

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

### Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen bei Unternehmenseinstellung

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 23.10.2024 – XI R 8/22

#### Vorbemerkung

Nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann ein Unternehmer von seiner Umsatzsteuerzahllast unter anderem die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen, wenn eine Reihe weiterer formaler Voraussetzungen, wie der Besitz einer Rechnung für den Eingangsumsatz, gegeben sind. Allerdings ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn der Unternehmer die Eingangsumsätze unter anderem für steuerfreie Umsätze verwendet. Bei gemischter Verwendung bestimmt § 15 Abs. 4 UStG:

*„Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten ... Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzuordnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen ist nur zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. ...“*

Mit anderen Worten ist danach der Steuerpflichtige nur und soweit er „Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen.

An der Umsatzsteuerpflicht eines Unternehmers, sei er eine natürliche oder juristische Person, ändert sich grundsätzlich nichts dadurch, dass über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Dasselbe gilt für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Im Ausgangspunkt gilt dies auch für die Verwaltungsleistung des Insolvenzverwalters. Hier begegnet die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG jedoch gewissen Schwierigkeiten.

Zweifelsfrei erbringt er mit seiner Verwaltungsleistung eine im umsatzsteuerrechtlichen Sinn „sonstige Leistung“ an die Insolvenzmasse, deren Rechtsträger der Insolvenzschuldner auch im Verfahren bleibt. Ihm steht daher im Grundsatz auch der Vorsteuerabzug aus der ihm vom Insolvenzverwalter in Rechnung gestellten Vergütung zu.

In der Rechtsprechung und in der juristischen Literatur war allerdings über lange Zeit für bestimmte Fälle die Ermittlung der (anteiligen) Vorsteuerabzugsberechtigung hier streitig. Dies betraf zum einen Insolvenzverfahren über das Vermögen natürlicher Personen, bei denen die Insolvenzmasse sowohl privates wie unternehmerisches Vermögen erfasste, und zum anderen solche Unternehmer, bei denen der Insolvenzverwalter für die Masse sowohl steuerpflichtige wie steuerfreie Umsätze ausführte. Gegebenenfalls können diese Formen auch in Kombination auftreten.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

2015 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) sodann (V R 44/14), dass die Aufteilung entsprechend § 15 Abs. 4 UStG für die Vorsteuer aus der Verwaltervergütung sich im ersten Fall nicht nach dem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen zu richten hat, sondern auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit des Schuldners zu entscheiden ist. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht danach zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger. Der Vorsteuerabzug stehe der Masse daher im Verhältnis der privaten zu den unternehmerischen Insolvenzforderungen zu. Auf die vom Verwalter ausgeführten Umsätze kommt es damit nicht an. Diese dogmatisch zweifelhafte Rechtsprechung birgt für die Praxis der Insolvenzverwaltung den sehr großen Vorteil der einfachen Anwendung.

Abweichend von diesen Grundsätzen könne es allerdings nach Auffassung des BFH sein, wenn der Insolvenzverwalter nicht das Vermögen des Schuldners zum Zweck der anteiligen Gläubigerbefriedigung verwerte, sondern in erster Linie die Fortführung des Unternehmens beabsichtige. Wie in diesem Fall zu entscheiden sei, blieb bislang offen. Wie die Rechtslage in diesem Fall zu beurteilen ist, konkretisiert der BFH nunmehr mit dem ebenfalls auf unserer Website besprochenen auch auf den 23.10.2024 datierenden Urteil im Verfahren XI R 20/22.

Vorliegend ging es dagegen um einen Fall, in dem das schuldnerische Unternehmen eingestellt wurde und der Verwalter für die Masse teilweise steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze ausführte. Es stellte sich hier die Frage nicht, wie zwischen privaten und unternehmerischen Insolvenzforderungen abzugrenzen ist, weil Insolvenzschuldner eine GmbH war. Es stand jedoch zur Diskussion, ob auf die Ausgangsumsätze der Insolvenzverwaltung oder die bisherige unternehmerische Tätigkeit der GmbH abzustellen sei.

### **Der zu entscheidenden Fall**

Der Kläger war zunächst vorläufiger Insolvenzverwalter und sodann Insolvenzverwalter einer GmbH (Schuldnerin), die ein Bauunternehmung betrieb. Die Schuldnerin übernahm Vorbereitung und Durchführung von Bauvorhaben als Bauherrin für eigene oder fremde Rechnung sowie die Betreuung von fremden Bauvorhaben für fremde Rechnung.

Der Kläger teilte den Auftraggebern bereits zu Beginn des Insolvenzverfahrens mit, dass eine Fortführung des schuldnerischen Unternehmens nicht möglich ist. Die Bauvorhaben wurden in der Folge nur noch abgewickelt und abgerechnet. Eine Fortführung der Tätigkeit der Schuldnerin war dementsprechend nicht beabsichtigt und erfolgte auch nicht.

Nachdem der Vergütungsfestsetzungsbeschluss des Insolvenzgerichts ergangen war, stellte der Kläger der Schuldnerin seine Vergütung zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung und entnahm die Vergütung der Masse.

Den Vorsteuerabzug aus seiner Vergütungsrechnung machte der Kläger zu Gunsten der Masse in voller Höhe geltend. Das Finanzamt (FA) gewährte den Abzug nur in Höhe von 1,43 %, da der Kläger für die Masse steuerfreie Umsätze in Höhe von rund 940.000 € und steuerpflichtige Umsätze nur in Höhe von rund 44.000 € ausgeführt habe.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Der Einspruch gegen den entsprechenden Bescheid blieb ohne Erfolg. Während des Klageverfahrens wurde eine sogenannte tatsächliche Verständigung dahingehend getroffen, dass die zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen anteilig zu 45% mit von der Insolvenzschuldnerin im Insolvenzverfahren ausgeführten steuerpflichtigen Umsätzen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen. Ein solcher Zusammenhang bestand danach nicht für die übrigen 55 % der zur Tabelle angemeldeten Forderungen, da es sich hierbei um Leistungen anderer Unternehmer handelte, die die Schuldnerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

Die Klage hatte vor dem Finanzgericht (FG) Erfolg, die Revision des FA hat der BFH zurückgewiesen.

### Die Begründung des BFH

Der BFH weist die Revision mit Blick auf § 15 Abs. 4 UStG zurück. Er rekurriert zunächst auf seine oben dargestellte Rechtsprechung. Abweichend von dieser Rechtsprechung könne zu entscheiden sein, wenn der Insolvenzverwalter das Unternehmen des Schuldners fortführe und keine wesentlichen Verwertungshandlungen vornehme. Es könne dann sachgerecht sein, die abziehbare Vorsteuer nach dem Gesamtumsatz des Schuldners während der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der steuerpflichtigen, steuerfreien und nichtwirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen. Eine Fortführung in diesem Sinne habe es vorliegend nicht gegeben.

Der zulässige Vorsteuerabzug für die vom Kläger als Insolvenzverwalter erbrachten Leistungen sei folglich anteilig mit 45% gemäß der tatsächlichen Verständigung in Ansatz zu bringen.

Es bestehe der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der einheitlichen Leistung des Klägers als Insolvenzverwalter und den im Insolvenzverfahren angemeldeten unternehmerischen Forderungen der Insolvenzgläubiger.

Der Kläger habe die Insolvenzmasse verwaltet, verwertet und verteilt, um die Insolvenzgläubiger zu befriedigen. Er habe während des Insolvenzverfahrens für die Schuldnerin Abrechnungen vorgenommen, Forderungen eingezogen und ihr gesamtes Vermögen verwertet.

Ausgehend davon habe das FG zutreffend angenommen, dass die einheitliche Leistung des Klägers als Insolvenzverwalter nicht mit den nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durchgeführten Verwertungshandlungen des Klägers in einem für den Vorsteuerabzug maßgeblichen direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehe. Entgegen der Auffassung des FA seien für den Vorsteuerabzug aus der einheitlichen Leistung des Klägers die nach Verfahrenseröffnung ausgeführten (steuerfreien) Verwertungsumsätze vorliegend nicht maßgeblich, weil das Unternehmen der Schuldnerin nicht fortgeführt worden sei.

Die Fortführung der bisherigen Unternehmenstätigkeit beziehe sich auf den „Erhalt des Unternehmens“. Dies setze voraus, dass die einheitliche Leistung des Insolvenzverwalters nicht der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Schuldners diene, sondern vorrangig darauf abziele, sein Unternehmen zu erhalten. Von der Fortführung des Unternehmens sei insbesondere dann auszugehen, wenn – anders als im Streitfall – in einem Insolvenzplan eine abweichende Regelung insbesondere zum Erhalt des Unternehmens getroffen werde. Dafür reiche nicht, dass der

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Insolvenzverwalter das Vermögen mit dem Ziel, den Erlös zur gemeinschaftlichen Befriedigung an die Insolvenzgläubiger zu verteilen, verwerte.

So aber sei es vorliegend gewesen. Der Kläger habe bereits zu Beginn des Insolvenzverfahrens den Insolvenzgläubigern mitgeteilt, dass eine Fortführung des Unternehmens nicht möglich sei. Davon sei er später auch nicht abgewichen. Die vorhandenen Bauvorhaben seien nicht weiterbetrieben worden, sondern zusammen mit den Auftraggebern beziehungsweise Grundstückseigentümern abgewickelt worden. Die Leistung des Klägers habe danach nicht darauf abgezielt, das Unternehmen fortzuführen, um es zu erhalten.

Es führe zu keiner Ungleichbehandlung, wenn steuerfreie Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters anders als bei Unternehmen, die sich nicht in der Insolvenz befinden, in Bezug auf die Vorsteueraufteilung und den Vorsteuerabzug nicht zu berücksichtigen sind. Auf Konkurrenzunternehmen, die sich nicht in Insolvenz befinden, sei schon deshalb nicht abzustellen, da diese mit den umsatzsteuerbelasteten Verfahrenskosten einer Insolvenz nicht belastet seien, was auch für in Liquidation befindliche Unternehmen gelte.

Die Schuldnerin habe die im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger auch für ihr Unternehmen und damit für ihre wirtschaftliche Tätigkeit verwendet. Die angemeldeten Forderungen seien unstreitig ausschließlich im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der Insolvenzschuldnerin entstanden. Die Vorsteuer sei daher nach Maßgabe der tatsächlichen Verständigung in Höhe von 45 % abziehbar.