
Datum: 08.10.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 1096/07 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:1008.5K1096.07U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 76,1% und der Beklagte zu 23,9%.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des aufgrund des Urteils zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist noch, ob es sich bei Vorsteuerberichtigungsbeträgen nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), die auf Zeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfallen, um Insolvenzverbindlichkeiten oder um Masseverbindlichkeiten handelt.

Der Kläger (Kl.) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der Grundstücksgemeinschaft T GbR (im Folgenden: GbR).

1

2

3

4

Die GbR errichtete im Jahr 1998 eine Einkaufspassage in J. Die einzelnen Ladenlokale wurden an verschiedene Mieter vermietet. Aus den Herstellungskosten zog die GbR die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe der Quote der im Erstjahr 1998 erfolgten steuerpflichtigen Vermietung von 79% als Vorsteuer ab. Durch Wechsel der Mieter bzw. Änderung der Mietverträge verringerte sich diese Quote im Jahr 2000 auf 75,07% und im Jahr 2001 auf 75,21%.

Am 30. April 2002 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GbR eröffnet und der Kl. zum Insolvenzverwalter bestellt. Aufgrund der vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch die GbR vorgenommenen Änderungen der Mietverträge betrug die Quote der steuerpflichtigen Vermietungsumsätze in den Streitjahren: 5

2002 (ab Insolvenzeröffnung): 75,36% 6

2003. 75,65% 7

2004. 75,30%.

In den Umsatzsteuerjahreserklärungen für 2002 und 2003, denen der Beklagte (Bekl.) zunächst zustimmte, gab der Kl. keine Berichtigungsbeträge nach § 15a UStG an. In der Erklärung für das Streitjahr 2004 berechnete der Kl. einen Berichtigungsbetrag nach § 15a UStG, der auf Änderungen der Mietverträge vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfällt, in Höhe von 7.925,91 €, gab aber zugleich an, dass es sich nach seiner Ansicht bei diesem Betrag um eine Insolvenzforderung handele, die zur Tabelle angemeldet werden müsse. Gegen die als Steuerfestsetzung wirkende Steuererklärung für 2004 legte der Kl. am 9. Januar 2006 mit dieser Begründung Einspruch ein. 8

Mit Bescheiden vom 18. Januar 2006 änderte der Bekl. die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 2002 und 2003 unter anderem dahingehend, dass Berichtigungsbeträge nach § 15a UStG in Höhe von 7.123,53 € für 2002 und 6.556,- € für 2003 zu Lasten des Kl. berücksichtigt wurden. Von dem Korrekturbetrag für das Jahr 2003 (6.556,- €) entfällt ein Teilbetrag in Höhe von 567,53 € auf Mietvertragsänderungen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Kl. vorgenommen wurden. Die Höhe der Berichtigungsbeträge ist zwischen den Beteiligten in allen Streitjahren unstreitig. 9

Hiergegen legte der Kl. am 27. Januar 2006 Einspruch ein, den er damit begründete, dass Korrekturbeträge in Höhe von 7.123,53 € für 2002 und in Höhe von 5.998,47 € für 2003 keine Masseverbindlichkeiten, sondern Insolvenzforderungen darstellten. Die "Änderungen der Verhältnisse" im Sinne von § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG seien nicht durch Handlungen des Kl. als Insolvenzverwalter, sondern zuvor durch Handlungen der Insolvenzschuldnerin eingetreten. 10

Mit Einspruchsentscheidung vom 13. Februar 2007 wies der Bekl. die Einsprüche für alle drei Streitjahre als unbegründet zurück. Bei den Berichtigungsbeträgen nach § 15a Abs. 1 UStG handele es sich nicht um Insolvenzforderungen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden seien, sondern um Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO). § 15a UStG stelle nicht auf den Abschluss der schuldrechtlichen Verträge ab, sondern auf die tatsächliche Verwendung des Mietobjekts. Erst die Monat für Monat erfolgte Vermietung durch den Kl. als Insolvenzverwalter stelle die tatsächliche Verwendung dar. 11

Der Kl. hat am 14. März 2007 Klage erhoben. Er ist der Ansicht, dass durch die Fortführung der Mietverhältnisse durch den Insolvenzverwalter nicht mehr der Tatbestand des § 15a UStG verwirklicht werde. Eine Änderung der Verhältnisse sei nur einmalig bei Änderung der Mietverträge eingetreten. Hierdurch sei bereits der Rechtsgrund für die spätere Vorsteuerberichtigung gelegt worden. Entsprechend der Systematik des Vorsteuerabzugs müsste die Berichtigung bereits im Zeitpunkt der Änderung der Verträge in vollem Umfang vorgenommen werden. Dass der Gesetzgeber eine quotale Verteilung auf zehn Jahre vorsehe, sei eine technische Besonderheit des § 15a UStG und stehe der Einordnung als Insolvenzforderung nicht entgegen. Bei der Zuordnung eines Anspruches als Insolvenzforderung oder Masseforderung sei auf die insolvenzrechtliche Begründetheit abzustellen. Der Kl. verweist auf das BFH-Urteil vom 17. April 2007 (VII R 27/06, BFHE 217, 8) und auf den Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 19. Juni 2008 (7 V 7032/08).

Nachdem der Bekl. die Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 am 13. Juli 2007 und für 2004 am 20. März 2007 (ein weiterer Änderungsbescheid vom 21. März 2007 wurde am 17. April 2007 wieder aufgehoben) aufgrund einer Umsatzsteuersonderprüfung erneut geändert hatte, erweiterte der Kl. seine Klage dahingehend, dass er eine Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund von Forderungsausfällen nach § 17 UStG für 2004 in Höhe von 24.355,68 € (16% von 152.223,03 €, vgl. Bl. 105 GA) begehrte. Dieses Klagebegehren verfolgt er nicht mehr weiter, nachdem sich die Beteiligten im Wege einer tatsächlichen Verständigung darauf geeinigt haben, dass der Bekl. für das Streitjahr 2004 eine Berichtigung zugunsten des Kl. nach § 17 UStG in Höhe von 10.849,54 € vornimmt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll des Erörterungstermins vom 29. Juli 2009 sowie den Schriftsatz des Kl.-Vertreters vom 20. August 2009 Bezug genommen. Der Bekl. hat am 4. September 2009 einen entsprechenden Änderungsbescheid für 2004 erlassen.

Der Kl. beantragt sinngemäß (Bl. 5, Bl. 185),

die Umsatzsteuerbescheide für 2002 und 2003 vom 18. Januar 2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Februar 2007, geändert durch Bescheide vom 13. März 2007 und die Umsatzsteuerfestsetzung für 2004 vom 19. Dezember 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Februar 2007, geändert durch Bescheide vom 20. März 2007 und 4. September 2009, dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2002 um 7.123,53 €, für 2003 um 5.988,47 € und für 2004 um 7.925,91 € niedriger festgesetzt wird.

Der Bekl. beantragt sinngemäß,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass der Kl. in Bezug auf die Vorsteuerberichtigung nicht besser stehen dürfe als ein anderer Unternehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens. Auch die im Insolvenzverfahren vereinnahmten Mieten seien unzweifelhaft Masseverbindlichkeiten. Die Regelung des § 15a UStG stelle einen eigenen Steuertatbestand neben § 15 UStG dar und sei keine aufschiebend bedingte Forderung. Insoweit verweist der Bekl. auf das BFH-Urteil vom 6. Juni 1991 (V R 115/87). Die entgegenstehende Auffassung des 7. Senats des BFH im vom Kl. zitierten Urteil vom 17. April 2007 stelle lediglich ein obiter dictum dar.

Der Bekl. hat im Erörterungstermin vom 29. Juli 2009, der Kl. mit Schriftsatz vom 20. August 2009 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.	21
Die Umsatzsteuerbescheide für 2002 bis 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung und in der Fassung der jeweils letzten Änderungsbescheide sind nicht rechtswidrig und verletzen den Kl. nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Bekl. hat die Berichtigungsbeträge nach § 15a Abs. 1 UStG zu Recht als Masseverbindlichkeiten in den Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre 2002 bis 2004 gegenüber dem Kl. festgesetzt.	22
Unstreitig sind Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15a UStG im vom Bekl. angesetzten Umfang in den Streitjahren entstanden.	23
Der Bekl. durfte diese Beträge in den Umsatzsteuerbescheiden gegenüber dem Kl. festsetzen, da es sich um Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handelt. Insolvenzgläubiger können zwar gemäß § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen im Sinne von § 38 InsO und damit ihre zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner "begründeten" Vermögensansprüche nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dementsprechend sind nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Diese Einschränkungen gelten aber nicht für Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO, die durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen sind und die der Insolvenzverwalter nach § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO aus der Insolvenzmasse zu bezahlen hat (BFH-Urteile vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BFH/NV 2007, 2429 und vom 30. April 2009 V R 1/06, DStRE 2009, 1064).	24
Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind Masseverbindlichkeiten Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Die Begründung einer Verbindlichkeit im insolvenzrechtlichen Sinne entscheidet darüber, ob sie zu den Insolvenzverbindlichkeiten oder zu den Masseverbindlichkeiten gehört, denn es ist davon auszugehen, dass der Begriff der "Begründung" im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO mit dem gleichlautenden Begriff in § 38 InsO identisch ist (FG Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 19. Juni 2008 7 V 7032/08, EFG 2008, 1586).	25
Der Senat ist der Auffassung, dass Berichtigungsansprüche nach § 15a Abs. 1 UStG, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehen, Masseverbindlichkeiten darstellen. Für die Frage der insolvenzrechtlichen Begründung ist im Hinblick auf Steueransprüche der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgeblich.	26
§ 15a Abs. 1 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (UStG a.F.) hat folgenden Wortlaut: "Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Bei Grundstücken [...] tritt an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren ein solcher von zehn Jahren."	27
Nach der zum Konkursverfahren ergangenen Rechtsprechung des 5. Senats des BFH (BFH-Urteile vom 9. April 1987 V R 23/80, BStBl II 1987, 527 und vom 6. Juni 1991 V R 115/87	28

BStBl II 1991, 817; BFH-Beschluss vom 29. November 1993 V B 93/93, BFH/NV 1995, 351) ist der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG keine aufschiebend bedingte Forderung, da der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG als selbständige Tatbestände nebeneinander stehen. Der Vorsteuerabzug wird nicht unter der Bedingung gewährt, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut 5 oder 10 Jahre im Unternehmen verbleibt. Vielmehr ist er unabhängig von der Verbleibensdauer dann gerechtfertigt, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15a UStG erfüllt sind. Verbleibt das Wirtschaftsgut keine fünf oder zehn Jahre im Unternehmen, begründet § 15a UStG einen eigenen Steuertatbestand, der die Steuer lediglich in der in dieser Vorschrift bestimmten Höhe entstehen lässt und den Vorsteuerabzug nicht schlechthin rückgängig macht (so im Ergebnis auch Wagner, HaufeIndex 1704865 unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 12. Mai 2003 V B 211/02, V B 220/02, BStBl II 2003, 784).

Nach Auffassung des 7. Senats des BFH kommt es dagegen für die Frage, ob ein steuerrechtlicher Anspruch zur Insolvenzmasse gehört oder ob die Forderung des Gläubigers eine Insolvenzforderung ist, nicht darauf an, ob der Anspruch zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im steuerrechtlichen Sinne entstanden war, sondern darauf, ob in diesem Zeitpunkt nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt war (BFH-Beschluss vom 6. Oktober 2005 VII B 309/04, BFH/NV 2006, 369). Dementsprechend soll die Forderung des Finanzamts aufgrund einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG eine Insolvenzforderung darstellen, da es sich dabei um die Rückzahlung eines vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Anspruch genommenen Steuervorteils handele (BFH-Urteil vom 17. April 2007 VII R 27/06, BFHE 217, 8, BStBl II 2009, 589). Der 7. Senat des BFH setzt die Korrektur nach § 15a Abs. 1 UStG mit der Erstattung von Vorauszahlungen und der Berichtigung nach § 16 des Grunderwerbsteuergesetzes gleich. 29

Dem ist nicht zu folgen, da es sich bei der Korrektur nach § 15a UStG nicht um die Berichtigung einer fehlerhaften Steuerfestsetzung handelt, sondern um einen eigenständigen Steuertatbestand. Anderenfalls wäre die Finanzbehörde als Gläubigerin gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt, die ebenfalls Forderungen gegen die Insolvenzmasse haben, die aufgrund von Handlungen des Insolvenzverwalters entstanden sind. 30

Für den Streitfall folgt daraus, dass die Umsatzsteueransprüche des Bekl., soweit sie auf Berichtigungen nach § 15a Abs. 1 UStG beruhen, Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO darstellen. Der Steueranspruch ist durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet, denn er ist durch die teilweise steuerfreie Vermietung des zur Insolvenzmasse gehörenden Einkaufszentrums entstanden. Der Berichtigungsbetrag nach § 15a Abs. 1 UStG entsteht in jedem Kalenderjahr des Zehnjahreszeitraums, in dem sich die tatsächlichen Verhältnisse im Vergleich zur erstmaligen Verwendung ändern. Das Gesetz stellt nicht auf den Abschluss der Mietverträge ab, sondern auf die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsguts. Diese besteht vorliegend aber erst in der Vermietung der Ladenlokale nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. 31

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dabei geht der Senat nach den ursprünglichen Anträgen von einem Streitwert in Höhe von 45.393,59 € aus (Forderungsausfall 24.355,68 € und Vorsteuerkorrektur 21.037,91 €). Der Bekl. ist in Höhe des anerkannten Forderungsausfalls (10.849,54 €) unterlegen. Es liegt kein Fall des § 137 Abs. 1 Satz 1 FGO vor. Die Erhöhung der Umsätze durch die Anwendung der Sollbesteuerung ist erst nach Klageerhebung in den Änderungsbescheiden vom 13. März 2007 bzw. 20. März 2007 erfolgt. Da die Frage der Berichtigung der Umsätze wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen nach § 17 UStG mit der Sollbesteuerung im 32

Zusammenhang steht, konnte sie vom Kl. nicht früher problematisiert werden.

Die Revisionszulassung folgt aus § 115 FGO, da die Sache grundsätzliche Bedeutung hat und diese Entscheidung von der Rechtsprechung des 7. Senats des BFH abweicht.

33