

Beschluss vom 07. Mai 2020, V R 19/19

Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 07.05.2020 V R 14/19 - Keine Masseverbindlichkeit bei vorläufiger Eigenverwaltung

ECLI:DE:BFH:2020:B.070520.VR19.19.0

BFH V. Senat

InsO § 55 Abs 2, InsO § 55 Abs 4, InsO § 270a, InsO § 270 Abs 1 S 2, AEUV Art 107 Abs 1

vorgehend FG Köln, 10. April 2019, Az: 12 K 2583/17

Leitsätze

NV: Der Umsatzsteueranspruch für einen Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer einem Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO unterliegt, ist weder nach § 55 Abs. 2 InsO noch nach § 55 Abs. 4 InsO eine Masseverbindlichkeit; auch eine analoge Anwendung dieser Vorschriften kommt nicht in Betracht (Anschluss an BGH vom 22.11.2018 - IX ZR 167/16, BGHZ 220, 243) .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.04.2019 - 12 K 2583/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betrieb ein Bekleidungshaus. Wegen anhaltender Ertragschwäche beschloss die Gesellschafterversammlung am 16.01.2017 die Liquidation der Klägerin mit dem Ziel, nach Ausverkauf des Warenbestandes den Betrieb zum 30.04.2017 zu schließen. Mit Schreiben vom 01.02.2017 beantragte die Klägerin beim zuständigen Amtsgericht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Anordnung der (vorläufigen) Eigenverwaltung gemäß §§ 270, 270a der Insolvenzordnung (InsO). Noch am gleichen Tag ordnete das Amtsgericht die vorläufige Eigenverwaltung nach § 270a InsO an und bestellte Rechtsanwalt R zum vorläufigen Sachwalter. Am 30.04.2017 eröffnete das Amtsgericht wegen drohender Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin. Zugleich wurde die Eigenverwaltung angeordnet und Rechtsanwalt R zum Sachwalter ernannt. Die Schuldnerin sollte berechtigt sein, unter der Aufsicht des Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen (§§ 270 bis 285 InsO).
- 2** Für die Monate Februar bis April 2017 gab die Klägerin Umsatzsteuer-Voranmeldungen mit einer Zahllast von insgesamt ca. 406.000 € ab. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, dass es sich bei der Umsatzsteuer aus dem Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung um Masseverbindlichkeiten handele und setzte dementsprechend für den Voranmeldungszeitraum Februar 2017 mit Bescheid vom 05.09.2017 Umsatzsteuer in Höhe von 1.580,66 € fest. In der Anlage zu dem Bescheid wies das FA darauf hin, dass es sich um Masseverbindlichkeiten nach §§ 270a, 270 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 4 InsO handele. Hiergegen erhob die Klägerin Sprungklage, der das Finanzgericht (FG) stattgab.
- 3** Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 58 veröffentlichten Urteil des FG lag unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 22.11.2018 - IX ZR 167/16 (BGHZ 220, 243) keine Masseverbindlichkeit vor.

- 4** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Auf die Erstattung der zunächst geleisteten Zahlung aufgrund des Anfechtungsbegehrens komme es nicht an, da es sich bei der Insolvenzanfechtung um ein zivilrechtliches Verfahren handele. Nach §§ 270a, 270 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 4 InsO handele es sich um Masseverbindlichkeiten. § 55 Abs. 4 InsO sei auch auf das Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung anzuwenden. Auch dem vorläufig eigenverwaltenden Insolvenzschuldner komme die Stellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters zu. Auch er habe nach dem Gläubigerinteresse zu handeln. Die Vorschriften für das in Fremdverwaltung abgewickelte Insolvenzverfahren seien auf das Eigenverwaltungsverfahren angepasst anzuwenden. Der Schuldner trete so an die Stelle des Insolvenzverwalters. Dementsprechend könne der eigenverwaltende Schuldner im eröffneten Insolvenzverfahren Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründen. Daher müsse auch § 55 Abs. 4 InsO auf das Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung angewendet werden. An die Stelle des vorläufigen Insolvenzverwalters trete der vorläufig eigenverwaltende Schuldner. Auf den Fall des Zustimmungsvorbehalts komme es nicht an. Dass es für die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 270a InsO einer gerichtlichen Ermächtigung bedürfe, sei unerheblich, da es hierauf für § 55 Abs. 4 InsO nicht ankomme. Daher reiche es für die Anwendung dieser Vorschrift aus, dass der vorläufig eigenverwaltende Schuldner während des Eröffnungsverfahrens Forderungen einziehe und hierdurch Steuern begründet werden. Zumindest sei § 55 Abs. 4 InsO aber analog anzuwenden. Es liege eine planwidrige Gesetzeslücke vor. Diese ergebe sich aus § 270b Abs. 3 InsO. Es liege auch die erforderliche vergleichbare Interessenlage vor. Zu beachten sei auch die Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Unionsrechtlich sei ein Besteuerungsverzicht nicht zulässig. Zumindest liege eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 2 InsO vor. Das Eigenverwaltungsverfahren könne auch bei fehlender Sanierungsabsicht durchgeführt werden. Es stehe auch nicht sanierungsfähigen Unternehmen offen. Die vom BGH zur Begründung herangezogene Möglichkeit von Einzelermächtigungen werde zugunsten des FA nicht ausgeübt, da es als lästiger Gläubiger betrachtet werde, so dass es zu einer einseitigen Benachteiligung des Fiskalgläubigers komme.
- 5** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7** § 55 InsO sei keine allgemeine Vorschrift i.S. von § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO. Aus § 55 Abs. 4 InsO ergebe sich kein allgemeiner Rechtsgrundsatz. Die Vorschrift enthalte eine Privilegierung für den Fiskus. Auf § 270b Abs. 3 InsO komme es nicht an. Das allgemeine Eröffnungsverfahren nach § 270a InsO und das Schutzschirmverfahren nach § 270b InsO als besonderes Eröffnungsverfahren seien zwei voneinander unabhängige Verfahren. Auch der vorläufige Insolvenzverwalter begründe nicht ohne Weiteres Masseverbindlichkeiten. Es komme vielmehr auf die durch Gerichtsbeschluss eingeräumten Befugnisse an. Eine entsprechende gerichtliche Ermächtigung bestehe beim vorläufig eigenverwaltenden Schuldner nicht. Auf eine Zustimmung komme es gerade nicht an. Für eine Analogie fehle es an einer planwidrigen Gesetzeslücke. Zu beachten sei vielmehr die Regelungssystematik. Der Gleichheitssatz sei nicht verletzt. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht sei nicht ersichtlich. § 55 Abs. 2 InsO sei nicht anzuwenden.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision des FA für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme, wobei das FA keine Rücknahme des Rechtsmittels erklärt hat. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Umsatzsteueranspruch für einen Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer einem Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO unterliegt, weder nach § 55 Abs. 2 InsO noch nach § 55 Abs. 4 InsO eine Masseverbindlichkeit ist; auch eine analoge Anwendung dieser Vorschriften kommt nicht in Betracht.
- 9** 1. Es liegen keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 und Abs. 4 InsO vor.
- 10** Nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO gelten Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist, nach der

Eröffnung des Verfahrens als Masseverbindlichkeiten. Gleiches gilt gemäß § 55 Abs. 4 InsO für die Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind.

- 11** Für eine unmittelbare Anwendung von § 55 Abs. 2 und Abs. 4 InsO fehlt es im Streitfall bereits an der Grundvoraussetzung der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters.
- 12** 2. Weder § 55 Abs. 2 InsO noch § 55 Abs. 4 InsO sind auf ein Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO analog anzuwenden. Der erkennende Senat schließt sich dabei dem vom FA angegriffenen BGH-Urteil in BGHZ 220, 243 an.
- 13** a) Mit seinen Einwendungen hiergegen lässt das FA die Unterschiede außer Betracht, die zwischen einem Eröffnungsverfahren mit den in § 55 Abs. 2 und Abs. 4 InsO genannten vorläufigen Insolvenzverwaltern und dem Eröffnungsverfahren in vorläufiger Eigenverwaltung bestehen.
- 14** aa) § 55 Abs. 2 und Abs. 4 InsO setzen die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters durch das Insolvenzgericht voraus (§ 21 Abs. 2 Nr. 1 InsO), dem entweder die Befugnisse nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 InsO mit der Rechtsfolge des § 55 Abs. 2 InsO zustehen oder dem das Insolvenzgericht die Befugnisse nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 i.V.m. § 22 Abs. 2 InsO mit der Rechtsfolge des § 55 Abs. 4 InsO zugewiesen hat.
- 15** Diese vorläufigen Insolvenzverwalter üben die ihnen aufgrund ihrer Bestellung zugewiesenen Amtsbefugnisse aus und begründen daher --wie bei einer Amtstätigkeit in einem eröffneten Verfahren, die auch bei einem in Eigenverwaltung eröffneten Insolvenzverfahren vorliegt (Senatsurteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 29)-- zu Lasten eines später eröffneten Insolvenzverfahrens Masseverbindlichkeiten.
- 16** bb) Demgegenüber stehen dem Insolvenzschuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über sein Vermögen aus eigenem Recht zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt. Anders als im eröffneten Verfahren kann entgegen der Auffassung des FA auch nicht durch den Verweis auf die allgemeinen Vorschriften in § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO abgeleitet werden, dass der Schuldner in der vorläufigen Eigenverwaltung --wie der Eigenverwalter im eröffneten Verfahren (Senatsurteil in BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 29)-- als sein eigener vorläufiger Insolvenzverwalter anzusehen ist.
- 17** Ändert somit der auf Eröffnung in Eigenverwaltung gerichtete Antrag (§§ 13, 270a InsO) nichts daran, dass der Schuldner aus eigenem Recht handelt, ist dieser Antrag für die insolvenzrechtliche Einordnung der bis zur Verfahrenseröffnung begründeten Vermögensansprüche als Insolvenzforderung (§ 38 InsO) ohne Bedeutung. Daher gilt in Bezug auf die insolvenzrechtliche Einordnung für die nach einer derartigen Antragstellung begründeten Vermögensansprüche (vorliegend aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes) dasselbe wie zuvor.
- 18** cc) Die Bestellung eines vorläufigen Sachwalters nach § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO ändert hieran nichts, da diesem die bloßen Befugnisse der §§ 274 f. InsO zustehen, die denen der vorstehend genannten vorläufigen Insolvenzverwalter in keiner Weise entsprechen.
- 19** b) Zudem fehlt es für eine Analogie bereits an einer planwidrigen Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelung (BGH-Urteil in BGHZ 220, 243).
- 20** Der erkennende Senat weist hierzu ergänzend darauf hin, dass Insolvenzgläubiger 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 können. Daher sind nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Demgegenüber sind Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen (vgl. Senatsurteil vom 30.04.2009 - V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138).
- 21** Soweit die Voraussetzungen einer Masseverbindlichkeit nicht vorliegen, folgt hieraus nicht das Vorliegen einer Regelungslücke, die durch eine Analogie zu einzelnen Bestimmungen des § 55 InsO zu schließen wäre, sondern die gesetzlich vorgesehene Anwendung von § 38 InsO. Insoweit betrachtet das FA nicht hinreichend, dass § 38 InsO grundsätzlich alle bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensansprüche erfasst und diese

nur ausnahmsweise im Hinblick auf die in § 55 Abs. 2 und Abs. 4 InsO genannten Amtswaltertätigkeiten zu einer Masseverbindlichkeit erhebt.

- 22** c) Im Kern verlangt das FA nach einer gesetzlichen Regelung, durch die letztlich alle ab der Stellung eines Antrags auf Insolvenzeröffnung begründeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis --wie bei § 55 Abs. 4 InsO-- im später eröffneten Verfahren als Masseverbindlichkeiten zu behandeln sind. Mit der von der Rechtsprechung bei der Gesetzesauslegung zu beachtenden Wortlautgrenze ist dies nicht vereinbar. Hiergegen sprechen zudem die bereits dargestellten Unterschiede zwischen vorläufiger Eigenverwaltung und vorläufiger Insolvenzverwaltung. Ob der Gesetzgeber eine derartige Regelung treffen könnte oder sollte, hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden. Auf die weiteren Überlegungen des FA zu einem Sanierungserfordernis oder das Unterbleiben von Einzelermächtigungen zugunsten des in seiner Gläubigerrolle als "lästig" empfundenen FA in der vorläufigen Eigenverwaltung kommt es nicht an.
- 23** 3. Die auf vorläufige Insolvenzverwalter beschränkte Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO unter Ausschluss der vorläufigen Eigenverwaltung führt entgegen der Auffassung des FA auch nicht zum Vorliegen einer Beihilfe i.S. des Unionsrechts.
- 24** a) Nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (AEUV) sind, soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Die Vorschrift verbietet grundsätzlich selektive Beihilfen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- P vom 18.07.2013 - C-6/12, EU:C:2013:525, Rz 17, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 862, und Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 49).
- 25** Für die Einordnung einer nationalen Maßnahme als "staatliche Beihilfe" i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV muss es sich erstens um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, muss die Maßnahme zweitens geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, muss dem Begünstigten drittens durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden und muss sie viertens den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (EuGH-Urteile *Commission/World Duty Free Group* u.a. vom 21.12.2016 - C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rz 53, *Internationales Steuerrecht --IStR--* 2017, 77, und *A-Brauerei* vom 19.12.2018 - C-374/17, EU:C:2018:1024, Rz 19, *IStR* 2019, 70, sowie *BFH-Beschluss* in *BFHE* 265, 23, Rz 50).
- 26** b) Vorliegend fehlt es an einer selektiv wirkenden staatlichen Maßnahme. Die Einordnung der bis zur Insolvenzeröffnung begründeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis folgt dem sich aus § 251 Abs. 2 Satz 1 AO ergebenden Grundsatz, dass der Steuergläubiger im Insolvenzfall wie alle anderen Gläubiger behandelt wird. Durchbrochen wird der hierdurch gewährleistete Gleichbehandlungsgrundsatz nur durch § 55 Abs. 4 InsO. Die hier angeordnete Masseverbindlichkeit beruht aber auf einer Amtstätigkeit bereits im Eröffnungsverfahren, an der es bei der vorläufigen Eigenverwaltung fehlt, so dass es im Übrigen beim Regelprinzip des § 38 InsO bleibt. Unabhängig von den weiteren Voraussetzungen fehlt es damit jedenfalls an einer selektiven Vorteilsgewährung.
- 27** 4. Abschließend weist der erkennende Senat auf die für das FA bestehende Möglichkeit hin, einen Antrag auf Aufhebung der Anordnung der Eigenverwaltung nach § 272 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 InsO zu stellen. Dies kann insbesondere dann gerechtfertigt sein, wenn die eigentlich nach § 1 Satz 1 InsO dem Insolvenzverfahren vorbehaltene Verwertung des Schuldnervermögens in das Eröffnungsverfahren vorgezogen wird oder konkrete Tatsachen dies befürchten lassen, wie es der Beschluss der Gesellschafterversammlung am 16.01.2017 nahelegt.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de