

Urteil vom 18. September 2019, XI R 19/17

Vorsteuerabzug aus Rechtsanwaltskosten zur Prüfung von Haftungsansprüchen in der Insolvenz

ECLI:DE:BFH:2019:U.180919.XIR19.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 2, UStDV § 43, InsO § 64, InsO § 93, InsVV § 4, HGB § 171, HGB § 172 Abs 4 S 1, HGB § 172 Abs 4 S 2, EGRL 112/2006 Art 9, EGRL 112/2006 Art 168, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, ZPO § 241, ZPO § 246

vorgehend FG Köln, 14. March 2017, Az: 9 K 2995/15

Leitsätze

1. Im Rahmen der Abwicklung des insolventen Unternehmens anfallende Kosten zur Prüfung der Frage, ob ein Anspruch nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB besteht, gehören grundsätzlich zu den Allgeminkosten der früheren unternehmerischen Tätigkeit.
2. Das Recht auf Vorsteuerabzug steht der Insolvenzmasse (nur) dann zu, wenn der Insolvenzverwalter die Masse wirksam verpflichtet hat.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15.03.2017 - 9 K 2995/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Über das Vermögen der ... (Insolvenzschuldnerin) wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Gegenstand ihres Unternehmens war die Errichtung und der Betrieb eines Einkaufszentrums mit Geschäften, Dienstleistungsbetrieben sowie einem umfassenden Freizeitangebot. Sie führte bis zur Veräußerung des Geschäftsbetriebs fast ausschließlich (99,9 %) steuerpflichtige Umsätze aus.
- 2 Im Insolvenzverfahren ließ der vormalige Insolvenzverwalter (A) durch von ihm beauftragte Rechtsanwälte prüfen, ob Zahlungen an die Kommanditisten der Insolvenzschuldnerin --gegebenenfalls teilweise-- zurückzufordern seien, soweit hierdurch nicht nur Gewinne, sondern auch bereits geleistete Einlagen ausgeschüttet wurden, was zu negativen Einlagekonten geführt hätte (Anspruch nach § 172 Abs. 4 Satz 1 des Handelsgesetzbuches --HGB--). Die hieraus resultierende persönliche Haftung der Kommanditisten für die Verbindlichkeiten der Insolvenzschuldnerin machte A nach § 171 Abs. 2 HGB i.V.m. § 93 der Insolvenzordnung (InsO) gerichtlich gegen die Kommanditisten geltend. In den Rechnungen der Rechtsanwälte an A wurde dafür Umsatzsteuer in Höhe von ... € und ... € ausgewiesen, die A in den Umsatzsteuervoranmeldungen für das dritte und vierte Quartal 2012 als Vorsteuern geltend machte.
- 3 Aufgrund einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug aus den Rechtsanwaltskosten zu versagen sei, da diese durch das Verhalten der Insolvenzschuldnerin gegenüber den Kommanditisten ausgelöst worden seien, den persönlichen Interessen der Gesellschafter und nicht der Kapitalbeschaffung für eine weitere unternehmerische Tätigkeit dienten und damit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einzelnen steuerpflichtigen Leistungen der Insolvenzschuldnerin

fehle. Dementsprechend ließ es im Umsatzsteuerjahresbescheid 2012 vom 17.12.2014, geändert durch Bescheid vom 22.01.2015, die betreffenden Vorsteuern unberücksichtigt.

- 4 Nach Durchführung eines erfolglosen Einspruchsverfahrens (Einspruchsentscheidung vom 07.10.2015) wies das Finanzgericht Köln (FG) die dagegen gerichtete Klage mit Urteil vom 15.03.2017 - 9 K 2995/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 1547) ab.
- 5 Hiergegen hat A Revision eingelegt.
- 6 Mit Schreiben vom 03.09.2019 hat der Prozessbevollmächtigte angezeigt, dass statt A der nunmehrige Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Insolvenzverwalter über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin eingesetzt wurde.
- 7 Mit der Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--) und einen Verstoß gegen Denkgesetze geltend. Er führt u.a. aus, dass es für die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht auf einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit Ausgangsleistungen, sondern mit den im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen ankäme, die hier aus der früheren wirtschaftlichen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin stammten. Sowohl eine erhöhte Vergütung des Insolvenzverwalters als auch die Kosten eines beauftragten Rechtsanwalts gehörten zu den Massekosten.
- 8 Der Kläger beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 07.10.2015 den Umsatzsteuerbescheid vom 22.01.2015 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um ... € gemindert wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Es bezieht sich im Wesentlichen auf die Vorentscheidung und trägt ergänzend vor, dass eine Feststellung dazu fehle, ob die durch die Rechtsanwälte erbrachten Leistungen der Befriedigung der Insolvenzgläubiger dienten. Ob die Beauftragung der Anwälte gerechtfertigt gewesen sei, sei im Streitjahr auch noch nicht durch das Insolvenzgericht im Rahmen der Festsetzung der Insolvenzverwaltervergütung und der Auslagen nach § 64 InsO geprüft und bestätigt worden. Damit stünde im Streitjahr noch nicht endgültig fest, wer Leistungsempfänger gewesen sei. Wenn überhaupt, sei deswegen erst im Jahr dieser Bestätigung ein Vorsteuerabzug möglich.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Mit dem Wechsel des Insolvenzverwalters im laufenden Revisionsverfahren ist nach § 155 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. §§ 241, 246 Abs. 1 der Zivilprozessordnung analog ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel eingetreten. Dies führte nicht zu einer Unterbrechung des Rechtsstreits, weil beide Insolvenzverwalter anwaltlich vertreten sind (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12.05.2011 - IX ZR 133/10, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2011, 1220, Rz 6, m.w.N.; vom 26.04.2012 - IX ZR 146/11, ZIP 2012, 1183, Rz 17). Der nunmehrige Insolvenzverwalter hat die Aussetzung des Verfahrens nicht beantragt.

III.

- 12 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Soweit A Leistungsempfänger der Beratungsleistungen war, ist die Vorsteuer aus den Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit der Einforderung von Haftungsansprüchen gegen die Kommanditisten der Insolvenzschuldnerin abzugsfähig. Dazu, ob A als Partei kraft Amtes für die Masse oder ob er persönlich Empfänger der Beratungsleistungen war, hat das FG keine Feststellungen getroffen.
- 13 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 UStG).
- 14 a) Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom

28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige, der "Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet", zum Vorsteuerabzug berechtigt.

- 15** Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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 Satz 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 ff., m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--; vom 15.04.2015 - V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 10; vom 21.10.2015 - XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 28; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14).
- 16** aa) Damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kretztechnik vom 26.05.2005 - C-465/03, EU:C:2005:320, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 912, Rz 35; SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 57; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2017, 2044, Rz 28; Ryanair vom 17.10.2018 - C-249/17, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 26; Związek Gmin Zagłębia Miedziowego vom 08.05.2019 - C-566/17, EU:C:2019:390, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2019, 424, Rz 27, jeweils m.w.N.).
- 17** Da die Aufwendungen mithin Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein müssen, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden, müssen die Kostenelemente in der Regel entstanden sein, bevor der Steuerpflichtige die besteuerten Umsätze ausführt, denen sie zuzurechnen sind (vgl. EuGH-Urteil Midland Bank vom 08.06.2000 - C-98/98, EU:C:2000:300, UR 2000, 342, Rz 30; BFH-Urteile vom 14.03.2012 - XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672, Rz 27, jeweils m.w.N.; vom 13.12.2017 - XI R 3/16, BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 27).
- 18** bb) Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kretztechnik, EU:C:2005:320, HFR 2005, 912, Rz 36 f.; SKF, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 58, m.w.N.; Portugal Telecom vom 06.09.2012 - C-496/11, EU:C:2012:557, HFR 2012, 1119, Rz 37; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, DStR 2017, 2044, Rz 29; Ryanair, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 27).
- 19** Diese Kosten stehen aber nur dann in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, wenn sie ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in dieser Tätigkeit haben (vgl. EuGH-Urteile Investstrand vom 08.02.2007 - C-435/05, EU:C:2007:87, UR 2007, 225, Rz 33; Becker vom 21.02.2013 - C-104/12, EU:C:2013:99, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 129, Rz 17; Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, Rz 45; BFH-Urteil in BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 28).
- 20** b) Da das gemeinsame Mehrwertsteuersystem eine völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleistet, sofern diese selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. EuGH-Urteil Fini H vom 03.03.2005 - C-32/03, EU:C:2005:128, UR 2005, 443, Rz 25, m.w.N.), darf nicht willkürlich zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit unterschieden werden.
- 21** Somit sind auch nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit als solcher Vorsteuerbeträge abziehbar, sofern Leistungen bezogen werden, die zwar in einem unmittelbaren Kosten- und Veranlassungszusammenhang mit einem nicht steuerbaren Vorgang stehen, jedoch gleichzeitig allgemeine Aufwendungen der gesamten (abgewickelten) geschäftlichen Tätigkeit darstellen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Abbey National vom 22.02.2001 - C-408/98, EU:C:2001:110, UR 2001, 164, Rz 35; Faxworld vom 29.04.2004 - C-137/02, EU:C:2004:267, UR 2004, 362, Rz 39;

Fini H, EU:C:2005:128, UR 2005, 443, Rz 23; Wind Innovation 1 vom 09.11.2017 - C-552/16, EU:C:2017:849, HFR 2018, 84, Rz 45; BFH-Urteil in BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 29; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 17 Rz 325, 328, m.w.N.).

- 22** c) Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen schließlich steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (vgl. BFH-Urteile in BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 28; in BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 14, jeweils m.w.N.). Denn werden die von einem Steuerpflichtigen bezogenen Leistungen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Zwiasek Gmin Zaglebia Miedziowego, EU:C:2019:390, UR 2019, 424, Rz 26; Morgan Stanley & Co International vom 24.01.2019 - C-165/17, EU:C:2019:58, HFR 2019, 242, Rz 45; BFH-Urteil in BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 31, m.w.N.).
- 23** d) Im Insolvenzverfahren eines Unternehmers, der seinen Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hat, kommt es für den Vorsteuerabzug insofern auf seine frühere wirtschaftliche Gesamttätigkeit an (EuGH-Urteile Midland Bank, EU:C:2000:300, UR 2000, 342, Rz 30 ff.; Fini H, EU:C:2005:128, UR 2005, 443, Rz 30; Becker, EU:C:2013:99, MwStR 2013, 129, Rz 19 f.; BFH-Urteile vom 13.01.2010 - V R 24/07, BFHE 229, 378, BStBl II 2011, 241, Rz 29; in BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 11).
- 24** 2. Nach diesen Grundsätzen sind Leistungen eines Rechtsanwalts dann "für das Unternehmen" bezogen, wenn sie durch die unternehmerische Tätigkeit entweder durch ganz bestimmte Ausgangsumsätze oder als allgemeine Kosten der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit veranlasst sind.
- 25** a) Dabei teilen Prozesskosten grundsätzlich die Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren (vgl. zur betrieblichen Veranlassung i.S. des § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes BFH-Urteile vom 13.07.1994 - XI R 55/93, BFHE 175, 160, BStBl II 1994, 907, unter II.2., Rz 16; vom 08.09.2010 - XI R 31/08, BFHE 231, 335, BStBl II 2011, 197, Rz 18; Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 15 Rz 509, 608). Ausschlaggebend ist danach, worin der Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Gegenstandes des Verfahrens gesehen wird (BFH-Urteil vom 13.04.2010 - VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038, Rz 12; BFH-Beschluss vom 07.05.2015 - IX B 146/14, BFH/NV 2015, 1088, Rz 4, jeweils m.w.N.). Sind z.B. die Aufwendungen, die Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens waren, einkommensteuerrechtlich als Werbungskosten zu beurteilen, gilt das gleichermaßen für die damit in Zusammenhang stehenden Prozesskosten (BFH-Urteil vom 09.10.2013 - IX R 25/12, BFHE 242, 513, BStBl II 2014, 102, Rz 11). Ist Gegenstand des Rechtsstreits dagegen ein Vorgang in der Privatsphäre, sind auch die Prozesskosten nicht als Betriebsausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 16.05.2001 - X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262, unter II.1., Rz 20, m.w.N.).
- 26** b) Im Hinblick auf Aufwendungen mit gesellschaftsrechtlichem Bezug ergibt sich damit, dass zu den allgemeinen Kosten des unternehmerischen Bereichs regelmäßig die Kosten aufgrund gesellschaftsrechtlicher Auseinandersetzungen zählen (vgl. BFH-Urteile vom 20.03.1956 - I 178/55 U, BFHE 62, 482, BStBl III 1956, 179; vom 13.01.1966 - IV 389/61, BFHE 84, 538, BStBl III 1966, 196, Rz 8; vom 07.02.1973 - I R 215/72, BFHE 108, 353, BStBl II 1973, 493, unter 3., Rz 11; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 874). Gleiches gilt für Dienstleistungen bei der Gründung oder bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage, soweit die Gesellschaft umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigt oder zu tätigen beabsichtigt (EuGH-Urteile KapHag vom 26.06.2003 - C-442/01, EU:C:2003:381, HFR 2003, 922, Rz 43; Kretztechnik, EU:C:2005:320, HFR 2005, 912, Rz 36 f.; Ryanair, EU:C:2018:834, HFR 2018, 994, Rz 30 f.; BFH-Urteile vom 01.07.2004 - V R 32/00, BFHE 205, 555, BStBl II 2004, 1022, unter II.3.c bb, Rz 46; vom 06.05.2010 - V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, Rz 25; BFH-Beschluss vom 30.04.2014 - XI R 33/11, BFH/NV 2014, 1239, Rz 31).
- 27** c) Bei Insolvenz einer Personengesellschaft ist zu unterscheiden, ob der nach Insolvenzrecht abzuwickelnde Vermögensbereich oder die Gesellschafter persönlich betroffen sind (BFH-Beschluss vom 12.11.1992 - IV B 83/91, BFHE 169, 490, BStBl II 1993, 265, unter 1., Rz 11). Insofern gehören auch Steuerberatungsleistungen oder Prozessführungstätigkeiten bezüglich der Unternehmenssteuern bzw. Verpflichtungen aus der aktiven unternehmerischen Tätigkeit zu den im Zusammenhang mit der Abwicklung der unternehmerischen Tätigkeit stehenden Leistungen (FG Köln, Urteil vom 10.03.2004 - 11 K 6305/02, EFG 2004, 1646, Rz 21, 24; FG Köln, Beschluss vom 06.05.2010 - 10 Ko 4314/08, EFG 2010, 1640, Rz 28; FG Düsseldorf, Urteil vom 16.05.2012 - 5 K 3311/10 U, juris, Rz 36, jeweils m.w.N.; Stadie in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 2 Rz 562 und § 15 Rz 743).
- 28** d) Gleiches gilt für die Kosten eines sachverständigen Dritten (z.B. eines Kassenprüfers i.S. des § 69 InsO), soweit er Aufgaben im Rahmen der Verwaltung des insolventen Unternehmens im Auftrag des Insolvenzverwalters ausführt

(vgl. Kahlert, DStR 2011, 2439; Schirmer, DStR 2012, 733).

- 29** 3. Vorliegend können die streitgegenständlichen Ausgaben für die Beauftragung der Rechtsanwälte im Rahmen der Abwicklung des Unternehmens der Insolvenzschuldnerin angefallen sein und damit nach den o.g. Grundsätzen zu den Allgemeinkosten der früheren unternehmerischen Tätigkeit gehören (vgl. allgemein BFH-Urteile in BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 19; in BFHE 261, 84, BStBl II 2018, 727, Rz 39 ff.; FG Düsseldorf, Urteil vom 16.05.2012 - 5 K 3311/10 U, juris, Rz 40 f.).
- 30** a) Vom Insolvenzverwalter nach § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB bzw. § 93 InsO geltend gemachte Haftungsansprüche dienen ausschließlich der Befriedigung von im unternehmerischen Bereich entstandenen Forderungen, denn die nach Insolvenzeröffnung vom Insolvenzverwalter einzuziehende Haftenlage darf nur noch zur gleichmäßigen (anteiligen) Befriedigung der berechtigten Gläubiger verwendet werden (vgl. BGH-Beschluss vom 18.10.2011 - II ZR 37/10, juris, Rz 9; BGH-Urteil vom 20.02.2018 - II ZR 272/16, BGHZ 217, 327, Rz 17; Oberlandesgericht --OLG-- Hamm, Urteil vom 20.02.2019 - 8 U 87/18, juris, Rz 9).
- 31** Da die Insolvenzforderungen im vorliegenden Fall ihren ausschließlichen Entstehungsgrund in der unternehmerischen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin haben, hängen die Kosten zu deren Befriedigung unmittelbar mit ihrer gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Insofern diene die Prüfung der Haftungsansprüche dazu, Kapital für unternehmerische Zwecke (vgl. EuGH-Urteile *Securita* vom 13.03.2008 - C-437/06, EU:C:2008:166, BStBl II 2008, 727, Rz 28 f.; *Larentia + Minerva* vom 16.07.2015 - C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, HFR 2015, 901, Rz 25, jeweils m.w.N.; BFH-Urteil vom 06.04.2016 - V R 6/14, BFHE 253, 456, BStBl II 2017, 577, Rz 30), nämlich die Befriedigung der Insolvenzforderungen im Rahmen der Abwicklung des Unternehmens, zu beschaffen (vgl. Roth, jurisPraxisReport Insolvenzrecht 21/2017 Anm. 4).
- 32** b) Insbesondere wurde der von A beauftragte Rechtsanwalt hier nicht im Interesse der Gesellschafter, z.B. zur Herstellung eines "Innenausgleichs" zwischen den Kommanditisten, tätig.
- 33** Zwar hat der Insolvenzverwalter gemäß § 199 Satz 2 InsO positive Kapitalkonten auszugleichen und einen nach Abschluss der Schlussverteilung etwa vorhandenen Überschuss zu verteilen. Daraus folgt aber nicht, dass er dazu berechtigt wäre, zusätzlich Beträge einzuziehen, um einen Innenausgleich umfassend vornehmen zu können (OLG Hamm, Urteil vom 20.02.2019 - 8 U 87/18, juris, Rz 30, mit Verweis auf BGH-Urteil vom 05.07.2001 - IX ZR 327/99, BGHZ 148, 252, Rz 20 f.). Kommt das Geltendmachen der Kommanditistenhaftung zur Befriedigung der Gläubigerforderungen im Einzelfall jedoch reflexartig auch den übrigen Kommanditisten in Form eines Innenausgleichs zugute, steht das der unternehmerischen Veranlassung nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 175, 160, BStBl II 1994, 907, unter II.3., Rz 17).
- 34** c) Anders als im vom BFH durch Urteil in BFH/NV 2012, 1672 (vgl. Rz 33) entschiedenen Fall tritt hier der Zusammenhang mit der früheren unternehmerischen Tätigkeit auch nicht durch einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit --im vorliegenden Fall nicht vorliegenden-- Ausgangsumsätzen des Klägers zurück. Der Senat kann deshalb offenlassen, ob er an der dort geäußerten Auffassung in vollem Umfang festhält.
- 35** 4. Allerdings hat das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob Empfänger der Rechtsanwaltsleistungen A als Partei kraft Amtes war, oder ob A diese Leistungen selbst bezogen hat.
- 36** a) Lieferungen oder sonstige Leistungen sind "für sein Unternehmen" i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG ausgeführt worden, wenn der Unternehmer der Leistungsempfänger ist. Leistungsempfänger ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.08.2013 - XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 34; vom 31.05.2017 - XI R 40/14, BFHE 258, 495, Rz 31; BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1239, Rz 20 f., jeweils m.w.N.).
- 37** Empfänger einer Leistung kann allerdings auch derjenige sein, an den der Leistende eine Leistung tatsächlich erbracht hat, ohne dazu rechtlich verpflichtet zu sein (BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1239, Rz 23).
- 38** b) Grundsätzlich ist ein Insolvenzverwalter mit seinem Amt höchstpersönlich betraut und kann dieses weder ganz noch teilweise auf andere Personen übertragen. Außerhalb dieser höchstpersönlich wahrzunehmenden Tätigkeiten ist eine Delegation, z.B. an externe Hilfskräfte, aber zulässig. Dazu kann auch die (vorprozessuale) Einschaltung von Rechtsanwälten bezüglich spezifischer Rechtsfragen gehören, wobei sich je nach Handlungsweise unterschiedliche Folgen für seine Vergütung ergeben (vgl. BGH-Urteil vom 03.03.2016 - IX ZR 119/15, ZIP 2016, 727, Rz 17; BGH-

Beschlüsse vom 23.03.2006 - IX ZB 130/05, ZIP 2006, 825, Rz 6, 9; vom 08.03.2012 - IX ZB 162/11, ZIP 2012, 682, Rz 12; vom 13.03.2014 - IX ZB 204/11, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2014, 951, Rz 10; Keller in Keller, Vergütung und Kosten im Insolvenzverfahren, 4. Aufl., § 13 Rz 6; Stoffler in Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 4 InsVV Rz 23).

- 39** aa) Zum einen kann der Insolvenzverwalter persönlich handeln (vgl. OLG Hamm, Urteil vom 12.02.2008 - I-27 U 122/07, ZInsO 2008, 673, Rz 13 ff.) und Aufträge vergeben, deren Kosten dann entweder zu den allgemeinen (mit der Insolvenzverwaltervergütung abgegoltenen) Geschäftskosten zählen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzrechtlichen Vergütungsverordnung --InsVV--) oder die er sich als Auslagen erstatten lassen kann (§ 4 Abs. 2 InsVV; vgl. BGH-Beschluss vom 22.07.2004 - IX ZB 161/03, BGHZ 160, 176, Rz 24 ff.).
- 40** bb) Zum anderen kann der Insolvenzverwalter jedoch auch als Partei kraft Amtes "im Rahmen der Verwaltung" Verträge mit Wirkung für (vgl. BGH-Urteil vom 07.02.2019 - IX ZR 47/18, ZIP 2019, 718, Rz 27) und zu Lasten der Masse (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) abschließen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 InsVV). Entsprechend ist dann bei Fehlern der beauftragten Hilfsperson ein eventueller Schadensersatzanspruch Bestandteil der Masse (BGH-Urteil in ZIP 2016, 727, Rz 22).
- 41** c) Das FG hat hierzu lediglich festgestellt, dass A durch von ihm beauftragte Rechtsanwälte die Haftungsansprüche prüfen ließ. In welcher Funktion er hierbei handelte und wem gegenüber die Rechtsanwälte ihre Leistungen erbrachten, bedurfte aus Sicht des FG keiner weiteren Klärung. Darauf kommt es aber an.
- 42** aa) Das FG wird zu ermitteln haben, ob die Vertragsbeziehungen zwischen A und den Rechtsanwälten dokumentiert wurden (vgl. EuGH-Urteil Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, MwStR 2013, 373, Rz 43) und wie die Leistungen abgerechnet wurden, wobei die Rechnungen lediglich ein Beweisanzeichen darstellen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22.02.2008 - XI B 189/07, BFH/NV 2008, 830, Rz 2, m.w.N.; in BFH/NV 2014, 1239, Rz 22).
- 43** bb) Möglicherweise ist --in Anlehnung an die Bestimmung der Vertragsparteien beim unternehmensbezogenen Geschäft (BGH-Urteile vom 31.07.2012 - X ZR 154/11, ZIP 2012, 2159, Rz 10; vom 22.07.2014 - VIII ZR 313/13, BGHZ 202, 158, Rz 16, jeweils m.w.N.; Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 164 Rz 2; vgl. Nieskens in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 1 Rz 614)-- auch zu berücksichtigen, dass zwar der persönliche Haftungsanspruch nach § 171 Abs. 1 HGB nach wie vor den berechtigten Gläubigern allein zusteht, jedoch aufgrund § 171 Abs. 2 HGB bzw. § 93 InsO allein der Insolvenzverwalter kraft Amtes legitimiert ist, die Haftung in treuhänderischer Einziehungsbefugnis als gesetzlicher Prozessstandschafter der Gläubiger gegenüber dem Kommanditisten geltend zu machen (vgl. BGH-Urteil vom 17.12.2015 - IX ZR 143/13, BGHZ 208, 227, Rz 9 ff.; Schleswig-Holsteinisches OLG, Urteil vom 20.06.2018 - 9 U 18/18, ZInsO 2018, 1681, Rz 5 f.; OLG Hamm, Urteil vom 20.02.2019 - 8 U 87/18, juris, Rz 14).
- 44** d) Auf die Prüfung durch das Insolvenzgericht im Rahmen der Festsetzung nach § 64 InsO kommt es allerdings entgegen der Auffassung des FA nicht an.
- 45** aa) Nach § 63 Abs. 1 Satz 1 InsO hat der Insolvenzverwalter Anspruch auf Vergütung für seine Geschäftsführung und auf Erstattung angemessener Auslagen. Vergütung und zu erstattende Auslagen werden nach § 64 Abs. 1 InsO vom Insolvenzgericht durch Beschluss festgesetzt. Auf das zivilrechtliche Vertragsverhältnis --und noch weniger auf das umsatzsteuerrechtliche Leistungsverhältnis-- hat die nachträgliche Prüfung durch das Insolvenzgericht jedoch keine Auswirkung.
- 46** (1) War die Einschaltung Dritter durch den Insolvenzverwalter nach § 4 Abs. 1 Satz 3 InsVV nicht zulässig, so ist der Masse ein Schaden entstanden, der ihr zu erstatten ist. Insofern kann das Insolvenzgericht die Vergütung um den zu Unrecht aus der Masse entnommenen Betrag kürzen (BGH-Beschlüsse vom 11.11.2004 - IX ZB 48/04, ZIP 2005, 36, Rz 6; vom 04.12.2014 - IX ZB 60/13, ZIP 2015, 138, Rz 18, m.w.N.; Stoffler in Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 4 InsVV Rz 40). Für die Bestimmung des umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfängers ist jedoch unbeachtlich, wer letztlich die Kosten der Beauftragung wirtschaftlich zu tragen hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282, Rz 34; in BFHE 258, 495, Rz 31; BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1239, Rz 20 f., jeweils m.w.N.).
- 47** (2) Etwas anderes könnte nur für den --hier nicht vorliegenden-- Fall gelten, dass die Handlung des Insolvenzverwalters offensichtlich gegen die Aufgaben eines Insolvenzverwalters verstößt und sich dies dem Geschäftspartner aufgrund der Umstände des Einzelfalls ohne weiteres aufdrängen musste (evidente Insolvenzzweckwidrigkeit), da diese dann unwirksam ist und die Masse nicht verpflichtet (BGH-Urteile vom 10.01.2013 - IX ZR 172/11, ZIP 2013, 531, Rz 8 f., m.w.N.; vom 18.04.2013 - IX ZR 165/12, ZIP 2013, 1181, Rz 14).

Auch wenn der Insolvenzverwalter nicht als Vertreter, sondern im eigenen Namen die Masse verpflichtet, könnte in einem solchen Fall die Person des Abnehmers nach dem Rechtsverhältnis zu bestimmen sein, das gemäß § 179 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu einem vollmachtlosen Vertreter besteht (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2013 - V R 28/11, BFHE 242, 77, BStBl II 2013, 656, Rz 26).

- 48** bb) Etwas anderes ergibt sich auch nicht dadurch, dass aus ertragsteuerrechtlicher Sicht der Insolvenzverwalter die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung regelmäßig erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens erbracht hat und erst zu diesem Zeitpunkt Gewinnrealisierung eintritt, obwohl der Vergütungsanspruch bereits mit der Tätigkeit des Verwalters entsteht und nicht erst mit der Festsetzung durch das Insolvenzgericht (BFH-Urteil vom 07.11.2018 - IV R 20/16, BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224, Rz 30, 35, m.w.N.).
- 49** 5. Unabhängig davon wird das FG zudem zu prüfen haben, ob die aus der Aufstellung eines Geldautomaten resultierenden steuerfreien Ausgangsumsätze (0,1 % der Umsätze) zu einem teilweisen Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 2 UStG und somit zu einer Aufteilung der Vorsteuer entsprechend § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteile in BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, Rz 19; in BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 35 ff.) führen, oder ob hiervon nach § 43 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung abzusehen ist.
- 50** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de