

**Dokumentnummer:** 5r1\_06  
**letzte Aktualisierung:** 16.9.2009

**BFH**, 30.4.2009 - V R 1/06

UStG 1999 §§ 3, 13; Richtlinie 77/388/EWG Art. 5; InsO §§ 38, 55, 103

## **Umsatzsteuer grundsätzlich Masseverbindlichkeit bei Leistungsausführung erst nach Verfahrenseröffnung**

- a) Wählt der Insolvenzverwalter die Erfüllung eines bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht oder nicht vollständig erfüllten Werkvertrages, wird die Werklieferung - wenn keine Teilleistungen i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG gesondert vereinbart worden sind - erst mit der Leistungserbringung nach Verfahrenseröffnung ausgeführt.
- b) Bei der hierauf entfallenden Umsatzsteuer handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit, soweit das vereinbarte Entgelt nicht bereits vor Verfahrenseröffnung vereinnahmt wurde.

Verwirklichung des Besteuerungstatbestands nach Insolvenzeröffnung, wenn der Insolvenzverwalter nach § 103 InsO die vollständige Erfüllung eines bei Insolvenzeröffnung nicht oder nur teilweise erfüllten Werkvertrages wählt

#### Leitsätze

1. Wählt der Insolvenzverwalter die Erfüllung eines bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht oder nicht vollständig erfüllten Werkvertrages, wird die Werklieferung --wenn keine Teilleistungen i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG gesondert vereinbart worden sind-- erst mit der Leistungserbringung nach Verfahrenseröffnung ausgeführt.
2. Bei der hierauf entfallenden Umsatzsteuer handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit, soweit das vereinbarte Entgelt nicht bereits vor Verfahrenseröffnung vereinnahmt wurde.

#### Tatbestand

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist aufgrund eines Beschlusses des Amtsgerichts E vom 1. Mai 2001 Insolvenzverwalter über das Vermögen der B-KG, die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuerte.

Bei der B-KG handelte es sich um ein Bauunternehmen, das bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mehrere Bauvorhaben noch nicht fertig gestellt hatte. Hinsichtlich dieser Bauvorhaben lagen zwischen der B-KG und ihren Auftraggebern weder Vereinbarungen über Teilleistungen noch Abrechnungen über die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachten Leistungen vor. Die B-KG hatte bis zur Verfahrenseröffnung lediglich Abschlagsrechnungen erteilt und die in Rechnung gestellten Beträge vereinnahmt. Der Kläger verlangte als Insolvenzverwalter jeweils Vertragserfüllung gemäß § 103 Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) und stellte die Bauvorhaben in den Streitjahren 2001 und 2002 fertig. Diese wurden nach Fertigstellung in den Streitjahren von den Auftraggebern abgenommen.

Der Kläger erklärte als Insolvenzverwalter in den für die B-KG für beide Streitjahre eingereichten Umsatzsteuererklärungen Umsätze aus den von ihm fertig gestellten Bauvorhaben nur insoweit, als diese seiner Ansicht nach auf Arbeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfielen. Für die zuvor ausgeführten Arbeiten ging der Kläger unter Berufung auf das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 25. April 2002 IX ZR 313/99 (BGHZ 150, 353, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2002, 2783) davon aus, dass die hierauf entfallende Umsatzsteuer als Insolvenzforderung i.S. von § 38 InsO anzusehen sei. Dementsprechend minderte er die von ihm nach Verfahrenseröffnung für die fertig gestellten Bauvorhaben vereinnahmten Entgelte um die Beträge, die seiner Ansicht nach auf Arbeiten vor Verfahrenseröffnung entfielen.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die vom Kläger vereinnahmten Entgelte für die nach Verfahrenseröffnung in den Streitjahren fertig gestellten Bauvorhaben in voller Höhe zu Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 InsO geführt hätten, da die Werklieferungen erst mit der Fertigstellung und Abnahme der Bauvorhaben während des Insolvenzverfahrens ausgeführt worden seien. Insolvenzforderungen lägen nur insoweit vor, als die B-KG bis zur Verfahrenseröffnung Abschlagszahlungen vereinnahmt habe. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das

Finanzamt --FA--) und setzte mit Umsatzsteuerbescheid für 2001 und mit Bescheid über Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für den Monat Oktober 2002 die Umsatzsteuer entsprechend dieser Rechtsauffassung fest. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens erließ das FA erstmalig einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002, den es im Klageverfahren nochmals änderte. Beide Bescheide wurden gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens.

Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass der Kläger die von ihm als Insolvenzverwalter erbrachten Werklieferungen erst in den Voranmeldungszeiträumen ausgeführt habe, in denen die Abnehmer die fertig gestellten Bauwerke abgenommen hätten. Die Bauwerke seien erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens in den Streitjahren 2001 und 2002 abgenommen worden. Das FA habe die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens von der B-KG vereinnahmten Abschlagszahlungen bei den Umsatzsteuerfestsetzungen zutreffend in Abzug gebracht. Ein Widerspruch zu den Vorschriften der InsO und zum Urteil des BGH in BGHZ 150, 353, NJW 2002, 2783 bestehe nicht, da die Entstehung der Umsatzsteuer bei Werklieferungen in § 13 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) abschließend geregelt sei.

Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2006, 1024 veröffentlicht.

Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 103 InsO). Das FG habe die insolvenzrechtliche Bedeutung des BGH-Urteils in BGHZ 150, 353, NJW 2002, 2783 verkannt. Der BGH habe den auch im Streitfall zu beachtenden Grundsatz aufgestellt, dass bei einem durch eine Insolvenzeröffnung unterbrochenen Bauvorhaben --unabhängig von einer etwaigen Vereinbarung von Teilleistungen nach werkvertragsrechtlichen Grundsätzen-- eine Teilung des Bauvorhabens in vor- und nachinsolvenzrechtliche Leistungen des Gemeinschuldners zu erfolgen habe. Auch die Umsatzsteuerforderung des FA könne daher nur auf der Grundlage des Bautenstandes zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der B-KG beurteilt werden. Anderenfalls käme es zu einer ungerechtfertigten Privilegierung des Steuergläubigers gegenüber anderen Insolvenzgläubigern. Der Vorrang des Insolvenzrechts vor steuerrechtlichen Vorschriften stelle nicht auf die zivilrechtlichen Regelungen zu Teilleistungen i.S. des § 641 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB), sondern auf das Insolvenzrecht ab. Auch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Dezember 1998 VII R 47/98 (BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423) enthalte keine andere Wertung. Aufgrund der sich aus der Rechtsprechung des BGH ergebenden Fiktion zweier selbständiger Teilleistungen vor und nach Insolvenzeröffnung handele es sich bei Umsatzsteueransprüchen, die vorinsolvenzrechtlichen Bauleistungen zuzuordnen seien, um Insolvenzforderungen.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 5. Mai 2004 aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2001 vom 17. Juli 2003 und 2002 vom 23. August 2005 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2001 um 490 120,04 EUR und für 2002 um 473 980,64 EUR herabgesetzt wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die B-KG habe nach positiver Ausübung des Wahlrechts des § 103 Abs. 1 InsO Leistungen an ihre Vertragspartner erbracht. Insoweit finde § 55 Abs. 1 InsO Anwendung. Wähle der Insolvenzverwalter wie im Streitfall Erfüllung, entstehe die Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit.

## Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbegründet und war daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Wählt der Insolvenzverwalter die Erfüllung eines bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht oder nicht vollständig erfüllten Werkvertrages, wird die Werklieferung --wenn keine Teilleistungen i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG gesondert vereinbart worden sind-- erst mit der Leistungserbringung ausgeführt. Das FG hat deshalb zu Recht entschieden, dass es sich bei der hierauf entfallenden Umsatzsteuer um Masseverbindlichkeiten handelt, soweit die hierfür zu erbringenden Entgelte nicht bereits vor Verfahrenseröffnung vereinnahmt wurden.

1. Insolvenzgläubiger können gemäß § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen i.S. von § 38 InsO und damit ihre zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner "begründeten" Vermögensansprüche nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dementsprechend sind nach § 251 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Diese Einschränkungen gelten aber nicht für Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO, die durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen sind und die der Insolvenzverwalter nach § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO aus der Insolvenzmasse zu bezahlen hat (BFH-Urteil vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BFH/NV 2007, 2429). Zu den Masseverbindlichkeiten gehören gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Verbindlichkeiten, die "durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören". Gleiches gilt nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO für Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Verträgen, soweit deren Erfüllung zur Insolvenzmasse verlangt wird oder für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgen muss.

Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 1986 V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226; vom 9. April 1987 V R 23/80, BFHE 149, 323, BStBl II 1987, 527, und vom 21. Dezember 1988 V R 29/86, BFHE 155, 475, BStBl II 1989, 434). Unerheblich ist demgegenüber der Zeitpunkt der Steuerentstehung (vgl. BFH-Urteile in BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, und in BFHE 155, 475, BStBl II 1989, 434; vgl. auch BFH-Urteil vom 29. März 1984 IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602; BFH-Beschlüsse vom 30. April 2007 VII B 252/06, BFHE 217, 212, BFH/NV 2007, 1395; vom 1. April 2008 X B 201/07,

BFH/NV 2008, 925, jeweils m.w.N.). Welche Anforderungen im Einzelnen an die somit erforderliche vollständige Tatbestandsverwirklichung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach dem Insolvenzrecht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 218, 435, BFH/NV 2007, 2429). Kommt es umsatzsteuerrechtlich zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits vor Verfahrenseröffnung, handelt es sich um eine Insolvenzforderung; erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung dagegen erst nach Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor.

2. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) --wie im Streitfall-- die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.

a) § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG in seiner in den Streitjahren 2001 und 2002 anzuwendenden Fassung entspricht weitgehend der durch das UStG 1980 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift. Änderungen gegenüber dem UStG 1980 ergaben sich aber daraus, dass mit Wirkung ab 1. Januar 1994 die bis dahin in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG 1993 vorgesehene Grenze von 10 000 DM für die Steuerentstehung aufgrund der Entgeltvereinnahmung entfiel, so dass seitdem auch im Rahmen der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten alle Zahlungen vor Leistungserbringung (Anzahlungen) zur Steuerentstehung führen. Bei § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG handelt es sich daher nicht um eine ausschließliche Sollbesteuerung, sondern zumindest seit 1994 um eine kombinierte Soll- und Istbesteuerung, bei der die Steuer aufgrund der Leistungsausführung (gleichgestellt: Teilleistungsausführung) oder der Entgeltvereinnahmung (gleichgestellt: Teilentgeltvereinnahmung und dort Anzahlungen) entsteht.

Demgegenüber bestand nach dem UStG 1967 eine strikte Trennung zwischen Soll- und Istprinzip. Zwar konnte die Steuer auch nach dem UStG 1967 entweder nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten entstehen. Versteuerte der Unternehmer seine Umsätze aber nach vereinbarten Entgelten, führte die Entgeltvereinnahmung nicht zu einer Steuerentstehung (vgl. Nieskens, in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 Rz 151).

b) Obwohl im Rahmen der kombinierten Soll- und Istbesteuerung § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG für Zwecke der Steuerentstehung jeweils eigenständig an Leistungsausführung und Entgeltvereinnahmung anknüpft, sind beide Tatbestände eng miteinander verknüpft. Wird etwa --wie im Streitfall-- die Leistung nach der Vereinnahmung von Anzahlungen ausgeführt, hat der Unternehmer die Leistung für den Voranmeldungszeitraum der Leistungsausführung nur insoweit zu versteuern, als die Steuer nicht schon aufgrund der zuvor vereinnahmten Anzahlungen entstanden ist. Auch steht die Besteuerung aufgrund der Leistungserbringung einerseits unter dem Vorbehalt, dass das Entgelt tatsächlich vereinnahmt und nicht uneinbringlich wird (§ 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG), während andererseits die Steuererhebung aufgrund der Entgeltvereinnahmung unter der

Bedingung erfolgt, dass die Leistung ausgeführt wird (§ 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 2 UStG).

3. Der Senat kann im Streitfall offenlassen, ob es für die vollständige Tatbestandsverwirklichung im Rahmen der kombinierten Soll- und Istbesteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG) vorrangig auf die Leistungsausführung oder die Entgeltvereinnahmung ankommt (für vollständige Tatbestandsverwirklichung durch Entgeltvereinnahmung bei § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG: Urteil vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFH/NV 2009, 1045). Werden die Leistungen - wie im Streitfall- erst nach Verfahrenseröffnung erbracht, liegen Masseverbindlichkeiten jedenfalls insoweit vor, als die Entgelte hierfür nicht bereits vor Verfahrenseröffnung erbracht wurden. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Leistungen in vollem Umfang erst nach Verfahrenseröffnung erbracht hat.

a) Nach § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen eines Unternehmers Leistungen, durch die er den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Für Werklieferungen i.S. des § 3 Abs. 4 UStG gilt nichts anderes. Dies entspricht der gemeinschaftsrechtlichen Definition des Tatbestandes der Lieferung: Nach Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) gilt als Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Da der Begriff der Lieferung autonom gemeinschaftsrechtlich und daher nicht nach Maßgabe des zivilrechtlichen Eigentumsübergangs oder nach Maßgabe der sachenrechtlichen Vorschriften des BGB auszulegen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. April 2008 XI R 56/06, BFHE 221, 475, BStBl II 2008, 909), ist für den Zeitpunkt der Lieferung eines Bauwerks unerheblich, ob und in welchem Umfang der Werkbesteller bereits vor Fertigstellung des Bauwerks zivilrechtlich aufgrund einer Verbindung der Baumaterialien mit dem Grundstück nach §§ 946 ff. BGB Eigentum am Werk im jeweiligen Bauzustand erlangt hat.

Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) sind die Bauwerke erst nach Verfahrenseröffnung fertig gestellt worden, so dass auch von erst nach Verfahrenseröffnung ausgeführten Werklieferungen auszugehen ist. Im Übrigen sind die nach Verfahrenseröffnung erfolgten Abnahmen (§ 640 BGB) Indiz für den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2006 V R 9/04, BFHE 215, 372, BStBl II 2007, 285, unter II. 2. b).

b) Im Streitfall liegen keine zum Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung erbrachten Teilleistungen vor. Teilleistungen setzen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG voraus, dass das Entgelt für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung gesondert vereinbart wird (vgl. auch BFH-Beschluss vom 9. März 2006 V B 77/05, BFH/NV 2006, 1530).

An derart gesonderten Entgeltvereinbarungen hinsichtlich der streitigen Lieferungen fehlt es nach den Feststellungen des FG im Streitfall. Sie ergeben sich auch nicht aus § 103 InsO. Diese Vorschrift berechtigt den Insolvenzverwalter nur, den Vertrag insgesamt zu erfüllen oder dessen (weitere) Erfüllung abzulehnen. Hieraus folgt weder das Recht, eine Leistung in Teilen zu erbringen noch eine gesonderte Entgeltvereinbarung für einzelne Teile der geschuldeten Leistung. Keine dieser beiden in § 103 InsO genannten Möglichkeiten ermöglicht es dem Insolvenzverwalter, eine Leistung in Teilen zu erbringen, wie es etwa auf die monatliche Zahlungs- und Leistungsabschnitte bei einer Vermietung (BFH-Urteil vom 9.

September 1993 V R 42/91, BFHE 173, 231, BStBl II 1994, 269) oder auf einzelne Fahrstunden im Rahmen eines Fahrunterrichts (BFH-Urteil vom 21. April 1994 V R 59/92, BFH/NV 1995, 367) zutrifft. Das Wahlrecht nach § 103 InsO führt nur dazu, dass entweder die weitere Erfüllung unterbleibt und sich der Leistungsaustausch auf das nicht fertig gestellte Werk beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 2. Februar 1978 V R 128/76, BFHE 125, 314, BStBl II 1978, 483) oder aber die Leistung wie ursprünglich vorgesehen erbracht wird.

Im Übrigen beschränkt sich die Wirkung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens darauf, dass die noch offenen Ansprüche im Insolvenzverfahren ihre Durchsetzbarkeit verlieren, ohne dass dabei aber Erfüllungsansprüche im Sinne einer materiell-rechtlichen Umgestaltung erlöschen (BGH-Urteil in BGHZ 150, 353, NJW 2002, 2783). Aus dem Verlust der Durchsetzbarkeit von Ansprüchen ergibt sich nicht die umsatzsteuerrechtlich erforderliche Vereinbarung von Teilleistungen. Allein die Tatsache, dass der spätere Insolvenzschuldner bis zur Verfahrenseröffnung nur teilweise geleistet hat, rechtfertigt nicht die Annahme einer für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als Teilleistung i.S. des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG notwendige Entgeltvereinbarung für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung. Unerheblich ist schließlich entgegen einer zum Teil vertretenen Auffassung (Onusseit, in Festschrift für Hans-Peter Kirchhof, S. 373 ff., 386), ob die Werklieferung zivilrechtlich aufgrund der Erfüllungswahl unter Berücksichtigung des BGH-Urteils in BGHZ 150, 353, NJW 2002, 2783 rechtlich "auf unterschiedlichen Grundlagen" beruht, wenn es sich darüber hinaus nicht auch umsatzsteuerrechtlich um Teilleistungen handelt.

c) Auch auf das Senatsurteil in BFHE 125, 314, BStBl II 1978, 483 lässt sich die Auffassung des Klägers, die Umsatzsteuer für ein nach Verfahrenseröffnung fertig gestelltes Bauwerk sei unter Berücksichtigung des Baustandes bei Insolvenzeröffnung in eine Insolvenzforderung und eine Masseverbindlichkeit aufzuteilen, nicht stützen. Dieses Urteil betrifft den Fall, dass über das Vermögen eines Werkunternehmers, der seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten zu versteuern hat, nach Beginn der Bauarbeiten aber vor der Lieferung des zu errichtenden Bauwerks das Konkursverfahren eröffnet wird und sein Konkursverwalter die weitere Vertragserfüllung ablehnt. Für diesen Fall hat der Senat entschieden, dass neu bestimmter Gegenstand der Werklieferung das nicht fertig gestellte Bauwerk sei. Dieses werde im Zeitpunkt der Konkursöffnung geliefert mit der Folge, dass es sich bei der für diese Lieferung entstehenden Umsatzsteuer um eine Konkursforderung handle.

Anders als im Urteil in BFHE 125, 314, BStBl II 1978, 483 hat der Kläger als Insolvenzverwalter des Werkunternehmers im Streitfall Vertragserfüllung gewählt. Für den Fall der Erfüllungswahl hat der BFH in diesem Urteil die Möglichkeit einer Aufteilung verneint.

4. Zu Recht hat das FG ferner entschieden, dass keine Masseverbindlichkeit vorliegt, soweit der spätere Insolvenzschuldner Entgelte bereits vor Verfahrenseröffnung vereinnahmt hatte.

a) § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG enthält einen selbständigen und abschließenden Steuerentstehungsstatbestand (ausführlich BFH-Urteil vom 21. Juni 2001 V R 68/00, BFHE 195, 446, BStBl II 2002, 255). Die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom späteren Insolvenzschuldner gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zu versteuernden Anzahlungen sind deshalb von der Bemessungsgrundlage für die nach Insolvenzeröffnung aufgrund der Fertigstellung der Bauwerke geschuldete Umsatzsteuer abzuziehen.

Käme es für die vollständige Tatbestandsverwirklichung nur auf die Leistungsausführung an, hätte der Insolvenzverwalter das für die nach Verfahrenseröffnung erbrachten Leistungen geschuldete Entgelt auch insoweit als Masseverbindlichkeit zu versteuern, als Anzahlungen für diese Leistungen bereits vor Verfahrenseröffnung vom späteren Insolvenzschuldner vereinnahmt wurden, die Umsatzsteuer hierfür aber nicht vor Verfahrenseröffnung abgeführt worden ist. Dies würde zu einer nicht gerechtfertigten Privilegierung des Steuergläubigers gegenüber anderen Gläubigern führen.

b) Der Kläger handelte bei Leistungsausführung auch im Rahmen der Verwaltung und Verwertung der Masse nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 V R 64/07, unter II. 3.).

c) Schließlich kommt es für die Beurteilung im Streitfall nicht auf die vom Kläger für seine Auffassung angeführte Rechtsprechung des VII. Senats des BFH wie das zu § 55 Nr. 1 der Konkursordnung (KO) ergangene BFH-Urteil in BFHE 188, 149, BStBl II 1999, 423 an. Denn diese Rechtsprechung bezieht sich, wie der VII. Senat im Urteil vom 16. Januar 2007 VII R 4/06 (BFHE 216, 385, BStBl II 2007, 747) ausdrücklich betont, auf das insolvenzrechtliche Aufrechnungshindernis des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (zuvor § 55 Nr. 1 KO) und die Frage, welcher Zeitpunkt maßgebend dafür ist, ob ein aufrechnender Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Demgegenüber geht es im Streitfall um die Frage, inwieweit der Besteuerungstatbestand nach Insolvenzeröffnung verwirklicht ist, wenn der Insolvenzverwalter nach § 103 InsO die vollständige Erfüllung eines bei Insolvenzeröffnung nicht oder nur teilweise erfüllten Werkvertrages wählt.