Beschluss vom 23. November 2023, V R 3/22

Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Konkursverwalters

ECLI:DE:BFH:2023:B.231123.VR3.22.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, KO § 3 Abs 1, KO § 117 Abs 1, KO § 129 Abs 2, KO § 132 Abs 1, InsO § 1, UStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 20. Januar 2022, Az: 5 K 1363/19 U

Leitsätze

Hat der Gemeinschuldner seine unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens eingestellt, ist über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Konkursverwalters nach der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zu entscheiden. Fehlt es an einer auf den Unternehmenserhalt gerichteten Unternehmensfortführung, ist es unerheblich, wenn es im Konkursverfahren auf dem Weg zur Liquidation zu vorübergehenden Vermietungen kommt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 20.01.2022 - 5 K 1363/19 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Konkursverwalter über das Vermögen der K-KG, die unter anderem im Hoch- und Tiefbau sowie in der Immobilienverwaltung tätig war. Nachdem die K-KG im Juli 1997 einen Antrag auf Eröffnung eines gerichtlichen Vergleichsverfahrens zur Abwendung des Konkurses gestellt hatte, wurde im März 1998 das Vergleichsverfahren eröffnet und der Kläger zum Vergleichsverwalter bestellt. Bereits bei Stellung des Vergleichsantrags beschäftigte die K-KG keine Mitarbeiter mehr. Da der bestätigte Vergleich im Rahmen der Fortsetzung des Vergleichsverfahrens nicht erfüllt werden konnte, stellte das Vergleichsgericht im April 2001 das Vergleichsverfahren ein, eröffnete das Anschlusskonkursverfahren und bestellte den Kläger zum Konkursverwalter. Bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens erbrachte die K-KG ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze. Im Schlussbericht vom XX.XX.2013 erläuterte der Kläger die Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse der K-KG und die dabei erfolgten Vermietungen. Am XX.07.2014 stellte der Kläger seine Leistungen im Konkursverfahren in Rechnung und wies darin Umsatzsteuer aus. Mit der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2014 (Streitjahr) machte er als Konkursverwalter der K-KG allein den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung mit einem Überschuss zu seinen Gunsten geltend.

2 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung setzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2014 vom XX.XX.2016 einen niedrigeren Überschuss zu Gunsten des Klägers fest. Der Vorsteuerabzug könne gemäß § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) nur anteilig gewährt werden, da die Leistung des Klägers nach Eröffnung des Konkursverfahrens teilweise für steuerfreie Ausgangsumsätze der K-KG, wie zum Beispiel Vermietungen, verwendet worden sei. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2019 zurück.

3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 534 veröffentlichten

Urteil statt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) stehe die vom Kläger als Konkursverwalter an die K-KG erbrachte einheitliche Leistung in einem für den Vorsteuerabzug erforderlichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den im Konkursverfahren angemeldeten Forderungen der Konkursgläubiger, da sie der Befriedigung dieser Forderungen gedient habe. Die vereinzelt vom Kläger nach Eröffnung des Konkursverfahrens abgeschlossenen Mietverträge hätten der Verwertung gedient und seien keine Fortführung des Unternehmens der K-KG, so dass die Steuerfreiheit der Vermietung im Konkursverfahren unbeachtlich sei.

4 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nur teilweise, weil der Kläger das Unternehmen der K-KG fortgeführt und dabei auch steuerfreie Umsätze durch Vermietung ausgeführt habe. Nach der BFH-Rechtsprechung erlösche die Unternehmereigenschaft erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt habe, die mit dem aufgegebenen Betrieb in Zusammenhang stünden. Daher liege allein in der Weiter- und teilweisen Neuvermietung eine Unternehmensfortführung der K-KG, zumal es ansonsten zu einer Ungleichbehandlung käme. Auch einkommensteuerrechtlich liege im Abwicklungsstadium noch ein gewerbliches Unternehmen vor.

5 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

7 Die steuerfreien Vermietungen einschließlich der vereinzelten Neuvermietungen hätten nicht dem Erhalt des Unternehmens der K-KG gedient. Diesen Zweck habe der Kläger nicht verfolgen dürfen, weil die Konkursordnung (KO) --anders als das ursprünglich für die K-KG durchgeführte Vergleichsverfahren-- keine Unternehmenserhaltung im Sinne einer Rechtsidentität vorgesehen habe. Nicht jede Verwertungshandlung begründe eine Unternehmensfortführung. Selbst bei Annahme einer Fortführung hätten die Einnahmen ausschließlich der Befriedigung der Gläubiger gedient. Bei der im Streitfall gegebenen Unternehmensabwicklung seien die Umsätze nach Konkurseröffnung stets Verwertungshandlungen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Hinweis auf die maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht den Vorsteuerabzug aus der Rechnung über die Leistung des Konkursverwalters bejaht.

9 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG somit voraus, dass der Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) verwendet oder zu verwenden beabsichtigt. Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen zudem steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14 und vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f.).

10 2. Im Insolvenzverfahren eines Schuldners, der seine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt hat, ist über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden (BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Leitsatz 1). Der Senat hat dies damit begründet, dass der Insolvenzverwalter eine einheitliche Leistung erbringt, die mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des

Schuldners der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens dient (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung --InsO--). Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht daher zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger (§ 38 InsO), die auf die frühere Umsatztätigkeit zurückzuführen sind, so dass es auf die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters nicht ankommt (BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 15 ff. und vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 17; zur Nichtberücksichtigung von Verwertungshandlungen vgl. auch BFH-Urteil vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 36). Ob dies auch dann gilt, wenn eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter vorliegt, hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung offengelassen (BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 20 und vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 18).

11 3. Auf dieser Grundlage hat das FG den Vorsteuerabzug für die Leistung des Konkursverwalters zutreffend bejaht. Hat der Gemeinschuldner --wie hier-- seine unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Eröffnung des Konkursverfahrens eingestellt, ist über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Konkursverwalters nach der früheren unternehmerischen Tätigkeit des Gemeinschuldners zu entscheiden.

12 a) Ebenso wie ein Insolvenzverwalter erbrachte der Kläger als Konkursverwalter eine einheitliche Leistung. Die Leistung des Klägers als Konkursverwalter war aufgrund seiner Bestellung (§ 78 Abs. 1 KO, § 102 Abs. 1 der Vergleichsordnung --VglO-- i.V.m. Art. 103 Satz 2 des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung vom 05.10.1994, BGBl I 1994, 2911) eine nicht auf einzelne Aufgabenbereiche beschränkbare Leistung, die in der Inbesitznahme, Verwaltung und Verwertung des gesamten zur Konkursmasse gehörigen Vermögens zur gemeinschaftlichen Befriedigung aller persönlichen Gläubiger bestand (§ 117 Abs. 1 i.V.m. § 3 KO). Zudem erhielt der Kläger als Konkursverwalter eine Vergütung für eine insgesamt ausgeübte Tätigkeit (§ 85 Abs. 1 KO i.V.m. § 1 Abs. 1, § 5 Abs. 1 der Verordnung über die Vergütung des Konkursverwalters, des Vergleichsverwalters, der Mitglieder des Gläubigerausschusses und der Mitglieder des Gläubigerbeirats i.d.F. des Art. 1 der Vierten Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Vergütung des Konkursverwalters, des Vergleichsverwalters, der Mitglieder des Gläubigerausschusses und der Mitglieder des Gläubigerbeirats vom 11.06.1979, BGBl I 1979, 637 --KonkVwVergV--). Dass einzelne Tätigkeiten des Konkursverwalters zu besonderen Zu- und Abschlägen nach § 4 KonkVwVergV führen konnten, begründet nicht das Vorliegen mehrerer selbständig erbrachter Leistungen (vgl. zur Tätigkeit des Insolvenzverwalters BFH-Urteil vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 16).

13 b) Der Anspruch auf Vorsteuerabzug für die vom Konkursverwalter erbrachte Leistung kann im Streitfall nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG in voller Höhe in Anspruch genommen werden, ohne dass dem § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG entgegensteht.

14 aa) Entgegen der Auffassung des FA sind für den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Verwalters die nach Verfahrenseröffnung ausgeführten --steuerfreien-- Verwertungsumsätze nicht zu berücksichtigen.

15 (1) Soweit der BFH für das Insolvenzverfahren bisher offengelassen hat, ob Verwertungsumsätze von Bedeutung sind, wenn eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 18 und vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 20), ist hierüber auch im Streitfall nicht zu entscheiden. Denn diese Rechtsprechung bezieht sich auf eine Fortführung der bisherigen Unternehmenstätigkeit im Sinne eines "Erhalts des Unternehmens" (vgl. § 1 Satz 1, §§ 217 ff. InsO), aber nicht auf eine lediglich im Hinblick auf Abwicklungstätigkeiten fortbestehende Unternehmenstätigkeit (vgl. zu diesen BFH-Urteile vom 21.04.1993 - XI R 50/90, BFHE 171, 129, BStBl II 1993, 696, unter II.1.; vom 19.11.2009 - V R 16/08, BFHE 227, 275, BStBl II 2010, 319, unter II.2.a aa).

16 (2) Im Konkursverfahren ermöglichten § 129 Abs. 2, § 132 Abs. 1 KO lediglich eine vorübergehende Fortführung des "Geschäfts des Gemeinschuldners", soweit sie zu einer verbesserten Verwertung des Vermögens des Gemeinschuldners führte (vgl. Hess, Konkursordnung, 6. Aufl., § 117 Rz 20; Kuhn/Uhlenbruck, Konkursordnung, 11. Aufl., § 117 Rz 14, 14b; Mohrbutter/Mohrbutter, Handbuch der Konkurs- und Vergleichsverwaltung, 6. Aufl., Rz 650 ff.; Jaeger/Henckel, Konkursordnung, 9. Aufl., § 1 Rz 10, § 3 Rz 74; Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10.04.1979 - VI ZR 77/77, Neue Juristische Wochenschrift 1980, 55, unter II.2.). Anders als im Insolvenzverfahren (vgl. § 1 Satz 1, §§ 217 ff. InsO) bestand im Konkursverfahren nicht die Möglichkeit, das Unternehmen mit dem Ziel des Unternehmenserhalts fortzuführen. Dementsprechend dienten auf der Grundlage der Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die Handlungen des Klägers, einschließlich der laufenden Vermietungen sowie der vereinzelten Neuvermietungen, ausschließlich dazu, bis zum Verkauf der Immobilien weitere Einnahmen zur Befriedigung der

Konkursgläubiger zu erlangen. Dies ergibt sich auch daraus, dass ausweislich des Schlussberichts die Vermögenswerte der K-KG --soweit dies möglich war-- verwertet wurden. Ebendies entsprach der Aufgabe des Konkursverwalters, das zur Konkursmasse gehörige Vermögen zu verwerten (§ 117 Abs. 1 KO). Fehlte es danach an einer auf den Unternehmenserhalt gerichteten Unternehmensfortführung, ist es unerheblich, wenn es im Konkursverfahren auf dem Weg zur Liquidation zu vorübergehenden Vermietungen gekommen ist, die dann als nur ergänzende Verwertungsmaßnahmen anzusehen sind.

17 (3) Ein auf den Erhalt der unternehmerischen Tätigkeit der K-KG gerichtetes Ziel im Sinne eines Erhalts des Unternehmens (vgl. § 1 Satz 1 InsO) hätte nur im Rahmen eines gerichtlichen Vergleichsverfahrens (§ 1 VglO), das im Streitfall durch Einstellung abgeschlossen worden war, oder durch einen --im Streitfall nicht getroffenen-- Zwangsvergleich (§§ 173 ff. KO) verfolgt werden können. Auch auf die Überlegungen des FA zu Vermietungskonkurrenzbetrieben, die mit den hier vorliegenden Verfahrenskosten jedoch bereits nicht belastet sind, oder zur einkommensteuerrechtlichen Betrachtung kommt es nicht an.

18 bb) Die von dem Konkursverwalter erbrachte Leistung steht somit mit der Gesamtheit der Ausgangsumsätze der K-KG, die diese vor der Eröffnung des Konkursverfahrens gegenüber den Konkursgläubigern (§ 3 Abs. 1 KO) ausgeführt hatte, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang. Da die K-KG insoweit nach den Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nur steuerpflichtige Ausgangsleistungen erbracht hatte, waren die Forderungen der Konkursgläubiger ausschließlich auf diese zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze zurückzuführen.

19 4. Der Abziehbarkeit des Vorsteuerbetrags steht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG --anders als in der Fallgestaltung des BFH-Urteils vom 02.12.2015 - V R 15/15 (BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 23 f.)-- im Hinblick auf die hier zugrunde liegende Rechnung, nach der die mit Beschluss des Konkursgerichts festgesetzte Konkursverwaltervergütung "sofort ohne Abzug" zahlbar war und der Kläger diese Zahlung an sich selbst bewirken konnte, nicht entgegen, wie im Übrigen zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist.

20 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de