

Urteil vom 23. July 2020, V R 26/19

Vorsteuervergütung im Insolvenzeröffnungsverfahren

ECLI:DE:BFH:2020:U.230720.VR26.19.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, InsO § 55 Abs 4, InsO § 38, UStG § 16 Abs 2 S 1, UStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 11. June 2019, Az: 5 K 166/19 U

Leitsätze

§ 55 Abs. 4 InsO ist nur auf Masseverbindlichkeiten, nicht aber auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12.06.2019 - 5 K 166/19 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1** Das zuständige Amtsgericht (AG) bestellte den Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit Beschluss vom 16.08.2017 gemäß §§ 21, 22 der Insolvenzordnung (InsO) zum vorläufigen Insolvenzverwalter über das Vermögen der ...-KG (KG) und ordnete an, dass Verfügungen nur mit Zustimmung des Klägers wirksam sein sollten (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 2. Alternative InsO). Schuldnern der KG (Drittschuldnern) wurde verboten, an die KG zu zahlen. Der Kläger wurde ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der KG einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Drittschuldner wurden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO).
- 2** Mit Beschluss des AG vom 01.11.2017 wurde wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt.
- 3** Der Kläger übermittelte am 10.11.2017 Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung (August, September und Oktober 2017) betreffend den Unternehmensteil der Insolvenzmasse an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--).
- 4** Danach lagen für den Zeitraum August bis Oktober 2017 insgesamt steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 30.769 € mit einer Umsatzsteuer in Höhe von 5.846,11 € sowie abziehbare Vorsteuerbeträge in Höhe von 82.840,59 € vor, so dass zugunsten der Masse ein Vergütungsanspruch in Höhe von 76.994,28 € festzusetzen sei.
- 5** Demgegenüber ging das FA im Anschluss an eine Umsatzsteuersonderprüfung davon aus, dass die angemeldeten Vorsteuerbeträge in Höhe von 82.840,59 € nicht bei der Insolvenzmasse steuerlich zu berücksichtigen, sondern dem vorinsolvenzrechtlichen Vermögensteil zuzurechnen seien. Das FA lehnte mit Bescheid vom 24.01.2018 die beantragte Festsetzung der Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume August bis Oktober 2017 unter der Massesteuernummer ab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

- 6 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1405 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts (FG) waren die dem Grunde nach unstreitigen Vergütungsansprüche nicht unter der Massesteuernummer festzusetzen. Für die Aufteilung in einen vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil und die Insolvenzmasse komme es auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens an. Abweichendes ergebe sich nicht aus § 55 Abs. 4 InsO, der sich nur auf Verbindlichkeiten, nicht aber auch auf Forderungen der Masse beziehe. Die Vorschrift solle nur Nachteile des Fiskus ausgleichen, nicht aber Verbindlichkeiten und Forderungen gleichbehandeln. Auf Fragen zur Aufrechnung komme es im Festsetzungsverfahren nicht an. Im Übrigen bestünden im Streitfall auch keine Insolvenzforderungen, mit denen gegen hier vorliegende Vergütungsansprüche aufgerechnet werden könnte.
- 7 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Das FG-Urteil verstoße gegen § 55 Abs. 4 InsO. Mit der Insolvenzeröffnung werde das Unternehmen in verschiedene Unternehmensteile aufgespalten. Gleiches gelte für das Eröffnungsverfahren bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Für den Begriff der Verbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 4 InsO komme es auf das an, was der Insolvenzverwalter vereinnahme und verausgabe. Die Vorschrift beziehe sich auf "Ansprüche" und damit auf alle unselbständigen Besteuerungsgrundlagen, so dass der sich hieraus ergebende Saldo --unabhängig von seinem Ergebnis-- unter diese Vorschrift falle. § 55 Abs. 4 InsO erfasse ebenso wie § 55 Abs. 1 InsO im eröffneten Verfahren auch Vorsteuerüberhänge. Nach seinem Gesetzeszweck solle § 55 Abs. 4 InsO eine "Anreicherung" der Insolvenzmasse im Umfang vereinnahmter Umsatzsteuer verhindern. Aus diesem Gesetzeszweck folge nicht, dass Vorsteuerüberhänge dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zuzuordnen seien. Auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Aufrechnung komme es aufgrund der vorrangigen Zusammenfassung von § 55 Abs. 1 und Abs. 4 InsO nicht an. Den für das Eröffnungsverfahren abzugebenden Voranmeldungen komme eine Zuordnungsfunktion zu und sie seien daher unter der Massesteuernummer zu erfassen.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und die Verweigerung der Zustimmung des FA vom 24.01.2018 zu den am 10.11.2017 übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen für August 2017 über ... €, September 2017 über ... € und Oktober 2017 über ... € in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2018 aufzuheben und das FA zu verpflichten, diesen Voranmeldungen zuzustimmen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 § 55 Abs. 4 InsO sei nicht auf Steuererstattungsansprüche anzuwenden. Die Vorschrift erfasse bereits nach ihrem Wortlaut nur Verbindlichkeiten. Die Vorschrift solle lediglich Nachteile zu Lasten des Fiskus ausgleichen. § 55 Abs. 4 InsO sei nicht teleologisch zu erweitern. Erstattungsansprüche gehörten nach § 35 Abs. 1 InsO zur Masse. Alle Absätze des § 55 InsO erfassten nur Verbindlichkeiten. Im Übrigen fehle es am Rechtsschutzinteresse für die begehrte Erstattung in die Masse. Denn die Vorsteuerüberhänge seien bereits vollständig bei der unter der ersten Steuernummer durchgeführten Umsatzsteuerjahresveranlagung 2017 mit Bescheid vom 13.03.2018 berücksichtigt worden. Den sich hieraus ergebenden Erstattungsanspruch, der höher gewesen sei als die erklärten Vorsteuerüberhänge, habe das FA vollständig auf das für die Abwicklung des Insolvenzverfahrens eingerichtete Konto erstattet, nicht aber mit anderen Insolvenzforderungen aufgerechnet. Damit habe das FA dem Klagebegehren bereits in vollem Umfang entsprochen. Dies sei nur unter der ersten Steuernummer erfolgt. Zudem handele es sich auch um eine unzulässige Rechtsausübung, wenn der Kläger das, was er erhalte, zurückzugewähren habe.
- 11 Die Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des Klägers ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). § 55 Abs. 4 InsO enthält keine Regelung zur Vergütung von Vorsteuerüberhängen. Soweit der Kläger eine auf das Kalenderjahr bezogene Steuerberechnung für den Massebereich des § 55 InsO unter Einbeziehung der im Insolvenzeröffnungsverfahren entstandenen Vorsteuerüberhänge erstrebt, ist hierüber nicht im Verfahren über die Voranmeldungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens, sondern nur im Verfahren über einen den Massebereich des § 55 InsO betreffenden Jahresbescheid zu entscheiden.

- 13** 1. § 55 Abs. 4 InsO ist nur auf Masseverbindlichkeiten, nicht aber auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden.
- 14** a) 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 gemäß § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten.
- 15** b) Im Rahmen von § 55 Abs. 4 InsO sind auch Vorsteuerbeträge abzuziehen, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind und die daher im Rahmen der Steuerberechnung für die § 55 Abs. 4 InsO unterliegenden Voranmeldungszeiträume masseverbindlichkeitsmindernd wirken (vgl. zu den Einzelheiten Senatsurteil vom 24.09.2014 - V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506).
- 16** Hieraus folgt, wie das FG zutreffend entschieden hat, nichts anderes für den Fall eines Vorsteuerüberhangs, der für die § 55 Abs. 4 InsO unterliegenden Voranmeldungszeiträume zu einem Vergütungsanspruch führt. Maßgeblich ist hierfür der auf Verbindlichkeiten eingeschränkte Wortlaut des § 55 Abs. 4 InsO. Danach werden nur Verbindlichkeiten den Masseverbindlichkeiten zugewiesen. Diese Beschränkung auf den Steueranspruch steht --entgegen der Auffassung des Klägers-- einer Erstreckung der Vorschrift auf andere Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i.S. von § 37 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO), wie etwa dem Steuervergütungsanspruch, entgegen (MünchKommInsO/ Hefermehl, 4. Aufl., § 55, Rz 240; kritisch Thole in Karsten Schmidt, Insolvenzordnung, 19. Aufl., § 55 Rz 46, jeweils m.w.N.).
- 17** 2. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus einer vom Kläger angenommenen Zuordnungswirkung im Voranmeldungsverfahren. Denn Voranmeldungen kommt für die Jahressteuerfestsetzung keine materiell-rechtliche Bindungswirkung zu.
- 18** a) Der Vorauszahlungsbescheid ist zu keinerlei materiellen Bestandskraft in dem Sinne fähig, dass er mit gegenüber dem Jahressteuerbescheid durchsetzungsfähiger Verbindlichkeit über das Bestehen einer Umsatzsteuer(vorauszahlungs)schuld entscheidet (BFH-Urteil vom 15.06.1999 - VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46). Denn vorläufige Bescheide werden materiell nicht bestandskräftig. Nur der endgültige Jahressteuerbescheid ist uneingeschränkt anfechtbar, auch wenn er einen vorläufigen Bescheid nur bestätigt (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1975 - IV R 61/75, BFHE 120, 1, BStBl II 1977, 126). Dementsprechend geht z.B. auch eine Änderung eines Umsatzsteuervorauszahlungsbescheids nach dem wirksamen Ergehen des Umsatzsteuerbescheids über den Besteuerungszeitraum des Kalenderjahres ins Leere (Senatsurteil vom 29.11.1984 - V R 146/83, BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370).
- 19** b) Diese unmittelbar das Steuerfestsetzungsverfahren betreffende Rechtsprechung ist auch bei der Zuordnung von Steueransprüchen zum Insolvenzbereich des § 38 InsO und zum Massebereich des § 55 InsO zu beachten. Daher ist für das Jahr der Insolvenzeröffnung nicht nur über das Bestehen und den Umfang des Steueranspruchs, sondern auch über seine insolvenzrechtliche Einordnung abschließend erst bei der Jahressteuerberechnung und der insolvenzrechtlichen Durchsetzung des Jahressteueranspruchs zu entscheiden. Dabei ist der Teil der Jahressteuer, die Insolvenzforderung ist, zur Insolvenztabelle anzumelden (§§ 174 ff. InsO), während der Teil der Jahressteuer, die zu einer Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO führt, durch Steuerbescheid festzusetzen ist (vgl. zur Aufteilung in "Umsatzsteuerjahresinsolvenzforderung" und "Umsatzsteuerjahresmasseverbindlichkeit" auch Senatsurteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356). Hierfür entfaltet die Sachbehandlung im Voranmeldungsverfahren und die rein arbeitstechnische Erfassung unter unterschiedlichen Steuernummern für die Bereiche der §§ 38, 55 InsO keinerlei Bindungswirkung.
- 20** Dabei verneint der erkennende Senat die vom Kläger geschilderte Gefahr einer Doppelerfassung oder einer fehlerhaften Nichtberücksichtigung einzelner Besteuerungsgrundlagen, so dass auch dies nicht für die vom Kläger angenommene Zuordnungswirkung des Voranmeldungsverfahrens spricht. Denn dem Tabelleneintrag der Umsatzsteuerjahresinsolvenzforderung kommt nur die Wirkung eines nach § 130 AO änderbaren Feststellungsbescheids zu (Senatsurteil vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298). Daher kann eine fehlerhafte Doppelerfassung einzelner Besteuerungsgrundlagen in den Bereichen der §§ 38, 55 InsO ebenso wie eine unzutreffende Nichtberücksichtigung nachträglich durch eine Änderung der für den Masseverbindlichkeitsbereich ergangenen Steuerfestsetzung wie auch durch eine Änderung des Tabelleneintrags korrigiert werden.
- 21** c) Über die vom Kläger letztlich angestrebte Klärung, "ob ein nach der Saldierung gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 [des

Umsatzsteuergesetzes (UStG)] verbleibendes Vorsteuerguthaben aus dem Zeitraum der vorläufigen Verwaltung in die erste Voranmeldung nach Eröffnung vortragsfähig und mit Umsatzsteuern aus Lieferungen und Leistungen nach Insolvenzeröffnung saldierungsfähig ist" (Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 55 Rz 119), kann somit nicht im Streitfall, der das Voranmeldungsverfahren betrifft, sondern nur im Rahmen einer den Massebereich des § 55 InsO betreffenden Jahressteuerfestsetzung entschieden werden.

- 22 3. Auf die Überlegungen des FA zur Auszahlung der Vergütungsansprüche unter der Insolvenzsteuernummer ohne Aufrechnung mit anderen Insolvenzforderungen kommt es nicht an.
- 23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen waren nicht zu erstatten, da sie weder Sachanträge gestellt, noch das Verfahren mit eigenen Beiträgen gefördert hat (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de