

Peter Depré^{*)}/Antje Lambert^{**)}

Aktuelle steuerliche Aspekte bei der Verwaltung und Verwertung von Immobilien in der Insolvenz

Zugleich Besprechung von BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 – V R 28/09 („kalte Zwangsverwaltung“ und „kalte Zwangsvollstreckung“), ZfIR 2012, 28 – in diesem Heft

Der BFH hat in letzter Zeit eher Verwirrung zum umsatzsteuerlichen Schicksal von verwalteten Vermögensmassen gestiftet.¹⁾ Mit dem Urteil vom 28. 7. 2011²⁾ hat das Gericht seine vorbergebende Rechtsprechung zur Immobilienverwertung durch den Insolvenzverwalter bestätigt, für die Verwertung beweglichen Sicherungsguts jedoch ausdrücklich geändert. Die Entscheidung ist nach Auffassung der Autoren in der Sache zutreffend und sorgt für punktuelle Stabilität in dem ins Wanken geratenen Gefüge von Steuerrecht und Insolvenzrecht. Die Autoren stellen die Entscheidung im Kontext weiterer steuerlicher Aspekte bei der Verwaltung und Verwertung von Immobilien in der Insolvenz dar.

Inhaltsübersicht

- I. Die Entscheidung des BFH vom 28. 7. 2011 – V R 28/09
- II. Stellung des Insolvenzverwalters in steuerlichen Angelegenheiten
- III. Verwertung einer Immobilie in der Insolvenz
 1. Zwangsversteigerung der Immobilie
 - 1.1 Grundlagen
 - 1.2 Umsatzsteuer
 - 1.3 Ertragsteuern
 2. Freihändige Veräußerung der Immobilie durch den Insolvenzverwalter („kalte Zwangsvollstreckung“)
 - 2.1 Grundlagen
 - 2.2 Umsatzsteuer
 - 2.3 Ertragsteuern
- IV. Verwaltung einer Immobilie in der Insolvenz
 1. Verwaltung einer unbelasteten Immobilie durch den Insolvenzverwalter
 - 1.1 Grundlagen

- 1.2 Umsatzsteuer
- 1.3 Ertragsteuern
2. Zwangsverwaltung einer belasteten Immobilie in der Insolvenz
 - 2.1 Rechte und Pflichten des Zwangsverwalters
 - 2.2 Umsatzsteuer
 - 2.3 Ertragsteuern
3. Kalte Zwangsverwaltung einer belasteten Immobilie
 - 3.1 Grundlagen der kalten Zwangsverwaltung
 - 3.2 Umsatzsteuer
 - 3.3 Ertragsteuern

V. Exkurs: Verwertung beweglicher Sicherungsgüter durch den Insolvenzverwalter

VI. Zusammenfassung

I. Die Entscheidung des BFH vom 28. 7. 2011 – V R 28/09

Ist eine mit Grundpfandrechten belastete Immobilie Bestandteil der Insolvenzmasse, sieht § 49 InsO eine Verwertung in Form der Zwangsversteigerung und/oder Zwangsverwaltung vor. In der Praxis werden zwischen Insolvenzverwalter und

^{*)} Rechtsanwalt und FA für Insolvenzrecht, Bank- und Kapitalmarktrecht, Wirtschaftsmediator (cum) und Insolvenzverwalter – Depré RECHTSANWALTS AG, Mannheim.

^{**)} Rechtsanwältin und FA für Bau- und Architektenrecht – Depré RECHTSANWALTS AG, Mannheim.

1) Vgl. nur BFH, Urt. v. 9. 12. 2010 – V R 22/10, ZIP 2011, 782 (m. Bespr. Schmittmann, S. 1125 u. m. Bespr. Welte/Friedrich-Vache, S. 1595), dazu EWiR 2011, 323 (Mitlehner), betreffend die Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus nach Insolvenzeröffnung vereinnahmten Entgelten für vor Insolvenzeröffnung erbrachte Lieferungen oder Leistungen als Masseverbindlichkeit und die vielfältige scharfe Kritik; siehe hierzu Depré/Lambert, KStJ 2011, 215 m. w. N. 2) BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 – V R 28/09, ZfIR 2011, 28 – in diesem Heft = ZIP 2011, 1923 = ZInsO 2011, 1904, dazu EWiR 2011, 673 (Mitlehner).

Grundpfandgläubigern jedoch häufig Vereinbarungen über eine sog. kalte Zwangsverwaltung oder eine freihändige Veräußerung der Immobilie getroffen. Dies erleichtert die Verwaltung und Verwertung von Immobilien, für die sich ein Investor noch nicht finden lässt, und erspart dem Grundpfandgläubiger zugleich Mehrkosten, die anderenfalls durch die gesetzlich vorgesehenen Verfahren entstünden.

So lag es auch in dem Fall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Zur Insolvenzmasse zählten verschiedene vermietete Grundstücke. Der Insolvenzverwalter zog im Rahmen einer kalten Zwangsverwaltung die Mieten ein und kehrte diese abzüglich eines Massebeitrags von 9–15 % der Kaltmieten an die Grundpfandgläubiger aus. Außerdem veräußerte der Insolvenzverwalter verschiedene Immobilien, wobei er einen mit der Grundpfandgläubigerin zuvor vereinbarten Massebeitrag von 4–5 % des Veräußerungserlöses einbehält. Teilweise waren Maklerkosten für die Vermittlung der Grundstücke angefallen, die ebenfalls zu Lasten der Grundpfandgläubiger vom Veräußerungserlös einbehalten worden.

Die Massebeiträge behandelte der Insolvenzverwalter nicht als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung und erfasste sie dementsprechend auch nicht in seinen Umsatzsteuererklärungen. Das Finanzamt behandelte die Massebeiträge dagegen als Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung der Insolvenzmasse an die jeweiligen Grundpfandgläubiger und unterwarf sie der Umsatzsteuer. Die angefallenen Maklerkosten wurden nicht nur der steuerfreien Grundstückslieferung an den Erwerber, sondern anteilig auch der steuerpflichtigen Geschäftsbesorgung bei der freihändigen Grundstücksveräußerung zugerechnet, so dass ein anteiliger Vorsteuerabzug steuermindernd berücksichtigt wurde.

Der Insolvenzverwalter wehrte sich erfolglos gegen die in der Folge geänderten Umsatzsteuerbescheide. Sowohl das Finanzgericht³⁾ als auch der BFH gaben dem Finanzamt Recht.

II. Stellung des Insolvenzverwalters in steuerlichen Angelegenheiten

Der Insolvenzverwalter hat, soweit seine Verwaltung reicht, als Verwalter fremden Vermögens die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die ohne Insolvenzeröffnung dem Schuldner bzw. dem gesetzlichen Vertreter oder Geschäftsführer obliegen. Dies ergibt sich explizit aus § 34 Abs. 3 AO. Auch die steuerlichen Rechte stehen dem Insolvenzverwalter zu, soweit sie zur verwalteten Insolvenzmasse gehören. Dies folgt aus § 80 InsO. Den Insolvenzverwalter treffen Steuererklärungspflichten⁴⁾ sowie Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Hinblick auf die Insolvenzmasse, was § 155 InsO ausdrücklich anordnet. Zu den steuerlichen Pflichten zählen ferner Auskunfts-, Anzeige- und Nachweispflichten.

Die Finanzverwaltung erteilt dem Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse zur Unterscheidung von vorinsolvenzlichen oder außerinsolvenzlichen⁵⁾ Sachverhalten von solchen mit Bezug zur Insolvenzmasse ab Insolvenzeröffnung eine neue Steuernummer. Unter dieser neuen Steuernummer hat der Insolvenzverwalter die massebezogenen Steuererklärungen abzugeben. Soweit er für die Zeit bis zur Insolvenzeröffnung feh-

lende Erklärungen abgibt oder Erklärungen berichtigt, erfolgt dies unter der alten Steuernummer des Schuldners.

Verstößt der Insolvenzverwalter vorsätzlich oder grob fahrlässig gegen steuerliche Pflichten und werden dadurch Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt oder unberechtigt Vergütungen oder Erstattungen ausgezahlt, haftet der Insolvenzverwalter gem. § 69 AO. Hinzu treten kann eine Haftung nach § 60 InsO bei Verletzung von insolvenzspezifischen Pflichten. Haftungsansprüche des Fiskus gem. § 61 InsO wegen der Nichterfüllung von Masseverbindlichkeiten kommen hingegen regelmäßig nicht in Betracht, da die Vorschrift dem Schutz von Gläubigern dient, die für die Masse eine Gegenleistung erbringen. Das ist beim Gläubiger einer Steuerforderung nicht der Fall.⁶⁾

Im Folgenden werden, jeweils ausgehend von den Rechten und Pflichten des Insolvenzverwalters und eines ggf. parallel eingesetzten Zwangsverwalters, die in der Praxis regelmäßig relevanten steuerlichen Aspekte dargestellt.

III. Verwertung einer Immobilie in der Insolvenz

1. Zwangsversteigerung der Immobilie

1.1 Grundlagen

Gehört zur Insolvenzmasse eine Immobilie, geht auch insoweit gem. § 80 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter über. Nach dem gesetzlichen Leitbild der Insolvenzordnung erfolgt die Verwertung einer massezugehörigen Immobilie im Wege der Zwangsversteigerung, die gem. § 165 InsO auch vom Insolvenzverwalter beim Vollstreckungsgericht beantragt werden kann. Sofern die Immobilie wertausschöpfend mit Grundpfandrechten belastet ist, ist im Rahmen der Zwangsversteigerung eine Erlösbeteiligung der Insolvenzmasse nicht vorgesehen.⁷⁾

1.2 Umsatzsteuer

Ist der Insolvenzschuldner ein umsatzsteuerlicher Unternehmer i. S. d. § 2 UStG,⁸⁾ dann ist die Zwangsversteigerung einer Immobilie als Grundstückslieferung eine steuerbare Lieferung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, aber, da sie ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEwStG ist und der Grunderwerbsteuer unterliegt, gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei.

Der Insolvenzverwalter kann gem. § 9 Abs. 1 UStG den Umsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn die Grundstückslieferung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen

3) FG Düsseldorf, Urt. v. 10. 6. 2009 – 5 K 3940/07 U, EFG 2009, 1882.

4) Vgl. zum Umfang der Erklärungspflichten im Einzelnen *Waza/Uhländer/Schnittmann*, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl., 2010, Rz. 495 ff.

5) Z. B. bei gem. § 35 Abs. 2 InsO freigegebener selbständiger Tätigkeit des Schuldners.

6) Vgl. BGH, Beschl. v. 14. 10. 2010 – IX ZB 224/08, ZIP 2010, 2252 = ZVI 2011, 226, Rz. 15 m. w. N., dazu EWiR 2011, 59 (Ries).

7) Etwas anderes gilt nur im Zwangsverwaltungsverfahren gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ZVG für Zubehör in Höhe von pauschal 4 % des nach § 74 a Abs. 5 ZVG geschätzten Verkehrswerts.

8) Diese Frage hat der Insolvenzverwalter stets zu prüfen. Hierbei ist zu beachten, dass der Insolvenzverwalter ein Unternehmen auch erst begründen und eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG aufnehmen kann, was jedenfalls im Fall der kalten Zwangsverwaltung regelmäßig der Fall sein wird. In allen Fällen ist ferner zu prüfen, ob es sinnvoll ist, von der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG Gebrauch zu machen. Auf die Besonderheiten kann in diesem Beitrag nicht eingegangen werden.

erbracht wird, wenn also der Ersteher als Erwerber selbst Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist und das Zwangsversteigerungsobjekt für sein Unternehmen nutzt. Das Optionsrecht setzt anders als bei der Vermietung nicht voraus, dass der Ersteher die Immobilie ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet.

Optiert der Insolvenzverwalter zur Umsatzsteuer, so schuldet der Ersteher als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 3 UStG. Das Meistgebot soll stets als Nettobetrag anzusehen sein,⁹⁾ so dass der Ersteher die Umsatzsteuer zusätzlich zum Meistgebot zu zahlen hat.

Das Optionsrecht muss im Zwangsversteigerungsverfahren gem. § 9 Abs. 3 UStG vom Insolvenzverwalter in der Verfahrensrolle des Vollstreckungsschuldners bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin ausgeübt werden. Vom Vollstreckungsgericht ist in den Versteigerungsbedingungen auf die ausgeübte Option hinzuweisen.¹⁰⁾

Auch bei der Zwangsversteigerung muss der Insolvenzverwalter sich der Folgen im Hinblick auf das Optionsrecht bewusst sein. Hatte der Insolvenzschuldner beim Erwerb des Grundstücks oder bei dessen Bebauung Vorsteuer geltend gemacht, kann im Fall einer steuerfreien Zwangsversteigerung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG drohen, die eine Masseverbindlichkeit begründen würde.

Bei der Grundstücksversteigerung kann es sich auch um einen Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1 Buchst. a UStG handeln, der nicht steuerbar ist, so dass ein Optionsrecht nicht besteht. Dies ist der Fall, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird. Auch die Veräußerung und Zwangsversteigerung eines vermieteten Objektes kann hierunter fallen, wenn die Immobilienvermietung einen hinreichend abgrenzbaren Teilbetrieb als Vermietungsunternehmen darstellt und der Erwerber die Immobilie für eine ähnliche wirtschaftliche Tätigkeit verwendet.¹¹⁾ Liegt ein Fall der Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, löst diese selbst keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG aus. Der ursprüngliche Berichtigungszeitraum von zehn Jahren wird gem. § 15a Abs. 10 UStG nicht ununterbrochen und läuft für den Ersteher weiter.

Im Hinblick auf die Umsatzsteuer ist von der Grundstücksversteigerung die Versteigerung mithaftenden Zubehörs zu unterscheiden. Wenn Zubehör als Betriebsvorrichtung i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEwStG anzusehen ist, unterliegt es nicht der Grunderwerbsteuer, so dass die Veräußerung insoweit nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG unterliegt. Die aus der Versteigerung von Zubehör resultierende Umsatzsteuer ist Masseverbindlichkeit.¹²⁾ Ob und unter welchen Voraussetzungen der Insolvenzverwalter Erstattung der Umsatzsteuer vom Grundpfandgläubiger verlangen kann, ist noch nicht abschließend geklärt.¹³⁾

1.3 Ertragsteuern

Die Zwangsversteigerung einer Immobilie, die im Privatvermögen gehalten wurde, kann zur Aufdeckung stiller Reserven führen, soweit der Restbuchwert unter dem Meistgebot lag.

Der hierin liegende Gewinn wurde zumeist über einen längeren Zeitraum hinweg schon vor Insolvenzeröffnung „angesammelt“. Gleichwohl stellt der BFH auch für die Einordnung der Ertragsteuer als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit allein darauf ab, wann der Gewinn realisiert wird.¹⁴⁾ Bei einer Verwertung nach Insolvenzeröffnung wird also die aus der Aufdeckung stiller Reserven resultierende Ertragsteuer vollständig als Masseverbindlichkeit eingeordnet. Wenn allerdings der realisierte Gewinn im Ergebnis nicht der Masse zufließt, sondern einem Grundpfandgläubiger zugute kommt, behandelt auch der BFH¹⁵⁾ nur den Teil der Steuerschuld als Masseverbindlichkeit, der auf den tatsächlichen Massezufluss entfällt.

Ist der Schuldner eine natürliche Person, die ihre gewerbliche Tätigkeit bereits aufgegeben hatte, wurde allerdings die Immobilie bereits mit der Betriebsaufgabe in das Privatvermögen des Schuldners überführt. Auf diesen Zeitpunkt war ein Aufgabegewinn zu ermitteln, der der Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum der Betriebsaufgabe unterlag, weil er bereits hierbei realisiert wurde. Erfolgte die Betriebsaufgabe bereits vor Insolvenzeröffnung, ist also die auf den Aufgabegewinn bezogene Einkommensteuer eine Insolvenzforderung.¹⁶⁾ Durch die Verwertung des Grundstücks, das sich nunmehr im Privatvermögen des Schuldners befindet, wird der Gewinn nicht erneut realisiert.

Wurde das Grundstück im Privatvermögen des Insolvenzschuldners gehalten und übersteigt das Meistgebot die um Absetzungen reduzierten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Objekts, unterliegen diese sonstigen Einkünfte aus dem privaten Veräußerungsgeschäft nur der Einkommensteuer, wenn die „Spekulationsfrist“ von 10 Jahren noch nicht verstrichen ist (§ 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Sofern die Immobilie vom Schuldner zu eigenen Wohnzwecken verwendet wurde, können die Einkünfte von der Einkommensteuerpflicht ausgenommen sein.

9) So eine frühere Entscheidung des BGH, Urt. v. 3. 4. 2003 – IX ZR 93/02, ZfR 2003, 653 (m. Anm. Storz, S. 656) = ZIP 2003, 1109, der damals aber eine andere Rechtslage im Hinblick auf die Steuerschuldnerschaft zugrunde lag; ebenso weiterhin *Ganter*, in: Schimansky/Bunte/Lwowski, Bankrechts-Handbuch, 4. Aufl., 2011, § 90 Rz. 601.

10) Vgl. *Krotb*, in: Braun, InsO, 4. Aufl., 2010, § 80 Rz. 42.

11) Vgl. BFH, Urt. v. 28. 10. 2010 – V R 22/09; keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt hingegen vor, wenn die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und zu vermieten, um es anschließend besser veräußern zu können, vgl. BFH, Urt. v. 18. 9. 2008 – V R 21/07, BStBl II 2009, 254.

12) Vgl. *Uhlenbruck/Maus*, InsO, 13. Aufl., 2010, § 171 Rz. 10.

13) Vgl. hierzu *Uhlenbruck/Maus* (Fußn. 12), § 171 Rz. 10; wenn der Insolvenzverwalter selbst die Zwangsversteigerung beantragt hatte, soll ein Fall der Selbstverwertung nach § 170 Abs. 1 InsO vorliegen und der Grundpfandgläubiger zur Erstattung der Umsatzsteuer verpflichtet sein; dem dürfte aber entgegenstehen, dass §§ 170, 171 InsO schon dem Wortlaut nach an das Verwertungsrecht des Insolvenzverwalters für bewegliche Sachen anknüpfen.

14) Vgl. BFH, Urt. v. 11. 11. 1993 – XI R 73/92, ZIP 1994, 1286, dazu EWIR 1994, 699 (*Orusseit*); ebenso schon BFH, Urt. v. 29. 3. 1984 – IV R 271/83, BStBl II 1984, 60; kritisch hierzu *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., 2010, S. 141 ff.

15) Vgl. BFH, Urt. v. 14. 2. 1978 – VIII R 28/73, BStBl II 1978, 356; ebenso BFH, Urt. v. 29. 3. 1984 – IV R 271/83, BStBl II 1984, 602; FG Düsseldorf, Urt. v. 19. 8. 2011 – 11 K 4201/10 E, ZIP 2011, 2070; vgl. auch *Dobler*, in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, 2. Aufl., 2010, § 35 Rz. 46.

16) Zur progressionsgerechten Aufteilung der Einkommensteuerverbindlichkeit im Jahr der Insolvenzeröffnung durch Vergleich der Steuerbelastung bei einer Schattenveranlagung vgl. *Waza/Uhländer/Schmittmann* (Fußn. 4), Rz. 1457 ff.

2. Freihändige Veräußerung der Immobilie durch den Insolvenzverwalter („kalte Zwangsvollstreckung“)

2.1 Grundlagen

Die freihändige Veräußerung der Immobilie stellt eine von der Regel des § 165 InsO abweichende Verwertung dar, weshalb auch der Gläubigerausschuss oder die Gläubigerversammlung gem. § 160 Abs. 2 Nr. 1 InsO hierzu ihre Zustimmung erteilen müssen. In der Praxis stellt die freihändige Verwertung von Grundstücken allerdings den Regelfall dar, da hierbei höhere Erlöse erzielbar sind, von denen auch die Grundpfandgläubiger profitieren.

Für die Abwicklung der freihändigen Verwertung wird zwischen Insolvenzverwalter und Grundpfandgläubiger eine Erlösbeteiligung der Insolvenzmasse¹⁷⁾ vereinbart. Ein solcher Massebeitrag wird nur dann nicht vom Verkaufspreis einbehalten, wenn nach Ablösung der Grundpfandrechte aus dem Verkaufspreis ein Übererlös für die Insolvenzmasse verbleibt.

2.2 Umsatzsteuer

Für den Vorgang der freihändigen Immobilienveräußerung durch den Insolvenzverwalter gelten keine Besonderheiten. Die Veräußerung ist grundsätzlich eine steuerbare, aber nach § 4 Nr. 9 a UStG steuerfreie Lieferung an den Erwerber. Nur wenn eine Unternehmensveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1 Buchst. a UStG vorliegt, ist der Vorgang nicht steuerbar.

Will der Insolvenzverwalter von einer zulässigen Option zur Steuerpflicht Gebrauch machen, muss er dies gem. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG in dem nach § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklären. Schuldner der Umsatzsteuer ist dann gem. § 13b Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 3 der Erwerber des Grundstücks. Führt eine steuerfreie Veräußerung des Grundstücks zu einer schädlichen Veränderung der tatsächlichen Verwendungsverhältnisse i. S. d. § 15a UStG, kann eine Masseverbindlichkeit in Höhe der anteiligen Vorsteuerberichtigung begründet werden.

Schon in seinem Urteil vom 18. 8. 2005¹⁸⁾ hatte der BFH entschieden, dass der Insolvenzverwalter mit dem freihändigen Verlauf eines belasteten Grundstücks gegen Gewährung eines Massebeitrags neben der Lieferung an den Erwerber auch eine entgeltliche Geschäftsbesorgung als sonstige Leistung an den Grundpfandgläubiger erbringt. Der Fall sei damit vergleichbar, dass der Grundpfandgläubiger den Eigentümer selbst damit beauftrage, das Grundstück zu veräußern den Erlös abzüglich des vereinbarten Anteils an den Grundpfandgläubiger auszukehren. Die Veräußerung sei dann eine Geschäftsbesorgung des Eigentümers für den Grundpfandgläubiger und der ihm entsprechend der Vereinbarung verbleibende Anteil das Entgelt hierfür. Bei der Veräußerung durch den Insolvenzverwalter sei dies ähnlich: der Grundpfandgläubiger beauftrage den Insolvenzverwalter, das Grundstück zu veräußern, und gewähre ihm aus dem Erlös einen Massebeitrag.

Mit seinem Urteil vom 28. 7. 2011¹⁹⁾ hat der BFH dies nun nochmals bekräftigt. Der Insolvenzverwalter hatte eingewandt, der zugunsten der Masse einbehaltene Betrag sei nichts ande-

res als ein Teil des Kaufpreises und damit Entgelt für die steuerfreie Grundstückslieferung an den Erwerber. Für einen zusätzlichen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz im Verhältnis zwischen Insolvenzmasse und Grundpfandgläubiger fehle es an der inneren Beziehung und der Gegenseitigkeit eines Leistungsaustauschs. Insbesondere besorge er mit der Grundstücksveräußerung kein Geschäft des Grundpfandgläubigers.

Der BFH ist dem entgegengetreten. Die Veräußerung des Grundstücks erfolge zwar nicht für Rechnung des Grundpfandgläubigers, sondern für Rechnung des Schuldners. Gleichwohl liege in der Veräußerung an den Erwerber zugleich eine Geschäftsbesorgung für einen anderen. Selbst wenn der Insolvenzverwalter mit der Veräußerung ein objektiv masseeigenes Geschäft besorge, komme dies auch dem Grundpfandgläubiger als Drittem zugute. Ein solches „auch fremdes Geschäft“ genüge auch für eine Geschäftsbesorgung ohne Auftrag. Soweit der Insolvenzverwalter vereinbarungsgemäß zur Vereinnahmung eines Massekostenbeitrages anstatt zur ansonsten vereinbarten Weiterleitung des Kaufpreises an den Grundpfandgläubiger zur Abgeltung des Grundpfandrechtes berechtigt sei, liege hierin ein Leistungsaustausch in Form eines Entgeltes.

Der scharfen Kritik,²⁰⁾ die diese Sichtweise erfahren hat, kann entgegengehalten werden, dass es umsatzsteuerrechtlich nicht allein auf Zahlungsflüsse ankommt, sondern auf die davon abstrahierte Zurechnung zu Leistungsbeziehungen der Beteiligten. Inwieweit solche Leistungsbeziehungen bestehen und was deren Inhalt ist, hängt vom Sinn und Zweck der konkreten Vereinbarung der Beteiligten ab. Auf die Bezeichnung von einzelnen Elementen bei der Durchführung der Vereinbarung kommt es dabei nicht an.

Zu begrüßen ist die Klarstellung des BFH, dass keine Umsatzsteuer anfällt, soweit der zugunsten der Masse verbleibende Verkaufserlös ein echter Verwertungsübererlös ist. In diesem Fall liegt tatsächlich keine Geschäftsbesorgung des Insolvenzverwalters zugrunde, denn auch im Fall einer Zwangsversteigerung wäre der Übererlös an den Insolvenzverwalter herauszugeben. Der bei der Masse verbleibende Anteil ist also kein Entgelt, das vom Grundpfandgläubiger geleistet wird, sondern allein Teil des umsatzsteuerfreien Kaufpreises.

Im Ergebnis ist die Beachtung dieser Grundsätze für die Insolvenzmasse steuerneutral. Der Grundpfandgläubiger schuldet die Umsatzsteuer gegenüber der Masse und der Insolvenzverwalter führt sie an die Finanzverwaltung ab. Eine Belastung kann sich allerdings für den Grundpfandgläubiger ergeben, denn dieser kann nur unter den Voraussetzungen des § 15 UStG die einbehaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend

17) Etwas völlig anderes ist die Erlösbeteiligung nachrangiger Grundpfandgläubiger in Form einer sog. Lästigkeitsprämie; vgl. hierzu und zur Rückforderungsmöglichkeit des Insolvenzverwalters BGH, Beschl. v. 20. 3. 2008 – IX ZR 68/06, ZIP 2008, 884, dazu EWiR 2008, 471 (Schulz) sowie die Anmerkung von Rein, NZI 2008, 365 f.

18) BFH, Urt. v. 18. 8. 2005 – V R 31/04, BStBl II 2007, 183 = ZfIR 2005, 897 (LS) = ZIP 2005, 2119, dazu EWiR 2005, 841 (Spliedt/Schacht).

19) BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 – V R 28/09, ZfIR 2012, 28 – in diesem Heft = ZIP 2011, 1923.

20) Vgl. insbesondere Milebner, EWiR 2011, 673.

machen. Insoweit ist ein Abzugsverbot nach 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht etwa deshalb zu beachten, weil die Grundstückslieferung steuerfrei ist.²¹⁾ Ein Abzugsverbot kann sich jedoch gerade dann ergeben, wenn der Grundpfandgläubiger ein Kreditinstitut ist und nur steuerfreie Leistungen gem. 4 Nr. 8 UStG erbringt. Kreditinstitute werden dies bei der Bewertung von Sicherheiten zu berücksichtigen haben.

Anzumerken ist, dass auch bei einem nicht steuerbaren Unternehmensverkauf im Ganzen, der mit der Grundstücksveräußerung verbunden ist, Umsatzsteuer auf den vereinbarten Massebeitrag anfällt. Nicht steuerbar ist in diesem Fall nur die Grundstückslieferung, nicht aber die entgeltliche Geschäftsbesorgung für den Grundpfandgläubiger. Die Leistungsbeziehungen sind nach der Sichtweise des BFH also auch hier zu trennen.

2.3 Ertragsteuern

Die freihändige Veräußerung eines Grundstücks durch den Insolvenzverwalter kann wie die Zwangsversteigerung auch zu gewerblichen oder sonstigen Einkünften der Insolvenzmasse führen. Insoweit gilt zur Abgrenzung der Einkunftsarten und zur Einordnung als Masseverbindlichkeit nichts anderes.

Zu beachten ist, dass die Insolvenzmasse gewerbliche Einkünfte erzielen kann, wenn Grundstücke zwar im Privatvermögen des Schuldners gehalten, innerhalb von ca. fünf Jahren jedoch mehr als drei Objekte veräußert werden.²²⁾ Dann wird widerlegbar vermutet, dass keine private Vermögensverwaltung vorliegt, sondern bereits beim Erwerb der Grundstücke die Absicht zur Wiederveräußerung bestand und nach dem Gesamtbild ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt wird. Ob eine Grundstücksveräußerung aus freien Stücken erfolgt oder auf Druck eines Grundpfandgläubigers, ist insoweit grundsätzlich unbeachtlich.²³⁾

IV. Verwaltung einer Immobilie in der Insolvenz

1. Verwaltung einer unbelasteten Immobilie durch den Insolvenzverwalter

1.1 Grundlagen

Geht gem. § 80 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis betreffend ein massezugehöriges Grundstück auf den Insolvenzverwalter über, „übernimmt“ dieser bestehende Miet- oder Pachtverträge mit den vom Schuldner wirksam getroffenen Vereinbarungen ebenso wie andere Nutzungsverhältnisse. Dementsprechend obliegt es dem Insolvenzverwalter, Miet- oder Pachtforderungen einzuziehen, auch soweit diese ggf. rückständig sind. Er kann Miet- oder Pachtverhältnisse unabhängig von dem Sonderkündigungsrecht des § 109 InsO auch nach allgemeinen Regeln beenden und neue Miet- oder Pachtverhältnisse eingehen.

Öffentliche Grundstückslasten sind ab Insolvenzeröffnung grundsätzlich Masseverbindlichkeiten.²⁴⁾ Auch private Lasten, beispielsweise aus vom Insolvenzverwalter in Anspruch genommenen Energielieferungen sind Masseverbindlichkeiten. Masseverbindlichkeiten hat der Insolvenzverwalter vorrangig aus der Masse zu bedienen, es sei denn, das Verfahren ist masseunzulänglich. In diesem Fall sind zunächst die absolut vor-

rangigen²⁵⁾ Kosten des Insolvenzverfahrens sicherzustellen und sodann gem. § 209 InsO die Neu- und danach die Altmasseverbindlichkeiten zu berichtigen.

Gemäß § 165 InsO kann der Insolvenzverwalter beim zuständigen Vollstreckungsgericht die Zwangsverwaltung einer massezugehörigen Immobilie beantragen. Dies gilt ausweislich des Wortlauts auch dann, wenn das Grundstück nicht mit Absonderungsrechten belastet ist. Freilich wird ein entsprechender Antrag wegen der damit verbundenen Kostenbelastung der Masse nur im absoluten Ausnahmefall sinnvoll sein,²⁶⁾ will sich der Insolvenzverwalter nicht einer Haftung wegen leichtfertiger Masseschmälerung aussetzen.

1.2 Umsatzsteuer

Die Vermietung und Verpachtung einer Immobilie ist eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare sonstige Leistung, die jedoch gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei ist. Gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG sind hingegen steuerpflichtig die Vermietung von kurzfristigen Beherbergungsmöglichkeiten, Fahrzeugstellplätzen, Campingplätzen oder Betriebsvorrichtungen.

Der Vermieter²⁷⁾ kann jedoch gem. § 9 Abs. 1 UStG einen an sich steuerfreien Vermietungsumsatz als steuerpflichtig behandeln, wenn die Vermietungsleistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, wenn also der Mieter selbst Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist und das Mietobjekt für sein Unternehmen nutzt. Sinnvoll ist die Ausübung dieser Option, wenn für die Immobilie vorsteuerbehaftete Aufwendungen zu erwarten sind, da dann die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen von der Umsatzsteuerforderung des Finanzamts in Abzug gebracht werden kann, oder wenn sonst eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG die Masse belasten würde.

Das Optionsrecht setzt weiter voraus, dass der Mieter gem. § 9 Abs. 2 UStG als Empfänger der Vermietungsleistung das Mietobjekt ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.²⁸⁾ Das bedeutet, dass die Vermietung an einen Unternehmer, der im Rahmen seines Unternehmens selbst nur steuerfreie Leistungen erbringt, stets steuerfrei bleibt. Bei einer Mischnutzung ist eine vertragliche und auch tatsächliche Trennung von Nutzungsbereichen erforderlich,

21) Insoweit zutreffend *Fölsing*, ZInsO 2011, 2261 ff.

22) Zur Abgrenzung vgl. BFH, Beschl. v. 10. 12. 2001 – GrS 1/98, BStBl II 2002, 291 = ZfR 2002, 316, dazu EWiR 2002, 571 (*Naijok*).

23) Vgl. BFH, Urt. v. 17. 12. 2009 – III R 101/06, BStBl II 2010, 541 = ZfR 2010, 423 (m. Anm. *J. Wagner*, S. 425); die Veräußerung im Wege der Zwangsversteigerung dürfte allerdings nicht als hier relevanter Veräußerungsvorgang anzusehen sein, weil sie gerade nicht Ausdruck einer Veräußerungsabsicht des Schuldners ist.

24) Die Grundsteuer ist wegen § 9 Abs. 2 GrStG jedoch erst ab Beginn des Folgejahres der Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeit.

25) Vgl. BGH, Beschl. v. 14. 10. 2010 – IX ZB 224/08, ZIP 2010, 2252 = ZVI 2011, 226, Rz. 7.

26) Vgl. die Beispiele und Nachweise bei *Uhlenbruck/Brinkmann*, Insolvenzordnung, 13. Aufl., 2010, § 165 Rz. 21.

27) Im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen nicht mehr zwischen „Vermietung“ und „Verpachtung“ unterschieden.

28) Vgl. hierzu die Verfügung S 7198 (Karte 2) der OFD Karlsruhe v. 5. 4. 2011, DStR 2011, 1034; zu Ausnahmen bei älteren Immobilien vgl. die Übergangsregel in § 27 Abs. 2 UStG.

so dass ggf. ein räumlich klar abgrenzbarer Teilbereich steuerpflichtig vermietet werden kann.²⁹⁾

Wurde die Option ausgeübt oder sind die Vermietungsleistungen der Insolvenzmasse nicht steuerbefreit, hat der Insolvenzverwalter dem Mieter eine ordnungsgemäße Rechnung³⁰⁾ unter Verwendung der Massesteuernummer zu erstellen. Er muss umgekehrt bei Eingangsrechnungen auf ordnungsgemäße Rechnungsstellung zur Erlangung des Vorsteuerabzugs achten. Der Insolvenzverwalter hat die vereinbarten³¹⁾ oder im Fall der Ist-Besteuerung die vereinnahmten³²⁾ Mieten in seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen aufzunehmen. Ist die Immobilie nur teilweise steuerpflichtig vermietet, kann er aus grundstücksbezogenen Eingangsrechnungen wegen § 15 Abs. 4 UStG Vorsteuerbeträge auch nur anteilig im Verhältnis der steuerpflichtigen zur steuerfreien Nutzung in Abzug bringen. Die Finanzverwaltung kann gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO Ansprüche der Insolvenzmasse auf Umsatzsteuervergütungen nicht mit Insolvenzforderungen verrechnen.

Zieht der Insolvenzverwalter Mietforderungen ein, die bereits vor Insolvenzeröffnung begründet waren, hat er nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung darin enthaltene Umsatzsteuerbeträge als Masseverbindlichkeit zu berichtigen. Nach der Rechtsprechung des BFH sollen Entgeltforderungen des Schuldners für Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung erbracht wurden, bei Insolvenzeröffnung aus Rechtsgründen einbringlich werden, so dass die Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Umsatzes gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen sei. Die Uneinbringlichkeit beruhe darauf, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übergehe und der „vorinsolvenzliche“ Unternehmensteil die Forderung nicht mehr vereinnahmen könne.³³⁾ Vereinnahmt der Insolvenzverwalter solche Altforderungen, soll dies zu einer weiteren Berichtigung i. S. d. § 17 Abs. 2 Satz 2 UStG nach Insolvenzeröffnung führen, weshalb die enthaltenen Umsatzsteuerbeträge im Fall der Soll-Besteuerung³⁴⁾ Masseverbindlichkeiten seien. Für den Fall der Ist-Besteuerung behandelt der BFH die enthaltene Umsatzsteuer ebenfalls als Masseverbindlichkeit, begründet dies aber mit der Anknüpfung an den Zeitpunkt der für die Steuerentstehung maßgeblichen Vereinnahmung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG.³⁵⁾

Zu beachten ist, dass durch die unbedachte Vermietung oder sonstige Verwendung eines Grundstückes ein Vorsteuer-Berichtigungsanspruch gem. § 15a UStG ausgelöst werden kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Schuldner innerhalb der letzten 10 Jahre beim Immobilienerwerb oder bei der Errichtung von Gebäuden den Vorsteuerabzug in größerem Umfang geltend gemacht hatte, als es den („schädlichen“) tatsächlichen Verhältnissen der anschließenden Verwendung für steuerpflichtige Umsätze entspricht. Das Finanzamt kann dann die in der Vergangenheit in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge anteilig zurückfordern. Soweit eine schädliche Änderung durch den Insolvenzverwalter beispielsweise bei einer Neuvermietung herbeigeführt wird, ist der daraus resultierende Vorsteuer-Berichtigungsanspruch nach Auffassung des BFH³⁶⁾ eine Masseverbindlichkeit.

Für die Umsatzsteuerpflicht der Insolvenzmasse kann schließlich das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG relevant sein. Diese liegt z. B. bei einer Betriebsaufspaltung vor, wenn der Grundstückseigentümer als Organträger sein Grundstück als wesentliches Betriebsmittel an eine GmbH als Organgesellschaft überlässt, an der er wiederum beherrschend beteiligt ist.³⁷⁾ In diesem Fall ist umsatzsteuerlicher Unternehmer ausschließlich der Grundstückseigentümer, so dass er allein sämtliche Umsätze auch der Organgesellschaft zu deklarieren hat. Die umsatzsteuerliche Organschaft wird spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft beendet, so dass ab diesem Zeitpunkt der Insolvenzverwalter über das Vermögen der Organgesellschaft deren Umsätze zu deklarieren hat, während der Insolvenzverwalter über das Vermögen des Grundstückseigentümers nur noch dessen eigene Umsätze deklarieren muss. Eine Vorsteuer-Berichtigung wegen der vom Organträger geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus unbezahlten Eingangsrechnungen der Organgesellschaft hat das Finanzamt nach Beendigung der Organschaft nicht gegenüber dem Organträger, sondern gegenüber der Organgesellschaft geltend zu machen,³⁸⁾ so dass es entsprechende Insolvenzforderungen zur Tabelle anmelden wird.

1.3 Ertragsteuern

Ertragsteuerlich stellen die vereinnahmten Mieten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder – bei Vermietung von Immobilien im Betriebsvermögen bzw. durch eine Kapitalgesellschaft – gewerbliche Einkünfte dar. Dementsprechend kön-

29) Die Vermietung an einen Arzt ist daher nur insoweit steuerpflichtig möglich, wie bspw. ein einzelnes Praxiszimmer ausschließlich für nicht steuerbefreite eigene zahnprothetische Leistungen verwendet wird. Gleiches gilt bei einer Arztpraxis für einen Praxisraum, in dem ausschließlich nicht steuerbefreite Leistungen der Schönheitschirurgie erbracht werden.

30) Zu den Anforderungen vgl. § 14 UStG und § 31 UStDV; eine Dauermietrechnung unter Verwendung einer fortlaufenden Rechnungsnummer ist jedenfalls für ab dem 1.1.2004 abgeschlossene Mietverträge erforderlich; vgl. BMF-Schreiben v. 29.1.2004 – IV B 7-S 7280-19/04, BStBl I 2004, 258.

31) Im Regelfall der Sollbesteuerung gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG ist maßgeblich, für welchen Voranmeldungszeitraum die Mietzahlung vereinbart ist, ohne dass es auf die tatsächliche Zahlung ankommt.

32) Vgl. § 20 UStG.

33) Vgl. BFH, Ur. v. 9.12.2010 – VR 22/10, ZIP 2011, 782 (m. Bespr. *Schmittmann*, S. 1125 u. m. Bespr. *Welte/Friedrich-Vache*, S. 1595), zur Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen; die Grundsätze sind ausweislich des BMF-Schreibens v. 9.12.2011 – IV D 2-S 7330/09/10001, Dok. 2011/0992053 auf Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 eröffnet werden.

34) Vgl. BFH, Ur. v. 9.12.2010 – VR 22/10, ZIP 2011, 782 (m. Bespr. *Schmittmann*, S. 1125 u. m. Bespr. *Welte/Friedrich-Vache*, S. 1595).

35) Vgl. hierzu BFH, Ur. v. 29.1.2009 – VR 64/07, BStBl II 2009, 682 = ZIP 2009, 977, dazu EWIR 2009, 315 (*Berger*), zu dem das Ur. v. 9.12.2010 – VR 22/10, ZIP 2011, 782 (m. Bespr. *Schmittmann*, S. 1125 u. m. Bespr. *Welte/Friedrich-Vache*, S. 1595), entgegen dem Leitsatz des Gerichtes freilich keine „Fortführung“ darstellte.

36) Vgl. BFH, Ur. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, ZIP 2011, 1222 (m. Anm. *Kahlert*, S. 1225), dazu EWIR 2011, 471 (*de Weerth*).

37) Vgl. zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft im Einzelnen *Klenk*, in: *Sölch/Ringleb*, UStG, Stand 4/2011, § 2 Rz. 65 ff.; *Korn*, in: *Bunjes/Geist*, UStG, 10. Aufl., 2011, § 2 Rz. 107 ff.; ferner aus neuerer Zeit BFH, Ur. v. 22.4.2010 – VR 9/09, BStBl II 2011, 597 = ZIP 2010, 1491; BFH, Ur. v. 1.12.2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, 600 = ZIP 2011, 710 und BFH, Ur. v. 24.8.2011 – VR 53/09, ZIP 2011, 2421 (m. Anm. *Kahlert*, S. 2424).

38) Vgl. BFH, Ur. v. 7.12.2006 – VR 2/05, BStBl II 2007, 848; anders insoweit FG München, Ur. v. 26.2.2010 – 14 K 1705/07 sowie FG Köln, Ur. v. 20.2.2008 – 7 K 3972/02: der Berichtigungsanspruch richtet sich gegen den Organträger, wenn die Forderungen gegen die Organgesellschaft bereits vor oder mit Beendigung der Organschaft uneinbringlich waren.

nen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben die Kosten des Grundstücks und der Vermietung sowie eine anteilige Absetzung für Abnutzung (AfA) in Abzug gebracht werden.

Ist der Schuldner an einer Grundstücksgemeinschaft beteiligt, werden die Vermietungseinkünfte im Verhältnis der Beteiligungsquote der Insolvenzmasse zugerechnet und gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellt. Die Zurechnung der Vermietungseinkünfte erfolgt unabhängig davon, ob tatsächlich anteilige Vermietungsübererlöse zu einem Massezufluss geführt haben.

2. Zwangsverwaltung einer belasteten Immobilie in der Insolvenz

2.1 Rechte und Pflichten des Zwangsverwalters

Ist das massezugehörige Grundstück mit Grundpfandrechten belastet, stellt sich die Situation für den Insolvenzverwalter zunächst unverändert dar. Er „übernimmt“ bestehende Mietverträge und Nutzungsverhältnisse, kann diese nach § 109 InsO oder allgemeinen Regeln kündigen, neue begründen und hat Mietforderungen einzuziehen. Das eingetragene Grundpfandrecht allein gewährt ein Absonderungsrecht lediglich an dem Grundstück, nicht aber auch an den Nutzungen.

Wird auf Antrag des Grundpfandgläubigers die Zwangsverwaltung angeordnet, entsteht jedoch eine Sondermasse, bestehend aus den Vermögensgegenständen, die von der Beschlagnahme gem. §§ 148 ZVG erfasst und nunmehr der Verwaltung und Nutzung durch den Insolvenzverwalter entzogen werden.³⁹⁾ Der Zwangsverwalter hat gem. § 152 Abs. 1 ZVG das Grundstück in seinem wirtschaftlichen Bestand zu erhalten und ordnungsmäßig zu benutzen sowie die von der Beschlagnahme umfassten Ansprüche geltend zu machen. Hierzu kann auch gehören, dass der Zwangsverwalter ausnahmsweise selbst in dieser Funktion einen Gewerbebetrieb fortführt, der unter notwendiger Verwendung der Immobilie und von beschlagnahmtem Zubehör vom Schuldner unterhalten wird.⁴⁰⁾

War die Immobilie einem Mieter bereits vor der Beschlagnahme überlassen worden, dann ist der Mietvertrag gem. § 152 Abs. 2 ZVG auch dem Zwangsverwalter gegenüber wirksam. Die Beschlagnahme umfasst gem. § 148 Abs. 1 Satz 2, § 21 Abs. 2 ZVG i. V. m. §§ 1124, 1123 BGB dann insbesondere laufende und bis zu einem Jahr vor der Beschlagnahme rückständige Miet- oder Pachtforderungen sowie nach Beendigung eines Vertrags die Forderung auf Nutzungsentgelt nach § 546a BGB.⁴¹⁾ Solche Forderungen können nicht mehr vom Insolvenzverwalter, sondern müssen nunmehr vom Zwangsverwalter eingezogen werden.

Laufende öffentliche Lasten des Grundstücks sowie beispielsweise Hausgelder von Wohnungseigentümergeinschaften hat der Zwangsverwalter gem. § 156 ZVG vorweg zu berichtigen. Ferner sind die aus der Zwangsverwaltung gezogenen Nutzungen entsprechend der Rangfolge des § 155 ZVG auf die Ausgaben der Verwaltung und Verfahrenskosten zu verteilen.

2.2 Umsatzsteuer

Auch der Zwangsverwalter ist Verwalter fremden Vermögens i. S. d. § 34 Abs. 3 AO. Er hat, soweit seine Verwaltung reicht,

die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die ohne Zwangsverwaltungsverfahren in der Insolvenz dem Insolvenzverwalter bzw. ansonsten dem Schuldner oblägen. Den Zwangsverwalter treffen daher Steuererklärungs- sowie Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Hinblick auf das zwangsverwaltete Objekt. Hinzu treten diesbezügliche Auskunft- und Nachweispflichten.

Soweit Umsätze den zwangsverwalteten Bereich betreffen, sind Umsatzsteuerbescheide an den Zwangsverwalter zu richten. Auch insoweit gilt, dass die Vermietung des zwangsverwalteten Grundstücks grundsätzlich gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei ist, sofern keine Vermietung gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG vorliegt. Der Zwangsverwalter kann gem. § 9 Abs. 1 UStG die an sich steuerfreie Vermietung als steuerpflichtig behandeln, wenn der Mieter selbst Unternehmer i. S. d. § 2 UStG ist, das Mietobjekt für sein Unternehmen nutzt und das Mietobjekt ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Sofern für die Vermietung zur Umsatzsteuer optiert wurde, hat er dem Mieter unter der Steuernummer der Zwangsverwaltung eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen und auf ordnungsgemäße Eingangsrechnungen zu achten. Den Zwangsverwalter trifft die Pflicht, Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen im Hinblick auf die im Rahmen der Zwangsverwaltung getätigten Umsätze abzugeben. Hierbei hat auch er zu beachten, dass der Vorsteuerabzug bei nur teilweise steuerpflichtiger Nutzung wegen § 15 Abs. 4 UStG nur anteilig geltend gemacht werden kann.

Unterliegen mehrere Grundstücke der Zwangsverwaltung, dann sind die Nutzungen des Grundstücks und die Ausgaben der Verwaltung gem. § 155 ZVG für jedes Grundstück gesondert zu ermitteln. Auch die Umsatzsteuer ist deshalb für jedes Grundstück gesondert zu ermitteln und anzumelden, da sonst Grundpfandgläubiger verschiedener Objekte des gleichen Schuldners die Umsatzsteuerbelastung jeweils anderer Objekte mitzutragen hätten.⁴²⁾ Nach Auffassung des BFH kommt eine gemeinsame Veranlagung zur Umsatzsteuer nur in Ausnahmefällen in Betracht, wenn beispielsweise das Gericht die Zwangsverwaltung gem. §§ 146, 18 ZVG im selben Verfahren angeordnet hat oder die Grundstücke einheitlich unternehmerisch genutzt werden.

Auch für den Zwangsverwalter kann es riskant sein, wenn er durch die Verwendung der Immobilie eine Vorsteuer-Berichtigung gem. § 15a UStG auslöst. Soweit eine schädliche Änderung der Verwendungsverhältnisse durch ihn herbeigeführt wird, ist der daraus resultierende Vorsteuer-Berichtigungs-

39) Vgl. MünchKomm-Lawowski/Tetzlaff, InsO, 2. Aufl., § 165 Rz. 30; Ulenbruck/Brinkmann (Fußn. 26), § 165 Rz. 22.

40) Vgl. BGH, Beschl. v. 14. 4. 2005 – V ZB 16/05, ZfR 2005, 560 (m. Anm. B. Weber, S. 563) = ZIP 2005, 1195 = ZVI 2005, 494, zum Betrieb eines Schlosshotels mit Restaurant; weitere Beispiele bei Böttcher/Keller, in: Böttcher, ZVG, 5. Aufl., 2010, § 148 Rz. 13a; zu Einzelfragen des Gewerbebetriebs in der Zwangsverwaltung siehe Depré/Mayer, Die Praxis der Zwangsverwaltung, 6. Aufl., 2011, Rz. 609 ff.

41) Vgl. zu Einzelheiten Böttcher/Keller (Fußn. 40), § 148 Rz. 6 ff. m. w. N.

42) Vgl. BFH, Urt. v. 18. 10. 2001 – V R 44/00, BSchl II 2002, 171 = ZfR 2002, 404.

anspruch ihm gegenüber als Zwangsverwalter durch Bescheid festzusetzen.⁴³⁾

Ob der Zwangsverwalter beim Einzug von Mietforderungen, die der Umsatzsteuer unterliegen und bereits vor Anordnung der Zwangsverwaltung begründet waren, die Umsatzsteuer aus den Altforderungen schuldet, ist derzeit nicht geklärt. Legt man die vom BFH für die Insolvenzverwaltung neu entwickelten Grundsätze zugrunde, wäre dies zu bejahen. Die Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen ergäbe sich entweder aus der vorhergehenden Insolvenzeröffnung, spätestens aber aus der Beschlagnahme der Altforderungen, die weder vom vorinsolvenzlichen schuldnerischen Unternehmen noch vom Insolvenzverwalter vereinnahmt wurden. Wenn parallel zum Zwangsverwaltungsverfahren ein eröffnetes Insolvenzverfahren anhängig ist, würde die zur Berichtigung führende Vereinnahmung der Altforderungen jedenfalls umsatzsteuerlich nicht durch die Insolvenzmasse, sondern den Zwangsverwalter stattfinden, so dass die „Masseverbindlichkeit“ auch nur bei ihm anzusiedeln wäre. Ob der BFH bei seiner Entscheidung solche Folgewirkungen bedacht hat, darf bezweifelt werden.

Parallel zum Zwangsverwaltungsverfahren bleibt der Insolvenzverwalter Verwalter fremden Vermögens im Hinblick auf die übrige Insolvenzmasse. Er bleibt verpflichtet, Umsatzsteuererklärungen für seine Masseverwaltung abzugeben. Die aus der Insolvenzverwaltung außerhalb des Zwangsverwaltungsverfahrens resultierende Umsatzsteuer ist ausschließlich durch einen an den Insolvenzverwalter zu richtenden Umsatzsteuerbescheid geltend zu machen.⁴⁴⁾

Umsatzsteuerforderungen gegenüber dem Insolvenzverwalter können bei Masseunzulänglichkeit des Insolvenzverfahrens nicht mit Ansprüchen des parallel tätigen Zwangsverwalters auf Umsatzsteuervergütungen verrechnet werden. Anderenfalls würde der Grundpfandgläubiger entgegen § 155 ZVG mit Umsatzsteuern belastet, die keine Ausgaben der Zwangsverwaltung sind. Auch im umgekehrten Verhältnis wäre eine Verrechnung unzulässig, da die außerhalb des Insolvenzverfahrens resultierenden Umsatzsteuern nicht durch die Verwaltung der Insolvenzmasse begründet und damit keine Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind.

2.3 Ertragsteuern

Der Zwangsverwalter ist nicht Steuerschuldner von Ertragsteuern, da diese weder öffentliche Lasten des Grundstücks noch Kosten des Verfahrens darstellen. Er ist auch nicht verpflichtet, ertragsteuerliche Erklärungen abzugeben oder einen steuerlichen Gewinn gem. § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG zu ermitteln.⁴⁵⁾

Insoweit bleibt ausschließlich der Insolvenzverwalter verpflichtet, Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer oder Gewerbesteuererklärungen abzugeben. Hierbei muss der Insolvenzverwalter allerdings die vom Zwangsverwalter getätigten Einnahmen und Ausgaben bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bzw. des Gewerbeertrags mitberücksichtigen. Es empfiehlt sich daher für den Insolvenzverwalter, die Rechnungslegung des Zwangsverwalters anzufordern, zu der dieser gem. § 154 ZVG gegenüber dem Gericht ohnehin verpflichtet ist.

Die vom Zwangsverwalter erzielten Überschüsse aus der Vermietung sind als Einkünfte des Schuldners der Insolvenzmasse zuzurechnen. Die Verwendung der Überschüsse zur Rückführung der Forderung des Grundpfandgläubigers kann jedoch als Teil der Betriebsausgaben oder Werbungskosten die Vermietungseinkünfte bzw. gewerblichen Einkünfte mindern, soweit entsprechend der gesetzlichen Tilgungsreihenfolge des § 367 BGB zunächst auf Kosten und Zinsen verrechnet wird.

Ob und inwieweit Ertragsteuern, die auf Einkünften im Rahmen der Zwangsverwaltung basieren, im Insolvenzverfahren Masseverbindlichkeiten, Insolvenzforderungen oder Forderungen gegen ein insolvenzfreies Vermögen darstellen, ist noch nicht geklärt.⁴⁶⁾ Die ertragsteuerliche Zurechnung von Einkünften zur Insolvenzmasse erfolgt auch in anderen Fällen unabhängig von einem tatsächlichen Massezufluss.⁴⁷⁾ Jedenfalls muss aber die Zurechnung sich an der Trennung der Zeiträume vor bzw. nach Insolvenzeröffnung orientieren.

3. Kalte Zwangsverwaltung einer belasteten Immobilie

3.1 Grundlagen der kalten Zwangsverwaltung

Während das gerichtliche Zwangsverwaltungsverfahren neben der Zwangsversteigerung die in § 165 InsO gesetzlich vorgesehene Immobilienverwertung darstellt, sind Grundpfandgläubiger und Insolvenzverwalter oftmals an einer anderen Lösung interessiert. Daher wird zwischen Insolvenzverwalter und Grundpfandgläubiger häufig eine sog. kalte Zwangsverwaltung vereinbart. Dadurch erspart der Grundpfandgläubiger Verfahrenskosten und es werden mögliche Reibungsverluste zwischen Insolvenzverwalter und Zwangsverwalter vermieden.

Unter verschiedenen anderen Gestaltungsmöglichkeiten⁴⁸⁾ verpflichtet sich im Regelfall der Insolvenzverwalter, die Immobilie „wie ein Zwangsverwalter“ zu verwalten, also Mieten einzuziehen und von der übrigen Insolvenzmasse zu separieren, von den Einnahmen oder etwaigen Vorschüssen des Grundpfandgläubigers die laufenden Grundstückskosten zu bedie-

43) Vgl. FG Berlin, Urt. v. 25. 5. 2004 – 5 K 5193/03.

44) Vgl. für das Verhältnis zwischen Zwangsverwalter und dem Grundstückseigentümer als Vollstreckungsschuldner BFH, Urt. v. 23. 6. 1988 – V R 203/83, BStBl II 1988, 920 = ZIP 1989, 122, dazu EWIR 1989, 95 (Weiß).

45) Vgl. schon BFH, Urt. v. 12. 11. 1992 – IV B 83/91, BStBl II 1993, 265 = ZIP 1993, 374, dazu EWIR 1993, 219 (App); wenn allerdings der Zwangsverwalter ausnahmsweise den grundstücksbezogenen Gewerbebetrieb des Schuldners fortführt, hat er alle sich hieraus ergebenden steuerlichen Pflichten zu erfüllen, vgl. Depré/Mayer (Fußn. 40), Rz. 670.

46) Vgl. Waza/Uhländer/Schmittmann (Fußn. 4), Rz. 671.

47) Vgl. BFH, Urt. v. 18. 5. 2010 – XR 60/08, BStBl II 2011, 429 = ZIP 2010, 1612, dazu EWIR 2010, 677 (de Weerth) zur Gewinnzurechnung nach Auflösung einer Rückstellung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft; grundsätzlich ist die Berücksichtigung von Einkünften, die mehreren Personen steuerlich zuzurechnen sind, unabhängig davon, ob der Insolvenzmasse tatsächliche Auszahlungen zugute kamen.

48) Zu Einzelheiten vgl. Janca, InsBüro 2004, 377. – Durch wen die mit der kalten Zwangsverwaltung verbundene Leistung erbracht wird und wem die Vergütung hierfür zusteht, richtet sich nach der vertraglichen Vereinbarung der Beteiligten. Als Berechtigter kommt sowohl die Insolvenzmasse als auch die Person des Insolvenzverwalters in Betracht. In diesem Fall scheidet eine Anrechnung der Vergütung für die kalte Zwangsverwaltung auf die Insolvenzverwaltervergütung aus, denn die Aufgaben des kalten Zwangsverwalters und des Insolvenzverwalters sind materiell-rechtlich unterschiedlicher Natur, vgl. LG Leipzig, Beschl. v. 23. 1. 2007 – 12 T 763/06. Nach Eickmann (Vergütungsrecht, Kommentar zur InsVV, 2. Aufl., 2001, vor § 1 Rz. 25) löst die Tätigkeit im Rahmen einer kalten Zwangsverwaltung eine zusätzliche und gesonderte Vergütung aus, wie sie auch angefallen wäre, wenn der Grundpfandgläubiger das gerichtliche Zwangsverwaltungsverfahren betrieben hätte.

nen und die erzielten Übererlöse an den Grundpfandgläubiger auszukehren. Im Gegenzug verzichtet der Grundpfandgläubiger für die Geltungsdauer der Vereinbarung darauf, ein gerichtliches Zwangsverwaltungsverfahren zu beantragen, und gewährt dem Insolvenzverwalter für die Verwaltung der Immobilie eine Vergütung, die sich an den Vergütungsvorschriften der Zwangsverwalterverordnung orientiert.

3.2 Umsatzsteuer

Bislang fehlte eine höchstrichterliche Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Einordnung der kalten Zwangsverwaltung. In seinem Urteil vom 18. 8. 2005⁴⁹⁾ hatte der BFH sich nur mit der freihändigen Veräußerung einer belasteten Immobilie befasst. Das FG Düsseldorf hatte daher mit seiner Entscheidung vom 10. 6. 2009⁵⁰⁾ Neuland betreten. Nunmehr⁵¹⁾ hat der BFH entschieden, dass die für die freihändige Veräußerung bestätigten und oben dargelegten Grundsätze auch auf die kalte Zwangsverwaltung anzuwenden sind. Dies ist konsequent.

De Weerth hatte nach der Entscheidung des FG Düsseldorf eine Änderung der Rechtsprechung im Revisionsverfahren angemahnt,⁵²⁾ die nun ausgeblieben ist. Schon zuvor⁵³⁾ hatte er danach differenzieren wollen, ob der Grundpfandgläubiger mit der Vereinbarung der kalten Zwangsverwaltung einen ausdrücklichen Verzicht auf die Einleitung von Zwangsmaßnahmen verbunden hatte oder nicht. Nur der ausdrückliche Verzicht auf Zwangsmaßnahmen sei eine sonstige Leistung, die der Grundpfandgläubiger an die Masse erbringe und für die er im Gegenzug die vereinnahmten Mieten abzüglich des einbehaltenen Massebeitrags erhalte. Diese Betrachtungsweise widerspricht den wirtschaftlichen Interessen der Beteiligten, die mit der Vereinbarung einer kalten Zwangsverwaltung verbunden sind.

Zutreffend ist allerdings, dass der temporäre Verzicht des Grundpfandgläubigers auf die Einleitung eines gerichtlichen Zwangsverwaltungsverfahrens eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG darstellt. Dieser Verzicht ist aber nur ein Teil eines Gesamtpakets, das der Grundpfandgläubiger als Gegenleistung für die Tätigkeit des kalten Zwangsverwalters erbringt. Die vereinbarte Vergütung in Form eines prozentualen oder fixen Anteils an den Mieteinnahmen⁵⁴⁾ ist der zweite Teil dieses Gesamtpakets. Beide Elemente zusammen stellen eine einheitliche Gegenleistung des Grundpfandgläubigers für die kalte Zwangsverwaltung dar.

Dem steht im Sinne eines Gegenseitigkeitsverhältnisses die vom Insolvenzverwalter erbrachte Tätigkeit der kalten Zwangsverwaltung gegenüber. Diese Tätigkeit, zu der der Insolvenzverwalter bei einer gerichtlichen Zwangsverwaltung gerade nicht verpflichtet wäre, stellt wiederum eine Geschäftsbesorgung dar, die sowohl für die Masse selbst als auch für den Grundpfandgläubiger erbracht wird.

Die Mietüberschüsse insgesamt stehen dagegen nicht in diesem Gegenseitigkeitsverhältnis,⁵⁵⁾ weil sie keine Leistung des Verwalters selbst, sondern nur Objekt von dessen Leistung ist. Dies ist vergleichbar mit der freihändigen Veräußerung der Immobilie, bei welcher der Kaufpreis selbst auch keine Leistung im Verhältnis zwischen Insolvenzverwalter und Grund-

pfandgläubiger ist; die Leistung des Insolvenzverwalters besteht nur darin, die vom Erwerber erbrachte Leistung weiterzuleiten und hieran keine Rechte geltend zu machen, soweit nicht ein Massebeitrag vereinbart ist. Allein der einzubehaltende Massebeitrag steht im Gegenseitigkeitsverhältnis der Leistungsbeziehung mit dem Grundpfandgläubiger. Ebenso verhält es sich mit der Vergütung für die kalte Zwangsverwaltung. Anderenfalls käme es zu einer Doppelberücksichtigung von Umsätzen und die gesamten Mietüberschüsse wären als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer heranzuziehen, obgleich zwischen kaltem Zwangsverwalter und Grundpfandgläubiger keine Vermietungsumsätze getätigt werden.

Im Hinblick auf den Inhalt der im Gegenseitigkeitsverhältnis stehenden Leistungen mag deshalb zwar in gewisser Weise ein tauschähnliches Geschäft i. S. d. § 3 Abs. 12 UStG vorliegen.⁵⁶⁾ Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist dann aber gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG der Wert jedes Umsatzes. Dementsprechend bildet der Wert der Tätigkeit des kalten Zwangsverwalters die Bemessungsgrundlage. Dieser besteht in der vereinbarten Vergütung für die zu berechnende Umsatzsteuer, während dem temporären Verzicht des Grundpfandgläubigers auf die Einleitung einer gerichtlichen Zwangsverwaltung eine selbständige Bedeutung kaum zukommt.

3.3 Ertragsteuern

In ertragsteuerlicher Hinsicht sind die gleichen Aspekte zu beachten wie im Fall der Zwangsverwaltung im gerichtlichen Verfahren, vgl. oben IV 2.3.

V. Exkurs: Verwertung beweglicher Sicherungsgüter durch den Insolvenzverwalter

In dem Urteil des BFH vom 18. 8. 2005⁵⁷⁾ ging das Gericht noch davon aus, dass der Insolvenzverwalter mit der Verwertung sicherungsübereigneter beweglicher Gegenstände im Verhältnis zum absonderungsberechtigten Gläubiger keine sonstige Leistung gegen Entgelt erbringe. Die gesetzlich normierten Feststellungs- und Verwertungskosten gem. § 171 Abs. 1 bzw. Abs. 2 InsO, die zu Lasten des Sicherungsgläubigers vom Verwertungserlös für die Masse einbehalten werden, stellten danach kein Entgelt für eine sonstige Leistung der Insolvenzmasse bzw. des Insolvenzverwalters dar. Insoweit sollte der Insolvenzverwalter nur die ihm gesetzlich auferlegten Pflichten gegenüber der Gläubigersamtheit erfüllen und keine Leistung für den einzelnen Gläubiger erbringen.

49) BFH, Urt. v. 18. 8. 2005 - V R 31/04, BStBl II 2007, 183 = ZfR 2005, 897 (LS) = ZIP 2005, 2119.

50) FG Düsseldorf, Urt. v. 10. 6. 2009 - 5 K 3940/07 U.

51) BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 - V R 28/09, ZfR 2012, 28 - in diesem Heft = ZIP 2011, 1923.

52) *De Weerth*, DStRE 2009, 1395 f.

53) *De Weerth*, NZI 2007, 329 ff.

54) Oder sonst entsprechend der ZwVwV, die bspw. auch eine Zeitvergütung vorsieht, wenn keine Mieteinnahmen erzielt werden.

55) So aber wohl *de Weerth*, NZI 2007, 329, 331.

56) So *de Weerth*, NZI 2007, 329, 331.

57) BFH, Urt. v. 18. 8. 2005 - V R 31/04, BStBl II 2007, 183 = ZfR 2005, 897 (LS) = ZIP 2005, 2119.

In seinem Urteil vom 28. 7. 2011⁵⁸⁾ hat der BFH – ohne dass es im entschiedenen Fall darauf ankam – diese Rechtsprechung im Hinblick auf die Verwertungskosten nunmehr ausdrücklich aufgegeben. Die gesetzliche Verwertungskostenpauschale gem. § 171 Abs. 2 InsO sei ein Betrag, der im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen Insolvenzmasse und Sicherungsgläubiger erbracht werde und dem eine Geschäftsbesorgung des Insolvenzverwalters – jedenfalls auch – für den Sicherungsgläubiger als Einzelbeteiligten zugrunde liege. Der Insolvenzverwalter habe statt der eigenen Verwertung auch die Möglichkeit, den Gegenstand dem Sicherungsgläubiger zur Verwertung zu überlassen.⁵⁹⁾ Die Verwertung für den Sicherungsgläubiger sei, auch wenn sie eine gesetzlich vorgesehene Aufgabe des Insolvenzverwalters ist, eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung, so dass die Verwertungskosten als Entgelt der Umsatzsteuer unterliegen.

Diese Änderung der Rechtsprechung mag verwundern,⁶⁰⁾ sie ist aber zu begrüßen, denn es wird im Ergebnis nicht mehr nach der Art des Sicherungsgegenstands unterschieden. Ob ein steuerbarer Umsatz vorliegt, hängt zudem nicht davon ab, ob die Lieferung oder sonstige Leistung frei von äußeren Zwängen wie Verwertungspflichten bzw. -rechten oder erzwungenermaßen erfolgt. Die in § 9 Abs. 2 UStG vorausgesetzte Steuerbarkeit der Grundstücksveräußerung im Wege der Zwangsversteigerung belegt dies.

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass sämtliche Verwertungskosten – pauschal oder in tatsächlich entstandener Höhe –, die zugunsten der Insolvenzmasse einbehalten werden, der Umsatzsteuer unterworfen werden. Dies umfasst sowohl die Verwertung von beweglichen Gegenständen als auch den Einzug sicherungshalber abgetretener Forderungen. Ist hierbei abweichend von § 171 InsO ein höherer Massebeitrag vereinbart, unterliegt dieser insoweit der Umsatzsteuer, als er nicht der gesetzlich unveränderbar normierten Feststellungspauschale von 4 % entspricht. Denn diese Pauschale für die Feststellung von Massegegenständen ist in einer Tätigkeit des Insolvenzverwalters begründet, die der Insolvenzmasse allein zugutekommt und die damit keinen steuerbaren Umsatz darstellt.

Die Änderung der Rechtsprechung ist in allen offenen Fällen zu beachten. Sie darf wegen § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO jedoch nicht angewandt werden, soweit für abgeschlossene Zeiträume bereits Umsatzsteuerfestsetzungen vorliegen. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass eine Voranmeldung oder Jahreserklärung gem. § 168 AO einer Steuerfestsetzung gleichsteht. Jedenfalls

dann, wenn neue Verwertungshandlungen erfolgen, sollte der Insolvenzverwalter die Rechtsprechungsänderung daher berücksichtigen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass bei der Verwertung von sicherungsübereigneten beweglichen Gegenständen neben der entgeltlichen Geschäftsbesorgung im Verhältnis zwischen Insolvenzverwalter und Sicherungsgläubiger noch zwei weitere Leistungsbeziehungen zu beachten sind.⁶¹⁾ Mit der Veräußerung des Sicherungsguts durch den Insolvenzverwalter an einen Erwerber wird zunächst eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung vom Schuldner bzw. von der Insolvenzmasse an den Sicherungsgläubiger aufgrund der Sicherungsübereignung vollendet. Hinzu kommt als weiterer steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz die entgeltliche Lieferung des Sicherungsguts an den Erwerber.⁶²⁾ Dementsprechend wird die Insolvenzmasse aus der Verwertung mit der Umsatzsteuer aus der vollendeten Lieferung an den Sicherungsgläubiger belastet und der Insolvenzverwalter hat diese gem. § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO aus dem Verwertungserlös einzubehalten. Der Sicherungsgläubiger wiederum schuldet die Umsatzsteuer aus der Weiterlieferung an den Erwerber und kann, zugleich die vom Insolvenzverwalter einbehaltene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern ihm der Vorsteuerabzug nicht wegen eigener steuerfreier Umsätze nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG versagt ist.

VI. Zusammenfassung

Die Entscheidung des BFH vom 28. 7. 2011 schafft eine neue Struktur in der steuerlichen Handhabung von Verwertungshandlungen in der Insolvenz. Zu begrüßen ist, dass die bislang herrschende Ungleichbehandlung der Verwertung von beweglichen und unbeweglichen Sicherungsgütern aufgehoben wird. Die Diskussion über steuerrechtliche, zivilrechtliche und insolvenzrechtliche Implikationen kann durch die Entscheidung neue Schubkraft erlangen.

58) BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 – V R 28/09, ZfR 2012, 28 – in diesem Heft = ZIP 2011, 1923.

59) Kritisch zu diesem Argument wegen der grundsätzlichen Pflicht des Insolvenzverwalters, die Masse zu mehren, *Fölsing*, ZInsO 2011, 2261.

60) Vgl. *Kroth*, FD-InsR 2011, 323729.

61) Sog. Doppelumsatz vgl. BFH, Urt. v. 19. 7. 2007 – V B 222/06, BStBl II 2008, 163 = ZIP 2007, 1998.

62) Der BFH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein solcher Doppelumsatz bei der freihändigen Veräußerung oder Zwangsversteigerung eines massezugehörigen Grundstücks nicht vorliegt: vgl. BFH, Urt. v. 28. 7. 2011 – V R 28/09, ZfR 2012, 28 = ZIP 2011, 1923; ebenso bereits BFH, Urt. v. 19. 12. 1985 – V R 139/76, BStBl II 1986, 500 = ZIP 1986, 991, dazu EWiR 1986, 837 (*Weiß*).