

# Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit: Wider die Gläubigergleichbehandlung

## Das BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 und seine Auswirkungen auf die Praxis

Peter Depré / Antje Lambert\*

**Zieht der Insolvenzverwalter vor Verfahrenseröffnung begründete Forderungen ein, so soll die hierin enthaltene Umsatzsteuer auch bei der Sollbesteuerung Masseverbindlichkeit sein. Diese Aussage des BFH-Urteils<sup>1</sup> lässt nur erahnen, welche Problemfelder damit aufgetan wurden. Der nachfolgende Beitrag geht hierauf ein und zeigt Handlungsoptionen auf.**

### 1. Einleitung

Der Gedanke der Gläubigergleichbehandlung durchzieht das seit 1999 geltende Insolvenzrecht, mit dem das Fiskusvorrecht abgeschafft worden war. Der Fiskus kann sich zwar grundsätzlich seine Schuldner nicht aussuchen. Er ist im Vergleich zu anderen Gläubigern aber auch keineswegs benachteiligt, denn er kann seine Forderungen ohne Zeitverzögerung selbst titulieren und vollstrecken sowie Haftungsansprüche gem. §§ 34, 35 i.V. mit § 69 AO oder § 13c UStG geltend machen. Bei der Bearbeitung steuerlicher Fragestellungen im Insolvenzkontext stellt sich aber immer wieder das Problem, dass Steuerrecht und Insolvenzrecht unsynchronisiert nebeneinander existieren<sup>2</sup> und die Finanzgerichtsbarkeit sich mit der Gleichbehandlung des Fiskus mit anderen Gläubigern schwertut.

Es findet sich eine Vielzahl von Divergenzen und Fiktionen, wie die hier zu besprechende Entscheidung des BFH belegt. BFH und BGH weichen in grundsätzlichen Wertungsfragen voneinander ab, was dem Insolvenzrechtler immer wieder Überraschungen über finanzgerichtliche Entscheidungen beschert. Aber selbst die Entscheidungen der verschiedenen BFH-Senate divergieren im Hinblick auf insolvenzrechtliche Bezüge<sup>3</sup>.

### 2. Die Entscheidungen des BFH

Nach der Rechtsprechung des BFH kommt es für die Frage, ob eine Steuerforderung bei Insolvenzeröffnung gem. § 38 InsO bereits begründet war und damit Insolvenzforderung ist, darauf an, wann der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und abgeschlossen ist<sup>4</sup>. Unerheblich ist demgegenüber, wann die Steuerforderung nach § 38 AO entstanden ist<sup>5</sup>. Wann der den Steueranspruch begründende Sachverhalt verwirklicht ist, richtet sich nicht nach Insolvenzrecht, sondern nach Steuerrecht<sup>6</sup>.

#### 2.1 Rechtsprechung zur Istbesteuerung

Für den Fall der Istbesteuerung gem. § 20 UStG entschied der BFH am 29. 1. 2009<sup>7</sup>, dass die Umsatzsteuer aus nach Insolvenzeröffnung vereinnahmten Entgelten für Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung erbracht wurden, Masseverbindlichkeit ist. Anknüpfungspunkt hierfür war § 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG, wonach im Fall des § 20 UStG die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem das Entgelt vereinnahmt wird. Bei der Istbesteuerung sei die Entgeltvereinnahmung tatbestandliche Voraussetzung für den Steueranspruch. Dementsprechend soll der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand auch erst mit der Entgeltvereinnahmung vollständig verwirklicht und abgeschlossen sein. Auf die Entstehung des Steueranspruchs werde hierbei gleichwohl nicht abgestellt, denn diese wiederum knüpfte an den Ablauf des Voranmeldungszeitraums und nicht allein an die Entgeltvereinnahmung an<sup>8</sup>.

#### 2.2 Handhabung bei Sollbesteuerung bis zur Entscheidung vom 9. 12. 2010

Finanzverwaltung und Insolvenzverwalter gingen bis zur Veröffentlichung der BFH-Entscheidung vom 9. 12. 2010<sup>9</sup> einhellig davon aus,

\* Peter Depré ist Fachanwalt für Insolvenzrecht, für Bank- und Kapitalmarktrecht sowie Wirtschaftsmediator (cvm) und Insolvenzverwalter. Antje Lambert ist Fachanwältin für Bau- und Architektenrecht. Die Autoren sind Rechtsanwälte der Depré RECHTSANWALTS AG.

1 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 – V R 22/10, DStR 2011 S. 720.

2 Vgl. Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl. 2010, Rn. 462 ff.

3 Ausführlich Kahlert, DStR 2011 S. 921 ff.

4 BFH-Urteil vom 6. 5. 1975 – VIII R 202/71, BStBl. II 1975 S. 5901; vom 13. 11. 1986 – V R 59/79, BStBl. II 1987 S. 226; abweichend insoweit der VII. BFH-Senat, der für Aufrechnungsfragen zuständig ist und für die Einordnung im Rahmen des § 94 InsO darauf abstellt, wann der Sachverhalt verwirklicht wurde, der dem Erstattungs- oder Vergütungsanspruch zugrunde liegt, vgl. BFH-Beschluss vom 6. 10. 2005 – VII B 309/04, Rn. 32, BFH/NV 2006 S. 369, Nr. 2.

5 BFH-Urteil vom 13. 11. 1986 – V R 59/79, BStBl. II 1987 S. 226; BFH-Beschluss vom 30. 4. 2007 – VII B 252/06, BStBl. II 2009 S. 624.

6 BFH-Urteil vom 29. 8. 2007 – IX R 4/07, BStBl. II 2010 S. 145.

7 BFH-Urteil vom 29. 1. 2009 – V R 64/07, BStBl. II 2009 S. 682.

8 BFH-Urteil vom 29. 1. 2009, ebenda.

9 Durch die BFH-Pressemitteilung Nr. 27/2011 vom 13. 4. 2011.

Durch einen kunstvollen Rückgriff teilt der BFH nunmehr das Unternehmen per Insolvenzeröffnung in einen „vorinsolvenzlichen“ und einen „nachinsolvenzlichen“ Unternehmensanteil auf.

dass im Regelfall der Sollbesteuerung gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG die Umsatzsteuerforderung Insolvenzforderung ist, wenn die zugrunde liegende Leistung vom Insolvenzschuldner vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens<sup>10</sup> ausgeführt wurde<sup>11</sup>. Die Entgeltforderung gegen den Leistungsempfänger einschließlich des darin enthaltenen Umsatzsteueranteils war massezugehörig und vom Insolvenzverwalter einzuziehen. Unabhängig davon, wann das Entgelt vereinbart wurde, blieb die Umsatzsteuerforderung Insolvenzforderung (vgl. Abb. 1).

### 2.3 Die Entscheidung des BFH vom 9. 12. 2010

Der BFH teilt nunmehr das Unternehmen per Insolvenzeröffnung durch einen kunstvollen Rückgriff<sup>12</sup> auf in einen „vorinsolvenzlichen“ und einen „nachinsolvenzlichen“ Unternehmensteil<sup>13</sup>. Mit der Unternehmenseinheit (§ 2 Abs. 1 UStG) soll dies nicht im Widerspruch stehen<sup>14</sup>. Als Begründung zieht der BFH sein Urteil vom 1. 9. 2010<sup>15</sup> heran, in dem er – allerdings für die Zeit nach Insolvenzeröffnung parallel – eine Aufteilung in den Teil „Insolvenzmasse“ und das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen aus selbständiger Tätigkeit vorgenommen hatte<sup>16</sup>.

Forderungen, die bei Insolvenzeröffnung bestanden, sollen ungeachtet ihrer Wertlosigkeit mit Insolvenzeröffnung für den „vorinsolvenzlichen Unternehmensteil“ uneinbringlich i. S. des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG sein, da dieser Unternehmensteil ab Insolvenzeröffnung nicht mehr verfügungsbefugt sei und die Forderung aus Rechtsgründen nicht mehr einziehen könne<sup>17</sup>. Daher komme es mit Insolvenzeröffnung zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG. Zieht der Insolvenzverwalter die Forderungen ein, so führe dies zu einer weiteren Berichtigung der Bemessungsgrundlage, nunmehr nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG<sup>18</sup>. Da gem. § 17 Abs. 2 i.V. mit Abs. 1 Satz 7 UStG die Berichtigung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, qualifiziert der BFH die in den vereinnahmten Entgelten enthaltenen Umsatzsteueranteile als Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO<sup>19</sup>.

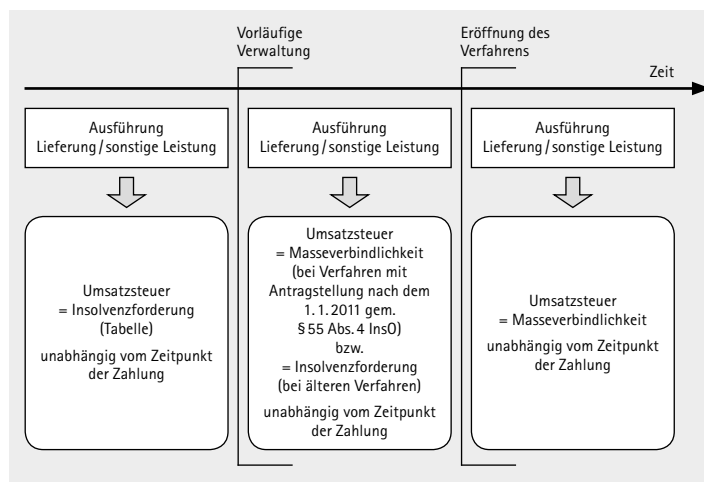


Abb. 1: Sollbesteuerung vor der Entscheidung des BFH

Eine Beschränkung der Masseverbindlichkeiten auf Umsatzsteueranteile, die vom schuldnerischen Unternehmen vor Insolvenzeröffnung noch nicht abgeführt wurden, erfolgt hierbei nicht. Soweit das schuldnerische Unternehmen die in den Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge bereits abgeführt hatte, würde die Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG per Insolvenzeröffnung greifen, die dann ggf. zu einem Erstattungsanspruch führen kann.

Mit der Frage, ob der Empfänger der Leistung in gleicher Weise den Vorsteuerabzug zunächst bei Insolvenzeröffnung gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 UStG und sodann bei Zahlung an den Insolvenzverwalter nochmals gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen habe, hat sich der BFH nicht befasset. Er konstatiert aber, der Leistungsempfänger müsse ohnehin prüfen, ob über das Vermögen seiner Gläubiger ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, um die schuldbefreiende Zahlung an den richtigen Empfänger sicherzustellen<sup>20</sup>.

Ausgehend von den vom BFH entwickelten Grundsätzen lässt sich die Handhabung bei der Sollbesteuerung, nunmehr auch unter Berücksichtigung des § 55 Abs. 4 InsO, wie in Abb. 2 auf S. 216 darstellen.

10 Unter Geltung des § 55 Abs. 4 InsO umfasste dies zuletzt nur noch Forderungen aus Leistungen, die der Insolvenzschuldner vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung erbracht hat, dann allerdings unabhängig davon, ob die Forderung noch vor Insolvenzeröffnung vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters oder erst nach Insolvenzeröffnung vom Insolvenzverwalter eingezogen wurde. Soweit der Schuldner mit Zustimmung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters eine Leistung ausführte, wurde die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuerforderung gem. § 55 Abs. 4 InsO Masseverbindlichkeit.

11 Vgl. statt aller BMF-Schreiben vom 17. 12. 1998 – IV A 4 – S 0550 – 28/98, BStBl. I 1998 S. 1500.

12 So Wagner/Köhler, BB 2011 S. 1510 ff.

13 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 – V R 22/10, DStR 2011 S. 720, Rn. 29.

14 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, ebenda, Rn. 28.

15 BFH-Urteil vom 1. 9. 2010 – VII R 35/08, BStBl. II 2011 S. 336.

16 Ähnlich bereits BFH-Urteil vom 28. 6. 2000 – V R 87/99, BStBl. II 2000 S. 639, für einen Fall, bei dem der Konkursverwalter einen Teil des Unternehmens fortführte und einen anderen Unternehmensteil aus der Konkursmasse freigegeben hatte.

17 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 – V R 22/10, DStR 2011 S. 720, Rn. 30.

18 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, ebenda, Rn. 31.

19 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, ebenda, Rn. 32.

20 BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, ebenda, Rn. 33.

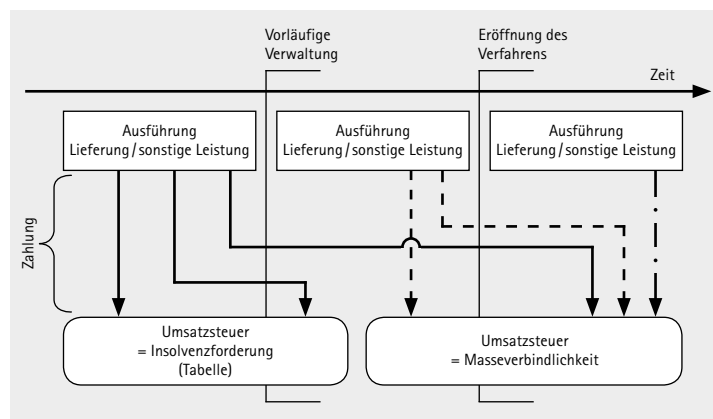


Abb. 2:  
Handhabung der Soll-  
besteuerung unter Zu-  
grundelegung der Ent-  
scheidung des BFH

### 3. Kritik an der Entscheidung des BFH

#### 3.1 Begründetheit von Umsatzsteuerforderungen

Eine Forderung ist Insolvenzforderung, wenn sie gem. § 38 InsO bei Insolvenzeröffnung begründet ist. Unter Begründetheit ist die Entstehung der Forderung ihrem Rechtsgrund nach zu verstehen<sup>21</sup>, was nicht voraussetzt, dass die Forderung schon vollwirksam entstanden und durchsetzbar gewesen sein muss<sup>22</sup>. Der BFH hat hierzu mehrfach<sup>23</sup> entschieden, dass eine Steuerforderung Insolvenzforderung ist, wenn der zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt, der zur Entstehung der Steueransprüche führte, vor Verfahrenseröffnung verwirklicht worden ist.

Eine Umsatzsteuerforderung knüpft an den Lebenssachverhalt an, der dem steuerbaren Umsatz zugrunde liegt. Dies ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Lieferung oder Leistung, die das schuldnerische Unternehmen vor Insolvenzeröffnung erbracht hat. Selbst dann, wenn das Entgelt für diese Leistung tatsächlich uneinbringlich wird, weil etwa der Leistungsempfänger insolvent ist, knüpft die spätere Vereinnahmung einer Insolvenzquote auf das Entgelt immer noch an den Lebenssachverhalt der ursprünglichen Leistungserbringung an. Es wird dann wegen § 17 UStG die Bemessungsgrundlage für denjenigen Umsatz berichtigt, der nach wie vor Grundlage der Besteuerung ist. Nimmt man mit dem BFH eine Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen an, kann nichts anderes gelten. Die Umsatzsteuerforderung ist also vor Insolvenzeröffnung begründet.

#### 3.2 Keine Uneinbringlichkeit i. S. des § 17 UStG

Eine Forderung ist uneinbringlich, wenn der Leistungsempfänger sie für geraume Zeit nicht oder nicht vollständig erfüllt und der leistende Unternehmer nicht mit einer baldigen Zahlung rechnen kann<sup>24</sup>. Beides trifft auf die diskutierten Sachverhalte nicht zu. Weder besteht objektiv Anlass zu der Annahme, der Leistungsempfänger werde das Entgelt nicht alsbald erbringen, noch rechnet das leistende Unternehmen mit einem solchen Ausfall. Die Differenzierung zwischen „vorinsolvenzlichen“ und „nachinsolvenzlichen“ Unternehmensanteilen ist völlig irrelevant. § 155 Abs. 2 Satz 1 InsO statuiert lediglich den Beginn eines neuen Geschäftsjahrs für die Rechnungslegung. Eine neuer steuerlicher Unternehmer entsteht dadurch aber weder insolvenzrechtlich noch steuerrechtlich.

#### 3.3 Bedeutungsgehalt von § 55 Abs. 4 InsO

Der BFH hatte sich mit der vor dem 1. 1. 2011 geltenden Rechtslage zu befassen. Für Insolvenzverfahren, die ab dem 1. 1. 2011 beantragt werden, gilt der durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011<sup>25</sup> eingeführte § 55 Abs. 4 InsO<sup>26</sup>. Danach gelten Verbindlichkeiten aus dem Steuerverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter<sup>27</sup> oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten. Man könnte meinen, die Gesetzgebungsentwicklung zu einem bei der Urteilsfindung brandaktuellen Thema sollte dem BFH präsent sein, jedenfalls wenn es die Entscheidungsgründe tangiert. Dem war aber offensichtlich nicht so. § 55 Abs. 4 InsO wurde eingeführt, weil der Gesetzgeber davon ausging, dass die Umsatzsteuerforderung für während der schwachen vorläufigen Insolvenzverwaltung ausgeführte Leistungen Insolvenzforderung ist<sup>28</sup>. Dies hat der BFH mit seiner Entscheidung schlicht übersehen oder übergangen.

Welchen Regelungsgehalt der BFH § 55 Abs. 4 InsO beimisst, bleibt mit Spannung zu erwarten. Die vom BFH entwickelte Aufteilung verliert ihre Bedeutung für Verfahren unter Geltung des § 55 Abs. 4 InsO jedenfalls, soweit der Insolvenzverwalter Forderungen einzieht, die während der vorläufigen Verwaltung begründet wurden, weil die ergebnisorientierte Argumentation des BFH durch die gesetzliche Neuregelung überholt wurde. Möglicherweise wird der BFH aber noch einen vierten, „vorläufig-vorinsolvenzlichen“ Unternehmensbereich entdecken und weitere Berichtigungen bei Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung für erforderlich erachten, um bei der Sollbesteuerung schon aus dem Forderungseinzug des vorläufigen Insolvenzverwalters Masseverbindlichkeiten zu begründen.

21 Vgl. Andres, in: Nerlich/Römermann, InsO, § 38 Rn. 13; Dobler, in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, § 35 Rn. 9; Ehricke, in: MünchKomm., § 38 InsO Rn. 15 f.

22 Vgl. Schumacher, in: Frankfurter Komm., § 38 InsO Rn. 14.

23 BFH-Beschluss vom 13. 11. 2002 – I B 147/02, BStBl. II 2003 S. 716; ebenso schon zum Konkursrecht BFH vom 21. 9. 1993 – VII R 68/92, NJW 1995 S. 80.

24 BFH-Urteil vom 13. 11. 1986 – V R 59/79, BStBl. II 1987 S. 226; Janzen, in: Lippross, Basiskomm. z. UStG, § 17 Rn. 65, m. w. N.

25 Gesetz vom 9. 12. 2010, BGBl. I 2010 S. 1885.

26 Vgl. weiterführend Gundlach/Rautmann, DStR 2011 S. 82 ff.; Nawroth, ZInsO 2011 S. 107 ff.; Onusseit, ZInsO 2011 S. 641 ff.; Trottners, NWB 2011 S. 309 ff.; Zimmer, ZInsO 2010 S. 2299 ff.

27 So lautet § 55 Abs. 4 InsO. Verbindlichkeiten begründen kann nur der starke vorläufige Verwalter, der schon zuvor gem. § 55 Abs. 2 InsO Masseverbindlichkeiten begründete.

28 Vgl. die Begründung zum Gesetzentwurf in BT-Drucks. 17/3030 S. 55.

### 3.4 Auswirkungen auf die Abwicklung von Insolvenzverfahren

Die Entscheidung des BFH schränkt – will man ihr Beachtung schenken – in erheblichem Umfang die Handlungsmöglichkeiten für die Insolvenzverwaltung ein. Die Reduzierung der liquiden Mittel aus dem Forderungszug muss in der Liquiditätsplanung für die Unternehmensfortführung berücksichtigt werden. Gerade unmittelbar nach Insolvenzeröffnung sind auch an sich sanierungsfähige Unternehmen noch nicht in der Lage, die für eine Fortführung notwendigen Mittel aus eigener Kraft zu erwirtschaften. Die bislang aus dem Forderungszug erzielte Anlauffinanzierung würde nun um den Umsatzsteueranteil gekürzt und lässt die Fortführung in vielen Fällen an der unzureichenden Liquidität scheitern. Damit kommt in zahlreichen Fällen auch eine übertragene Sanierung nicht mehr in Betracht, wenn diese nicht bereits unmittelbar per Insolvenzeröffnung möglich war.

Die Unternehmensfortführung in der Insolvenz als Alternative zur Unternehmenserschlagung – verbunden mit dem Erhalt von Arbeitsplätzen und der weiteren Anreicherung der Masse zum Zwecke höherer Ausschüttungsquoten an die Gläubigergesamtheit – wird vielfach nicht mehr verwirklicht werden können. Auch wenn die Umsatzsteuerbeträge im Fall der Masseunzulänglichkeit nicht sogleich abfließen, so stehen sie letztlich nicht für die Befriedigung der Gläubiger zur Verfügung. Die Konsequenzen des BFH-Urteils stehen damit im direkten Widerspruch zu den Bemühungen des Gesetzgebers<sup>29</sup>, die Sanierungschancen insolventer Unternehmen zu verbessern.

## 4. Optionen für den Umgang mit der Entscheidung

### 4.1 Vertrauensschutz bei rückwirkender Änderung von Festsetzungen

Die Entscheidung ist bislang<sup>30</sup> nicht im BStBl. II veröffentlicht und die dortige Veröffentlichung nicht angekündigt, so dass sie nach § 110 FGO nur die am Rechtsstreit Beteiligten bindet. Es ist aber zu befürchten, dass die vom BFH entwickelten Grundsätze allgemein anzuwenden sein werden<sup>31</sup>. Einzelne Rufe nach einem Nichtanwendungserlass<sup>32</sup> werden mit großer Wahrscheinlichkeit ungehört bleiben. Die von Verbandsseite<sup>33</sup> angerufenen politischen Instanzen haben

sich bislang nicht substantiell geäußert. Unsicherheit besteht vor allem im Hinblick auf die zeitlich rückwirkende Anwendbarkeit.

Bei der rückwirkenden Änderung<sup>34</sup> von Festsetzungen ist § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO zu beachten. Danach darf bei der Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, der gem. § 168 AO eine Steueranmeldung gleichsteht, nicht zuungunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die bisherige Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes, die bisher von der Finanzverwaltung angewandt worden ist, geändert hat. Der BFH hat in seinen amtlichen Leitsatz zwar den Hinweis aufgenommen, es handele sich um eine „Fortführung des BFH-Urteils vom 29. 1. 2009 ... zur Istbesteuerung“. Tatsächlich hat er für den Regelfall der Sollbesteuerung seine Rechtsprechung geändert und auf vollkommen neue Grundsätze gestellt. Inhaltlich knüpfen die entwickelten Grundsätze nicht an die Gründe der Entscheidung zur Istbesteuerung an, die die Qualifizierung von Masseverbindlichkeiten auf § 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG stützten – eine „Fortführung“ für die Sollbesteuerung hätte gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG nämlich die Einordnung als Insolvenzforderung zur Folge gehabt.

Von einzelnen Finanzämtern wird gleichwohl bereits die Auffassung vertreten, die Entscheidung des BFH sei zwingend auf alle Fälle anwendbar, in denen noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Tatsächlich fragt die Finanzverwaltung das Volumen des Forderungszugs bereits in Einzelfällen ab und erlässt auf der Basis der erteilten Auskünfte neue oder geänderte Umsatzsteuerbescheide. Dieses Vorgehen wird zahlreiche Rechtsbehelfsverfahren und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zur Folge haben, mit denen die Finanzverwaltung völlig überlastet wird. Wünschenswert wäre daher, dass die oberste Finanzverwaltung alsbald mit rechtsstaatlichen und dogmatisch haltbaren Anweisungen Klarheit schafft.

### 4.2 Handlungsempfehlungen

Insolvenzverwalter sollten sich darauf einstellen, dass die Finanzverwaltung die BFH-Entscheidung anwenden wird. Soweit Vertrauensschutz nicht greift, sollten zur Vermeidung von Haftungsrisiken spätestens ab Juni 2011 die in Tab. 1 auf S. 218 skizzierten Handlungsempfehlungen beachtet werden<sup>35</sup>.

## 5. Einzelfragen

### 5.1 Sicherungsabtretung

De Weerth<sup>36</sup> hat darauf hingewiesen, dass die BFH-Entscheidung beim Einzug sicherungshalber abgetretener Forderungen Probleme

29 Vgl. aktuell den im Bundestag eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Sanierung von Unternehmen (ESUG), BT-Drucks. 17/ 5712.

30 Stand: 8. 8. 2011.

31 Ein Anwendungserlass bindet gleichwohl nur die Finanzverwaltung und hindert weder Steuerpflichtige noch Gerichte, erst recht nicht ordentliche Gerichte, eine abweichende Rechtsauffassung zu vertreten.

32 Vgl. Kahlert, DStR 2011 S. 720 ff.

33 Gemeinsamer offener Brief des VID, des Gravenbrucher Kreises und der ARGE Insolvenzrecht und Sanierung im DAV vom 21. 4. 2011 an das BMF und das BMJ: [www.insolvenzrecht-und-sanierung.com](http://www.insolvenzrecht-und-sanierung.com), vgl. KSI 2011 S. 107.

34 Kein Vertrauensschutz aus § 176 AO ergibt sich bei der erstmaligen Festsetzung unter Anwendung der geänderten Rechtsprechung, vgl. Schmittmann, ZIP 2011 S. 1125, 1128.

35 Vgl. hierzu Dobler, ZInsO 2011 S. 1098 ff.; Schmittmann, ZIP 2011 S. 1125 ff.

36 ZInsO 2011 S. 853 f.

Insolvenzverwalter sollten sich darauf einstellen, dass die Finanzverwaltung die BFH-Entscheidung anwendet.

KSI 5/11

218

Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit

| Sachverhalt   | Handlungsoption   |
|---|---|
| Erklärungen/Voranmeldung bereits abgegeben  | Es erfolgt keine unaufgeforderte Berichtigung.  |
| Anfrage der Finanzverwaltung und Aufforderung zur Berichtigung von Voranmeldungen/Erklärungen im Hinblick auf vereinnahmte Altforderungen | Es erfolgt keine Berichtigung. Die Daten zu den im Voranmeldungszeitraum vereinnahmten Altforderungen nebst Steuersätzen werden rein informatorisch der Finanzverwaltung mitgeteilt.  |
| Erklärungen/Voranmeldungen werden erstmals abgegeben  | Die förmliche Deklaration erfolgt ohne Beachtung des BFH-Urteils. Rein informatorisch werden die Daten zu den im Voranmeldungszeitraum vereinnahmten Altforderungen nebst Steuersätzen der Finanzverwaltung mitgeteilt.   |
| Finanzverwaltung erlässt Bescheide gegen die Masse wegen USt auf Altforderungen   | Die Bescheide sind offen zu halten. Bei nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden ist Einspruch einzulegen und ggf. Aussetzungsantrag zu stellen.  |
| Forderungsanmeldung der Finanzverwaltung betreffend Umsatzsteuer  | Die Forderung wird (vorläufig) bestritten. Die Daten zu den per Insolvenzeröffnung offenen Forderungen nebst Steuersätzen werden rein informatorisch der Finanzverwaltung mitgeteilt.   |
| Abrechnung des Forderungseinzugs bei einer Sicherungsabtretung  | Der auf die Einnahmen entfallende USt-Betrag ist unter Berufung auf § 171 InsO zu separieren und nicht an den Gläubiger auszukehren.  |
| Zahlungen auf Masseverbindlichkeiten  | Bei anstehenden Auszahlungen ist auch das USt-Volumen aus Altforderungen für die Gesamtheit der Masseverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Sofern an andere Massegläubiger Zahlungen erfolgten, die unter Mitberücksichtigung der USt aus Altforderungen nicht in der Höhe hätten erbracht werden dürfen, ist die ggf. anteilige Rückforderung geltend zu machen. |
| Verfahrensabschluss   | Wegen des Risikos von USt-Masseverbindlichkeiten ist der hierfür zu berücksichtigende Betrag einschließlich Vollverzinsung nach § 233a AO zurückzustellen.  |

Tab. 1:  
Handlungsempfehlungen für Insolvenzverwalter

bereitet. Die Forderungen scheiden vor Insolvenzeröffnung aus dem Vermögen des Unternehmens aus. Der Schuldner ist im Sicherungsfall schon vor Insolvenzeröffnung nicht mehr zum Forderungseinzug berechtigt und den Gläubiger trifft das Ausfallrisiko der abgetretenen Forderungen, so dass diese gem. § 39 AO nicht mehr dem schuldnerischen Unternehmen, sondern dem Vermögen des besicherten Gläubigers zuzurechnen sind<sup>37</sup>. In diesem Fall soll ein Berichtigungstatbestand weder durch die Insolvenzeröffnung noch durch den späteren Forderungseinzug verwirklicht werden können.

Wenn der Insolvenzverwalter unter Beachtung der früher allgemein anerkannten Rechtslage den abgetretenen Forderungsbestand bereits eingezogen und den Erlös gem. §§ 170, 171 InsO gegenüber dem Gläubiger abgerechnet hat, dann wurde hierbei der in den Forderungen enthaltene Umsatzsteueranteil nicht einbehalten und abgeführt, denn die Insolvenzmasse wurde nach einhelliger Auffassung nicht mit Umsatzsteuer belastet. Die Finanzverwaltung wird dies indes nicht hindern, die Insolvenzmasse nun wegen der enthaltenen Umsatzsteuer in Anspruch zu nehmen. Erste Äußerungen der Finanzverwaltung geben zu verstehen, dass der Insolvenzverwalter den Umsatzsteuerbetrag vom Abtretungsgläubiger zurückverlangen solle. Allerdings wird nun auch die Möglichkeit, den Abtretungsgläubiger gem. § 13c UStG<sup>38</sup>

als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen, verstärkt in Erwägung gezogen werden. Inwiefern die weitere Entwicklung das Sicherungsinstrument der Globalabtretung entwertet, bleibt abzuwarten.

## 5.2 Masseunzulänglichkeit und die Rangfolge des § 209 Abs. 1 InsO

Der BFH geht davon aus, dass die durch den Forderungseinzug nach Insolvenzeröffnung erforderliche Berichtigung eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Ob die Umsatzsteuerforderung im Fall der Masseunzulänglichkeit als Alt- oder Neumasseverbindlichkeit einzustufen ist, hängt gem. § 209 Abs. 1 Nr. 2 InsO davon ab, ob die Verbindlichkeit vor oder nach der Masseunzulänglichkeitsanzeige „begründet“ wurde. Ausgehend von der Einordnung des BFH, die sich auf die „Begründetheit“ der Verbindlichkeit i. S. des § 38 InsO bezieht, wäre von Neumasseverbindlichkeiten auszugehen, sofern die zur Berichtigung führende Entgeltvereinnahmung nach der Masseunzulänglichkeitsanzeige erfolgt.

Dass auch für Neumasseverbindlichkeiten das Vollstreckungsverbot des § 210 InsO<sup>39</sup> gilt, und zwar auch für den Fiskus<sup>40</sup>, wird die Finanzverwaltung wohl auch weiterhin nicht hindern, trotz ausdrücklicher Hinweise auf die angezeigte Masseunzulänglichkeit routine-

37 Ob das Einziehungsrecht des Insolvenzverwalters aus § 166 InsO hierzu im Widerspruch steht, kann an dieser Stelle nicht diskutiert werden; vgl. hierzu Schmittmann, ZIP 2011 S. 1125, 1129.

38 Zur fehlenden Abstimmung der BFH-Entscheidungsgründe mit der Regelung des § 13c UStG vgl. auch Birk, Rechtsgutachten über die Qualifikation von Umsatzsteueransprüchen als Masseverbindlichkeiten i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, <http://www.arge-insolvenzrecht.de/110712%20Gutachten%20zu%20BFH%20V%20R%2022-10.pdf>; vgl. ferner die kritische Bewertung durch die AG Insolvenzrecht und Sanierung des DAV in ZInsO 2011 S. 1449 ff.

39 Vgl. BGH-Urteil vom 13. 4. 2006 – IX ZR 22/05, NJW 2006 S. 2997; ebenso FG Brandenburg, Beschluss vom 14. 10. 2003 – 2 V 1844/03, BeckRS 2003 Nr. 26020207.

40 Vgl. BGH-Beschluss vom 14. 10. 2010 – IX ZB 224/08, NZI 2010 S. 60.

mäßige Vollstreckungsmaßnahmen anzukündigen – auch weil die vom EDV-System generierten Mahnläufe nicht durch Bearbeitungssperren gestoppt werden.

### 5.3 Haftung des Insolvenzverwalters?

Obgleich die Entscheidung des BFH erstmals am 13.4.2011 veröffentlicht wurde, wird von der Finanzverwaltung bereits die Möglichkeit in den Raum gestellt, wie im Fall der Masseunzulänglichkeit Haftungsansprüche gegen den Insolvenzverwalter geltend gemacht werden können. Hierzu dürfte, befolgt der Verwalter die obigen Handlungsempfehlungen, jedoch jegliche Grundlage fehlen.

Eine Haftung nach §§ 34, 69 AO scheidet daran, dass die Begründung von Masseverbindlichkeiten nicht von § 69 AO sanktioniert wird, weil sie keine Verletzung von steuerlichen Pflichten darstellt<sup>41</sup>. Auf den Umstand, dass der Insolvenzverwalter bis zum Bekanntwerden der BFH-Entscheidung ebenso wie die Finanzverwaltung nicht davon ausgehen musste, durch den Forderungseinzug Masseverbindlichkeiten zu begründen, käme es nicht an. Auf § 60 InsO kann eine Haftung nicht gestützt werden, weil der Insolvenzverwalter keine insolvenzspezifische Pflicht verletzt<sup>42</sup>, wenn er entsprechend seiner gesetzlichen Aufgabe den Forderungsbestand einzieht. Schließlich greift auch § 61 InsO nicht, weil die Vorschrift nur Massegläubiger schützt, die für die Begründung der Masseverbindlichkeit eine Gegenleistung erbringen, was auf den Fiskus weder bei der erstmaligen Entstehung der Umsatzsteuerforderung im „vorinsolvenzlichen Unternehmensteil“<sup>43</sup> und erst Recht nicht bei der vom BFH angenommenen Neubegründung im „nachinsolvenzlichen Unternehmensteil“ zutrifft.

### 5.4 Aufrechnungsmöglichkeiten bei der Berichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG

Wenn das schuldnerische Unternehmen die in den Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge vor Insolvenzeröffnung abgeführt hatte, kann die bei Insolvenzeröffnung zu erfolgende Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG zu einem Erstattungsanspruch führen. Es fragt sich dann, ob die Finanzverwaltung gem. § 226 AO i.V. mit §§ 387 ff. BGB anderweitige Insolvenzforderungen gegen den Erstattungsanspruch aufrechnen kann. Das würde wegen §§ 94, 95

InsO voraussetzen, dass die Berichtigung in einer „gedanklichen Sekunde“ vor Insolvenzeröffnung erfolgt wäre. Dann stellt sich weiter die Frage, ob die sich aus der Berichtigung unmittelbar vor Insolvenzeröffnung ergebende Aufrechnungsmöglichkeit gem. § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO in anfechtbarer Weise erlangt würde, wie es wohl inzwischen sowohl der BGH<sup>44</sup> als auch der BFH<sup>45</sup> annehmen würden.

### 5.5 Berichtigung der Insolvenztabelle

Folgt man der von einzelnen Finanzämtern vertretenen Auffassung, dann wäre das BFH-Urteil auch in Altverfahren zu berücksichtigen. Auch wenn hier die Tabellenprüfung weitgehend abgeschlossen ist, würden die per Insolvenzeröffnung eingetretene Uneinbringlichkeit und die Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 UStG die als Insolvenzforderung geltend gemachte Umsatzsteuerforderung aus dem Debitorenbestand bei Insolvenzeröffnung reduzieren. Die vom Finanzamt angemeldeten Forderungen sind in vielen Fällen jedoch bereits festgestellt und damit tituliert.

Eine entsprechende Änderung der festgestellten Forderung wäre nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO möglich. Die Uneinbringlichkeit der Altforderungen per Insolvenzeröffnung ist keine Tatsache, die i. S. des § 173 AO nachträglich bekannt wird. Auch ein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 177 Abs. 1 Nr. 2 AO liegt nicht vor, denn das Ereignis „Insolvenzeröffnung“ war bereits bei der Forderungsanmeldung des Finanzamts bekannt. Einzig die Änderung gem. § 174 Abs. 1 AO kommt in Frage, da der versteuerte Umsatz, der dem vereinnahmten Entgelt zugrunde liegt, zuungunsten des „vorinsolvenzlichen Unternehmensteils“ und bei Geltendmachung der Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit auch zuungunsten des „nachinsolvenzlichen Unternehmensteils“ berücksichtigt würde, obwohl er nur einmal berücksichtigt werden darf.

Wird also Umsatzsteuer auf vereinnahmte Altforderungen als Masseverbindlichkeit geltend gemacht, sollte der Insolvenzverwalter vorsorglich für den vorinsolvenzlichen Zeitraum auf eine Änderung der Steuerberechnung, die der Tabellenforderung anstelle einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, hinwirken. Die Änderung könnte vom Insolvenzverwalter bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gem. § 169 ff. AO, notfalls im Wege der Vollstreckungsgegenklage vor dem FG, gegen die Feststellung zur Tabelle verfolgt werden.

### 6. Fazit

Die Entscheidung des BFH steht im Widerspruch zu insolvenzrechtlichen wie steuerrechtlichen Grundsätzen. Sie ist ein weiterer „Meilenstein“ einer gläubigerbenachteiligenden und sanierungswidrigen Entwicklung der Rechtsprechung des BFH und erschwert die Abwicklung von Insolvenzverfahren.

41 Vgl. ebenda.

42 Vgl. ebenda.

43 Vgl. ebenda.

44 BGH-Urteil vom 22. 10. 2009 – IX ZR 147/06, DStR 2010 S. 1145.

45 Vgl. für die im vorläufigen Verfahren erbrachten Verwalterleistungen und die sich aus dessen Vergütung ergebende Vorsteuer BFH-Urteil vom 2. 11. 2010 – VII R 6/10, BStBl. II 2011 S. 374, und VII R 62/10, BStBl. II 2011 S. 439; die vom Bundestag in erster Lesung am 30. 6. 2011 zum Entwurf eines BeitrRLUmsG vom 22. 6. 2011 beschlossene Einführung eines § 226 Abs. 5 AO würde diese Folge freilich beseitigen; vgl. BT-Drucks. 17/6263 S. 149.

# Klares Profil – mehr Erfolg:

## Das maßgebliche Werk für die Spezialisierung Sanierung und Insolvenzverwaltung!



Zu den am stärksten nachgefragten Spezialisierungen im Bereich vereinbarer Leistungen von Steuerberatern zählt der **Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)**.

Dieses Handbuch bietet dem spezialisierten Steuerberater maßgeschneiderte Unterstützung bei allen Praxisfragen seines Tätigkeitsbereichs. Auf Basis der Fachberaterrichtlinien des DStV und darüber hinaus geben Ihnen Experten Antworten auf alle wichtigen juristischen und betriebswirtschaftlichen Fragen:

- ▶ materielles Insolvenzrecht, Insolvenzverfahrensrecht
- ▶ betriebswirtschaftliche Grundlagen der Sanierung und Reorganisation
- ▶ Rechnungslegung und Steuern
- ▶ Bezüge zu weiteren relevanten Rechtsgebieten: Arbeits- und Sozialrecht, Gesellschaftsrecht, Insolvenzstrafrecht
- ▶ berufsrechtliche Fragen.

**Eine umfassende und verlässliche Arbeitsgrundlage für optimale Beratungsergebnisse in der Praxis!**

### Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.)

Von **Prof. Rolf Rattunde**, Rechtsanwalt und Notar, Fachanwalt für Insolvenz- und Steuerrecht in Berlin, Insolvenzverwalter, Honorarprofessor an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Berlin

2011, LXIX, 1.142 Seiten, fester Einband, € (D) 168,-,  
Sonderpreis für Mitglieder der DStV-Landesverbände  
€ (D) 148,-, ISBN 978-3-503-12968-3  
Fachberater-Handbücher

### Weitere Informationen:

 [www.ESV.info/978-3-503-12968-3](http://www.ESV.info/978-3-503-12968-3)

**ESV**

ERICH SCHMIDT VERLAG  
*Auf Wissen vertrauen*

DStI