

Forderungsverrechnung in der Insolvenz bei Eigenverwaltung

Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung des BFH-Urteils vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996).

UStG § 17 Abs. 2 Nr. 1
InsO § 55, § 270
MwStSystRL Art. 90

Urteil vom 27. September 2018 V R 45/16

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 15. Juni 2016
9 K 2564/14 (EFG 2016, 1565)

T e n o r

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15. Juni 2016 9 K 2564/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in einem zweiten Insolvenzverfahren der I-GmbH (GmbH), die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) versteuerte.
- 2 Im Streitjahr 2012 wurde am 1. August 2012 über das Vermögen der GmbH ein erstes Insolvenzverfahren eröffnet und Eigenverwaltung gemäß § 270 der Insolvenzordnung (InsO) angeordnet. Im eröffneten Verfahren vereinnahmte die GmbH Entgelte für Leistungen, die sie bereits zuvor erbracht hatte. Sie ging davon aus, dass die Steuer für diese Leistungen bei der Berechnung der sich für dieses Jahr ergebenden Insolvenzforderung zu berücksichtigen sei. Mit Beschluss vom 24. Januar 2013 wurde ein Insolvenzplan bestätigt und das Insolvenzverfahren mit Beschluss vom 12. Februar 2013 aufgehoben.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Steuer für die Leistungen, die die GmbH bereits vor Insolvenzeröffnung erbracht hatte, für die die GmbH die Entgelte aber erst nach Insolvenzeröffnung im Verfahren vereinnahmt hatte, nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Dezember 2010 V R 22/10 (BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996)

zur sog. Berichtigungssequenz entsprechend § 17 UStG bei der Berechnung der sich für das Streitjahr ergebenden Masseverbindlichkeit zu berücksichtigen sei und änderte die Steuerfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum August 2012 entsprechend. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 16. November 2015, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens wurde.

5 Auch die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1565 veröffentlichten Urteil kommt es unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung zu vor Insolvenzeröffnung erbrachten Leistungen, für die das Entgelt erst nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt wird, auch im Fall der Eigenverwaltung zur Berichtigung nach § 17 UStG.

6 Hiergegen wendet sich der Kläger, der im Revisionsverfahren mit Beschluss des zuständigen Amtsgerichts vom 1. April 2017 zum Insolvenzverwalter im zweiten Insolvenzverfahren der GmbH bestellt wurde und der nach § 240 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 FGO die Aufnahme des Verfahrens erklärt hat, mit der Revision.

7 Die Rechtsprechung begründe die Uneinbringlichkeit mit geänderten rechtlichen Verhältnissen beim Leistenden. Zu diesen komme es im Verfahren der Eigenverwaltung aber nicht. Ein Forderungsübergang könne nicht unterstellt werden. Im Rahmen der Eigenverwaltung behalte der Schuldner seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis, sie werde ihm nicht neu erteilt. Nach der amtlichen Gesetzesbegründung sei "dem Schuldner seine Verwal-

tungs- und Verfügungsbefugnis nach Verfahrenseröffnung zu belassen" (BTDrucks 17/5712, S. 17). Es komme zu keinem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis. § 80 Abs. 1 InsO sei nicht anzuwenden. Die Schuldner des Insolvenzschuldners könnten weiter schuldbefreiend an den Insolvenzschuldner selbst leisten. Für die Berichtigung sei nur auf die Leistungsfähigkeit des Entgeltschuldners abzustellen.

8 Das Unternehmen sei nicht fiktiv aufzuteilen. Dies gelte auch für die Eigenverwaltung. Die Zäsur für den Umgang mit Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners ergebe sich aus der insolvenzrechtlichen Regelungssystematik bei einem zugleich unverändert fortbestehenden Unternehmen. Diese Regelungssystematik könne im Steuerrecht nicht zu einer fiktiven Aufteilung führen. Der Insolvenzverwalter sei für das gesamte Unternehmen und damit für die vor- und nachinsolvenzrechtlichen Vermögenswerte verwaltungs- und Verfügungsbefugt. Im Fall der Eigenverwaltung verbleibe diese Befugnis beim Schuldner. Die Annahme einer Übertragung von Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis sei dogmatisch unhaltbar. Für den Rechtsverkehr ändere sich nichts. Mit einer Doppelberichtigung werde der Anwendungsbereich von § 17 UStG unzulässig erweitert. Beim Unternehmen komme es nicht zu einer Uneinbringlichkeit. Die Aufteilung des Unternehmens sei mit der Unternehmenseinheit nicht zu vereinbaren. Bei der Eigenverwaltung fehle ein Wechsel in der Empfangszuständigkeit. Die Doppelberichtigung sei unionsrechtswidrig. Die erforderliche Gleichbehandlung mit der Beurteilung in anderen Mitgliedstaaten bestehe nicht. Es komme dazu, dass Steuerzahlungen für Leistungen vor Insolvenzeröffnung aus der Masse geschuldet werden. Nach der insolvenzrechtlichen Systematik seien diese aber nur mit der Insolvenzquote zu bedienen. Dies beeinträchtige die anderen Insolvenzgläubiger. Die Mitgliedstaaten seien auch zur Aufrechterhaltung eines funktio-

nierenden Insolvenzrechts verpflichtet. Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) seien Fragen zur Aufspaltung in mehrere fiktive Unternehmensteile, zur unterschiedlichen Behandlung von vor- und nachinsolvenzrechtlichem Unternehmensteil, zur Aufteilung bei Eigenverwaltung, zur Berichtigung nach Art. 90 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (MwStSystRL) und zur Ungleichbehandlung vorzulegen.

9 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 16. November 2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2012 auf 46.352,91 € herabgesetzt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Die Eigenverwaltung ermögliche es dem Schuldner, die Insolvenzmasse unter Aufsicht selbst zu verwalten. Die von der Rechtsprechung für das Regelinsolvenzverfahren gezogenen Folgerungen seien auf den Fall der Eigenverwaltung zu übertragen.

II.

12 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit.

13 1. Hat ein Unternehmer, der der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten als sog. Sollbesteuerung unterliegt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG), eine Leistung vor der Eröffnung des In-

solvenzverfahrens erbracht, für die erst der Insolvenzverwalter die Gegenleistung vereinnahmt, führt die Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter nach nunmehr ständiger Rechtsprechung der beiden für Umsatzsteuerrecht zuständigen Senate des BFH zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG, die insolvenzrechtlich eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet, während die zuvor für Leistungserbringung vorgenommene Besteuerung für das Jahr der Insolvenzeröffnung zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG) und bei der Berechnung der sich für dieses Jahr ergebenden Umsatzsteuerjahresinsolvenzforderung zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 30 ff.; ebenso für das Insolvenzeröffnungsverfahren BFH-Urteile vom 24. September 2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 26 f., und vom 1. März 2016 XI R 21/14, BFHE 253, 445, BStBl II 2016, 756, Rz 15 f.).

14 2. Der erkennende Senat hält hieran unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben fest.

15 a) Grundlage der BFH-Rechtsprechung ist der sich aus § 251 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung ergebende Vorrang des Insolvenzrechts. Danach können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur unter den Bedingungen des Insolvenzrechts geltend gemacht werden.

16 b) Dies wirkt sich auf das Steuerrecht in unterschiedlicher Weise aus.

17 aa) Zum einen erfordert die insolvenzrechtlich vorgegebene Aufteilung in Insolvenzforderung (§ 38 InsO) und Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO), dass der sich für den Besteuerungszeitraum (§ 16 UStG) ergebende Steueranspruch diesen Bereichen

entsprechend aufgeteilt wird. Hierzu sind die Steueransprüche aus erbrachten Leistungen, die abziehbaren Vorsteuerbeträge aus bezogenen Leistungen ebenso wie die Berichtigungsansprüche und die weiteren bei der Steuerberechnung zu berücksichtigenden Besteuerungsgrundlagen den jeweiligen Bereichen der §§ 38, 55 InsO zuzuordnen, so dass sich hieraus eine Umsatzsteuerjahresinsolvenzforderung und eine Umsatzsteuerjahresmasseverbindlichkeit ergibt.

18 bb) Zum anderen hat die Insolvenzeröffnung auch materiellrechtliche Rechtsfolgen, wie das Beispiel der Vorsteuerberichtigung für bis zur Insolvenzeröffnung unbezahlt gebliebene Leistungsbezüge zeigt (vgl. bereits BFH-Urteil vom 13. November 1986 V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, und vom 16. Juli 1987 V R 80/82, BFHE 150, 211, BStBl II 1987, 691).

19 (1) Zu diesen materiellen Wirkungen gehört auch das Rückgängigmachen einer wegen unterbliebener Vereinnahmung erfolglosen Sollbesteuerung. Diese beruht auf der gesetzgeberischen Erwartung, dass der Unternehmer die Gegenleistung für die von ihm erbrachte Leistung alsbald vereinnahmen kann (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 V R 4/09, BFHE 231, 260, BStBl II 2013, 590, Rz 43). Trifft dies zu, hat der Unternehmer die für seine Leistungen geschuldete Steuer aber bis zur Insolvenzeröffnung --nach Steuerberechnung (§ 16 UStG)-- nicht an das FA abgeführt, ist das FA als Insolvenzgläubiger zu behandeln, da sich hier das normale Gläubigerrisiko einer Schuldnerinsolvenz verwirklicht.

20 Anders ist es, wenn es zu einer Überschneidung von Insolvenzbereich (§ 38 InsO) und Massebereich (§ 55 InsO) kommt und erst der Insolvenzverwalter die Gegenleistung für die vor der

Insolvenzeröffnung erbrachte Leistung vereinnahmt. Die hier erforderliche Abgrenzung der Vermögensbereiche der §§ 38, 55 InsO zwingt zu der Entscheidung, ob es bei der Einordnung der für die Leistung geschuldeten Steuer als Insolvenzforderung bleibt oder ob es zum Entstehen einer Masseverbindlichkeit kommt. Letzteres ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH der Fall, da kein Grund besteht, eine vom Insolvenzverwalter vereinnahmte Umsatzsteuer als Teil einer Insolvenzforderung zu behandeln. Vielmehr ergibt sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, dass auch im Rahmen der Sollbesteuerung eine vollständige Tatbestandsverwirklichung erst mit der Vereinnahmung der Gegenleistung vorliegt. Dies rechtfertigt die Berichtigung einer zuvor vorgenommenen Sollbesteuerung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG, die aufgrund der Insolvenzeröffnung im Insolvenzbereich (§ 38 InsO) vorzunehmen ist und die nachfolgende zweite Berichtigung (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG) im Massebereich (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) bei Vereinnahmung der Gegenleistung.

21 (2) Unionsrechtliche Zweifel hieran bestehen nicht. Für die dieser Rechtsprechung zugrunde liegende Berichtigungsvorschrift des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG besteht mit Art. 90 MwStSystRL eine eindeutige Grundlage. Der EuGH hat dabei auch die gesetzliche Anordnung einer zweiten Berichtigung, wie sie sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG ergibt, ausdrücklich gebilligt (EuGH-Urteil Di Maura vom 23. November 2017 C-246/16, EU:C:2017:887, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2018, 37, Rz 27).

22 Da für den Insolvenzfall keine unionsrechtliche Harmonisierung der sich hierfür im Mehrwertsteuerrecht ergebenden Rechtsfolgen besteht, obliegt es den Mitgliedstaaten im Rahmen der ihnen durch Art. 90 und Art. 273 MwStSystRL eingeräumten Rege-

lungsbefugnisse diese zu bestimmen, wobei die Entscheidung über die dabei zu treffenden Auslegungsfragen des geltenden Rechts der Rechtsprechung obliegt. In Ausübung dieser Befugnis ist es nicht zweifelhaft, dass es das Unionsrecht nicht verlangt, eine vom Insolvenzverwalter als Bestandteil der Gegenleistung vereinnahmte Umsatzsteuer nach den Kategorien des nationalen Insolvenzrechts als Insolvenzforderung (§ 38 InsO) zu behandeln. Der erkennende Senat berücksichtigt dabei, dass Art. 273 MwStSystRL auch dazu dient, die genaue Erhebung der Steuer und damit die zutreffende Berechnung der Mehrwertsteuer-Eigenmittel der EU nach Art. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1553/89 vom 29. Mai 1989 über die endgültige einheitliche Regelung für die Erhebung der Mehrwertsteuereigenmittel (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 155 vom 7. Juni 1989, 9) in Insolvenzfällen sicherzustellen (BFH-Urteil in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 38). Dem trägt auch die EuGH-Rechtsprechung Rechnung (EuGH-Urteil Marco Identi vom 16. März 2017 C-493/15, EU:C:2017:219, UR 2017, 310, Rz 24, zur wirksamen Erhebung der Eigenmittel der Union).

23 Daher bestehen für den erkennenden Senat keine Zweifel an der Auslegung des Unionsrechts, so dass die Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH nicht in Betracht kommt.

24 3. Die Vereinnahmung von Entgelten nach Insolvenzeröffnung für bereits vor Verfahrenseröffnung erbrachte Leistungen führt auch im Verfahren der Eigenverwaltung zu einer zweiten Berichtigung als Masseverbindlichkeit.

25 a) Zu der insolvenzrechtlichen Trennung in Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit und den sich hieraus weiter ergebenden Folgen für die Anspruchsdurchsetzung kommt es auch im Verfahren der Eigenverwaltung nach § 270 InsO.

26 b) Dem steht die fehlende Bestellung eines Insolvenzverwalters nicht entgegen. Denn im Verfahren der Eigenverwaltung übt der Schuldner die Funktion des Verwalters aus.

27 aa) Bei der Eigenverwaltung ist der Schuldner gemäß § 270 Abs. 1 InsO berechtigt, unter der Aufsicht eines Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen. Für das Verfahren gelten die allgemeinen Vorschriften, soweit nichts anderes bestimmt ist.

28 bb) Dabei behält der Schuldner zwar im Ergebnis die Befugnis, nach § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO, die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 9. März 2017 IX ZR 177/15, Wertpapier-Mitteilungen 2017, 673, Rz 8).

29 Allerdings beruht dies darauf, dass bei dieser Art des Insolvenzverfahrens die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Schuldner in seiner Funktion als Amtswalter übertragen wird. Als solcher wird der Schuldner wie ein Insolvenzverwalter --dabei aber in eigener Sache-- tätig. Er behält somit nicht seine "alte", vor Verfahrenseröffnung bestehende Verfügungsmacht über sein Vermögen, da er nur so nach Verfahrenseröffnung die dem Insolvenzverwalter zugewiesenen Rechte wahrnehmen kann (Tetzlaff, in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, Band 3, 3. Aufl. 2014, § 270 InsO Rz 141). Der Schuldner ist dabei nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig, sondern übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus (Tetzlaff, a.a.O., § 270 InsO Rz 143).

30 Zudem kommt es nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 270

Abs. 1 Satz 1 InsO auch im eigenverwalteten Insolvenzverfahren zur Bildung einer Insolvenzmasse und damit zu einer haftungsrechtlichen Vermögensabsonderung. Die sich hieraus ergebende Beschlagnahme des insolvenzbefangenen Vermögens ist erforderlich, um den Schuldner zur gleichmäßigen und bestmöglichen Gläubigerbefriedigung zu verpflichten (Zipperer, in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 14. Aufl. 2015, § 270 Rz 12).

31 c) Die vom historischen Gesetzgeber (BTDrucks 17/5712, S. 17) gewollte Belassung der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis sagt demgegenüber nichts über die Grundlagen dieser Befugnisse aus. Diese "verbleibt" nur vordergründig beim Schuldner, während er nach Insolvenzrecht die Befugnisse eines Insolvenzverwalters bei der Forderungseinziehung verliehen erhält. Nur deshalb können seine Schuldner im Rahmen der Eigenverwaltung schuldbefreiend an ihn leisten.

32 d) Durch den Schuldner begründete Verbindlichkeiten der Insolvenzmasse werden im Übrigen auch bei der Eigenverwaltung Masseverbindlichkeiten i.S. von § 55 Abs. 1 InsO (Tetzlaff, a.a.O., § 270 InsO Rz 160).

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.