

Mängel in der Schlussrechnungsprüfung und deren Vermeidung ^(Teil 5)

Gefahr erkannt = Gefahr gebannt

Prof. Dr. Reinhard Reck, StB, Braunschweig

6. Die Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage ist die Basis für die Vergütung des Verwalters (§ 1 InsVV). Bei deren Ermittlung ergeben sich aber immer wieder Probleme. Typische Problemfelder sind nachstehend dargestellt. Die Kenntnis der Felder kann zu deren Vermeidung beitragen.

6.1 Basis der Vergütung incl. des Fortführungsgewinns (Basics) und die Ausproduktion

Basis für die Vergütung ist die **Schlussrechnung**, aus welcher ohne Probleme die Berechnungsgrundlage für die Vergütung zu ermitteln sein müsste. Dies ist aber nicht der Fall, wenn nur simpel Einnahmen und Ausgaben - wie nachstehend abgebildet - aufgezeichnet werden, was in der Praxis immer noch vorzufinden ist.

Fehler bei der Ermittlung der Berechnungsgrundlage bei einer einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung

Einnahmen

Geldtransit Festgeld
zu stornierende Beträge
Irrläufer

Aus- und Absonderungen

Berechnungsmasse

Bei der **Ermittlung der Berechnungsgrundlage** mittels einer einfachen Einnahmen- und Ausgabenrechnung läuft man leicht Gefahr, dass man **Stornierungen**, die die Einnahmen erhöhten, Irrläufer aus anderen Verfahren oder aber den **Geldtransfer vom Festgeldkonto** mit in die Berechnung der

Ausgaben

eigene Anwaltskosten

Berechnungsgrundlage einbezieht. Fehler lauern auch bei den **Ab- und Aussonderungszahlungen**. § 1 Abs. 2 Nr. 2 InsVV sieht nämlich nur vor, dass der Übererlös aus der Verwertung der Wirtschaftsgüter, die mit einem Ab- bzw. Aussonderungsrecht belegt sind, die Vergütung erhöht. Für den Rechtspfleger ergibt sich hieraus in der Praxis das Problem, dass er die Zahlungen an Ab- und Aussonderungsberechtigte mühsam händisch ermitteln muss, um den Fehler zu

korrigieren bzw. die tatsächliche Berechnungsmasse zu ermitteln. Im System der doppelten Buchführung ist die Ermittlung der richtigen Berechnungsmasse „leichter“, denn hier können Fehler viel schneller extrahiert werden. Insofern müssten auch dann nicht die Beträge, die dem Verwalter selbst i.S.v. § 5 InsVV - wobei die Anforderungen gem. dem Beschluss des BGH¹ zu erfüllen sind - zugeflossen sind, mühsam nachgerechnet werden, die die Vergütungsmasse reduzieren (§ 1 Abs. 2 Nr. 4a InsVV). Dies setzt aber voraus, dass derartige Kosten auf einem separaten Konto erfasst werden. Gleiches gilt, wenn noch weitere Anwaltsleistungen von „fremden“ Anwälten zu Lasten des Verfahrens abgerechnet werden.

Schon an dieser Stelle sei auch auf ein Urteil des BGH bzgl. der Berechnungsmasse im Antragsverfahren hingewiesen. Anfechtungsansprüche gehören nicht



StB Prof. Dr. Reinhard Reck ist Honorarprofessor an der Universität Magdeburg und übernimmt u.a. die Prüfung von Schlussrechnungen für Insolvenzgerichte und Rechnungsprüfungen für Gläubigerausschüsse.
www.gutachter-reck.de

¹ vgl. BGH v. 11.11.2004 - IX ZB 48/04

zu dem von dem vorläufigen Insolvenzverwalter zu sichernden Vermögen. Sie gehören daher auch nicht zur Istmasse¹.

Das Insolvenzverfahren bezweckt, das Unternehmen ggf. zu **sanieren und damit fortzuführen**. Insbesondere die Betriebsfortführung stellt allerdings hohe Ansprüche an den Insolvenzverwalter und die Rechnungslegung. Vor allem hier gilt es, die **Grundsätze zur ordnungsgemäßen Schlussrechnungsregelung** einzuhalten. Nachdrücklich sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass keine Buchung ohne Beleg erfolgen kann.

Darüber hinaus ist i.R.d. Betriebsfortführung und der Rechnungslegung im Insolvenzverfahren darauf zu achten, dass die Einnahmen und Ausgaben der **Betriebsfortführung exakt von den anderen Kosten** und Einnahmen des Insolvenzverfahrens **abgegrenzt** werden. Es ist mithin unumgänglich, dass **zwei Rechnungskreise** im System der doppelten Buchführung eingerichtet werden. In dem einen Kreis werden mithin Geschäftsvorfälle der Betriebsfortführung erfasst und in dem anderen Rechnungskreis werden die weiteren Geschäftsvorfälle des Insolvenzverfahrens aufgezeichnet.

Nur wenn, wie dargestellt, i.R.d. Insolvenzverfahrens gebucht wird, kann letztlich auch sichergestellt werden, dass der **Gewinn bzw. der Verlust aus der Unternehmensfortführung**, der auch Gegenstand der Vergütung ist, **exakt ermittelt** werden kann. Wird dieser Grundsatz nicht beherzigt, kommt es zwangsläufig zu einer Vermischung der Kosten aus der Unternehmensfortführung und den ansonsten anfallenden Kosten, bzw. den Erlösen aus der Unternehmensfortführung und den ansonsten erwirtschafteten Erlösen. Dieses bedingt zwangsläufig, dass der Verwalter gezwungen ist, in mühsamer Kleinarbeit eine Trennung im Nachgang vorzunehmen.

Beispiele typischer Fehler:

- Anwalts- oder Steuerberaterleistungen, die der Unternehmensfortführung dienen, werden unter den sonstigen Masseverbindlichkeiten erfasst.
- Archivierungskosten während der Zeit der Unternehmensfortführung gehören generell zu den

Kosten der Unternehmensfortführung und nicht zu den sonstigen Masseverbindlichkeiten.²

- Auch die USt, die i.R.d. Unternehmensfortführung anfällt (§ 2 UStG), ist als Kosten der Fortführung zu erfassen, wenn sie originär durch diese veranlasst wurde. Sie stellt keine sonstige Verbindlichkeit dar, die beglichen wird und deren Bezahlung ohne Einfluss auf die Berechnungsmasse bleibt.
- Im Rahmen der Unternehmensführung sind auch die Kosten der Arbeitnehmer zu berücksichtigen, die schon gekündigt wurden aber noch im Produktionsprozess eingesetzt werden. Diese Kosten werden im Rahmen der Berechnungsgrundlagen unter dem Stichwort oktroyierte Kosten nicht zum Ansatz gebracht, obwohl dies der BGH schon vor geraumer Zeit ablehnte³.



Schlussbericht

Anforderungen an den Schlussbericht aus Sicht des Schlussrechnungsprüfers

 **3 FAO-Stunden**

 **Online**

 **01.12.2026**

 **09:00 - 12:15 Uhr**

 mit Dipl.-RPfL. (FH) Sylvia Wipperfürth, LL.M. com.

¹ vgl. BGH v. 20.11.2014 - IX ZR 275/13; BGH v. 7.2.1013 - IX ZB 286/11

² vgl. zu den ersten beiden Punkten auch die Entscheidung des BGH vom 21.7.2011 - IX ZB 148/10

³ vgl. BGH v. 16.10.2008 - IX ZB 179/07

- Im Beschluss vom 18.12.2014 - IX ZB 5/13 nimmt der BGH dazu Stellung, ob die Einkommensteuer bei der Berechnung eines Unternehmensüberschusses zu berücksichtigen ist. Die Einkommensteuer ist demnach als durch die Unternehmensführung veranlasste Masseverbindlichkeit bei der Überschussrechnung abzuziehen.¹

Die Probleme, die bei nicht richtiger Erfassung entstehen können, dürften augenscheinlich sein, wenn berücksichtigt wird, dass die Unternehmensfortführung im Rahmen einer übertragenden Sanierung vorgenommen worden ist und das Unternehmen in diesem Zusammenhang evtl. noch drei oder vier Jahre weitergeführt werden musste.

Letztlich soll noch der Fall der Ausproduktion angesprochen werden.² Schon im Jahr 2010 ist der BGH zu der Auffassung gelangt, eine Ausproduktion ist eine Art von Betriebsfortführung, sodass Ausgaben tatsächlich dem § 1 Abs. 2 Nr. 4 S. 2 Buchst. b) InsVV unterfallen.³ Zimmer weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass im Rahmen der Erstellung der Schlussrechnung ggf. Umbuchungen vorzunehmen sind, die im Ergebnis ermöglichen, dass das Ergebnis der Fortführung im Kleide der Ausproduktion ermittelt werden kann.⁴ Dies macht ggf. auch die Aufteilung von Kosten – zum Beispiel der Arbeitnehmer – notwendig, in Kosten der Fortführung (in Form der Ausproduktion) und solche Kosten, die sonstige Masseverbindlichkeiten darstellen, da die Arbeitnehmer freigestellt wurden und nicht mehr im Produktionsprozess eingesetzt werden.

6.2 Überschuss aus der Fortführung in der vorläufigen Verwaltung

In einem Beschluss aus dem Jahr 2019 macht der BGH interessante Ausführungen zu der Betriebsfortführung im Zeitraum der vorläufigen Verwaltung.⁵ Im Tenor stellt er unmittelbar klar, dass der Vergütungsantrag eines vorläufigen Verwalters, der ein Unternehmen fortführt, eine gesonderte Aufstellung mit den Einnahmen und Ausgaben aus der vorläufigen Verwaltung enthalten muss. Dies gilt auch für den Fall, in dem die Betriebsfortführung mit einem Verlust endet. Liegt eine solche Abrechnung nicht vor, so sind

alle Einnahmen, die mit der Betriebsfortführung im Zusammenhang stehen, abzuziehen. Der BGH beanstandet dabei mit Bezug auf die Vorinstanzen den Abzug der nachstehenden Positionen nicht, da sie mit der Fortführung in Verbindung stehen:

1. Die fortführungsbedingten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (müssen nach Anordnung der vorläufigen Verwaltung begründet sein).
2. Die halbfertigen Arbeiten (sie wurden bei der Berechnung der Vergütungsgrundlage vom vorläufigen Verwalter in Ansatz gebracht), soweit sie im Zeitraum der vorläufigen Verwaltung im Zusammenhang mit der Fortführung begründet wurden.
3. Die Einnahmen auf dem Anderkonto, soweit sie fortführungsbedingt sind.

Dies sind aber ggf. nicht alle Vermögensgegenstände, die abzuziehen sind, hierunter dürfte auch der Inventarbestand aus fertigen Produkten fallen, der im Zeitraum der vorläufigen Verwaltung entstanden ist.

6.3 Der BGH und die Problematik der Rückrechnung

Im Beschluss vom 1.7.2010 - IX ZB 208/08 stellte der BGH klar, dass Rückrechnungen auf der Basis, dass zu dem Bankbestand am Ende des Verfahrens die Kosten des Verfahrens und die sonstigen Masseverbindlichkeiten addiert werden, problembehaftet sind. Dies belegt die nachstehende beispielhafte Rechnung.

Beispielrechnung des Verwalters:

Bankbestand am Ende des Verfahrens	100.000,00 € ⁶
sonstige Masseverbindlichkeiten	50.000,00 €
Verfahrenskosten	40.000,00 €
Kosten der Fortführung	50.000,00 €
Berechnungsmasse für die Vergütung	<u>240.000,00 €</u>

¹ Aus der Entscheidung folgt, dass auch die Körperschaftsteuer, die bei der Besteuerung einer juristischen Person anfällt, im Rahmen der Unternehmensfortführung eine Betriebsausgabe darstellt. Gleiches gilt für die Gewerbesteuer und die Grundsteuer.

² vgl. Zimmer, InsbÜO 2021, S. 31

³ vgl. BGH v. 7.10.2010 - IX ZB 115/08

⁴ vgl. Zimmer, InsbÜO 2021, S. 31

⁵ vgl. BGH v. 19.12.2019 - IX ZB 72/18

⁶ Die Einnahmen aus der Fortführung des Unternehmens sind im Bankbestand enthalten.

Rechnungen mit den tatsächlichen Zahlen

Verwertungseinnahmen	190.000,00 € ¹
Betriebseinnahmen	30.000,00 €
Kosten der Betriebsfortführung	-50.000,00 €
Berechnungsmasse tatsächlich	<u>190.000,00 €</u>

da gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 4 b InsVV nur ein Überschuss aus der Betriebsfortführung zu berücksichtigen ist oder bei einem Verlust 0,00 €.

Der Mangel lt. BGH ist, dass es zu falschen Berechnungswerten für die Vergütung kommen kann (siehe das vorstehende Beispiel) und ergänzend ist hervorzuheben, es wird nicht erkannt, in welchem Umfang ein Betriebsverlust „erzielt“ wurde.

6.4 Die Berechnungsgrundlage und der Zuschlag bei der Fortführung

Bleibt die Erhöhung der Vergütung durch Masse-mehrung aufgrund Fortführung des Unternehmens hinter dem Betrag zurück, der dem Verwalter bei unveränderter Masse als Zuschlag gebühren würde, so ist ihm ein diese Differenz in etwa ausgleichender Zuschlag zu gewähren.² Die Berechnung, die der BGH in diesem Zusammenhang vorsieht, ist nachstehend anhand der Zahlen aus dem Beschluss v. 12.5.2011 - IX ZB 143/08 dargestellt. An dieser Stelle sei angemerkt, dass hier in der Praxis immer wieder falsche Berechnungen in die Vergütungsanträge eingehen.

Berechnungsbeispiel zur Ermittlung der Auswirkungen einer Unternehmensfortführung auf die Regelvergütung:

Aus der Unternehmensfortführung erzielte der Verwalter einen Überschuss von 128.270,15 €. Die Berechnungsgrundlage ohne diesen Überschuss beträgt 640.038,63 € und inkl. dieses Überschusses 768.308,78 €. Ohne den Überschuss (*Berechnungsgrundlage 640.038,63 €*) beträgt die Regelvergütung nach § 2 Abs. 1 InsVV 40.550,77 €. Inkl. des Überschusses (*Berechnungsgrundlage 768.308,78 €*) beträgt die Regelvergütung nach § 2 Abs. 1 InsVV 43.116,18 €. Die Differenz zwischen den beiden

Beträgen: 2.565,41 €. Der Insolvenzverwalter erhält also 2.565,41 € mehr an Regelvergütung aufgrund seiner erfolgreichen Unternehmensfortführung.

Ist die aus der Masse-mehrung sich ergebende Erhöhung der Vergütung niedriger als der Betrag, der über den Zuschlag ohne Masse-mehrung verdient wäre, hat das Insolvenzgericht einen **Zuschlag zu gewähren, der die bestehende Differenz in etwa ausgleicht**. Höher darf er nicht sein, anderenfalls würde der Insolvenzverwalter für seine Bemühungen um die Betriebsfortführung doppelt honoriert. Dies ist zu vermeiden³.

Die nach § 3 Abs. 1 Buchst. b) InsVV bei der Zumessung eines Zuschlags wegen Unternehmensfortführung vorzunehmende Vergleichsrechnung bezieht sich nur auf diesen Zuschlag; **andere Zuschläge werden in die Vergleichsrechnung nicht einbezogen**.⁴ Alle nach § 3 Abs. 1 InsVV zu gewähren-



Schlau schlussgerechnet



mit Dipl.-RPfl. (FH) Sylvia
Wipperfürth, LL.M. com.

 **Online**
 **08.10.2026**
 **09:00 - 12:15 Uhr**

 **3 FAO-Stunden**

¹ Die 190.000 € an Verwertungseinnahmen sind der Bankbestand zzgl. den sonstigen Masseverbindlichkeiten und den Verfahrenskosten. Bis zu diesem Punkt stimmen die Ergebnisse beider Berechnungsmethoden überein, falsche Ergebnisse ergeben sich allein auf Grund der Einnahmen und der Ausgaben aus der Fortführung, daher müssen diese Zahlen immer separat ermittelt werden.

² vgl. BGH v. 22.2.2007 - IX ZB 106/06; BGH v. 22.2.2007 - IX ZB 120/06; BGH v. 16.10.2008 - IX ZB 179/07; BGH v. 24.1.2008 - IX ZB 120/07; BGH v. 13.11.2008 - IX ZB 141/07

³ vgl. BGH v. 16.10.2008 - IX ZB 179/07; BGH v. 7.10.2010 - IX ZB 115/08

⁴ vgl. BGH v. 12.5.2011 - IX ZB 143/08

den Zuschläge berechnen sich nach der um den Überschuss bei einer Unternehmensfortführung gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 4 S. 2 Buchst. b) InsVV erhöhten Berechnungsgrundlage. Der Insolvenzverwalter erhält also 2.565,41 € mehr an Regelvergütung aufgrund seiner erfolgreichen Fortführung. Wir nehmen an, dass der angemessene Zuschlag in diesem Verfahren 50 % beträgt.

Die um den Fortführungsüberschuss gekürzte Berechnungsgrundlage beträgt 640.036,63 €, was zu einer Vergütung von 40.550,77 € führt. Der Zuschlag von 50 % bedeutet somit eine Erhöhung um 20.275,38 €. Würde man diesen Betrag beibehalten, erhielte der Insolvenzverwalter für die erfolgreiche Fortführung einmal 20.275,38 € als Zuschlag und weitere 2.565,41 € als Ergebnis aus der Erhöhung der Berechnungsgrundlage. Diese 2.565,41 € sind aus dem angemessenen Zuschlag herauszurechnen. Der angemessene Zuschlag beträgt mithin 17.709,98 €.

Bei einer Regelvergütung der erhöhten Berechnungsgrundlage von 43.117,18 € entsprechen 17.709,98 € einem Anteil von rund 41,8 %. Denn ein Zuschlag in dieser Höhe auf die Regelvergütung nach der erhöhten Berechnungsgrundlage entspricht – jeweils zusammen mit der Regelvergütung selbst – einem Zuschlag von 50 v.H. auf die Regelvergütung auf der Grundlage der verminderten Berechnungsgrundlage.

6.5 Die Bedeutung von Einnahmen aus einer Fortführung im vorläufigen Verfahren, die erst im eröffneten Verfahren zufließen

Mit Beschluss vom 2.3.2017 - IX ZB 90/15 nahm der BGH nochmals zur **Bestimmung der Berechnungsgrundlage bei der Fortführung Stellung, wenn Kosten aus der vorläufigen Verwaltung, die mit der Fortführung im Zusammenhang stehen, im eröffneten Verfahren beglichen werden**. Hier stellt er fest: Führt der vorläufige Insolvenzverwalter den Betrieb des Schuldners fort, ist auch der Berechnung der Vergütung des Insolvenzverwalters nur der daraus erzielte Überschuss zugrunde zu legen; im Eröffnungsverfahren begründete, aber bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht beglichene Masseverbindlichkeiten sind regelmäßig vom Wert der Insolvenzmasse abzusetzen.

Ein einfaches Zahlenbeispiel zeigt die Auswirkungen der Entscheidung. Der Verwalter ermittelt eine Berechnungsgrundlage in Höhe von 250.000,00 €. In dieser Grundlage sind 100.000,00 € an Einnahmen aus der Fortführung erfasst, die im Antragsverfahren begründet wurden und im eröffneten Verfahren zufließen. Nachlaufende Ausgaben (im Zusammenhang mit der Fortführung) aus dem Antragsverfahren sind im eröffneten Verfahren in Höhe von 100.000,00 € bezahlt wurden. Im Ergebnis ist die Berechnungsgrundlage um diesen Betrag zu kürzen und beträgt nunmehr nur noch 150.000,00 €.

Die vorstehenden Zeilen zeigen zwei Problemfelder auf:

1. Für die nachlaufenden Einnahmen und Ausgaben aus der Fortführung, die im Eröffnungsverfahren begründet wurden und im eröffneten Verfahren realisiert werden, ist ein eigener **Abrechnungskreis** einzurichten.
2. Es ist darauf zu achten, dass eine richtige **Abgrenzung** erfolgt, insbesondere gilt dies für die Kosten, die aus der Fortführung nachlaufend sind. Die Kosten sind keinesfalls unter den sonstigen Masseverbindlichkeiten zu erfassen (in diesem Zusammenhang wird auf die Abgrenzung, die in Abschnitt 6.1 aufgeführt wurde, verwiesen).

Bleibt abschließend noch die Frage zu klären, wie die Zahlungen zu behandeln sind, wenn Masseverbindlichkeiten bezahlt werden, für die eine Einzelermächtigung eingeholt wurde oder die Kraft Gesetz als Masseverbindlichkeiten gelten (§ 55 Abs. 4 InsO). Nach Ansicht von *Haarmeyer/Lissner/Metoja* sind diese Verbindlichkeiten ebenfalls von den Einnahmen in Abzug zu bringen, da sie inhaltlich dem vorläufigen Insolvenzverfahren zugehören.¹ Die Autoren nehmen in diesem Zusammenhang Bezug auf den Beschluss des BGH v. 9.6.2011 - IX ZB 47/10, wo der Grundsatz postuliert wird, dass die Zuordnung zu dem jeweiligen Verfahrensabschnitt nach materiellen Gesichtspunkten und nicht nach Zahlungszeitpunkten erfolgt. Der Beschluss hatte die Berücksichtigung der nachlaufenden Erträge und Verbindlichkeiten bei der Berechnung des Überschusses der Betriebsfortführung im Rahmen der vorläufigen Verwaltung zum Gegenstand.²

¹ vgl. *Haarmeyer, Lissner, Metoja* im Kommentar Die Prüfung von Vergütungsanträgen im Insolvenzverfahren, Hürth 2022, Kapitel 4 Rn. 84 f.

² Die Autoren weisen in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass die Zahlungen im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO den Masseverbindlichkeiten zu geordnet werden, die mit Ausnahme der

6.6 Überlegungen zur Berechnungsgrundlage und Mikrounternehmen

An dieser Stelle sei nur darauf hingewiesen, dass die Unternehmensfortführung nicht allein auf die klassische Fortführung eines Betriebs beschränkt ist, sondern auch für den Bereich der Verwaltung einer Immobilie anzuwenden ist, da dies einen weiteren Bereich der Unternehmensfortführung darstellt.¹

Diese „klassischen“ Formen der Unternehmensfortführung sind aber auch noch um den Bereich der Mikrounternehmen zu erweitern, wobei die Immobilienverwaltung eine Form dieser Unternehmensart ist. Eine ausführliche Darstellung hierzu findet sich in der InsA 2024, Heft 2, S. 70 ff. auf die in diesem Zusammenhang verwiesen wird.

6.7 Der Bankbestand am Ende der vorläufigen Verwaltung bei der Fortführung

Die Berechnungsgrundlage für die Vergütung des vorläufigen Verwalters ist der Wert der Gegenstände am Ende des Verfahrensabschnittes § 11 Abs. 1 InsVV. In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass der Gewinn aus der Fortführung separat ermittelt wird – wobei die nachlaufenden Erträge und Kosten, die im eröffneten Verfahren beglichen wurden, zu berücksichtigen sind – und die Berechnungsgrundlage erhöht (ggf. auch vermindert).²

Einige Verwalter weisen in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass sicherzustellen ist, dass keine Doppelvergütung gegeben sein darf. Hintergrund für diese Überlegung ist der nachstehende Gedanken-gang.

Für die Fortführung wird ein Gewinn in Höhe von 100.000 € ermittelt.³ Auf dem Treuhandkonto findet sich ein Betrag in Höhe von 200.000 € zum Zeitpunkt des Verfahrensabschluss des vorläufigen Verfahrens.

Die Verwalter tragen nunmehr vor, dass der Bestand des Treuhandkontos durch den Gewinn aus der Fortführung um 100.000 € angereichert wird, insofern ist der Bestand des Treuhandkontos rechnerisch um 100.000 € zu kürzen. Nur so kann sichergestellt werden, dass es zu keiner Doppelvergütung kommt

bzw. dass im Rahmen der Ermittlung der Berechnungsgrundlage ein Sachverhalt doppelt berücksichtigt wird.⁴

6.8 Sowiesokosten und zum Begriff der Ausproduktion (ergänzende Bemerkungen)

Gemäß BGH-Beschluss v. 16.10.2008 (IX ZB 179/07) gibt es keine Sowiesokosten. Dies gilt auch für die Kosten, die für beschäftigte Arbeitnehmer im Kündigungszeitraum anfallen, sofern diese im Rahmen einer Unternehmensfortführung eingesetzt werden, diese sind mithin, wenn die Arbeitnehmer produktiv eingesetzt werden, Kosten der Fortführung. Diese Abgrenzung gilt für alle Materialien und Dienstleistungen für den Zeitraum der Fortführung. In diesen Fällen sind derartige Kosten bei der Ermittlung des Fortführungsgewinns zu berücksichtigen und stellen keine sonstigen Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 InsO dar, die ohne Einfluss auf die Berechnungsgrundlage sind. Viele Verwalter

Wissen, wenn Sie es brauchen.

Früher...	Heute...
	
✗ Auf das nächste Seminar warten.	✓ Jederzeit online.
Insolvenzrecht. Sofort verfügbar.	
	www.AGV-Anytime.de

Überschussermittlung bei der Betriebsfortführung, die Berechnungsgrundlage generell nicht mindern dürften, die Autoren sind aber der Ansicht, dass die Verfahrensabschnitts-zuordnung maßgebend sein sollte.

¹ vgl. BGH v. 14.7.2016 - IX ZB 31/14

² vgl. BGH v. 26.4.2007 - IX ZB 160/06

³ Hierbei handelt es sich um den Gewinn bis zur Verfahrenseröffnung

⁴ Das Problem taucht allein dann auf, wenn die Bemessungsgrundlage ermittelt wird und der Bestand des Treuhandkontos am Ende der vorläufigen Verwaltung Berücksichtigung findet.

sprechen in diesem Zusammenhang auch von oktroierten Kosten.

Die Konsequenzen, die bei der Ermittlung der Berechnungsmasse zu ziehen sind, werden von den Verwaltern nicht immer berücksichtigt. Die Entscheidung scheint insofern noch immer nicht gänzlich bei allen Verwaltern verinnerlicht worden zu sein. Schaut man sich die nachstehenden Zahlen an, dann werden die Auswirkungen offensichtlich, die ggf. auch Ergänzungsfragen aufwerfen: Konnte ein derartiger Verlust nicht vermieden werden? Wer ist für den Schaden der Masse verantwortlich? Nicht selten wird zur Klärung von derartigen Ansprüchen seitens der Gerichte dann ein Sonderinsolvenzverwalter bemüht.

Erlöse aus der Fortführung	500.000,00 €
Kosten der Fortführung ohne Sowiesokosten	- 400.000,00 €

Gewinn aus der Fortführung	100.000,00 €
Sowiesokosten	- 250.000,00 €

Unternehmensverlust 150.000,00 €

Ergänzende Anmerkung: Häufig wird im Zusammenhang mit den Sowiesokosten seitens der Verwalter vorgebracht, dass es sich um eine Ausproduktion handelt und dass die Gedanken, die vom BGH¹ zu dieser Problematik entwickelt wurden, nicht zum Tragen kommen, sodass es sich insgesamt um Masseverbindlichkeiten handelt.

Nachstehende Fallkonstellationen, die in der Praxis immer einmal wieder vorzufinden sind, sprechen gegen eine Ausproduktion, die deklariert wird. Die Konstellationen zeigen eine Fortführung an:

1. Die Ausproduktion dauerte Monate ggf. sogar über ein Jahr (**sehr lange Dauer**).
2. Es werden **neue Aufträge** hereingenommen. Eine Ausproduktion ist aber gerade dadurch gekennzeichnet, dass keine neuen Aufträge angenommen werden.
3. In jüngerer Vergangenheit wird auch häufiger vorgetragen, dass das Unternehmen allein fortge-

führt wurde, um durch die **Übertragung** eines lebenden Unternehmens einen **besseren Verwertungserlös** für die Masse zu erzielen.

Schon die einleitende Bemerkung zeigt, dass das Unternehmen fortgeführt wurde, die Motivlage ist für die Berechnungsgrundlage der Vergütung weniger von Bedeutung, kann aber sicherlich zur Klärung der Verluste genutzt werden. In diesem Zusammenhang soll auch das Argument, dass durch die Weiterführung des Unternehmens das Verfahren nicht durch Kündigungslöhne belastet wurde, nicht ungenannt bleiben, was zumindest die Verluste plausibel erklären kann. Nicht selten sind die Kündigungslöhne wesentlich höher als die Verluste im Rahmen einer Fortführung. Dem Gedanken der Transparenz wird dabei besonders gut Rechnung getragen, wenn dies schon im Schlussbericht kommuniziert wird.

6.9 Vorsteuer aus der Verwaltervergütung

6.9.1 Einleitung

Mit seinen Beschlüssen v. 17.7.2008 - IX ZB 150/07 und v. 25.10.2007 - IX ZB 147/06 hatte der BGH fixiert, dass die Umsatzsteuer, die der Verwalter in seinem Vergütungsantrag ausweist, berechnungsmasseerhöhend in Ansatz bringen kann, wenn die Erstattung der Vorsteuer aus der Rechnung, die der Verwalter gemäß § 14 UStG zu legen hat, **mit Sicherheit zu erwarten ist**.² Im Weiteren werden Fallkonstellationen beleuchtet, bei denen die Sicherheit annähernd gegeben ist, während es eine Vielzahl von Fällen gibt, wo dies nicht als sicher gelten kann. Wie im Weiteren erörtert wird, ist insofern eine Abhängigkeit von der Gesellschaftsform gegeben. Bevor dies im Einzelnen aber analysiert wird, sollen die Grundlagen aus den Beschlüssen nochmals kurz zusammengefasst werden, da diese für die weitere Analyse unumgänglich sind.

¹ In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen zum Abschnitt 6.1 verwiesen, in der zur Ausproduktion aus der Sicht des BGH Stellung genommen wird. Dieser ordnet die Ausproduktion generell der Betriebsfortführung zu.

² Achtung: Es kommt ggf. nicht zu einer Erstattung in der gesamten Höhe, wenn schon Vorschüsse festgesetzt wurden.

Wurde zum Beispiel eine Nettovergütung in Höhe von 100.000 € beantragt und wurde schon ein Vorschuss von 50.000 € netto festgesetzt und aus der Masse bezahlt, ergibt sich nur noch eine Restvergütung von 50.000 €, die zu einem Zufluss von 9.500 € Vorsteuer führt.

6.9.2 Die Grundzüge des Beschlusses des BGH v. 17.7.2008 - IX ZB 150/07 i.V.m. BGH v. 25.10.2007 - IX ZB 147/06

Gemäß den im vorstehenden Absatz genannten Beschlüssen des BGH sind Steuererstattungsansprüche der Masse, die nach Einreichung der Schlussrechnung mit Sicherheit zu erwarten sind, in die Bemessungsgrundlage der Vergütung einzubeziehen. Hierzu gehört auch eine sich etwa ergebende Vorsteuererstattung aufgrund der auf die Insolvenzverwaltervergütung entfallenden Umsatzsteuer. Voraussetzung ist allerdings, dass diese tatsächlich an die Masse ausbezahlt wird und daher die Masse erhöht. Macht der Verwalter die Erstattungsansprüche nicht geltend, verletzt er seine Pflichten und ist gem. § 60 InsO allen Beteiligten zum Schadensersatz verpflichtet.

In diesem Zusammenhang gilt es auch zu beachten, dass der Verwalter die Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes gemäß § 1 Abs. 1 UStG an die Masse erbringt. Für diese Leistung hat er die Umsatzsteuer abzuführen. Er führt die Umsatzsteuer

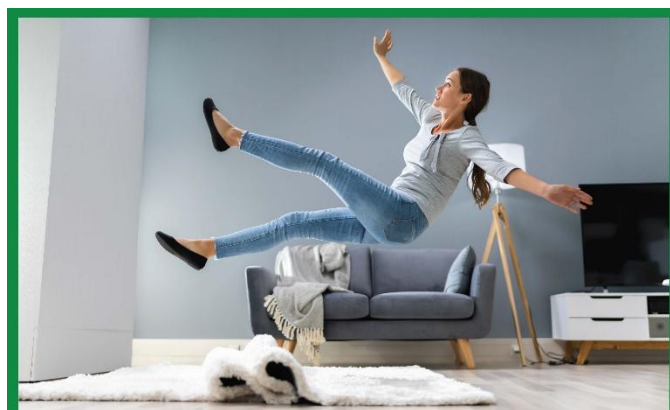
mithin an den Fiskus ab (§ 16 i.V.m. § 18 UStG). Auf der anderen Seite steht die Masse, die die Rechnung im Sinne des § 14 UStG von dem Verwalter erhält und aus der Rechnung dann die Vorsteuer ziehen kann (§ 15 UStG). Diese wird dann unter Beachtung von noch im Rahmen der Verwaltung getätigter Umsätze der Masse erstattet.¹

An dieser Stelle sei ferner ergänzend angemerkt, dass die sichere Erstattung eine antragsgemäße Festsetzung der Vergütung voraussetzt, von der insbesondere bei Verfahren mit einem hohen Massebestand und einer **Vielzahl von Zuschlägen** nicht selbstverständlich ausgegangen werden kann, was **gegen einen sicheren Zufluss spricht**. Dieser Gedanke wird bei den Anträgen, die die Vorsteuererstattung inkludiert, immer wieder vernachlässigt. Dies bedeutet nicht, dass der Anspruch, der mit der Erstattung verbunden ist, ausfällt, sondern allein in einem ergänzenden Antrag im Anschluss an den Zufluss geltend gemacht werden kann.

Zu einer vollen Vorsteuererstattung kommt es ferner nicht, wenn schon Vorschüsse aus der Vergütung festgesetzt und entnommen wurden, was leider in Vergütungsanträgen vergessen wird. Ebenso kommt es zu keiner Erstattung aus dem Vergütungsantrag, wenn steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 8 – 29 UStG erbracht werden. Hier steht der Erstattung der Vorsteuer der § 15 Abs. 2 UStG entgegen, was bei Anträgen auch ab und zu vergessen wird.

6.9.3 Prämissen

Um die weitere Analyse und Darstellung nicht zu verkomplizieren, soll unterstellt werden, dass der Vorsteuervergütungsanspruch aus dem Vergütungsantrag der einzige Vermögenswert ist, der noch zur Masse zu ziehen ist. Das gesamte weitere Vermögen wurde versilbert, zu erwartende Zinserstattungen auf Grund der Anlage des Festgeldes sollen nicht weiter berücksichtigt werden und hätten auf das Ergebnis der Analyse keinen generellen Einfluss. Darüber hinaus sollen auch keine Ansprüche mehr vom Finanzamt bestehen aufgrund zum Beispiel nicht bezahlter Säumniszuschläge etc., sodass eigentlich von einem sicheren Vorsteuererstattungsanspruch zu Gunsten der Masse ausgegangen werden kann.



Stolperfallen bei Schlussrechnung, Schlussbericht & Vergütungsantrag



mit Dr. Frank Thomas Zimmer

Online

02.10.2026

09:00 - 12:15 Uhr



3 FAO-Stunden

AGV
Seminare

¹ vgl. in diesem Zusammenhang auch die Ausführungen von Onusseit, ZInsO 2009, S. 2285

Die Frage sei an dieser Stelle erlaubt, ob dies auch wirklich so ist? Die Antwort ist: Es kommt darauf an und zwar, welche Gesellschaftsform liquidiert wird. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen in der Abwicklung? In Abhängigkeit hiervon kommt es zu unterschiedlichen Ergebnissen.

6.9.4 Die Fälle

6.9.4.1 Die Kapitalgesellschaft

Einfach ist der Fall der Kapitalgesellschaft. Hier ist der Verwalter allein für deren Abwicklung tätig. Da die Gesellschaft keine private Sphäre hat, kann es zu keinen Aufteilungen der Tätigkeit für den privaten und geschäftlichen Bereich des Verwalters kommen, für die es ggf. einen Verteilungsschlüssel im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG zu finden gilt. Keine Vorsteuervergütung gibt es allerdings, dies sei angemerkt, wenn die Kapitalgesellschaft allein steuerfreie Umsätze erbringt (§ 4 Nr. 8 - 29 i.V.m. § 15 Abs. 2 UStG).

6.9.4.2 Die Personengesellschaft

Liquidiert der Verwalter eine Personengesellschaft, so hat dieses Vermögen auch keinen privaten Bereich, sondern es wird allein das Gesellschaftsvermögen versilbert, was bei einer 100 % Umsatzsteuerverhaftung der Umsätze zu einer vollständigen Erstattung der Umsatzsteuer führt. Was der Regelfall ist.

Anders ist die Lösung allein, wenn die Gesellschaft Immobilien vermietet, für die nicht optiert wurde (§ 4 Nr. 12 i.V.m. § 9 UStG), hier ist keine 100 % Umsatzsteuerverhaftung gegeben, was – im Ergebnis schon immer – dazu führte, dass die Vorsteuervergütung aus dem Vergütungsantrag nur anteilig vom Finanzamt erstattet wurde. Im Ergebnis gilt dies für alle steuerfreien Umsätze im Sinne des UStG gemäß § 4 Nr. 8 – 29 UStG i.V.m. § 15 Abs. 2 UStG.

6.9.4.3 Das Einzelunternehmen

Wie sieht aber der Fall einer Abwicklung eines Einzelunternehmers aus? Fällt ein Einzelunternehmer in Insolvenz, dann wird nicht allein sein Unternehmen abgewickelt, sondern das gesamte Vermögen des Schuldners. Mit anderen Worten – neben dem betrieblichen Vermögen wird auch das private Vermögen veräußert. Die vorstehende Konstellation hat erhebliche Konsequenzen für den Vorsteuervergütungsanspruch aus der Verwaltervergütung zu

Gunsten der Masse. Da der Verwalter nunmehr nicht mehr allein für die Verwertung der betrieblichen Masse zuständig ist, sondern auch im Rahmen der Verwertung des privaten Vermögens tätig ist, kann nicht mehr der volle Vorsteueranspruch aus dem Vergütungsantrag der Masse zufließen. Ursächlich hierfür ist § 15 Abs. 4 UStG, in dem fixiert ist, dass der Unternehmer (hier Verwalter), der Leistungen erbringt, die nur zum Teil den Vorsteuerabzug zulassen, den Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehen kann, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Die abstrakten Ausführungen sollen anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel 1

Herr X fällt 2015 in Insolvenz. X war als Maurermeister selbständig tätig. Die Verwertung des Anlagevermögens erbringt insgesamt 10.000 €. Der Forderungseinzug erbringt Einnahmen in Höhe von 5.000 €. Ferner war Herr X Eigentümer von einem Bausparvertrag, deren Verwertung 5.000 € erbrachte, dieser war in keiner Weise dem Unternehmen zugeordnet.

Im Rahmen der Abwicklung des betrieblichen Bereichs wurden mithin die nachstehenden Einnahmen erzielt:

Verwertung Anlagevermögen:	10.000 €
Verwertung Forderungen:	5.000 €
Summe	15.000 €

Im Rahmen der Abwicklung des privaten Bereiches wurden Einnahmen in Höhe von 5.000 € erzielt. Die Einnahmen, die aus der Verwertung des privaten Vermögens stammen, sind zugleich die Einnahmen, die bedingen, dass aus der Vergütung des Verwalters der Vorsteuererstattungsanspruch nur zum Teil erstattet werden kann, denn die Verwertung des privaten Vermögens, die durch den Verwalter erfolgt, ist nicht umsatzsteuerpflichtig und bedingt daher den teilweisen Vorsteuerabzugsverlust im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG.

Was bedeutet dies konkret in Zahlen?

Der Verwalter erzielt Einnahmen in Höhe von insgesamt 20.000 €. Diese Einnahmen führen bei einer Vergütung ohne Zu- und Abschläge und ohne den Ansatz von Auslagen zu einer Vergütung in Höhe von 8.000 € (netto). Auf die Nettovergütung entfällt eine Umsatzsteuer in Höhe von 1.520 € bei einem

Steuersatz von 19 %. Der Zufluss der 1.520 € wurde dabei nicht bei der Berechnung der Masse berücksichtigt, da die Sicherheit des Zuflusses nicht gegeben ist. Dies zeigen die nachstehenden Überlegungen. Bzgl. der 1.520 € kann der Verwalter nicht davon ausgehen, dass diese vom Finanzamt sicher erstattet werden, wie dies der BGH in seinen Beschlüssen fordert.¹ Bekommt ein Finanzbeamter die Vorsteueranmeldung mit dem Erstattungsbetrag aus der Vergütung, dann wird er erkennen (da er im Weiteren auch die Insolvenzakte kennt), dass der Verwalter Einnahmen erzielte, die zu einem teilweisen Verlust des Vorsteuerabzuges führen und durch die Verwertung der privaten Bausparverträge in Höhe von 5.000 € bedingt sind. Er wird die nachstehende Berechnung durchführen, um den Vorsteuerabzug, der zu gewähren ist, zu ermitteln.

Vorsteuerschädlich	5.000 €
(Verwertung Bausparvertrag)	= 25 % schädlich
Gesamteinnahmen	20.000 €

Die Verwertung der Bausparverträge führt mithin zu einem Verlust des Vorsteuerguthabens in Höhe von 25 %. Das Finanzamt wird daher nicht, wie man evtl. annehmen könnte, den Betrag in Höhe von 1.520 € an die Masse auskehren, sondern allein einen um 25 % gekürzten Betrag. Es wird daher allein 1.140 € an die Masse auskehren (75 %). Dieselben Konsequenzen ergeben sich zum Beispiel auch, wenn Einnahmen erzielt werden, die durch den Einzug pfändbarer Einkommen erzielt werden.

6.9.4.4 Konsequenzen

Kommt es im Rahmen der Abwicklung einer Insolvenz eines Einzelunternehmers zu Verwertungseinnahmen, die dem privaten Bereich zuzurechnen sind und zu Verwertungseinnahmen, die aus dem Bereich der Verwertung des eigentlichen Unternehmens stammen, dem betrieblichen Bereich, kann keinesfalls von einer sicheren Erstattung des Vorsteuervergütungsbetrages aus dem Antrag des Verwalters bzgl. seiner Vergütung ausgegangen werden. Der Verwalter ist vielmehr gezwungen, die Einnahmen aufzuteilen. Zum einen hat er die Einnahmen zu ermitteln, die durch betriebliche Verwertungshandlungen bedingt sind. Zum anderen hat er die Einnahmen zu ermitteln, die durch die Verwertung der privaten Vermögensgegenstände

erzielt wurden, um dann hieraus die anteilig seitens des Finanzamtes zu erstattenden Vorsteuerbeträge zu ermitteln. Nimmt der Verwalter die Aufteilung nicht vor, dann liegt dem Grunde nach eine Umsatzsteuerverkürzung vor, die in den Bereich der §§ 369, 370 AO fällt (Steuerhinterziehung). Zulässig wäre aber auch, wenn der Verwalter anhand seiner Stundenschreibung nachweist, dass er – um beim obigen Beispiel zu bleiben – für die Verwertung des betrieblichen Bereichs 95 % seines Arbeitsaufwandes verwendet hat und nur 5 % auf den Bereich des privaten Vermögens. Schon die beiden denkbaren und auch sicherlich zulässigen Berechnungsmöglichkeiten machen deutlich, dass ggf. seitens des Finanzamtes Rückfragen erfolgen werden. Im Ergebnis kann man wohl nur noch eingeschränkt von einem sicheren Vorsteuervergütungsantrag sprechen, wenn Fallkonstellationen der vorgestellten Art vorliegen, was bedingt, dass der Erstattungsanspruch aber nach den Vorgaben der Beschlüsse des BGH nicht mehr in die Berechnungsgrundlage für die Vergütung einzubeziehen ist.

Kryptowerte & elektronische Wertpapiere

Schnittstellen zwischen Insolvenz-, Steuer- & Strafrecht






mit Dr. Susann Brackmann &
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann



17.09.2026



09:00 - 12:15 Uhr



3 FAO-Stunden



Online



¹ vgl. BGH v. 17.7.2008 - IX ZB 150/07 i.V.m. BGH v. 25.10.2007 - IX ZB 147/06

In einem jüngeren Urteil stellt der BFH¹ klar, dass der **Aufteilungsmaßstab** die für die einzelnen Bereiche **angemeldeten Forderungen** sein sollen. Dies soll gelten, wenn das Unternehmen schon vor der Insolvenz eingestellt wurde. Ob dieses Urteil mithin auch für ein Unternehmen, welches im eröffneten Verfahren fortgeführt wird, zur Anwendung kommt, wurde mithin nicht entschieden. Dies dürfte aber auch nicht zu einer absolut sicheren Erstattung führen, denn es kann nicht als sicher angesehen werden, dass die von einem Verwalter vorgenommene Aufteilung bzgl. der Forderungen vom Finanzamt zwingend übernommen wird. Ferner ist der Verwalter auch nicht gehindert, wenn er eine abweichende Aufteilung vornehmen will, da diese gerechter ist, dies zu tun. Die abweichende Ansicht ist dann aber kenntlich zu machen. Vorstehendes dürfte immer dann gegeben sein, wenn die BFH-Rechtsprechung zu einem „schiefen“ Ergebnis führt. Zum Beispiel kommt es nur zu privaten Forderungsanmeldungen, die Verwertungserlöse stammen aber zu 100 % aus der Verwertung des Betriebsvermögens. In diesem Zusammenhang sei nur am Rande erwähnt, dass die Anmeldungen von Kreditinstituten sich ggf. nur schwer im Hinblick auf den betrieblichen und privaten Teil aufteilen lassen.

Dass die Reise bzgl. der Vorsteueraufteilung noch nicht zu Ende ist, zeigt auch ein Urteil des FG Münster v. 15.9.2020 - 15 K 837/18 U, das rechtskräftig ist. Eine Revision war zugelassen, wurde aber nicht eingelegt!

Im vorliegenden Fall wurde die Aufteilung der Vorsteuer aus der Verwaltervergütung und der Steuerberaterkosten nach den erzielten Umsätzen (steuerfrei und steuerpflichtig) vorgenommen, da das Unternehmen vor Eröffnung solche erzielte².

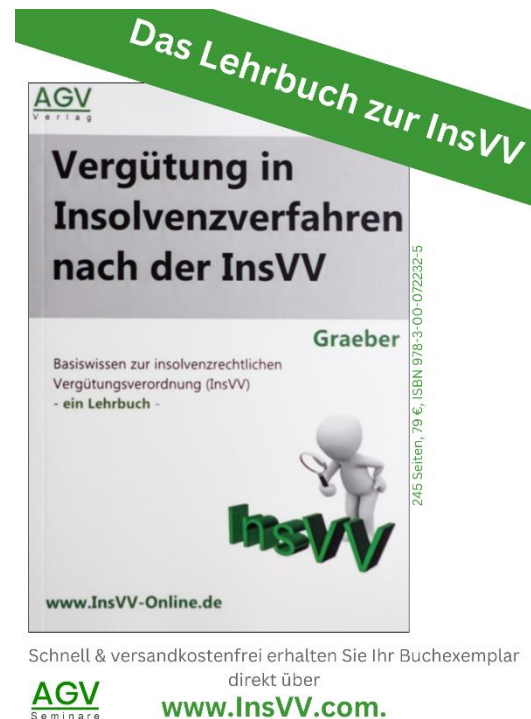
Auch eine Entscheidung des FG Köln v. 25.5.2022 – 9 K 1278/19 weicht von der Auffassung des BFH ab, da dieser primär die Verwertung des Vermögens eines Schuldners zu Grunde lag. Nach Ansicht des FG Köln liegt aber ein gänzlich anderer Fall vor, wenn die wesentliche Tätigkeit des Verwalters darin bestand, ein Unternehmen fortzuführen. Das FG Köln nimmt daher die Aufteilung der Vorsteuer nach Maßgabe des Umsatzes vor.

6.9.4.5 Zusammenfassung

Die Ausführungen zeigen, dass man grundsätzlich nicht von einer uneingeschränkten sicheren Erhöhung der Vergütung durch den Vorsteuervergütungsanspruch aus der Vergütung des Verwalters sprechen kann. Eine höhere Wahrscheinlichkeit der Erstattung gilt für die Fälle der Abwicklung einer Kapital- und einer Personengesellschaft.³ Bei der Abwicklung eines Einzelunternehmens, wobei es zugleich zur Abwicklung des privaten Bereichs kommt, aus dem Einnahmen generiert werden, kommt es zu einem teilweisen Verlust des Vorsteueranspruchs. Es werden Nebenrechnungen und Abstimmungen mit dem Finanzamt nötig und die Sicherheit, die der BGH voraussetzt, um von sicheren Einnahmen zu sprechen, ist nicht mehr uneingeschränkt gegeben.

6.10 Resümee

Die vorstehenden Zeilen zeigen, dass es eine Vielzahl von Problemfällen bei der Ermittlung der Berechnungsgrundlage gibt. Die Zeilen zeigen aber auch, dass die Kenntnis der Fälle zur Vermeidung der Fehler beitragen können. Ferner dürften die Zeilen auch geeignet sein, wenn auf diese in einem Vergütungsantrag zurückgegriffen wird, dass der Antrag an Transparenz gewinnt.



¹ vgl. BFH v. 15.4.2015 - V R 44/14

² siehe auch InsbÜO 2021, S. 133

³ Ausgenommen, es werden steuerfreie Einnahmen erzielt.