
Datum: 27.09.2013
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 3372/12 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2013:0927.1K3372.12U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Der Kläger begehrt die Aufhebung der an ihn als Insolvenzverwalter einer KG (KG) gerichteten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Oktober und November 2011. 1 2
- Die KG wurde im Jahr 1999 gegründet. Gesellschaftszweck der KG war die Erbringung von Speditionsleistungen. Die KG wurde unter der Steuernummer () (sog. erste Steuernummer) beim Finanzamt geführt. 3
- Am 06.10.2011 beantragte die KG wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen. Zum Zeitpunkt der Antragstellung beschäftigte sie 11 Mitarbeiter. 4
- Durch Beschluss des Amtsgerichts vom 7.10.2011 () wurde der Kläger zum vorläufigen Insolvenzverwalter bestellt. Zur Sicherung der künftigen Insolvenzmasse ordnete das Gericht an, dass Verfügungen der KG über Gegenstände ihres Vermögens nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam seien (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO). Den Drittschuldnern wurde verboten, an die KG zu zahlen. Der Kläger wurde ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der KG einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegen zu nehmen (vgl. Blatt 87 der GA). 5
- Ausweislich des Gutachtens des Klägers vom 28.12.2011, Seite 6, gelang es dem Kläger – insbesondere durch die Vorfinanzierung des Insolvenzgeldes – im Vorverfahren, den 6

Geschäftsbetrieb der KG fortzuführen. Hierzu seien – so der Kläger - intensive Gespräche mit den Hauptauftraggebern erforderlich gewesen. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen hätten bei der KG zum Zeitpunkt der Antragstellung mit 40.066,29 EUR ermittelt werden können. Hiervon seien bis zum 28.12.2011 36.880,09 eingezogen worden (vgl. Seite 8 des Gutachtens vom 28.12.2011).

Die KG reichte unter der ersten Steuernummer für die Monate Oktober und November 2011 am 09.12.2011 Umsatzsteuervoranmeldungen beim Finanzamt ein. Ausgehend von Umsätzen in Höhe von 45.484 EUR (10/2011) bzw. 36.090 EUR (11/2011) und Vorsteuerbeträgen in Höhe von 1.422,73 EUR bzw. 3.403,86 EUR erklärte die KG eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von 7.219,36 EUR (10/2011) bzw. 3.453,30 EUR (11/2011) (vgl. Blatt 55 ff. bzw. Blatt 57 ff der GA). Zahlungen auf die Umsatzsteuer durch die KG erfolgten jedoch nicht. 7

Da die Hauptauftraggeber nicht bereit waren, über den Jahreswechsel (2011/2012) hinaus die KG bei der weiteren Auftragsvergabe zu berücksichtigen, stellte die KG den Geschäftsbetrieb zum 31.12.2011 ein und kündigte mit Zustimmung des Klägers sämtlichen Mitarbeitern zum 31.12.2011. 8

Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 1. 1.2012 wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. 9

Der Beklagte forderte den Kläger mit Schreiben vom 31. 1.2012 in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter unter Hinweis auf § 55 Abs. 4 InsO auf, unter der Massesteuernummer () (sogenannte. zweite Steuernummer) für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung Umsatzsteuervoranmeldungen einzureichen. 10

Unter der ersten Steuernummer schätze der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen für die Jahressteuerschuld 2011 der KG, weil für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil bisher keine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht wurde. Ausweislich der Abrechnung vom 13. 3.2012 betrug die Jahresumsatzsteuer 2011 nach der Berechnung des Beklagten 176.473,07 EUR, wobei der Beklagte bei seiner Schätzung die vorangemeldeten Umsätze für die Monate Oktober bis Dezember 2011 nicht berücksichtigte (vgl. Berechnung Blatt 77 der GA). 11

Am 5. 3.2012 wurden von der KG für den Monat November unter der ersten Steuernummer eine geänderte Voranmeldung abgegeben. Die festzusetzende Steuer betrug nunmehr 3.247,38 EUR statt bisher 3.403,86 EUR (vgl. Blatt 59 ff der GA). 12

Mit Bescheiden vom 20. 3.2012 (10/2011) und vom 3. 4.2012 (11/2011) setzt das Finanzamt die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen Oktober bzw. November 2011 unter der zweiten Steuernummer fest, und zwar in Höhe von 4.548,88 EUR (10/2011; angemeldet waren 7.219,36 EUR) und 3.247,38 EUR (11/2011, angemeldet waren 3.403,86 EUR). Die Vorauszahlungs-Bescheide wurden jeweils dem Kläger als Insolvenzverwalter für die KG bekannt gegeben. Die Umsatzsteuerfestsetzungen wurden mit einem Leistungsgebot verbunden. Die Vorauszahlungen 10/2011 sollten bis zum 30. 3.2012 und die Vorauszahlungen 11/2011 bis zum 10. 5.2012 gezahlt werden. Ein Hinweis auf § 55 Abs. 4 InsO enthielten die Bescheide nicht. 13

Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Er machte geltend, dass hinsichtlich der geforderten Beträge keine Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO anzunehmen seien. Die durchgeführten Steuerfestsetzungen widersprächen auch dem BMF Schreiben vom 17. 1.2012, IV A 3-S 0550/10/10020-05, 2012/0042691, BStBl I 2012, 120 ff, 14

Tz. 34 bis 39. Danach sei im Falle einer bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens durchgeführten Steuerfestsetzung eine erneute Steuerfestsetzung von Masseverbindlichkeiten gegen die Insolvenzmasse nicht mehr zulässig. Zudem habe der Kläger als vorläufiger Insolvenzverwalter keine Steuerschulden genehmigt.

Im Laufe der Einspruchsverfahren reichte der Kläger mit Schreiben vom 12. 6.2012 15
Ausdrucke des Monatskontos der KG (Oktober 2011) zu den Erlösen und den geltend
gemachten Vorsteuerbeträgen ein. Daraufhin erließ der Beklagte am 31. 7.2012 einen nach §
164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Oktober 2011 unter
der zweiten Steuernummer. Die Umsatzsteuer wurde auf 2.874,97 EUR herabgesetzt. Der
Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Der Bescheid enthielt einen handschriftlichen
Zusatz: „*Es handelt sich um die Festsetzung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4
InsO (Zeitraum 7.10.2011 bis 31.10.2011).*“

Am 26. 7.2012 zeigte der Kläger dem Insolvenzgericht an, dass Masseunzulänglichkeit 16
vorliege.

Mit Einspruchsentscheidung vom 16. 8.2012 wies der Beklagte den Einspruch als 17
unbegründet zurück. Er führte aus: Eine erneute Festsetzung der Umsatzsteuer-
Vorauszahlungen 10/2011 und 11/2011 als Masseverbindlichkeit gegenüber dem Kläger sei
verfahrensrechtlich zulässig. Die bisher für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil
abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen seien insoweit durch die Insolvenzeröffnung
rechtswidrig geworden, als darin unselbständige Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt
worden seien, die Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO begründeten. Ein schlichtes
Leistungsgebot wäre für die Durchsetzung der Steuerforderungen gegen die Insolvenzmasse
nicht ausreichend gewesen. Soweit diese Vorgehensweise im Widerspruch zu dem BMF-
Schreiben vom 17. 1.2012 a.a.O. Tz. 35 und 37 stünde, werde darauf hingewiesen, dass
diese Textziffern dahingehend geändert werden würden, dass eine Festsetzung gegenüber
der Insolvenzmasse zu erfolgen habe.

Selbst wenn die erstmalige Steuerfestsetzung vor Insolvenzeröffnung fortwirken würde, wäre 18
die erneute Festsetzung in unveränderter Höhe gegenüber der Insolvenzmasse ein lediglich
wiederholender Verwaltungsakt ohne eigenständigen Regelungsinhalt. Die weiteren
Verwaltungsakte in Form der Leistungsgebote seien erforderlich gewesen und nicht zu
beanstanden.

Materiell-rechtlich handle es sich bei den festgesetzten Vorauszahlungen um 19
Masseverbindlichkeiten. Diese seien durch Handlungen der KG mit Zustimmung des Klägers
begründet worden. Die Zustimmung könne aktiv oder durch konkludentes Handeln erfolgen
(z.B. Tun, Dulden, Unterlassen). Im Streitfall habe der Kläger aktiv gehandelt, indem er durch
sein Handeln (z.B. intensive Gespräche mit Auftraggebern, Antrag zur Vorfinanzierung von
Insolvenzgeld) die Fortführung des Betriebes bis zum 31.12.2011 entscheidend mitgeprägt
habe. Damit habe er auch der Begründung der hier zu beurteilenden Umsatzsteuerschulden
als zwangsläufigen Annex des Hauptgeschäftes zugestimmt.

Mit der hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger vor: 20

Die unter der zweiten Steuernummer erlassenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide 21
seien aus verfahrensrechtlichen und aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben.

Verfahrensrechtliche Gründe 22

23

Die Schuldnerin habe im Eröffnungsverfahren die steuerlichen Pflichten wie z.B. die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen zu beachten. Dementsprechend seien die Voranmeldungen für Oktober und November 2011 eingereicht worden. Diese stünden gemäß § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. 1.2012 seien die eingereichten Voranmeldungen nicht gegenstandslos geworden. Vielmehr richte sich nur die Beitreibung nach den Vorschriften des Insolvenzrechtes. Dies entspreche auch der Auffassung der Finanzverwaltung in dem BMF Schreiben vom 17. 1.2012 Rz. 34 ff. Die erneuten Steuerfestsetzungen der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Oktober 2011 vom 20. 3.2012 bzw. 31. 7.2012 sowie die Vorauszahlungen für November 2011 vom 3. 4.2012 gegenüber dem Kläger seien daher unwirksam.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens würden die durch § 55 Abs. 4 InsO umfassten Ansprüche zu Masseverbindlichkeiten. Voraussetzung sei aber das Vorliegen einer an den Insolvenzverwalter gerichteten und ihm bekannt gegebenen Steuerfestsetzung. Im Streitfall habe sich die Steuerfestsetzung aber nur an die Schuldnerin gerichtet, die die Steueranmeldungen beim Finanzamt abgegeben hatte. Eine Bekanntgabe an den Insolvenzverwalter sei hierin nicht zu sehen. Auf die Bekanntgabe an den Insolvenzverwalter könne auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Gesamtrechtsnachfolge oder Haftung der Insolvenzmasse verzichtet werden. 24

Soweit der Beklagte die Ansicht vertrete, es handle sich bei den angefochtenen Vorauszahlungsbescheiden um Änderungsbescheide, werde darauf hingewiesen, dass die Festsetzungen unter zwei verschiedenen Steuernummern vorgenommen worden seien. Insoweit seien nunmehr für die Monate Oktober und November zwei Steuerfestsetzungen vorhanden. Der Beklagte hätte die von der KG angemeldeten Steuerbeträge auf 0 festsetzen müssen, um so eine Doppelerfassung zu verhindern. 25

Auch die Voraussetzungen, die an ein Leistungsgebot zu stellen seien, würden durch die angefochtenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide nicht erfüllt. Es seien darin keinerlei Angaben zur ursprünglichen Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen enthalten. 26

Im Bescheid vom 31. 7.2012 für Oktober 2011 fehle zudem ein Leistungsgebot gänzlich. Dies wäre aber notwendig gewesen, da erstmalig der Hinweis auf § 55 Abs. 4 InsO in dem Bescheid aufgenommen worden sei. 27

Materiell-rechtliche Gründe 28

Der (schwache) vorläufige Insolvenzverwalter benötige eine ausdrückliche Ermächtigung seitens des Insolvenzgerichtes zur Begründung von Masseverbindlichkeiten; diese Ermächtigung sei im Streitfall nur in Bezug auf das Insolvenzgeld erteilt worden. In dem allgemeinen Zustimmungsvorbehalt, der sich nur auf Verfügungen des Insolvenzschuldners beziehe, sei keine ausdrückliche Ermächtigung enthalten. Der vorläufige Insolvenzverwalter sei rechtlich nicht in der Lage, den Insolvenzschuldner gegen dessen Willen zu Handlungen anzuhalten. Den Abschluss rechtswirksamer Verpflichtungsgeschäfte durch den Insolvenzschuldner vermöge er nicht zu verhindern; er könne lediglich Verfügungen des Schuldners untersagen. Darüber hinaus bedürften Dienstleistungen in Form von Speditionsleitungen keiner Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters. Auch ein ausdrücklich ausgesprochener Widerspruch des Klägers hätte keinerlei rechtliche Konsequenzen gehabt. 29

Aus diesem Grund sei die Auslegung des „Zustimmungsbegriffs“ durch den BMF unzutreffend. Die Auslegung führe zu einer ungerechtfertigten Gleichstellung eines sog. starken und eines sog. Schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters.

Hinsichtlich der Eingangsleistungen habe der Kläger entgegen der Ansicht des Beklagten auch keine allgemeine Zustimmung erteilt, sondern jede einzelne geprüft. Die Eingang- und Ausgangsleistungen seien hier getrennt zu beurteilen. 31

Der Kläger beantragt, 32

die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für Oktober und November 2011 vom 20. 3.2013, 3. 4.2012 und 31. 7.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. 8.2012 aufzuheben, 33

hilfsweise die Revision zuzulassen. 34

Der Beklagte beantragt, 35

die Klage abzuweisen, 36

hilfsweise die Revision zuzulassen. 37

Er trägt vor: 38

Die streitigen Umsatzsteuer-Vorauszahlungen seien als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO einzustufen, die trotz der bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgten Steuerfestsetzung gegenüber der KG nicht durch ein bloßes Leistungsgebot, sondern durch eine mit einem Leistungsgebot verbundene Steuerfestsetzung gegen die Insolvenzmasse geltend zu machen seien. Insoweit werde auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen. 39

Selbst wenn man verfahrensrechtlich der Ansicht des Klägers folgen würde, wären die angefochtenen Bescheide dennoch nicht rechtswidrig. Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraums 11/2011 sei nach Insolvenzeröffnung am 2. 3.2012 durch die KG eine berichtigte Voranmeldung eingereicht worden. Zu diesem Zeitpunkt sei die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bereits auf den Kläger übergegangen. Die notwendige Minderung der festgesetzten Umsatzsteuer habe nur im Wege eines („geänderten“) Steuerbescheides erfolgen können. Dieser sei – da es sich um Masseforderungen handle - zwingend an den Insolvenzverwalter zu richten. 40

Ähnliche Überlegungen ergäben sich auch in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung Oktober 2011. Auf Grund der Angaben des Klägers (eingereichten Monatskonten) habe sich die ursprüngliche Steuerfestsetzung gegenüber der KG als unzutreffend erwiesen. Auch insoweit sei eine Änderung nur im Wege einer geänderten und gegenüber dem Kläger bekanntgegebenen Steuerfestsetzung möglich gewesen. 41

Die Steuerfestsetzungen seien auch nicht doppelt erfasst worden, weil der Beklagte korrespondierend zu den Masseforderungen die als Insolvenzforderung geltend gemachten Umsatzsteuerforderung für das Kalenderjahr 2011 um die Umsätze in dem Zeitraum 7.10.2011 bis 31.12.2011 gemindert habe. Der Beklagte sei auch nicht verpflichtet gewesen, diese Minderung gegenüber dem vorinsolvenzlichen Unternehmensteil zunächst im Rahmen geänderter Vorauszahlungsbescheide durchzuführen, da für das Steuerschuldverhältnis die Jahressteuerschuld maßgeblich sei. 42

Anders als der Kläger meine, sei das in den angefochtenen Bescheiden enthaltene Leistungsgebot nicht zu beanstanden. Die notwendigen Bestandteile (Vollstreckungsschuldner, Benennung des Gegenstandes der Leistung, Aufforderung zur Bewirkung der Leistung) seien darin enthalten gewesen. Da es sich um eine erstmalige Festsetzung gegen die Insolvenzmasse gehandelt habe, seien auch keine Angaben zu den vorinsolvenzlichen Fälligkeiten der Umsatzsteuerforderungen notwendig gewesen. Zudem sei der Kläger hierdurch nicht benachteiligt, sondern deutlich besser gestellt als bei Anwendung der Tz. 38 in dem BMF-Schreiben vom 17. 1.2012 a.a.O. (danach: alte Fälligkeit). Darüber hinaus würde das BMF –Schreiben vom 17. 1.2012 a.a.O. hinsichtlich der Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten geändert werden (Bescheid + Leistungsgebot). 43

Soweit der Bescheid vom 31. 7.2012 für 10/2011 kein Leistungsgebot enthalte, sei dies nicht notwendig, da bereits im ursprünglichen Bescheid vom 20. 3.2012 ein wirksames Leistungsgebot vorhanden gewesen sei. Für die Wirksamkeit des Steuerbescheides und des Leistungsgebotes sei ein Hinweis auf § 55 Abs. 4 InsO nicht erforderlich. 44

Materiell-rechtlich werde daran festgehalten, dass die hier zu beurteilenden Umsatzsteuerschulden mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden seien. Erst durch seine Zustimmungen, insbesondere im Hinblick auf die Eingangsleistungen, sei die Fortführung der geschäftlichen Tätigkeit der KG überhaupt möglich gewesen. Denn ohne den Ausgleich z.B. der laufenden Fahrzeugkosten sei die Erbringung von Speditionsleistungen ausgeschlossen gewesen. Vor diesem Hintergrund könnten die Eingangs- und Ausgangsleistungen im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO auch nicht isoliert betrachtet werden. Der Kläger habe maßgeblich zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes beigetragen. 45

Die Begründung von Masseverbindlichkeiten bedürfe entgegen der Ansicht des Klägers auch nicht einer Ermächtigung durch das Insolvenzgericht. Der Gesetzgeber habe – anders als z.B. in § 270 b Abs. 3 InsO – bei der Formulierung des § 55 Abs. 4 InsO bewusst von einer speziellen gerichtlichen Ermächtigung abgesehen. Solange sich keine Anhaltspunkte für eine masseschädigende Tätigkeit des Schuldners ergeben würden, sei der vorläufige Insolvenzverwalter mit der Tätigkeit einverstanden und stimme dadurch den begründeten Umsatzsteuerschulden im Sinn des § 55 Abs. 4 InsO zu. 46

Diese weite Auslegung des Zustimmungsbegriffs entspreche auch dem Normzweck. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 17/3030 vom 27. 9.2010, S. 43) habe durch die Vorschrift verhindert werden sollen, dass der Fiskus aufgrund der Anreicherung der Insolvenzmasse durch die im Eröffnungsverfahren zusätzlich entstehenden Steuerausfälle ungerechtfertigt benachteiligt werde. 47

Die vom Kläger verlangte Einzelermächtigung würde hingegen dazu führen, dass § 55 Abs. 4 InsO faktisch in nahezu keinem Insolvenzverfahren mehr einschlägig wäre. 48

Entscheidungsgründe 49

Die Klage ist unbegründet. 50

Die angefochtenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für Oktober und November 2011 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 51

52

Der Beklagte hat zu Recht die von der KG zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung (1. 1. 2012) noch nicht gezahlten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen in Höhe von 2.874,97 EUR (10/2011) und 3.247,38 EUR (11/2011) gemäß § 55 Abs. 4 InsO wie Masseverbindlichkeiten gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter über das Vermögen der KG durch Steuerbescheide festgesetzt.

I. Die streitigen Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Oktober und November 2011 sind gemäß § 55 Abs. 4 InsO wie Masseverbindlichkeiten zu behandeln. 53

Nach dieser Vorschrift gelten u.a. Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. 54

Sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen sind im Streitfall hinsichtlich der o.g. Umsatzsteuer-Vorauszahlungen erfüllt. 55

1. Umsatzsteuerschulden sind Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, denn hierzu gehören gemäß § 37 Abs. 1 Satz 1 AO insbesondere Steuerschulden. 56

Die in § 55 Abs. 4 InsO genannte (aufschiebende) Bedingung, dass das Insolvenzverfahren eröffnet sein muss, ist vorliegend mit Beschluss des Amtsgerichts (Az. vom 1. 1.2012 eingetreten. Die KG ist hierdurch Insolvenzschuldnerin geworden. 57

Die Umsatz-Vorauszahlungen Oktober und November 2011 sind auch Verbindlichkeiten der Insolvenzschuldnerin. Denn die KG ist Schuldnerin (vgl. § 33 AO) der Umsatzsteuern, die in der Phase des vorläufigen Insolvenzverfahrens durch ihre unternehmerische Tätigkeit (Eingangs- und Ausgangsleistungen) gemäß § 38 AO und §§ 2, 13 UStG entstanden sind. Die KG bzw. ihren gesetzlichen Vertreter trifft im Zeitraum des Insolvenzeröffnungsverfahrens insoweit auch weiterhin die Pflicht, ihre Steuerschulden zu erklären und zu zahlen. 58

Diese Pflichten sind nicht auf den Kläger übergegangen. Ein sogenannter schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter, der für ein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG bestellt wird, ist kein Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO (vgl. auch Waza, Uhländer und Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, Rz. 686). Im Streitfall wurde der Kläger (nur) zu einem schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter ernannt, denn das Insolvenzgericht ordnete durch den Beschluss vom 7.10.2011 kein allgemeines Verfügungsverbot sondern nur einen Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO) an. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen der KG ist hierdurch im vorläufigen Insolvenzverfahren bei der KG verblieben (vgl. § 22 Abs. 1 InsO im Umkehrschluss). 59

Der Höhe nach besteht auch kein Streit darüber, dass es sich bei den nunmehr – abweichend von den von der KG beim Beklagten eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen - gegenüber dem Kläger festgesetzten Beträgen in Höhe von 2.874,97 EUR (10/2011) und in Höhe von 3.247,38 EUR (11/2011) um die für die Zeiträume 7.10.2011 bis 31.10.2011 bzw. 1.11.2011 bis 30.11.2011 gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer handelt. Eine Zahlung durch die KG als Steuerschuldnerin erfolgte jedoch nicht. 60

2. Entgegen der Auffassung des Klägers sind die streitigen Umsatzsteuer-Vorauszahlungen auch im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO mit „Zustimmung“ des Klägers als (schwacher) vorläufiger Insolvenzverwalter „begründet worden“. 61

a) Zwar ist der Rechtsbegriff „Zustimmung“ in § 55 Abs. 4 InsO nicht näher definiert.

Insoweit wird teilweise in der Literatur die Ansicht vertreten, dass der Begriff der „Zustimmung“ in § 55 Abs. 4 InsO innerhalb der Insolvenzordnung nicht anders ausgelegt werden könne als in § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO (vgl. auch Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 70 b), wonach ein durch das Gericht angeordneter Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO) lediglich für die Wirksamkeit von Vermögensverfügungen des zukünftigen Insolvenzschuldners Bedeutung habe (vgl. auch Graf-Schlicker, Kommentar zur InsO, 3. Auflage, § 55 Rz. 54). Diese (enge) Auslegung hätte aber zur Folge, dass bei einem schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 55 Abs. 4 InsO nicht erfüllt werden könnten, denn die Begründung neuer Rechte oder Pflichten für sich ist keine (zustimmungsbedürftige) Verfügung im Sinne von § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO (vgl. Kreft, InsO, 6. Auflage, § 21 Rz. 18). Insoweit wäre eine Zustimmung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters zu den vom Steuerschuldner begründeten Verbindlichkeiten rechtlich unerheblich.

63

Nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen bedeutet der Begriff „Zustimmung“ eine Einverständniserklärung zu dem von einem anderen vorgenommenen Rechtsgeschäft (vgl. §§ 182 ff BGB), die vorher (Einwilligung § 183 BGB) oder nachträglich (Genehmigung § 184 BGB) erteilt werden kann. Sie ist eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung, die nicht der für das Rechtsgeschäft bestimmten Form bedarf (vgl. § 182 Abs. 2 BGB), und daher (objektiv) nicht nur durch Benutzung von Wort und Schrift sondern auch stillschweigend erfolgen kann, wenn (subjektiv) ein Erklärungswille vorhanden ist. Allerdings werden Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis nicht durch ein Rechtsgeschäft, sondern durch die Verwirklichung eines bestimmten gesetzlichen Tatbestandes begründet (§ 38 AO). Insoweit ist die Anwendung des zivilrechtlichen Zustimmungsbegriffs hier auch nicht uneingeschränkt möglich.

64

Zudem dürfte mit dem Tatbestandsmerkmal „Steuerverbindlichkeiten, die mit Zustimmung begründet worden sind“ auch nicht gemeint sein, dass die Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners mit Zustimmung des Insolvenzverwalters „entstanden“ sind, denn Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis – hier die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen Oktober und November 2011 – entstehen bereits kraft Gesetzes (§ 38 AO) und nicht erst mit oder durch Zustimmung eines vorläufigen Verwalters.

65

b) Diese Unklarheiten in der Formulierung des Gesetzeswortlautes führen nach Ansicht des Senats jedoch nicht dazu, dass das Tatbestandsmerkmal „Verbindlichkeiten, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet wurden“ ins Leere geht (vgl. hierzu Leithaus in Andres/Leithaus/Dahl, Kommentar InsO, 2. Auflage, § 55 Rz. 19; kritisch auch Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 70 a ff mit weiteren Literaturhinweisen) und deshalb die Rechtsfolgen des § 55 Abs. 4 InsO vorliegend nicht eintreten könnten. Vielmehr gilt auch hier, dass Ziel jeder Auslegung die Feststellung des Inhalts einer Norm ist, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist; die Bindung an das Gesetz (Art. 20 Abs. 3, Art. 97 Abs. 1 GG) bedeutet nicht Bindung an dessen Buchstaben mit dem Zwang zu wörtlicher Auslegung, sondern Gebundensein an Sinn und Zweck des Gesetzes (vgl. BFH-Urteil 19. 4.2005 VIII R 12/04, BFHE 209, 409, BStBI II 2005, 683 mit Hinweis auf BVerfG—Beschluss vom 19. 6.1973 1 BvL 39/69 und 14/72, BVerfGE 35, 263, 278 f.).

66

Der Abs. 4 des § 55 InsO wurde nach einer Reihe von gescheiterten Gesetzesinitiativen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 vom 9.12.2010 (BGBl I 2010, 1885) mit Wirkung zum 1. 1.2011 (vgl. Art. 103 e EGIInsO) in die Insolvenzordnung eingefügt. Nach der

67

Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drs. 17/3030, Seite 23) sollte diese Änderung der Insolvenzordnung zur Verbesserung der Einnahmesituation des Fiskus beitragen.

In der weiteren Begründung (vgl. BT-Drs. 17/3030, Seite 42 und 43) wird vorrangig auf umsatzsteuerliche Erwägungen abgestellt: Die bisherige Rechtslage habe die Erwartung, dass Personen, die Geschäfte mit einem vorläufigen Insolvenzverwalter abschließen, dadurch besonders geschützt seien, dass ihnen regelmäßig nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit zustünde, nicht erfüllt, weil die Insolvenzgerichte regelmäßig „schwache“ vorläufige Insolvenzverwalter bestellen, auf die die Regelung in § 55 Abs. 2 InsO mangels Verfügungsbefugnis über das schuldnerische Vermögen nicht anzuwenden sei. Darüber hinaus hätten auch manche schwache vorläufige Insolvenzverwalter ihre Rechtsstellung gezielt ausgenutzt, um die Insolvenzmasse durch aktive Gestaltungen zulasten des Fiskus weiter anzureichern. Die schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter hätten durch Umsatztätigkeiten im Insolvenzeröffnungsverfahren weitere Steuerrückstände entstehen lassen, mit denen der Fiskus dann regelmäßig, weil es sich nur um Insolvenzforderungen gehandelt habe (vgl. §§ 174 ff InsO), ausgefallen sei. Durch den neu angefügten Abs. 4 des § 55 InsO, nach dem diese Forderungen nunmehr (aufschiebend bedingt) als Masseverbindlichkeiten gelten, werde dieser Praxis ein Riegel vorgeschoben. Es liege insofern auch keine ungerechtfertigte Bereicherung vor, da der in diesen Geschäften anfallende Vorsteuerabzug regelmäßig auch in voller Höhe dem schuldnerischen Unternehmen vor Verfahrenseröffnung zugutekomme.

68

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der schwache vorläufige Insolvenzverwalter in der Phase des vorläufigen Verfahrens nicht anstelle des Schuldners selbst die Umsatztätigkeit ausübt, sondern nur „neben“ dem unternehmerisch tätigten zukünftigen Insolvenzschuldner eine mitbestimmende Funktion inne hat, können mit „Zustimmung“ des vorläufigen Insolvenzverwalters vom Schuldner „begründete“ Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach dem Gesetzeszweck nur die Steuern sein, die durch die Fortführung des Unternehmens im Insolvenzeröffnungsverfahren verursacht wurden und der vorläufige Insolvenzverwalter zugleich mit dieser Handlungsweise (Unternehmensfortführung) einverstanden war. Denn der vorläufige Verwalter kann denklogisch nicht auf der einen Seite die fortlaufende Geschäftstätigkeit des zukünftigen Insolvenzschuldners tolerieren und andererseits den Eintritt der zwangsläufigen Konsequenzen aus dieser Handlungsweise in Form von Umsatzsteuerverbindlichkeiten missbilligen. Vielmehr versteht es sich von selbst, dass eine Fortführung der Umsatztätigkeit die Entstehung der entsprechenden Umsatzsteuern zur Folge hat. Damit der Fiskus mit genau diesen (zwangsläufig bei Unternehmensfortführung entstehenden) Umsatzsteuerforderungen im nachfolgenden Insolvenzverfahren nicht ausfällt, wurde die Vorschrift § 55 Abs. 4 InsO in das Gesetz eingefügt. Der vorläufige Insolvenzverwalter nimmt dadurch, dass er der Handlungsweise des zukünftigen Schuldners bzw. der jeweiligen Umsatztätigkeit nicht ausdrücklich widerspricht, zwangsläufig kausal die Entstehung der Steuerschulden billigend in Kauf. Danach reicht es zur Verwirklichung des Tatbestandsmerkmals „Zustimmung“ in Bezug auf Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus, wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter mit der Fortführung der Umsatztätigkeit im Insolvenzeröffnungsverfahren sich aktiv (durch Wort und Schrift) oder konkludent (stillschweigend) einverstanden erklärt.

69

Der Senat folgt damit der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 17. 1.2012 IV A 3-S 0550/10/10020-05, 2012/0042691, BStBl I 2012, 120 ff, Tz. 3), wonach die Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters aktiv oder durch konkludentes Handeln erfolgen (z.B. Tun, Dulden, Unterlassen) kann. Soweit der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nicht ausdrücklich (einzelnen) Umsätzen widerspricht, würden

70

grundsätzlich sämtliche Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nach seiner Bestellung begründet werden, von § 55 Abs. 4 InsO erfasst (vgl. BMF-Schreiben vom 17. 1.2012 a.a.O. Tz. 11).

Diese (weite) Auslegung des Rechtsbegriffs „Zustimmung“ entspricht auch der herrschenden Meinung in der Literatur (vgl. MünchKommInsO-Hefermehl § 55 Rz. 245 ff m.w.N.). Danach bedeutet der Begriff Zustimmung in § 55 Abs. 4 InsO ein tatsächliches Einverständnis des vorläufigen schwachen Insolvenzverwalters mit der Handlung des Schuldners (hier Fortführung des Unternehmens) und umfasst jede Art von aktiver oder konkludenter Billigung, wobei sich der Zustimmungsvorbehalt allein auf Neugeschäfte des Schuldners beziehe. Der vorläufige Verwalter stimmt demnach nicht mehr zu, sobald er Umsatzgeschäften des Schuldners widerspricht. 71

Der Senat vermag der Ansicht des Klägers, dass diese (weite) Auslegung des Zustimmungsbegriffs zu einer ungerechtfertigten Gleichstellung eines sogenannten starken und eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters führen würde, nicht zu folgen. Ausweislich der oben dargestellten Gesetzesbegründung war es gerade die Absicht des Gesetzgebers - korrespondierend zu § 55 Abs. 2 InsO, welcher nur bei einem starken vorläufigen Verwalter anzuwenden ist, - eine Regelung für den vorläufig schwachen Verwalter zu treffen, um Steuerausfälle zu verhindern. Insoweit werden von § 55 Abs. 4 InsO auch nur Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis erfasst, der Regelungsbereich des § 55 Abs. 2 InsO betrifft hingegen sämtliche Verbindlichkeiten, die die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind. Hinsichtlich der Begründung von anderen Verbindlichkeiten als Steuerschulden werden schwache vorläufige Verwalter und starke vorläufige Verwalter weiterhin unterschiedlich behandelt. 72

Nach diesen Grundsätzen sind die hier streitigen Umsatzsteuerverbindlichkeiten mit Zustimmung des Klägers begründet worden. Denn der Kläger war nach dem Akteninhalt offensichtlich mit der Fortführung des Unternehmens in der Phase des Insolvenzeröffnungsverfahrens ausdrücklich einverstanden. 73

Ausweislich des Gutachtens vom 28.12.2011 hat er sich selbst durch intensive Gespräche erfolgreich um Auftragsvergaben bemüht. Während der Fortführung sei es gelungen, Forderungen in einem Volumen von 100.976,87 EUR zu fakturieren. Des Weiteren hat der Kläger während des streitigen Zeitraums beim Amtsgericht beantragt, ihn zu ermächtigen, Verbindlichkeiten zu Lasten der späteren Insolvenzmasse für die Vorfinanzierung von Insolvenzgeld zu begründen. Dem Antrag folgte das Amtsgericht für Verbindlichkeiten bis zu 1.500 EUR (vgl. Seite 4 des Gutachtens 28.12.2011). Auch diese Maßnahme diene der Fortführung der Unternehmenstätigkeit der KG in der Phase des vorläufigen Insolvenzverfahrens. Dieser Geschehensablauf macht deutlich, dass der Kläger sämtliche Ausgangsleistungen der KG nicht nur stillschweigend gebilligt hat, sondern er hat aktiv und entscheidend dazu beigetragen, dass die KG ihre umsatzsteuerpflichtigen Speditionsleistungen im streitigen Zeitraum weiter ausführen konnte. 74

Darüber hinaus hat der Kläger selbst vorgetragen, dass er hinsichtlich der einzelnen Eingangsleistungen keine allgemeine Zustimmung erteilt habe. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass er vor Zustimmungserteilung die einzelnen Eingangsrechnungen in dem Zeitraum 7.10.2011 bis 30.11.2011, die dem geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von 5.175,14 EUR (10/2011) und 3.941,69 EUR (11/2011) zu Grunde lagen, geprüft hat. Da es die wesentliche Aufgabe eines vorläufigen Insolvenzverwalters ist, die künftige Masse zu sichern und zu erhalten (vgl. BGH-Urteil vom 4.11.2004 IX ZR 22/03, BGHZ 161, 49), liegt es auf der Hand, dass ein vorläufiger Insolvenzverwalter eines 75

Speditionsunternehmens einer Verfügung des Schuldners in Form von beispielsweise Bezahlung von Benzin- und sonstigen Kfz-Rechnungen widersprechen könnte und müsste (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO), falls der zukünftige Insolvenzschuldner Speditionsleistungen gegen Willen des vorläufigen Verwalters erbringen sollte. Denn die Aufgabe des Verwalters wäre nicht erfüllt, wenn er der Minderung der Insolvenzmasse durch die Bezahlung von nicht notwendigen Eingangsleistungen zustimmen würde. Insoweit indiziert die Zustimmung zu den einzelnen Eingangsleistungen ebenfalls das Einverständnis des Klägers zu der Handlungsweise des KG, das Unternehmen in dem streitigen Zeitraum fortzuführen und entsprechende Umsatzsteuerverbindlichkeiten für Oktober und November 2011 zu begründen.

Der Umstand, dass die KG im streitigen Zeitraum überwiegend sonstige Leistungen und keine Lieferungen erbracht hat, ist vorliegend für die Gesamtwürdigung unerheblich. Zwar kann im Einzelfall eine aufgrund sonstiger Leistungen begründete Umsatzsteuer keine Masseverbindlichkeit sein, wenn die Umsätze im Wesentlichen auf dem Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Insolvenzschuldners beruhen. Eine andere Beurteilung ist jedoch vorzunehmen, wenn die Umsätze im Wesentlichen aufgrund der Nutzung eines Massegegenstandes erzielt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9.2011 V R 38/10, BFHE 235, 488, BStBl II 2012, 270). Entsprechendes gilt – nach Ansicht des Senates - , wenn die Umsätze (Speditionsleistungen) im Wesentlichen mit vom Insolvenzschuldner geleasteten Gegenständen (Fuhrpark) erbracht werden. 76

c) Soweit der Kläger darauf hinweist, dass er tatsächlich nicht in der Lage gewesen sei, den Insolvenzschuldner gegen dessen Willen zu Handlungen anzuhalten und er auch Verpflichtungsgeschäfte nicht habe verhindern können, führt dies zu keinem anderen Ergebnis in der Sache. Vorliegend sind nur die tatsächlichen Geschehnisse zu beurteilen. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger erfolglos versucht haben könnte, einzelne Handlungen der KG zu unterbinden, sind nicht ersichtlich und wurde auch nicht vorgetragen. 77

II. Der Beklagte war auch berechtigt, die streitigen Umsatzsteuer-Vorauszahlungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch entsprechende Vorauszahlungs-Bescheide für Oktober und November 2011 gegenüber dem Kläger festzusetzen. 78

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist gemäß § 80 Abs. 1 InsO das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen (§ 35 Abs. 1 InsO) zu verwalten, auf den Insolvenzverwalter übergegangen. Dieser hat als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht. 79

Hinsichtlich der Geltendmachung der noch offenen Steuerforderungen im Insolvenzverfahren ist zwischen Steuerforderungen als Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) und Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten (§§ 53, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) zu unterscheiden. 80

Die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Steuerforderungen können grundsätzlich nur noch als Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) nach den Vorschriften der Insolvenzordnung geltend gemacht werden (vgl. § 251 Abs. 2 Satz 1 AO). Das Finanzamt hat als Insolvenzgläubiger diese Steuerforderungen als Insolvenzforderungen schriftlich beim Insolvenzverwalter zur Tabelle anzumelden (§ 174 ff InsO). Ein Erlass von Steuerbescheiden, welche Insolvenzforderungen betreffen, ist ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630; vgl. auch Bartone, AO-StB 2002, 22). 81

Sofern Steuerforderungen durch Handlungen des Insolvenzverwalters (z.B. Umsatzsteuer bei Fortführung des Unternehmens in der Insolvenz durch den Insolvenzverwalter) begründet werden, handelt es sich um sonstige Masseverbindlichkeiten (§§ 53, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Die Insolvenzmasse betreffende Steuerbescheide können nicht mehr durch Bekanntgabe an den Insolvenzschuldner wirksam werden, weil dieser – wie oben dargestellt - durch die Verfahrenseröffnung seine Verfügungsrechte hinsichtlich der Insolvenzmasse verloren hat. Diese Steuerforderungen sind insoweit durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen (BFH-Urteil vom 9.12.2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996), denn der Insolvenzschuldner kann nach Verfahrenseröffnung die im Bescheid enthaltene Anordnung hinsichtlich der Vermögensmasse aus Rechtsgründen nicht mehr befolgen.

Durch die Einfügung des § 55 Abs. 4 InsO sind seit dem 1. 1.2011 zu den Masseverbindlichkeiten und den Insolvenzforderungen noch die Steuerforderungen hinzugekommen, die nach dieser Vorschrift „als Masseverbindlichkeiten gelten“. Die Besonderheit bei diesen Steuerforderungen liegt darin, dass sie gleichsam wie Insolvenzforderungen vor Eröffnung entstanden sind, aber nach Eintritt der Bedingung (Eröffnung des Insolvenzverfahrens) nunmehr (rückwirkend) als Masseverbindlichkeiten gelten, die – wie oben dargestellt - nur gegenüber dem Insolvenzverwalter als Bekanntgabeadressat wirksam festgesetzt werden können.

83

Wie die Geltendmachung von solchen Steuerforderungen (hier: Umsatzsteuerforderungen), die nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten gelten, durch das Finanzamt in der Praxis zu erfolgen hat, ist in der Abgabenordnung nicht geregelt und wurde - soweit ersichtlich – höchstrichterlich bisher auch noch nicht entschieden.

84

Falls das Schuldnerunternehmen – wie im Streitfall - im vorläufigen Insolvenzverfahren Umsatzsteuer-Voranmeldungen mit einer Zahllast beim Finanzamt eingereicht hat, die einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen (§ 168 Satz 1 AO), stellt sich zudem die Frage, mit welcher Maßnahme die Finanzbehörde nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die bereits festgesetzten, aber nunmehr als Masseforderungen geltenden Steuerforderungen gegenüber dem Insolvenzverwalter einfordern kann.

85

Nach (bisheriger) Auffassung der Finanzverwaltung bedarf es, soweit eine Steuerfestsetzung (Steueranmeldung) gegenüber dem Insolvenzschuldner bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt sei, für nach § 55 Abs. 4 als Masseverbindlichkeiten geltenden Steuerverbindlichkeiten keiner neuen Steuerfestsetzung gegenüber dem Insolvenzverwalter. Denn diese (erstmalige) Steuerfestsetzung gelte nach Verfahrenseröffnung gegenüber dem Insolvenzverwalter fort (vgl. BMF-Schreiben vom 17. 1.2012, a.a.O. Tz. 35).

86

Gegen diese Auffassung wird jedoch eingewendet, dass eine Steuerfestsetzung gegenüber dem zukünftigen Insolvenzschuldner in der Phase des (schwachen) vorläufigen Insolvenzverfahrens nur Wirkung gegen den zukünftigen Insolvenzschuldner entfalten könne. Diese Steuerfestsetzungen würden aber keine wirksame Grundlage für eine Steuererhebung oder Vollstreckung gegen den Insolvenzverwalter darstellen (vgl. Rennert-Bergenthal, ZInsO 2011, 1922 ff).

87

Der erkennenden Senates hat im summarischen Verfahren den Erlass eines schlichten Leistungsgebotes für ausreichend erachtet, wenn die bisher gegenüber dem Insolvenzschuldner festgesetzte Umsatzsteuerschuld und der nunmehr vom Insolvenzverwalter geforderte Umsatzsteuerbetrag als Masseforderung übereinstimmen (vgl. Beschluss vom 21. 3.2012 (1 V 152/12 A (U), ZIP 2012, 688). Denn auch nach Eröffnung des

88

Insolvenzverfahrens gelte der Grundsatz der Unternehmereinheit (BFH-Urteil vom 9.12.2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996; BFH-Urteil vom 24.11.2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298). Die bisherigen Steuerfestsetzungen seien durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht gegenstandslos geworden. Lediglich die Möglichkeit der Beitreibung richte sich nunmehr nach den Vorschriften des Insolvenzrechts.

Im Streitfall ist indes die nunmehr gegenüber dem Kläger festgesetzte Steuer mit der ursprünglich von der KG angemeldeten Steuer nicht identisch. 89

Der Beklagte hat für Oktober 2011 – abweichend von dem vorangemeldeten Betrag von 7.219,36 EUR – mit Bescheid vom 20.03.2012 die Umsatzsteuer auf 4.548,88 EUR herabgesetzt. Da auf Grund der Angaben des Klägers (eingereichten Monatskonten) sich diese Steuerfestsetzung als Masseverbindlichkeit der Höhe nach als unzutreffend erwies, änderte der Beklagte die Steuerfestsetzung erneut mit Bescheid vom 31. 7.2012 (Herabsetzung auf 2.874,97 EUR). Insbesondere wurde berücksichtigt, dass die Umsätze, die vor dem 7.10.2011 von der KG erzielt wurden, nicht unter § 55 Abs. 4 InsO fallen können, weil diese nicht mit Zustimmung des Klägers entstanden sind. Die notwendige Herabsetzung der Steuerfestsetzung als Masseverbindlichkeit im Laufe des Insolvenzverfahrens ist aber nur im Wege eines an den Kläger als Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheides möglich, weil die die Insolvenzmasse betreffenden Steuerfestsetzungen, wie oben dargestellt, verfahrensrechtlich gegenüber der KG nicht mehr wirksam bekannt gegeben werden können. Andere Maßnahmen des Finanzamtes, um die bisherigen Steuerfestsetzungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens herabzusetzen, sind nicht ersichtlich. 90

Hinsichtlich des Voranmeldungszeitraums November 2011 wurde nach Insolvenzeröffnung am 2. 3.2012 eine berichtigte Voranmeldung mit einer geringeren festzusetzenden Umsatzsteuer eingereicht. Zu diesem Zeitpunkt war die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bereits auf den Kläger übergegangen. Insoweit konnte auch für diesen Voranmeldungszeitraum die notwendige Minderung der festgesetzten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen nur im Wege eines Steuerbescheides erfolgen, der zwingend an den Kläger als Insolvenzverwalter zu richten war. Der Umstand, dass der Bescheid keinen Hinweis auf § 55 Abs. 4 InsO enthielt, berührt dessen Wirksamkeit nicht. Zudem wurde der Formfehler durch die Ausführungen des Beklagten in der Einspruchsentscheidung geheilt (§126 Abs. 1 Nr. 3 AO). 91

Ob nunmehr die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen Oktober und November 2011 vom Beklagten doppelt festgesetzt wurden - einmal unter der ersten Steuernummer gegenüber der KG und ein zweites Mal unter der zweiten Steuernummer (Massesteuernummer) gegenüber dem Kläger - kann dahinstehen. Der Senat braucht im vorliegenden Verfahren nicht darüber zu entscheiden, ob der Beklagte verpflichtet war, die ursprünglichen Festsetzungen gegenüber der KG für Oktober und November 2011 (unter der ersten Steuernummer) ausdrücklich aufzuheben. Denn die Klage richtet sich nur gegen die an den Kläger gerichteten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide. Aus diesem Grund kann der Senat auch offen lassen, ob es sich bei den angefochtenen Bescheiden um eine neue Festsetzung (unter der zweiten Steuernummer) oder um eine geänderte Steuerfestsetzung handelt. Die ursprünglichen Festsetzungen (unter der ersten Steuernummer) wäre jedenfalls nach § 164 Abs. 2 AO änderbar gewesen (§ 168 AO). 92

Zudem beinhalten die vom Beklagten als Insolvenzforderung geltend gemachten Umsatzsteuerforderungen für das Kalenderjahr 2011 die hier streitigen Beträge nicht. 93

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen.

95