Finanzgericht Münster, 15 K 1535/18 U

Datum:	12.03.2019
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	15. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	15 K 1535/18 U
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2019:0312.15K1535.18U.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid des Beklagten vom 24.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.5.2018 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die während des vorläufigen Insolvenzverfahrens unter Eigenverwaltung der nunmehr durch den Kläger als Insolvenzverwalter verwalteten Insolvenzschuldnerin begründete Umsatzsteuer(USt)-Forderung für Februar 2017 als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist. 2

Nachdem die Insolvenzschuldnerin am 00.12.2016 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung gemäß § 270a der Insolvenzordnung (InsO) beantragt hatte, wurde durch Beschluss des Amtsgerichts (AG) B vom selben Tag (Az.: xx IN xxx/16) der Kläger zum vorläufigen Sachwalter bestellt. 3

4

Über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin wurde durch Beschluss des AG B vom 1.9.2017 das Insolvenzverfahren eröffnet, wobei Eigenverwaltung angeordnet wurde. Nach dem Beschluss war die Insolvenzschuldnerin berechtigt, unter Aufsicht des Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen (§§ 270 bis 285 InsO). Zum Sachwalter wurde wiederum der Kläger bestellt.

Nachdem der Beklagte - neben anderen zunächst durch die Insolvenzschuldnerin bezahlten Steuerforderungen - die am 18.4.2017 geleistete USt-Vorauszahlung für Februar 2017 nach insolvenzrechtlicher Anfechtung unter dem 22.9.2017 an die Insolvenzschuldnerin wieder ausgekehrt hatte, setzte er durch Bescheid vom 24.11.2017 (adressiert an die Insolvenzschuldnerin unter deren Massesteuernummer) die USt-Vorauszahlung für Februar 2017 in - zwischen den Beteiligten unstreitiger - Höhe von 6.771,42 EUR fest. In der Anlage zu diesem Bescheid teilte er mit, dass durch diesen eine Masseverbindlichkeit nach §§ 270a, 270 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 4 InsO festgesetzt werde. Zugleich meldete der Beklagte die streitgegenständliche Forderung aber auch als Insolvenzforderung an, da er sich über deren insolvenzrechtliche Qualifizierung nicht sicher war. Diese - auf ausdrückliche Weisung der Oberfinanzdirektion verfolgte - Doppelstrategie wurde auch offen gegenüber der Insolvenzschuldnerin und dem Kläger kommuniziert. 5

Durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 27.11.2017, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird (als Anlage zur Gerichtsakte genommener Ordner „Rechtsbehelfsverfahren“ des Beklagten), veräußerte die Insolvenzschuldnerin wesentliche dem Betrieb ihres Unternehmens dienende Aktiva an einen Erwerber zum Zwecke der Fortführung des Geschäftsbetriebes. 6

Durch Beschluss vom 00.01.2018 hob das AG B die Anordnung der Eigenverwaltung auf und bestellte den Kläger zum Insolvenzverwalter über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin. Bereits zuvor war beim Beklagten die Zahlung eines auf Steuerverbindlichkeiten der Insolvenzschuldnerin entfallenden Gesamtbetrages i.H.v. 250.022,60 EUR eingegangen, der auch den auf die streitgegenständliche USt-Forderung entfallenden Betrag umfasste. 7

Nachdem der gegen den Bescheid vom 24.11.2017 noch durch die Insolvenzschuldnerin in Eigenverwaltung erhobene Einspruch erfolglos blieb, hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben. 8

Zur Begründung trägt er vor: Der Bescheid des Beklagten vom 24.11.2017 sei unwirksam, da die darin titulierte USt-Steuerforderung als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden sei. Bei der streitgegenständlichen Forderung handele es sich nicht um eine Masseverbindlichkeit, da die Vorschrift des § 55 Abs. 4 InsO, nach welcher 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 gelten, auf die vorläufige Eigenverwaltung weder unmittelbar, noch analog anwendbar sei. Da § 55 Abs. 4 InsO dem Wortlaut nach lediglich auf Verbindlichkeiten anwendbar sei, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden seien, scheide eine unmittelbare Anwendung der Vorschrift auf vom Schuldner im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren begründete Steuerverbindlichkeiten aus. Eine solche Anwendbarkeit lasse sich auch nicht über die in § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO enthaltene Verweisung auf die „allgemeinen Vorschriften“ konstruieren. Denn diese Norm setze ein bereits eröffnetes Eigenverwaltungsverfahren voraus, was im Zeitpunkt der Entstehung der streitgegenständlichen Steuerverbindlichkeiten – unstreitig – nicht der Fall gewesen sei. 9

Entgegen der Auffassung des Beklagten treffe § 270a InsO von § 270 InsO und § 270b InsO völlig unabhängige Regelungen. Das ergebe sich aus der Tatsache, dass die in § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO enthaltene Anordnung der entsprechenden Anwendung der §§ 274, 275 InsO überflüssig bzw. falsch sei, wenn - entsprechend der Auffassung des Beklagten - diese Vorschriften ohnehin über § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO Anwendung finden würden. Hieraus lasse sich eindeutig schließen, dass dem Schuldner - hier der Insolvenzschuldnerin - keine Sonderstellung eingeräumt werden solle, welche vom Fall des Insolvenzeröffnungsverfahrens ohne Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters abweiche. Die Stellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters werde im Rahmen des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens nicht dem Schuldner, sondern vielmehr ausdrücklich dem vorläufigen Sachwalter zugeordnet. § 270a InsO belasse dem Schuldner ausdrücklich seine ursprüngliche Stellung und regele insoweit nur, dass gewisse Maßnahmen im Sinne des § 21 InsO nicht zu treffen seien. Aus systematischer Sicht sei dies zutreffend, da im Falle der Einleitung des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens nach § 270a InsO gerade noch keine abschließende Prüfung der Voraussetzungen für eine Anordnung der Eigenverwaltung stattgefunden habe, sondern nur eine offensichtliche Aussichtslosigkeit des Antrages auf Eigenverwaltung durch Prüfung ausgeschlossen würde.

Dass § 55 Abs. 4 InsO nicht unmittelbar auf im Rahmen des einfachen vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens entstandene Steuerverbindlichkeiten anwendbar sei, ergebe sich auch aus dem Wortlaut der Sonderregelung über das sog. „Schutzschirmverfahren“ aus § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO, die ausdrücklich eine entsprechende Anordnung (ausschließlich) von§ 55 Abs. 2 InsO vorsehe. § 270a InsO enthalte einen entsprechenden Verweis demgegenüber gerade nicht – zumal nicht einen solchen auf § 55 Abs. 4 InsO. 10

Auch eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens scheide aus. Dies ergebe sich bereits aus dem Wortlaut dieser Vorschrift, der die Grenze einer jeden Auslegung darstelle. Überdies seien auch die Voraussetzungen einer analogen Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO - das Bestehen einer planwidrigen Regelungslücke sowie eines mit dem gesetzlich geregelten Fall vergleichbaren, jedoch ungeregelten Sachverhalts - im vorliegenden Fall nicht gegeben. Denn der Gesetzgeber habe mit dem Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) vom 7.12.2011 (Bundesgesetzblatt -BGBl- I 2011, 2582), durch welches die Bestimmungen der §§ 270a und 270b InsO in die InsO eingefügt worden seien, den Anwendungsbereich von § 55 Abs. 4 InsO bewusst nicht auf im Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten erstreckt. Im Gesetzgebungsverfahren sei seitens des Bundesrates vorgeschlagen worden, den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO um solche Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis zu ergänzen, die von einem vorläufigen Sachwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Sachwalters oder vom Schuldner wären eines Eröffnungsverfahrens nach § 270 Abs. 1 InsO begründet worden seien (Bundestagsdrucksache -BT-Drs.- 17/5712, 52). Dieser Vorschlag zeige, dass auch nach der Auffassung des Gesetzgebers sich der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO bis dahin gerade nicht auf solche Verbindlichkeiten erstreckt habe, da es ansonsten einer entsprechenden Änderung bzw. Ergänzung der Vorschrift gar nicht bedurft hätte. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens habe die Bundesregierung eine entsprechende tatbestandliche Ausweitung des § 55 Abs. 4 InsO ausdrücklich abgelehnt (BT-Drs. 17/5712, 67-68). Vor diesem Hintergrund könne von einer Planwidrigkeit einer bestehenden Gesetzeslücke nicht ausgegangen werden. 11

12

Die beklagtenseits vertretene Ansicht, dass eine entsprechende Ergänzung des § 55 Abs. 4 InsO im weiteren Gesetzgebungsverfahren deshalb unterblieben sei, weil die Bundesregierung den erst später in den Gesetzesentwurf aufgenommenen und nunmehr normierten § 270b Abs. 3 InsO nicht im Blick gehabt habe, sei nicht haltbar, weil diese Ansicht den Unterschied zwischen § 270a InsO und § 270b InsO verkenne. Das „Schutzschirmverfahren“ fordere im Gegensatz zu § 270a InsO ausdrücklich, dass eine materielle Insolvenz in Form der Überschuldung gerade noch nicht eingetreten und eine Sanierung angestrebt sei. So sei aus der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 17/5712, 37) ersichtlich, dass der Gesetzgeber für Zwecke des Schutzschirmverfahrens nach § 270b InsO berücksichtigt habe, dass außer der Stellung des starken vorläufigen Insolvenzverwalters auch die Möglichkeit existiere, durch Anordnung einer Einzelermächtigung Masseverbindlichkeiten zu begründen. Dass der Gesetzgeber hierbei übersehen habe, dass die Möglichkeit der Einräumung solcher Einzelermächtigungen auch im Rahmen des § 270a InsO gegeben sei, könne im Hinblick auf die gleichzeitige Einführung beider Normen ausgeschlossen werden (AG Fulda, Beschluss vom 28.2.2012 91 IN 9/12, -Zeitschrift für Wirtschaftsrecht- ZIP- 2012, 1471).

Über das Fehlen einer planwidrigen Regelungslücke hinaus stelle der – hier streitgegenständliche – Fall des vorläufig eigenverwaltenden Schuldners keinen mit dem Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters vergleichbaren Sachverhalt dar. Während es sich bei dem vorläufigen Insolvenzverwalter nach § 56 Abs. 1 Satz 1 InsO um eine von Gläubigern und dem Schuldner unabhängige natürliche Person zu handeln habe, sei dies beim eigenverwaltenden Schuldner anders. Dieser verfolge - jedenfalls auch - eigene Interessen, die den Interessen der Gläubiger entgegenstehen könnten. Der Gesetzgeber habe dies sehenden Auges hingenommen, da die gesetzlich vorgesehene Rechtsmacht des vorläufigen Sachwalters nicht derart ausgeformt sei, dass der Mangel an Neutralität des eigenverwaltenden Schuldners ausgeglichen werde. Im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens sei dementsprechend ausdrücklich zur Sprache gekommen, dass eine Einbeziehung von im Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung entstandenen Steuerverbindlichkeiten in den Anwendungsbereich von § 55 Abs. 4 InsO zur Erfassung von Fällen geführt hätte, in denen der Schuldner völlig autonom handele und der Sachwalter keinerlei Einfluss auf die vom Schuldner getätigten Geschäfte ausübe. Die Möglichkeit des vorläufig eigenverwaltenden Schuldners, autonom zu handeln, ergebe sich aus der Tatsache, dass es sich bei § 275 Abs. 1 InsO, wonach Verbindlichkeiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, vom Schuldner nur mit Zustimmung des Sachwalters eingegangen werden sollen, lediglich um eine Sollvorschrift handele, ein Widerspruch des Sachwalters also keine rechtlichen Auswirkungen auf das zwischen dem Schuldner und dem Dritten begründete (Außen-)Rechtsverhält-nis zeitige. Vor diesem Hintergrund hätten Zivil- und Finanzgerichte in der Vergangenheit bereits die Anwendbarkeit des § 55 Abs. 4 InsO auf das Insolvenzeröffnungsverfahren in der Ausformung der vorläufigen Eigenverwaltung zutreffend abgelehnt (Thüringer Oberlandesgericht -OLG-, Urteil vom 22.6.2016 7 U 753/15; Zeitschrift für das ganze Insolvenz- und Sanierungsrecht -ZinsO- 2016, 1987; Finanzgericht -FG- Münster, Urteil vom 17.9.2017 5 K 3123/15 U, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2017, 1756, das Revisionsverfahren ist beim Bundesfinanzhof -BFH- unter dem Az. XI R 35/17 anhängig). 13

Der Gesetzgeber habe die starke Stellung des Schuldners in der vorläufigen Eigenverwaltung bewusst eingeführt, um diesen zu einer frühzeitigen Insolvenzantragsstellung zu ermutigen. Dieses gesetzgeberische Ziel werde unterlaufen, wenn bereits in der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu Masseverbindlichkeiten umqualifiziert würden. Entsprechend habe auch der 14

Bundesgerichtshof (BGH) in seiner Entscheidung vom 22.11.2018 (IX ZR 167/16, Der Betrieb -DB- 2018, 3043) sowohl eine unmittelbare als auch eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten nach umfassendem Eingehen auf die unterschiedlichen Rechtsauffassungen in der Rechtsprechung der Instanzgerichte und der Literatur abgelehnt.

Entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten komme es für die vorliegend in Streit stehende Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO nicht darauf an, dass auch ein vorläufig eigenverwaltender Schuldner zur Sicherung und Erhaltung der Insolvenzmasse verpflichtet sei und deshalb insbesondere keine Insolvenzforderungen begleichen dürfe. Ausgangspunkt der Überlegungen müsse vielmehr sein, dass nach der Grundkonzeption der InsO keine Vorrechte einzelner Gläubiger oder Gläubigergruppen existierten; diese Grundkonzeption werde in § 55 Abs. 4 InsO zu Gunsten eines Privilegs für den Fiskus durchbrochen, welches dazu führe, dass Forderungen, die vor Einführung dieser Vorschrift Insolvenzforderungen gewesen wären, zu Masseforderungen hochgestuft würden. § 55 Abs. 4 InsO diene also nicht der Erhaltung der Insolvenzmasse, sondern führe - im Gegenteil hierzu - zu deren Schmälerung. Auch der BGH gehe im o.g. Urteil davon aus, dass der Gesetzgeber dieses Privileg nicht auf während der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten habe erstrecken wollen. 15

Soweit der Beklagte unter Hinweis auf neuere Aufsatzliteratur (Krumm, ZIP 2018, 1049) vortrage, dass eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten unionsrechtlich geboten sei, da anderenfalls durch eine Begünstigung der vorläufigen Eigenverwaltung gegenüber dem vorläufigen Regelinsolvenzverfahren eine verbotene Beihilfe vorliege, sei dem entgegenzuhalten, dass der Fiskus im Falle der vorläufigen Eigenverwaltung gerade nur allen anderen Insolvenzgläubigern gleichgestellt werde, was keine verbotene Beihilfe darstellen könne. 16

Schließlich seien im vorliegenden Fall bereits die tatbestandlichen Voraussetzungen von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfüllt, da dieser voraussetze, dass bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners aus dem Steuerverhältnis bestanden habe. Denn nur eine solche bei Insolvenzeröffnung bestehende Verbindlichkeit könne zu einer Masseverbindlichkeit erstarken. Im vorliegenden Fall habe aber aufgrund der von der Insolvenzschuldnerin im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren geleisteten Zahlung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine Verbindlichkeit bestanden. Vielmehr sei die USt-Verbindlichkeit gegenüber dem Beklagten erst nach Insolvenzeröffnung dadurch entstanden, dass dieser auf die erklärte Anfechtung die geleistete Zahlung an den Kläger erstattet habe. Die Zahlung auf eine vom Sachwalter und/oder Insolvenzverwalter erklärte Anfechtung könne allerdings niemals zu einer Masseverbindlichkeit, sondern stets nur zu einer Insolvenzforderung führen. Dies ergebe sich aus § 144 InsO, wonach die Forderung wieder auflebe, wenn der Empfänger einer anfechtbaren Leistung das Erlangte zurück gewähre. Eine Masseforderung könne nur unter den Voraussetzungen des § 144 Abs. 2 InsO entstehen, dessen Voraussetzungen nicht gegeben seien. Gemäß § 144 Abs. 2 Satz 2 InsO könne der Empfänger der anfechtbaren Leistung die Forderung im Übrigen nur als Insolvenzgläubiger geltend machen. 17

Der Kläger beantragt, 18

den Bescheid des Beklagten vom 24.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.5.2018 aufzuheben, 19

20

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen, 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die bereits im Rahmen der Einspruchsentscheidung vorgetragenen Gesichtspunkte und trägt hierzu weiterhin vor: Er sei berechtigt gewesen, den im Voranmeldungszeitraum Februar 2017 – also während des Insolvenzeröffnungsverfahrens – begründeten USt-Anspruch als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO nach der Insolvenzeröffnung durch Steuerbescheid festzusetzen. Dabei sei es unschädlich, dass auf die insolvenzrechtliche Anfechtung der geleisteten USt-Vorauszahlungen für Februar 2017 der nunmehr durch den streitgegenständlichen Bescheid geltend gemachte Betrag zunächst an den Kläger als inzwischen bestellten Insolvenzverwalter wieder ausgekehrt worden sei, da es sich bei der Insolvenzanfechtung um ein zivilrechtliches Verfahren handele, welches keine präjudizielle Wirkung für das Besteuerungsverfahren entfalte. Die USt-Forderung sei zutreffend als Masseverbindlichkeit nach §§ 270a, 270 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 55 Abs. 4 InsO eingestuft worden, da § 55 Abs. 4 InsO auch auf während des Verfahrens der vorläufigen Eigenverwaltung nach § 270a InsO entstandene Steuerverbindlichkeiten anzuwenden sei. § 55 Abs. 4 InsO sei eine „allgemeine Vorschrift“ im Sinne des § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO, da der Achte Teil der InsO – „Eigenverwaltung“ – nichts „anderes bestimme“. Zudem nehme der vorläufig eigenverwaltende Insolvenzschuldner die rechtliche Stellung des im Rahmen des § 55 Abs. 4 Alt. 1 InsO ausdrücklich erwähnten vorläufigen Insolvenzverwalters ein. 24

Der in § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO enthaltene Verweis (auch) auf § 55 Abs. 4 InsO gelte aufgrund seiner systematischen Stellung im Falle der Eigenverwaltung sowohl für das eröffnete als auch für das - vorliegend relevante - Eröffnungsverfahren (Zipperer in: Uhlenbruck, InsO, 15. Aufl. 2019, § 270 InsO, Rn. 33 m.w.N.). Diesen Willen habe der Gesetzgeber dadurch zum Ausdruck gebracht, dass er für die vorläufige Eigenverwaltung keine Bereichsausnahme geschaffen habe. 25

Die in Bezug auf den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden Vorschriften – also auch § 55 Abs. 4 InsO – seien im Rahmen der Eigenverwaltung entsprechend anzuwenden, soweit dies mit den Zwecken der Eigenverwaltung und des Insolvenzverfahrens vereinbar sei (Undritz in: K. Schmidt, InsO, 19. Aufl. 2016, § 270 InsO, Rn. 2), und im Hinblick auf die Kompetenzaufteilung zwischen Schuldner und Sachwalter anzupassen. Deshalb sei § 55 InsO nicht bloß hinsichtlich seiner Abs. 1 und 2, sondern auch mit Abs. 4 auf das Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung anwendbar, weshalb der eigenverwaltende Schuldner sowohl im Eröffnungs- wie auch im eröffneten Verfahren Masseverbindlichkeiten, insbesondere solche steuerlicher Natur, begründen könne. 26

Im Rahmen eines vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens nach § 270a InsO entspreche es der überwiegenden Auffassung, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten nach § 270a i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO begründen könne. Unterschiedliche Auffassungen würden lediglich dahingehend vertreten, ob dies dem Schuldner bereits originär nach dem Gesetz möglich sei, oder ob er hierzu einer entsprechenden Ermächtigung durch das Insolvenzgericht bedürfe (BGH-Beschluss vom 24.3.2016, IX ZR 157/14, DB 2016, 1013). Deshalb könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Begründung von (steuerlichen) Masseverbindlichkeiten im Verfahren nach § 270a allein deshalb völlig ausgeschlossen sei, weil es in § 270a InsO an 27

einer mit § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO vergleichbaren gesetzlichen Anordnung fehle. Dass § 55 InsO, insbesondere dessen Abs. 4, insgesamt als „allgemeine Vorschrift“ qualifiziere, stehe vor diesem Hintergrund fest.

Die Tatsache, dass der Gesetzgeber sich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ESUG mit der Reichweite des § 55 Abs. 4 InsO im Hinblick auf die vorläufige Eigenverwaltung auseinandergesetzt habe (BT-Drs. 17/5712, 52, 67f.), zeige, dass die zuvor beschriebenen Auswirkungen des § 55 Abs. 4 InsO bis auf im Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung begründete Steuerverbindlichkeiten dem Gesetzgeber bewusst gewesen seien, dieser gleichwohl sehenden Auges keine Bereichsausnahme normiert habe. 28

Der vorläufig eigenverwaltende Schuldner sei demnach im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO wie ein vorläufiger Insolvenzverwalter zu behandeln. Für das eröffnete Insolvenzverfahren entspreche dies der unbestrittenen Auffassung, nach der § 55 Abs. 1 InsO auf den eigenverwaltenden Schuldner mit der Folge zu übertragen sei, dass dieser die Stellung des dort genannten Insolvenzverwalters übernehme. Diese Überlegungen seien auf das vorläufige Insolvenzverfahren und damit auf § 55 Abs. 2 InsO zu übertragen, der nach überwiegender Auffassung sowohl für § 270a InsO wie auch für § 270b InsO gelte. § 55 Abs. 2 InsO knüpfe an „von einem vorläufigen Insolvenzverwalter“ begründete Verbindlichkeiten an. Der identische Wortlaut finde sich auch in § 55 Abs. 4 InsO, weshalb kein sachlicher Grund dafür ersichtlich sei, weshalb im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO für die vorläufige Eigenverwaltung nicht das gelten solle, was auch für § 55 Abs. 1 oder Abs. 2 InsO gelte. Wenn die ersten beiden Absätze des § 55 InsO im eröffneten Eigenverwaltungsverfahren zu modifizieren und damit auf den vorläufig eigenverwaltenden Schuldner nach § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO anzuwenden seien, könne für § 55 Abs. 4 InsO nichts anderes gelten. 29

Es könne dahinstehen, dass § 55 Abs. 4 Alt. 2 InsO den Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt erfasse, hinsichtlich dessen fraglich sei, ob er generell mit der Systematik der vorläufigen Eigenverwaltung kompatibel sei, da jedenfalls § 55 Abs. 4 Alt. 1 InsO bereits dem Wortlaut nach ausreiche, vom Schuldner im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung begründete Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis zu erfassen. Diese seien nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten im Sinne der §§ 270a, 270 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 4 InsO zu behandeln (Landgericht -LG- Erfurt, Urteil vom 16.10.2015 8 O 196/15, ZIP 2015, 2181). 30

Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass es zur Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 270a InsO einer (gerichtlichen) Ermächtigung bedürfe. Denn nach der Rechtsprechung des BFH im Rahmen von Regelinsolvenzverfahren setze die Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO keine Ermächtigung des vorläufigen Insolvenzverwalters zur Begründung von Masseverbindlichkeiten voraus (BFH-Urteil vom 24.9.2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506). Der BFH habe damit die Vorschrift des § 55 Abs. 4 InsO von der Frage der Kompetenz zur Begründung von Masseverbindlichkeiten explizit entkoppelt, indem er es für die Einstufung von USt-Forderungen als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO als ausreichend ansehe, wenn ein schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt und dem Recht zum Forderungseinzug Forderungen des Schuldners vereinnahme (Weber, ZinsO 2017, 67). 31

Selbst wenn man der zuvor geführten Argumentation nicht folgen wolle, qualifiziere die streitgegenständliche USt-Forderung jedenfalls analog § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit, da die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der Vorschrift - eine planwidrige Regelungslücke und eine vergleichbare Interessenlage - vorlägen. Insbesondere könne - entgegen der Argumentation der Klägerseite - nicht davon 32

ausgegangen werden, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum ESUG hinsichtlich der Nichtanwendbarkeit von § 55 Abs. 4 InsO auf im Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten sicher gewesen sei. Zu berücksichtigen sei vielmehr, dass die Bundesregierung eine ausdrückliche Erweiterung des Anwendungsbereiches des § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen von Verfahren nach § 270a InsO entstandene Steuerverbindlichkeiten zu einem Zeitpunkt abgelehnt habe, in der sie keine vergleichbare Rechtsstellung des Schuldners oder des vorläufigen Sachwalters mit der Rechtsposition eines endgültigen Insolvenzverwalters bzw. eines eigenverwaltenden Schuldners im eröffneten Verfahren gesehen habe. Dies habe seine Ursache darin, dass nach der ursprünglichen Entwurfsfassung des ESUG keine Möglichkeit zur Ermächtigung des Schuldners zur Begründung von Masseverbindlichkeiten im Eröffnungsverfahren – nunmehr in § 270b Abs. 3 InsO normiert – bestanden habe. Folglich sei die Bundesregierung in ihrer ablehnenden Stellungnahme davon ausgegangen, dass es im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung an einer Person mit einer Rechtsstellung fehle, die derjenigen eines endgültigen Insolvenzverwalters bzw. des eigenverwaltenden Schuldners im eröffneten Verfahren entspreche; demgegenüber sei genau diese Möglichkeit durch Aufnahme von § 270b Abs. 3 InsO in den Gesetzesentwurf eröffnet worden. Daher müsse davon ausgegangen werden, dass die Bundesregierung, hätte sie den heutigen § 270b Abs. 3 InsO im Zeitpunkt ihrer Stellungnahme bereits gekannt, hinsichtlich der Frage einer tatbestandlichen Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO auch auf die vorläufige Eigenverwaltung zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre (Weber, ZinsO 2017, 67). Vor diesem Hintergrund sei vom Bestehen einer Regelungslücke auszugehen. Diese Regelungslücke sei auch planwidrig, denn offensichtlich habe der Gesetzgeber nach Einfügung von § 270b Abs. 3 InsO in den Gesetzesentwurf nicht abermals die hiermit zusammenhängenden Auswirkungen für die Befriedigung auch von im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandenen Steuerverbindlichkeiten berücksichtigt. Die tatbestandliche Ausklammerung der vorläufigen Eigenverwaltung aus dem Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO laufe dessen gesetzgeberischer Stoßrichtung zuwider, eine „Anreicherung der Insolvenzmasse“ mit der Folge einer „ungerechtfertigten Benachteiligung des Fiskus“ zu unterbinden (BT-Drs. 17/3030, 43). Der Gesetzgeber habe sich mit der Einführung von § 55 Abs. 4 InsO zur Aufwertung von im Insolvenzverfahren begründeten Steuerschulden in den Rang von Masseverbindlichkeiten entschieden und damit eine Abkehr von der zuvor geltenden Rechtslage vorgenommen, weshalb sich in dieser Vorschrift eine grundlegende Wertentscheidung widerspiegele, die deutlich mache, dass die zuvor beschriebene Regelungslücke planwidrig sei.

Schließlich liege auch die für eine analoge Anwendung erforderliche vergleichbare Interessenlage zwischen dem - von § 55 Abs. 4 InsO ausdrücklich erfassten - vorläufigen Regelinsolvenzverfahren und der vorläufigen Eigenverwaltung vor. Mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung sei der Schuldner nämlich nicht mehr bloß sich selbst gegenüber verantwortlich, sondern darüber hinaus der Gesamtheit seiner Gläubiger. Die Befugnis, bestimmte Forderungen zu Masseverbindlichkeiten zu erheben und damit bestimmte Gläubiger im Verhältnis zu Insolvenzgläubigern verfahrensrechtlich zu privilegieren, könne dem Schuldner nicht bereits kraft seiner Stellung als Privatrechtssubjekt zukommen. Vielmehr sei diese Befugnis Ausfluss einer durch Gerichtsbeschluss eingeräumten verfahrensrechtlichen Stellung (Klinck, ZIP 2013, 853). Folglich sei der Schuldner „vorläufiger Amtswalter“ der Interessen der Gläubigergemeinschaft und habe dem übergeordneten Ziel einer möglichst vollständigen Befriedigung der Gläubigergemeinschaft (§ 1 InsO) zu dienen. Diese Sichtweise finde ihre Bestätigung darin, dass der vorläufig eigenverwaltende Schuldner durch einen Sachwalter flankiert werde, auf welchen gewisse Aufgabenbereiche übergingen. Hierdurch werde deutlich, dass der Schuldner nicht 33

ausschließlich in eigenen Angelegenheiten tätig werde, sondern auch fremde Interessen zu berücksichtigen habe. Dem vorläufig eigenverwaltenden Schuldner komme eine mit der Rechtsstellung des vorläufigen Insolvenzverwalters vergleichbare Rechtsstellung zu, was sich beispielhaft auch an der vom Insolvenzgericht auf Antrag des Schuldners anzuordnenden Möglichkeit zur Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO zeige. Sie beruhe demnach auf der Übertragung einer Bandbreite von Kompetenzen, weshalb der Schuldner ähnlich wie sonst der vorläufige Insolvenzverwalter als Amtswalter mit gesetzlich bestimmten Rechten und Pflichten tätig werde (Klinck, ZIP 2013, 853, Undritz, BB 2012, 1551). Auch der BGH habe in Bezug auf eine mögliche Haftung des eigenverwaltenden Schuldners analog §§ 60, 61 InsO ausgeführt, dass der Pflichtenkreis und die Rechtsstellung des Geschäftsleiters in der Eigenverwaltung einer Gesellschaft dem Amt eines Insolvenzverwalters angeglichen sei, dieser originäre Aufgaben eines Insolvenzverwalters wahrnehme und gewissermaßen als Insolvenzverwalter in eigener Sache tätig werde (BGH-Urteil vom 26.4.2018, IX ZR 238/17, DB 2018, 1263). Es seien keine Gründe dafür ersichtlich, dass die damit durch den BGH angenommene Gleichstellung nicht auch im Insolvenzeröffnungsverfahren für den vorläufig eigenverwaltenden Schuldner und den vorläufigen Insolvenzverwalter gelten solle (Swierczok/Baron von Hahn, Betriebsberater -BB- 2018, 1350, Frystatzki, Der GmbH-Steuer-Berater -GmbH-StB- 2018, 209, Bitter, ZIP 2018, 977). Der in dem klägerseits zitierten BGH-Urteil (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043) enthaltene Hinweis auf die fortbestehende autonome Handlungsbefugnis des eigenverwaltenden Schuldners stehe zudem im Widerspruch zu einem Urteil des FG Münster vom 7.9.2017 (5 K 3123/15 U, EFG 2017, 1756) in welchem dem vorläufig eigenverwaltenden Schuldner eine Rechtsposition zugewiesen werde, die durchaus mit derjenigen eines vorläufigen Insolvenzverwalters vergleichbar sei. Eine solche Sichtweise entspreche auch der Rechtsprechung des BFH, der im Falle eines eröffneten Insolvenzverfahrens davon ausgegangen sei, dass dem Insolvenzschuldner im Falle der Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis in seiner Funktion als Amtswalter übertragen sei und er als solcher wie ein Insolvenzverwalter und gerade nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig werde (BFH-Urteil vom 27.9.2018 V R 45/16, BFHE 262, 214). Diese Sichtweise werde innerhalb der Literatur von gewichtigen Stimmen geteilt (so z.B. Swierczok/Baron von Hahn, BB 2018, 1350, Frystatzki, GmbH-StB 2018, 209, Bitter, ZIP 2018, 977).

Sinn und Zweck der Eigenverwaltung sei die Förderung von Unternehmenssanierungen durch Nutzung des vorhandenen unternehmerischen Know-hows. Dies setze aber voraus, dass die geplanten Sanierungsmaßnahmen die Gläubigergemeinschaft voraussichtlich besser, jedenfalls aber nicht schlechter stellten als bei sofortiger Liquidation bzw. bei Durchführung eines Regelinsolvenzverfahrens. Sofern man davon ausgehe, dass § 55 Abs. 4 InsO - entsprechend der Rechtsansicht der Klägerseite - im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung keine Anwendung fände, stünde jedenfalls der Steuergläubiger im Rahmen des vorläufigen Eigenverwaltung stets schlechter als im Falle der Durchführung eines Regelinsolvenzverfahrens. Ein solches Ergebnis habe der Gesetzgeber mit der Einführung von § 55 Abs. 4 InsO ausdrücklich vermeiden wollen (BT-Drs. 17/3030, 42f.). Vor diesem Hintergrund wäre die Durchführung einer Eigenverwaltung wegen einer Gläubigerbenachteiligung - nämlich einer solchen des Steuergläubigers - regelmäßig zu versagen, was zur Folge hätte, dass das in der Schaffung des ESUG zum Ausdruck gekommene Grundanliegen des Gesetzgebers leerlaufen und das Ziel der Erleichterung von Unternehmenssanierungen verfehlt würde. 34

Auch der allgemeine Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) gebiete die Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO sowohl auf Fälle der Entstehung von 35

Steuerverbindlichkeiten im Rahmen eines vorläufigen Regelinsolvenzverfahrens, als auch im Rahmen des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens, da der Unternehmer im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung ansonsten einer deutlich geringeren Steuerbelastung ausgesetzt wäre als ein Unternehmer in der vorläufigen Insolvenzverwaltung, obwohl beide Unternehmer einen Insolvenzantrag gestellt hätten und nach der Vorstellung des Gesetzgebers gleichermaßen am Geschäftsverkehr teilnehmen könnten. Für eine derartige Ungleichbehandlung sei keine Rechtfertigung ersichtlich; sie ergebe sich insbesondere nicht aus einem Förder- oder Lenkungszweck zu Gunsten der Betriebsfortführung, da der Kreis der Begünstigten nicht sachgerecht abgegrenzt wäre. Überdies gelte der in § 1 InsO zum Ausdruck kommende Grundgedanke der Erhaltung und Sanierung von Unternehmen unabhängig davon, ob im Insolvenzeröffnungsverfahren die vorläufige Eigenverwaltung angeordnet oder ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt werde.

Schließlich sei die Anwendbarkeit des § 55 Abs. 4 InsO auf Fälle von im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten auch unionsrechtlich geboten. Für die Geltendmachung und Erhebung der – hier streitgegenständlichen – USt seien unionsrechtliche Vorgaben zu berücksichtigen, wobei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des BFH das Recht der Europäischen Union die Anwendung des mitgliedstaatlichen Rechts insoweit zurückdränge, wie es die Verträge erforderten und es die durch das Zustimmungsgesetz erteilten Rechtsanwendungsbefehle erlaubten (BVerfG-Beschluss vom 19.7.2011 1BvR 1916/09, Entscheidungen des BVerfG - BVerfGE- 129, 78; BFH-Urteil vom 8.8.2013 V R 3/11, BFHE 242, 535, BStBl II 2014, 46). Nach Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie - MwStSystRL -) und Art. 4 Abs. 3 des Vertrags über die Europäische Union (EUV) seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet seien, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Diese Pflicht umfasse die gleichartige Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern, die gleichartige Umsätze tätigten, auch im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer (EuGH-Urteile vom 7.4.2016 C-546/14, Degano Trasporti, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung -HFR- 2016, 499; vom 16.3.2017 C-493/15, Identi, HFR 2017, 449). Damit sei es unvereinbar, wenn die durch den Unternehmer während der vorläufigen Eigenverwaltung begründete USt - anders als bei einer vorläufigen Insolvenzverwaltung - nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht als Masseverbindlichkeit, sondern als Insolvenzforderung qualifiziere, da in einem solchen Fall der eigenverwaltende Schuldner die vereinnahmte USt in voller Höhe verwenden könne, um die Fortführung seines Unternehmens zu finanzieren, während der Steuergläubiger typischerweise nur einen Teilbetrag der geschuldeten USt realisieren könne. Der eigenverwaltende Schuldner würde dadurch gegenüber anderen Unternehmen bevorzugt, die während des vorläufigen Insolvenzverfahrens in gleicher Weise am Geschäftsverkehr teilnähmen, bei denen der Steuergläubiger aber die geschuldete USt aufgrund von § 55 Abs. 4 InsO regelmäßig in voller Höhe realisieren könne, was einen nicht hinnehmbaren Wettbewerbsvorteil des eigenverwaltenden Schuldners darstelle (so auch Krumm, ZIP 2018, 1049). Überdies müsse in dem Fall, in dem es praktisch zu einem Steuerausfall - sei es wegen der Sanktionslosigkeit einer Nichtzahlung oder wegen der Anfechtbarkeit einer erfolgten Zahlung - komme, das grundsätzliche Beihilfeverbot nach Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) Berücksichtigung finden. Denn im Falle einer Nichtanwendung von § 55 Abs. 4 InsO für im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten komme es zulasten der Staatskasse zu einer Begünstigung solcher Wirtschaftsteilnehmer, die sich mit anderen, dem steuerlich Normalstatut unterworfenen und daher nicht begünstigten Wirtschaftsteilnehmern in einer vergleichbaren Lage befänden, 36

ohne dass hierfür - abseits insoweit irrelevanter wirtschaftspolitischer Motive - ein sachlicher Grund existiere (Krumm, ZIP 2018, 1049).

Schließlich sei es mit gesetzgeberischen Wertungen nicht vereinbar, wenn der Insolvenzschuldner durch die Entscheidung über die Art des Eröffnungsverfahrens selbst maßgeblich darauf Einfluss nehmen könne, ob die von ihm begründete USt zu entrichten sei oder nicht; eine solche Entscheidungsbefugnis degradierte das Eigenverwaltungsverfahren letztlich zu einem Gestaltungsinstrument, das an den Maßstäben des § 42 AO zu messen sei. So bestehe die Sorge, dass die vorläufige Eigenverwaltung alleine aus steuerlichen Gründen beantragt werde, um eine teilweise Sanierungsfinanzierung durch Nichtabführung von USt herbeizuführen. Im vorliegenden Fall würde sich ein solcher Steuereinsparungseffekt dadurch verstärken, dass das vorläufige Eigenverwaltungsverfahren nicht - wie üblich - nur auf einen Zeitraum von drei Monaten beschränkt worden sei, sondern mehr als acht Monate angedauert habe. Eine Nichtanwendung des § 55 Abs. 4 InsO im vorliegenden Fall benachteilige den Beklagten evident, da im eröffneten Eigenverwaltungsverfahren Steuerforderungen nach der Rechtsprechung des BFH unzweifelhaft Masseverbindlichkeiten darstellten (BFH-Urteil vom 27.9.2018 V R 45/16, BFHE 262, 214). Der Beklagte habe sich - anders als andere Vertragspartner der Insolvenzschuldnerin - seiner Gläubigerstellung im Hinblick auf die USt nicht entziehen können, weshalb die Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf den vorliegenden Fall geboten sei. Da im vorliegenden Fall insgesamt während der vorläufigen Eigenverwaltung USt- und Lohnsteuerschulden von mehr als 250.000 EUR begründet worden seien, liege ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 der Abgabenordnung (AO) vor. 37

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach-und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 38

Entscheidungsgründe 39

Die Klage ist zulässig und in vollem Umfang begründet. 40

I. Die erhobene Anfechtungsklage ist statthafte Klageart nach § 40 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), auch wenn die Frage der Unwirksamkeit des angefochtenen Bescheides im Raum steht. Ein Steuerbescheid ist unwirksam, wenn es sich bei den Steuerforderungen - wie der Kläger vorträgt - um Insolvenzforderungen handelt, die zur Tabelle angemeldet werden müssten (BFH-Urteile vom 10.12.2008 I R 41/07, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2009, 719; vom 18.12.2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630; vom 24.8.2004 VIII R 14/02, BFHE 207, 10, BStBl II 2005, 246). Die Erhebung einer Anfechtungsklage trotz etwaiger Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist aber anerkannt, weil durch die vom FG ggf. auszusprechende Aufhebung der Rechtsschein einer wirksamen Verwaltungsentscheidung beseitigt werden kann (BFH-Beschluss vom 16.9.2004 VII B 20/04, BFH/NV 2005, 231). Darüber hinaus ist die Erhebung einer Anfechtungsklage trotz etwaiger Unwirksamkeit auch aus anwaltlicher Vorsicht sinnvoll, sollte das Gericht zu dem Ergebnis kommen, dass zwar keine Nichtigkeit, aber eine Rechtswidrigkeit des Bescheides anzunehmen ist. 41

II. Der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der USt-Vorauszahlung für den Monat Februar 2017 vom 24.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.5.2018 ist unwirksam und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 42

Der Beklagte hätte auch nach Eröffnung des Eigenverwaltungsverfahrens über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin den Bescheid gegen die zu diesem Zeitpunkt noch 43

eigenverwaltende Insolvenzschuldnerin nicht mehr erlassen dürfen, da der Bescheid (USt-)Forderungen zum Gegenstand hat, die durch den Beklagten als Insolvenzgläubiger gemäß § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Insolvenzforderung i.S. von § 38 InsO nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgt werden können. Aus § 251 Abs. 2 Satz 1 AO und § 87 InsO wird in ständiger Rechtsprechung abgeleitet, dass Steuerbescheide nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr ergehen dürfen (BFH-Urteil vom 18.12.2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630; BFH-Urteil vom 10.12.2008 I R 41/07, BFH/NV 2009, 719). Der Steuergläubiger ist gehalten, Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach den Maßgaben des Insolvenzrechts zur Tabelle anzumelden (§ 38, § 174 Abs. 1 Satz 1 InsO; § 251 Abs. 3 AO), um an der gemeinschaftlichen Befriedigung im Insolvenzverfahren teilzunehmen. Ein förmlicher Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, ist unwirksam (BFH-Urteile vom 10.12.2008 I R 41/07, BFH/NV 2009, 719; vom 18.12.2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630; vom 24.8.2004 VIII R 14/02, BFHE 207, 10, BStBl II 2005, 246). Demgegenüber ist das Finanzamt nur dann berechtigt, einen sich für einen Voranmeldungszeitraum des Insolvenzeröffnungsverfahrens als Masseverbindlichkeit ergebenden USt-Anspruch nach der Insolvenzeröffnung durch Steuerbescheid festzusetzen, sofern diese Möglichkeit nach § 55 InsO - insbesondere § 55 Abs. 4 InsO - eröffnet ist (BFH-Urteil vom 24.9.2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506).

Die Voraussetzungen hierfür sind im vorliegenden Fall aber nicht gegeben. Entgegen der Auffassung des Beklagten stellen die streitgegenständlichen USt-Forderungen auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin keine Masseverbindlichkeiten dar, die der Beklagte (wirksam) außerhalb des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin durch Steuerbescheid hätte festsetzen können (vgl. zu einer entsprechenden Befugnis der Steuerfestsetzung BFH-Urteil vom 24.9.2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506). 44

1. Dabei ist nach Ansicht des erkennenden Senats - entgegen der Rechtsauffassung der Klägerseite - jedoch unschädlich, dass der Beklagte dem ursprünglichen Anfechtungsbegehren der Insolvenzschuldnerin entsprochen und die für Februar 2017 geleistete USt-Vorauszahlung zunächst an die Insolvenzschuldnerin zurück ausgekehrt hat. Da nach § 144 InsO die Forderung wieder auflebt, wenn der Empfänger einer anfechtbaren Leistung das Erlangte zurück gewährt, hatte die Rückgewähr durch den Beklagten vorliegend zur Folge, dass dessen USt-Forderung gegen die Insolvenzschuldnerin nach § 144 InsO wieder auflebte und zwar grundsätzlich in derselben Form, wie sie vor der Erfüllung bestanden hatte (Kirchof in MK/InsO, 3. Auflage 2013, § 144 InsO, Rdnr. 8 und 9; Thole in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 9. Auflage 2018, § 144 InsO Rdnr. 3), mithin auf den Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung der Insolvenzschuldnerin als den ursprünglichen Zeitpunkt der Entstehung. Mit der Forderung leben rückwirkend z.B. auch dafür bestellt gewesene Neben- und Sicherungsrechte (Kirchof in MK/InsO, 3. Auflage 2013, § 144 InsO, Rdnr. 10) auf. Ob der Steueranspruch durch die Steuerzahlung endgültig erloschen ist, hängt nach der Rechtsprechung des BFH davon ab, ob der Insolvenzverwalter die Zahlung wirksam angefochten hat. Dabei bleibt das Steuerschuldverhältnis bei Steuerfälligkeiten, die in insolvenzreife Zeit fallen, selbst bei fristgerechter Zahlung wegen der gesetzlich vorgesehenen Anfechtungsmöglichkeiten des Insolvenzverwalters zunächst in der Schwebe. Die erfolgreiche Anfechtung und Rückgewähr nach § 143 InsO bewirkt gemäß § 144 InsO, dass die Steuerschuld rückwirkend wieder auflebt (BFH-Urteil vom 22.11.2017 XI R 14/16, BFHE 260, 300, BStBl II 2018, 455). Die Beendigung des Steuerschuldverhältnisses ist insoweit auflösend bedingt (BFH-Urteil vom 12.11.2013 VII R 15/13, BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 698). Diese Grundsätze sind nach Ansicht des erkennenden Senates auf den 45

hier vorliegenden Fall der vorläufigen Eigenverwaltung nach § 270a InsO anzuwenden. Das bedeutet, dass erst wenn rechtsverbindlich feststeht, dass die Anfechtungsvoraussetzungen nach §§ 129 ff. InsO nicht vorliegen (oder nicht wirksam angefochten ist), der Beklagte einen gesicherten Anspruch auf die entrichtete Steuer hat und das Steuerschuldverhältnis endgültig erloschen ist.

2. Ungeachtet des Bestehens der streitgegenständlichen USt-Forderung auch nach Rückgewährung durch den Beklagten am 22.9.2017 - also nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Beschluss vom 00.9.2017 - kann diese jedoch nach Auffassung des erkennenden Senats unter keinem Gesichtspunkt als Masseverbindlichkeit qualifizieren. Denn nach Ansicht des Senats begründet ein Schuldner im Stadium der vorläufigen Eigenverwaltung nicht ausschließlich Masseverbindlichkeiten - hierzu a) -; überdies liegen auch die Voraussetzungen für eine Qualifikation der streitigen USt-Forderungen als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 InsO - hierzu b) - und § 55 Abs. 4 InsO - hierzu c) - nicht vor. 46

a) Die streitgegenständliche USt-Forderung des Beklagten qualifiziert nicht etwa deshalb als Masseverbindlichkeit, weil die Insolvenzschuldnerin im Rahmen des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens ausschließlich Masseverbindlichkeiten hat begründen können. Nach Auffassung des BGH (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043) ist die Ansicht, dass ein Schuldner im Rahmen eines vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens stets Masseverbindlichkeiten begründe, abzulehnen. Insoweit schließt sich der erkennende Senat den Ausführungen im Urteil des BGH vom 22.11.2018 IX (ZR 167/16, DB 2018, 3043, Rn. 8-12) an und verweist insbesondere auf die Tatsache, dass eine ausschließliche Begründung von Masseverbindlichkeiten zur Auszehrung der künftigen Insolvenzmasse führen würde, was der vollständigen Befriedigung der Massegläubiger und der weiteren Betriebsfortführung und Sanierung als den obersten Zielen des Insolvenzverfahrens (§ 1 Satz 1 InsO) zuwiderlaufen würde. Überdies spricht nach Ansicht des erkennenden Senats auch die Tatsache, dass der Gesetzgeber in § 270b Abs. 3 Satz 1 InsO - als besonderer Ausprägungsform des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens - ausdrücklich die Regelung getroffen hat, dass ein eigenverwaltender Schuldner im Rahmen des Schutzschirmverfahrens Masseverbindlichkeiten (nur) begründen kann, sofern das Insolvenzgericht dies auf Antrag des Schuldners anordnet, gegen eine allgemeine Befugnis des vorläufig eigenverwaltenden Schuldners, ausschließlich Masseverbindlichkeiten begründen zu können. Sofern nämlich der Gesetzgeber diese Befugnis für einen Sonderfall der vorläufigen Eigenverwaltung – das sog. Schutzschirmverfahren – als normierungsbedürftig angesehen und zudem von einem Antrag des Schuldners abhängig gemacht hat, kann nach Ansicht des erkennenden Senats nicht davon ausgegangen werden, dass nach dem Willen des Gesetzgebers der vorläufig eigenverwaltende Schuldner ohnehin schon ausschließlich Masseverbindlichkeiten hat begründen können (so auch BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043). 47

b) Die streitgegenständliche Forderung ist auch nicht nach § 270 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO in direkter (hierzu aa)) oder analoger Anwendung (hierzu bb)) als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren. Dabei kann aus Sicht des Senats dahinstehen, ob der Verweis aus § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO für das Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung überhaupt gilt, da die Anwendung von § 55 Abs. 2 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten bereits aus anderen Gründen scheitert. Nach letztgenannter Vorschrift gelten Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf welchen die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten. 48

aa) Eine unmittelbare Anwendung der o.g. Vorschriften scheitert am Fehlen der Voraussetzungen des § 270 Absatz 1 Satz 2 i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sind, da für die Insolvenzschuldnerin aufgrund der Durchführung der vorläufigen Eigenverwaltung nach § 270a InsO kein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt worden ist. 49

bb) § 55 Abs. 2 InsO kann auch nicht analog auf Rechtshandlungen des Schuldners im Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung angewandt werden. 50

(1) Eine analoge Gesetzesanwendung erfordert zum einen ein lückenhaftes Gesetz. Eine Lücke in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn ein bestimmter Sachbereich gesetzlich geregelt ist, aber keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen. Das Gesetz muss ergänzungsbedürftig sein, jedoch darf die Ergänzung nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widersprechen. Keine Lücken sind - in Abgrenzung zur „gesetzgeberischen Panne“ (FG Münster, Urteil vom 27.1.2017 4 K 56/16 F, juris; Lang in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 5 Rdnr. 72) - rechtspolitische Unvollständigkeiten. Sie sind gegeben, wenn eine Ergänzung der gesetzlichen Regelung nur aus rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre (vgl. BFH-Urteil vom 9.8.1989 X R 30/86, BStBl II 1989, 891). Liegt eine planwidrige Regelungslücke im vorgenannten Sinne vor, setzt die analoge Gesetzesanwendung zum anderen voraus, dass eine vergleichbare Interessenlage zwischen dem geregelten und dem nicht geregelten Tatbestand besteht (vgl. BFH-Urteil vom 2.7.1997 I R 32/95, BStBl II 1998, 176; FG Münster, Urteil vom 27.1.2017 4 K 56/16 F, juris). 51

(2) Die oben genannten Voraussetzungen liegen im Hinblick auf eine Anwendung von § 55 Abs. 2 InsO für Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung nach Ansicht des erkennenden Senats nicht vor. Denn die Rechtsstellung des Schuldners im Rahmen des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens, in dem der Schuldner - jedenfalls soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt - die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das eigene Vermögen aus eigenem Recht innehat und ihm - anders als dem starken vorläufigen Insolvenzverwalter - den § 55 Abs. 2 InsO in den Blick nimmt -, keine insolvenzspezifischen Befugnisse zugewiesen sind (Graf-Schlicker in: Graf-Schlicker, InsO, 4. Aufl. 2014, § 270a InsO, Rn. 13), ist mit der Rechtsstellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters nach § 22 Abs. 1 InsO nicht vergleichbar (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043). Dass der Gesetzgeber in § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO die Entscheidung getroffen hat, bereits den vorläufigen Sachwalter mit den Befugnissen des späteren Sachwalters außerhalb des Eröffnungsverfahrens gleichzustellen, lässt aus Sicht des erkennenden Senats keine Rückschlüsse für die Ebene des Schuldners – hier der Insolvenzschuldnerin – zu (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043). 52

Überdies scheitert eine analoge Anwendung des § 55 Abs. 2 InsO auf den - hier streitgegenständlichen - Fall der im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung begründeten (USt-)Verbindlichkeiten am Fehlen einer planwidrigen Lücke. Denn nach dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers im Gesetzgebungsverfahren zum ESUG war die Anwendbarkeit des § 55 Abs. 2 InsO weder für die vorläufige Eigenverwaltung nach § 270a InsO, noch für das sog. „Schutzschirmverfahren“ nach § 270b InsO vorgesehen. Der nunmehr in § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO ausdrücklich enthaltene Verweis auf § 55 Abs. 2 InsO wurde erst zu einem späteren Zeitpunkt Gegenstand des Gesetzgebungsvorhabens (BT-Drs. 17/7511, 20). Dies veranlasst den erkennenden Senat zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber durch § 270b Abs. 3 InsO dem Schuldner die Möglichkeit hat eröffnen wollen, durch gerichtliche Anordnung Masseverbindlichkeiten begründen zu können und damit die Rechtsstellung eines 53

starken vorläufigen Insolvenzverwalters einzunehmen (BT-Drs. 17/7511, 37). Wenn der Gesetzgeber die Möglichkeit der Begründung von Masseverbindlichkeiten im Rahmen des § 270b Abs. 3 Satz 2 InsO an das Erfordernis einer gerichtlichen Anordnung hat knüpfen wollen, so kann aus Sicht des erkennenden Senats nicht davon ausgegangen werden, dass auch der Schuldner im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung – ohne gerichtliche Anordnung – im Stande sein soll, nach § 55 Abs. 2 InsO Masseverbindlichkeiten zu begründen. Der Senat verweist insoweit auf seine bereits unter II.2.a) geäußerte Rechtsansicht.

c) Die durch den Beklagten mit dem streitgegenständlichen Steuerbescheid vom 24.11.2017 geltend gemachte USt-Forderung kann auch nicht nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit behandelt werden, da weder die (tatbestandlichen) Voraussetzungen für eine direkte Anwendung -hierzu aa)-, noch die Voraussetzung für eine analoge Anwendung dieser Vorschrift -hierzu bb)- vorliegen. Zu keinem anderen Ergebnis führen - jedenfalls im hiesigen Fall - aus Sicht des erkennenden Senats die beklagtenseits vorgetragenen verfassungsrechtlichen - hierzu cc) - sowie unionsrechtlichen Vorgaben - hierzu dd). Überdies qualifiziert der seitens der Insolvenzschuldnerin eingeschlagene Weg der vorläufigen Eigenverwaltung nach Ansicht des Senats nicht als steuerlicher Gestaltungsmissbrauch im Sinne von § 42 AO - hierzu ee). 54

Nach § 55 Abs. 4 InsO gelten Verbindlichkeiten des Schuldners 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

aa) § 55 Abs. 4 InsO kann auf den Streitfall keine unmittelbare Anwendung finden, da für die Insolvenzschuldnerin zu keinem Zeitpunkt ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt war. 56

bb) § 55 Abs. 4 InsO kann aus Sicht des erkennenden Senats aber auch keine analoge Anwendung auf den - hier streitigen - Fall der Begründung von Steuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren finden, da die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der Vorschrift nicht gegeben sind. Die unter II.2.b)aa) dargestellten Voraussetzungen für eine die analoge Anwendung einer Norm auf einen Sachverhalt, der die tatbestandlichen Voraussetzungen der Norm nicht erfüllt, sind für § 55 Abs. 4 InsO im hier streitigen Fall der Forderungsentstehung in der vorläufigen Eigenverwaltung nicht gegeben, da es zur Überzeugung des erkennenden Senats sowohl an einer planwidrigen Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelung, als auch an einem in ausreichendem Maße vergleichbaren Sachverhalt fehlt. 57

(1) Nach Ansicht des erkennenden Senats ist bereits eine planwidrige Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelungen über das vorläufige Eigenverwaltungsverfahren nicht gegeben. Denn im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum ESUG, durch welches die Vorschriften der §§ 270a, 270b InsO gesetzlich normiert wurden, ist ausweislich der Gesetzesmaterialien eine tatbestandliche Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO mit dem Zweck, dessen Anwendungsbereich auch auf solche Steuerverbindlichkeiten zu erstrecken, die während eines Eröffnungsverfahrens nach § 270a InsO begründet wurden, zunächst erwogen, im Ergebnis indes verworfen worden (BT-Drs. 17/5712, 52, 67f.). Soweit man das Ausbleiben einer derartigen (ausdrücklichen) tatbestandlichen Erweiterung als „Unvollständigkeit der gesetzlichen Regelung“ bezeichnen mag, kann diese - unabhängig davon, ob sie Resultat inhaltlich tragfähiger Überlegungen und Motive war (zu Zweifeln hieran Thole, Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht -EWiR- 2019, 49f.; Weber, ZinsO 2017, 67) - angesichts der Erwägungen des Gesetzgebers im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens 58

aus Sicht des erkennenden Senats jedenfalls nicht als „planwidrig“ angesehen werden (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043; Thüringer OLG, Urteil vom 22.6.2016 7 U 753/15, ZinsO 2016, 1987; FG Münster, Urteil vom 7.9.2017, 5 K 3123/15 U, EFG 2017, 1756).

(2) Mit Fällen der Verbindlichkeiten des Schuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, - also solchen, auf die § 55 Abs. 4 InsO unmittelbar anwendbar ist - und dem vorliegend streitgegenständlichen Fall der vorläufigen Eigenverwaltung ist aus Sicht des erkennenden Senats auch kein in ausreichendem Maße vergleichbarer Sachverhalt gegeben. Denn durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass Verbindlichkeiten im Sinne von § 55 Abs. 4 InsO vom vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters nur im Rahmen der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet, Verbindlichkeiten, die allein vom Schuldner begründet werden und nicht im Zusammenhang mit der Tätigkeit des vorläufigen Insolvenzverwalters stehen, demgegenüber nicht erfasst werden (BFH-Urteil vom 24.9.2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506). Die im Rahmen der rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Verbindlichkeiten, die nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten qualifizieren, sind indes mit Verbindlichkeiten, die auf autonomem Handeln des Schuldners im Rahmen des eigenverwaltenden Eröffnungsverfahrens außerhalb des Schutzschirmverfahrens nach § 270b InsO (zu der einem starken vorläufigen Insolvenzverwalter insoweit angeglichenen Stellung des Schuldners im Schutzschirmverfahren bspw. Klinck, ZIP 2013, 853f.) beruhen und lediglich der Überwachung durch einen vorläufigen Sachwalter unterliegen, nicht vergleichbar (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043). Dabei verkennt der Senat nicht, dass nach der Rechtsprechung sowohl des BGH, als auch des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, der Schuldner im Rahmen des (eröffneten) Eigenverwaltungsverfahrens nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig wird, sondern vielmehr die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten ausübt (BFH-Urteil vom 27.9.2018 V R 45/16, BFHE 262, 214; BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043 jeweils m.w.N. aus dem Schrifttum). Anders verhält es sich nach Ansicht des erkennenden Senats aber im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren als Vorstadium hierzu. In diesem Verfahrensabschnitt steht dem Schuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen aus eigenem Recht zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt. Insolvenzspezifische Befugnisse sind dem Schuldner - anders als einem starken vorläufigen Insolvenzverwalter - im Eröffnungsverfahren nicht zugewiesen (vgl. Graf-Schlicker in: Graf-Schlicker, InsO, 4. Aufl. 2014, § 270a InsO, Rn. 13). Soweit nach § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO ein bestellter vorläufiger Sachwalter dem späteren Sachwalter gleichgestellt ist, lässt sich daraus nicht ableiten, dass auch die Rechtsstellung des Schuldners im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren derjenigen im eröffneten Verfahren entspricht (BGH-Urteil vom 22.11.2018 IX ZR 167/16, DB 2018, 3043). 59

cc) Das Erfordernis einer analogen Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auch für Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung ergibt sich - entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten - nicht aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. 60

(1) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfG-Beschluss 8.5.2013 1 BvL 1/08, BVerfGE 134, 1 m.w.N.). Aus dem Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche 61

Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengeren Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung zudem folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden (BVerfG-Beschlüsse vom 12.10.2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, und vom 18.12.2012 1 BvR 1509/10, HFR 2013, 258). Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 21.7.2010, 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400, HFR 2010, 1225).

(2) Aus Sicht des erkennenden Senats kann dahinstehen, ob Insolvenzschuldner, die das Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung durchlaufen haben, und Insolvenzschuldner, die das vorläufige Regelinsolvenzverfahren durchlaufen haben, im Sinne der obigen Vorschriften als gleich bzw. vergleichbar qualifizieren, da eine etwaige Ungleichbehandlung dieser Gruppen durch Nichtanwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf im Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung begründete Steuerverbindlichkeiten jedenfalls auf einem sachlichen Grund beruht: Die Durchbrechung des dem § 55 Abs. 4 InsO zu Grunde liegenden Grundgedankens ist nach Auffassung des erkennenden Senats gerechtfertigt, da sie durch einen spezifischen Lenkungszweck in einem verfassungsrechtlich ausreichenden Maße getragen ist. Denn der Gesetzgeber hat durch Einräumung der Möglichkeit einer vorläufigen Eigenverwaltung das Ziel verfolgt, Schuldnern den Zugang zum Verfahren der Eigenverwaltung nach § 270 InsO zu erleichtern und durch ein Absehen von der Beschneidung ihrer Verfügungsbefugnisse durch Bestellung eines mitbestimmenden vorläufigen Insolvenzverwalters das Vertrauen seiner Geschäftspartner zu erhalten (BT-Drs. 17/5712, 2, 39). Dieser Lenkungszweck genügt aus Sicht des erkennenden Senats für eine Rechtfertigung der Abweichung vom für die Grundfälle des (vorläufigen) Regelinsolvenzverfahrens geltenden Prinzip des § 55 Abs. 4 InsO. 62

dd) Auch aus unionsrechtlicher Perspektive bestehen aus Sicht des erkennenden Senats keine Bedenken gegen die aus den obigen Erwägungen folgende Ablehnung einer analogen Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten. 63

(1) Jedenfalls im vorliegenden Fall vermag der erkennende Senat die Rechtsauffassung des Beklagten nicht zu teilen, dass durch das Ausbleiben einer analogen Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO auf im Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung geschaffene Steuerverbindlichkeiten ein Wettbewerbsvorteil der Insolvenzschuldnerin bzw. nunmehr des Klägers gegenüber solchen Wirtschaftsteilnehmern entsteht bzw. entstanden ist, die das vorläufige Regelinsolvenzverfahren durchlaufen, welcher im Anschluss an einige Stimmen innerhalb des Schrifttums (Krumm, ZIP 2018, 1049ff; Seer, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2016, 1289ff.) als Verstoß gegen das in Art. 107ff. AEUV enthaltene staatliche Beihilfeverbot qualifiziert werden könnte. Soweit in den Verträgen nichts anderes bestimmt ist, sind staatliche und aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. 64

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht gegeben. Es liegt keine selektive Vorteilsgewährung vor (hierzu eingehend Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 9.12). Dabei kann es aus Sicht des erkennenden Senats dahinstehen, ob die hinsichtlich der Behandlung von in der vorläufigen Eigenverwaltung entstandenen Steuerverbindlichkeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehende Regelungslücke 65

- sei sie durch den Gesetzgeber bewusst oder unbewusst getroffen - überhaupt eine staatliche Maßnahme darstellt. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, würde ihr die Selektivität fehlen. Für Letztere muss in einem ersten Schritt festgestellt werden, ob die steuerliche Maßnahme im Kontext des Steuersystems dazu geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen (EuGH-Urteile vom 15.11.2011 C-106/09 und C-107/09, Slg 2011, I-11113). Die Auswirkungen der Privilegierung von im Rahmen der Eigenverwaltung entstandenen Steuerverbindlichkeiten gegenüber der im Rahmen des vorläufigen Regelinsolvenzverfahrens entstandenen Steuerverbindlichkeiten treten aber nicht aufgrund einer positiven Entscheidung des Gesetzgebers, sondern abhängig von einer an bestimmte Voraussetzungen geknüpften Entscheidung eines Insolvenzgerichts ein; es ist aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland rein zufällig, welches Unternehmen privilegiert wird. Hierbei verkennt der Senat nicht, dass auch die Frage der sog. de facto-Selektivität diskutiert wird; hierbei geht es aber um faktisch ungleiche Verteilungswirkungen einer Steuervergünstigung (hierzu mit weiteren Nachweisen zum Diskussionsstand Englisch in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rz. 9.26). Das ist jedoch nicht das konkret in Rede stehende Problem. Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um eine Vergünstigungsvorschrift, sondern um eine Fallkonstellation, die von einer als Ausnahme von der Grundregelung des § 87 InsO konzipierten Regelung des § 55 Abs. 4 InsO tatbestandlich nicht erfasst ist. Lediglich reflexartig kommt es zu einer Ausnahme von dem im vorläufigen Insolvenzverfahren geltenden Fiskusprivileg, wobei staatlich nicht (vorab) steuerbar ist, welcher konkrete Unternehmer bzw. Wirtschaftszweig hiervon profitiert.

(2) Auch ist für den Senat nicht erkennbar, dass die Nichtanwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf die vorliegend in Streit stehenden USt-Verbindlichkeiten gegen weitere unionsrechtlichen Vorgaben, insbesondere den Grundsatz der steuerlichen Neutralität und den daraus erwachsenen Grundsatz der effektiven Erhebung der Mehrwertsteuer, verstoßen könnte. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. u. a. EuGH-Urteile vom 3.5.2001 C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, vom 26.5.2005 C-498/03, Kingscrest Associates und Montecello, Slg. 2005, I-4427, vom 10.4.2008 C-309/06, Marks & Spencer, Slg. 2008, I-2283). Aus Sicht des erkennenden Senats gebietet es der umsatzsteuerliche Neutralitätsgrundsatz nicht, dass ein am Markt weiterhin während des vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens agierender Insolvenzschuldner nicht dadurch einen Wettbewerbsvorteil gegenüber solventen Unternehmern erhält, dass die von ihm in der Krise vereinnahmten USt-Beträge zur Auffüllung der Masse verwendet werden, obwohl sie nach der Konzeption der Mehrwertsteuer nur ein durchlaufender Posten sein sollen (so aber Seer, DStR 2016, 1289 im Hinblick auf durch einen schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter geschaffene Steuerverbindlichkeiten). Denn aus Sicht des erkennenden Senats ändert die Qualifikation einer USt-Forderung als Insolvenzforderung grundsätzlich nichts an deren Charakter als durchlaufendem Posten, da allein diese Qualifikation keinen „Behaltensgrund“ für den Insolvenzschuldner darstellt. Vielmehr schuldet letzterer weiterhin grundsätzlich den vollen USt-Betrag und muss diesen - entsprechend der Insolvenzquote - an den Steuergläubiger leisten. Nicht der Insolvenzschuldner profitiert hiervon, sondern die Insolvenzgläubiger. 66

ee) Der Einwand des Beklagten, die Wahl der vorläufigen Eigenverwaltung unter Ausnutzung von Steuerforderungen zur Anreicherung der Insolvenzmasse sei rechtsmissbräuchlich, sodass die Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO auf im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung begründete Steuerverbindlichkeiten geboten sei, greift nicht durch. 67

(1) § 42 AO gebietet im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach dieser Vorschrift vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht ist. Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist dabei jeweils die zivilrechtliche Gestaltung. Erfüllt diese die Voraussetzungen des § 42 AO, entsteht der Steueranspruch nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO in der im Streitjahr noch geltenden Fassung so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Anderenfalls ist das Steuergesetz auf das zivilrechtlich verwirklichte Rechtsgeschäft anzuwenden. Bei der Auslegung des Steuergesetzes sind die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, zu denen auch die am Zweck des Gesetzes orientierte Auslegung gehört (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. BFH-Urteile vom 9.12.2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449, und IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529; vom 17.12.2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536). Ein daneben bestehendes oder darüber hinausgehendes Rechtsinstitut eines "Gesamtplans" gibt es nicht (BFH-Urteil vom 16.12.2015 IV R 8/12, BFHE 252, 141, BStBl II 2017, 766). 68

(2) Im Streitfall ist der Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO bereits deshalb nicht erfüllt, weil die gewählte Gestaltung mit dem Zweck der §§ 270ff. InsO im Einklang steht. Mit der Möglichkeit, das Insolvenzverfahren in (vorläufiger) Eigenverwaltung zu betreiben, soll dem Interesse des Schuldners an einer Sanierung und dem Interesse der Gläubiger an einer frühzeitigen Einleitung des Insolvenzverfahrens Rechnung getragen werden (BT-Drs. 17/5712, 1). Die Vorschriften über die (vorläufige) Eigenverwaltung haben damit sowohl Lenkungs-, als auch Schutzcharakter. Zudem besteht nach § 270 Abs. 2 Nr. 1 InsO ein Wahl- bzw. Antragsrecht des Schuldners im Hinblick auf das Betreiben des Insolvenzverfahrens im Wege der Eigenverwaltung. Macht der Schuldner aber von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch, das Insolvenzverfahren im Wege der (vorläufigen) Eigenverwaltung zu betreiben, kann ihm ein aus dieser Entscheidung potentiell erwachsender Steuervorteil nicht mit dem Argument versagt werden, er spare durch sie Steuern, zumal die tatsächliche Durchführung der Eigenverwaltung nicht allein von einer Entscheidung des Schuldners, sondern vielmehr von dem Vorliegen eines insolvenzgerichtlichen Beschlusses abhängig ist, der auch die Stellungnahme des vorläufigen Gläubigerausschusses berücksichtigt (§ 270 Abs. 3 Satz 1 InsO). 69

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO). 70

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Alt. 1 FGO zuzulassen, weil die Fortbildung des Rechts und die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordern. 71

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE