

## Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in der Insolvenz

*Zugleich Besprechung von FG Münster, Urteil vom 8. Oktober 2009 – 5 K 1096/07 U, ZIP 2009, 2354*

*Unlängst hat das Finanzgericht Münster zur insolvenzrechtlichen Qualität von „Vorsteuerberichtigungsansprüchen“ nach § 15a UStG Stellung genommen. Diese Frage taucht in der Praxis der Insolvenzverwaltung immer wieder auf. Sie kann im Einzelfall für das Insolvenzverfahren erhebliche wirtschaftliche Bedeutung haben. Das Finanzgericht ist zu dem Ergebnis gelangt, die Ansprüche seien keine Insolvenzforderungen, sondern Masseverbindlichkeiten. Die von dem Finanzgericht zugelassene Revision ist bei dem Bundesfinanzhof – unter XI R 35/09 □ anhängig. Der Beitrag geht vor diesem aktuellen Hintergrund der Frage nach, ob die Auffassung des Finanzgerichts zutrifft und ob nach der heutigen Fassung des § 15a UStG anders zu entscheiden gewesen wäre.*

### I. Einleitung

Unternehmer können unter den Voraussetzungen des § 15 UStG unter anderem die Umsatzsteuer auf empfangene Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Ermittlung ihrer eigenen Umsatzsteuerschuld als „Vorsteuer“ abziehen. Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich endgültig. In bestimmten Sonderfällen (§§ 15a, 17 UStG) ist er jedoch zu berichtigen. Durch die Berichtigung wird der Vorsteuerabzug geänderten Verhältnissen oder nachträglich eingetretenen Ereignissen angepasst. Die Berichtigung kann sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen erfolgen. In den von § 15a UStG erfassten Fällen hat die Berichtigung dann zu erfolgen, wenn sich bei Wirtschaftsgütern innerhalb bestimmter Fristen ab dem Zeitpunkt ihrer erstmaligen Verwendung die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben, § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG. Im Regelfall beträgt der Berichtigungszeitraum fünf Jahre. Bei Grundstücken, grundstücksähnlichen Rechten und Gebäuden auf fremdem Grund und Boden beträgt er hingegen zehn Jahre, § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG. Auf Grund dieses relativ langen Zeitraums, ferner wegen des oft hohen Werts bebauter Grundstücke sowie schließlich wegen der umsatzsteuerlichen Besonderheiten bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§§ 4 Nr. 12 lit. a, 9 UStG) bilden Grundbesitz und grundbesitzende Gesellschaften einen Hauptanwendungsbereich des § 15a UStG.

Vielfach werden bei der Errichtung von Immobilien in der Erwartung ihrer künftigen umsatzsteuerpflichtigen Vermietung oder Verpachtung die in den Herstellungsleistungen enthaltenen Umsatzsteuern überwiegend oder in voller Höhe als Vorsteuern geltend gemacht. Erweist sich die Prognose als unzutreffend, so ist in den Jahren des Berichtigungszeitraums, in denen die Vermietung oder die Verpachtung nicht steuerpflichtig (= steuerschädlich) erfolgt, die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer jahresanteilig zu berichtigen. Die für diese Jahre zu entrichtende Umsatzsteuer erhöht sich entsprechend. Auch der umgekehrte Fall ist denkbar. Wird nun während des Berichtigungszeitraums über das Vermögen der grundbesitzenden Person oder Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet, stellt sich für den Insolvenzverwalter die Frage, ob Vorsteuerberichtigungsansprüche Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten sind. Daran entscheidet sich, ob der Fiskus als Insolvenzgläubiger (quotal) zu befriedigen ist oder ob die Ansprüche aus der Insolvenzmasse vorweg zu berichtigen sind, §§ 53, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Die Frage hat damit sowohl für den Insolvenzverwalter als auch für die Finanzverwaltung grundsätzliche Bedeutung.

### II. Der Fall

Der von dem Finanzgericht Münster entschiedene Fall lag prototypisch: Eine Grundstücksgemeinschaft (GbR) errichtete im Jahr 1998 eine Einkaufspassage. Die GbR machte die in den Herstellungskosten des Gebäudes enthaltene Umsatzsteuer in Höhe der im Erstjahr (1998) erfolgten steuerpflichtigen Vermietung als Vorsteuer geltend. In den Folgejahren sank wegen Mieterwechseln und Vertragsänderungen die Quote der steuerpflichtigen Vermietungsumsätze. Ende April 2002 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GbR eröffnet. Der Kläger wurde zum Insolvenzverwalter bestellt. Er vermietete die Objekte weiter. In den Umsatzsteuerjahreserklärungen 2002 bis 2004 gab der Kläger zum Teil keine Berichtigungsbeträge nach § 15a UStG an. Zum Teil erklärte er solche Beträge, meinte aber, es handle sich um Insolvenzforderungen, die zur Tabelle angemeldet werden müssten. Das Finanzamt meinte hingegen, es handle sich um Masseverbindlichkeiten. Es berücksichtigte daher in allen Streitjahren Berichtigungsbeträge zu Lasten des Klägers bzw. der von ihm verwalteten Masse. Die Einspruchsverfahren blieben ohne Erfolg. Auch die Klage vor dem Finanzgericht wurde abgewiesen, allerdings wegen grundsätzlicher Bedeutung und wegen Abweichung von der Rechtsprechung des VII. Senats des Bundesfinanzhofs die Revision zugelassen.

### III. Die Auffassung des Finanzgerichts

Das Finanzgericht ist der Auffassung, die Berichtigungsbeträge nach § 15a Abs. 1 UStG seien zu Recht als Masseverbindlichkeiten in den Umsatzsteuerbescheiden 2002 bis 2004 festgesetzt worden. Nach § 251 Abs. 3 AO seien Steuerforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen. Das gelte allerdings nicht für Masseverbindlichkeiten. Diese seien durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen und aus der Insolvenzmasse zu bezahlen. Ob Insolvenz- oder Masseverbindlichkeiten vorlägen, entscheide sich danach, wann die Verbindlichkeiten im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“ (siehe §§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 38 InsO) seien. Für die Frage der insolvenzrechtlichen Begründung komme es bei Steueransprüchen auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer an. Berichtigungsansprüche, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstünden, stellten daher Masseverbindlichkeiten dar.

Nach der Rechtsprechung des V. Senats des Bundesfinanzhofs sei der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG keine aufschiebend bedingte Forderung. Der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG seien voneinander unabhängige Tatbestände. Der Vorsteuerabzug werde nicht unter der Bedingung gewährt, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut fünf oder zehn Jahre im Unternehmen verbleibe. § 15a UStG begründe vielmehr einen eigenen Steuertatbestand. Die Sichtweise des VII. Senats weiche davon allerdings ab. Nach dessen Auffassung komme es für die Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderung nicht darauf an, ob der Anspruch zu dem Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits im steuerrechtlichen Sinne entstanden sei. Entscheidend sei vielmehr, ob in diesem Zeitpunkt der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt gewesen sei. Dementsprechend sei die Forderung des Finanzamts auf Grund einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG eine Insolvenzforderung. Es handle sich um die Rückzahlung eines vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Anspruch genommenen Steuervorteils. Von dieser Sichtweise ausgehend entspreche § 15a UStG der Möglichkeit der Berichtigung der Grunderwerbsteuer nach § 16 GrEStG.

Der Auffassung des VII. Senats sei jedoch nicht zu folgen. Bei der Korrektur nach § 15a UStG gehe es nicht um die Berichtigung einer fehlerhaften Steuerfestsetzung. Es handle sich vielmehr um einen eigenen Steuertatbestand. Anderenfalls sei die Finanzbehörde als Gläubigerin gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt, die ebenfalls Forderungen gegen die Insolvenzmasse hätten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters entstanden seien. Im Streitfall seien daher die Umsatzsteueransprüche, soweit sie auf Berichtigungen nach § 15a UStG beruhten, Masseverbindlichkeiten. Der Steueranspruch sei durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet, da er durch die teilweise steuerfreie Vermietung des zur Insolvenzmasse gehörenden Einkaufszentrums entstanden sei.

### IV. Würdigung

#### 1. Wirtschaftliche und verfahrensrechtliche Folgen der rechtlichen Einordnung

Da Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen möglich sind, steht die Person des wirtschaftlich Begünstigten nicht von vornherein fest: Führt die Vorsteuerberichtigung zu einer höheren Umsatzsteuer, ist dem Finanzamt daran gelegen, dass die Umsatzsteuer als sonstige Masseverbindlichkeit aus der Insolvenzmasse vorweg (§ 53 InsO) zu

berichtigen ist. Erfolgt die Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen (= Insolvenzschuldner), so ist es für den Insolvenzverwalter vorteilhaft, wenn die Umsatzsteuervergütung eine massezugehörige Forderung ist. In diesem Fall ist der Verwalter und die Masse vor einer Aufrechnung des Finanzamts mit □ praktisch häufig □ offenen Steuerforderungen gegenüber dem Schuldner geschützt, § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Gerade wegen der Möglichkeit der Aufrechnung kann die Finanzverwaltung auch an einer Behandlung als Insolvenzforderung interessiert sein. In der Regel ist jedoch die Behandlung als Masseforderung für die Finanzverwaltung ebenso von Vorteil wie für den Insolvenzverwalter und die von ihm verwaltete Masse von Nachteil.

Die unterschiedliche Einordnung der Umsatzsteuerforderungen hat nicht nur Auswirkungen auf die wirtschaftliche Belastung der Masse. Sie hat auch steuerverfahrensrechtliche Folgewirkungen. Das Finanzgericht weist zu Recht darauf hin, dass Steuerforderungen □ die Umsatzsteuer macht davon keine Ausnahme □ nur dann gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid geltend gemacht werden können, wenn es sich um Masseverbindlichkeiten handelt. Steuerforderungen, die Insolvenzforderungen sind, können hingegen nur durch Verwaltungsakt festgestellt werden, § 251 Abs. 3 AO. Im Übrigen ist die Finanzverwaltung jedoch darauf verwiesen, die Steuerforderungen – wie andere Insolvenzgläubiger auch – gemäß § 87 InsO nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren zu verfolgen.

## 2. Der Vorrang des Insolvenzrechts

Der vorerwähnte Nachrang des Steuerverfahrensrechts ist keine Ausnahme. Nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO bleiben die Vorschriften der Insolvenzordnung von den Vollstreckungsvorschriften der Abgabenordnung unberührt. Die Vollstreckungsvorschriften des Steuerrechts treten damit hinter die insolvenzrechtlichen Verfahrensvorschriften zurück. Es gilt hier der Grundsatz „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“. Auch § 251 Abs. 3 AO geht davon aus, dass die Finanzbehörde im Insolvenzverfahren eine Steuerforderung als Insolvenzforderung geltend zu machen hat. Hinter dem Nachrang des Steuerrechts steht die Entscheidung des Gesetzgebers der Insolvenzordnung, den Fiskus gegenüber anderen Insolvenzgläubigern nicht zu bevorzugen. Der Vorrang des Insolvenzrechts erschöpft sich aber nicht in einer Subsidiarität der vollstreckungsrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung. Auch die „materielle“ Einordnung von Forderungen und Verbindlichkeiten in die Kategorien des Insolvenzrechts muss sich konsequenterweise nach den Vorschriften der Insolvenzordnung richten.

Für die hier bedeutsame Einordnung von (Umsatz-)Steuerforderungen als Insolvenz- oder als Masseforderungen sind daher die §§ 38, 55 Abs. 1 InsO maßgeblich. Nach § 38 InsO gehören Forderungen zu der Kategorie der Insolvenzforderung, wenn sie zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ sind. Entsprechend gehören zu den Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse „begründet“ werden. Dabei hat das Merkmal der Begründetheit in beiden Vorschriften die gleiche Bedeutung. Wie bereits die Wortwahl nahe legt, ist die insolvenzrechtliche Begründung von der materiell-rechtlichen Entstehung oder der Fälligkeit der Forderung zu unterscheiden. Begründet in diesem Sinne ist ein Anspruch dann, wenn das Schuldverhältnis vor der Verfahrenseröffnung bestand, selbst wenn hieraus eine Forderung erst danach entsteht. Es kommt mithin darauf an, ob der Rechtsgrund der Forderung vor oder nach der Verfahrenseröffnung gelegt wird.

## 3. Funktionsweise der Vorsteuerberichtigung

### a) Die Berichtigung nach § 15a UStG

Auch wenn die Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderungen durch das Insolvenzrecht beantwortet wird, kann sie nur dann sachgerecht erfolgen, wenn dabei die Funktionsweise des § 15a UStG und das Verhältnis der Vorschrift zu dem Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berücksichtigt wird. Beides ist in dem Wortlaut der Vorschrift nur angedeutet: In Abs. 1 Satz 1 ist bestimmt, dass die Vorsteuerberichtigung „für jedes Kalenderjahr der Änderung“ vorzunehmen ist. Entsprechend regelt Abs. 5 Satz 1, dass bei der Berichtigung „für jedes Kalenderjahr der Änderung“ von einem Fünftel bzw. Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen ist. § 15a UStG macht daher den im Abzugsjahr nach § 15 UStG vorgenommenen Vorsteuerabzug nicht rückgängig. Die Vorschrift setzt vielmehr (erst) in den Kalenderjahren an, in denen sich eine Änderung der Verhältnisse ergibt bzw. andauert. Das belegt auch der – zeitlich nach dem Streitfall in das Gesetz aufgenommene □ § 15a Abs. 2 UStG. Nach dem dortigen Satz 1 UStG ist eine Berichtigung bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens vorzunehmen, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben. Bei solchen Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, kann es naturgemäß keinen Berichtigungszeitraum geben. Daher wäre hier eine rückwirkende Berichtigung des Vorsteuerabzugs verfahrenstechnisch naheliegend. Gleichwohl bestimmt § 15a Abs. 2 Satz 2 UStG, die Berichtigung sei für den Besteuerungszeitraum (= Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird.

Einen weiteren Beleg liefert § 16 Abs. 2 UStG. Dort ist in Satz 2 bestimmt, dass § 15a UStG bei der für den Besteuerungszeitraum vorzunehmenden Steuerberechnung „zu berücksichtigen“, also in die Steuerberechnung einzubeziehen ist. Die Berichtigung nach § 15a UStG greift somit erst dann ein, wenn eine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Die den § 15a UStG ergänzenden „Vereinfachungsregeln“ der §§ 44 f. UStDV bestätigen diesen Befund. Insbesondere ist in § 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV für die dort geregelten Fälle bestimmt, dass die Berichtigung „abweichend von § 18 Abs. 1 und Abs. 2 UStG“ erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum durchzuführen ist, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. In § 18 Abs. 1 f. UStG ist der Kern des Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahrens geregelt. Danach ist der Unternehmer verpflichtet, die von ihm zu entrichtende bzw. die ihm zu vergütende Umsatzsteuer zu berechnen und dem Finanzamt vierteljährlich bzw. monatlich zu übermitteln. Die Berichtigung ist daher grundsätzlich (vorbehaltlich der §§ 44 f. UStDV) bei der Steuerfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem sich die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen geändert haben. Der Ablauf des Voranmeldungszeitraums ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG zudem der regelmäßige Zeitpunkt für die Entstehung der Umsatzsteuer.

Der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG sind nach alledem rechtlich und verfahrenstechnisch voneinander unabhängig. Lediglich in ihrer wirtschaftlichen Wirkung führt die materiell-rechtliche Berichtigung nach § 15a UStG zu einer Voll- oder Teilkorrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs. Dieser wird nicht unter der auflösenden Bedingung gewährt (bzw. versagt), dass in den Folgejahren des für das jeweilige Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraums keine Änderung der Verhältnisse eintritt. Aus den erwähnten Vorschriften wird ferner erkennbar, dass § 15a UStG in die Steuerberechnung der jeweiligen Voranmeldungszeiträume eingebunden ist. Es handelt sich um eine unselbstständige Vorschrift bei der Berechnung der Umsatzsteuerschuld (oder -vergütung), also um einen Teil der Formel zur Berechnung der Umsatzsteuer der Erhebungsperiode. Es ist daher zumindest missverständlich, von einem „Vorsteuerberichtigungsanspruch“ nach bzw. aus § 15a UStG zu sprechen. Damit wird zu Unrecht suggeriert, aus dieser Vorschrift folgten rechtlich selbstständige Ansprüche des Fiskus oder des Unternehmers, die Gegenstand der hier betrachteten Abgrenzungsfrage sein könnten. Solche Ansprüche gibt es jedoch nicht. Die Frage ist vielmehr, ob und ggf. in welchem Umfang nach § 13 UStG entstandene Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuervergütungen, deren Höhe durch Berichtigungen nach § 15a UStG mitbestimmt oder (im Extremfall) allein bestimmt sind, Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten sind.

### b) Ähnlichkeiten und Unterschiede zu § 17 UStG und § 16 GrEStG

Die gleiche Fragestellung tritt bei § 17 UStG, der Schwestervorschrift des § 15a UStG, auf. Während § 15a UStG auf die Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse reagiert, regelt § 17 UStG den Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG. In diesen Fällen hat der den Umsatz ausführende Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Damit korrespondierend hat der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt wurde, grundsätzlich die Vorsteuer zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG. Die Berichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist, § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Berichtigungsfälle nach § 17 UStG treten daher häufig bei der Insolvenz der liefernden

Unternehmen auf. Anders als in § 15a UStG wird in § 17 UStG die Verfahrenstechnik der Berichtigung ausdrücklich angesprochen. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG bestimmt, dass sie für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Darin wird ein „allgemeiner Grundsatz des Umsatzsteuerrechts“ erkannt, der auch für § 15a UStG gilt. Ferner wird in § 18 Abs. 1 UStG, der im Kern das Voranmeldungsverfahren regelt, § 17 UStG für (entsprechend) anwendbar erklärt. Die Vorschrift ist daher bereits im Voranmeldungsverfahren als Berechnungsnorm zu berücksichtigen. Auch bei Berichtigungen nach § 17 UStG wird somit nicht der ursprüngliche Vorsteuerabzug korrigiert. Die Berichtigungsbeträge gehen, wie diejenigen nach § 15a UStG, als unselbständige Berechnungsgrundlage (§ 157 Abs. 2 AO) in die Umsatzsteuer-Vorauszahlung des betreffenden Voranmeldungszeitraums ein. Selbst wenn in dem betreffenden Voranmeldungszeitraum kein anderer Umsatzsteueratbestand erfüllt worden ist, ist es daher ☐ wie bei § 15a UStG ☐ nicht treffend, von einem „Umsatzsteuererstattungsanspruch“ oder von einem „Vorsteuerrückzahlungsanspruch“ nach § 17 UStG zu sprechen.

Das Finanzgericht weist ferner beiläufig auf § 16 GrEStG hin. Diese Vorschrift regelt die Festsetzung der Grunderwerbsteuer bei der Rückgängigmachung von Erwerbsvorgängen und der Herabsetzung der Gegenleistung. Es handelt sich dabei um Vorgänge, die den Berichtigungen nach § 15a bzw. § 17 UStG wirtschaftlich ähnlich sind. Eine echte Vergleichbarkeit scheitert aber daran, dass die Grunderwerbsteuer an bestimmte Erwerbsvorgänge (§ 1 GrEStG) anknüpft. Die Umsatzsteuer wird hingegen von den Unternehmern laufend erhoben. § 16 GrEStG kann demgegenüber nicht erst in einem späteren Besteuerungszeitraum greifen, da es einen solchen bei der Grunderwerbsteuer nicht gibt. Folgerichtig wird unter den Voraussetzungen der Vorschrift die Steuer entweder nicht festgesetzt, die Steuerfestsetzung aufgehoben oder die Steuer entsprechend niedriger festgesetzt. Es wird daher in den ursprünglichen Besteuerungstatbestand korrigierend eingegriffen. Die Vorschrift ist damit verfahrenstechnisch ein Gegenmodell zu § 15a und § 17 UStG.

#### 4. Unterschiede in der Judikatur des V. und VII. Senats des Bundesfinanzhofs

Dieses steuerliche Hintergrundwissen hilft, die Argumentation des Finanzgerichts zu verstehen und zu bewerten. Das Gericht sucht die Lösung des Falls in einer Gegenüberstellung der einschlägigen Rechtsprechung des V. und des VII. Senats des Bundesfinanzhofs. Die „widerstrebende Rechtsprechung“ dieser Senate beschäftigt die finanzgerichtliche Rechtsprechung und ist ferner verschiedentlich im Schrifttum kritisiert oder zumindest vermerkt worden. Die Zuständigkeiten der beiden Senate sind recht unterschiedlich. Der V. Senat ist (neben dem XI. Senat) einer der beiden Umsatzsteuersenate des Bundesfinanzhofs. Der VII. Senat ist hingegen, soweit hier von Interesse, für Fragen der Aufrechnung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis zuständig. Die von dem V. Senat entschiedenen Fälle betreffen daher typischerweise originär umsatzsteuerliche Fragen. So sind die von dem Finanzgericht herangezogenen Entscheidungen des V. Senats durchweg im Kern zu § 15a UStG ergangen. Demgegenüber betreffen die von dem Finanzgericht herangezogenen Entscheidungen des VII. Senats die verfahrensrechtliche Frage, ob eine Aufrechnung des Finanzanspruchs mit Steuerforderungen nach den §§ 94 f. InsO möglich ist oder ob der Aufrechnung das Verbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegensteht. Nach dieser Vorschrift ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Beide Senate gelangen daher auf recht unterschiedlichem Weg zu der hier betrachteten Abgrenzungsfrage.

Das Finanzgericht meint, nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehende „Berichtigungsansprüche nach § 15a UStG“ seien Masseverbindlichkeiten. Für die Frage der insolvenzrechtlichen Begründung sei im Hinblick auf Steueransprüche der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgeblich. Vor diesem Hintergrund tritt das Finanzgericht der Rechtsprechung des V. Senats bei. Nach dessen Rechtsprechung sei der „Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG“ keine aufschiebend bedingte Forderung. § 15a UStG begründe vielmehr einen eigenen Steueratbestand. Demgegenüber komme es nach der Rechtsprechung des VII. Senats für die Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderung nicht darauf die Entstehung des Steueranspruchs, sondern darauf an, ob in diesem Zeitpunkt nach den insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch bereits gelegt war. Dementsprechend solle es sich bei einer „§ 15a-Forderung“ um eine Insolvenzforderung handeln. Dem sei aber nicht zu folgen.

Die Gegenüberstellung der Rechtsprechung des V. und des VII. Senats durch das Finanzgericht bringt die unterschiedlichen Ansichten der beiden Senate jedoch nicht exakt auf den Punkt. Richtig ist, dass der V. Senat den „Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG“ von dem Vorsteuerabzug nach § 15 UStG trennt und in ihm keine aufschiebend bedingte Forderung sieht. Das trifft, wie bereits dargestellt, zu. Allerdings folgt aus der Rechtsprechung des V. Senats nicht die von dem Finanzgericht vorgenommene Gleichsetzung der insolvenzrechtlichen Begründung und der Entstehung der Steuer. Auch der V. Senat steht auf dem Standpunkt, die Geltendmachung von Steuerforderungen beurteile sich nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach dem Insolvenzrecht. Insoweit gibt es keinen Unterschied zur Rechtsprechung des VII. Senats. Der Unterschied in den Anschauungen der beiden Senate beginnt erst bei der Frage, wann „der Berichtigungsanspruch“ insolvenzrechtlich begründet ist. Der V. Senat steht auf dem Standpunkt, der Anspruch sei erst dann begründet, wenn der Tatbestand, aus dem sich der Anspruch ergibt, vollständig verwirklicht sei. In den von dem V. Senat entschiedenen Fällen ging es entweder um die umsatzsteuerfreie Veräußerung von unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs errichteter Immobilien oder um die umsatzsteuerfreie Lieferung durch den Insolvenzschuldner anlässlich der Zwangsversteigerung einer „vorsteuerbelasteten“ Immobilie durch einen Grundpfandgläubiger. In diesen Fällen lag die Änderung der Verhältnisse gemäß § 15a UStG nach der Eröffnung des Konkurs- bzw. des Insolvenzverfahrens. Die Berichtigungsansprüche des Fiskus gegenüber dem Schuldner waren daher Masseverbindlichkeiten. Die von dem Finanzgericht aufgestellte Gleichung „insolvenzrechtliche Begründung = steuerrechtliche Anspruchsentstehung“ lässt sich damit aus der Rechtsprechung des V. Senats nicht ableiten. Danach gilt mit Blick auf § 15a UStG vielmehr die Gleichung „insolvenzrechtliche Begründung = Änderung der Verhältnisse“.

Die Auffassung des VII. Senats ist eine andere. Es ist aber keine Entscheidung dieses Senats ersichtlich, die entscheidungserheblich von der zu § 15a UStG ergangenen Rechtsprechung des V. Senats abweichen würde. In den von dem Finanzgericht herangezogenen Entscheidungen des VII. Senats ging es um die Rückgängigmachung eines Grundstückskaufs, mithin um die Anwendung des § 16 GrEStG sowie um eine Berichtigung nach § 17 UStG. Vor allem in der erstgenannten Entscheidung hat der VII. Senat allerdings – obiter ☐ deutlich gemacht, dass er auch in den Fällen des § 15a UStG bei der Verortung der insolvenzrechtlichen Begründung auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug abstellen würde. Der VII. Senat lässt es genügen, dass die Berichtigungsvorschriften „gleichsam kompensatorischen Charakter“ haben. Auch wenn man dem VII. Senat zugute halten muss, dass das Merkmal der insolvenzrechtlichen Begründung nicht nur eine rechtliche Dimension hat, sondern ihm auch ein Element wirtschaftlicher Betrachtung innewohnt, geht diese Auffassung zu weit. Der VII. Senat löst sich unausgesprochen von der hergebrachten Definition der insolvenzrechtlichen Begründung. Er ersetzt sie durch eine offen interessengeleitete Anknüpfung. Dem Finanzamt soll die Aufrechnung mit offenen Steuerforderungen ermöglicht werden. Diese Billigkeitsrechtsprechung zu Gunsten des Fiskus überdehnt das insolvenzrechtliche Begründetheitsanfordernis. Zugleich beachtet sie nicht die dargestellte Funktionsweise des § 15a UStG. Es ist daher zu wünschen, dass der XI. Senat in der ihm jetzt vorliegenden Rechtssache an die Rechtsprechung des V. Senats und nicht des VII. Senats anknüpft.

#### 5. Folgerungen für den Streitfall

##### a) Änderung der Verhältnisse bei vermieteten oder verpachteten Objekten

Im Streitfall folgte die Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG aus der Abweichung der Quote der steuerpflichtigen Vermietung der Läden der Einkaufspassage (u.a.) in den Streitjahren 2002 bis 2004 von der Quote der steuerpflichtigen Vermietung im Erstjahr 1998. In diesem Jahr hatte sie 79 % betragen. In den Folgejahren war sie (etwas) abgesunken. Im Jahr 2002 betrug sie ab der Insolvenzeröffnung 75,36 %, im Jahr 2003 75,65 % sowie im Jahr 2004 75,30 %. Daher ergab sich in allen Streitjahren eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Finanzamts. Wirtschaftlich betrachtet, war ein Teil der im Erstjahr 1998 aus den Herstellungskosten der Passage „gezogenen“ Vorsteuer wieder zu erstatten. Für die Abgrenzung zwischen Insolvenz- und Masseforderungen kommt es jedoch auf das Erstjahr 1998 und den dort vorgenommenen Vorsteuerabzug nicht an. Maßgeblich ist vielmehr, wann die Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG eingetreten ist. Mit der Änderung der Verhältnisse ist der Grund für die Erhöhung oder die Verminderung der Umsatzsteuerschuld des jeweiligen Voranmeldungszeitraums gelegt, mag

auch die Umsatzsteuer bzw. der Vergütungsanspruch erst mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die von dem Finanzgericht vorgenommene Gleichstellung der insolvenzrechtlichen Begründung mit der steuerrechtlichen Anspruchsentstehung trifft daher

ebenso wenig zu, wie die von dem VII. Senat befürwortete Rückbeziehung der insolvenzrechtlichen Begründung auf das Erstjahr 1998. Immerhin kommt das Finanzgericht dem richtigen Ergebnis deshalb praktisch nahe, weil Voranmeldungszeitraum entweder das Kalendervierteljahr oder (regelmäßig) der Kalendermonat ist, § 18 Abs. 2 Sätze 1 f. UStG. Zwischen der Änderung der Verhältnisse und der Steuerentstehung liegen daher entweder nur wenige Tage oder Wochen, keinesfalls aber Jahre.

Ändert der Insolvenzverwalter bestehende Mietverträge und kommt es daher zu einer Absenkung (oder Erhöhung) der Quote der steuerpflichtigen Vermietungen gegenüber dem Erstjahr, so liegt darin eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG. Die sich hieraus ergebende Änderung der Umsatzsteuerschuld ist eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO bzw. eine massezugehörige Forderung. Gleiches gilt unter den Voraussetzungen des § 55 Abs. 2 InsO für Berichtigungsbeträge vor der Verfahrenseröffnung. Die Änderung der Verhältnisse dauert bis zu dem Ende des Berichtigungszeitraums von (hier) zehn Jahren an, sofern es nicht zu neuerlichen Änderungen der Vermietungssituation kommt. Aber auch dann, wenn die die Vorsteuerberichtigung auslösenden Vertragsänderungen durch den Schuldner bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen wurden, dauert die Änderung der Verhältnisse über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinaus bis zu dem Ende des Berichtigungszeitraums an. Nach § 108 Abs. 1 Satz 1 InsO bestehen nämlich Miet- und Pachtverhältnisse des Schuldners über unbewegliche Gegenstände oder Räume mit Wirkung für die Insolvenzmasse fort. Nach § 108 Abs. 3 InsO kann der andere Teil, hier das Finanzamt, Ansprüche für die Zeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur als Insolvenzgläubiger geltend machen.

Soweit also eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 1 UStG bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten ist, ist die daraus resultierende Umsatzsteuer bzw. Umsatzsteuervergütung eine Insolvenzforderung des Fiskus bzw. eine Forderung des Schuldners, die nach der Verfahrenseröffnung zur Insolvenzmasse gehört, § 35 Abs. 1 2. Alt. InsO. Falls die Änderung der Verhältnisse hingegen nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis (maximal) zu dem Ende des Berichtigungszeitraums weiter andauert, ist die daraus entstehende Umsatzsteuer oder Umsatzsteuervergütung eine Masseforderungen bzw. -verbindlichkeit. Zur Entstehung solcher Masseforderungen bzw. -verbindlichkeiten ist es also nicht erforderlich, dass der Insolvenzverwalter in die Vermietungssituation ändernd eingreift, die er bei der Verfahrenseröffnung vorfindet.

Bei der Abgrenzung ist ferner zu beachten, dass es ☐ wie bereits dargelegt ☐ keine unmittelbar aus der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG folgenden Umsatzsteuerforderungen und -verbindlichkeiten gibt. Vielmehr gehen die die aus der Anwendung der Vorschrift resultierenden Berichtigungsbeträge in die an dem Ende des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entstehende Umsatzsteuer ein. Die Höhe der Steuer wird regelmäßig durch eine Vielzahl weiterer Steuertatbestände (Lieferungen, sonstige Leistungen, Leistungsbezüge u. a.) beeinflusst sein. Der Verursachungsbeitrag durch § 15a UStG lässt sich jedoch rechnerisch exakt ermitteln. Daher erscheint es richtig, die aus der Berichtigung folgenden Teile der Umsatzsteuer gesondert zu betrachten und nach dem Zeitpunkt des Eintritts der Änderung der Verhältnisse einzuordnen. Weder die Annahme einer „Infektion“ der gesamten Steuer noch eine völlige Negierung der (Vor-) Wirkung des § 15a UStG sind sachgerechte Alternativen.

#### **b) Die Verhältnisse im Streitfall**

Für den Streitfall folgt hieraus für die Berichtigungsbeträge der Jahre 2003 und 2004, dass die (der Höhe nach zwischen den Parteien unstreitigen) Berichtigungsbeträge zu Gunsten des Finanzamts Masseverbindlichkeiten sind. Für diese Einordnung spielt es keine Rolle, dass nach den Feststellungen des Finanzgerichts im Streitjahr 2003 ein Teilbetrag auf Mietvertragsänderungen entfällt, die von dem Insolvenzverwalter nach der Verfahrenseröffnung vorgenommen worden sind. Eine etwas genauere Betrachtung erfordert hingegen das Streitjahr 2002, in dem das Insolvenzverfahren am 30. April eröffnet wurde. Etwaige bis zur Verfahrenseröffnung entstandene Berichtigungsbeträge wären keine Masseverbindlichkeiten, sondern Insolvenzforderungen, auch wenn die Umsatzsteuer gemäß § 13 UStG erst nach der Verfahrenseröffnung entstanden ist. Der Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils macht nicht ohne jeden Zweifel deutlich, ob der Berichtigungsbetrag für das Streitjahr 2002 den gesamten Besteuerungszeitraum

(= Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) betrifft oder nur die Zeit ab der Verfahrenseröffnung. Der Umstand, dass im Urteil die Quote der steuerpflichtigen Vermietungsumsätze im Jahr 2002 nur für die Zeit ab Verfahrenseröffnung mitgeteilt wird, spricht allerdings für die zweite Alternative. Hiervon ausgehend ist auch der Berichtigungsbetrag für 2002 eine Masseverbindlichkeit. Das Finanzgericht hat also nach alledem im Ergebnis Recht. Die Revision des Insolvenzverwalters dürfte daher zurückzuweisen sein, § 126 Abs. 2 FGO.

#### **V. Rechtslage nach § 15a UStG n.F.**

Der hier betrachtete Fall betraf die Jahre 2002 bis 2004. Mit Wirkung zum 1. Januar 2005 ist § 15a UStG durch das EU-Richtlinien-Umsatzsteuergesetz in erheblichen Teilen überarbeitet worden. Nach § 27 Abs. 11 UStG ist die Neufassung des § 15a UStG auf Vorsteuerbeträge anzuwenden, deren zugrunde liegende Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführt werden. Durch das Abstellen auf die (ursprünglichen) Umsätze wird vermieden, dass die Änderungen in laufende Berichtigungsvorgänge eingreifen. Der Gesetzgeber hat damit zu Recht eine Rückwirkung der Gesetzesänderung vermieden. Gleichwohl stellt sich die Frage, ob der Streitfall nach dem heute geltenden § 15a UStG anders zu entscheiden wäre.

Zu erwähnen ist mit Blick auf diese Frage insbesondere der bereits angesprochene § 15a Abs. 2 UStG. Nach dieser Vorschrift erfolgt auch bei Wirtschaftsgütern des (bilanzsteuerlichen) Umlaufvermögens eine Vorsteuerberichtigung, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse nachträglich ändern. Damit werden Fälle in den Anwendungsbereich der Vorsteuerberichtigung einbezogen, in denen Grundstücke in der Absicht der (Weiter-)Veräußerung erworben werden, also Umlaufvermögen sind. Wurden solche Grundstücke unter der Geltung des § 15a UStG a. F. nach § 9 UStG steuerpflichtig unter Nutzung des Vorsteuerabzugs erworben, weil sie später steuerpflichtig veräußert werden sollten, war eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs dann nicht möglich, wenn diese Grundstücke später – entgegen der ursprünglichen Erwartung des Unternehmers – steuerfrei veräußert wurden. Nach dem geltenden Recht greift in diesen Fällen die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG. Ferner ist § 15a UStG auf nachträglich in Wirtschaftsgüter eingehende Gegenstände und sonstige Leistungen (Abs. 3) sowie auf andere, nicht nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehende sonstige Leistungen (Abs. 4) erstreckt worden.

Mit den skizzierten Erweiterungen des § 15a UStG werden Fälle von Vorsteuerberichtigungen nach dieser Vorschrift und damit auch die Befassung der Insolvenzverwalter mit Vorsteuerberichtigungen (weiter) zunehmen. Das EURLUMsG hat hingegen keine konzeptionellen oder verfahrenstechnischen Änderungen herbeigeführt. Insbesondere der neue § 15a Abs. 2 Satz 2 UStG zeigt, dass § 15a UStG auch de lege lata eine Korrektornorm ist, die zwar wirtschaftlich, nicht aber verfahrenstechnisch in den ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzug eingreift. Der hier betrachtete Fall wäre daher von dem Finanzgericht auch auf der Grundlage des § 15a UStG n. F. ebenso zu entscheiden gewesen.

#### **VI. Zusammenfassung**

Der XI. Senat des Bundesfinanzhof hat sich anhand der vorliegenden Rechtssache mit einer ebenso praktisch bedeutsamen, interessanten und noch nicht abschließend geklärten Frage an der Schnittstelle zwischen Steuer- und Insolvenzrecht zu befassen. Die Bedeutung der Sache reicht über den Anwendungsbereich des § 15a UStG hinaus, da die Fälle der Berichtigung nach § 17 UStG strukturell gleich liegen. Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn der Fall dem Bundesfinanzhof Anlass geben würde, die unterschiedlichen Anschauungen innerhalb des Gerichts auf eine einheitliche Linie zu bringen. Der XI. Senat ist zwar, wenn er der hier für richtig gehaltenen Auffassung beitrifft, nicht nach § 11 Abs. 2 FGO gehalten, den Großen Senat anzurufen. Auch bei einer Anschließung

an den V. Senat würde er nämlich nicht in entscheidungserheblicher Weise von der Rechtsprechung des VII. Senats abweichen. Zu erwägen ist jedoch die Anrufung des Großen Senats nach § 11 Abs. 4 FGO zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung. Diese Aufgabe des Bundesfinanzhofs als Revisionsgericht kann nicht gewährleistet werden, wenn seine Senate in der Frage der insolvenzrechtlichen Begründung von Umsatzsteuerforderungen in Berichtungsfällen nicht die gleiche Sprache sprechen..

*RA(BGH) und StB Dr. Erich Waclawik, Karlsruhe*