zahlr. Nachw.).
- 21 Auf die Frage, ob eine gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO unzulässige Aufrechnung auch dann vorliegt, wenn der zugunsten der Schuldnerin anzurechnenden Vorsteuer positive Umsatzsteuerbeträge in demselben Voranmeldungszeitraum gegenüberstehen und mithin infolge der gemäß §



- 16 UStG vorzunehmenden Verrechnung ein umsatzsteuerrechtlich selbständiger Vergütungsanspruch des Schuldners nicht entsteht, braucht der erkennende Senat nicht einzugehen (dazu eingehend --diese Frage bejahend-- Onusseit in Festschrift für Walter Gerhardt, a.a.O., S. 730 ff.), weil ein solcher Sachverhalt hier nicht vorliegt; der aufgrund anrechenbarer Vorsteuer entstandene Umsatzsteuervergütungsanspruch der Schuldnerin ist (umsatzsteuerrechtlich) selbständig und zwar in einem anderen Voranmeldungszeitraum entstanden als die Steuerforderungen des FA. Dass bei der Jahressteuerfestsetzung positive Umsatzsteuerforderungen und anrechenbare Vorsteuern ggf. gemäß § 16 UStG zu verrechnen sind, nimmt ihnen in einem solchen Fall insolvenzrechtlich nicht ihre Selbständigkeit, welche aus Voranmeldungen herrührende Umsatzsteueransprüche auch sonst nach Ergehen der Jahressteuerfestsetzung behalten, soweit sie mit ihren Rechtswirkungen nicht völlig in der Jahresteuerfestsetzung aufgehen (vgl. zuletzt Urteil des Senats vom 17. März 2009 VII R 38/08, BFHE 224, 396, BStBI II 2009, 953). Es kann daher unerörtert bleiben, ob im Streitfall bei der Jahresveranlagung 2005 eine Saldierung des strittigen Vorsteuerüberhangs mit positiven Umsatzsteuerbeträgen vorzunehmen war.
- 22 c) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil vom 16. November 2004 VII R 75/03 (BFHE 208, 296, BStBI II 2006, 193) erkannt, § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO hindere die Aufrechnung des FA mit Steuerforderungen aus der Zeit vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gegen einen durch einen Vorsteuerüberhang ausgelösten Vergütungsanspruch des Insolvenzschuldners (dort ebenso wie hier: aufgrund der Vorsteuer aus dem Vergütungsanspruch eines vorläufigen Insolvenzverwalters), der in "kritischer" Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens seinen Entstehungsgrund hat, nicht; denn es fehle in einem solchen Fall an einer Rechtshandlung, weil die Verpflichtung des Schuldners zur Vergütung der Tätigkeit eines vorläufigen Insolvenzverwalters nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung, sondern auf dessen Bestellung durch das Insolvenzgericht und der von diesem vorgenommenen Festsetzung seiner Vergütung beruhe, die vom vorläufigen Insolvenzverwalter für die Ausführung seiner Leistung zu entrichtende Umsatzsteuer --wie jede Steuer-- kraft Gesetzes entstehe und das Gleiche für die damit korrespondierende Berechtigung des Leistungsempfängers (Insolvenzschuldner) zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG gelte.
- 23 Demgegenüber hat der BGH in seinem Urteil vom 22. Oktober 2009 IX ZR 147/06 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 413) darauf hingewiesen, dass Steuertatbestände in der Regel an Rechtshandlungen des Steuerpflichtigen oder Dritter anknüpfen und hieraus die Steuerpflicht ableiten, so wie es auch bei umsatzsteuerpflichtigen Leistungen der Fall sei, die zum Entstehen einer Steuerforderung des Finanzamts führen. Das ändert aber nach Auffassung des BGH nichts daran, dass die betreffenden (umsatzsteuerpflichtigen) Leistungen, welche zum Entstehen der Steuerforderung führen, eine Rechtshandlung i.S. des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO darstellen.

- 24 Der erkennende Senat folgt nach erneuter rechtlicher Prüfung dieser Beurteilung des BGH.
- 25 aa) Der in diesem Zusammenhang entscheidende Begriff "Rechtshandlung" ist in § 129 InsO als Handlung definiert, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist und die Insolvenzgläubiger benachteiligt; er bezeichnet also, wie es der Senat in seinem Urteil in BFHE 208, 296, BStBI II 2006, 193 einleitend ausgeführt hat, ein von einem Willen getragenes Handeln, das rechtliche Wirkungen auslöst und das Vermögen des Schuldners zum Nachteil der Insolvenzgläubiger verändern kann. Umsatzsteuer (auch: zu vergütende Umsatzsteuer) entsteht zwar von Gesetzes wegen --sowohl die Steuerschuld des Leistenden wie der Anspruch des Leistungsempfängers auf Anrechnung der im an den Leistenden zu entrichtenden Entgelt enthaltenen sog. Vorsteuer--, das Entstehen von Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer setzt jedoch voraus, dass eine Leistung erbracht wird. Diese Leistungserbringung sieht der erkennende Senat in Übereinstimmung mit dem BGH und der auch im Schrifttum allgemein vertretenen Auffassung als eine Rechtshandlung i.S. des § 129 InsO an.
- 26 Eine Leistungserbringung mag zwar kein Rechtsgeschäft sein, aber sie ist eine Rechtshandlung. Dass die (unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 130 ff. InsO anfechtbare) Rechtshandlung unmittelbar und unabhängig vom Hinzutreten etwaiger weiterer Umstände von dem (späteren) Insolvenzschuldner vorgenommen wird, setzen die §§ 129 und 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO ebenso wenig voraus (dazu u.a. MünchKommInsO/Brandes, a.a.O., § 96 Rz 29), wie dass sie unmittelbar und unabhängig vom Hinzutreten etwaiger weiterer Umstände (hier insbesondere der späteren gerichtlichen Festsetzung der Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters aufgrund der von diesem erstellten Rechnung sowie ggf. dem Fehlen verrechnungsfähiger positiver Umsatzsteuerbeträge in dem --insolvenzrechtlich-- maßgeblichen Voranmeldungszeitraum) eine Aufrechnungslage zum Entstehen bringen müssten. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO verlangt lediglich, dass die Rechtshandlung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist --die Leistungen des vorläufigen Insolvenzverwalters wurden in diesem Zeitraum erbracht--, dass sie irgendeine Voraussetzung für die Aufrechnungsmöglichkeit des Insolvenzschuldners geschaffen hat (vgl. Uhlenbruck/Sinz, a.a.O.) und dass die Rechtshandlung die Insolvenzgläubiger benachteiligt. Wenn es an Letzterem auch im Hinblick auf die Leistungserbringung des vorläufigen Insolvenzverwalters als solcher fehlen mag --der Verpflichtung der Masse zur Zahlung des Entgelts für die der Schuldnerin erbrachten Leistungen des vorläufigen Insolvenzverwalters steht gegenüber, dass zugunsten der Insolvenzschuldnerin (mutmaßlich zumindest) gleichwertige Leistungen erbracht worden sind--, fehlt es daran nicht im Hinblick auf die durch die Leistungserbringung und den daraus folgenden Anspruch auf Anrechnung von Vorsteuer ausgelöste Möglichkeit des FA zur Aufrechnung seiner vorinsolvenzlich begründeten Forderungen.
- 27 Die Leistungserbringung zeitigte im Streitfall neben einem Anspruch auf das Leistungsentgelt u.a. das Entstehen einer Aufrechnungslage für das

FA. Dadurch sind die übrigen Gläubiger des Schuldners benachteiligt. Denn durch eine Aufrechnung erhält das FA nach Art einer abgesonderten Befriedigung vollständige Befriedigung für seine verrechneten Forderungen, für die es sonst, weil es sich um Insolvenzforderungen handelt, nur mit einer Befriedigung nach Maßgabe der im Insolvenzverfahren errechneten Quote rechnen könnte.

- 28 Hat eine (an sich einheitliche) Rechtshandlung in solcher Weise mehrere, abtrennbare Rechtswirkungen, darf deren anfechtungsweise Rückgewähr nicht mit der Begründung ausgeschlossen werden, dass die Handlung auch sonstige, für sich nicht anfechtbare Folgen ausgelöst habe (BGH-Urteil vom 5. April 2001 IX ZR 216/98, BGHZ 147, 233). Denn Gegenstand der Anfechtung ist nicht die Rechtshandlung selbst, sondern angefochten wird eine bestimmte gläubigerbenachteiligende Wirkung, die durch eine Rechtshandlung ausgelöst wird (BGH-Urteil vom 21. Januar 1999 IX ZR 329/97, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis --ZIP-- 1999, 406, mit Schrifttumsnachweisen; vgl. statt aller auch MünchKommInso/Kirchhof, a.a.O., § 129 Rz 56a). Es ist folglich belanglos, ob die Umsätze, aus denen die betroffenen Vorsteuerbeträge herrühren, im Interesse der Masse liegen und insofern als solche nicht anfechtbar sind. Einen Rechtsgrundsatz, dass mehrere durch eine Handlung ausgelöste Rechtswirkungen nur ganz oder gar nicht anfechtbar sind, gibt es nicht (siehe auch Rz 11 des BGH-Urteils in HFR 2010, 413). Das gilt auch für solche Folgen --z.B. eine Aufrechnungslage--, die im Kausalverlauf einen Schritt ferner liegen als nähere, unanfechtbare Rechtsfolgen, z.B. ein die Aufrechnungslage herbeiführender Vertragsschluss oder --wie hier-- die gerichtliche Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 147, 233).
- 29 Die bei einer durch die Unwirksamkeitsanordnung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO, wie dargelegt, erübrigten Insolvenzanfechtung zu beanspruchende Rückgewähr der Aufrechnungslage bestünde demgemäß nicht etwa in der Rückabwicklung des durch die gerichtliche Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Rechtsverhältnisses, sondern in der Durchsetzung der Steuervergütungsforderung unabhängig von etwaigen Gegenforderungen des FA. Dementsprechend lässt § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO völlig unberührt, dass die Vergütungsforderung des Schuldners (gegenüber der Masse) befriedigt werden muss, allerdings (sofern eine anfechtbare Rechtshandlung vorliegt) nicht im Wege der Aufrechnung zur Befriedigung für alte Schulden des Insolvenzschuldners verwendet werden darf (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 147, 233).
- 30 bb) An den Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO fehlt es auch nicht deshalb, weil die gläubigerbenachteiligende Wirkung der durch die Inanspruchnahme von Leistungen seitens der Schuldnerin ausgelösten Aufrechnungslage deshalb in Zweifel gezogen werden müsste, weil es an der erforderlichen Kausalität der Rechtshandlung für die anfechtungsrelevante Rechtsfolge --die Aufrechnungslage-- fehlte. Anfechtbarkeit setzt allerdings einen solchen Kausalzusammenhang voraus (MünchKommInso/Kirchhof, a.a.O., § 129 Rz 169; FK-Inso/Dauernheim, § 129 Rz 40). Der erforderliche Ursachenzusammenhang

zwischen der angefochtenen Rechtshandlung und der Beeinträchtigung des Gläubigerzugriffs auf die Masse ist jedoch schon dann gegeben, wenn die Rechtshandlung im natürlichen Sinne eine (nicht hinwegzudenkende) Bedingung für die Gläubigerbenachteiligung darstellt; er setzt nicht voraus, dass ggf. ein weiterer Umstand, der zu der angefochtenen Rechtshandlung hinzutritt und erst mit dieser zusammen die Gläubigerbenachteiligung auslöst, seinerseits durch eine anfechtbare Rechtshandlung verursacht ist (BGH-Urteil vom 9. Dezember 1999 IX ZR 102/97, BGHZ 143, 246), und er wird durch das Hinzutreten solcher weiteren Umstände auch nicht etwa unterbrochen.

- 31 cc) Schließlich fehlt es für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO auch nicht daran, dass das FA --wie diese Vorschrift sinngemäß voraussetzt-- infolge einer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangenen Rechtshandlung in den Genuss einer Aufrechnungsmöglichkeit gelangt ist.
- 32 Die als Anknüpfungspunkt der Anfechtung maßgebliche Rechtshandlung, das Erbringen der Leistung, ist im gleichsam natürlichen Sinne vor diesem Zeitpunkt vorgenommen worden. Durch sie ist der Vorsteuervergütungsanspruch zwar noch nicht steuer(verfahrens)rechtlich begründet worden, wohl aber als insolvenzrechtlicher Anspruch. Denn für das insolvenzrechtliche Begründetsein einer Forderung oder eines Anspruchs kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. dazu zusammenfassend Rüsken, ZIP 2007, 2053) nicht auf das Entstehen im steuer(verfahrens)rechtlichen Sinn, sondern auf die Verwirklichung des Lebenssachverhalts an, der die betreffenden steuerrechtlichen Folgen hat. Aber schon die tatsächliche Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes lässt den steuerlichen Anspruch aufschiebend bedingt durch das Eintreten der steuerverfahrensrechtlichen Voraussetzungen seiner Wirksamkeit entstehen (vgl. statt aller Senatsurteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, und Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., 95, m.w.N. aus der Rspr.).
- 33 § 140 Abs. 1 InsO ändert daran nichts. Denn § 140 Abs. 3 InsO lässt den Eintritt einer solchen Bedingung für die Bestimmung des Zeitpunkts außer Betracht, in dem die Rechtshandlung als vorgenommen anzusehen ist, welcher sonst durch § 140 Abs. 1 InsO auf den Zeitpunkt gelegt wird, in dem die Rechtswirkungen der Rechtshandlung eintreten (i.e.: die Aufrechnungslage entsteht). Das gilt nicht nur für Forderungen des Finanzamts, sondern auch für steuerliche Forderungen des Steuerpflichtigen.
- 34 Allerdings wird in der Rechtsprechung des BGH und im Schrifttum die Auffassung vertreten, § 140 Abs. 3 InsO sei unmittelbar nur bei Rechtsgeschäften anwendbar, weil andere Rechtshandlungen nicht bedingt oder befristet sein könnten (BGH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IX ZR 102/03, NJW 2007, 1588; vgl. auch Henckel in Jaeger, a.a.O., § 140 Rz 50). Das trifft freilich nur für eine rechtsgeschäftliche Bedingung zu, nicht aber für vom Gesetz aufgestellte "Bedingungen", unter denen nach

vorgenannter Rechtsprechung des Senats Ansprüche der hier strittigen Art stehen. § 140 Abs. 3 InsO ist daher nach Auffassung des erkennenden Senats in dem hier strittigen Zusammenhang unmittelbar, zumindest aber entsprechend anzuwenden (vgl. zu dieser Möglichkeit auch die Urteile des BGH in

NJW 2007, 1588, und vom 14. Juni 2007 IX ZR 56/06, NJW

2007, 2640).

- 35 § 140 Abs. 3 InsO verfolgt nämlich das Ziel, Ansprüche als insolvenzfest zu erhalten, obwohl sich der Rechtserwerb erst in kritischer Zeit vollendet hat, wofür dann keine Rechtfertigung besteht, wenn der Anfechtungsgegner vor Beginn jenes "kritischen" Zeitraums noch keine unentziehbare Rechtsposition erlangt hatte (BGH-Urteil in NJW 2007, 2640). Denn § 140 Abs. 1 InsO beruht auf dem Rechtsgedanken, "dass der Zeitpunkt entscheiden soll, in dem durch die Handlung eine Rechtsposition begründet worden ist, die bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohne die Anfechtung beachtet werden müsste" (BGH-Urteil vom 22. Januar 2004 IX ZR 39/03, BGHZ 157, 350). Mit der Leistungserbringung wird aber aufgrund der einschlägigen Regelungen des UStG eine gleichsam automatisch ablaufende Ereigniskette in Gang gesetzt (ähnlich wie in den in § 140 Abs. 2 InsO ausdrücklich geregelten Fällen), weil der Insolvenzschuldner gegenüber dem leistenden Unternehmen Anspruch auf Ausweisung der Umsatzsteuer und gegenüber dem FA auf deren Berücksichtigung als Vorsteuer hat; es hängt also nicht etwa von einer im ungewissen Belieben Dritter stehenden Handlung ab, ob die steuerrechtliche Wirkung der Leistungserbringung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintritt.
- 36 § 140 Abs. 1 InsO hat im Gegensatz hierzu sog. mehraktige Rechtshandlungen im Blick, die anfechtbar bleiben sollen, auch wenn der erste Akt noch in "unkritischer" Zeit vorgenommen worden ist (etwa eine Abtretung künftiger Forderungen oder eine Vorausverpfändung sowie eine Pfändung einer künftigen Forderung, welche erst mit deren Entstehen rechtliche Wirkung i.S. des § 140 Abs. 1 InsO entfalten sollen; vgl. BGH-Urteil vom 20. März 2003 IX ZR 166/02, BFH/NV 2004, Beilage 2, 179). Eine solche mehraktige Rechtshandlung i.S. des § 140 Abs. 1 InsO liegt aber hier nicht deshalb vor, weil die steuerrechtlichen Wirkungen einer anfechtbaren Rechtshandlung aufgrund steuerverfahrensrechtlicher Regelungen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintreten, wenn anders nicht der grundsätzliche Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Steuerverfahrensrecht missachtet werden soll (vgl. statt aller Urteil des Senats vom 17. Dezember 1998 VII R 47/98, BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423).
- 37 dd) Selbst wenn man indes § 140 Abs. 3 InsO nicht anwenden würde, müsste die Klage im Streitfall Erfolg haben, weil die Aufrechnung dann aufgrund des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO --erst recht-- unzulässig wäre. Würde nämlich die insolvenzrechtliche Beachtlichkeit der Aufrechnungslage erst in

dem Zeitpunkt angenommen, in dem auch die steuerverfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Aufrechnung eingetreten sind, also (ggf. nach Saldierung gemäß § 16 UStG) ein erfüllbarer, aufrechenbarer Anspruch auch steuerverfahrensrechtlich entstanden ist, so bedeutete dies, dass das FA die Vorsteuervergütung erst infolge von Ereignissen schuldig geworden wäre, die das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO auslösten, weil sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten sind.

- 38 d) Die Entscheidung hängt nach alledem davon ab, ob das FA im Streitfall die Möglichkeit der Aufrechnung unter den Voraussetzungen des § 130 InsO oder des § 131 InsO erlangt hat oder sich --was freilich nicht ernstlich in Betracht zu ziehen ist-- die Anfechtbarkeit seiner Aufrechnungsmöglichkeit anderweit ergibt. Dazu hat das FG entsprechend seinem Rechtsstandpunkt nichts festgestellt.
- 39 Allerdings ist es auch ohne diesbezügliche Feststellung zwingend und der Tatbestand des § 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO insofern erfüllt, dass der Vergütungsanspruch der Schuldnerin, durch dessen Begründung für das FA eine Aufrechnungsmöglichkeit entstanden ist, nach dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden ist, welcher nämlich erst zur Bestellung des Klägers als vorläufiger Insolvenzverwalter geführt hat, die ihrerseits Voraussetzung für die Erbringung der Leistungen desselben war. Ob --was vorgenannte Vorschrift weiter verlangt-- das FA damals die Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin kannte oder bereits von dem Insolvenzantrag erfahren hatte, steht allerdings nicht fest. Mit Recht hat der Kläger zwar bereits in seinem erstinstanzlichen Vortrag darauf hingewiesen, dass das FA eine öffentliche Bekanntmachung der Bestellung des Klägers gemäß § 9 Abs. 3 InsO gegen sich gelten lassen müsste und aus dieser hätte erkennen müssen (§ 130 Abs. 2 InsO), dass ein Insolvenzantrag gestellt worden ist. Eine öffentliche Bekanntmachung der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters schreibt § 23 Abs. 1 Satz 1 InsO jedoch nur vor, sofern zugleich Verfügungsbeschränkungen nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO erlassen worden sind. Das ist im Streitfall nicht festgestellt, ebenso wenig, dass die Bestellung des Klägers möglicherweise ungeachtet einer gesetzlichen Verpflichtung öffentlich bekannt gemacht worden ist.
- 40 Gleichwohl kann der Senat abschließend entscheiden, ohne dass jene Tatsachen vom FG aufgeklärt werden müssten. Denn selbst wenn es, anders als der Kläger meint, im Streitfall an den Voraussetzungen des § 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO fehlen sollte, lägen doch die Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO vor. Nach dieser Vorschrift ist eine Rechtshandlung anfechtbar, wenn sie einem Insolvenzgläubiger eine Befriedigung ermöglicht, die er nicht beanspruchen kann, und wenn die betreffende Rechtshandlung im letzten Monat vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach diesem Antrag vorgenommen worden ist.
- 41 Die hier maßgebliche Rechtshandlung --Erbringung der Leistungen des Klägers als vorläufiger Insolvenzverwalter-- ist jedenfalls nach Stellung des

Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden. Diese Rechtshandlung hat, wie bereits ausgeführt, dem FA im Weiteren die Möglichkeit einer Aufrechnung und damit einer Befriedigung seiner Steuerforderungen gegen die Schuldnerin verschafft. Dass ihm diese Aufrechnungsmöglichkeit verschafft wird, konnte das FA nicht i.S. des § 131 Abs. 1 InsO gegenüber der Schuldnerin beanspruchen, so dass es auch an dieser Voraussetzung des § 131 Abs. 1 InsO nicht fehlt. Nach der Rechtsprechung des BGH ist nämlich § 131 InsO einschlägig (und nicht ein Fall einer sog. kongruenten Deckung gemäß § 130 InsO gegeben), wenn sich die Aufrechnungsbefugnis nicht aus dem zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergibt (BGH-Urteil vom 9. Februar 2006 IX ZR 121/03, NJW-RR 2006, 1062; vgl. u.a. auch BGH-Urteil in BGHZ 147, 233). Aus den hier zuerst entstandenen Steuerschulden der Insolvenzschuldnerin ergab sich im Streitfall ein Anspruch auf Begleichung der Steuern durch Zahlung, nicht aber darauf, dem FA eine Aufrechnungsbefugnis (und damit die Möglichkeit der Befriedigung außerhalb der Verteilung im Insolvenzverfahren) zu verschaffen; diese ist erst dadurch entstanden, dass die Schuldnerin einen (insolvenzrechtlich vor Verfahrenseröffnung entstandenen) Vorsteuervergütungsanspruch erlangt hat (vgl. Bork, a.a.O., 689; Onusseit in Festschrift für Walter Gerhardt, a.a.O., S. 741, beide mit zahlr. Nachw.).

#### **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 8.3.2012, V R 24/11**

### **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG im Insolvenzfall, Abgrenzung von Festsetzungs- und Erhebungsverfahren**

#### **Leitsätze**

- 1. Beruht die Berichtigung nach § 15a UStG auf einer steuerfreien Veräußerung durch den Insolvenzverwalter im Rahmen der Verwaltung und Verwertung der Masse, ist der Berichtigungsanspruch eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.**
- 2. Im Verhältnis zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren ist die im Festsetzungsverfahren vorgenommene Steuerfestsetzung für das Erhebungsverfahren vorgreiflich. Dies gilt auch für die Frage, ob Berichtigungen nach § 15a UStG zu Lasten oder zu Gunsten der Masse in einem an den Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheid zu berücksichtigen sind.**

#### **Tatbestand**

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter einer GmbH, die Flachglas produzierte und lieferte.
- 2 Die GmbH erwarb im August 2000 ein Erbbaurecht an einem Grundstück, für das sie den Vorsteuerabzug geltend machte. Am 1. April 2004 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Der Kläger veräußerte mit Vertrag

- vom 23. Dezember 2004 das Erbbaurecht umsatzsteuerfrei mit Lastenwechsel zum 1. Oktober 2005.
- 3 Am 10. November 2005 reichte der Kläger eine Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2005 unter der Steuernummer der GmbH ein, in der er eine Vorsteuerberichtigung zu Lasten der GmbH in Höhe von 367.065 EUR berücksichtigte. In der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Streitjahr 2005 vom 15. September 2006, die der Kläger für das sog. Massekonto der GmbH abgab, berücksichtigte er diese Vorsteuerberichtigung nicht.
  - 4 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, dass die Vorsteuerberichtigung aus der steuerfreien Veräußerung des Erbbaurechts beim Massekonto in Höhe von 366.905,58 EUR zu erfassen sei, da insoweit eine Masseverbindlichkeit vorliege. Dementsprechend erging am 17. Januar 2007 ein geänderter Umsatzsteuerbescheid 2005, in dem eine Umsatzsteuer von 411.574,79 EUR festgesetzt wurde; daraus ergab sich eine Nachzahlung in Höhe von 366.905,54 EUR.
  - 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Im Klageverfahren machte der Kläger geltend, dass die Umsätze in dem für das Massekonto ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2005 um 433.792 EUR zu mindern seien, da in dieser Höhe uneinbringliche Entgelte aus der Zeit vor der Insolvenzeröffnung vorlägen. Dem folgte das FA und setzte die Umsatzsteuer 2005 durch Bescheid vom 4. November 2009 auf 342.168,07 EUR herab. Die Steuer wurde um 69.406,72 EUR und somit um den Betrag gemindert, der sich aufgrund des im Streitjahr geltenden Steuersatzes von 16 % bei einer Entgeltminderung von 433.792 EUR ergab.
  - 6 Für die Klageabweisung führte das Finanzgericht (FG) an, dass es sich bei der Vorsteuerberichtigung um eine Masseverbindlichkeit und nicht um eine Insolvenzforderung gehandelt habe. Hierfür spreche, dass sowohl das schuldrechtliche Grundgeschäft als auch das dingliche Vollzugsgeschäft nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden seien. Auf



insolvenzaufrechnungsrechtliche Überlegungen komme es nicht an.

- 7 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1385 veröffentlicht worden.
- 8 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Der Vorsteuerberichtigungsanspruch sei eine Insolvenzforderung. Maßgeblich sei, dass der Anspruch in seinem Kern bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sei und nur noch vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt. Es könne nicht bei § 38 der Insolvenzordnung (InsO) auf den Zeitpunkt abgestellt werden, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei, wenn es für § 96 InsO auf die den Umsatzsteuererstattungsansprüchen zugrunde liegenden Lieferungen und Leistungen ankomme. Für § 38 InsO sei daher maßgeblich, ob der Rechtsgrund für die Entstehung der Forderung bereits vor Verfahrenseröffnung gelegt wurde. Hierfür sei auf die der Umsatzsteuer zugrunde liegenden Lieferungen und Leistungen abzustellen. Eine Klärung durch den Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) sei erforderlich.
- 9 Zu beachten sei weiter, dass es im Streitfall nicht um die Besteuerung eines Verwertungsvorgangs i.S. von § 55 Abs. 1 InsO gehe, sondern um eine Änderung in Bezug auf die Besteuerung des im Jahr 2000 erfolgten Erwerbsvorgangs. Im Hinblick auf diesen Erwerb führe die Veräußerung im Streitjahr nicht zu einem neuen umsatzsteuerbaren Vorgang, sondern nur zu einer Änderung bei der Besteuerung des damaligen Erwerbsvorgangs. Die Vermögensmasse sei bereits vor der Insolvenz mit einem latenten Vorsteuerberichtigungsanspruch belastet gewesen. Daher seien der Rechtsgrund und der umsatzsteuerrechtlich relevante Lebenssachverhalt für die Vorsteuerberichtigung bereits vor Verfahrenseröffnung gelegt gewesen. Beim Vorsteuerberichtigungsanspruch handele es sich um eine Berichtigung der Besteuerung vor Insolvenzeröffnung, nicht aber um eine Besteuerung einer vom Verwalter neu geschaffenen Schuldrechtsbeziehung. Nur die vom Insolvenzverwalter neu geschaffenen Rechtsbeziehungen, nicht aber auch die Abwicklung von Altbeziehungen könnten Masseverbindlichkeiten begründen. Auch bei der

Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) habe sich der Lebenssachverhalt vor Verfahrenseröffnung zugetragen. Dementsprechend sei das FA insoweit seiner Auffassung gefolgt. Für eine unterschiedliche Behandlung bestehe kein nachvollziehbarer Grund. Daher sei es zu der Vorsteuerberichtigung aufgrund einer Änderung der Verhältnisse bereits mit und damit vor der Insolvenzeröffnung gekommen.

10 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben, den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 4. November 2009 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ./ 24.737,51 EUR festgesetzt wird und weiter, dass die Umsatzsteuer in Höhe von 366.905,58 EUR zuzüglich Zinsen an die Insolvenzmasse ausgezahlt wird.

11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

12 Sowohl schuldrechtliches Grundgeschäft als auch dingliches Vollzugsgeschäft seien erst nach Insolvenzeröffnung verwirklicht worden. Hierauf komme es für die Frage der Tatbestandsverwirklichung an. Es liege daher eine Masseverbindlichkeit vor.

### **Entscheidungsgründe**

13 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Streitfall führt erst die Veräußerung des mit Vorsteuerabzug erworbenen Wirtschaftsguts durch den Insolvenzverwalter zu einer Änderung der Verhältnisse i.S. von § 15a UStG. Der dadurch entstandene Berichtigungsanspruch ist eine Masseverbindlichkeit.

14 1. Die von § 15a UStG vorausgesetzte Änderung der Verhältnisse wurde erst durch die steuerfreie Veräußerung des Wirtschaftsguts durch den Insolvenzverwalter, nicht aber --entsprechend der Auffassung des Klägers-- bereits durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt.

- 15 a) § 15a Abs. 1 UStG hatte im Streitjahr folgenden Wortlaut: Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein Zeitraum von zehn Jahren.
- 16 Der Steueranspruch gemäß § 15a Abs. 1 UStG aufgrund einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse setzt danach einen Vergleich zwischen der Verwendungsabsicht beim Entstehen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug und der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der späteren tatsächlichen Verwendung voraus (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 XI R 35/09, BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.c).
- 17 b) Im Streitfall begründete erst die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerung des Wirtschaftsguts, nicht aber bereits die zuvor erfolgte Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Änderung der Verhältnisse hinsichtlich des Wirtschaftsguts, das die GmbH zuvor für steuerpflichtige Umsätze erworben hatte. Gegenteiliges ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers nicht aus der Rechtsprechung des Senats zu § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.
- 18 aa) Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG hat der leistende Unternehmer den Steuerbetrag und der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung "uneinbringlich" wird. Die von dieser Vorschrift vorausgesetzte Uneinbringlichkeit von Entgelten tritt sowohl bei Eingangsleistungen als auch bei Ausgangsleistungen nicht bereits aufgrund der bloßen Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern aufgrund der mit der Insolvenzeröffnung verbundenen Besonderheiten ein. So ergibt sich die Uneinbringlichkeit des

Entgelts für eine vor Insolvenzeröffnung an den Insolvenzschuldner erbrachte Leistung daraus, dass der Entgeltgläubiger seinen Forderungsanspruch nur noch unter Beachtung der insolvenzrechtlichen Beschränkungen geltend macht (BFH-Urteil vom 13. November 1986 V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, Leitsatz) und daher nur noch zur Insolvenztabelle anmelden kann. Die Uneinbringlichkeit des Entgelts für eine durch den Insolvenzschuldner vor Insolvenzeröffnung erbrachte Ausgangsleistung beruht darauf, dass mit Verfahrenseröffnung die Vereinnahmungszuständigkeit für diese Forderung auf den Insolvenzverwalter und die seiner Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis unterliegende Tätigkeit übergeht (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.c).

- 19 bb) Die Insolvenzeröffnung ist dagegen für die Berichtigung nach § 15a UStG ohne Bedeutung. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt weder tatsächlich noch rechtlich eine Änderung in der Verwendung von Wirtschaftsgütern.
- 20 Allein die Insolvenzeröffnung ändert die tatsächliche Verwendung nicht. Auch in rechtlicher Hinsicht wirkt sich --anders als bei dem von § 15a Abs. 7 UStG vorausgesetzten Übergang zum Kleinunternehmerstatus nach § 19 Abs. 1 UStG oder zur Pauschalbesteuerung nach § 24 UStG-- die Insolvenzeröffnung nicht auf die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse aus; insbesondere enthält die InsO anders als z.B. §§ 19, 24 UStG keine materiell-rechtlichen Regelungen, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich sind.
- 21 cc) Entgegen der Auffassung des Klägers kann die Insolvenzeröffnung auch nicht einer Entnahme gleichgesetzt werden, die gemäß § 15a Abs. 9 UStG i.V.m. § 3 Abs. 1b UStG eine Änderung der Verhältnisse bewirkt.
- 22 Bedingt durch die Erfordernisse des Insolvenzrechts besteht das Unternehmen zwar nach Verfahrenseröffnung aus mehreren Unternehmensteilen, zu denen die Insolvenzmasse und das vorinsolvenzrechtliche Vermögen gehören (BFH-Urteile in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.c aa, und vom 24. November 2011 V R 13/11,

Der Betrieb --DB-- 2011, 2818, unter II.1.). Die im Insolvenzfall entstehenden Unternehmensteile gehören aber aufgrund des fortgeltenden Grundsatzes der Unternehmenseinheit (BFH-Urteile vom 28. Juni 2000 V R 87/99, BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, unter II.5.; in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.3.c aa, und in DB 2011, 2818, unter II.1.) gleichwohl zu einem einheitlichen Unternehmen. Die Insolvenzeröffnung führt daher nicht, wie von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG vorausgesetzt, zu einer Verwendung für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder zu einer unentgeltlichen Zuwendung.

- 23 2. Wie das FG zu Recht entschieden hat, war der Berichtigungsanspruch nach § 15a UStG als Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei der Steuerfestsetzung für die Masse zu berücksichtigen.
- 24 a) Masseverbindlichkeiten sind nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Verbindlichkeiten, "die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden ...". Bei der Besteuerung der Masse sind diese Verbindlichkeiten durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen (BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.1., und in BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.1.), während der "zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Vermögensanspruch" i.S. von § 38 InsO als sog. Insolvenzforderung gemäß §§ 174 ff. InsO zur Insolvenztabelle anzumelden ist.
- 25 Die Steuerfestsetzung für die Masse erfordert eine Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG, bei der Umsätze, abziehbare Vorsteuerbeträge und Berichtigungen insoweit zu berücksichtigen sind, als diese der Masse zuzuordnen sind. Dies richtet sich für Umsätze, abziehbare Vorsteuerbeträge und Berichtigungen gleichermaßen nach den Kriterien des § 55 InsO. Die der Steuerfestsetzung zugrunde liegende Steuerberechnung für die Masse ist keine Aufrechnung und unterliegt deshalb nicht den Aufrechnungsbeschränkungen der §§ 94 ff. InsO (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, unter II.4. zu Umsätzen und Vorsteuerbeträgen, die im Rahmen des dem Verwaltungs- und

Verfügungsrecht des Konkursverwalters unterliegenden Unternehmensteils ausgeführt werden, und BFH-Urteil in DB 2011, 2818, unter II.2.c und II.3. zur Parallelfrage der Steuerberechnung für die Anmeldung als Insolvenzforderung zur Tabelle gemäß § 174 InsO).

- 26 b) Der Berichtigungsanspruch nach § 15a UStG aufgrund der steuerfreien Veräußerung des Wirtschaftsguts ist eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und in die Steuerberechnung (§ 16 Abs. 2 Satz 2 UStG) und Steuerfestsetzung für die Masse einzubeziehen.
- 27 aa) Die Abgrenzung zwischen Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung der beiden Umsatzsteuersenate des BFH danach, ob der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand nach den steuerrechtlichen Vorschriften bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist; nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 13 UStG (BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.; in BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.1.; in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, unter II.1., und in BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.).
- 28 Der Kläger kann sich für seine Gegenauffassung auch nicht auf das von ihm angeführte BFH-Urteil vom 23. Februar 2011 I R 20/10 (BFHE 233, 114, BStBl II 2011, 822) berufen, da es auch danach darauf ankommt, ob "der anspruchsbegründende Tatbestand abgeschlossen" ist und damit "ein gesicherter Rechtsgrund" festgestellt werden kann. Die Rechtsprechung der Umsatzsteuersenate steht im Übrigen in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), nach der für das Vorliegen einer Insolvenzforderung entscheidend ist, ob "der anspruchsbegründende Tatbestand bereits vor Verfahrenseröffnung abgeschlossen" ist, d.h. ob das diesen Tatbestand begründende "Schuldverhältnis vor Verfahrenseröffnung bestand" (BGH-Beschlüsse vom 7. April 2005 IX ZB 195/03, ZInsO 2005, 484, unter II.4., und vom 7. April 2005 IX ZB 129/03, ZInsO 2005, 537, unter II.4.; vgl. auch vom 22. September 2011 IX ZB 121/11, NZI 2011, 953, und vom 13. Oktober 2011

IX ZB 80/10, ZInsO 2011, 2184, unter II.2.a).

- 29 bb) Der Berichtigungstatbestand nach § 15a Abs. 1 UStG setzt zusätzlich zu den auf Anschaffungs- und Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträgen eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse voraus. Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats handelt es sich bei der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG daher materiell-rechtlich um einen gegenüber dem Vorsteuerabzug gemäß § 15 UStG eigenständigen Tatbestand. Der Berichtigungstatbestand des § 15a UStG erschöpft sich somit nicht in der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs (BFH-Urteile vom 9. April 1987 V R 23/80, BFHE 149, 323, BStBI II 1987, 527, unter II.1.b, und vom 6. Juni 1991 V R 115/87, BFHE 165, 113, BStBI II 1991, 817, unter II.; BFH-Beschluss vom 29. November 1993 V B 93/93, BFH/NV 1995, 351). Hieran ist auch unter der Geltung der InsO festzuhalten (BFH-Urteil in BFHE 233, 86, BStBI II 2011, 1000, unter II.2.).
- 30 cc) Im Streitfall hat der Insolvenzverwalter das mit Vorsteuerabzug erworbene Wirtschaftsgut erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens veräußert. Daher ist erst hierdurch der Berichtigungstatbestand des § 15a UStG verwirklicht worden, so dass es sich bei dem Berichtigungsanspruch um eine Masseverbindlichkeit handelt. Schließlich erfüllte die steuerfreie Veräußerung im Streitfall auch die weiteren Voraussetzungen einer Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, da die Lieferung des Wirtschaftsguts durch den Insolvenzverwalter zur Verwertung der Masse erfolgte.
- 31 3. Die Beurteilung des Streitfalls durch den erkennenden Senat steht nicht in Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der für den Umkehrfall einer Berichtigung nach § 15a UStG, die zu einer Steuervergütung führt, die Aufrechnung gegen diesen Vergütungsanspruch zulässt.
- 32 a) Bei der Steuerberechnung für den dem Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters unterliegenden Unternehmensteil sind gemäß §§ 16 ff. UStG i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO steuermindernd

- die diesen Unternehmensteil betreffenden Einzelansprüche aus Vorsteuerbeträgen und Berichtigungen zugunsten des Unternehmens zu berücksichtigen (s. oben II.2.a).
- 33 Veräußert daher z.B. --anders als im Streitfall-- der Insolvenzverwalter ein Wirtschaftsgut steuerpflichtig, das aufgrund einer beabsichtigten Verwendung für überwiegend steuerfreie Umsätze nur teilweise mit Recht auf Vorsteuerabzug erworben wurde, ergibt sich für die Masse ein Berichtigungsanspruch aus § 15a UStG, der bei Fehlen anderer Umsatztatbestände für den Besteuerungszeitraum zu einem Steuervergütungsanspruch für die Masse führt.
- 34 Die Rechtsprechung des erkennenden Senats hat daher zur Folge, dass die Berichtigungen nach § 15a UStG aufgrund einer Lieferung durch den Insolvenzverwalter stets gleichbehandelt werden und unabhängig davon, ob die Berichtigung zu Lasten oder zu Gunsten der Masse wirkt, gleichermaßen im Rahmen der Steuerberechnung und Steuerfestsetzung für die Masse zu berücksichtigen ist.
- 35 b) Nach dem Urteil des VII. Senats des BFH vom 16. Januar 2007 VII R 7/06 (BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II.) ist das FA als Insolvenzgläubiger zur Aufrechnung berechtigt, wenn sich aus einem der Masse zustehenden Berichtigungsanspruch nach § 15a UStG ein Vergütungsanspruch ergibt.
- 36 aa) Insolvenzrechtlich ist die Aufrechnung nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig, wenn das FA als "Insolvenzgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist".
- 37 bb) Ergibt sich bei der Steuerberechnung und Steuerfestsetzung für die Masse aufgrund von Vorsteuerbeträgen oder Berichtigungen ein Vergütungsanspruch (s. oben II.3.a), ist das FA nach der zu Abrechnungsbescheiden gemäß § 218 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) ergangenen Rechtsprechung des VII. Senats des BFH auch unter Berücksichtigung von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO zur Aufrechnung gemäß § 226 AO gegen den sich für die Masse aus der Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG ergebenden Vergütungsanspruch berechtigt, wenn und soweit



- der Vergütungsanspruch auf Vorsteuer- oder Berichtigungsbeträgen beruht, die "insolvenzrechtlich vor Verfahrenseröffnung begründet worden" sind (BFH-Urteil in BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II.).
- 38 Zur Begründung führt er aus, dass "es aus insolvenzrechtlicher Sicht auf die vollständige Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes nicht ankommt", sondern maßgeblich "der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt [sei], der zu der Entstehung der Steueransprüche führt" (BFH-Urteile vom 5. Oktober 2004 VII R 69/03, BFHE 208, 10, BStBl II 2005, 195, unter II.2., und vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.; vgl. auch BFH-Urteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589, unter II.3., wonach es darauf ankommt, dass der "Anspruch ... in einem Steuerschuldverhältnis [wurzelt], das ... schon vor Verfahrenseröffnung bestanden hat").
- 39 c) Auch wenn der VII. Senat des BFH im Erhebungsverfahren die Aufrechnung gegen einen der Masse zustehenden Vergütungsanspruch zulässt, obwohl dieser auf einer Steuerberechnung für die Masse im Festsetzungsverfahren beruht, liegt darin keine im Streitfall entscheidungserhebliche Abweichung, die eine Anfrage an den VII. Senat des BFH gemäß § 11 Abs. 3 FGO und ggf. eine Vorlage an den Großen Senat des BFH gemäß § 11 Abs. 2 FGO rechtfertigt. Der erkennende Senat schließt sich auch insoweit dem Urteil des XI. Senats des BFH (in BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.f.) an.
- 40 aa) Eine Abweichungsanfrage gemäß § 11 Abs. 2 und 3 FGO setzt voraus, dass ein Senat in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweichen will. Für eine derartige Anfrage und ggf. Vorlage an den Großen Senat fehlt es im Streitfall an einer Abweichung hinsichtlich einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage.
- 41 (1) Nach dem für die Entscheidung maßgebenden Geschäftsverteilungsplan (Teil A VII. Senat 5 c) ist der VII. Senat des BFH zuständig für Aufrechnung, Abtretung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sowie für Abrechnungsbescheide, Rückforderungsbescheide und Anrechnungsverfügungen im

Erhebungsverfahren, wenn nicht zugleich die Steuerfestsetzung streitig ist. Die Zuständigkeitsverteilung im Verhältnis zum VII. Senat des BFH entspricht daher der steuerverfahrensrechtlichen Unterscheidung zwischen dem Festsetzungs- und dem Erhebungsverfahren (§§ 155 ff. AO und §§ 218 ff. AO). Im Streitfall entscheidet der erkennende Senat im Festsetzungsverfahren über die gemäß §§ 16 ff. UStG i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO für die Masse vorzunehmende Steuerberechnung und -festsetzung und berücksichtigt dabei, den insolvenzrechtlichen Besonderheiten entsprechend, nur die umsatzsteuerrechtlichen Einzelansprüche aus Umsätzen, abziehbaren Vorsteuerbeträgen und Berichtigungen, die nicht nach § 38 InsO bei der Berechnung der Insolvenzforderung dem vorinsolvenzrechtlichen Bereich, sondern nach den Bedingungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dem dem Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters unterliegenden Unternehmensteil zuzuordnen sind (s. oben II.2.a und 3.a). Demgegenüber betrifft die Rechtsprechung des VII. Senats des BFH Abrechnungsbescheide nach § 218 AO, mit denen über die Wirksamkeit von Aufrechnungen gemäß § 226 AO unter Beachtung von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entschieden wird, und damit das Erhebungsverfahren (s. oben II.3.b).

- 42 (2) Im Verhältnis zwischen Festsetzungs- und Erhebungsverfahren ist die im Festsetzungsverfahren vorgenommene Steuerfestsetzung für das Erhebungsverfahren vorgreiflich. Denn Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sind gemäß § 218 Abs. 1 Satz 1 AO Steuerbescheide und Steuervergütungsbescheide. Daher ist im Verfahren über einen Abrechnungsbescheid z.B. nicht über das materiell-rechtliche Bestehen der Gegenforderung des FA zu entscheiden, da dies Gegenstand des Festsetzungsverfahrens und des dieses Verfahren betreffenden Rechtsbehelfs ist. Hiervon geht auch die Rechtsprechung des VII. Senats des BFH aus (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. Mai 1993 VII R 82/92, BFH/NV 1994, 285).
- 43 Im Hinblick auf diese Vorgreiflichkeit berührt die Rechtsprechung des VII. Senats des BFH nicht die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides, der zu der Steuervergütung führt, gegen die das FA nach der Rechtsprechung

des VII. Senats des BFH auch unter Berücksichtigung der §§ 94 ff. InsO zur Aufrechnung berechtigt ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Mai 1998 V R 74/97, BFHE 185, 552, BStBl II 1998, 634, unter II.1. zum Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Sequesters bei der Steuerfestsetzung für die Masse trotz der vom VII. Senat des BFH insoweit angenommenen Aufrechnungsbefugnis des FA). Dementsprechend hat die Aufrechnung keinen Einfluss auf die der Steuervergütung zugrunde liegenden Steuerfestsetzung (BFH-Urteil in BFHE 185, 552, BStBl II 1998, 634, unter II.1.).

- 44 bb) Nach § 11 Abs. 4 FGO kann dem Großen Senat auch eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung zur Entscheidung vorlegt werden, wenn das nach Auffassung des vorlegenden Senats zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall aufgrund der Vorgreiflichkeit des Festsetzungs- für das Erhebungsverfahren (s. oben II.3.c.aa(1) gleichfalls nicht vor.