

# Urteil vom 14. November 2018, XI R 32/17

## Zum Fehlen von Entscheidungsgründen i.S. von § 119 Nr. 6 FGO

ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.XIR32.17.0

BFH XI. Senat

FGO § 105 Abs 2 Nr 5, FGO § 119 Nr 6, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, InsO § 55 Abs 4, InsO § 130 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. September 2017, Az: 11 K 10306/15

## Leitsätze

1. NV: Das Fehlen von Entscheidungsgründen ist ein Verfahrensmangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO, auf dem das angefochtene Urteil beruht, und führt grundsätzlich unter Aufhebung der Vorentscheidung zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung .
2. NV: Wenn das übergangene Angriffs- oder Verteidigungsmittel ungeeignet war und eine erneute Entscheidung des FG deshalb nur zu einer Bestätigung des Urteils führen könnte, kann das Revisionsgericht (ausnahmsweise) selbst die Sache abschließend entscheiden und die Revision als unbegründet zurückweisen .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 7. September 2017 11 K 10306/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-KG (Schuldnerin).
- 2 Mit Beschluss des Amtsgerichts Y (AG) vom 13. Mai 2014 (Az. ...) wurde zunächst das vorläufige Insolvenzverfahren über das Vermögen der Schuldnerin eröffnet und der Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt. Dabei hat das AG die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) auf den Kläger übertragen; es hat die sog. "schwache" vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet. Über das Vermögen der Schuldnerin wurde sodann am 21. Oktober 2014 das Insolvenzverfahren eröffnet.
- 3 Am 2. März 2015 reichte der Kläger Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das 2. und 3. Kalendervierteljahr 2014 ein, jeweils mit einem Vorsteuerüberhang in Höhe von ... € bzw. ... €.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die beantragte Festsetzung mit Bescheid vom 28. Mai 2015 ab. Zur Begründung führte es aus, dass eine Festsetzung im Massezeitraum nur in Frage komme, sofern im Zeitraum des vorläufigen Insolvenzverfahrens insgesamt eine Umsatzsteuerzahllast entstanden sei.
- 5 Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 25. November 2015).
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die anschließende Klage als unbegründet ab.
- 7 Es führte zur Begründung seines in Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht 2018, 742

veröffentlichten Urteils im Wesentlichen aus, nach der amtlichen Gesetzesbegründung diene § 55 Abs. 4 InsO allein dazu, die Durchsetzung des Umsatzsteueranspruchs im Insolvenzeröffnungsverfahren zu sichern.

- 8** Vorliegend sei § 55 Abs. 4 InsO schon seinem eindeutigen Wortlaut nach, der einer abweichenden Auslegung nicht zugänglich sei, nicht anwendbar. Die Vorschrift weise lediglich Verbindlichkeiten, nicht aber Forderungen den Masseverbindlichkeiten zu. § 55 Abs. 4 InsO wolle --wie aus der Gesetzesbegründung eindeutig hervorgehe-- lediglich den Nachteil ausgleichen, den der Fiskus als Zwangsgläubiger hinzunehmen habe. Eine Gleichbehandlung von Verbindlichkeiten und Forderungen sei nicht Regelungsziel des Gesetzgebers gewesen.
- 9** Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision und rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 10** Er bringt im Kern vor, ein nach Saldierung verbleibendes Vorsteuerguthaben aus der Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung sei dem Insolvenzverwalter zu erstatten. Die Umsatzsteuer gelte nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit. Das Gleiche müsse vice versa auch für den Vorsteuerabzug gelten. Eine andere Auslegung von § 55 Abs. 4 InsO würde den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung durchbrechen. Könnte das FA ein nach Saldierung verbleibendes Vorsteuerguthaben mit bestehenden Insolvenzforderungen desselben Besteuerungszeitraums verrechnen und/oder die bestehende Schuld mit Insolvenzforderungen aus der Zeit vor der Anordnung der vorläufigen Insolvenz aufrechnen, würde es sich hierdurch gegenüber anderen Gläubigern einen unzulässigen Vorteil verschaffen.
- 11** Das FG habe außerdem gegen die ihm obliegende Pflicht zur verfassungskonformen Auslegung von § 55 Abs. 4 InsO verstoßen. Der Fiskus wäre --folge man der Auffassung der Vorinstanz-- bei der Anordnung einer "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwaltung bessergestellt als bei der Anordnung einer "starken" vorläufigen Insolvenzverwaltung oder im Falle der sofortigen Insolvenzeröffnung. Das nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 des Grundgesetzes (GG) geschützte Befriedigungsinteresse der Gläubiger fände in den unterschiedlichen Verfahren nicht die gleiche Berücksichtigung. Der hierin liegende Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sei nicht durch einen sachlichen Differenzierungsgrund gerechtfertigt; die Zwangsgläubigerschaft des Fiskus bestehe in sämtlichen Verfahren gleichermaßen.
- 12** Ebenso habe das FG gegen seine Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung von § 55 Abs. 4 InsO verstoßen. Das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe gemäß Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer sei verletzt, wenn der Steuerpflichtige nicht vollständig für die gezahlte Umsatzsteuer entlastet werde. Steuerneutralität sei nur gewährleistet, wenn die gezahlte Vorsteuer, d.h. sowohl Vorsteuerzahllast als auch ein im Insolvenzantragsverfahren begründeter Vorsteuerüberhang, ausgezahlt werde.
- 13** Der Kläger rügt ferner, das FG habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, weil es unter Verstoß gegen Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sein umfassendes Vorbringen zur richtlinienkonformen Gesetzesauslegung --wie sich aus der kurzen, pauschalierenden und unbegründeten Abweisung ergebe-- nicht zur Kenntnis genommen und inhaltlich zum Bestandteil seiner Erwägungen gemacht habe. Die Gründe der Vorentscheidung ließen jedenfalls keine materiell-rechtliche Auseinandersetzung mit seinem Vorbringen zur Vereinbarkeit der Auslegung von § 55 Abs. 4 InsO mit Art. 167 MwStSystRL erkennen. Das angefochtene Urteil sei insoweit ebenso wenig mit Gründen versehen; daraus folge eine Verletzung von § 119 Nr. 6 FGO.
- 14** Das FG habe außerdem gegen Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO und § 119 Nr. 6 FGO verstoßen, weil es sich mit dem Vorbringen zur insolvenzrechtlichen Anfechtung nicht (ansatzweise) auseinandergesetzt habe. Er, der Kläger, habe im finanzgerichtlichen Verfahren für den Fall, dass das FG seiner Ansicht nicht folge, mit Schriftsatz vom 24. Juli 2017 und vom 28. Juli 2017 hilfsweise die insolvenzrechtliche Anfechtung nach § 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO erklärt.
- 15** Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung, die Einspruchsentscheidung vom 25. November 2015 sowie den Bescheid vom 28. Mai 2015 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für das 2. und 3. Kalendervierteljahr 2014 auf ... € bzw. ... € festzusetzen, hilfsweise den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Es tritt der Revision des Klägers mit den Gründen der Vorentscheidung, die es sich zu eigen macht, entgegen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des Klägers ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 19** Das Urteil der Vorinstanz ist nicht mit Gründen versehen und verletzt daher Bundesrecht (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 20** 1. Nach § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO muss ein finanzgerichtliches Urteil u.a. Entscheidungsgründe enthalten. Fehlt es hieran, ist das Urteil als auf der Verletzung von Bundesrecht beruhend anzusehen (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 21** a) Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist eine Entscheidung nicht mit Gründen versehen, wenn sie nicht erkennen lässt, welche tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen für sie maßgeblich waren (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 2. Oktober 2001 IX R 25/99, BFH/NV 2002, 363, unter II.2.a, Rz 10; vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 14; vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 35; vom 18. August 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730, Rz 12; jeweils m.w.N.).
- 22** aa) Der Begründungszwang bezweckt, die Prozessbeteiligten über die das Urteil tragenden Erkenntnisse und Überlegungen des Gerichts zu unterrichten. Dabei muss das FG zwar nicht auf alle Einzelheiten des Sachverhalts und auf jede von den Beteiligten angestellte Erwägung näher eingehen. Ein Urteil enthält aber keine hinreichenden Entscheidungsgründe, wenn das FG einen selbständigen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergeht oder einen bestimmten Sachverhaltskomplex überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 29. November 2000 I R 16/00, BFH/NV 2001, 626, unter II.2., Rz 12; vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, unter II.B.2.b, Rz 57; in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 14; vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 38; jeweils m.w.N.). Unter selbständigen Ansprüchen und selbständigen Angriffs- und Verteidigungsmitteln sind dabei die eigenständigen Klagegründe und solche Angriffs- und Verteidigungsmittel zu verstehen, die den vollständigen Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bilden (vgl. dazu BFH-Urteile in BFH/NV 2002, 363, unter II.2.a, Rz 10, m.w.N.; in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 14).
- 23** bb) Eine zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Urteilsbegründung ist dagegen kein Verfahrensfehler i.S. von § 119 Nr. 6 FGO (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1550, unter II.B.2.b, Rz 58; in BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 38; in BFH/NV 2016, 428, Rz 35; jeweils m.w.N.). Ein wesentlicher Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 6 FGO ist aber dann anzunehmen, wenn in Bezug auf einen wesentlichen Streitpunkt die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 IV R 93/99, BFH/NV 2001, 1570, m.w.N.).
- 24** b) Im Streitfall ist das FG, obwohl es der vom FA vertretenen Rechtsansicht folgte, dass es sich bei dem während der Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeten Vorsteuererstattungsanspruch um einen Anspruch der Insolvenzmasse handele, nicht auf den vom Kläger im Verfahren vor dem FG hilfsweise geltend gemachten selbständigen Anspruch der insolvenzrechtlichen Anfechtung eingegangen. Das FG hat den Vortrag des Klägers, dass er für den Fall, dass das FG seiner Ansicht nicht folge, hilfsweise die insolvenzrechtliche Anfechtung nach § 130 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO erkläre, übergangen und damit einen eigenständigen Klagegrund unerörtert gelassen, der den Tatbestand einer mit selbständiger Wirkung ausgestatteten Rechtsnorm bildet, ohne dass das angefochtene Urteil dabei erkennen lässt, aus welchen Gründen dieser vom Kläger hilfsweise geltend gemachte Anspruch vom FG abgelehnt wurde.
- 25** c) Das Fehlen von Entscheidungsgründen i.S. von § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO ist ein Verfahrensmangel, auf dem das FG-Urteil beruht (§ 119 Nr. 6 FGO). Dessen Vorliegen stellt für sich allein eine Verletzung von Bundesrecht dar und führt grundsätzlich unter Aufhebung der Vorentscheidung zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. April 2000

VII R 24/99, BFH/NV 2000, 1141, unter II.2., Rz 24), und zwar ohne materiell-rechtliche Ausführungen des Revisionsgerichts (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 2010 VI R 39/09, BFH/NV 2010, 2296, Rz 26).

- 26** Eine Ausnahme hiervon lässt die Rechtsprechung nur zu, wenn das übergangene Angriffs- oder Verteidigungsmittel zur Begründung oder zur Abwehr des Angriffs ungeeignet war und eine erneute Entscheidung des FG deshalb nur zu einer Bestätigung des Urteils führen könnte (vgl. dazu BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 626, unter II.4., Rz 15, m.w.N.; in BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Rz 16). In einem solchen Fall kann das Revisionsgericht selbst die Sache abschließend entscheiden und die Revision als unbegründet zurückweisen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2000, 1141, unter II.2., Rz 24). Um einen solchen Sachverhalt handelt es sich im Streitfall indes nicht.
- 27** 2. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)