

Urteil vom 03. Juli 2014, V R 32/13

Uneinbringlichkeit im insolvenzrechtlichen Eröffnungsverfahren

BFH V. Senat

UStG § 17 Abs 2 Nr 1, InsO § 21 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 68, FGO § 121, FGO § 127, UStG § 17 Abs 1 S 1 Nr 2, UStG VZ 2009

vorgehend FG Nürnberg, 17. Juli 2013, Az: 2 K 1341/11

Leitsätze

Der Vorsteuerberichtigungsanspruch gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG entsteht mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt i.S. von § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 InsO (Bestätigung des BFH-Urteils vom 8. August 2013 V R 18/13, BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747) .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als Einzelunternehmer gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UStG) Organträger einer GmbH. Die GmbH beantragte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Das Insolvenzgericht bestellte mit Beschluss vom 25. Februar 2009 einen vorläufigen Insolvenzverwalter und ordnete an, dass Verfügungen nur noch mit seiner Zustimmung wirksam sind. Mit einem Ergänzungsbeschluss vom 9. März 2009 ordnete das Insolvenzgericht weitere Beschränkungen beim Abschluss von Verträgen an. Mit Beschluss vom 30. April 2009 eröffnete das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH.
- 2** Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Kläger als Organträger aufgrund der Zahlungsunfähigkeit und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei der GmbH den Vorsteuerabzug aus den unbezahlt gebliebenen Leistungsbezügen der GmbH nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen habe. Hieraus ergab sich ein Berichtigungsbetrag von 86.372,43 €, den das FA bei der Festsetzung der Umsatzsteuer 2009 durch Bescheid vom 2. Juni 2010 gegenüber dem Kläger gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) berücksichtigte. Hiergegen wurde kein Einspruch eingelegt. Ein Änderungsantrag wurde vom FA bestandskräftig zurückgewiesen.
- 3** Das FA "änderte" den Bescheid vom 2. Juni 2010 gemäß § 164 Abs. 2 AO durch Bescheid vom 31. März 2011, ohne dass dabei betragsmäßige Änderungen vorgenommen wurden. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte ebenso wie die Klage zum Finanzgericht (FG) keinen Erfolg.
- 4** Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1894 veröffentlichten Urteil des FG bestand die Organschaft bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort, so dass der Kläger als Organträger Schuldner des Berichtigungsbetrags gewesen sei.
- 5** Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Die Organschaft habe nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt geendet.
- 6** Während des Revisionsverfahrens erging der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 vom 25. April 2014.
- 7** Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 vom 25. April 2014 dahingehend zu ändern, dass die Vorsteuerkorrektur von 86.372,34 € nicht vorgenommen wird.

- 8 Das FA regt an, den Fall an das FG zurückzugeben.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die Revision des Klägers ist aber in der Sache unbegründet und die Klage abzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den Kläger richtet.
- 10 1. Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Da dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Verwaltungsakt zugrunde liegt, konnte es keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteile vom 30. Mai 2001 VI R 85/00, BFH/NV 2001, 1291; vom 3. November 2005 V R 63/02, BFHE 212, 161, BStBl II 2006, 337; vom 10. November 2010 XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311).
- 11 Der im Revisionsverfahren ergangene Umsatzsteuerjahresbescheid für 2009 vom 25. April 2014 hat den Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid April 2009, der Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war, i.S. der §§ 68 Satz 1, 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ersetzt. Wird der angefochtene Verwaltungsakt nach Klageerhebung durch einen anderen Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, wird gemäß der auch im Revisionsverfahren (§ 121 FGO) geltenden Vorschrift des § 68 FGO der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens. Das gilt auch für den Umsatzsteuerjahresbescheid im Verhältnis zum Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. Februar 1991 V R 130/86, BFHE 163, 408, BStBl II 1991, 465; vom 4. November 1999 V R 35/98, BFHE 190, 67, BStBl II 2000, 454, unter II.1.; in BFHE 212, 161, BStBl II 2006, 337, unter II.1.; in BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, unter II.1.; vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, unter II.1.). Gegenstand der revisionsrechtlichen Prüfung ist deshalb nunmehr die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerjahresbescheids 2009 vom 25. April 2014.
- 12 2. Die Sache ist spruchreif, da der vom FG festgestellte Sachverhalt ausreicht, um abschließend prüfen und beurteilen zu können, ob der Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 vom 25. April 2014 rechtmäßig ist.
- 13 Denn hinsichtlich der zwischen den Beteiligten allein streitigen Frage, ob der Kläger Schuldner des Vorsteuerberichtigungsanspruchs ist, hat sich durch Erlass des Umsatzsteuerjahresbescheids für 2009 vom 25. April 2014 nichts geändert. Auf Nachfrage durch die Geschäftsstelle des Senats hat der Kläger nicht mitgeteilt, dass sich der Streitstoff durch den Erlass des Umsatzsteuerjahresbescheids geändert hat. Aus der Anlage zu diesem Bescheid und dem mit ihm geltend gemachten Nachforderungsbetrag ergibt sich vielmehr, dass Streitgegenstand weiterhin nur die Vorsteuerberichtigung ist.
- 14 Der Senat sieht deshalb von einer Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG nach § 127 FGO ab.
- 15 3. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Kläger Schuldner des Vorsteuerberichtigungsanspruchs ist. Der Senat kann dabei offenlassen, ob die Klage bereits im Hinblick auf eine Unzulässigkeit des Einspruchs unbegründet war. Unabhängig hiervon erweist sich die Klageabweisung durch das FG deshalb als im Ergebnis zutreffend, da der Berichtigungsanspruch bereits mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt und damit noch vor Beendigung der Organschaft entstanden ist.
- 16 a) Der erkennende Senat hat mit Urteil vom 8. August 2013 V R 18/13 (BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747, Leitsatz 1 und 2) entschieden, dass die organisatorische Eingliederung endet, wenn das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt und zugleich gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Insolvenzordnung anordnet, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind und dass der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt entsteht. Endet zugleich die Organschaft, richtet sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch für Leistungsbezüge der Organgesellschaft, die unbezahlt geblieben sind, gegen den bisherigen Organträger.
- 17 b) Danach kommt es auf die im bisherigen Verfahren bestehende Streitfrage, ob die Organschaft erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder bereits mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinen Zustimmungsvorbehalt endete, nicht an. Denn auch im zuletzt genannten Fall richtet sich der

Vorsteuerberichtigungsanspruch gegen den Kläger als bisherigen Organträger. Im Gegensatz zu der Fallgestaltung über die der Senat in seinem Urteil in BFHE 242, 433, BFH/NV 2013, 1747 zu entscheiden hatte, hat das FA im Streitfall nicht geltend gemacht, dass der Kläger auch die Umsätze der GmbH im Zeitraum nach der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt zu versteuern hat. Nur hierfür wäre die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Organschaft geendet hat, von Bedeutung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de