
Datum: 10.06.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3940/07 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:0610.5K3940.07U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung entstandenen Verfahrenskosten haben der Kläger zu 84 v. H. und das beklagte Finanzamt zu 16 v. H. zu tragen. Die danach entstandenen Verfahrenskosten hat der Kläger alleine zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird bis zum Ende der mündlichen Verhandlung auf 405.759,00 EUR und danach auf 341.786,00 EUR festgesetzt.

Tatbestand:

- Der Kläger ist seit dem Insolvenzeröffnungsbeschluss des AG "X-Stadt" – Az.: "... – vom "...".2.2001 Insolvenzverwalter über das Vermögen der Firma "C-GmbH & Co. KG" – im Folgenden: Gemeinschuldnerin –. 1
- Zum Vermögen der Gemeinschuldnerin zählten diverse bebaute Grundstücke, die mit Grundpfandrechten belastet waren. 3
- In Absprache mit den Gläubigerbanken, zu deren Gunsten die Grundstücke mit Grundschulden belastet waren - und die daher ein Absonderungsrecht besaßen - und mit Zustimmung der Gläubigerversammlung verwertete der Kläger in den Streitjahren diverse mit 4

Grundpfandrechten belastete Grundstücke der Gemeinschuldnerin durch freihändigen Verkauf. Abzüglich eines zuvor jeweils mit den Gläubigerbanken vereinbarten Massekostenbeitrages in Höhe von 4 – 5 % des Veräußerungserlöses zahlte der Kläger den Verkaufserlös an die Grundpfandgläubiger aus. Die zurück behaltenen Massekostenbeiträge wurden vom Kläger vollständig der Insolvenzmasse zugeführt und nicht als Entgelt für steuerpflichtige Umsätze der Umsatzsteuer unterworfen.

In Einzelfällen schaltete der Kläger bei diesen Grundstücksverkäufen einen Immobilienmakler ein. In diesen Fällen bekam der Kläger zusätzlich zu den Massekostenbeiträgen von den Gläubigerbanken auch die Maklerprovisionen erstattet. 5

Im Rahmen einer bei dem Kläger für den Zeitraum 01.02.2001 bis 31.12.2002 durchgeführten Betriebsprüfung gelangte der Prüfer unter Heranziehung des Urteils des Bundesfinanzhofs – BFH – V R 31/04 vom 18.08.2005 (BFHE 211, 551, BStBl II 2007, 183) zu der Auffassung (siehe Tz. 2.3.1 des Bp.-Berichts vom 08.02.2007), dass die Massekostenbeiträge als steuerpflichtiges Entgelt der absonderungsberechtigten Gläubigerbanken für sonstige Leistungen des Klägers zu beurteilen seien. Die Gläubigerbanken hätten den Kläger als Vertreter der Grundstückseigentümerin und Gemeinschuldnerin im Rahmen eines entgeltlichen Geschäftsbesorgungsvertrages gemäß § 675 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – damit beauftragt, das jeweilige Grundstück im Namen der Gemeinschuldnerin, aber für Rechnung der Grundpfandgläubiger freihändig zu veräußern. Die vom Kläger hierfür einbehaltenen Massekostenbeiträge und die ihm darüber hinaus von den Gläubigerbanken erstatteten Maklerprovisionen stellten demnach Entgelt für steuerpflichtige sonstige Leistungen des Klägers i. S. des § 1 Abs.1 Nr.1 Umsatzsteuergesetz – UStG – dar. 6

Die Vorsteuern aus der Inanspruchnahme von Maklerleistungen im Zusammenhang mit den freihändigen Grundstücksverkäufen ordnete der Prüfer prozentual sowohl den angenommenen Geschäftsbesorgungsleistungen des Klägers an die Banken, als auch den steuerfreien Grundstücksverkäufen zu und kam hiernach zu dem Ergebnis, dass diese Vorsteuerbeträge lediglich in Höhe von 8,5 % für das Jahr 2001 (= 5.411,05 EUR von 63.691,85 EUR) und in Höhe von 3,8 % (= 1.350,36 EUR von 35.524,59 EUR) abzugsfähig seien. Die Klägerin hatte – ihrer Ansicht folgend, dass sie an die Banken keine steuerpflichtigen Leistungen erbracht habe – hierfür keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht. 7

Schließlich unterwarf der Betriebsprüfer (siehe Tz. 2.3.2 des Bp.-Berichts vom 08.02.2007) Inkassogebühren, welche der Kläger zugunsten der Masse für die Einziehung der ebenfalls mit Pfandrechten belasteten Mietforderungen im Wege der sog. "kalten Zwangsverwaltung" in Absprache mit den Gläubigerbanken einbehalten hatte, ebenfalls als Entgelt für steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistungen der Umsatzsteuer, erkannte aber im Gegenzug weitere Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Inkassotätigkeit an (Tz. 2.3.2.1 des Bp.-Berichts). 8

Die Einsprüche gegen die infolge der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteueränderungsbescheide 2001 und 2002 wurden durch Einspruchsentscheidung vom 17.09.2007 zurückgewiesen. 9

Die Klägerin wendet sich mit ihrer Klage gegen die Besteuerung der Massekostenbeiträge, die sie bei der freihändigen Veräußerung der Grundstücke von den jeweiligen Gläubigerbanken erhalten hat. Auch gegen die Umsatzsteuer der Beträge, die sie für den Einzug der an die Banken abgetretenen Mietforderungen erhalten hat, richtet sich ihre Klage. 10

Die Klägerin wendet sich in ihrer Klagebegründung ausdrücklich gegen die vom BFH in seinem Urteil V R 31/04 vom 18.08.2005 (BFHE 211, 551, BStBl II 2007, 183) vertretene Rechtsauffassung, wonach die hier streitige freihändige Veräußerung von Immobilien durch den Insolvenzverwalter eine umsatzsteuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung an den absonderungsberechtigten Grundpfandgläubiger darstelle.

Auch bei dieser Art der Verwertung komme der Insolvenzverwalter lediglich seiner ureigenen, ihm durch § 159 der Insolvenzordnung – InsO – zugewiesenen Aufgabe nach, die Insolvenzmasse bestmöglich zu verwerten. Dies habe zur Folge, dass der hier streitige Erlös aus der Verwertung des Grundbesitzes – die sog. Massekostenbeiträge – als normaler Verwertungserlös anzusehen sei, der – da die Veräußerung von Grundstücken gemäß § 4 Nr. 9 a) Umsatzsteuergesetz – UStG - grundsätzlich steuerfrei sei – ebenfalls umsatzsteuerbefreit sei. Die mit den Grundpfandgläubigern vor Veräußerung der Grundstücke jeweils ausgehandelten Massekostenbeiträge stellten lediglich den der Insolvenzmasse zustehenden Anteil am Erlös aus der Verwertung des Grundbesitzes dar, der letztlich allen am Insolvenzverfahren Beteiligten zu Gute komme. 12

Das Urteil des BFH V R 31/04 könne auch schon deshalb nicht überzeugen, weil in den Fällen, in denen nach der Veräußerung des Grundstücks und der Ablösung der Grundpfandrechte ein Mehrerlös verbleibe, der zwischen dem Grundpfandgläubiger und dem Insolvenzverwalter ausgehandelte Massekostenbeitrag lediglich einen Vorschuss auf den der Insolvenzmasse insgesamt zustehenden Erlös aus der Grundbesitzverwertung und kein Entgelt für eine Geschäftsbesorgung zu Gunsten des Grundpfandgläubigers darstelle. 13

Soweit der Kläger in Absprache mit den Gläubigerbanken im Wege der "kalten Zwangsverwaltung" die ebenfalls mit Pfandrechten belasteten – gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG umsatzsteuerfreien – Mietforderungen eingezogen und vor Auszahlung an die Pfandgläubiger einen vereinbarten Anteil für diese Inkassotätigkeit einbehalten habe, gelte nichts anderes. Bezüglich der Mietforderungen ergebe sich dies im Übrigen eindeutig aus den §§ 166 Abs. 2, 170, 171 InsO. 14

Der Kläger hatte zunächst sinngemäß beantragt, die Umsatzsteuer 2001 um 392.457,14 DM (= 200.803,71 EUR) und die Umsatzsteuer 2002 um 204.955,45 EUR zu mindern und hierdurch die Besteuerung der Massekostenbeiträge und der Inkassogebühren rückgängig zu machen. 15

Im Verhandlungstermin vom 10.06.2009 hat der Vertreter des FA zu Protokoll die beiden Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 dahingehend geändert, dass es die Vorsteuerbeträge aus den vom Kläger im Zusammenhang mit der freihändigen Veräußerung der Grundstücke in Anspruch genommenen Maklerleistungen nunmehr in voller Höhe als abzugsfähig anerkannt hat. Daraufhin hat der Kläger seinen Klageantrag entsprechend reduziert. 16

Der Kläger beantragt, 17
die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vom 10.06.2009 dahingehend zu ändern, dass 18
die Umsatzsteuer 2001 um 334.457,14 DM (= 165.892,30 EUR) und die Umsatzsteuer 2002
um 170.781,22 EUR herabgesetzt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Das Finanzamt beantragt, 20

die Klage abzuweisen,	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
Das FA hält an der im Betriebsprüfungsbericht und in seiner Einspruchsentscheidung betreffend die Jahre 2001 und 2002 vom 19.07.2007 vertretenen Rechtsauffassung fest, wonach unter Berücksichtigung der maßgeblichen BFH-Entscheidung V R 31/04 vom 18.08.2005 (BFHE 211, 551, BStBI II 2007, 183) die vom Kläger für die Insolvenzmasse vereinnahmten Massekostenbeiträge und Inkassogebühren als Entgelt für steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistungen des Klägers an die Gläubigerbanken anzusehen seien.	23
<u>Entscheidungsgründe:</u>	24
Die Klage gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 2001 und 2002 in Gestalt der im Verhandlungstermin vom 10.06.2009 geänderten Bescheide ist unbegründet, da der Kläger durch diese Bescheide nicht in seinen Rechten verletzt ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).	25
Das FA hat zu Recht in diesen Bescheiden die Massekostenbeiträge, die vom Kläger bei freihändiger Veräußerung mit Grundpfandrechten belasteter Grundstücke bzw. aufgrund seiner Inkassotätigkeit bezüglich der Mieten im Rahmen der "kalten Zwangsverwaltung" zur Masse einbehalten wurden, als Entgelt für steuerpflichtige sonstige Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG – namentlich Geschäftsbesorgungsleistungen für die Pfandgläubiger – der Umsatzsteuer unterworfen.	26
Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird insoweit nach dem Entgelt bemessen (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG). Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine Leistung gegen Entgelt liegt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBI II 2004, 798, m.w.N.).	27
1. Soweit der Kläger in den Fällen der freihändigen Grundstücksverkäufe in entsprechender Vereinbarung mit den Grundpfandgläubigern Massekostenbeiträge einbehalten hat, handelt es sich bei diesen Beträgen nach der Rechtsprechung des BFH – welcher der erkennende Senat folgt – um (Brutto-)Entgelt für umsatzsteuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistungen des Klägers an die Gläubigerbanken.	28
Hierzu hat der BFH in seinem Urteil V R 31/04 vom 18.08.2005 (BFHE 211, 551, BStBI II 2007, 183) – dem ein gleich gelagerter Sachverhalt zugrunde lag – folgende Ausführungen gemacht, denen sich das Gericht vollumfänglich anschließt:	29
<i>"a) Außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt die Befriedigung des Grundpfandgläubigers aus dem Grundstück grundsätzlich im Wege der Zwangsvollstreckung (§§ 1147, 1192 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--). Daneben kann der Grundpfandgläubiger aber auch den Grundstückseigentümer im Wege eines entgeltlichen Geschäftsbesorgungsauftrags gemäß § 675 BGB beauftragen, das überschuldete Grundstück im eigenen Namen (des Grundstückseigentümers) für seine (des Grundpfandgläubigers) Rechnung zu veräußern. Der</i>	30

Grundstückseigentümer ist dann verpflichtet, dem Grundpfandgläubiger den Veräußerungserlös abzüglich des vereinbarten Entgelts herauszugeben. Damit liefert der bisherige Grundstückseigentümer dem Grundstückserwerber das Grundstück, gleichzeitig erbringt er dem Grundpfandgläubiger eine entgeltliche Geschäftsbesorgungsleistung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer unterliegt.

b) Ähnlich ist es auch in der Insolvenz des Grundstückseigentümers. Die in § 165 InsO vorgesehene Verwertung von mit einem Absonderungsrecht belasteten Grundstücken durch Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung ist nicht zwingend; es ist auch eine Verwertung i.S. des § 159 InsO durch freihändigen Verkauf möglich, wenn der Gläubigerausschuss oder die Gläubigerversammlung nach § 160 InsO zustimmt (vgl. Weis/Ristelhuber, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2002, 859; Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 12. Aufl., § 165 Rdnr. 4). Auch hier kommt ein Geschäftsbesorgungsvertrag in Betracht, durch den der absonderungsberechtigte Grundpfandgläubiger den Insolvenzverwalter gegen ein vereinbartes Entgelt beauftragt, das Grundstück für seine (des Grundpfandgläubigers) Rechnung zu veräußern. Dabei kann auch vereinbart sein, dass der Insolvenzverwalter das vereinbarte Entgelt von dem Veräußerungserlös für die Masse einbehalten darf.

31

Bei einem Geschäftsbesorgungsvertrag oder bei sonstigen gegenseitigen Verträgen i.S. der §§ 320 ff. BGB sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG regelmäßig erfüllt, falls -- wie im Streitfall-- der leistende Vertragspartner Unternehmer ist (BFH-Urteil vom 17. Februar 2005 V R 17/02, BFH/NV 2005, 1394, m.w.N.). Wird das mit einem Absonderungsrecht belastete Grundstück nicht --wie in § 165 InsO vorgesehen-- durch Zwangsversteigerung oder Zwangsverwaltung verwertet, sondern freihändig veräußert, und vereinbart der Insolvenzverwalter mit dem Grundpfandgläubiger gegen Entgelt --z.B. in Form einer prozentualen Beteiligung am Verwertungserlös-- dessen Verwertung, liegen deshalb die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor.

32

c) Im Streitfall hat die Bank den Kläger mit der Verwertung des Grundstücks beauftragt und hierfür ein Entgelt in Höhe von 4 v.H. des Veräußerungserlöses gewährt. Der Senat folgt deshalb nicht der Auffassung des Klägers und des von ihm zitierten Schrifttums (Heublein, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht, Bank- und Kreditsicherungsrecht, Handels- und Kreditsicherungsrecht, Handels- und Gesellschaftsrecht, AGB- und Vertragsrecht, Insolvenz- und Sanierungsrecht, § 165 InsO 1/05, 513; de Weerth, Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht 2005, 375; Onusseit, ZInsO 2005, 815), dass die vereinbarte Massebeteiligung der gesetzlichen Massebeteiligung nach § 170 InsO gleichsteht."

33

Entsprechend dem Sachverhalt, welcher dem BFH in dem zitierten Urteil V R 31/04 zugrunde lag, haben die absonderungsberechtigten Gläubigerbanken den Kläger mit der freihändigen Veräußerung der mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücke beauftragt und hierfür ein Entgelt in Höhe des jeweils vereinbarten Massekostenbeitrages entrichtet.

34

Den gegen diese Rechtsprechung erhobenen Einwendungen des Klägers vermag das Gericht hingegen nicht zu folgen: Soweit der Kläger darauf hinweist, dass er auch bei der freihändigen Grundstücksverwertung lediglich seiner ihm durch § 159 InsO zugewiesenen Aufgabe nachgekommen sei, die Insolvenzmasse bestmöglich zu verwerten, ergibt sich hieraus keineswegs, dass die Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters nicht auch zugleich sonstige steuerpflichtige Leistungen Dritten gegenüber beinhalten können.

35

Dem Einwand des Klägers, die mit den Grundpfandgläubigern vor Veräußerung der Grundstücke jeweils ausgehandelten Massekostenbeiträge stellten lediglich den der

36

Insolvenzmasse zustehenden Anteil am Erlös aus der Verwertung des Grundbesitzes dar, weshalb für steuerpflichtige Leistungen an die Gläubigerbanken kein Raum bliebe, vermag das Gericht nicht zu folgen:

Denn – wie vom BFH in seiner Entscheidung V R 31/04 (a. a. O.) dargelegt – die vom Kläger im Rahmen der freihändigen Grundstücksverwertung erzielten Massekostenbeiträge beruhen ausschließlich auf den diesbezüglichen gesonderten Vereinbarungen mit den Gläubigerbanken, nicht aber auf den gesetzlichen Vorschriften. Das bedeutet aber, dass der Masse ohne die Vereinbarung eines Massekostenbeitrags in den Fällen der freihändigen Grundstücksveräußerung durch den Kläger und anders als in den Fällen der Verwertung gemäß §§ 166 i. V. m. 170, 171 InsO eine Erlösbeteiligung nicht zugestanden hätte. Beruhten die Massekostenbeiträge aber ausschließlich auf den diesbezüglichen Vereinbarungen mit den Gläubigerbanken und nicht auf den gesetzlichen Vorschriften der InsO, so ist auch die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses entsprechend der BFH-Entscheidung V R 31/04 (a. a. O.) gerechtfertigt. 37

Dass die Annahme eines derartigen Leistungsaustauschverhältnisses insbesondere dann zu Problemen führen könnte in den Fällen, in denen nach der Veräußerung des Grundstücks und der Ablösung der Grundpfandrechte ein Mehrerlös für die Insolvenzmasse verbleibt, mag zwar zutreffend sein. Abgesehen davon, dass ein solcher Sachverhalt hier nicht gegeben war, dürfte aber auch in diesen Fällen die Schlussfolgerung gerechtfertigt sein, in Höhe des zuvor mit den Grundpfandgläubigern ausgehandelten Massekostenbeitrags ein Entgelt für eine steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung des Insolvenzverwalters und nicht – wie die Klägerin meint – lediglich einen Vorschuss auf den der Insolvenzmasse insgesamt zustehenden Erlös aus der Grundbesitzverwertung anzunehmen. Es stünde in den Fällen, in denen mit einem Mehrerlös zu rechnen ist, dem Verwalter ja im Vorfeld frei, bei Vereinbarung der freihändigen Veräußerung mit den Gläubigern auf einen Massekostenbeitrag zu verzichten. 38

2. Auch die Inkassogeühren, welche der Kläger bei der Einziehung der Kaltmieten für die Grundpfandgläubiger im Wege der sog. "kalten Zwangsverwaltung" für die Masse einbehalten hat, hat das FA zu Recht als Entgelt für steuerpflichtige Leistungen in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden 2001 und 2002 der Umsatzsteuer unterworfen. 39

Bei der "kalten Zwangsverwaltung" im Insolvenzverfahren wird die Immobilie, die mit Grundpfandrechten belastet ist, durch den Insolvenzverwalter verwaltet. Grundpfandgläubiger und Insolvenzverwalter verzichten im Rahmen einer Verwertungsvereinbarung einvernehmlich auf die Durchführung einer Zwangsverwaltung nach den Vorschriften des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung – ZVG – (siehe §§ 49 und 165 InsO). Gegenstand einer solchen Vereinbarung ist, dass der Insolvenzverwalter wie ein Zwangsverwalter handelt, ohne dass dies gerichtlich angeordnet wird (siehe hierzu Ringstmeier in Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, München 2003, S. 665 – 666). 40

Für den Grundpfandgläubiger hat die Vereinbarung der "kalten Zwangsverwaltung" den Vorteil, dass ihm der mit der Anordnung der "echten" Zwangsverwaltung nach den Vorschriften des ZVG verbundene Aufwand erspart wird, vornehmlich aber darin, dass die Immobilie nicht mit dem "Makel der Zwangsverwaltung" (sie wird im Grundbuch eingetragen und ist für jedermann ersichtlich) behaftet wird (siehe Ringstmeier in Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, München 2003, S. 666). 41

Für den Insolvenzverwalter ist die Vereinbarung der "kalten Zwangsverwaltung" mit höherem Aufwand verbunden, da er anstelle eines gerichtlich eingesetzten Zwangsverwalters die 42

Mieten einziehen und das Grundstück verwalten muss. Auch trägt er ein höheres Haftungsrisiko (siehe Andres in Andres/Leithaus, InsO - Kommentar, 1. Aufl. 2006, § 165, Rdnr. 6). Allerdings eröffnet sich ihm aufgrund dieser Vereinbarung die Chance, einen Anteil an dem verteilungsfähigen "Überschuss" für die Masse zu verhandeln, was sich vorteilhaft auf die Teilungsmasse und damit auf die Verwaltervergütung auswirkt. Bei der "echten" Zwangsverwaltung erhält die Masse regelmäßig nichts (siehe Ringstmeier in Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, München 2003, S. 666).

Die aufgezeigte Interessenlage hat zur Folge, dass es sich regelmäßig bei der Vereinbarung einer "kalten Zwangsverwaltung" gegen Beteiligung der Masse an den eingezogenen Mietforderungen zwischen Insolvenzverwalter und Grundpfandgläubigern um ein Leistungsaustauschverhältnis i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG handelt. 43

Inhalt der dem Gericht nicht im einzelnen bekannten Vereinbarungen zwischen dem Kläger und den Grundpfandgläubigern war der Verzicht auf die Durchführung von Zwangsverwaltungsverfahren und stattdessen die Verwaltung der mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücke und die Einziehung der Mieten durch den Kläger anstelle eines gerichtlich eingesetzten Zwangsverwalter im Auftrag der Gläubigerbanken. Im Gegenzug erhielt der Kläger für die Masse aufgrund der Vereinbarung mit den Gläubigerbanken nach den Feststellungen des Betriebsprüfers einen Anteil von 9 % – 15% aus den realisierten Kaltmieten als "Inkassogebühren" (siehe Tz. 2.3.2 des Bp.-Berichts vom 08.02.2007). Dieser Massekostenbeitrag ist als Entgelt für den Mehraufwand des Klägers für die von ihm – anstelle eines gerichtlich bestellten Zwangsverwalters – wahrgenommene Grundstücksverwaltung anzusehen. 44

Die Inkassogebühren, die vom Kläger im Rahmen der "kalten Zwangsverwaltungen" vereinbarungsgemäß für die Masse vereinnahmt wurden, standen der Masse – ebenso wenig wie die Massekostenbeiträge in den Fällen der freihändigen Grundstücksverkäufe – auch nicht schon kraft Gesetzes zu, was nach der Entscheidung des BFH der Annahme einer steuerbaren Leistung entgegen gestanden hätte. (siehe die Ausführungen zur freihändigen Verwertung beweglicher Sachen gemäß § 166 Abs.1 Inso - unter II.2. im BFH-Urteil V R 31/04 vom 18.08.2005, BFHE 211, 551, BStBI II 2007, 183). 45

Bei den vom Kläger eingezogenen Kaltmieten handelte es sich nämlich nicht um abgetretene Forderungen i. S. des § 166 Abs. 2 InsO, deren Einziehung durch den Insolvenzverwalter gemäß § 170 Abs. 1 InsO zur Folge hat, dass aus dem Verwertungserlös die Kosten der Feststellung und der Verwertung vorweg für die Insolvenzmasse zu entnehmen sind. 46

Die Einziehung der pfandrechtsbelasteten Kaltmieten und der Einbehalt der Inkassogebühren durch den Kläger konnte vielmehr nur aufgrund der Vereinbarungen mit den Gläubigerbanken erfolgen, weil § 166 Abs. 2 InsO den Insolvenzverwalter weder vom Wortlaut her zur Verwertung verpfändeter Forderungen berechtigt, noch eine analoge Anwendung dieser Vorschrift möglich ist (vergl. Urteil des AG Karlsruhe 12 C 490/07 vom 07.02.2008, JURIS; Andres in Andres/Leithaus, InsO - Kommentar, 1. Aufl. 2006, § 166, Rdnr. 10). Dementsprechend sind auch die §§ 170, 171 InsO über die Erlösverteilung nicht anwendbar in Fällen der Einziehung von pfandrechtsbelasteten Forderungen durch den Insolvenzverwalter aufgrund gesonderter Vereinbarungen mit den Gläubigern, da sich der Anwendungsbereich dieser Vorschriften auf die unter § 166 InsO fallenden beweglichen Sachen und Forderungen beschränkt (Dithmar/Schneider in Eberhard Braun; InsO - Kommentar; 3. Aufl. 2007; § 171 Rdnr. 3). 47

Im Ergebnis hat der Kläger somit aufgrund gesonderter Vereinbarungen mit den Gläubigerbanken und in deren Interesse und Auftrag wie ein Zwangsverwalter die pfandrechtsbelasteten Grundstücke verwaltet und die Mietforderungen eingezogen, wozu er alleine aufgrund seiner Stellung als Insolvenzverwalter nicht verpflichtet gewesen wäre (vergl. § 159 InsO). Hierbei handelt es sich um nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare und auch - da die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 8 c) UStG die Einziehung von Forderungen ausdrücklich ausnimmt - steuerpflichtige Leistungen. Steuerpflichtiges Entgelt gemäß § 10 Abs.1 UStG für die Leistungen des Klägers im Rahmen der "kalten Zwangsverwaltung" sind die vom Betriebsprüfer unter Tz. 2.3.2 des Bp.-Berichts vom 09.02.2007 als "Inkassogebühren" bezeichneten Beträge (abzüglich der hierin enthaltenen Umsatzsteuer), welche die Gläubigerbanken dem Kläger für die Masse belassen haben. Hierzu waren sie nicht bereits aufgrund der Vorschriften der InsO, sondern ausschließlich aufgrund der gesonderten Vereinbarungen mit dem Kläger verpflichtet.

Die Klage war – nach der Teilabhilfe in der mündlichen Verhandlung vom 10.06.2009 in Bezug auf die zunächst nicht berücksichtigten Vorsteuerbeträge aus Maklerleistungen – mit der sich aus den §§ 135 Abs. 1, 138 Abs. 2 FGO ergebenden Kostenfolge abzuweisen. 49

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), weil die maßgebliche Entscheidung des BFH V R 31/04 vom 18.08.2005 (BFHE 211, 551, BStBl II 2007, 183) in Kommentierungen der InsO und in der Literatur zum Teil ablehnend (siehe u.a. Wilfried Wagner in: Festschrift für Wolfram Reiß, Köln 2008, S. 185 ff. m.w. Nachweisen) diskutiert wird und der BFH im übrigen noch nicht darüber entschieden hat, ob diese Rechtsprechung entsprechend Anwendung finden soll auf die Inkassogebühren, welche vom Insolvenzverwalter bei der Einziehung mit Pfandrechten belasteter Forderungen im Wege einer mit den Pfandgläubigern vereinbarten "kalten Zwangsverwaltung" einbehalten werden. 50