

---

**Datum:** 26.01.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 5. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 5 K 3730/14 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2017:0126.5K3730.14U.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Streitig ist, ob ein während der Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeter Vorsteuererstattungsanspruch die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Umsatzsteuerschulden mindert.

2

Die Klägerin ist Insolvenzverwalterin über das Vermögen der X E GmbH & Co KG (nachfolgend: GmbH & Co KG).

3

Die GmbH & Co KG betrieb ein Bauunternehmen in I . Mit Beschluss des Amtsgerichts F vom 18.1.2011 wurde die Klägerin zur Sicherung der künftigen Insolvenzmasse und zur Aufklärung des Sachverhalts zur vorläufigen Insolvenzverwalterin bestellt. Das Amtsgericht ordnete an, dass Verfügungen der GmbH & Co KG über ihr Vermögen nur noch mit Zustimmung der Klägerin wirksam sein sollten (§§ 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt, 22 InsO). Drittschuldnern wurde verboten, an die GmbH & Co KG zu zahlen. Die Klägerin wurde ermächtigt, Bankguthaben und sonstige Forderungen der GmbH & Co KG einzuziehen sowie eingehende Gelder entgegenzunehmen. Drittschuldner wurden aufgefordert, nur noch unter Beachtung dieser Anordnung zu leisten (§ 23 Abs. 1 S. 3 InsO). Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf den Beschluss des Amtsgerichts F verwiesen (Gerichtsakte, Bl. 39). Die Klägerin wurde nicht zur allgemeinen Vertreterin der GmbH & Co KG bestellt. Die

4

Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ist nicht nach § 22 InsO auf die Klägerin übertragen worden (sog. „schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter“).

Mit Beschluss des Amtsgerichts F vom 1.5.2011 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Klägerin wurde zur Insolvenzverwalterin bestellt. Bezüglich der Einzelheiten wird auf den Beschluss des Amtsgerichts F verwiesen (Gerichtsakte, Bl. 37). 5

Im Gesamtzeitraum 18.1. – 31.12.2011 führte die GmbH & Co KG – mit Zustimmung der Klägerin – Umsätze in Höhe von insgesamt xxx EUR zzgl. USt in Höhe von xxx EUR aus und bezog Eingangsumsätze in Höhe von xxx EUR zzgl. xxx EUR Umsatzsteuer. Auf den Zeitraum 18.1. – 30.04.2011 (Zeitraum bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1.5.2011) entfielen hiervon Ausgangsumsätze in Höhe von xxx EUR zzgl. USt in Höhe von xxx EUR und Eingangsumsätze in Höhe von xxx EUR zzgl. xxx EUR Umsatzsteuer. Auf den Zeitraum 1.5. – 31.12.2011 entfielen hiervon Ausgangsumsätze in Höhe von xxx EUR zzgl. USt in Höhe von xxx EUR und Eingangsumsätze in Höhe von xxx EUR zzgl. xxx EUR Umsatzsteuer. 6

Die Besteuerung der GmbH & Co KG erfolgte nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung). Die Klägerin gab für das Jahr 2011 zwei Umsatzsteuererklärungen für die GmbH & Co KG ab, denen sie die Besteuerungszeiträume vor (Zeitraum 1.1.2011 – 17.1.2011, vorliegend nicht streitgegenständlich) und nach (Zeitraum 18.1.2011 – 31.12.2011) ihrer Bestellung zur vorläufigen Insolvenzverwalterin zugrunde legte. 7

Aus der Erklärung für den Zeitraum 18.1.2011 – 31.12.2011 ergab sich ein verbleibender Überschuss in Höhe von xxx EUR. Bezüglich der Einzelheiten wird auf die Umsatzsteuererklärung verwiesen (Bl. 28 Umsatzsteuerakte). Der Beklagte stimmte der Umsatzsteuererklärung am 13.12.2013 zunächst zu, sodass die Erklärung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstand (§ 164 Abgabenordnung (AO), Bl. 42 Umsatzsteuerakte). 8

Im Zeitraum 11.6.2014 bis zum 26.6.2014 führte der Beklagte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Klägerin in Bezug auf das Unternehmen der GmbH & Co KG durch. 9

Die Prüfer waren der Auffassung, dass es durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile (vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil und Insolvenzmasse) gekommen sei. Unter Verweis auf § 55 Abs. 4 Insolvenzordnung (InsO) meinten die Prüfer, dass die von der Klägerin als vorläufige Insolvenzverwalterin begründeten Verbindlichkeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit gelten würden. Die Vorschrift des § 55 Abs. 4 InsO könne jedoch nicht auf Steuerguthaben Anwendung finden. Demnach könnte das im Zeitraum vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Steuerguthaben in Höhe von xxx EUR nicht im Rahmen der Masseverbindlichkeiten berücksichtigt werden. Bezüglich der Einzelheiten wird auf den Prüfbericht vom 26.6.2014 verwiesen (Bl. 1 Stockakte). 10

Mit Bescheid vom 28.7.2014 setzte der Beklagte – unter Bezugnahme auf die Feststellungen des Prüfberichts – die Umsatzsteuer 2011 in Höhe von xxx EUR und Zinsen zur Umsatzsteuer 2011 in Höhe von xxx EUR fest (Bl. 32 Gerichtsakte). Hierbei nahm der Beklagte eine Aufteilung des Unternehmens stichtagsbezogen auf den Tag der Insolvenzeröffnung (1.5.2011) vor. 11

Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin vom 30.7.2014 (Bl. 31 Stockakte). Sie ist der Auffassung, dass die im Zeitraum 18.1. bis 30.4.2011 erwachsenen 12

Vorsteuererstattungsansprüche der Klägerin in Höhe von xxx EUR auf die unter der Massesteuernummer erfasste Umsatzsteuer der Insolvenzmasse anzurechnen seien. Der Bescheid habe einen einheitlichen Besteuerungszeitraum vom 18.1. bis 31.12.2011 zu umfassen. Dies folge aus § 16 Abs. 2 UStG. Dies sei auch deshalb angezeigt, weil sich die mit den Eingangsleistungen im Insolvenzeröffnungsverfahren erwirtschafteten Umsätze immer nur in nachfolgenden Ausgangsleistungen niederschlagen würden, die dann zu Umsatzsteuern im Rang von Masseverbindlichkeiten führen würden. Wirtschaftlich würde die vom Beklagten vorgenommene Aufteilung zu einem partiellen Entzug der Vorsteuerabzugsberechtigung für solche Aufwendungen führen, die zur Erzielung späterer steuerpflichtiger Ausgangsleistungen erbracht werden müssten.

Mit Einspruchsentscheidung vom 7.11.2014 (Bl. 34 Gerichtsakte) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Bescheid sei rechtmäßig. Er setze die Umsatzsteuer für den Zeitraum ab Insolvenzeröffnung fest, wie es in § 55 Abs. 1 InsO vorgesehen sei. Der Betrag selbst sei zwischen den Beteiligten nicht streitig. Ein Fall des § 55 Abs. 2 InsO liege nicht vor, da für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung nur ein Zustimmungsvorbehalt bestanden habe, jedoch keine Verfügungsmöglichkeit. Auch liege kein Fall von § 55 Abs. 4 InsO vor. Hiernach sei es erforderlich, dass der vorläufige Insolvenzverwalter eine Verbindlichkeit begründet. Vorliegend habe jedoch keine Verbindlichkeit, sondern eine Forderung bestanden. 13

Am 18.11.2014 hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung wiederholt sie ihre Argumente aus dem Einspruchsverfahren und trägt ergänzend vor: Im Insolvenzverfahren gelte nach der Rechtsprechung des BFH der Grundsatz der Unternehmenseinheit fort. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens komme es jedoch zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile, hinsichtlich derer sich eine Verrechnung von Guthaben und Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis sowohl aus steuerrechtlicher als auch aus insolvenzrechtlicher Sicht verbiete. Dementsprechend könne ein Vorsteueranspruch des der Insolvenzmasse zuzuordnenden Unternehmensteils nicht gemäß § 16 Abs. 2 S. 1 UStG mit einem Steueranspruch gegen den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil verrechnet werden. Unklar sei in der Rechtsprechung, nach welchen Kriterien der vorinsolvenzliche Unternehmensteil von dem der Insolvenzmasse zuzuordnenden Unternehmensteil abzugrenzen sei. Die Finanzverwaltung wähle die – unzutreffende – Abgrenzungspraxis, die rein zeitlich auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens abstelle. 14

Aufgrund der Regelung des § 55 Abs. 4 InsO sei eine rein temporäre Abgrenzung schon nicht möglich, da der Gesetzgeber die Steuerverbindlichkeiten, die während des Insolvenzverfahrens durch einen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet würden, den Masseverbindlichkeiten zuordne. Die im Insolvenzeröffnungsverfahren entstandene Umsatzsteuerschuld könne wegen der Zwangsverrechnung gem. § 16 Abs. 2 UStG nicht ohne Berücksichtigung der in diesem Zeitraum entstandenen Vorsteuer berechnet werden, die ebenso wie die Umsatzsteuer aus diesem Zeitraum dem später zur Insolvenzmasse gehörenden Unternehmensteil zuzurechnen sei. 15

Die Frage der Zuordnung des einheitlichen Unternehmensteils hänge nicht von einer rein temporären Abgrenzung, sondern von der gesamtvollstreckungsrechtlichen Beschlagnahme des Unternehmens ab. Das unter Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt InsO fortgeführte Unternehmen sei bereits der freien Verfügungsbefugnis des Schuldners entzogen. Das Unternehmen unterliege einer durch den vorläufigen 16

Insolvenzverwalter ausgeübten vorläufigen Beschlagnahme zugunsten der Gläubiger. Durch spätere Insolvenzeröffnung ändere sich die Zuordnung dieses Unternehmens nicht; die vorläufige Beschlagnahme nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 InsO münde lediglich bei Insolvenzeröffnung in die endgültige Beschlagnahme nach § 80 Abs. 1 InsO. Veränderungen im Bestand dieses Unternehmensteils seien schon durch den im Insolvenzeröffnungsverfahren angeordneten Zustimmungsvorbehalt ausgeschlossen und wären bei einem Verstoß gegen die Verfügungsbeschränkungen unwirksam (§ 24 Abs. 1 InsO). Die Änderungen würden daher bereits mit dem Zeitpunkt der Anordnung der Verfügungsbeschränkungen im Insolvenzeröffnungsverfahren eintreten und sich später nicht mehr rechtlich oder tatsächlich verändern.

Nach der Verwaltungsanweisung seien Vorsteuerbeträge für nach Bestellung des schwachen 17  
Insolvenzverwalters bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen vom  
Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erfasst und mithin den unter der  
Massesteuernummer zu erfassenden Steuerverbindlichkeiten zuzuordnen (BMF, Schreiben  
v. 17.1.2012, IV A 3 – S – 0550/10/10020-05, Rn. 19). Auch der Gesetzgeber sei in seiner  
Begründung zu § 55 Abs. 4 InsO davon ausgegangen, dass die gesetzliche Regelung neben  
dem von ihr gedeckten Regelungsbedürfnis für die durch eine Umsatzstätigkeit im  
Insolvenzeröffnungsverfahren zwangsläufig entstehende Umsatzsteuer zu keiner  
ungerechtfertigten Besserstellung des Fiskus führen würde, da der Vorsteuerabzug dem  
schuldnerischen Unternehmen zugutekommen sollte (BT-Drucks. 17/3030, S. 42).

Der Beklagte weiche jedoch von dieser Verwaltungsanweisung ab, was zu einer vom 18  
Gesetzgeber nicht beabsichtigten und mit der Abgrenzung nach Unternehmensteilen im  
Widerspruch stehenden Begünstigung des Fiskus zum Nachteil der ungesicherten Gläubiger  
des Insolvenzschuldners führe. Der Beklagte teile die Umsatzsteuer stichtagsbezogen auf  
den Tag der Insolvenzeröffnung auf und verwehre die Anrechnung im  
Insolvenzeröffnungsverfahren entstandener Vorsteuern auf die nach § 55 InsO gegen die  
Insolvenzmasse geltend zu machenden Umsatzsteuer. So vereinnahme allein der Fiskus die  
im Insolvenzeröffnungsverfahren zulasten des Schuldnervermögens geleistete Vorsteuer für  
sich und verrechne Vorsteuerbeträge mit Insolvenzforderungen.

Damit mache der Fiskus die (späteren) Ausgangsumsätze aus den Leistungen der 19  
Schuldnerin nach Anordnung der Sicherungsmaßnahmen im Insolvenzeröffnungsverfahren  
als Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 1 u. 4 InsO gegen die Insolvenzmasse geltend.  
Die Vorsteuerbeträge, die aus Aufwendungen resultierten, welche zur Erzielung dieser  
Ausgangsumsätze notwendig waren (und vorher getätigt wurden) behalte der Fiskus aber für  
sich und verrechne diese zum Nachteil der übrigen Insolvenzgläubiger mit seinen  
ungesicherten Insolvenzforderungen.

Diese Auffassung stehe im Widerspruch zu § 16 UStG, der nur einen einheitlichen 20  
Besteuerungszeitraum für die Ermittlung der Umsätze zulasse. Nach dieser Vorschrift seien  
die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge  
abzusetzen. Die rein temporäre Abgrenzung der Unternehmensteile lasse § 16 UStG im  
Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO nicht zu.

Die Abgrenzung erfolge vielmehr nur noch darüber, ob die aus der Veranlagung resultierende 21  
Steuer eine Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO oder eine Insolvenzforderung nach § 38  
InsO oder überhaupt nicht im Rahmen des Insolvenzverfahrens geltend zu machende  
Forderung sei.

Daher seien – so die Auffassung der Klägerin – schon aufgrund der gesetzlichen Berechnungsgrundlage die Vorsteuerbeträge zwingend zugunsten der Insolvenzmasse mit einzubeziehen, da diese Bestandteil der Berechnungsgrundlage für die Umsatzsteuer sei.

Die Auffassung des Beklagten, wonach § 55 Abs. 4 InsO nur für Verbindlichkeiten gelte und auf Steuerguthaben keine Anwendung finde, sei daher nicht vertretbar. Für den der Insolvenzmasse zuzuordnenden Unternehmensteil könne es daher nur eine einheitliche Steuerfestsetzung unter der sog. Massesteuernummer geben, die sowohl den Zeitraum des Eröffnungsverfahrens im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO als auch den des eröffneten Insolvenzverfahrens im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 1 InsO erfasse. 23

Der Beklagte habe zudem rechnerische Unstimmigkeiten im Bescheid nicht aufgeklärt. Die Veranlagung entspreche nicht den Vorgaben der Rechtsprechung und den Verwaltungsanweisungen. 24

Schließlich sei der Bescheid bereits zu unbestimmt und verstoße gegen den Bestimmtheitsgrundsatz des § 119 Abs. 1 AO, weil ihm - bei objektiver Betrachtung - nicht zu entnehmen sei, auf welchen Betriebsteil und welchen Zeitraum sich die Festsetzung beziehen solle. Die Klägerin habe den Bescheid, der unter einer Massesteuernummer ergangen ist und ohne nähere Eingrenzung die Umsatzsteuer 2011 festsetzt, nur so verstehen können, dass der Beklagte den gesamten Zeitraum von der Anordnung der Sicherungsmaßnahmen im Insolvenzeröffnungsverfahren am 18.1.2011 bis zum 31.12.2011 erfassen wollte, da nur in diesem Zeitraum Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit entstehen konnte. Gegenüber der Klägerin sei zudem kein weiterer Bescheid ergangen, mit dem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 18.1.2011 bis zum 30.04.2011 festgesetzt worden sei. 25

Aus dem Urteil des BFH vom 24.9.2014 (V R 48 / 13) und auch aus dem daraufhin ergangenen BMF-Schreiben vom 20.5.2015 sei klar zu entnehmen, dass insoweit die unselbständigen Besteuerungsgrundlagen dem jeweiligen Unternehmensteil zuzurechnen seien. Mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters entstandene Vorsteuerbeträge seien danach dem Unternehmensteil der Insolvenzmasse zuzurechnen, der im Rahmen der Jahressteuererklärung einheitlich für den Zeitraum ab der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters zu veranlagern sei. 26

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 27

den zur Steuernummer xxx/xxxx/xxxx ergangenen Bescheid des Beklagten über Umsatzsteuer 2011 vom 28.7.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.11.2014 zu ändern und entsprechend der Erklärung in Höhe von – xxx EUR festzusetzen, 28

hilfsweise, für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen, 31

hilfsweise, für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 32

Er meint, die Aufteilung des Besteuerungszeitraums auf den Zeitraum vor und nach der Insolvenzeröffnung sei zutreffend. Zur Begründung wiederholt er seine Argumente aus der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass die Erwägungen der Klägerin darauf hinauslaufen würden, dass einseitig Vorsteuern vom Zeitraum vor Insolvenzeröffnung in den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung gezogen würden, während die Umsatzsteuern im Bereich 33

der Insolvenzforderungen verblieben. Der Grundfall des § 55 Abs. 1 InsO gebiete eine Aufteilung nach dem Stichtagprinzip, die relativ einfach und praktikabel sei.

Der von der Klägerin konstruierte Gegensatz von Umsatzsteuerschuld und Vorsteuer bestehe nicht. Die Umsatzsteuerschuld sei das nach § 16 Abs. 1 u. 2 UStG ermittelte Ergebnis, das sich aus Anwendung des maßgebenden Steuersatzes auf die steuerpflichtigen Umsätze abzüglich der in den Besteuerungszeitraum fallenden Vorsteuern errechne. 34

Die Vorschrift des § 55 Abs. 4 InsO sei nach ihrem Tatbestand nicht dazu in der Lage, „Erstattungsbeiträge“ zu erfassen. Masseverbindlichkeiten würden dem Grunde nach nur dann vorliegen, wenn es sich um eine Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners handele. Dies korrespondiere mit dem übergeordneten Sinn und Zweck, der den §§ 38, 55 InsO zugrunde liege. Diese Vorschriften sollten einerseits dafür Sorge tragen, dass der einzelne Insolvenzgläubiger nur dann auf die Befriedigung seiner Forderung vertrauen dürfe, wenn diese unter Mitwirkung des (vorläufigen) Insolvenzverwalters begründet worden sei. Im Ergebnis führe der jeweils verwirklichte Lebenssachverhalt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu einer Masseverbindlichkeit nach § 55 InsO. Umgekehrt treffe ihn das wirtschaftliche Risiko, wenn sein Schuldner in die Insolvenz falle, er aber zum Zeitpunkt der Begründetheit nach § 38 InsO noch nicht den Maßregelungen der Insolvenzordnung unterlegen habe, also noch autonom über sein Vermögen verfügen konnte. Andererseits würden die §§ 38, 55 InsO bezwecken, dass die Gläubigergemeinschaft insgesamt vor einer Auszehrung der Insolvenzmasse geschützt werde; sie sollten also zu einer Förderung der gemeinschaftlichen Befriedigung beitragen. Darüber hinaus hätten die §§ 38, 55 InsO zum Ziel, nur bestimmten Gläubigern Zugriff auf das haftungsrechtlich grundsätzlich allen Gläubigern zugewiesene Schuldnervermögen zu gewähren. Eben dieser Zugriff könne aber nur gelingen, wenn gegenüber dem durch § 55 InsO insoweit privilegierten Gläubiger eine Verbindlichkeit zustehe. Eine anderslautende Interpretation von § 55 Abs. 4 InsO würde zudem den klaren und insoweit eindeutigen Wortlaut als Grenze der möglichen Auslegung von Gesetzen überschreiten. 35

Etwas anderes folge auch nicht – entgegen der Auffassung der Klägerin – aus dem Urteil des BFH vom 24.9.2014 (Az. V R 48/13). Die Entscheidungsgründe würden nicht den hier in Rede stehenden Fall erfassen, bei dem ein Guthaben des Insolvenzschuldners erst nach Durchführung der umsatzsteuerrechtlichen Zwangsverrechnung für den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung ausgewiesen werde. Mit dem BFH sei § 55 Abs. 4 InsO nur dann anwendbar, wenn und soweit das nach der umsatzsteuerrechtlichen Zwangsverrechnung ermittelte Ergebnis eine Verbindlichkeit des selbständigen Unternehmensteils „Insolvenzmasse“ ergebe. 36

Soweit die Klägerin ihr Begehren auf die mit der umsatzsteuerlichen Zwangsverrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG vorhergehenden Wirkung stütze, verfange diese Argumentation nicht. Der rein umsatzsteuerrechtliche Zwischenschritt diene lediglich dazu, die gegenläufigen unselbständigen umsatzsteuerrechtlichen Besteuerungsgrundlagen vollständig und gemeinsam zu erfassen, um sodann hieraus einen Saldo zu bilden. Zwar sei erst dieser einer umsatzsteuerrechtlichen Festsetzung zugänglich. All dies schaffe jedoch keine Präjudizien für die hier in Rede stehende Frage, ob § 55 Abs. 4 InsO auch auf umsatzsteuerliche Erstattungs- oder Vergütungsbeträge Anwendung finden könne. Zudem komme es nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 24.11.2011, Az. V R 13/11) zu einer Abkürzung des vorinsolvenzlichen Besteuerungszeitraums für den Zeitraum vom Jahresbeginn bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Der sich nach § 16 Abs. 2 UStG ergebende Saldo für die Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung bleibe also umsatzsteuerrechtlich in dem 37

vorinsolvenzlichen Unternehmensteil verhaftet, wenn es sich um einen Erstattungs- oder Vergütungsanspruch des Steuerschuldners handele. Zu einer Überführung in den Unternehmensteil Insolvenzmasse komme es nur dann, wenn es sich um eine Verbindlichkeit handele.

Die Bezugnahme der Klägerin auf die insolvenzrechtliche Beschlagnahme überzeuge nicht. Nur die Bestellung eines sog. „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalters, bei dem die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übergeht (§ 22 Abs. 1 InsO), führe zu einer der Insolvenzeröffnung vergleichbaren Beschlagnahmesituation. Selbst im Falle einer Bestellung eines sog. „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalters wären Umsatzsteuervergütungsansprüche, die im Insolvenzeröffnungsverfahren begründet würden, nicht vom Anwendungsbereich des § 55 Abs. 2 InsO erfasst. 38

Die von der Klägerin geltend gemachten mutmaßlichen „rechnerischen Unstimmigkeiten“ seien Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens gegen den Abrechnungsbescheid. Der Bescheid sei formal einwandfrei erlassen worden, die festgesetzte Steuer und die Steuerpflichtige seien zutreffend und eindeutig bezeichnet. Auch inhaltlich sei hinreichend bestimmt, dass mit dem Bescheid Masseverbindlichkeiten und damit Ansprüche gegen den „insolvenzrechtlichen Unternehmensteil Masse“ festgesetzt worden seien. Dies folge mit ausreichender Deutlichkeit bereits aus der Adressierung des Steuerbescheids während des laufenden Insolvenzverfahrens an den Insolvenzverwalter selbst als Bekanntgabe- und Inhaltsadressat. Die Berechnung der Steuer als solche sei Bestandteil der Begründung des Steuerbescheids; etwaige Mängel seien heilbar. Im Bescheid sei allerdings auf den Bericht der Umsatzsteuersonderprüfung verwiesen, in dem die Berechnung der Steuer und die betriebliche Verortung der Geschäftsvorfälle genau dargestellt sei. Zusätzlich werde das Rechenwerk in der Einspruchsentscheidung ausführlich dargestellt. 39

Bezüglich der weiteren Einzelheiten wird auf die Klageschrift (Bl. 23 Gerichtsakte) sowie die weiteren Schriftsätze der Klägerin vom 10.12.2014 (Bl. 57 Gerichtsakte), vom 26.10.2015 (Bl. 66 Gerichtsakte), vom 17.5.2016 (Bl. 94 Gerichtsakte), vom 19.5.2016 (Bl. 105 Gerichtsakte) und vom 6.7.2016 (Bl. 110 Gerichtsakte) und die Schriftsätze des Beklagten vom 28.11.2014 (Bl. 52 Gerichtsakte), vom 23.10.2015 (Bl. 63 Gerichtsakte), vom 21.4.2016 (Bl. 87 Gerichtsakte) und vom 8.6.2016 (Bl. 108 Gerichtsakte) Bezug genommen. 40

Der Sach- und Streitstand wurde am 4.3.2016 erörtert. Auf das Protokoll zum Erörterungstermin wird verwiesen (Bl. 79 Gerichtsakte). Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (Bl. 85, Bl. 105 Gerichtsakte). 41

**Entscheidungsgründe** 42

Das Gericht entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO). 43

Die Klage ist unbegründet. 44

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 45

Der Beklagte hat zu Recht eine Aufteilung des Unternehmens der GmbH & Co KG in mehrere Unternehmensteile ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung vorgenommen und dabei eine Verrechnung der vor dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung begründeten Vorsteueransprüche 46

mit den Umsatzsteuerschulden, die nach dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung entstanden sind, unterlassen.

1. 47

Der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 28.7.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7.11.2014 ist nicht aufgrund eines Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz gem. § 119 Abs. 1 AO rechtswidrig. Gem. § 119 Abs. 1 AO muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Für die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit kommt es auf den Inhalt des Verwaltungsakts an, der bestimmt, unzweideutig und vollständig den Willen der Behörde zum Ausdruck bringen und damit u.a. auch klar erkennen lassen muss, an wen er sich richtet (BFH, Beschluss vom 21. Oktober 1985, GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230, Rn. 35 ff). Zum Inhalt des Verwaltungsakts, der den Anforderungen an die hinreichende Bestimmtheit genügen muss, gehören deshalb der Adressat, der Ausspruch und etwaige Nebenbestimmungen (Klein/ Ratschow, AO, § 119, Rn. 5 m.w.N.). 48

Vorliegend sind diese Voraussetzungen erfüllt. 49

Aus der Adressierung eines Steuerbescheids während eines laufenden Insolvenzverfahrens an den Insolvenzverwalter selbst als Bekanntgabeadressat und Inhaltsadressat ergibt sich mit ausreichender Deutlichkeit und Klarheit, dass insoweit die betreffende Steuerforderung als Masseverbindlichkeit festgesetzt wird (FG Köln, Urteil vom 24. Oktober 2012, 9 K 2093/10, juris, Rn. 66). So liegt der Fall auch hier. Der Bescheid vom 28.7.2014 ist adressiert an die Klägerin „als Insolvenzverwalterin / Konkursverwalterin für“ die GmbH & Co KG. Ein ergänzender Hinweis, inwieweit der Beklagte die festgesetzte Steuer als Masseverbindlichkeit ansieht, wäre nur deklaratorischer Natur und ist kein zwingendes Bestimmtheitserfordernis. Durch die Bezugnahme in dem Bescheid auf den Prüfbericht vom 26.6.2014 hat der Beklagte zudem – auch für die Klägerin unmissverständlich – zum Ausdruck gebracht, dass das im Zeitraum während der vorläufigen Insolvenzverwaltung entstandene Steuerguthaben nicht als Teil der Masse behandelt werden sollte. Spätestens in der Einspruchsentscheidung vom 7.11.2014 sind die Besteuerungsgrundlagen und -zeiträume eingehend und deutlich dargestellt worden. 50

Soweit die Klägerin „rechnerische Unstimmigkeiten“ rügt, handelt es sich um Fragen der Erhebung und Verbuchung von Zahlungen, die im Rahmen der Überprüfung des Abrechnungsbescheids gegen die Klägerin vom 27.10.2014 und nicht im vorliegenden Verfahren zu klären sind. 51

2. 52

Der Beklagte hat die von GmbH & Co KG geschuldete Umsatzsteuer ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung (1.5.2011) mit xxx EUR zutreffend gegen die Klägerin festgesetzt und dabei die in den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung fallenden Vorsteuern zu Recht unberücksichtigt gelassen. 53

a) 54

Die Voraussetzungen von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind erfüllt. Hiernach unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. 55

56

Die GmbH & Co KG ist insbesondere Unternehmerin iSd § 2 UStG. Die Unternehmereigenschaft hat die GmbH & Co KG nicht durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens zum 1.5.2011 verloren.

Insolvenzverwalter – hier die Klägerin – werden als Verwalter fremden Vermögens tätig. Die Einsetzung als Vermögensverwalter und der damit einhergehende Verlust der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis lässt die Unternehmereigenschaft des davon Betroffenen – hier der GmbH & Co KG – nicht entfallen. Umsätze eines Vermögensverwalters im Rahmen seiner Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis werden dem Inhaber des unter Fremdverwaltung stehenden Unternehmens zugerechnet (zum Konkursverwalter: BFH-Urteile vom 20. Februar 1986, V R 16/81, BFHE 146, 287, BStBl II 1986, 579, Rn. 11 f; vom 16. Juli 1987, V R 80/82, BFHE 150, 211, BStBl II 1987, 691, Rn. 17; vom 28. Juni 2000, V R 87/99, BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, Rn. 11; zum Insolvenzverwalter: BFH, Urteil vom 21. Oktober 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rn. 33; Meyer in: Offerhaus / Söhn / Lange, UStG, § 2, Rn. 48).

b) 58

Der Beklagte hat mit dem streitgegenständlichen Bescheid in zutreffender Weise nur die im Zeitraum ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens – vom 1.5. bis zum 31.12.2011 – entstandenen Steuern gegen die Klägerin festgesetzt. 59

Von der materiell-rechtlichen Zurechnung der Umsätze an den Unternehmer (hier der GmbH & Co KG) zu unterscheiden ist die verfahrensrechtliche Geltendmachung. Umsatzsteueransprüche aus der Verwaltungstätigkeit eines Insolvenzverwalters gehören zur Insolvenzmasse und sind deshalb verfahrensrechtlich gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen (BFH-Urteile vom 19. Dezember 1985, V R 139/76, BFHE 146, 484, BStBl II 1986, 500, Rn. 16; vom 15. Juni 1999, VII R 3/97, BFHE 189, 14, BStBl II 2000, 46, Rn. 38; vom 28. Juni 2000, V R 87/99, BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, Rn. 12 f; Meyer in: Offerhaus / Söhn / Lange, UStG, § 2, Rn. 48). 60

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung besteht das Unternehmen – bedingt durch die Erfordernisse des Insolvenzrechts – nach Verfahrenseröffnung aus mehreren Unternehmensteilen (vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil, Insolvenzmasse und insolvenzfrees Vermögen), zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 09. Dezember 2010, V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rn. 28; vom 24. November 2011, V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rn. 11; vom 20. Dezember 2012, V R 23/11, BFHE 240, 377, BStBl II 2013, 334, Rn. 9; vom 1. März 2016, XI R 21/14, BFHE 253, 445, BStBl II 2016, 756, Rn. 32 jeweils m.w.N.). Die Rechtsprechung stellt jeweils auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens als den für die Aufteilung maßgeblichen Zeitpunkt ab (ausdrücklich: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Mai 2015, 9 K 76/14, ZIP 2015, 1452, Rn. 34). 61

Der erkennende Senat sieht keinen Grund dafür, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. 62

Insbesondere folgt ein anderer Zeitpunkt für die Aufteilung nicht aus § 16 Abs. 2 S. 1 UStG. Hiernach sind von den in einem Kalenderjahr berechneten Steuern die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. Diese Vorschrift regelt die Berechnung der Steuer, den Besteuerungszeitraum und die Art der Berechnung. Gegen diese Regelungen verstößt es nicht, wenn ein Unternehmen bedingt durch die Erfordernisse des Insolvenzrechts in mehrere Unternehmensteile aufgeteilt wird 63

und ein Teil der Steuerschulden gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt wird und ein Teil der Steuerschulden als Insolvenzforderung angemeldet wird. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es ausreichend, wenn die Summe der gegenüber dem Insolvenzverwalter und der gegenüber dem Insolvenzschuldner festgesetzten Umsatzsteuer die nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes entstandene Jahresumsatzsteuer für das gesamte Unternehmen ergeben (BFH-Urteile vom 28. Juni 2000, V R 87/99, BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639, Rn. 17; vom 20. Dezember 2012, V R 23/11, BFHE 240, 377, BStBl II 2013, 334, Rn. 10). Diese Voraussetzung ist vorliegend – unstrittig – erfüllt.

Aus diesem Grund steht auch der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer nicht entgegen. Nach diesem Grundsatz muss eine vollständige Entlastung von Vorsteuern im Unternehmen sichergestellt sein und alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden (EuGH, Urteil vom 29. Juni 1999, C-158/98, Coffeeshop, Slg 1999, I-3971-3997; Bunjes / Robisch, UStG, Vor § 1, Rn. 15). Durch die Aufspaltung des Unternehmens eines Insolvenzschuldners – hier der GmbH & Co KG – in mehrere Unternehmensteile mit verschiedenen Festsetzungszeiträumen wird dieser Grundsatz nicht verletzt. Denn das Recht des Unternehmers auf Vorsteuerabzug bleibt unberührt. Ein insoweit bestehender etwaiger Vorsteuerabzug kommt in voller Höhe dem Unternehmen vor Insolvenzeröffnung zugute.

64

Auch steht § 55 Abs. 4 InsO – anders als die Klägerin meint – einer Aufteilung nicht entgegen, die auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens abstellt. 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 (§ 55 Abs. 4 InsO). Mit dieser, durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 (HBeglG 2011 v. 9.12.2010, BGBl. I 1885) eingeführten Vorschrift wollte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung die Position der öffentlichen Hand als „Zwangsgläubiger“ im Insolvenzverfahren gegenüber abgesicherten Insolvenzgläubigern verbessern. Die Verluste sollten minimiert und zusätzliche Einnahmequellen für den Fiskus erschlossen werden (Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 27.9.2010, BT- Drucks. 17/3030, S. 42 f.). Nach Sinn und Zweck soll die Vorschrift den Fiskus bevorteilen. Zur Zweckerreichung hat der Gesetzgeber die Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, als Masseverbindlichkeiten fingiert. Damit hat der Gesetzgeber gerade zum Ausdruck gebracht, dass diese Verbindlichkeiten ohne die gesetzliche Regelung nicht zu den Masseverbindlichkeiten zählen würden. Diese Fiktion wäre aber – nach Auffassung des erkennenden Senats – nicht erforderlich, wenn sämtliche, von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Verbindlichkeiten schon ohnehin den Masseverbindlichkeiten zuzurechnen wären. Vielmehr ist auch der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters noch kein neuer Besteuerungszeitraum beginnt.

65

Auch kann es, anders als die Klägerin meint, nicht auf den Zeitpunkt der Bestellung zum vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt ankommen. Denn in diesem Zeitpunkt unterliegt die Insolvenzmasse noch nicht der Beschlagnahme. Vielmehr führt erst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zum Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (§§ 80, 81 InsO). Für die Zeit zwischen Insolvenzantrag und Insolvenzeröffnung bleibt diese Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim

66

Gemeinschuldner, wenn - wie hier - lediglich ein sog. „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird.

- c) 67
- Die ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung (1.5.2011) – unstreitig – ausgeführten Ausgangsumsätze in Höhe von xxx EUR (netto) begründen eine Umsatzsteuerschuld in Höhe von xxx EUR als Masseverbindlichkeit. Die ab diesem Zeitpunkt – ebenfalls unstreitig – bezogenen Eingangsumsätze in Höhe von xxx EUR (netto) begründen einen Vorsteueranspruch in Höhe von xxx EUR und mindern die Masseverbindlichkeit entsprechend. 68
3. 69
- Die Klägerin kann keine weitergehende Minderung beanspruchen. Insbesondere kann das im Zeitraum vom 18.1. bis zum 30.4.2011 generierte Steuerguthaben in Höhe von xxx EUR – anders als die Klägerin meint – nicht mit den Masseverbindlichkeiten verrechnet werden. 70
- Eine solche Möglichkeit ist gesetzlich nicht vorgesehen, insbesondere nicht in § 55 Abs. 4 InsO. § 55 Abs. 4 InsO erweitert die Tatbestände, nach denen Masseverbindlichkeiten entstehen. Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nur die Verbindlichkeiten, "die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden". Entsprechend dem Willen des Gesetzgebers ist die Vorschrift auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis nach dem UStG anzuwenden. Nach der Gesetzesbegründung dient § 55 Abs. 4 InsO dazu, die Durchsetzung des Umsatzsteueranspruchs im Insolvenzeröffnungsverfahren zu sichern (Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 27.9.2010, BT-Drucks. 17/3030, S. 42 f; 71
- hierzu auch BFH, Urteil vom 24. September 2014, V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBI II 2015, 506, Rn.19). 72
- Die Vorschrift des § 55 Abs. 4 InsO ist schon ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar, da sie lediglich Verbindlichkeiten, nicht aber Forderungen der Masse zuweist. Angesichts des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift ist dieser einer – vom Wortlaut abweichenden Auslegung – nicht zugänglich. Denn auch die Gesetzesbegründung geht eindeutig davon aus, dass diese Norm lediglich den Nachteil ausgleichen will, den der Fiskus als Zwangsgläubiger hinzunehmen hat. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber insofern keine Gleichbehandlung von Verbindlichkeiten und Forderungen zum Regelungsziel hatte (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Mai 2015, 9 K 76/14, ZIP 2015, 1452-1455, Rn. 37). 73
- Etwas anderes folgt nach Auffassung des erkennenden Senats auch nicht aus dem BFH - Urteil vom 24. September 2014 (V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBI II 2015, 506). Hier hat der BFH in Randnummer 13 ausgeführt, dass die „vom vorläufigen Insolvenzverwalter veranlasste Zahlungen auf zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsbezüge masseverbindlichkeitsmindernd zu berücksichtigen“ [seien]. Es [sei] „im Insolvenzeröffnungsverfahren nicht zwischen den vor und nach der Verwalterbestellung erbrachten oder bezogenen Leistungen zu unterscheiden.“ Der Senat versteht diese Ausführung dahingehend, dass die vom vorläufigen Insolvenzverwalter begründeten Vorsteueransprüche die während dieser Zeit begründeten Umsatzsteuerschulden mindern. Nur wenn sich aus der Verrechnung eine Zahllast ergibt, wird diese als Masseverbindlichkeit behandelt. Im Übrigen ist das genannte BFH – Urteil (V R 48/13) zu § 17 UStG ergangen. Im 74

vorliegenden Streitfall geht es demgegenüber nicht um eine Vorsteuerberichtigung, sondern um die Frage, in welchen Unternehmensteil entstandene Vorsteueransprüche gehören.

4. 75

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 76

Die Revision wird zugelassen. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. Es ist – soweit ersichtlich – höchstrichterlich nicht geklärt, wie der Sachverhalt zu beurteilen ist, dass die vom vorläufigen Insolvenzverwalter veranlassten Zahlungen auf zum Vorsteuerabzug berechtigende Leistungsbezüge zu einem Vorsteuerüberhang führen und in welchen Unternehmensteil diese gehören. 77