

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 2.12.2015, V R 15/15**

Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters

### **Leitsätze**

1. Im Insolvenzverfahren einer KG, die ihre Tätigkeit bereits vor Insolvenzeröffnung eingestellt hatte, ist über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters nach der früheren Unternehmenstätigkeit der KG zu entscheiden.
2. Der Insolvenzverwalter hat seine Leistung erst mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens erbracht. Ein Vorsteuerabzug bereits im Insolvenzverfahren kommt daher nur nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG in Betracht.

### **Tenor**

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29. Januar 2015 7 K 25/13 aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### **Tatbestand**

1. I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit 2003 Insolvenzverwalterin über das Vermögen der K-GmbH & Co. KG (K-KG). Die K-KG war Besitzunternehmen für eine Unternehmensgruppe. Sie vermietete Grundstücke an die MK-GmbH, der weitere Gesellschaften nachgeordnet waren, gemäß § 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unter Verzicht auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Die MK-GmbH vermietete diese Grundstücke ihrerseits weiter. Der Anteil der steuerfreien Umsätze der K-KG am Gesamtumsatz belief sich in 1992 auf 0,13 %, in 1993 auf 1,35 %, in 1994 auf 0,46 % und in 1995 auf 0,24 %. Ab 1996 führte sie ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus. Die K-KG hatte im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Geschäftstätigkeit bereits längere Zeit eingestellt. Die wesentlichen Vermögenswerte waren bereits 2002 verwertet worden. Dabei erfolgte die Lieferung von Grundstücken gemäß § 9 UStG unter Verzicht auf Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.
2. Die Klägerin lieferte als Insolvenzverwalterin für die K-KG im Insolvenzverfahren insbesondere ein Grundstück der Masse steuerfrei und einen "Werbepylon" steuerpflichtig. Sie zog Mieten und Außenstände ein. Die zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen beliefen sich auf 8.367.832,05 EUR, von denen 6.935.434,07 EUR bei der Schlussverteilung berücksichtigt wurden. Diese beruhten zu 80 % auf der umsatzsteuerpflichtigen Anmietung von Gewerbeflächen und in geringerem Umfang auf Krediten zur Grundstücksfinanzierung. Die Insolvenzforderungen standen nicht im Zusammenhang mit früher erbrachten steuerfreien Ausgangsumsätzen.
3. Mit Beschluss vom 10. Januar 2012 setzte das Insolvenzgericht die Vergütung für die Tätigkeit der Klägerin als Insolvenzverwalterin auf 72.384,54 EUR zzgl. Umsatzsteuer in Höhe von 13.753,06 EUR fest. Die Klägerin erteilte am 10. Januar 2012 die Rechnung für ihre Leistung in dem Insolvenzverfahren der K-KG an sich selbst als Insolvenzverwalterin der K-KG.
4. Die Klägerin gab am 8. Juni 2012 für die K-KG eine Umsatzsteuervoranmeldung 2012/II ab, mit der sie für die K-KG einen Vorsteuerabzug in Höhe von 13.753,06 EUR aus ihrer der K-KG erteilten Rechnung über die Leistung als Insolvenzverwalterin geltend machte. Dabei wies sie auf den geplanten Abschluss des Insolvenzverfahrens hin, für den es auf den "Einzug restlicher Steuererstattungsansprüche" ankomme. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte nur einen Vorsteuerabzug von 5.712,38 EUR an, erfasste diesen in der Umsatzsteuerfestsetzung 2012/I und setzte die Umsatzsteuer durch Bescheid vom 6. August 2012 in gleicher Höhe als Zahllast fest. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens ging das FA im Änderungsbescheid zur Umsatzsteuerfestsetzung 2012/I vom 14. November 2012 von einem Vorsteuerabzug in Höhe von 5.851,07 EUR aus und setzte in gleicher Höhe einen Vergütungsbetrag fest. Den nur anteiligen Vorsteuerabzug aus der von der Klägerin erbrachten Verwaltungsleistung begründete das FA mit den Verwertungsumsätzen im Insolvenzverfahren. Diese seien aufgrund der steuerfreien Grundstückslieferung nur zu 42 % steuerpflichtig gewesen. Der Einspruch gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2012/I hatte keinen Erfolg.
5. Nach Erhebung der Klage gegen die Umsatzsteuerfestsetzung 2012/I zum Finanzgericht (FG) erging der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr 2012 vom 4. Juni 2013, mit dem das FA wiederum einen Vergütungsanspruch in Höhe von 5.851,07 EUR festsetzte. Dieser Bescheid wurde gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens.
6. Das FG gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1397 veröffentlichten Urteil statt, weil die K-KG aus der Leistung der Klägerin in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Die Leistung des Insolvenzverwalters diene nicht nur der Ausführung von Verwertungsumsätzen, so dass diese auch nicht Grundlage für eine Vorsteueraufteilung sein könnten. Die Leistung des Insolvenzverwalters gehe über die bloße Verwertung hinaus und beziehe sich auch auf das in § 1 der Insolvenzordnung (InsO) genannte Ziel der gemeinschaftlichen Gläubigerbefriedigung. Der Insolvenzverwalter erhalte seine Vergütung

für die Durchführung des gesamten Verfahrens. Die Leistung des Insolvenzverwalters hänge mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit vor der Insolvenzeröffnung zusammen. Es handele sich um einen der Unternehmenstätigkeit nachgelagerten Akt, der der Unternehmensabwicklung diene. Hierfür spreche auch die Parallele zum Vorsteuerabzug bei der Geschäftsveräußerung. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) sei maßgeblich, dass die K-KG nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen sei. Ein Zusammenhang zu früheren steuerfreien Leistungen habe nicht bestanden.

- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug bestehe nur teilweise. In Bezug auf die Leistung des Insolvenzverwalters liege der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsleistung nur zu den Leistungen vor, die die K-KG im Insolvenzverfahren erbracht habe und damit nur zu den Verwertungsumsätzen. Nach Maßgabe dieser Verwertungsumsätze bestehe ein nur anteiliges Recht auf Vorsteuerabzug. Das FG habe daher zu Unrecht auf die Ausgangsumsätze der KG vor Insolvenzeröffnung abgestellt. Es komme auch nicht auf die festgestellten Insolvenzforderungen an. Unerheblich sei, dass der Insolvenzverwalter seine Vergütung für die Durchführung des gesamten Verfahrens erhalte. Die Ziele nach § 1 InsO hätten außer Betracht zu bleiben. Der Vorsteuerabzug setze zudem voraus, dass die Eingangsleistung bezogen werde, bevor der Unternehmer die Ausgangsleistung erbringe. Die vom FG zum Vorsteuerabzug bei der Geschäftsveräußerung gezogene Parallele sei unzutreffend. Im Streitfall liege keine Geschäftsveräußerung vor.
- 8 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Dienstleistungen für eine Geschäftsveräußerung seien mit der Insolvenzverwaltung vergleichbar. Es gebe auch Insolvenzverfahren ohne Verwertungsmaßnahmen. Die für den Insolvenzverwalter nach § 1 InsO verbindlichen Ziele könnten nicht auf die Verwertung beschränkt werden. So sei der Insolvenzverwalter z.B. auch zur Erstellung von Insolvenzgeldbescheinigungen verpflichtet. Hilfsweise sei nur auf die Verhältnisse des Streitjahrs abzustellen. Die vom Insolvenzverwalter verwerteten Vermögensgegenstände seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht Aufteilungsmaßstab. Alle zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen hätten Eingangsumsätze mit Vorsteuerabzug betroffen oder seien Bankkredite oder öffentliche Abgaben gewesen.

### **Entscheidungsgründe**

- 11 II. Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Wie das FG zutreffend entschieden hat, erbringt der Insolvenzverwalter an den Schuldner im Insolvenzverfahren eine einheitliche Leistung. Für den Vorsteuerabzug aus dieser Leistung kommt es im Insolvenzverfahren eines Unternehmers, der seinen Geschäftsbetrieb bereits eingestellt hatte, auf seine frühere unternehmerische Tätigkeit, nicht aber auf die einzelnen Verwertungsumsätze im Insolvenzverfahren an. Die Vorentscheidung ist gleichwohl aufzuheben, denn sie verletzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG. Im Hinblick auf das Vorliegen einer noch nicht vollständig ausgeführten Leistung kommt ein Vorsteuerabzug nur nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG in Betracht. Die hierfür erforderlichen Feststellungen sind im zweiten Rechtsgang nachzuholen.
- 12 1. Im Streitfall ist die K-KG entsprechend ihrer unternehmerischen Tätigkeit bis zur Einstellung ihres Geschäftsbetriebs dem Grunde nach zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.
- 13 a) Die K-KG als Schuldnerin im Insolvenzverfahren ist nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit sie Leistungen für Zwecke ihres Unternehmens und damit für ihre wirtschaftliche Tätigkeit bezieht.
- 14 aa) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt wurden. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Dies beruht 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. BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 19 f., m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).

- 15 bb) Verwendet der Unternehmer eine von ihm in Anspruch genommene Leistung nur zum Teil für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 3 UStG 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.
- 16 cc) 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).
- 17 b) Wie der erkennende Senat im Urteil vom 15. April 2015 V R 44/14 (BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679) entschieden hat, erbringt der Insolvenzverwalter eine einheitliche Leistung, die mittels Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Gemeinschuldners (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel des Insolvenzverfahrens (vgl. § 1 InsO) dient. Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht dabei zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger. Auf die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters kommt es nicht an.
- 18 c) Im Streitfall ist die Klägerin als Insolvenzverwalterin der K-KG zum vollen Vorsteuerabzug aus ihrer Leistung als Insolvenzverwalterin berechtigt. Die gegen die K-KG geltend gemachten Insolvenzforderungen sind nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ausschließlich aufgrund der Unternehmenstätigkeit der K-KG entstanden. Nicht zu entscheiden ist, ob es auf die im Verfahren angemeldeten Forderungen auch dann ankommt, wenn der Insolvenzverwalter --anders als im Streitfall-- das Unternehmen fortführt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, unter II.2.c).
- 19 d) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 20 aa) Soweit das FA geltend macht, dass der Unternehmer die Eingangsleistung vor der Erbringung der Ausgangsleistung bezogen haben müsse, berücksichtigt es nicht hinreichend die Differenzierung zwischen dem direkten und unmittelbaren Zusammenhang von Eingangsleistungen zu bestimmten Ausgangsumsätzen des Unternehmers einerseits und zur Gesamttätigkeit des Unternehmers andererseits (s. dazu EuGH-Urteile Midland Bank vom 8. Juni 2000 C-98/98, EU:C:2000:300, Rz 30 ff.; Becker vom 21. Februar 2013 C-104/12, EU:C:2013:99, Rz 19 f., und Fini H vom 3. März 2005 C-32/03, EU:C:2005:128, Rz 30). Der Vorsteuerabzug richtet sich dann ebenfalls nach der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit. Dem hat sich der erkennende Senat angeschlossen (BFH-Urteil vom 13. Januar 2010 V R 24/07, BFHE 229, 378, BStBl II 2011, 241, unter II.2.b cc (3)).
- 21 Im Streitfall steht die einheitliche Leistung der Klägerin als Insolvenzverwalterin der K-KG zwar nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einzelnen Verwertungsumsätzen im Insolvenzverfahren, wohl aber im Zusammenhang zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der K-KG (s. oben II.1.c). Daher ist die K-KG zum Vorsteuerabzug berechtigt, ohne dass es auf eine bestimmte zeitliche Abfolge zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung ankommt.
- 22 bb) Die vom FG gezogene und vom FA beanstandete Parallele zu Leistungsbezügen für eine Geschäftsveräußerung ist im Streitfall ohne Bedeutung.
- 23 2. Das Urteil ist gleichwohl aufzuheben; denn es hat nicht berücksichtigt, dass der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG als Vorsteuer nur abziehbar ist, wenn die Zahlung bereits geleistet worden ist.
- 24 a) Da es sich bei der Leistung des Insolvenzverwalters um eine einheitliche Leistung handelt (s. oben II.1.b), ist diese erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach § 200 Abs. 1 InsO erbracht, soweit keine anderen Beendigungsgründe vorliegen. Erst mit diesem Beschluss endet das Amt des Insolvenzverwalters (vgl. z.B. Wegener, in Uhlenbruck, InsO, 14. Aufl., § 200 Rz 13). Somit ist die von der Klägerin als Insolvenzverwalterin der K-KG an sich als Insolvenzverwalterin der K-KG erteilte Rechnung keine Rechnung über eine bereits vollständig ausgeführte Leistung, sondern eine Rechnung über eine erst noch zu erbringende Leistung. Der Vorsteuerabzug setzt dann gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG neben dem Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung auch eine Zahlung aus der Masse an den Insolvenzverwalter voraus.

- 25 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob aus der Masse bereits Zahlungen an die Klägerin geleistet wurden. Hierzu fehlen Feststellungen des FG, die im zweiten Rechtsgang nachzuholen sind.
- 26 b) Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass der Vorsteuerabzug nicht an § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG scheitert.
- 27 Die für den Vorsteuerabzug erforderliche Ordnungsmäßigkeit der Rechnung (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 i.V.m. Satz 2 UStG) wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass die von der Klägerin erteilte Rechnung keine Angaben zum Leistungszeitpunkt enthielt.
- 28 Zwar setzt § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG Angaben zum Zeitpunkt der Leistung voraus. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt für eine noch nicht ausgeführte Leistung, gilt diese Regelung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG sinngemäß. Zudem bestimmt § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 UStG, dass in den Fällen von § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts anzugeben ist, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt.
- 29 Nach der Rechtsprechung des BFH wird damit auf die Angabe des Leistungszeitpunkts für die Voraus- und Anzahlungsrechnungen gemäß § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG verzichtet, da dem leistenden Unternehmer die Angabe eines Leistungszeitpunkts regelmäßig nicht möglich ist (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432, unter II.1.b cc).
- 30 So ist es auch im Streitfall, in dem der Klägerin bei Erteilung der Rechnung nicht bekannt sein konnte, zu welchem Zeitpunkt das Insolvenzgericht den Beschluss nach § 200 InsO trifft. Im Übrigen ergab sich die Erteilung einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung bereits daraus, dass die Klägerin die Rechnung im laufenden Insolvenzverfahren vor der Beschlussfassung nach § 200 InsO erteilte.
- 31 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.