

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

**Vorsteuerabzug aus Insolvenzverwalterleistungen bei Unternehmensfortführung**

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 23.10.2024 – XI R 20/22

**Vorbemerkung**

Nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann ein Unternehmer von seiner Umsatzsteuerzahllast unter anderem die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen, wenn eine Reihe weiterer formaler Voraussetzungen, wie der Besitz einer Rechnung für den Eingangsumsatz, gegeben sind. Allerdings ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn der Unternehmer die Eingangsumsätze unter anderem für steuerfreie Umsätze verwendet. Bei gemischter Verwendung bestimmt § 15 Abs. 4 UStG:

*„Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten ... Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzuordnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Gesamtumsätzen ist nur zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. ...“*

Mit anderen Worten ist danach der Steuerpflichtige nur und soweit er „Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet“, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung bestehen.

An der Umsatzsteuerpflicht eines Unternehmers, sei er eine natürliche oder juristische Person, ändert sich grundsätzlich nichts dadurch, dass über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Dasselbe gilt für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Im Ausgangspunkt gilt dies auch für die Verwaltungsleistung des Insolvenzverwalters. Hier begegnet die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG jedoch gewissen Schwierigkeiten.

Zweifelsfrei erbringt er mit seiner Verwaltungsleistung eine im umsatzsteuerrechtlichen Sinn „sonstige Leistung“ an die Insolvenzmasse, deren Rechtsträger der Insolvenzschuldner auch im Verfahren bleibt. Ihm steht daher im Grundsatz auch der Vorsteuerabzug aus der ihm vom Insolvenzverwalter in Rechnung gestellten Vergütung zu.

In der Rechtsprechung und in der juristischen Literatur war allerdings über lange Zeit für bestimmte Fälle die Ermittlung der (anteiligen) Vorsteuerabzugsberechtigung hier streitig. Dies betraf zum einen Insolvenzverfahren über das Vermögen natürlicher Personen, bei denen die Insolvenzmasse sowohl privates wie unternehmerisches Vermögen erfasste, und zum anderen solche Unternehmer, bei denen der Insolvenzverwalter für die Masse sowohl steuerpflichtige wie steuerfreie Umsätze ausführte. Gegebenenfalls können diese Formen auch in Kombination auftreten.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

2015 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) sodann (V R 44/14), dass die Aufteilung entsprechend § 15 Abs. 4 UStG für die Vorsteuer aus der Verwaltervergütung sich im ersten Fall nicht nach dem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistungen zu richten hat, sondern auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit des Schuldners zu entscheiden ist. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht danach zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger. Der Vorsteuerabzug stehe der Masse daher im Verhältnis der privaten zu den unternehmerischen Insolvenzforderungen zu. Auf die vom Verwalter ausgeführten Umsätze kommt es damit nicht an. Diese dogmatisch zweifelhafte Rechtsprechung birgt für die Praxis der Insolvenzverwaltung den sehr großen Vorteil der einfachen Anwendung.

Abweichend von diesen Grundsätzen könnte es allerdings nach Auffassung des BFH sein, wenn der Insolvenzverwalter nicht das Vermögen des Schuldners zum Zweck der anteiligen Gläubigerbefriedigung verwerte, sondern in erster Linie die Fortführung des Unternehmens beabsichtige. Wie in diesem Fall zu entscheiden sei, blieb bislang offen. Hiermit befasst sich die vorliegende Entscheidung.

Wie die Rechtslage ist, wenn der Insolvenzschuldner seine unternehmerische Tätigkeit eingestellt hat, konkretisiert der BFH mit dem ebenfalls auf unserer Website besprochenen auch auf den 23.10.2024 datierenden Urteil im Verfahren XI R 8/22.

### **Der zu entscheidenden Fall**

Der Kläger war zunächst vorläufiger Insolvenzverwalter und später Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Y (Schuldner). Bei Verfahrensaufhebung ordnete das Insolvenzgericht hinsichtlich eventueller Steuererstattungen und Erstattung der Umsatzsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters Nachtragsverteilung nach § 203 der Insolvenzordnung (InsO) an.

Es waren Insolvenzforderungen in Höhe von insgesamt 333.000 € zur Insolvenztabelle angemeldet worden.

Der Schuldner war als IT-Administrator selbständig tätig. Es bestanden Fortführungsaussichten, so dass der Kläger das Unternehmen im Wege der fachlichen Tätigkeit des Schuldners, der die von Kunden erteilten Aufträge für die Masse abwickelte, weiterführte. Der Kläger gab Umsatzsteuervoranmeldungen ab. Im Zeitraum des Insolvenzverfahrens ergaben sich aus der fortgeführten Tätigkeit Umsätze in Höhe von insgesamt 250.000 € und aus der Verwertung des Privatvermögens insgesamt 178,50 €.

Der Kläger gab ferner eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Jahr der Zahlung seiner Vergütung ab, in welcher er ausschließlich Vorsteuerbeträge (unter anderem die Vorsteuer aus seinen Insolvenzverwaltervergütungen) anmeldete. Er nahm eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der in der Zeit der Insolvenzverwaltung erzielten betrieblich begründeten Einnahmen zu den Gesamteinnahmen vor. Die Vorsteuer sei danach zu 97,37 % abziehbar.

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Das Finanzamt (FA) sah die Vorsteuer nur zu 17,06 % als abziehbar an, da die Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der zur Insolvenztabelle angemeldeten privaten und unternehmerischen Insolvenzforderungen vorzunehmen sei, und setzte die Steuer entsprechend fest

Der Einspruch des Klägers war erfolglos, seiner Klage hat das Finanzgericht (FG) Köln stattgegeben. Der BFH hat die Revision des FA zurückgewiesen.

### Die Begründung des BFH

Der Kläger sei als Insolvenzverwalter trotz der Beendigung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Insolvenzschuldners prozessführungsbefugt, weil das Insolvenzgericht die Nachtragsverteilung auch hinsichtlich der hier streitigen Forderungen angeordnet habe.

In der Sache richte sich die Vorsteueraufteilung bei Unternehmensfortführung ohne (wesentliche) Verwertungshandlungen nach der Gesamttätigkeit in der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger, steuerfreier bzw. nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten.

Verwende ein Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, sei gemäß § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen sei. Der Unternehmer könne die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer von ihm zu wählenden sachgerechten Schätzung ermitteln. Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG sei eine Ermittlung nach dem Verhältnis der Umsätze nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich sei.

Habe der Schuldner seine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit bereits vor der Insolvenzeröffnung eingestellt, sei es sachgerecht, über den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Insolvenzverwalters auf der Grundlage der früheren Unternehmenstätigkeit zu entscheiden. Der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang bestehe dann [wie oben dargestellt] zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den im Insolvenzverfahren angemeldeten Insolvenzforderungen, die auf die frühere Umsatztätigkeit zurückzuführen seien, so dass es auf die einzelnen Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters nicht ankomme. Auch für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen (privaten) Tätigkeit des Unternehmers dienten, sei § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden. Es komme hier auf das Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten angemeldeten Insolvenzforderungen an.

Wie bei Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter zu entscheiden sei, habe der BFH bisherig offengelassen. Er urteilt nunmehr, dass der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und den angemeldeten Forderungen der Insolvenzgläubiger jedenfalls dann ausnahmsweise nicht bestehe, wenn der Insolvenzverwalter das schuldnerische Unternehmen fortführe und dabei das Vermögen des Insolvenzschuldners nicht verwerte.

Hier bestehe der direkte und unmittelbare Zusammenhang nur zwischen der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters und der von ihm fortgeführten wirtschaftlichen Tätigkeit des Schuldners. Die einheitliche

Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

Leistung des Insolvenzverwalters werde dann ausschließlich für das Unternehmen, das sich in Insolvenz befinde, bezogen und damit für dessen gegenwärtige und künftig beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen verwendet.

In einem solchen Fall komme es gemäß § 15 Abs. 4 UStG zu einer Vorsteueraufteilung nach Maßgabe der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit, zu der der erforderliche Leistungszusammenhang mit der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters bestehe. Die Verwaltervergütung gehöre dann zu den Gemeinkosten, so dass für die Aufteilung der Vorsteuer die allgemeinen Grundsätze zu gelten hätten und es auf das Verhältnis der gesamten Umsätze (steuerpflichtige und steuerfreie) im Besteuerungszeitraum ankomme. Das setze voraus, dass die einheitliche Leistung des Insolvenzverwalters nicht der Befriedigung der Insolvenzgläubiger als Hauptziel durch Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse des Gemeinschuldners diene, sondern vorrangig darauf abziele, das Unternehmen des Insolvenzschuldners zu erhalten, insbesondere wenn in einem Insolvenzplan Regelungen zum Erhalt des Unternehmens getroffen würden.

Der Kläger habe das Unternehmen des Schuldners, der als IT-Administrator selbständig tätig war und seine Tätigkeit für die Masse weiterführte, nicht zerschlagen, sondern fortgeführt, „so gut wie keine“ Verwertungshandlungen vorgenommen und Aufträge in erheblichem Umfang abgewickelt sowie Gewinne erwirtschaftet. Der Erlös aus den ganz geringfügigen Verwertungshandlungen habe dagegen weniger als 0,07 % der Gesamteinnahmen im Rahmen des Insolvenzverfahrens betragen hat.

Zwar sei vorliegend kein Insolvenzplan Grundlage des Erhalts des Unternehmens des Insolvenzschuldners gewesen, aber auch ohne einen Insolvenzplan sei das Unternehmen des Schuldners mit wirtschaftlichem Erfolg fortgeführt worden. Dies lasse im Zusammenhang mit den geringen Verwertungsmaßnahmen darauf schließen, dass das Insolvenzverfahren auf den Erhalt des schuldnerischen Unternehmens ausgerichtet gewesen sei. Dafür spreche auch die tatsächliche Fortführung selbst.

Der Kläger habe zudem insbesondere die weitergeführte Tätigkeit des Schuldners unter betriebswirtschaftlicher Abwägung der Chancen und Risiken der Aufträge und der Kosten überwacht und die Sanierung des Unternehmens des Insolvenzschuldners im Auge gehabt. Ziel sei es gewesen, eine Restschuldbefreiung zu erlangen. Die Tätigkeit des Klägers habe nach den besonderen Umständen als eine solche angesehen werden können, die wie bei einem externen Berater oder einem selbständigen Geschäftsführer zu Gemeinkosten des Unternehmens führe. Die geringfügigen Verwertungshandlungen könnten dann ausnahmsweise unbeachtlich sein.

Objektive Anhaltspunkte für eine steuerfreie oder nichtwirtschaftliche Tätigkeit des Klägers seien nicht zu erkennen. Bei der Fortführung des Unternehmens des Insolvenzschuldners seien ausschließlich steuerpflichtige Umsätze ausgeführt.

Der BFH lässt allerdings ausdrücklich offen, wie in einem Fall zu entscheiden wäre, in dem der Insolvenzverwalter sowohl Verwertungen vornehme als auch das Unternehmen fortführe. Es bedürfe vorliegend keiner Entscheidung darüber, ob in solchen Mischfällen ein anderer Aufteilungsmaßstab, der sowohl die im Insolvenzverfahren geltend gemachten unternehmerischen und privaten Verbindlichkeiten als auch die Erträge aus der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit berücksichtige, ein im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechter Aufteilungsmaßstab



Rechtsanwälte & Steuerberater  
Nürnberg · München · Berlin

## Aus der RECHTSPRECHUNG

*Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.*

für die Vorsteuer aus der einheitlichen Leistung des Insolvenzverwalters wäre. Ob das FG mit seiner Erwägung, dass sich der als Vorsteuer abziehbare Teil aus dem Verhältnis der Summe der unternehmerischen Verbindlichkeiten und der Erlöse aus der Betriebsfortführung zu der Summe aus den gesamten Verbindlichkeiten und der gesamten Erlöse ergebe, bedürfe hier keiner Entscheidung.