

Der Umsatzsteuer-Anspruch im Insolvenzfall

von Stefan Klusmeier vereidigter Buchprüfer/Steuerberater/Diplom-Finanzwirt, Dresden

Mit der Entscheidung vom 09.12.2010 (V/IR22/10) hat der BFH erheblich in die bisherige Praxis der Insolvenzverwaltung zu Lasten der Gläubiger eingegriffen. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit dem Sachverhalt, der der Urteilsfindung zugrunde lag, dem vom BFH gewählten Lösungsansatz und seine Folgen in der Praxis.

1. Sachverhalt

Dem BFH lag folgender Fall zur Entscheidung vor:

Eine GmbH, die der Sollbesteuerung unterlegen hat, ging in Insolvenz. Drei Monate vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens schloss die GmbH einen Vertrag über eine sonstige Leistung mit einer KG. Zu diesem Zeitpunkt befand sich die GmbH in der vorläufigen Insolvenz. Die Wirksamkeit des Vertrages war von der Genehmigung eines durch das Insolvenzgericht einzusetzenden Sonderverwalters abhängig. Nachdem das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, beantragte der Insolvenzverwalter den Wechsel zur Ist-Besteuerung. Dem Antrag wurde durch das zuständige Finanzamt stattgegeben. 16 Monate nachdem der Vertrag über die sonstige Leistung geschlossen wurde, genehmigte der Sonderverwalter der GmbH diesen. Erst zu diesem Zeitpunkt wurde das vereinbarte Entgelt für die vor der Verfahrenseröffnung erbrachten Leistungen gezahlt und vom Insolvenzverwalter vereinnahmt. Im Anschluss an eine bei diesen Fällen übliche Umsatzsteuersonderprüfung behandelte das Finanzamt die in diesem Zusammenhang vereinnahmte Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit. Im Gegensatz dazu vertrat der Insolvenzverwalter die Auffassung, die vereinnahmte Umsatzsteuer stelle keine Massenverbindlichkeit dar, sondern die Finanzverwaltung müsse ihren Anspruch als Insolvenzforderung zur Tabelle anmelden. Dieser Rechtsauffassung schloss sich das Finanzgericht an, nicht jedoch der BFH.

2. Lösungsansatz des BFH

2.1. Sichtweise und Entscheidungsgründe des BFH

Der Tenor der BFH-Entscheidung stellt klar, dass unabhängig von der Frage der Ist- oder Soll-Besteuerung die Vereinnahmung eines Entgeltes, das für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung an den Insolvenzverwalter gezahlt wird, eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Hinsichtlich des Falles der Ist-Besteuerung verweist der erkennende V. Senat auf das die im BStBl. II 2009 S. 682 veröffentlichte Entscheidung. Für die Fälle der Soll-Besteuerung beruht die Einordnung als Masseverbindlichkeit auf eine Verbindung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO mit § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Der V. Senat stellt in der Urteilsbegründung klar, dass auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Grundsatz der Unternehmereinheit i.S. d. § 2 UStG weiter Anwendung findet. Allerdings beseht das Unternehmen nach der

Verfahrenseröffnung oft aus mehreren Unternehmensteilen, deren einzelne umsatzsteuerliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden dürfen. Solche Unternehmensteile ergeben sich beispielsweise dann, wenn der Insolvenzverwalter das umsatzsteuerliche Unternehmen dahingehend aufteilt, dass ein Teil als Insolvenzmasse und ein weiterer Teil als freigegebenes Vermögen behandelt werden kann. Darüber hinaus besteht ein weiterer Unternehmensteil in dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmen. Die für diesen Unternehmensteil betreffenden Umsatzsteueransprüche sind gem. §§ 174, 175 ff. InsO schriftlich beim Insolvenzverwalter zur Tabelle anzumelden. Sie können nicht wie Masseverbindlichkeiten durch einen Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt werden. Obwohl es also diese verschiedenen Unternehmensteile gibt, wird der umsatzsteuerliche Grundsatz der Unternehmereinheit dadurch ausreichend gewahrt, dass die Summe der für alle Unternehmensteile festzusetzenden oder angemeldeten Umsatzsteuerbeträge der Umsatzsteuer für das gesamte Unternehmen entspricht.

Auch insoweit führt der BFH seine Rechtsprechung fort (vgl. BStBl. II 2000, S. 639). Diese Einordnung in verschiedene Unternehmensteile führt dazu, dass die bei der Verfahrenseröffnung noch nicht vereinnahmten Entgelte aus den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen, die vor der Verfahrenseröffnung erbracht wurden für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil uneinbringlich werden. Den Grund hierfür sieht der BFH dafür, dass mit der Eröffnung des Verfahrens die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen nach § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter übergeht. Der Unternehmer i.S.d. § 2 UStG ist damit aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage, Entgeltforderungen aus seinem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu vereinnahmen. Diese sind Kraft der InsO in die Insolvenzmasse zu leisten. Der V. Senat sieht sich in diesem Zusammenhang auf einer Linie mit der Rechtsprechung des EuGH. Für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil ist dementsprechend die Umsatzsteuervoranmeldung gem. § 17 Abs. 2 UStG zu korrigieren. Der Logik des BFH folgend, wird dann eine erneute Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG notwendig, wenn diese Entgeltforderung später durch den Insolvenzverwalter vereinnahmt wird. Diese (erneute) Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 7 UStG). Die Summe der Berichtigung (die erste Steuerberichtigung erfolgt aufgrund der Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil, die zweite Steuerberichtigung aufgrund der Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter im laufenden Verfahren) führt zu einer zutreffenden Besteuerung des Gesamtunternehmens. Durch die zweite Korrektur begründet sich eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Der BFH schließt aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, dass erst mit Vereinnahmung der Steueranspruch vollständig verwirklicht und abgeschlossen ist.

2.2. Kritische Würdigung

Für Steuerrechtler ist dieser Lösungsansatz bei näherer Betrachtung nachvollziehbar, wenn auch mit erheblichem Aufwand bei der praktischen Umsetzung verbunden.

Zu hinterfragen bleibt aber der argumentative Kunstgriff des BFH, der ihn zu der Einsicht führt, mit Insolvenzeröffnung sei eine erste Berichtigung der Voranmeldungen zu erstellen. Die Berichtigung hat – nach dem Urteil – ihre Ursache nämlich nicht im Steuerrecht, sondern in der InsO. Dadurch, dass die InsO Zahlungen von Kunden des insolventen Unternehmens nur noch an den Insolvenzverwalter zulässt, könne der Unternehmer i.S.d.

UStG für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil eben keine wirksame Vereinnahmung erzielen. Diese Aussage erscheint zweifelhaft und wirft weitere Fragen auf, denn:

- 1) Unternehmer i.S.d. § 2 UStG war im zu beurteilenden Fall eine GmbH. Diese handelt in der Regel durch ihre Geschäftsführer. Mit der Eröffnung der Insolvenz tritt de facto der Verwalter an diese Stelle, Unternehmer bleibt aber die GmbH. Und natürlich kann der Verwalter Zahlungseingänge von offenen Forderungen genauso wie zuvor der Geschäftsführer erzwingen.

Hier zu sagen, die Zahlung sei dann aber der Insolvenzmasse zuzuordnen und nicht mehr dem sie eigentlich verursachenden vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil, ist eben der argumentative Kunstgriff des BFH.

Ebenso gut hätte der BFH argumentieren können, die Zahlung sei nur aufgrund der Leistung vor der Insolvenz erfolgt und deshalb dem vorinsolvenzrechtlichen Teil zuzuordnen. Das die Zahlung zu einem Zeitpunkt erfolgt, indem die Geschäftsführung faktisch durch einen Insolvenzverwalter erfolgt, ist letztlich unbedeutend, denn der Zeitpunkt der Zahlung hat für die Frage der Steuerentstehung keine Bedeutung (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG).

- 2) Die dem Urteil innewohnende Problematik wird vielleicht noch deutlicher, wenn man sich Folgendes vor Augen führt:

Folgt man dem Urteil, kann es drei Unternehmensteile im Insolvenzfall geben, die alle drei ihre eigenen Voranmeldungen zu ermitteln haben. Die Summe dieser Voranmeldungen wird dann zu einer zusammengefasst.

Dann müsste es aber auch drei rechnungsschreibende Unternehmensteile geben und dies führte dazu, dass der rechnungsschreibende vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil nach dem Urteil seine noch offenen Rechnungen aus umsatzsteuerlichen Gründen zu korrigieren hätte, denn für ihn bedeutete ja die Eröffnung die Uneinbringlichkeit. Dementsprechend müsste der Verwalter im Voranmeldungszeitraum eine neue Rechnung schreiben, denn erst mit der Vereinnahmung ist der Steueranspruch vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen (BFH a.a.O.).

So weit, so gut, aber, da es bei der Unternehmenseinheit bleiben soll, würden theoretisch die ursprüngliche, die berichtigte/stornierte und die neue Rechnung eigentlich gleich aussehen – hinsichtlich des leistenden Unternehmers. Deshalb hat der BFH wahrscheinlich hierzu keine Aussage gemacht, in der Praxis gibt es aber einen erheblichen Unterschied: die Steuernummer. Mit der Verfahrenseröffnung erhält das insolvente Unternehmen i.d.R. eine neue Steuernummer, um eben eine nachvollziehbare Trennung zwischen Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit zu gewährleisten. Deshalb müsste der Verwalter nunmehr unter dieser neuen Steuernummer eine Rechnung erstellen. Konsequenterweise weitergedacht, kommt man dann aber zu dem Ergebnis, dass der jetzt abrechnende Unternehmensteil nicht Leistungserbringer war, was dazu führt, dass der Leistungsempfänger keinen VorSt-Abzug hat, obwohl der Zahlung eine umsatzsteuerpflichtige und zum VorSt-Abzug berechtigte Leistung zugrunde liegt.

An dieser Stelle offenbart sich m.E. deutlich die Schwäche der BFH-Argumentation

3. Folgen für die Praxis

Die Folgen für die Praxis dürften erheblich sein. Im Ergebnis werden letztlich die Massegläubiger im Gegensatz zur bisherigen Regelung benachteiligt. Bislang war es so, dass die Insolvenzverwalter die beigetriebenen Forderungen, auf vor der Verfahrenseröffnung erbrachte Leistungen, in Summe zur Insolvenzmasse zuführen konnten. Nunmehr sind diese Forderungen um die Umsatzsteuer zu kürzen. Diese Umsatzsteuer wird zukünftig von der Finanzverwaltung durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt. Hierdurch wird sicherlich eine größere Anzahl von Verfahren in die Massearmut geführt. Diejenigen Verfahren, die dennoch zum Abschluss gebracht werden, werden mit einer deutlich schlechteren Quote für restliche Gläubiger ausgehen. Vor dem Hintergrund der Bemühungen der Bundesregierung, die Sanierung von Unternehmen zu erleichtern (vgl. Regierungsentwurf zum Gesetz zur Erleichterung von Unternehmenssanierungen – ESUG), ist das Ergebnis dieses Urteils kontraproduktiv. Entsprechend hat die Arbeitsgemeinschaft für Insolvenzrecht und Sanierung im Deutschen Anwaltsverein die Mitglieder aufgefordert, die wirtschaftlich erheblichen Auswirkungen den zuständigen Gremien von Bund und Ländern im Rahmen der abschließenden Beratungen des ESUG mitzuteilen. Nicht zu vergessen ist auch, der jetzt eintretende erhebliche Aufwand aus der Umsatzsteuererklärungspflicht für die laufenden Kalendermonate seit Bekanntwerden der Entscheidungen. Diese Kosten mindern wiederum die Masse, die den Gläubigern zur Befriedigung ihrer Ansprüche zur Verfügung steht.

Die Entscheidung des BFH zeigt wieder einmal deutlich, wie abstrakt und realitätsfremd das Umsatzsteuerrecht geworden ist.

Zwar ist die Entscheidung des BFH umsatzsteuerrechtlich durchaus nachzuvollziehen, sie zeugt aber auch von wenig Empathie für die Praxis. So ist es durchaus üblich, dass bei laufenden Verfahren a-conto-Ausschüttungen aus der Insolvenzmasse erfolgen, oder Abrechnungen mit Sicherungsgläubigern vorgenommen werden. Wenn nunmehr die Masse nachträglich gemindert wird, da zum Zeitpunkt der Vornahme dieser Ausschüttungen die BFH-Entscheidung noch nicht bekannt war, führt dies unter Umständen zu erheblichen haftungsrechtlichen und wirtschaftlichen Problemen, von der Verzögerung eines Verfahrensabschlusses ganz zu schweigen.

Auf der praktischen steuerrechtlichen Ebene fragt sich, wie der abstrakte Einsatz des BFH sich in der Formular-Wirklichkeit der Umsatzsteuer wiederfindet. Offensichtlich ist es für den Senat nicht entscheidungserheblich, dass entgegen der Theorie der Unternehmereinheit in der Praxis mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens neue Umsatzsteuernummern vergeben werden. Würde man hier dem Grundsatz der Unternehmereinheit folgen, wie es der BFH sieht, wäre dies weder für die Finanzverwaltung noch für die Steuerberater und Insolvenzverwalter praktikabel, da die Trennung zwischen Masseforderung und Insolvenzforderung komplizierte Schattenrechnungen zur Folge hätte.

Im Klartext: In der Praxis der Umsatzsteuer in Insolvenzverfahren gibt es die Unternehmereinheit, die der BFH abstrakt beschwört, nicht.

Vor dem Hintergrund, dass das Bundesjustizministerium den volkswirtschaftlich richtigen und lobenswerten Ansatz zur Stärkung der Unternehmenssanierung durch eine Änderung der Insolvenzordnung forcieren will, erscheint dieses Urteil unverständlich. Letztendlich bleibt zu hoffen, dass im Gesetzgebungsverfahren das mittel- und langfristige volkswirtschaftliche Interesse und die betriebswirtschaftliche Einheit, über ein kurzfristiges fiskalisches Denken obliegen werden.