Urteil vom 23. Oktober 2024, XI R 20/22

Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistung bei Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter

ECLI:DE:BFH:2024:U.231024.XIR20.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 1, UStG § 15 Abs 3, UStG § 15 Abs 4, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 169, InsO § 1 S 1, InsO § 38, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 203 Abs 1, InsO §§ 217ff, InsO § 217, FGO § 72 Abs 2 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121 S 1, FGO § 125 Abs 1, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, FGO § 136 Abs 2, UStG VZ 2018

vorgehend FG Köln, 25. Mai 2022, Az: 9 K 1278/19

Leitsätze

1. Die Vorsteuer aus einer Insolvenzverwalterleistung ist entsprechend § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen, wenn der zum Vorsteuerabzug berechtigte Insolvenzschuldner die Leistung des Insolvenzverwalters sowohl für die Befriedigung seiner unternehmerischen als auch privaten (nichtunternehmerischen) Insolvenzverbindlichkeiten bezieht.

2. Die Vorsteueraufteilung kann jedoch ausnahmsweise nach der Gesamttätigkeit des Insolvenzschuldners während seiner Verwaltungszeit nach Maßgabe seiner steuerpflichtigen, steuerfreien und nichtwirtschaftlichen Tätigkeit vorgenommen werden, wenn der Insolvenzverwalter in einem Sonderfall ohne Vornahme von Verwertungshandlungen die unternehmerische Tätigkeit des Insolvenzschuldners fortführt (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486 und vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501).

Tenor

1. Das Revisionsverfahren des Klägers wird eingestellt, nachdem dieser seine Revision zurückgenommen hat.

Die durch die Rücknahme des Rechtsmittels verursachten Kosten trägt der Kläger.

2. Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25.05.2022 - 9 K 1278/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der bereits als vorläufiger Insolvenzverwalter tätig geworden war, wurde mit Beschluss des Amtsgerichts X (Insolvenzgericht) vom ... als Insolvenzverwalter im Verfahren des Insolvenzschuldners Y (Insolvenzschuldner) bestellt. Nach Vollzug der Schlussverteilung hat das Insolvenzgericht mit Beschluss vom ... das Insolvenzverfahren aufgehoben. Zugleich hat es hinsichtlich eventueller Steuererstattungen für die Veranlagungs- beziehungsweise Besteuerungszeiträume 2014 bis 2020 sowie eventueller Erstattung der Umsatzsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters die Nachtragsverteilung im Sinne des § 203 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) angeordnet.

2 Der Insolvenzschuldner war als IT-Administrator selbständig tätig. Für das Unternehmen des Insolvenzschuldners bestanden Fortführungsaussichten, so dass der Kläger das Unternehmen im Wege der fachlichen Tätigkeit des

Insolvenzschuldners, der die von Kunden erteilten Aufträge für die Masse abwickelte, weiterführte. Der Kläger gab Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Im Zeitraum des Insolvenzverfahrens ergaben sich aus der fortgeführten Tätigkeit Umsätze in Höhe von insgesamt 249.289,95 €. Aus der Verwertung von Gegenständen des Privatvermögens des Insolvenzschuldners konnte der Kläger einen Liquidationserlös in Höhe von insgesamt 178,50 € erzielen.

3 Es wurden Insolvenzforderungen von insgesamt 333.809,24 € --einschließlich Forderungen aus Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag (261.222,52 €) und Umsatzsteuer (56.965,15 €) in Höhe von insgesamt 318.187,67 €-- zur Insolvenztabelle angemeldet.

4 Mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom 13.02.2018 wurde dem Kläger eine Vergütung in Höhe von 21.513,54 € zuzüglich 4.087,56 € Umsatzsteuer bewilligt. Am gleichen Tag wurde dem Kläger für seine Tätigkeit als vorläufiger Insolvenzverwalter eine Vergütung in Höhe von 1.150 € zuzüglich 218,50 € Umsatzsteuer zugesprochen. Der Kläger erteilte unter dem 07.03.2018 entsprechende Rechnungen an die Insolvenzmasse.

5 Am 28.11.2018 gab der Kläger als Insolvenzverwalter eine (später berichtigte) Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2018 ab, in welcher er ausschließlich Vorsteuerbeträge (unter anderem die Vorsteuer aus seinen Insolvenzverwaltervergütungen in Höhe von 4.087,56 € und 218,50 €) anmeldete. Er nahm eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der in der Zeit der Insolvenzverwaltung erzielten betrieblich begründeten Einnahmen zu den Gesamteinnahmen vor. Die Vorsteuer sei zu 97,37 % abziehbar.

6 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) sah die Vorsteuer zu 17,06 % als abziehbar an. Die Vorsteueraufteilung sei nach dem Verhältnis der zur Insolvenztabelle angemeldeten privaten und unternehmerischen Insolvenzforderungen vorzunehmen. Es berücksichtigte daher im Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2018 vom 01.02.2019 Vorsteuer aus den Insolvenzverwaltervergütungen in Höhe von 17,06 % aus 4.306,07 € = 734,61 €. Die daneben berücksichtigte Vorsteuer in Höhe von 355,26 € steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit.

7 Den hiergegen eingelegten Einspruch des Klägers wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17.04.2019 als unbegründet zurück.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1873 veröffentlichten Urteil statt. Es ging davon aus, dass der vom Kläger angesetzte Vorsteueraufteilungsschlüssel sachgerecht sei. Für den Bezug von Leistungen eines Insolvenzverwalters durch einen Insolvenzschuldner habe der Bundesfinanzhof (BFH) zwar eine besondere Aufteilungsmethode für den Fall entwickelt, dass der Insolvenzverwalter ausschließlich Verwertungshandlungen vornehme. Für den hier vorliegenden Fall, dass der Insolvenzverwalter den schuldnerischen Betrieb fortführe und (so gut wie) keine Verwertungshandlungen vornehme, müsse sich die Vorsteueraufteilung davon abweichend nach dem Gesamtumsatz des Insolvenzverwalters während seiner Verwaltungszeit nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger und steuerfreier beziehungsweise nichtwirtschaftlicher Umsätze bestimmen.

9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Ansicht, dass die gemäß § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erforderliche Vorsteueraufteilung im Verhältnis der im Insolvenzverfahren geltend gemachten unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten zu erfolgen habe. Die Leistung, über deren Vorsteueraufteilung zu entscheiden sei, sei die Insolvenzverwalterleistung. Diese einheitliche Leistung gegenüber dem Insolvenzschuldner setze sich aus Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse zwecks Gläubigerbefriedigung zusammen. Teilte man die Vorsteuer dagegen im Verhältnis der im Insolvenzverfahren erzielten Einnahmen auf, läge der Fokus der klägerischen Tätigkeit auf dem unternehmerischen Bereich, der bezogen auf die schuldnerischen Verbindlichkeiten vorliegend nur einen geringen zweistelligen prozentualen Anteil ausmache.

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

11 Der Kläger beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Der Kläger tritt der Revision entgegen. Er führt im Wesentlichen aus, dass die vom Insolvenzverwalter erbrachte einheitliche Leistung zwar in der Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse bestehe; im Falle einer Betriebsfortführung beziehe sich die Leistung des Insolvenzverwalters jedoch nicht lediglich auf die Gesamtheit der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen, so dass diese insoweit nicht Maßstab der

vorzunehmenden Vorsteueraufteilung sein könnten. Die Gläubigerbefriedigung hänge bei einer Betriebsfortführung maßgeblich von den unternehmerischen Entscheidungen des Insolvenzverwalters ab, da sich die Quote für die Insolvenzgläubiger erhöhe, wenn dessen unternehmerische Entscheidungen Früchte trügen. Es sei nicht sachgerecht, die Leistungen des Insolvenzverwalters bei einer Betriebsfortführung anders zu beurteilen als die Leistungen eines beauftragten Sanierungsberaters außerhalb eines Insolvenzverfahrens. Dessen Leistungen stünden ebenso wie die des beauftragten Kassenprüfers nach dem BFH-Urteil vom 21.04.2022 - V R 18/19 (BFHE 276, 493, Rz 18) in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der (beendeten) wirtschaftlichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners und berechtigten aus diesem Grund grundsätzlich zum Vorsteuerabzug.

13 Der Kläger hat zunächst unter dem 04.07.2022 gleichfalls Revision eingelegt und diese mit Schreiben vom 08.08.2022 wieder zurückgenommen.

Entscheidungsgründe

B.

14 Das Revisionsverfahren des Klägers wird eingestellt, nachdem er die Revision im Verlauf des Revisionsverfahrens zurückgenommen hat (§ 125 Abs. 1, § 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Die Kostenentscheidung folgt insoweit aus § 136 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2021 - IX R 29/19, BFHE 274, 72, BStBl II 2023, 562, Rz 49).

C.

16 Die Revision des FA ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

17 I. Der Kläger ist als Insolvenzverwalter trotz der Beendigung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners prozessführungsbefugt.

18 1. Wird das Insolvenzverfahren nach der Schlussverteilung aufgehoben (§ 200 Abs. 1 InsO), entfällt zwar neben der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (§ 80 Abs. 1 InsO) zugleich die Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters. Wird jedoch eine Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1 und 2 InsO), bleibt der Insolvenzverwalter ausnahmsweise befugt, anhängige Prozesse fortzusetzen und neue einzuleiten, mit denen die der Nachtragsverteilung vorbehaltenen Masseaktiva realisiert werden sollen (vgl. BFH-Urteile vom 20.09.2016 - VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442, Rz 16; vom 23.09.2020 - XI R 1/19, BFHE 271, 1, BStBl II 2021, 341, Rz 19 ff.; vom 16.12.2021 - VI R 41/18, BFHE 275, 194, BStBl II 2022, 321, Rz 16; vom 11.12.2024 - XI R 1/22, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

19 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen ist der Kläger befugt, den vorliegenden Prozess für den vormaligen Insolvenzschuldner zu führen. Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist die Vergütung der Umsatzsteuer aus der Leistung des Insolvenzverwalters. Das Insolvenzgericht hat hinsichtlich dieses Anspruchs mit Beschluss vom ... die Nachtragsverteilung im Sinne des § 203 Abs. 1 InsO angeordnet.

20 II. Das FG hat zu Recht dahingehend erkannt, dass sich die nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmende Vorsteueraufteilung ausnahmsweise nach der Gesamttätigkeit des Unternehmens während der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger, steuerfreier beziehungsweise nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten bestimmt, wenn der Insolvenzverwalter --wie im Streitfall-- den Betrieb des Insolvenzschuldners fortführt und keine (wesentlichen) Verwertungshandlungen vorgenommen hat.

21 1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

22 a) Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 9). 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 9; vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), BFHE 283, 110, Rz 19; vom 06.12.2023 - XI R 33/21, BFHE 283, 159, Rz 31). Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen zudem steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14; vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f.; vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 9).

23 b) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln (§ 15 Abs. 4 Satz 2 UStG). Es ist dabei zunächst Sache des Unternehmers, welche Schätzungsmethode er wählt; Finanzbehörden und Finanzgerichte können aber nachprüfen, ob die Schätzung sachgerecht ist (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2013 - XI R 4/10, BFHE 243, 60, BStBl II 2014, 95, Rz 29; vom 03.08.2017 - V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 28; vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 10; vom 09.11.2022 - XI R 31/19, BFHE 279, 227, Rz 12). Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.2020 - XI R 7/20, BFHE 271, 273, BStBl II 2022, 746, Rz 10).

24 c) Im Insolvenzverfahren eines Schuldners, der seine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt hat, ist es nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, sachgerecht, über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Insolvenzverwalters auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Leitsatz 1; vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 10). Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht 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 (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 15 ff.; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 17; vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 10). Eine Berücksichtigung einzelner Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters kommt danach nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 17; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 36). Auch für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 25; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 16; vom 06.12.2023 - XI R 33/21, BFHE 283, 159, Rz 57). Daher kann ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer aus der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters nur im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten (nichtunternehmerischen) Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, die betreffende Vorsteuer anteilig abziehen (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 12 ff.; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 30).

25 d) Ob dies auch dann gilt, wenn eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter vorliegt, hat der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung offengelassen (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 20; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 18; vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 10). Der Senat beantwortet diese Frage nunmehr dahin gehend, dass der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger jedenfalls dann ausnahmsweise nicht besteht, wenn der Insolvenzverwalter das schuldnerische Unternehmen fortführt und dabei das Vermögen des Insolvenzschuldners nicht verwertet.

26 In einem solchen Fall besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang nur zwischen der einheitlichen Leistung

des Insolvenzverwalters und der vom Insolvenzverwalter fortgeführten wirtschaftlichen Tätigkeit des Insolvenzschuldners. Die einheitliche Leistung des Insolvenzverwalters wird dann ausschließlich für das Unternehmen des Insolvenzschuldners, das sich in Insolvenz befindet, bezogen und damit für dessen gegenwärtige und künftig beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen verwendet. Dann kommt es abweichend von dem Fall, dass das Unternehmen zerschlagen wird, zu einer Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG nach Maßgabe der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit, zu der der erforderliche Leistungszusammenhang mit der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters besteht, unter Vernachlässigung einer nur teilweisen unternehmerischen Begründung von zur Tabelle angemeldeten Insolvenzforderungen. Die Insolvenzverwaltervergütung gehört dann zu den Gemeinkosten, so dass für die Aufteilung der Vorsteuer die allgemeinen Grundsätze gelten und es nicht auf das Verhältnis der angemeldeten Forderungen, sondern auf das Verhältnis der gesamten Umsätze (steuerpflichtige und steuerfreie) im Besteuerungszeitraum ankommt (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 693; FG Münster, Urteil vom 15.09.2020 - 15 K 827/18 U, EFG 2020, 1806, Rz 52; offengelassen BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 20; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 18; vgl. auch FG Münster, Urteil vom 04.05.2020 - 5 K 546/17 U, EFG 2020, 1361, Rz 35; Heuermann, juris - Die Monatszeitschrift, 2015, 384).

27 2. Das FG, das im Kern von diesen Grundsätzen ausgegangen ist, hat danach zu Recht entschieden, dass --in einem Sonderfall wie hier-- der vom Kläger gewählte Aufteilungsschlüssel sachgerecht ist und die Vorsteuer aus der vom Kläger als Insolvenzverwalter erbrachten Leistung nach der Gesamttätigkeit während der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger, steuerfreier beziehungsweise nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten des Insolvenzschuldners bestimmt werden darf.

28 a) Der Kläger hat als Insolvenzverwalter nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen (und den Senat im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO) bindenden Feststellungen des FG das Unternehmen des Insolvenzschuldners, der als IT-Administrator selbständig tätig war und seine fachliche Tätigkeit für die Masse weiter ausführte, nicht zerschlagen, sondern fortgeführt. Das FG hat ferner festgestellt, dass der Kläger im Rahmen des Insolvenzverfahrens "so gut wie keine" Verwertungshandlungen vorgenommen hat und das schuldnerische Unternehmen während des Insolvenzverfahrens Aufträge in erheblichem Umfang abgewickelt sowie Gewinne erwirtschaftetet hat. Aus den weiteren Feststellungen des FG ergibt sich, dass der Erlös aus den --vom FG ausnahmsweise für unerheblich erachteten-- Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters weniger als 0,07 % der Gesamteinnahmen im Rahmen des Insolvenzverfahrens betragen hat.

29 b) Ausgehend davon hat das FG zutreffend angenommen, dass bei einer Unternehmensfortführung wie dieser im Streitfall über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters nicht auf der Grundlage der früheren, sondern der während der Dauer des Insolvenzverfahrens ausgeübten Unternehmenstätigkeit des Insolvenzschuldners, der seine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit nicht eingestellt hat, zu entscheiden ist. Das hält einer revisionsrechtlichen Prüfung stand.

30 aa) Die Fortführung der bisherigen Unternehmenstätigkeit im Sinne eines "Erhalts des Unternehmens" (vgl. § 1 Satz 1, §§ 217 ff. InsO) setzt eine auf nicht lediglich im Hinblick auf Abwicklungstätigkeiten fortbestehende Unternehmenstätigkeit voraus (vgl. 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; vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 15). Eine Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter, bei der die Leistung des Insolvenzverwalters nicht mit den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger, sondern mit der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang steht, kommt danach nur in Betracht, wenn die einheitliche Leistung des Insolvenzverwalters nicht der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Gemeinschuldners dient, sondern vorrangig darauf abzielt, das Unternehmen des Insolvenzschuldners zu erhalten (vgl. zur nicht auf die Fortführung des Unternehmens gerichteten "Ausproduktion" auch FG Münster, Urteil vom 04.05.2020 - 5 K 546/17, EFG 2020, 1361, Rz 35; zur vorübergehenden Vermietung als "ergänzende Verwertungsmaßnahme" ferner BFH-Urteil vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 16; zur Unternehmensfortführung dagegen z.B. FG Münster, Urteil vom 15.09.2020 - 15 K 827/18 U, EFG 2020, 1806, Rz 51). Von der Fortführung des Unternehmens ist insbesondere dann auszugehen, wenn das Insolvenzverfahren nicht darauf abzielt, die Gläubiger eines Schuldners zu befriedigen, indem im Sinne des § 1 Satz 1 Halbsatz 1 InsO das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt wird, sondern nach § 1 Satz 1 Halbsatz 2 InsO in einem Insolvenzplan eine abweichende Regelung insbesondere zum Erhalt des Unternehmens getroffen wird (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 23.11.2023 - V R 3/22, BFHE 282, 180, BStBl II 2024, 501, Rz 17 zum Erhalt des Unternehmens noch unter Geltung der Konkursordnung).

31 bb) Auf der Grundlage der den erkennenden Senat im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger das Unternehmen des Insolvenzschuldners fortgeführt. Das FG hat zwar nicht festgestellt, dass im Streitfall nach § 1 Satz 1 Halbsatz 2 InsO in einem Insolvenzplan eine Regelung zum Erhalt des Unternehmens des Insolvenzschuldners getroffen wurde. Aber auch ohne das Vorliegen eines Insolvenzplans ergibt sich aus den Feststellungen des FG, dass das Unternehmen des Insolvenzschuldners mit wirtschaftlichem Erfolg fortgeführt wurde und der Kläger als Insolvenzverwalter mit dem Verkauf von Gegenständen des Privatvermögens in Höhe eines Liquidationswerts von weniger als 0,07 % seiner Gesamteinnahmen im Rahmen des Insolvenzverfahrens so gut wie keine Verwertungshandlungen vorgenommen hat. Dies lässt darauf schließen, dass das Insolvenzverfahren auf den Erhalt des schuldnerischen Unternehmens ausgerichtet war. Dafür spricht im Übrigen auch, dass das Unternehmen tatsächlich fortgeführt worden ist.

32 cc) Ausgehend von den Ausführungen unter C.II.1.d hat das FG im Streitfall zu Recht angenommen, dass in dem hier vorliegenden Sonderfall die Tätigkeit des Klägers für die Masse nicht auf Verwertungshandlungen, sondern auf die Beaufsichtigung der weitergeführten Tätigkeit des Schuldners unter betriebswirtschaftlicher Abwägung der Chancen und Risiken der Aufträge, der Kostenüberwachung und insbesondere auf die Sanierung des Unternehmens des Insolvenzschuldners gerichtet war. Ziel war es, eine Restschuldbefreiung zu erlangen. Das FG hat zu Recht die Tätigkeit des Klägers als Insolvenzverwalter nach den besonderen Umständen des Streitfalls als eine solche angesehen, die wie bei einem externen Berater oder einem selbständigen Geschäftsführer zu Gemeinkosten des Unternehmens führt. "So gut wie keine", das heißt äußerst geringfügige Verwertungshandlungen in Höhe von 0,07% der Gesamteinnahmen können dann ausnahmsweise unbeachtlich sein.

33 dd) Objektive Anhaltspunkte für eine steuerfreie oder nichtwirtschaftliche Tätigkeit des Klägers sind mit der Vorentscheidung nicht zu erkennen. Bei der Fortführung des Unternehmens des Insolvenzschuldners wurden ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausgeführt.

34 c) Es bedarf im Streitfall im Übrigen keiner Entscheidung darüber, ob --wie das FG in Erwägung gezogen hat-- in Fällen der Unternehmensfortführung mit gleichzeitigen Verwertungshandlungen ein anderer alternativer Aufteilungsmaßstab, der sowohl die im Insolvenzverfahren geltend gemachten unternehmerischen und privaten Verbindlichkeiten als auch die Erträge aus der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit berücksichtigt, ein im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechter Aufteilungsmaßstab für die Vorsteuer aus der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters wäre. Das FG hat vorgeschlagen, dass sich der als Vorsteuer abziehbare Teil aus dem Verhältnis der Summe der unternehmerischen Verbindlichkeiten und der Erlöse aus der Betriebsfortführung zu der Summe aus den gesamten Verbindlichkeiten und der gesamten Erlöse ergebe. Darauf kommt es hier jedoch nicht an.

35 3. Sonstige Rechtsfehler der Vorentscheidung zu Lasten des FA sind weder vorgetragen noch sonst ersichtlich.

36 4. Die Kostenentscheidung folgt, soweit im Revisionsverfahren in der Sache zu entscheiden ist, aus § 135 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 28.07.2021 - IX R 29/19, BFHE 274, 72, BStBl II 2023, 562, Rz 45).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de