

Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters

Leitsätze

Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des --zum Vorsteuerabzug berechtigten-- Unternehmens wie auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist der Unternehmer aus der Leistung des Insolvenzverwalters grundsätzlich im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 23. Juli 2014 2 K 698/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Das zuständige Insolvenzgericht bestellte mit Beschluss vom 27. Mai 2008 den Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter in dem Insolvenzverfahren der Frau H, die als Unternehmerin Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug ausgeführt hatte. Frau H beendete ihre unternehmerische Tätigkeit noch vor der Insolvenzeröffnung. Der Kläger übernahm Abwicklungstätigkeiten und erklärte gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Insolvenzanfechtung und traf eine Anfechtungsvereinbarung. Aus Verwertungsmaßnahmen erzielte der Kläger Einnahmen in Höhe von 38.121,77 EUR.
- 2 Der Kläger erteilte für seine Tätigkeit als Insolvenzverwalter eine Rechnung vom 10. April 2013 mit einem gesonderten Steuerausweis über 2.713,84 EUR. Mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 2013 vom 24. Juni 2013 machte der Kläger für die Masse den Vorsteuerabzug und damit eine sich hieraus ergebende Vergütung in gleicher Höhe geltend. Demgegenüber setzte das FA für das Streitjahr 2013 nur eine Vergütung von 1.859,80 EUR fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 169 veröffentlichten Urteil überwiegend statt. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe insoweit, als ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung und der wirtschaftlichen Tätigkeit bestehe. In Bezug auf die wirtschaftliche Tätigkeit seien nicht nur die angemeldeten Insolvenzforderungen von 229.653,80 EUR, sondern auch die Einnahmen aus der Verwertung in Höhe von 38.121,77 EUR und damit ein Gesamtbetrag von 267.775,57 EUR zu berücksichtigen. Der Anteil, der auf die Verwaltung privater Schulden und Zahlungen entfalle, belaufe sich auf 22.360,19 EUR und damit auf nur 8,35 %. In Bezug auf den geltend gemachten Vorsteuerbetrag von 2.713,84 EUR sei der Vorsteuerabzug daher in Höhe von 2.487,23 EUR anzuerkennen.

- 4 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Seine Tätigkeit als Insolvenzverwalter sei insgesamt der unternehmerischen Tätigkeit der Schuldnerin zuzuordnen. Er habe entsprechend seinem gesetzlichen Auftrag im Rahmen der Unternehmensabwicklung das Vermögen der Schuldnerin verwertet und den Erlös verteilt. Die Gemeinschuldnerin habe über kein privates Vermögen verfügt. Die Schulden hätten ausschließlich den unternehmerischen Bereich betroffen. Eine Vorsteueraufteilung sei daher nicht vorzunehmen. Selbst wenn diese erforderlich wäre, sei davon auszugehen, dass die Schuldnerin nur über betriebliche Verbindlichkeiten verfügt habe. In Bezug auf die wieder aufgelebten Verbindlichkeiten aus der Insolvenzanfechtung sei bereits fraglich, ob Einkommensteuerschulden, die auf gewerblichen Einkünften beruhen, nicht als unternehmerische Schuld anzusehen seien.
- 5 Der Kläger beantragt,  
  
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 16. April 2014 aufzuheben und die Umsatzsteuer 2013 unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2013 vom 23. August 2013 auf ./ 2.713,84 EUR herabzusetzen.
- 6 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Das Insolvenzverfahren diene nach § 1 der Insolvenzordnung (InsO) dazu, die Gläubiger gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt werde. Die Leistung des Insolvenzverwalters habe sich auch auf den nichtunternehmerischen Bereich des Schuldners bezogen.

#### Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG zutreffend entschieden hat, ist eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen. Entgegen dem Urteil des FG hat diese aber ausschließlich auf der Grundlage der im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen zu erfolgen. Hierzu sind weitere Feststellungen erforderlich.
- 9 1. Der Unternehmer und damit im Streitfall der Gemeinschuldner ist nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht.
- 10 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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 nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Steuerpflichtige, der "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. Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt. Die Ausgangsleistungen des Unternehmers müssen zudem steuerpflichtig oder in § 15 Abs. 3 UStG (Art. 169 MwStSystRL) benannt sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f., m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH--).

- 11 b) Beabsichtigt der Unternehmer eine von ihm bezogene Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nichtwirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Aufwendungen hierfür seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Beabsichtigt der Unternehmer daher eine teilweise Verwendung für eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit, ist er insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei der dann erforderlichen Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 25).
- 12 2. Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des -- zum Vorsteuerabzug berechtigten-- Unternehmers wie auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist der Unternehmer aus der Leistung des Insolvenzverwalters nur im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.
- 13 a) Nach § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 3 UStG ist, wenn der Unternehmer eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen 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 Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.
- 14 b) Die Leistungen des Insolvenzverwalters stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen.
- 15 aa) Der für ein Insolvenzverfahren (§ 1 InsO) bestellte Insolvenzverwalter erbringt seine Leistung aufgrund staatlicher Bestellung (§ 27 InsO) an den Gemeinschuldner, über dessen Vermögen das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Insolvenzverfahren bezieht sich dabei auf das gesamte Vermögen des Schuldners, dessen Verwertung zu einer gemeinschaftlichen Befriedigung der Schuldner führen soll (§ 1 InsO). Handelt es sich bei dem Gemeinschuldner, wie im Streitfall, um eine natürliche Person, die als Unternehmer tätig war, kann das Insolvenzverfahren daher gleichermaßen der Befriedigung unternehmerischer wie auch privater Verbindlichkeiten

dienen.

- 16 bb) Die Leistung, die der Insolvenzverwalter gegen Entgelt an den Gemeinschuldner erbringt, ist eine einheitliche Leistung, die gleichermaßen durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Gemeinschuldners (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) der Befriedigung der Insolvenzgläubiger dient. Die Einheitlichkeit dieser Leistung ergibt sich dabei zum einen aus der für den Insolvenzverwalter fehlenden Möglichkeit, seine Tätigkeit auf einzelne Aufgabenbereiche zu beschränken (vgl. z.B. zur Einheitlichkeit der Leistung eines Vermögensverwalters EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19. Juli 2012 C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945, Umsatzsteuer-Rundschau 2012, 667, Rz 20 ff., und BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 V R 9/10, BFHE 238, 570, BStBl II 2014, 279, Rz 21 f.). Zum anderen spricht für die Einheitlichkeit auch die Vergütung, die der Insolvenzverwalter für seine insgesamt ausgeübte Tätigkeit erhält (§§ 63 ff. InsO i.V.m. §§ 1 ff. der Insolvenzzurechnungsordnung --InsVV--). Dass einzelne Tätigkeiten des Insolvenzverwalters zu besonderen Zu- und Abschlägen nach § 3 InsVV führen können, begründet nicht das Vorliegen umsatzsteuerrechtlich selbständiger Leistungen.
- 17 cc) Bezieht sich die einheitliche Leistung des Insolvenzverwalters auf die Gesamtheit der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger, besteht der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zu der Gesamtheit dieser Insolvenzforderungen. Eine Berücksichtigung einzelner Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters kommt demgegenüber nicht in Betracht.
- 18 c) Bezieht der --zum Vorsteuerabzug berechnete-- Unternehmer, der eine natürliche Person ist, als Gemeinschuldner die Leistung des Insolvenzverwalters sowohl für die Befriedigung seiner unternehmerischen Verbindlichkeiten wie auch für die Befriedigung seiner Privatverbindlichkeiten, ist eine Vorsteueraufteilung entsprechend § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen (s. oben II.1.b).
- 19 Die wirtschaftliche Zurechnung i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG, die unionsrechtlich auf Art. 173 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL beruht (BFH-Urteil vom 7. Mai 2014 V R 1/10, BFHE 245, 416, Rz 19), erfordert dabei eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der unternehmerisch begründeten Verbindlichkeiten zu den Privatverbindlichkeiten, wobei jeweils auf die im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen abzustellen ist.
- 20 Ob und unter welchen Voraussetzungen der Unternehmer durch eine andersartige sachgerechte Schätzung nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG aufteilen kann, ist im Streitfall ebenso wenig zu entscheiden wie über die Frage, ob es im Fall einer Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter zu einer Vorsteueraufteilung nach Maßgabe der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit unter Vernachlässigung --einer nur teilweisen unternehmerischen Begründung-- von Insolvenzforderungen kommen könnte.
- 21 3. Auf die Vorlagefragen des XI. Senats des BFH in seinen Beschlüssen vom 11. Dezember 2013 XI R 17/11 (BFHE 244, 79, BStBl II 2014, 417) und XI R 38/12 (BFHE 244, 94, BStBl II 2014, 428, Az. des EuGH: C-108/14 und C-109/14) kommt es nicht an, da diese Rechtssachen die Besonderheiten der Vorsteueraufteilung bei Holdinggesellschaften betreffen.

- 22 4. Nach diesen Maßstäben ist das Urteil des FG aufzuheben, da es die sich aus dem Begriff der wirtschaftlichen Zurechnung i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ergebenden Aufteilungsgrundsätze nicht hinreichend berücksichtigt hat. Auf die Frage der Bindung an eine bestimmte Schätzungsmethode kommt es daher nicht an.
- 23 5. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 24 Im zweiten Rechtsgang sind nähere Feststellungen zum unternehmerischen oder privaten Charakter der im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen zu treffen, wie sie sich aus dem vom FG in Bezug genommenen Schlussbericht des Klägers über das Insolvenzverfahren vom 7. August 2012 ergeben. Dabei ist für die im Verfahren angemeldeten Insolvenzforderungen einzeln zu entscheiden, ob diese dem unternehmerischen oder privaten Bereich zuzuordnen sind. Bei dieser Abgrenzung kann sich das FG daran orientieren, ob Kosten zur Abwehr zu Unrecht geltend gemachter Insolvenzforderungen zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.
- 25 Der vom Kläger vorrangig geltend gemachte Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug -- ohne Vorsteueraufteilung-- besteht nur, wenn alle im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen dem Unternehmensbereich der Frau H zuzuordnen wären.
- 26 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.