Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 2524/19 VE

Datum:	05.08.2020
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 2524/19 VE
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2020:0805.4K2524.19VE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob die während des Insolvenzeröffnungsverfahrens entstandene Energiesteuer eine Masseverbindlichkeit darstellt. 2

Gegenstand des Unternehmens der …*X* GmbH (im Folgenden: Schuldnerin) war die *Versorgung von* Kunden *mit Energieerzeugnissen*. Die Schuldnerin hatte sich durch langfristige Lieferverträge an ihre Kunden gebunden, ohne sich durch entsprechende Deckungsgeschäfte gegen einen Anstieg des *Einkaufspreises* abzusichern. Als die *Einkaufspreise* … nennenswert anstiegen, konnte sie nicht mehr kostendeckend arbeiten, erwirtschaftete Verluste und geriet in Zahlungsrückstand. 3

Das Amtsgericht *A-Stadt* bestellte den Kläger aufgrund eines entsprechenden Antrages der Schuldnerin …, zum vorläufigen Insolvenzverwalter und ordnete an, dass Verfügungen der Schuldnerin über Gegenstände ihres Vermögens nur noch mit Zustimmung des Klägers wirksam sein würden (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. der Insolvenzordnung – InsO). Es traf folgende weiteren Anordnungen: 4

- Den Drittschuldnern wurde verboten, an die Schuldnerin zu zahlen. Der Kläger wurde ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der Schuldnerin einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Die Drittschuldner wurden aufgefordert, nur 5 6

noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 Satz 3 InsO).

- Maßnahmen der Zwangsvollstreckung einschließlich der Vollziehung eines Arrests oder einer einstweiligen Verfügung gegen die Schuldnerin wurden untersagt, soweit nicht unbewegliche Gegenstände betroffen waren; bereits begonnene Maßnahmen wurden einstweilen eingestellt (§ 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO). 7

Der Kläger war bereits zuvor als Insolvenzverwalter über das Vermögen einer anderen Gesellschaft, der …*Y* GmbH, tätig geworden, die *Energieerzeugnisse* vertrieb. 8

Er bemühte sich zunächst, eine Auffanglösung zu finden. Ein anderes *Unternehmen* bot den Kunden der Schuldnerin die Übernahme zu marktüblichen Konditionen an und verpflichtete sich zur Zahlung einer Provision zugunsten der Masse für jeden übernommenen Kunden. Die Schuldnerin stellte die Belieferung der Kunden … ein. 9

Der Kläger berichtete … und empfahl, das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin zu eröffnen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Bericht (Bl. 339 - 349R Heft I der Verwaltungsakten) Bezug genommen. Das Amtsgericht eröffnete das Insolvenzverfahren wegen Zahlungsunfähigkeit … und bestellte den Kläger zum Insolvenzverwalter. 10

Das beklagte Hauptzollamt (HZA) schätzte *die* im Zeitraum vom … *(Zeitpunkt der Bestellung des Klägers zum vorläufigen Insolvenzverwalter)*, bis zum … *(Zeitpunkt der Einstellung der Lieferungen) gelieferte Energieerzeugnismenge* und setzte mit Bescheid vom … Energiesteuer i.H.v. … EUR gegenüber dem Kläger als Insolvenzverwalter über das Vermögen der Schuldnerin fest. Zur Begründung führte es aus, es handele sich um Masseverbindlichkeiten. 11

Gegen den Bescheid legte der Kläger Einspruch ein. Er vertrat die Auffassung, es handele sich nicht um sonstige Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO. Es fehle auch an einer Schätzungsbefugnis. Mit Bescheid vom … setzte das HZA die Energiesteuer auf der Grundlage einer genaueren Berechnung *der* in dem fraglichen Zeitraum *gelieferten Energieerzeugnismenge* auf … EUR herab. 12

Das HZA wies den weitergehenden Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, die seit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters entstandene Energiesteuer stelle eine Masseverbindlichkeit dar. 13

Dagegen richtet sich die Klage. Der Kläger führt aus: Das Merkmal der Zustimmung im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO setze ein aktives Handeln des („schwachen“) vorläufigen Verwalters voraus. Leistungen, die dagegen in Erfüllung bereits bestehender Verträge erbracht würden, würden weder von § 55 Abs. 4 noch von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO erfasst, weil nur der „endgültige“ Insolvenzverwalter ein Erfüllungswahlrecht habe (§ 103 InsO). Er habe faktisch und rechtlich keine Möglichkeit gehabt, die Belieferung einzustellen. 14

Ihm könne nicht vorgeworfen werden, dass er bereits am ersten Tage nach seiner Bestellung die Lieferungen hätte einstellen müssen. Dies hätte dem Wesen des Insolvenzeröffnungsverfahrens widersprochen. Seine Aufgabe sei es gewesen zu prüfen, ob die Schuldnerin überlebensfähig gewesen sei. Eine sofortige Einstellung der Lieferungen hätte seine Kompetenzen als vorläufiger Insolvenzverwalter überschritten und möglicherweise zu Regressansprüchen geführt. 15

16

Er habe aus seiner Tätigkeit in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der *Y* GmbH keine besonderen Kenntnisse über die Entstehung der Energiesteuer erworben. Bei dieser Gesellschaft habe es sich um einen Stromlieferanten gehandelt, dessen Geschäftsbetrieb schon vor seinem Tätigwerden eingestellt worden sei. Auf entsprechende Vorkenntnisse komme es im Übrigen auch nicht an.

Bei § 55 Abs. 4 InsO handele es sich um eine Ausnahmeregelung. Die danach erforderliche Zustimmung könne sich allein auf „Neugeschäfte“ des Schuldners beziehen; die Belieferung der Kunden der Schuldnerin beruhe dagegen auf „Altgeschäften“. Dies entspreche Sinn und Zweck der Norm. Es sei allein Sache des Geschäftsführers der Schuldnerin gewesen, die Dauerschuldverhältnisse aufzukündigen oder fortzuführen. Er – der Kläger – habe zur Einstellung der Lieferungen geraten. 17

Der Kläger beantragt, 18

den Energiesteuerbescheid … in der Gestalt des Änderungsbescheids … und der Einspruchsentscheidung … aufzuheben. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Das HZA ist der Ansicht, der Begriff der Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO sei als tatsächliches Einverständnis mit der Fortführung der Geschäfte zu verstehen und weit auszulegen. Im Streitfall habe der Kläger der Weiterbelieferung der Kunden mit *den Energieerzeugnissen* zugestimmt. Der Kläger sei sich, wie sich aus seinem Bericht und seinen Vortätigkeiten ergebe, bewusst gewesen, dass durch die *Lieferung der Energieerzeugnisse* an die Kunden Energiesteuer entstehen würde und dass dies nur durch eine sofortige Einstellung der Lieferungen … hätte vermieden werden können. Dass dies nicht geschehen sei, könne nicht zu Lasten des Fiskus gehen. 22

…. Der Sachverhalt lasse sich insofern nicht mit dem vergleichen, der dem BFH-Urteil vom 24.09.2014 (V R 48/13) zugrunde gelegen habe. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig. 25

1. Die Energiesteuer ist … entstanden. Die Schuldnerin schuldet … die Energiesteuer. 26

2. Die demnach entstandene Steuerverbindlichkeit stellt eine sonstige Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO dar. 27

§ 55 Abs. 4 InsO ist gem. Art. 103e des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung auf Insolvenzverfahren anzuwenden, die – wie das streitige – ab dem 01.01.2011 beantragt werden. Nach dieser Vorschrift gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. 28

Im Streitfall ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Schuldnerin eröffnet worden. Die Energiesteuerverbindlichkeit ist von der Schuldnerin … mit Zustimmung des Klägers (als vorläufiger Insolvenzverwalter) begründet worden. 29

a) Nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes betrifft die Vorschrift alle Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis (in diesem Sinne Bäuerle/Miglietti in Braun, InsO, 8. Aufl. 2020, § 55 Rn. 107; Hefermehl in Münchener Kommentar zur InsO, 4. Aufl. 2019, § 55 Rn. 240; Andres in Nerlich/Römermann, InsO, § 55 Rn. 121c; Sinz in Uhlenbruck, InsO, 15. Aufl. 2019, § 55 Rn. 107; Erdmann in Beck'scher Online Kommentar zur InsO, § 55 Rn. 70), demnach nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch die Energiesteuer. 30

Vereinzelt wird in der Literatur allerdings die Frage gestellt, ob sich der Anwendungsbereich der Vorschrift bei historisch-teleologischer Auslegung auf die Umsatzsteuer beschränken lassen könnte (Thole in K. Schmidt, InsO, 19. Aufl. 2016, § 55 Rn. 46). Dies ist nicht möglich. Aus den Gesetzgebungsmaterialien (Bundesratsdrucksache 532/10 S. 53) ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber zwar „insbesondere" die Umsatzsteuer im Blick hatte, der auch die größte praktische Bedeutung in diesem Kontext zukommen dürfte. Die Materialien belegen jedoch gerade nicht, dass der Gesetzgeber die Privilegierung des Fiskus auf die Umsatzsteuer beschränken wollte. Dementsprechend offen wurde die Norm dann auch formuliert. 31

b) Die gesetzliche Regelung ist hinsichtlich der Bedeutung des Begriffs der „Zustimmung" auslegungsbedürftig. Denn bei einer engen Auslegung würde sie nur Verfügungen im Rahmen eines Zustimmungsvorbehalts erfassen, insbesondere aber keine Dienstleistungen der Schuldnerin. Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 17.01.2012, BStBl. I 2012, 120, Rz. 11) hatte daraus zunächst für den Bereich der Umsatzsteuer gefolgert, dass es auf die zeitliche Begründung der Verbindlichkeit nach der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters ankomme, sofern dieser den Umsätzen nicht ausdrücklich widersprochen habe. 32

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 24.09.2014 (V R 48/13, BStBl. II 2015, 506) betreffend Umsatzsteuer entschieden, dass es nicht auf den Zeitpunkt der Verbindlichkeitsbegründung und nicht auf eine „tatsächliche" Zustimmung ankommen könne, sondern ausschließlich auf die dem vorläufigen Insolvenzverwalter nach § 21 InsO übertragenen konkreten rechtlichen Befugnisse. Der Insolvenzordnung sei eine von der Rechtsstellung des vorläufigen Insolvenzverwalters nach den §§ 21 ff. InsO abweichende „tatsächliche" Zustimmung oder eine „faktische" Unternehmensfortführung neben der Unternehmensfortführung im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 InsO fremd. Ohne Einschränkung durch die einem vorläufigen Insolvenzverwalter übertragenen Befugnisse könne der Schuldner demgegenüber frei entscheiden. Das Erfordernis einer „tatsächlichen" Zustimmung mit dessen Handlungen führte demgegenüber zwangsläufig zu nicht nachprüfbaren Unterstellungen. Auf einen fehlenden Widerspruch könne daher nur in dem Umfang abgestellt werden, als ein Recht zum Widerspruch bestehe (a.a.O. Rn. 17). Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die allein vom Schuldner begründet werden und nicht im Zusammenhang mit einer Tätigkeit des vorläufigen Verwalters stehen, werden somit von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst (so zustimmend auch BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, BGHZ 220, 243). 33

Nach Auffassung des Senats sind diese Überlegungen nicht durch umsatzsteuerliche Besonderheiten begründet, sondern folgen aus den insolvenzrechtlichen Bestimmungen zu der Aufgabe, Stellung und den Befugnissen des „schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalters. Dementsprechend muss auch bei der Energiesteuer auf die konkreten Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters und nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld bzw. eine „tatsächliche Zustimmung" oder eine „faktische Fortführung" des Unternehmens abgestellt werden. 34

Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der Bundesfinanzhof insofern entscheidend auf die Befugnis eines vorläufigen Insolvenzverwalters zum Forderungseinzug abgestellt (BFH-Urteil vom 24.09.2014 a.a.O. Rn. 18 ff.). Er hat offen gelassen, ob sich dieses Ergebnis auch bereits aufgrund eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts ergeben könnte (Rn. 21). Ausdrücklich nicht hat der Bundesfinanzhof auf den Zeitpunkt der Erbringung der Lieferungen und Leistungen abgestellt, weil sich der Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO nur auf Vermögensverfügungen beziehe und eine Auslegung in diesem Sinne eine gleichheitswidrige Differenzierung zwischen Lieferungen und Leistungen bei der Umsatzsteuer zur Folge hätte. 35

Für den Bereich der Energiesteuer kann demgegenüber nicht entscheidend auf die Befugnis des vorläufigen Insolvenzverwalters zum Forderungseinzug abgestellt werden. Denn anders als bei der Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2018 V R 45/16, BStBl. II 2019, 506) besteht bei der Energiesteuer kein vergleichbarer Zusammenhang zwischen dem Forderungseinzug und der Entstehung der Steuer. Aus der Befugnis des Klägers als vorläufigem Insolvenzverwalter zum Forderungseinzug kann daher bei der Energiesteuer – anders als bei der Umsatzsteuer – nicht abgeleitet werden, dass die Steuerverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO von dem vorläufigen Insolvenzverwalter oder mit dessen Zustimmung begründet worden wären. 36

Der nach § 55 Abs. 4 InsO erforderliche Zusammenhang zwischen der Entstehung der Steuerverbindlichkeit und den Befugnissen des vorläufigen Insolvenzverwalters wird allerdings bei der Energiesteuer schon durch den vom Insolvenzgericht angeordneten allgemeinen Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO) begründet. Dieser Zustimmungsvorbehalt bezieht sich jedenfalls auf Verfügungen, d.h. auf Rechtshandlungen, die auf das Vermögen des Schuldners unmittelbar einwirken (vgl. Vallender in Uhlenbruck, InsO, § 21 Rn. 24-25). 37

c) Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ergibt, dass die Voraussetzungen des § 55 Abs. 4 InsO vorliegen: Die Schuldnerin lieferte *Energieerzeugnisse* an ihre Kunden. Darin ist keine Dienstleistung zu sehen, sondern eine Lieferung. Die Weiterbelieferung der Kunden bedurfte daher der Zustimmung des Klägers als vorläufigem Insolvenzverwalter. Diese Lieferungen erfolgten auch mit Zustimmung des Klägers. Denn er hat sich aktiv um eine Übergangs- bzw. Nachfolgelösung für die Schuldnerin bemüht. Vor diesem Hintergrund kann sein Handeln nicht anders verstanden werden, als dass er der vorläufigen Weiterbelieferung der Kunden durch die Schuldnerin zugestimmt hat. 38

d) Dass die Lieferungen in Erfüllung von Verbindlichkeiten aus Dauerschuldverhältnissen erfolgten, die bereits vor der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden waren („Altgeschäfte“), steht dem nicht entgegen. In der Literatur wird zwar die Auffassung vertreten, Masseverbindlichkeiten sollten nur für „Neugeschäfte“ entstehen können, weil nur dem endgültig bestellten Insolvenzverwalter das Erfüllungswahlrecht des § 103 InsO zustehe (vgl. Sinz in Uhlenbrock, InsO, § 55 Rn. 117; Hefermehl in Münchener Kommentar zur InsO, § 55 Rn. 245). Leistungen, die in Erfüllung bereits bestehender Verträge erbracht würden, würden von § 55 Abs. 4 InsO ebenso wenig wie von Abs. 2 erfasst. 39

Nach Auffassung des Senats ergibt sich eine solche Einschränkung des § 55 Abs. 4 InsO weder aus dem Wortsinn, der Entstehungsgeschichte noch dem Sinn und Zweck der Norm. Auch im Bereich der Umsatzsteuer entscheidet der Bundesfinanzhof nicht zwischen „Alt“- und „Neu“-Geschäften. Eine solche Differenzierung würde zu einer weiteren Verkomplizierung der Rechtsanwendung und zu kaum verständlichen Unterschieden bei der Anwendung dieser 40

Norm auf die Entstehung verschiedener Steuerarten führen.

e) Ebenso wenig kommt es im Rahmen der Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO nach Auffassung des Senats darauf an, welche wirtschaftlichen und rechtlichen Folgen eine sofortige Einstellung der *Lieferungen* für die Schuldnerin oder den Kläger gehabt hätte. § 55 Abs. 4 InsO sieht eine solche Abwägung ohnehin nicht vor. Darüber hinaus war der Kläger nicht gezwungen, die Weiterbelieferung sofort zu unterbinden. Im Falle der Weiterbelieferung musste er aber in Kauf nehmen, dass die Energiesteuer als sonstige Masseverbindlichkeit entstand. 41

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 42

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE