

Beschluss vom 11. Dezember 2024, XI R 1/22

Ein Vorsteuerüberhang aus dem Insolvenzeröffnungsverfahren ist mit Umsatzsteuer aus vorinsolvenzlicher Zeit zu saldieren; keine direkte oder analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO

ECLI:DE:BFH:2024:B.111224.XIR1.22.0

BFH XI. Senat

UStG § 16 Abs 2, InsO § 35 Abs 1, InsO § 38 Abs 1, InsO § 55 Abs 1, InsO § 55 Abs 2, InsO § 55 Abs 4, InsO § 80 Abs 1, InsO § 96 Abs 1 Nr 3, GG Art 3 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1, UStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 06. Dezember 2021, Az: 6 K 2185/20

Leitsätze

1. Ein sich für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens ergebender Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch ist nach allgemeinen Grundsätzen nicht in die Steuerberechnung der Insolvenzmasse einzubeziehen, sondern geht in die Steuerberechnung des vorinsolvenzlichen Bereichs ein und wird dort saldiert, ohne dass der Saldierung § 96 Abs. 1 Nr. 3 der Insolvenzordnung (InsO) entgegen stünde (Anschluss an den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 01.08.2017 - VII R 16/15, nicht veröffentlicht).
2. § 55 Abs. 4 InsO ordnet keine hiervon abweichende Einbeziehung des sich für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens ergebenden Umsatzsteuer-Vergütungsanspruchs in die Steuerberechnung der Insolvenzmasse an.
3. Eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf den sich für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens ergebenden Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch scheidet mangels Regelungslücke aus.
4. Es widerspricht weder dem Unionsrecht noch dem Verfassungsrecht, dass ein Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch, der sich für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens ergibt, nicht in die Steuerberechnung der Insolvenzmasse einzubeziehen ist.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 06.12.2021 - 6 K 2185/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob § 55 Abs. 4 der Insolvenzordnung (InsO) analog auf Steuerforderungen angewendet werden kann.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der ... (X beziehungsweise Insolvenzschuldnerin).
- 3 Über das Vermögen der X wurde mit Beschluss des zuständigen Amtsgerichts (AG) am 27.02.2015 das vorläufige Insolvenzverfahren eröffnet; zum vorläufigen Insolvenzverwalter wurde der Kläger bestellt. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgte zum 01.07.2015.
- 4 Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 27.12.2016 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Umsatzsteuer für die Masse gegenüber dem Kläger mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen fest.

Dagegen legte der Kläger Einspruch ein und eine Umsatzsteuererklärung für die Masse vor. Später reichte er eine Aufstellung über die Umsätze und Vorsteuerbeträge ein, die er in die Zeit vor Insolvenz (01.01.2015 bis 26.02.2015), das vorläufige Insolvenzverfahren (27.02.2015 bis 30.06.2015) und das Insolvenzverfahren (01.07.2015 bis 31.12.2015) aufgliederte. Die mitgeteilten Beträge stimmten mit den Feststellungen von zwei Außenprüfungen überein. Für den Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens ergab sich ein Saldo in Höhe von insgesamt - 67.552,15 €, der sich wie folgt zusammensetzt:

27.02.2015 bis 28.02.2015	-250,28 €
März 2015	-34.106,10 €
April 2015	-20.938,61 €
Mai 2015	-3.744,81 €
Juni 2015	-8.512,35 €

- 5 Das FA erließ daraufhin am 29.06.2017 gegenüber dem Kläger einen die Masse betreffenden Umsatzsteuer-Änderungsbescheid für das Jahr 2015, der gemäß § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. Der im Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens entstandene Saldo (- 67.552,15 €) wurde nicht berücksichtigt. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.07.2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück; der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen.
- 6 Am 13.07.2020 stellte der Kläger einen Antrag auf Änderung des Umsatzsteuerbescheids für das Jahr 2015 nach § 164 Abs. 2 AO. Ein auf März 2015 bis einschließlich Juni 2015 entfallender Betrag (entsprechend der im Februar 2017 eingereichten Umsatzsteuer-Jahressteuererklärung) in Höhe von 38.109,69 € sei mit der Umsatzsteuer der Insolvenzmasse zu verrechnen. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 12.08.2020 ab. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 06.11.2020 als unbegründet zurückwies.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es nahm an, das FA habe zu Recht eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf Steuerforderungen der X aus der Zeit eines vorläufigen Insolvenzverfahrens abgelehnt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1491 veröffentlicht.
- 8 Während des Revisionsverfahrens hat das zuständige AG mit Beschlüssen vom ... und ... nach Vollzug der Schlussverteilung das Insolvenzverfahren aufgehoben, aber gleichzeitig die Nachtragsverteilung angeordnet, soweit es um steuerrechtliche "Erstattungsansprüche" aus dem Jahr 2015 geht; die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis sowie die Prozessführungsbefugnis des Klägers für den Rechtsstreit gegen das FA und alle damit in Zusammenhang stehenden Erklärungen und Handlungen blieben aufrecht erhalten.
- 9 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, er sei weiter prozessführungsbefugt, und rügt die Verletzung materiellen Rechts (§§ 38, 55 InsO). Es gehe nicht darum, ob Vergütungsansprüche als Verbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO anzusehen seien, oder um eine analoge Anwendung dieser Vorschrift. Vielmehr gehe es darum, dass nach dem Konzept des Bundesfinanzhofs (BFH) von der Umsatzbesteuerung in der Insolvenz die Rechtswirkungen einer Jahressteuerfestsetzung für den Massebereich es erforderten, einen sich aus § 55 Abs. 4 InsO ergebenden Vergütungsanspruch mindernd zu berücksichtigen. Mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt komme es im Ergebnis zu einer Umstellung von der Soll- auf die Ist-Besteuerung. Das FA dürfe den sich für einen Voranmeldungszeitraum des Insolvenzeröffnungsverfahrens als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO ergebenden Umsatzsteueranspruch nach Insolvenzeröffnung durch Steuerbescheid festsetzen. Die Besteuerungsgrundlagen seien den betreffenden Unternehmensteilen zuzuordnen und unterlägen dort der Steuerberechnung (§§ 16, 18 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO sei der Schuldsaldo des Unternehmens, der sich aus der nach §§ 16, 18 UStG vorzunehmenden Steuerberechnung ergibt und zu einer Verrechnung der Steuer auf Ausgangsumsätze mit abziehbaren Vorsteuerbeträgen führt. Auch ein Vergütungsanspruch falle darunter, da nicht erheblich sei, dass der Wortlaut nur Verbindlichkeiten erfasse. Es sei im Gesetz nicht geregelt, dass ein Vergütungsanspruch nicht zu berücksichtigen sei. Aus der Gesetzesbegründung folge nichts anderes. Der Gesetzgeber wolle verhindern, dass die Masse um den Umsatzsteueranteil eines Ausgangsumsatzes angereichert werde. Dies geschehe nicht, wenn die Umsatzsteuer des vorläufigen Insolvenzverfahrens negativ sei. Der Gesetzgeber wolle, dass der anfallende

Vorsteuerabzug regelmäßig in voller Höhe dem schuldnerischen Unternehmen vor Verfahrenseröffnung zugutekomme. Damit sei, anders als das FG meine, auch das Unternehmen während des Eröffnungsverfahrens gemeint. Der Begriff des vorinsolvenzlichen Vermögensteils sei dem Gesetzgeber im September 2010 noch nicht bekannt gewesen. Im Übrigen habe sich der BFH von der Aufspaltung des Unternehmens in verschiedene Unternehmensteile verabschiedet; es gehe nur noch um Vermögensbereiche des Unternehmens. Da auch in Fällen des § 55 Abs. 4 InsO sämtliche Besteuerungsgrundlagen (Umsatzsteuer und Vorsteuer) in die Steuerberechnung einzubeziehen seien, sei ein Vergütungsanspruch aus der gemäß § 55 Abs. 4 InsO erforderlichen Steuerberechnung, der --wie im Streitfall-- auf übersteigender Vorsteuer beruhe, seiner Rechtsnatur nach ein Anspruch, der zum Massebereich gehöre; denn er beruhe auf den rechtlichen Befugnissen des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt, die mit § 55 Abs. 1 und 2 InsO vergleichbar seien. Würde man bei der Jahressteuerfestsetzung für den Massebereich einen solchen Vergütungsanspruch nicht erfassen, würden nicht sämtliche Besteuerungsgrundlagen, die zum Massebereich gehören, in der Steuerfestsetzung gegenüber der Masse erfasst.

- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Ablehnungsbescheid des FA vom 12.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2020 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 (01.07.2015 bis 31.12.2015) vom 27.12.2016 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 29.06.2017 dahin gehend zu ändern, dass die Summe der Vergütungsansprüche aus dem vorläufigen Insolvenzverfahren (27.02.2015 bis 30.06.2015) in Höhe von 67.552,14 € steuermindernd berücksichtigt wird.
- 11** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Es trägt vor, die Zuordnung von Vergütungsansprüchen bestimme sich nicht nach § 55 InsO, sondern nach § 35 InsO. Das von der Revision dargestellte Konzept des BFH führe zu keiner anderen Beurteilung.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 14** Das FG hat es zu Recht abgelehnt, das FA zur Änderung des Umsatzsteuerbescheids für das Jahr 2015 (01.07.2015 bis 31.12.2015) zu verpflichten. Nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der der Senat folgt, ist eine Einbeziehung des sich für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverfahrens ergebenden Vergütungsanspruchs in die Steuerberechnung der Insolvenzmasse nicht möglich. Ihre Einbeziehung ergibt sich weder aus den allgemeinen Vorschriften noch ist sie abweichend hiervon durch § 55 Abs. 4 InsO angeordnet.
- 15** 1. Dem Kläger ist zunächst darin beizupflichten, dass er trotz der Aufhebung des Insolvenzverfahrens aufgrund der gleichzeitig angeordneten Nachtragsverteilung, die (nur) die Ansprüche aus dem vorliegenden Verfahren betrifft, befugt geblieben ist, das Verfahren XI R 1/22 fortzusetzen, da mit diesem der Nachtragsverteilung vorbehaltene 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).
- 16** 2. Ohne Erfolg macht die Revision geltend, der streitige Vergütungsanspruch sei seiner Rechtsnatur nach (und nach dem Konzept des BFH) ein Anspruch, der zum Massebereich gehöre. Er gehört vielmehr grundsätzlich zum vorinsolvenzlichen Bereich.
- 17** a) Nach § 38 InsO dient die Insolvenzmasse zur Befriedigung der persönlichen Gläubiger, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben (Insolvenzgläubiger). Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens hat zur Folge, dass das Vermögen des Schuldners in zwei Teilmassen aufgeteilt wird, die einem unterschiedlichen Rechtsregime unterworfen sind (vgl. BFH-Urteile vom 01.09.2010 - VII R 35/08, BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336, Rz 17 ff.; vom 09.12.2010 - V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 28 f.).

- 18** b) Zivilrechtlich folgt daraus nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), dass eine Insolvenzforderung im Sinne des § 38 InsO vorliegt, wenn der anspruchsbegründende Tatbestand schon vor Verfahrenseröffnung abgeschlossen ist (vgl. z.B. BGH-Beschlüsse vom 22.09.2011 - IX ZB 121/11, Neue Zeitschrift für Insolvenz- und Sanierungsrecht --NZI-- 2011, 953, Rz 3; vom 18.02.2021 - IX ZB 6/20, Neue Juristische Wochenschrift 2021, 1469, Rz 7; s.a. BFH-Urteil vom 29.03.2017 - XI R 5/16, BFHE 257, 465, BStBl II 2017, 738, Rz 25).
- 19** c) Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat darüber hinaus nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Folge, dass steuerrechtlich trotz fortbestehender Unternehmenseinheit das Vermögen der Insolvenzschuldnerin einem unterschiedlichen Rechtsregime unterworfen ist: Der Besteuerungszeitraum wird zwar nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH nicht unterbrochen (vgl. BFH-Urteil vom 16.01.2007 - VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II.; vgl. auch Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 18 Rz 80 und Anhang 2 zu § 18 Rz 13). Aber innerhalb des Besteuerungszeitraums ist die auf die Zeit nach Insolvenzeröffnung entfallende Umsatzsteuer durch Steuerbescheid festzusetzen und die auf die Zeit bis zur Insolvenzeröffnung entfallende Umsatzsteuer nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren zu verfolgen (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 12; vom 27.11.2019 - XI R 35/17, BFHE 267, 542, BStBl II 2021, 252, Rz 26; s.a. zur Abgrenzung Schmidt, NZI 2017, 384, 385 f.; Schulze in Wäger, UStG, 3. Aufl., Anhang zu § 18 UStG Rz 123.2; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.01.2022, BStBl I 2022, 116, Rz 6, 33 ff.). Die Einordnung der bis zur Insolvenzeröffnung begründeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis folgt dem sich aus § 251 Abs. 2 Satz 1 AO ergebenden Grundsatz, dass der Steuergläubiger im Insolvenzfall wie alle anderen Gläubiger behandelt wird; durchbrochen wird der hierdurch gewährleistete Gleichbehandlungsgrundsatz nur durch § 55 Abs. 2 und 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 07.05.2020 - V R 14/19, BFHE 268, 512, Rz 31).
- 20** d) Entsprechend hat der VII. Senat des BFH zu einem mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt in seinem nicht veröffentlichten Beschluss vom 01.08.2017 - VII R 16/15 (unter II.1. und II.2.) bereits entschieden, dass Vorsteuerüberhänge aus der Zeit des vorläufigen Insolvenzverfahrens in die Jahressteuer des vorinsolvenzlichen Bereichs eingehen und dort saldiert werden, ohne dass der Saldierung § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegen stünde (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 25.07.2012 - VII R 44/10, BFHE 238, 302, BStBl II 2013, 33, Rz 10). Der erkennende Senat folgt dieser Auffassung.
- 21** e) Dies bestätigt die vor Einführung des § 55 Abs. 4 InsO bestehende Rechtsprechung des BFH zu § 55 InsO, die das Entstehen von Masseverbindlichkeiten bei der Umsatzsteuer nur ausnahmsweise angenommen hat (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 28.02.2008 - V R 44/06, BFHE 221, 415, BStBl II 2008, 586, unter II.4.b cc; vom 24.08.2011 - V R 53/09, BFHE 235, 5, BStBl II 2012, 256, Rz 30, m.w.N.). War die auf die Zeit des Eröffnungsverfahrens entfallende Umsatzsteuer danach vor Einführung des § 55 Abs. 4 InsO keine Masseverbindlichkeit, sondern eine Insolvenzforderung, waren auch die auf die Zeit des Eröffnungsverfahrens entfallenden Vorsteuerbeträge gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG von der Insolvenzforderung abzusetzen.
- 22** f) Daraus ergibt sich zugleich, dass das vom FG gefundene Ergebnis nicht, wie der Kläger meint, dem "Konzept des BFH von der Umsatzbesteuerung in der Insolvenz" widerspricht. Vielmehr entspricht das Abstellen auf den Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung der übereinstimmenden Rechtsprechung des V., VII. und XI. Senats des BFH, der Rechtslage vor Einführung des § 55 Abs. 4 InsO sowie der Rechtsprechung des BGH. Der streitige Zeitraum (27.02.2015 bis 30.06.2015) liegt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der streitige Vorsteuerüberhang gehört daher zum vorinsolvenzlichen Unternehmensteil, in dessen Steuerberechnung er eingeht.
- 23** 3. Eine hiervon abweichende Beurteilung ergibt sich nicht aus § 55 Abs. 2 InsO, da der Kläger kein starker vorläufiger Insolvenzverwalter war. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit.
- 24** 4. Eine hiervon abweichende Zuordnung des Vorsteuerüberhangs des Zeitraums des Insolvenzverfahrens (27.02.2015 bis 30.06.2015) zur Masse ergibt sich auch nicht aus § 55 Abs. 4 InsO.
- 25** a) Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten gemäß § 55 Abs. 4 Satz 1 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.
- 26** b) Daraus folgt zwar, dass Vorsteuerbeträge abzuziehen sind, die für die § 55 Abs. 4 InsO unterliegenden Voranmeldungszeiträume masseverbindlichkeitsmindernd wirken, aber § 55 Abs. 4 InsO ist nicht auch auf Vergütungsansprüche zugunsten der Masse anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2020 - V R 26/19, BFHE 270, 49, BStBl II 2022, 495, Leitsatz und Rz 15).

- 27** aa) Grund hierfür ist der auf Verbindlichkeiten eingeschränkte Wortlaut des § 55 Abs. 4 InsO, der nur Verbindlichkeiten den Masseverbindlichkeiten zuweist (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.2020 - V R 26/19, BFHE 270, 49, BStBl II 2022, 495, Rz 16). Diese unmissverständliche Beschränkung auf den Steueranspruch im Gesetzeswortlaut steht einer Erstreckung der Vorschrift auf den Steuervergütungsanspruch für den Zeitraum vom 27.02.2015 bis zum 30.06.2015 entgegen.
- 28** bb) Außerdem ist aus insolvenzrechtlicher Sicht keine zusätzliche Regelung dazu erforderlich, unter welchen Voraussetzungen Forderungen zur Masse gehören und vom Insolvenzverwalter zugunsten der Masse durchgesetzt werden können. Die Frage, ob ein Steuererstattungsanspruch dem freien Vermögen des Schuldners oder der Masse zuzuordnen ist, bestimmt sich für die Zwecke des Insolvenzverfahrens nicht nach Steuerrecht, sondern nach Insolvenzrecht (BGH-Urteil vom 13.01.2022 - IX ZR 64/21, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2022*, 371, Rz 9). Ein Steuererstattungs- beziehungsweise Steuervergütungsanspruch (und daher auch ein Vorsteuerüberhang) gehört nach der Rechtsprechung des BGH grundsätzlich gemäß § 35 Abs. 1 InsO zur Masse, wenn und soweit der die Erstattungsforderung begründende Sachverhalt vor oder während des Insolvenzeröffnungsverfahrens verwirklicht worden ist; der Anspruch kann vom Insolvenzverwalter kraft seiner Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 80 InsO zur Masse gezogen werden (vgl. z.B. BGH-Beschluss vom 26.09.2024 - IX ZB 5/24, *Wertpapier-Mitteilungen 2024*, 2020, Rz 8 und 15; BFH-Beschluss vom 07.06.2006 - VII B 329/05, BFHE 212, 436, BStBl II 2006, 641, unter II.). Einer Norm wie § 55 Abs. 4 InsO bedarf es danach für Forderungen insolvenzrechtlich nicht. Von welcher Umsatzsteuer welches Unternehmensteils Vorsteuerbeträge aus der Zeit des Insolvenzeröffnungsverfahrens gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG abzusetzen sind, ist daher keine insolvenzrechtliche, sondern eine rein steuerrechtliche Frage.
- 29** cc) Die Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO nur auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis entspricht außerdem dem Willen des historischen Gesetzgebers (vgl. BFH-Urteil vom 24.09.2014 - V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 19):
- 30** (1) Die Änderungen der Insolvenzordnung durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 erfolgten zur Stärkung der Rolle der öffentlichen Hand im Insolvenzverfahren (BTDrucks 17/3030, S. 2). Zur Verbesserung der Einnahmesituation des Bundeshaushalts sollten mehrere Änderungen der Insolvenzordnung die Position der öffentlichen Hand als "Pflichtgläubiger" im Insolvenzverfahren gegenüber anderen abgesicherten und bevorrechtigten Insolvenzgläubigern verbessern; dies sei vor allem deshalb gerechtfertigt, weil der Fiskus sich --anders als andere Gläubigergruppen-- seine Schuldner nicht aussuchen könne und somit als "Zwangsgläubiger" auch regelmäßig keine Möglichkeiten habe, seine Ansprüche mit Sicherheiten zu unterlegen (BTDrucks 17/3030, S. 23). Die Praxis, schwache vorläufige Insolvenzverwalter zu bestellen, führe dazu, dass die im Eröffnungsverfahren mit Zustimmung des Verwalters begründeten Verbindlichkeiten ganz überwiegend Insolvenzforderungen darstellen, obwohl insbesondere für die Umsatzsteuer in der Gesetzesbegründung zur Insolvenzordnung (BTDrucks 12/2443, S. 126) die gegenteilige Erwartung geäußert worden sei (vgl. BTDrucks 17/3030, S. 43). Durch die Umsatztätigkeit eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters entstünden im Insolvenzeröffnungsverfahren weitere Steuerrückstände, ohne dass das Finanzamt hierauf Einfluss nehmen könne. Insofern sei der Fiskus gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt, die im Eröffnungsverfahren Vorkehrungen gegen drohende Verluste durchsetzen können. Die Anreicherung der Insolvenzmasse durch die im Eröffnungsverfahren zusätzlich entstehenden Steuerausfälle stelle deshalb eine ungerechtfertigte Benachteiligung des Fiskus dar. Zudem sei zu beobachten, dass manche schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter ihre Rechtsstellung gezielt ausnutzten, um die Masse durch aktive Gestaltungen zulasten des Fiskus weiter anzureichern. Durch den neu angefügten Absatz 4 wird dieser Praxis ein Riegel vorgeschoben (BTDrucks 17/3030, S. 43).
- 31** (2) Gleichzeitig hat sich der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien aber auch mit dem Vorsteuerabzug im Insolvenzeröffnungsverfahren befasst. Er hat dazu ausgeführt, dass der in diesen Geschäften anfallende Vorsteuerabzug regelmäßig in voller Höhe dem schuldnerischen Unternehmen vor Verfahrenseröffnung zugutekomme (BTDrucks 17/3030, S. 43). Auch insofern liege keine ungerechtfertigte Besserstellung des Fiskus vor.
- 32** c) Die vom Gesetzgeber vorgesehene Unterscheidung steht auch in Einklang mit dem Unionsrecht und dem Verfassungsrecht.
- 33** aa) Der BFH hat mit dem nicht veröffentlichten BFH-Beschluss vom 01.08.2017 - VII R 16/15 (unter II.4.) in Bezug auf den im dortigen Tatbestand wiedergegebenen Vortrag, dass § 55 Abs. 4 InsO in verfassungswidriger Weise die mit Zustimmung des Insolvenzverwalters in der Zeit zwischen Anordnung der Sicherungsmaßnahmen und Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Verbindlichkeiten --und nicht auch Ansprüche-- den Masseverbindlichkeiten

zuweise, entschieden, dass die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO keine verfassungswidrige Privilegierung des Fiskus bewirke, sondern eine vom Gesetzgeber gesehene Benachteiligung beseitige, und dass die Wirkungen des § 55 Abs. 4 InsO nicht gegen Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL verstoßen.

- 34** bb) Die Umqualifizierung von Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren begründet werden, führt auch aus Sicht des erkennenden Senats nicht zu einer Besserstellung des Fiskus, sondern gleicht eine Benachteiligung des Fiskus aus; dies ist verfassungsrechtlich und unionsrechtlich zulässig (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2016 - XI R 9/15, BFH/NV 2016, 1310, Rz 33 f., 37). Für Vorsteuerüberhänge besteht eine solche Benachteiligung, die durch § 55 Abs. 4 InsO ausgeglichen werden müsste, nicht.
- 35** cc) Eine vermeintliche Inkohärenz zwischen der unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuer und dem nationalen Insolvenzrecht wäre nicht ausreichend, um einen in die Zuständigkeit des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) fallenden Zusammenhang zwischen dem Unionsrecht und den nationalen Vorschriften herzustellen (vgl. EuGH-Urteil Syndyk Masy Upadłości A vom 12.09.2024 - C-709/22, EU:C:2024:741, Rz 75).
- 36** dd) Außerdem läge eine solche Inkohärenz in Bezug auf die Umsatzsteuer nicht vor.
- 37** Das Unionsrecht regelt die Rangfolge von Forderungen in der Insolvenz nicht (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 11.04.2024 - C-709/22, Syndyk Masy Upadłości A, EU:C:2024:310, Rz 67). Der Senat pflichtet der Generalanwältin Kokott (vgl. Schlussanträge vom 11.04.2024 - C-709/22 in der Rechtssache Syndyk Masy Upadłości A, EU:C:2024:310, Rz 45 ff.) außerdem darin bei, dass für eine vorrangige Befriedigung der Mehrwertsteuerforderungen des Staates im Fall der Insolvenz des Steuerpflichtigen die besondere Funktion spricht, die das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem dem leistenden, nun insolventen Steuerpflichtigen als Steuereinnahmer zuweist. Die Umsatzsteuer steht materiell nicht dem Steuerpflichtigen oder seinen Gläubigern zu, sondern ist an den Staat weiterzuleiten, auch wenn sie zunächst (formal) an den Steuerpflichtigen gezahlt wird. Das Unionsrecht stünde daher sogar einer nationalen Rechtsvorschrift und Rechtspraxis nicht entgegen, die --anders als das geltende Recht-- der Befriedigung der Gläubiger der Umsatzsteuer in der Insolvenz einen Vorrang vor den Gläubigern anderer Forderungen einräumt (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 11.04.2024 - C-709/22, Syndyk Masy Upadłości A, EU:C:2024:310, Rz 50; weitergehend Frintrup, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2019, 1101 und ZIP 2020, 801). Ist die vereinnahmte Umsatzsteuer von vornherein nur zur Weiterleitung an das Finanzamt bestimmt, steht sie dem Insolvenzschuldner und der Masse zur allgemeinen Befriedigung der (Insolvenz-)Gläubiger nicht zu, wobei unerheblich ist, ob es sich um Entgelte für Leistungen vor oder nach Verfahrenseröffnung handelt (vgl. bereits BFH-Urteil vom 29.01.2009 - V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.2.b).
- 38** 5. Eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO scheidet schon mangels einer planwidrigen Regelungslücke aus.
- 39** a) Die analoge Anwendung einer Vorschrift über ihren gesetzlichen Anwendungsbereich hinaus setzt voraus, dass das Gesetz selbst eine --bewusste oder unbewusste-- Regelungslücke enthält. Eine solche liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt zwar gesetzlich geregelt ist, jedoch keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen (vgl. BFH-Urteile vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 21; vom 08.05.2024 - VIII R 28/20, BFH/NV 2024, 1370, Rz 47, m.w.N.). Die Norm muss --gemessen an ihrem Zweck-- unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein (vgl. BFH-Urteile vom 02.12.2015 - V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, Rz 37; vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34).
- 40** b) Eine Analogie verbietet sich hingegen dort, wo das Gesetz selbst eine bestimmte Regelung trifft, und zwar selbst dann, wenn diese Regelung unzweckmäßig erscheint oder aus rechtspolitischer Sicht auf Kritik stößt; der Rechtsanwender ist nicht berufen, in einem solchen Fall durch die analoge Anwendung einer abweichenden Regelung den Willen des Gesetzgebers zu verfälschen (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2002 - I R 25/01, BFHE 198, 303, BStBl II 2002, 586, Rz 21). In keinem Fall darf richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel der Norm in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 118, m.w.N.).
- 41** c) Ausgehend davon scheidet aus den unter II.4.b bb genannten Gründen eine Analogie aus. Es handelt sich bei der Nichteinbeziehung von Steuervergütungsansprüchen um keine planwidrige Regelungslücke, sondern um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers.

- 42** d) Soweit die Entscheidung des Gesetzgebers vor allem in der insolvenzrechtlichen Literatur (z.B. Schmittmann, NZI 2020, 1069, 1070; Marotzke, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2010, 2163, 2176; Kahlert, ZIP 2010, 1274; Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 16. Aufl., § 55 Rz 105, 119; Thole in Schmidt, Insolvenzordnung, 20. Aufl., § 55 Rz 45 ff.) als partielle Wiedereinführung eines Fiskusprivilegs kritisiert wird, führte diese Kritik, selbst wenn sie berechtigt wäre (s. dazu aber II.4.b dd), zu keiner anderen Beurteilung, da es sich um eine bewusste, weder unionsrechtswidrige noch verfassungswidrige Entscheidung des nationalen Gesetzgebers handelt.
- 43** e) Der Senat pflichtet zwar der Auffassung bei, dass der Vorsteuerabzug die Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO mindert, wenn im Eröffnungsverfahren der Vorsteuerabzug die Umsatzsteuer mindert (Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau 2021, 41, 56). Allerdings kann aus den unter II.2. und II.4. genannten Gründen daraus mangels gesetzlicher Grundlage nicht der Schluss gezogen werden, dass diese Wertung fortzusetzen ist, wenn es zu einem Vorsteuerüberhang kommt; denn an sich mindert nach den unter II.2. genannten Grundsätzen der Vorsteuerabzug im Eröffnungsverfahren die Insolvenzforderung, wenn kein starker vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wurde. Die davon abweichende Umqualifizierung einer Insolvenzforderung in eine Masseverbindlichkeit durch die Ausnahmegvorschrift des § 55 Abs. 4 InsO erfolgt nur, wenn die Umsatzsteuer die Vorsteuer übersteigt. Sonst bleibt es bei dem unter II.2. genannten Grundsatz.
- 44** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de