

# **Rechtsgutachten**

über

**die Qualifikation von Umsatzsteueransprüchen als Masseverbindlichkeiten im**

**Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO**

erstattet

im Auftrag der

ARGE Insolvenzrecht und Sanierung im Deutschen Anwaltverein

von

Prof. Dr. Dieter Birk

Direktor des Instituts für Steuerrecht

der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Münster, 12. Juli 2011

## Gliederung

A.	Zu begutachtende Fragestellung .....	3
B.	Sachverhalt des BFH-Urteils vom 9.12.2010 (V R 22/10) .....	3
C.	Ergebnis / Zusammenfassung der Begründung.....	4
D.	Gutachtliche Stellungnahme.....	5
<b>I.</b>	<b>Durchsetzung von Steuerforderungen gegen insolvente Unternehmen / Masseverbindlichkeiten .....</b>	<b>5</b>
<b>II.</b>	<b>Begründetheit von Umsatzsteueransprüchen im insolvenzrechtlichen Sinne .....</b>	<b>6</b>
1.	Rechtsprechung des V. und XI. Senats des BFH.....	7
2.	Rechtsprechung des VII. Senats des BFH.....	8
3.	Schrifttum: Begründetheit mit Ausführung der Leistung .....	9
<b>III.</b>	<b>Anwendung des § 17 UStG ändert nichts an insolvenzrechtlicher Begründetheit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens.....</b>	<b>10</b>
1.	Zweck des § 55 Abs. 1 InsO (Masseverbindlichkeiten) .....	11
2.	Verhältnis der Steuergesetze zur InsO .....	11
3.	Verhältnis des § 17 UStG zu insolvenzrechtlich begründeten Umsatzsteuerforderungen .....	12
4.	Folge: Keine zeitliche Verschiebung der insolvenzrechtlichen Begründetheit durch § 17 UStG.....	13
<b>IV.</b>	<b>Keine Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens .....</b>	<b>14</b>
1.	Anwendung des § 17 UStG bei Uneinbringlichkeit einer Forderung.....	14
a.	Voraussetzungen und Beispiele für Uneinbringlichkeit.....	15
b.	Uneinbringlichkeit bei vorübergehender Zahlungsunfähigkeit .....	15
c.	Uneinbringlichkeit bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens .....	17
2.	Begründung des BFH vom 9.12.2010 zur Anwendung von § 17 UStG .....	17
3.	Kritik an der Begründung des BFH / Auslegung des § 17 UStG.....	21
a.	Vereinbarkeit mit dem Wortlaut.....	21
b.	Aufteilung in Unternehmensteile hat nur insolvenzrechtliche Bedeutung .....	22
c.	Keine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG .....	24
d.	Urteilsbegründung nicht mit dem Zweck des § 17 UStG vereinbar .....	26
e.	Weitere Wertungswidersprüche .....	28

## **A. Zu begutachtende Fragestellung**

„Ist die Auffassung des BFH (Urteil vom 9. 12. 2010, V R 22/10) in rechtlicher Hinsicht überzeugend, dass das Entgelt, welches der Insolvenzverwalter eines Unternehmens für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt, nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollbesteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet? Wie gewichtig sind die gegen die Rechtsauffassung des BFH sprechenden Argumente?“

## **B. Sachverhalt des BFH-Urteils vom 9.12.2010 (V R 22/10)**

Der vorläufige Insolvenzverwalter (Kläger) einer GmbH vermietete für den Zeitraum vom 2.1.2004 bis zum 29.2.2004 den Fuhrpark der GmbH an eine KG gegen eine monatliche Zahlung von 20.906 Euro zzgl. 3.344 Euro Umsatzsteuer. Für die KG war der Kläger ebenfalls zum Insolvenzverwalter bestellt worden. Am 4.3.2004 wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger zum Insolvenzverwalter bestellt. Das Finanzamt gestattete der GmbH auf Antrag des Klägers am 6.4.2004 den Wechsel von der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten zu der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten.

Nachdem der Sonderverwalter der GmbH den Mietvertrag am 19.5.2005 genehmigt hatte, vereinnahmte der Kläger am 14.7.2005 die vereinbarte Miete für die Nutzungsüberlassung in den Monaten Januar und Februar 2004 i.H. von 48.502,34 Euro (brutto).

Nach Auffassung des Klägers handelte es sich bei der nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vereinnahmten Umsatzsteuer i.H. von 6.689,98 Euro um eine Insolvenzforderung. Das Finanzamt behandelte die Umsatzsteuerforderung im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung als Masseverbindlichkeit und setzte durch Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Juli 2005 vom 6.12.2005 hierfür Umsatzsteuer gegenüber dem Kläger fest. Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht und beurteilte die Umsatzsteuerforderung als Insolvenzforderung, weil der Steuertatbestand bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig erfüllt gewesen sei.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Umsatzsteuerforderung des Finanzamts aus der Vereinnahmung des Entgelts durch den Insolvenzverwalter für eine von dem insolventen Unternehmen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachte Leistung zu einer Masseverbindlichkeit führt. Dies stützt der BFH für den Fall der Sollbesteuerung auf die

Anwendung von § 55 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG (zur Begründung siehe ausführlich unter D. IV. 2.).

Der BFH hat in seiner Urteilsbegründung offen gelassen, ob die Umsatzsteuerforderung aus der Vermietung des Fuhrparks der Soll- oder der Istbesteuerung unterlag, weil das Finanzgericht dies nicht hinreichend aufgeklärt hatte. Im Falle der Sollbesteuerung wäre die Umsatzsteuerforderung durch die Ausführung der Leistung (Überlassung des Fuhrparks) im Leistungszeitraum Januar und Februar 2004 mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entstanden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG). Das Insolvenzverfahren wurde danach am 4.3.2004 eröffnet.

### **C. Ergebnis / Zusammenfassung der Begründung**

Die Urteilsbegründung des BFH ist in rechtlicher Hinsicht nicht überzeugend, soweit sie sich auf die Anwendung des § 17 UStG stützt und den Umsatzsteueranspruch aufgrund der zweifachen Berichtigung nach § 17 UStG als im insolvenzrechtlichen Sinne nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (neu) „begründet“ (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) ansieht. Gewichtige Argumente sprechen dagegen, im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens von einer Uneinbringlichkeit der Entgeltforderung im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen, weil der „vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil“ die Entgeltforderung aus rechtlichen Gründen in vollem Umfang nicht mehr geltend machen könne.

Die Annahme der Uneinbringlichkeit und die Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf den vom BFH entschiedenen Fall ist nicht überzeugend (siehe dazu nachfolgend D. IV. 3.). Die Forderung des insolventen Unternehmens gegen den Leistungsempfänger ist weder nach dem Wortsinn noch nach dem bisherigen Verständnis des Begriffs durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich geworden. Denn die Uneinbringlichkeit ist auch im Insolvenzfall aus der Sicht des Gesamt-Unternehmens und nicht nur aus der Sicht eines Unternehmensteils, hier des vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteils, zu beurteilen. Zudem kann für die Frage der Uneinbringlichkeit die fortbestehende Verpflichtung und Bereitschaft des Leistungsempfängers zur Zahlung des Entgelts nicht völlig außer Acht gelassen werden. Vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu § 17 UStG (siehe dazu unter D. IV. 1.) ist die Anwendung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf den Urteilsfall überraschend.

Eine Gleichstellung der Sollbesteuerung mit der Istbesteuerung im Insolvenzverfahren lässt sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht herleiten. Nach seinem Sinn und Zweck ist § 17 UStG auf den Urteilssachverhalt nicht anwendbar (siehe dazu unter D. IV. 3. d.).

Aber selbst wenn die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG erfüllt wären, ergibt sich daraus nicht, dass die Umsatzsteuerforderung erst durch Handlungen des Insolvenzverwalters im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO „begründet“ wird. Der BFH verkennt das Verhältnis der umsatzsteuerrechtlichen Regelungen über die Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG) zur insolvenzrechtlichen Abgrenzung von Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen.

Der vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene und bestehen bleibende Umsatzsteueranspruch bleibt daher auch im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“. Der Umsatzsteueranspruch bleibt eine Insolvenzforderung und wird nicht zur Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn der Unternehmer der Sollbesteuerung unterliegt und der Insolvenzverwalter das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung vereinnahmt (siehe dazu nachfolgend D. III.).

Darüber hinaus verhalten sich die Urteilsbegründung und ihre Konsequenzen auch nicht widerspruchsfrei zu bestehenden bzw. jüngst neu geschaffenen gesetzlichen Regelungen zur Durchsetzung von Steueransprüchen gegen insolvente Unternehmen. Dies betrifft z.B. § 55 Abs. 4 InsO und § 13c UStG (siehe dazu nachfolgend D. IV. 3. e.).

## **D. Gutachtliche Stellungnahme**

### **I. Durchsetzung von Steuerforderungen gegen insolvente Unternehmen / Masseverbindlichkeiten**

Das Finanzamt setzt Steuerforderungen durch Steuerbescheid fest (§ 155 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine **Ausnahme** gilt für Steuerforderungen gegen Unternehmen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Solche Steuerforderungen dürfen nicht mehr durch Steuerbescheid festgesetzt werden, sondern müssen zur Tabelle angemeldet werden (§§ 174 ff. InsO). Denn gegenüber einem insolventen Unternehmen kann auch das Finanzamt Steuerforderungen nur noch nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren durchsetzen (§ 87 InsO, § 251 Abs. 2 Satz 1 AO). Steuerforderungen, die Insolvenzforderungen sind, können nur durch einen Feststellungsbescheid festgestellt werden (§ 251 Abs. 3 AO). Das Insolvenzrecht hat insoweit Vorrang vor dem Steuerrecht. Die Bestimmungen der Abgabenordnung treten dahinter zurück (vgl. *Neumann*, in: *Beermann/Gosch*, § 251 AO, Rz. 6).

Steuerforderungen, die Masseverbindlichkeiten sind, werden dagegen durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt und sind vom Insolvenzverwalter aus der Insolvenzmasse zu begleichen (§ 34 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 AO). **Masseverbindlichkeiten**

sind 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 (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO).

Neben den nach der InsO für alle Gläubiger geltenden Regeln hat der Staat für die Geltendmachung von Steuerforderungen grundsätzlich keine Sonderrechte (kein Fiskusprivileg). Eine ausdrückliche Ausnahme gilt seit dem 1.1.2011 für Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters „begründet“ worden sind. Diese gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO). Die Neuregelung macht also Steuerforderungen, die nach bisheriger Rechtslage Insolvenzforderungen waren, zu Masseverbindlichkeiten und verbessert insoweit die Gläubigerstellung des Finanzamts im Verhältnis zu den anderen Gläubigern (siehe zum Verhältnis zur Urteilsbegründung des BFH noch unten D. IV. 3. e.). Mit der Einführung des § 55 Abs. 4 InsO sind zahlreiche noch offene praktische Fragen verbunden (siehe dazu *Beck*, ZIP 2011, 551; *Sterzinger*, BB 2011, 1367), die aber für die hier zu begutachtende Fragestellung ohne Belang sind.

## II. Begründetheit von Umsatzsteueransprüchen im insolvenzrechtlichen Sinne

Ein Vermögensanspruch ist im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“ (§ 38 InsO), wenn der anspruchsbegründende Tatbestand (der Rechtsgrund) im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis vollständig verwirklicht worden ist (*Sinz*, in: Uhlenbruck, InsO, § 38 Rz. 26; *Birkenfeld*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209a Rz. 72). Während Verbindlichkeiten gegenüber Insolvenzgläubigern nur quotaal befriedigt werden können, werden Masseverbindlichkeiten vorrangig vor den anderen Schulden befriedigt (§ 53 InsO).

Eine Steuerforderung ist nur dann eine Masseverbindlichkeit, wenn sie nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in andere Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse „**begründet**“ worden ist (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Dagegen ist die Steuerforderung „nur“ eine Insolvenzforderung und das Finanzamt insoweit Insolvenzgläubiger, wenn der Vermögensanspruch gegen den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits „**begründet**“ war (§ 38 InsO).

Für die „Begründetheit“ einer Umsatzsteuerforderung im Sinne des § 38 InsO kommen folgende Zeitpunkte in Betracht:

- Ausführung der Lieferung oder Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
- Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die Lieferung oder Leistung ausgeführt wurde, also Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bei Sollbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG),
- Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde, also Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bei Istbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. b) UStG),
- Ablauf von 10 Tagen nach dem Ablauf des jeweils relevanten Veranlagungszeitraums, also Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer (§ 18 Abs. 1 Satz 4 UStG).

Wann eine Umsatzsteuerforderung im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“ ist, ist zwischen den Senaten des BFH umstritten. Das Umsatzsteuerrecht regelt diese Frage nicht.

## 1. Rechtsprechung des V. und XI. Senats des BFH

Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach der Rechtsprechung des V. Senats und des XI. Senats des BFH nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist; der Zeitpunkt der Steuerentstehung soll dagegen unerheblich sein. Kommt es zur vollständigen umsatzsteuerrechtlichen 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 (so BFH vom 9.2.2011, XI R 35/09 unter II. 2.; BFH vom 9.12.2010, V R 22/10; BFH vom 30.4.2009, V R 1/06, unter II.1. m.w.N.). Welche Anforderungen im Einzelnen an die vollständige Tatbestandsverwirklichung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht nach Insolvenzrecht (so ergänzend der V. Senat, BFH vom 9.12.2010, V R 22/10).

In seinem **Urteil zur Istbesteuerung** vom 29.1.2009 hat der V. Senat des BFH die Vereinnahmung des Entgelts als das entscheidende Merkmal für die vollständige Verwirklichung des den Steueranspruch begründenden Tatbestands angesehen und nicht schon die Erbringung der Leistung (zustimmend *Birkenfeld*, in: *Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch*, § 209a Rz. 201). Erst damit sei der Steueranspruch im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“. Unerheblich sei der Zeitpunkt der Steuerentstehung, also der Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums. Bei Vereinnahmung des Entgelts nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens liege daher unter den weiteren Voraussetzungen des § 55 InsO

eine Masseverbindlichkeit vor. Zur Begründung zieht der BFH auch die Wertung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO heran. Es sei eine „ungerechtfertigte Bereicherung“ der Masse, wenn die Umsatzsteuerforderung lediglich eine Insolvenzforderung sei, die tatsächliche Zahlung der Umsatzsteuerforderung durch den Leistungsempfänger aber der Masse zugutekomme.

Für die Frage, wann ein **Vorsteuerberichtigungsanspruch** des Finanzamts insolvenzrechtlich „begründet“ ist, hat der XI. Senat des BFH (BFH vom 9.2.2011, XI R 35/09) auf die Verwertungshandlung des Insolvenzverwalters bzw. die tatsächliche spätere Verwendung abgestellt. Dieser Anspruch sei nicht bereits durch das von dem Schuldner vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens abgeschlossene Rechtsgeschäft „begründet“ (so auch FG Berlin-Brandenburg vom 24.11.2010, 7 K 7008/08, ohne Zulassung der Revision, nachdem das FG in seinem AdV-Beschluss vom 19.6.2008, 7 V 7032/08, die Rechtslage noch als unklar angesehen hat, die aber durch das Urteil des V. Senats vom 29.1.2009, V R 64/07, geklärt sei). Der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 15a UStG sei daher eine Masseverbindlichkeit, wenn er durch eine umsatzsteuerfreie Vermietung durch den Insolvenzverwalter entstehe (so BFH vom 9.2.2011, XI R 35/09; a.A. *Frotscher*, in: Gottwald, Insolvenzsrechts-Handbuch, § 124 Rz. 20). Die Annahme eines bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen bedingten Rückforderungsanspruchs des Finanzamts im Falle späterer Vorsteuerberichtigungen sei „gekünstelt“, so der BFH unter Bezug auf das Zitat von *Ruppe* durch den Österreichischen Verwaltungsgerichtshof. Die abweichende Auffassung des VII. Senats im Urteil vom 17.4.2007, VII R 27/06, sieht der XI. Senat als obiter dictum an.

## 2. Rechtsprechung des VII. Senats des BFH

Die Entscheidungen des VII. Senats betreffen regelmäßig die Aufrechnung des Finanzamts mit Steuerforderungen, die Insolvenzforderungen sind, gegen Steuererstattungsansprüche der Insolvenzmasse, z.B. aufgrund einer Vorsteuererstattung oder einer Berichtigung nach § 17 UStG. Darin kommt es auf den Zeitpunkt der „Begründetheit“ dieser Erstattungsansprüche vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an. Für die „Begründetheit“ der Steuererstattungsansprüche der Insolvenzmasse stellt der VII. Senat regelmäßig auf die **Verwirklichung des zugrunde liegenden Lebenssachverhalts** ab. Die Aufrechnung durch das Finanzamt ist dann nur zulässig, wenn die Aufrechnungslage bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestanden hat (§ 94 InsO) und der Erstattungsanspruch bereits „begründet“ war. Die Aufrechnungsmöglichkeit wird erweitert für zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch aufschiebend bedingte oder noch nicht fällige Forderungen (§ 95 Abs. 1 InsO) und ausgeschlossen für Forderungen, die

die Insolvenzmasse erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erlangt hat oder die auf eine anfechtbare Rechtshandlung zurückgehen (§ 96 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3 InsO).

Ein **Umsatzsteuererstattungsanspruch der Insolvenzmasse aus § 17 UStG** wegen uneinbringlicher Forderungen des insolventen Unternehmens ist nach der Auffassung des VII. Senats (vom 20.7.2004, VII R 28/03, zum Gesamtvollstreckungsverfahren) bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ (so auch BFH vom 6.10.2005, VII B 309/04, zur InsO). Zwar entstehe er erst danach, der **Rechtsgrund** für den Erstattungsanspruch sei aber bereits **vorher gelegt** worden, nämlich durch die Sollbesteuerung der vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachten Leistung. Das Finanzamt könne daher mit Insolvenzforderungen aufrechnen (so auch *Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 96).

Der VII. Senat hat jüngst die Aufrechnung von Insolvenzforderungen durch das Finanzamt gegen Vorsteuererstattungsansprüche aus Rechnungen des vorläufigen Insolvenzverwalters aufgrund eines Aufrechnungsverbots abgelehnt (BFH vom 2.11.2010, VII R 6/10). Auch in dieser Entscheidung stellt der VII. Senat aber darauf ab, dass der Vorsteuererstattungsanspruch aufgrund der Erbringung der Leistung insolvenzrechtlich schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ ist (wenn auch steuerlich noch nicht entstanden, sondern nur aufschiebend bedingt), da der Lebenssachverhalt, aus dem sich die steuerlichen Folgen ergeben, schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht wurde (so auch für Umsatzsteuer-Erstattungsansprüche nach § 17 UStG, die nach Verfahrenseröffnung uneinbringlich geworden sind, aber auf Leistungen davor beruhen, BFH vom 26.7.2005, VII R 72/04; BFH vom 4.8.1987, VII R 11/84).

Zur Frage der insolvenzrechtlichen Begründetheit der Umsatzsteuerforderung stellt der VII. Senat also auf die Verwirklichung des zugrunde liegenden Lebenssachverhalts ab, aus dem sich der Steueranspruch ergibt, und daher grundsätzlich auf die Ausführung der Leistung. Dagegen stellt der V. Senat auf die vollständige Verwirklichung des den Umsatzsteueranspruchs begründenden Tatbestands ab (was aber nicht identisch mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer sein soll).

### **3. Schrifttum: Begründetheit mit Ausführung der Leistung**

Im Schrifttum wird der Umsatzsteueranspruch überwiegend als im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“ angesehen, wenn die steuerpflichtige Leistung ausgeführt wurde. Auf die Entstehung (Ablauf des Veranlagungszeitraum), Fälligkeit, Festsetzung oder Anmeldung der Steuer komme es nicht an (vgl. *Birkenfeld*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209a

Rz. 73; *Wagner*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13 Rz. 97; *Häsemeyer*, Insolvenzrecht, Rz. 23.56). Die Schaffung der steuerschuldrechtlichen Beziehung, aus der später der Anspruch entstehe, sei entscheidend (*Frotscher*, in: Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, § 124 Rz. 1).

Die Entscheidung des BFH zur Istbesteuerung, die zur „Begründetheit“ erst auf die Vereinnahmung des Entgelts abstellt, stößt daher auf Kritik. Der Steuertatbestand ergebe sich aus § 1 UStG und nicht aus § 13 UStG, Grundlage für die Steuer sei die Leistung und nicht die Vereinnahmung des Entgelts. Die Vereinnahmung des Entgelts gehöre nicht zu den „wesentlichen Grundlagen“ des Umsatzsteueranspruchs (so *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rz. 1594). Die Entscheidung verstoße gegen die Systematik im Insolvenzsteuerrecht (kritisch *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125, 1126; *Frotscher*, in: Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, § 124 Rz. 5). Die Abrechnung nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten sei nur Steuertechnik, der zivilrechtliche Sachverhalt sei in beiden Fällen vorher verwirklicht (*Berger*, EWiR 2009, 315, 316).

Für die Sollbesteuerung führen die hier wiedergegebenen Auffassungen übereinstimmend zu dem Ergebnis, dass der Umsatzsteueranspruch des Finanzamtes mit der Ausführung der Leistung im insolvenzrechtlichen Sinne „begründet“ ist.

### **III. Anwendung des § 17 UStG ändert nichts an insolvenzrechtlicher Begründetheit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens**

Im Kern geht es dem BFH abseits des eigentlichen Zwecks des § 17 UStG um eine Veränderung der Rechtsposition des Fiskus im Insolvenzverfahren. Die Rechtsstellung des Fiskus im Insolvenzverfahren wird aber durch die Regelungen der InsO und gerade **nicht durch die Steuergesetze** bestimmt (siehe D. I.). Die Anwendung des § 17 UStG als eine Vorschrift über das Erlöschen und Wiederentstehen von Umsatzsteueransprüchen zu dem alleinigen Zweck, eine spätere insolvenzrechtliche „Wiederbegründung“ zu schaffen, ist nicht zulässig. Denn der **Begriff der „Begründetheit“** ist ein insolvenzrechtlicher Begriff, für den der insolvenzrechtliche Bezug auf die Masse vor oder nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens maßgebend ist (*Frotscher*, in: Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, § 124 Rz. 1). Selbst wenn der Tatbestand des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG also – wie vom BFH in seiner Urteilsbegründung angenommen – erfüllt wäre und die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu einer Uneinbringlichkeit führte (siehe dazu aber noch unten D. IV.), würde sich nichts daran ändern, dass die Umsatzsteuerforderung im insolvenzrechtlichen Sinne vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ ist. Denn eine nach den insoweit maßgeblichen insolvenzrechtlichen Bestimmungen „begründete“

Umsatzsteuerforderung kann nicht aufgrund der Anwendung umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften – wie hier des § 17 UStG zur Änderung der Bemessungsgrundlage – wieder „unbegründet“ werden. Der Zweck des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und die darin vorgesehene Begrenzung der Masseverbindlichkeiten würde ansonsten unterlaufen. Selbst wenn **§ 17 UStG** also anwendbar wäre, blieben seine **Rechtsfolgen auf das Steuerrecht beschränkt**. Aus der Änderung der Bemessungsgrundlage und der Berichtigung der Steuerschuld lassen sich aber keine insolvenzrechtlichen Konsequenzen herleiten.

## **1. Zweck des § 55 Abs. 1 InsO (Masseverbindlichkeiten)**

§ 55 InsO begrenzt den Umfang der Masseverbindlichkeiten. Die Eingehung von Masseverbindlichkeiten dient der ordnungsgemäßen Verfahrensabwicklung und der Verteilung der Masse (vgl. *Lohmann*, in: Kreft, InsO, § 55 Rz. 1). Der Gesetzgeber hat daher den Umfang der Masseverbindlichkeiten in § 55 InsO bewusst eng begrenzt (vgl. *Lohmann*, in: Kreft, InsO, § 55 Rz. 1). Die „Privilegierung“ des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO kommt nur denjenigen Gläubigern zugute, die aufgrund der Verwaltung der Insolvenzmasse durch den Insolvenzverwalter Forderungen erwerben. Sie dient damit zugleich der Durchführung des Insolvenzverfahrens, da sich ohne diese „Privilegierung“ keine neuen Gläubiger bzw. Vertragspartner finden ließen, die Leistungen an die Insolvenzmasse erbringen würden. Die Beschränkung der Masseverbindlichkeiten dient zugleich dem Zweck der Gleichbehandlung der (übrigen) Gläubiger, die auf die gemeinschaftliche Befriedigung nach der Quote verwiesen werden.

## **2. Verhältnis der Steuergesetze zur InsO**

Das Steuerrecht bestimmt für die jeweilige Steuerart den Steuertatbestand (objektive Steuerpflicht) und den Steuerschuldner (subjektive Steuerpflicht). Es regelt darüber hinaus die Entstehung der Steuer und das Steuerverfahren. Das Steuerrecht regelt aber nicht, wann eine Steuerforderung gegen ein insolventes Unternehmen „begründet“ ist. Die Frage der „Begründetheit“ bestimmt sich allein nach dem Insolvenzrecht (§ 38 InsO und § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Dagegen kann für die Auslegung nicht auf die Steuergesetze zurückgegriffen werden. Der Begriff ist spezifisch insolvenzrechtlich und hat einen insolvenzrechtlichen Zweck (*Frotscher*, in: Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, § 124 Rz. 1). Er dient der Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten. Damit dient er dem wesentlichen Zweck des Insolvenzverfahrens, alle Gläubiger eines Unternehmens bis zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gleich zu behandeln und sie

gleichmäßig auf die Verwertung der Insolvenzmasse zu verweisen. Sie haben daher ihre Ansprüche beim Insolvenzverwalter anzumelden (§ 174 InsO). Die insolvenzrechtliche „Begründetheit“ bestimmt die Teilhabe an der Zuweisung der Insolvenzmasse (vgl. *Eickmann*, in: *Kreft*, InsO, § 55 Rz. 1). Das zeitliche Vorliegen der „Begründetheit“ bestimmt die Qualifikation als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit. Durch die Unterwerfung auch der öffentlich-rechtlichen Steuerforderungen unter das Regime der InsO und die Abschaffung des Fiskusprivilegs (siehe oben D. I.) gilt diese insolvenzrechtliche Abgrenzung auch für Steuerforderungen. Dann können die Steuergesetze nichts Abweichendes regeln.

### **3. Verhältnis des § 17 UStG zu insolvenzrechtlich begründeten Umsatzsteuerforderungen**

Eine nach § 38 InsO vor Insolvenzeröffnung bereits „begründete“ Umsatzsteuerforderung bleibt insolvenzrechtlich begründet und verliert diese „Begründetheit“ nicht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, um sie danach bei nachfolgender (und naheliegender) Zahlung des Entgelts wieder aufleben zu lassen. Der einmal insolvenzrechtlich „begründete“ Umsatzsteueranspruch bleibt „begründet“, unabhängig von den technischen Regelungen der Steuergesetze über die Entstehung, Fälligkeit und verfahrensrechtliche Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs. Die „Begründetheit“ kann nicht deshalb rückgängig gemacht oder aufgehoben werden, weil die Steuergesetze vorsehen, dass für einen einmal – vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens – „begründeten“ Steueranspruch aufgrund der Ausführung der Leistung die Steuer sofort entsteht (aufgrund der Sollbesteuerung), dann durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens zumindest für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil uneinbringlich werden soll (so jedenfalls nach Auffassung des BFH, siehe unten D. IV.) und anschließend durch die vom Leistungsempfänger gar nicht bestrittene Zahlung wieder aufleben soll.

Die steuerliche Tatbestandsverwirklichung bleibt dieselbe, der relevante Lebenssachverhalt ist vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet. Die Entstehung, angebliche Aufhebung und anschließende Neubegründung ist lediglich eine steuerliche Regelung, die auf die Besonderheiten der Sollbesteuerung zurückgeht (siehe D. IV. 3. d.). Die steuerliche Regelungstechnik kann für die Frage der insolvenzrechtlichen „Begründetheit“ nicht entscheidend sein. Denn auch nach der Rechtsprechung des BFH kommt es für die „Begründetheit“ gerade nicht auf die Entstehung des Steueranspruchs nach den Steuergesetzen an. Vielmehr richtet sich nach der Rechtsprechung des V. Senats und des XI. Senats des BFH die „Begründetheit“ danach, ob und wann der Tatbestand eines Steuergesetzes vollständig verwirklicht ist und gerade nicht danach, für welchen Zeitpunkt

die Steuergesetze das Entstehen – ggf. abhängig vom Ablauf eines Besteuerungszeitraums – oder das Erlöschen und Wiederentstehen des Steueranspruchs regeln. Die Berichtigung nach § 17 UStG bezieht sich auf dieselbe erbrachte Leistung, die auch zur Entstehung der Umsatzsteuer bzw. zur Geltendmachung der Vorsteuern geführt hat. § 17 UStG regelt das Erlöschen bzw. erneute Entstehen einer Steuerforderung aufgrund **desselben Steuertatbestandes**. Der Steuertatbestand ist regelmäßig die **Erbringung der Leistung** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). An der Verwirklichung des zugrunde liegenden Steuertatbestandes ändert § 17 UStG nichts. Nach Auffassung des VII. Senats des BFH und weiter Teile des Schrifttums ist ohnehin die Verwirklichung des zugrundeliegenden Lebenssachverhalts maßgeblich, also die Erbringung der Leistung (siehe D. II. 2., 3.). Die Anwendung des § 17 UStG steht daher im Widerspruch zu der Rechtsprechung des BFH zur insolvenzrechtlichen „Begründetheit“ einer Umsatzsteuerforderung.

#### **4. Folge: Keine zeitliche Verschiebung der insolvenzrechtlichen Begründetheit durch § 17 UStG**

Nach der Urteilsbegründung des V. Senats des BFH (vom 9.12.2010, V R 22/10) führt aber die „erste“ Anwendung des § 17 UStG zur Aufhebung der insolvenzrechtlichen „Begründetheit“ des Steueranspruchs und die „zweite“ Anwendung zur erneuten „Begründetheit“ (siehe D. IV. 2.). Der BFH setzt dadurch die Steuerentstehung bzw. Wiederentstehung im Ergebnis mit der „Begründetheit“ im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gleich. Eine Vorschrift, die gerade zum Ausgleich für die Folgen der Sollbesteuerung geschaffen wurde, erhält einen insolvenzrechtlichen Zweck und greift damit in das Regelungssystem der InsO ein. Insbesondere ist der Schutzzweck des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht einschlägig. Obwohl die Auslegung des § 17 UStG insolvenzrechtlich begründet wird, findet sich in der InsO für diese Auslegung keine Stütze. Denn das Fiskusprivileg ist durch die Einführung der InsO abgeschafft worden. Es kommt also auch für Steuerforderungen auf die **„Begründetheit“ im insolvenzrechtlichen Sinne** an. Die Begründung des BFH verschiebt die insolvenzrechtliche „Begründetheit“ und verkennt damit das systematische Verhältnis zwischen dem Umsatzsteuerrecht und dem Insolvenzrecht. Für eine Veränderung des Systems der InsO hätte es einer Regelung in der InsO – wie jetzt § 55 Abs. 4 InsO – bedurft (siehe zum Verhältnis der Urteilsbegründung des BFH zu dieser Neuregelung noch unten D. IV. 3. e.).

#### **IV. Keine Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens**

Aber selbst wenn die Auffassung des BFH zum Verhältnis von § 17 UStG und § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO richtig wäre, käme man nicht zur „Begründetheit“ des Umsatzsteueranspruchs im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, da die Entgeltforderung nicht uneinbringlich geworden ist.

Nach der Urteilsbegründung des BFH (vom 9.12.2010, V R 22/10, zum Sachverhalt siehe oben B.) soll die Umsatzsteuerforderung dagegen aus rechtlichen Gründen uneinbringlich geworden sein, weil der „vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil“ die Forderung mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr geltend machen kann. Daraus lässt sich jedoch keine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und damit auch keine Berichtigung der Umsatzsteuer ableiten.

##### **1. Anwendung des § 17 UStG bei Uneinbringlichkeit einer Forderung**

Der BFH führt in ständiger Rechtsprechung zu § 17 UStG aus (BFH vom 20.5.2010, V R 5/09):

*„Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt Absatz 1 dieser Vorschrift sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.“*

Und zur Grundlage des § 17 UStG (BFH Urteil vom 20.5.2010, V R 5/09):

*„§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG beruht ebenso wie § 17 Abs. 1 UStG auf Art. 11 Teil C 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). Danach wird die Besteuerungsgrundlage im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert, wobei die Mitgliedstaaten im Falle der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung jedoch von dieser Regel abweichen können.“*

### a. Voraussetzungen und Beispiele für Uneinbringlichkeit

Nach der Rechtsprechung ist eine Entgeltforderung **uneinbringlich**, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts i.S.d. § 10 Abs. 1 UStG nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (so BFH vom 20.7.2006, V R 13/04, m.w.N.; vgl. auch BFH vom 20.5.2010, V R 5/09; BFH vom 13.1.2005, V R 21/04; FG Berlin-Brandenburg vom 29.4.2010, 9 K 1968/05; FG München vom 26.2.2010, 14 K 1705/07; vgl. auch die Nachweise bei *Weymüller*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209 Rz. 31).

Uneinbringlichkeit liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschnitt 17.1 Abs. 5 USt-AE m.w.N. der Rechtsprechung) vor,

- wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist,
- wenn der Forderung die Einrede des Einforderungsverzichts entgegengehalten werden kann,
- wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann,
- wenn der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestreitet,
- wenn der Leistungsempfänger zwar nicht die Entgeltforderung selbst bestreitet, sondern mit einer vom Leistenden substantiiert bestrittenen Gegenforderung aufrechnet, und wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann,
- wenn über das Vermögen eines Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet wird; dann werden die gegen ihn gerichteten Forderungen spätestens in diesem Zeitpunkt unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich.

### b. Uneinbringlichkeit bei vorübergehender Zahlungsunfähigkeit

Auch eine nur **vorübergehende Zahlungsunfähigkeit** kann zur Uneinbringlichkeit der Forderung führen. Denn auch das Gesetz geht davon aus, dass nach einer Phase der Uneinbringlichkeit wieder Zahlungen eingehen können (vgl. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG;

BFH vom 22.4.2004, V R 72/03). Noch keine Uneinbringlichkeit liegt dagegen vor, wenn der Schuldner die Zahlung nach Fälligkeit nur verzögert (BFH vom 20.7.2006, V R 13/04; BFH vom 22.4.2004, V R 72/03). Die Forderung muss nach ständiger Rechtsprechung zumindest „auf absehbare Zeit“ bzw. „geraume Zeit“ (BFH vom 31.1.2006, V B 79/04; FG Köln vom 22.8.2001, 2 K 6183/96 unter Berufung auf frühere BFH-Rspr.) bzw. auf „unbestimmte Zeit“ (Sächsisches FG vom 15.11.2002, 2 K 2259/01) nicht durchsetzbar sein. Damit eine Forderung uneinbringlich wird, ist also ein gewisses **Zeitmoment** erforderlich.

Die Uneinbringlichkeit setzt bei nur vorübergehender Zahlungsunfähigkeit zusätzlich das erfolglose Bemühen um die Eintreibung der Forderung voraus, z.B. erfolglose Pfändungsversuche (vgl. *Nieuwenhuis*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 Rz. 121). Nach Auffassung des Sächsischen FG (vom 17.3.2004, 2 K 2580/03) liegt Uneinbringlichkeit abgesehen vom Fall der Insolvenz nur vor,

*„wenn zur Durchsetzung der vereinbarten Entgeltforderung gerichtliche Hilfe in Anspruch genommen werden muss oder der Unternehmer von der Inanspruchnahme des Gerichts bewusst absieht.“*

Der Gläubiger müsse außerdem die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners durch geeignete Nachweise (z.B. Schriftverkehr über Mahnungen, erfolglose Vollstreckungsversuche oder Zahlungsverweigerungen) beweisen, da ihn die Feststellungslast für die Uneinbringlichkeit treffe (vgl. FG München 24.04.2008, 14 K 1511/05; Sächsisches FG, vom 15.11.2002, 2 K 2259/01).

Andererseits ist nicht erforderlich, dass die Forderung objektiv bzw. nach kaufmännischen Gesichtspunkten völlig wertlos ist (vgl. *Nieuwenhuis*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 Rz. 121; BFH vom 31.1.2006, V B 79/04). Ertragsteuerliche pauschale Wertberichtigungen führen nicht zur Uneinbringlichkeit (Abschnitt 17.1 Abs. 5 Satz 8 USt-AE).

Nach Auffassung von *Stadie* soll die Uneinbringlichkeit und damit die Berichtigung nach § 17 UStG nicht von der Durchsetzbarkeit der einzelnen Forderung (bzw. ihrer Nicht-Durchsetzbarkeit für eine bestimmte Zeit) abhängen, sondern bereits mit jeder Nichtzahlung eintreten (*Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 207). Durch die weite Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit will *Stadie* aus Gründen des Übermaßverbotes die nach seiner Auffassung nicht gerechtfertigte Sollbesteuerung zu einer Istbesteuerung machen und auch den vorherigen Vorsteuerabzug ausschließen (*Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 193 f.). Dies entspreche auch Art. 90 Abs. 1 der MwStSystRL (*Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 209. Diese lässt den Staaten allerdings die Möglichkeit, bei der Umsetzung davon abzuweichen. Eine weite Auslegung der Uneinbringlichkeit ist daher nicht geboten (*Weymüller*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209 Rz. 38).

### **c. Uneinbringlichkeit bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens**

Die **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über den Schuldner führt zur vollständigen Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen den Insolvenzschuldner aus rechtlichen Gründen. Denn der Gläubiger kann seine Forderung aus Rechtsgründen nicht mehr gegen den Schuldner geltend machen, und die Forderung wird in voller Höhe uneinbringlich (Nachweise der Rechtsprechung bei *Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 17 Rz. 203). Die Stellung des Insolvenzantrags oder die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters führen dagegen noch nicht zur Uneinbringlichkeit, so dass der genaue Zeitpunkt einer vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eintretenden Uneinbringlichkeit schwer festzustellen ist (*Nieuwenhuis*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 Rz. 134). Dagegen tritt die Uneinbringlichkeit bereits mit der Stellung des Insolvenzantrags ein, wenn Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) oder Überschuldung (§ 19 InsO) vorliegen und zudem der Geschäftsbetrieb eingestellt wird (vgl. FG München vom 26.2.2010, 14 K 1705/07). Keine Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn der Insolvenzverwalter die Erfüllung des Vertrages wählt (*Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 17 Rz. 239).

Aufgrund des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG kann bzw. muss die für eine uneinbringliche Forderung entstandene Umsatzsteuer berichtigt werden und entsteht bei späterer Zahlung neu. Ebenso muss die bereits vor Zahlung geltend gemachte Vorsteuer berichtigt werden und kann bei späterer Zahlung (erneut) geltend gemacht werden. Für die aufgrund der Sollbesteuerung bereits an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer entsteht also ein Erstattungsanspruch des leistenden Unternehmers. Dieser setzt voraus, dass die Steuer auch tatsächlich bezahlt worden ist und nicht nur geschuldet wurde (*Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 17 Rz. 43). Die Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer erfolgen unabhängig voneinander und bedingen sich nicht gegenseitig (*Stadie*, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 17 Rz. 197, 198). Der leistende Unternehmer muss dem Leistungsempfänger auch keine Mitteilung über die Berichtigung machen (Abschnitt 17.1 Abs. 5 Satz 9 USt-AE). Nach der Feststellung von *Nieuwenhuis* (in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 Rz. 131) wird in der Besteuerungspraxis in solchen Fällen die Umsatzsteuer eher berichtigt als die Vorsteuer.

### **2. Begründung des BFH vom 9.12.2010 zur Anwendung von § 17 UStG**

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Umsatzsteuerforderung des Finanzamts aus der Vereinnahmung des Entgelts durch den Insolvenzverwalter für eine von dem insolventen Unternehmen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachte Leistung zu einer Masseverbindlichkeit führt. Eine Masseverbindlichkeit muss durch Handlungen des

Insolvenzverwalters oder durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse „begründet“ worden sein (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Die Vereinnahmung eines noch ausstehenden Entgelts durch den Insolvenzverwalter hängt zwar mit der Verwaltung der Insolvenzmasse zusammen, fraglich ist aber, ob sie dadurch im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO „begründet“ wird.

Die bisher nahezu einhellige Auffassung hat die Umsatzsteuerforderung des Finanzamts in diesen Fällen bei der Sollbesteuerung aber als Insolvenzforderung angesehen. Denn nach allen zur Begründetheit vertretenen Auffassungen (siehe oben D. II., mit Ausnahme der Auffassung von *Stadie*, der auch bei der Sollbesteuerung auf die Vereinnahmung des Entgelts abstellt) ist bei der Sollbesteuerung die Umsatzsteuerforderung mit der Ausführung der Leistung im insolvenzrechtlichen Sinne begründet. Dies bestreitet auch der V. Senat des BFH in dem zu begutachtenden Urteilssachverhalt nicht. Der BFH stützt die Qualifikation der Umsatzsteuerforderung als Masseverbindlichkeit im Urteilsfall auf die Anwendung von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Dessen Anwendung begründet der BFH damit, dass die Entgeltforderung im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich wird, zumindest für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil, und durch die spätere Vereinnahmung des Entgelts die Umsatzsteuerforderung im insolvenzrechtlichen Sinne **neu** „begründet“ wird (siehe sogleich zur Begründung im Einzelnen). Die Begründung des BFH ist insofern neu und vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung und Rechtspraxis zu § 17 UStG (siehe oben D. IV. 1.) auch überraschend (vgl. auch *de Weerth*, DB 2011, Nr. 17, M10). Auch die Auffassung von *Stadie* stützt diesen Ansatz nicht. Es bestehen aber erhebliche Zweifel, ob die einmal begründete Umsatzsteuerforderung durch die Anwendung des § 17 UStG wieder „unbegründet“ wird und später bei Vereinnahmung des Entgelts neu „begründet“ wird.

Der BFH argumentiert im Einzelnen wie folgt:

Die fehlende Durchsetzbarkeit einer Forderung könne sich nicht nur aus Gründen in der Person des Leistungsempfängers, sondern auch aus Gründen in der Person des Leistenden ergeben. Dies gelte „*zumindest im Sonderfall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens*“. Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens trete Uneinbringlichkeit sowohl im Hinblick auf das Entgelt für vom insolventen Unternehmer bezogene wie auch erbrachte Leistungen ein.

Bei vom insolventen Unternehmen bezogenen Leistungen trete jedenfalls in vollem Umfang von Rechts wegen Uneinbringlichkeit ein, auch wenn mit einer möglichen Insolvenzquote zu rechnen sei. Dafür sei maßgebend, dass Forderungen gegen das insolvente Unternehmen mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens von Rechts wegen nicht mehr durchsetzbar seien, sondern nur zur Tabelle angemeldet werden könnten. Dies gelte in vollem Umfang

auch für Entgelte für von dem insolventen Unternehmen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachte Leistungen. Dies entspricht einhelliger Auffassung (siehe dazu oben D. IV. 1. c.).

▪ **Uneinbringlichkeit für den „vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil“**

Zur Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gelangt der BFH durch die „**Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile**“ aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Denn trotz des Grundsatzes der Unternehmereinheit könnten bis zu drei Unternehmensteile entstehen: die Insolvenzmasse, das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen und der „vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil“.

Die den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil betreffenden Umsatzsteueransprüche könnten nur zur Tabelle angemeldet und nicht wie Masseverbindlichkeiten durch Steuerbescheid gegen den Insolvenzverwalter festgesetzt werden. Dementsprechend könne auch ein Vorsteueranspruch des „massezugehörigen Unternehmensteils“ nicht gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG mit einem Umsatzsteueranspruch gegen den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil verrechnet werden, was aus den §§ 95, 96 InsO folge.

Aus der Verselbständigung des vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteils folgert der BFH nun die Uneinbringlichkeit der von diesem Unternehmensteil erwirtschafteten Entgeltforderungen: Denn

*„die bei Verfahrenseröffnung noch nicht vereinnahmten Entgelte aus vor Verfahrenseröffnung erbrachten Leistungen (werden) im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aus Rechtsgründen uneinbringlich, da der Entgeltanspruch ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht durch diesen Unternehmensteil vereinnahmt werden kann“.*

Denn mit der Verfahrenseröffnung gehe die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, welche auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter über.

Der „Unternehmer“ sei daher aus rechtlichen Gründen nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem vorinsolvenzrechtlichen Teil zu vereinnahmen, da diese in die Insolvenzmasse zu leisten seien. Dieser Unternehmensteil sei rechtlich nicht mehr befugt, „öffentliche Gelder“ als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates zu vereinnahmen“.

Die spätere Vereinnahmung des Entgelts durch den Insolvenzverwalter führe dann zu einer erneuten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, die erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung vorzunehmen sei (§ 17 Abs. 1 Satz 7 UStG). Die erste Steuerberichtigung im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil und die zweite Steuerberichtigung aufgrund der Vereinnahmung führten somit zu einer „*zutreffenden Besteuerung des Gesamtunternehmens*“. Der Steueranspruch aus dieser zweiten Steuerberichtigung sei erst mit der Vereinnahmung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen und daher eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

Für dieses Ergebnis spreche laut BFH auch das Erfordernis, die **Besteuerungsgleichheit** zwischen Ist- und Sollbesteuerung zu wahren, was bei der Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berücksichtigen sei.

- **Korrektur des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger vom BFH offengelassen**

Mit der Korrektur der Umsatzsteuer einerseits ist grundsätzlich auch die **Korrektur des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger** verbunden (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Zwar besteht keine verfahrensrechtliche Abhängigkeit zwischen den beiden Berichtigungen (siehe oben IV. 1. c.). Sie haben sich jedoch nach demselben materiellen Kriterium der Uneinbringlichkeit der Forderung zu richten. Danach müsste der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens seines Vertragspartners seinen Vorsteuerabzug berichtigen und sodann bei späterer Zahlung an den Insolvenzverwalter die Vorsteuer erneut geltend machen. Der BFH kann dies offenlassen. Der BFH stellt nur fest, dass der Leistungsempfänger auch bei Bestehen einer solchen Berichtigungspflicht nicht beschwert würde, da er für die von ihm zu erbringenden Zahlungen ohnehin prüfen müsse, ob über das Vermögen seines Vertragspartners das Insolvenzverfahren eröffnet werde, um sicherzustellen, dass er Zahlungen nur an den Insolvenzverwalter leiste. Im Übrigen ergebe sich auch keine Berichtigungspflicht, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in denselben Voranmeldungszeitraum wie die Zahlung fiel. Denn zwei Berichtigungen in demselben Voranmeldungszeitraum hoben sich gegenseitig auf.

- **Verhältnis zur Rechtsprechung des VII. Senats**

Abschließend beschäftigt sich der BFH mit der **Rechtsprechung des VII. Senats** (siehe dazu D. II. 2.). Diese stünde seinem jetzigen Urteil nicht entgegen. Für den Fall, dass der Insolvenzverwalter das Entgelt nicht vereinnahmen könne, habe die Insolvenzmasse einen

Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG; gegen diesen könne das Finanzamt nach der Rechtsprechung des VII. Senats mit der zuvor im Rahmen der Sollbesteuerung entstandenen Steuerforderung aufrechnen, ohne dass dem Aufrechnungsverbot entgegenstünden. Dies gelte auch, wenn der Berichtigungsanspruch – wie jetzt vom V. Senat vertreten – aufgrund der Uneinbringlichkeit bereits mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehe. Die Aufrechnungsmöglichkeit, die der VII. Senat im Urteil vom 17.4.2004 bejaht hat, werde dadurch also nicht eingeschränkt.

### **3. Kritik an der Begründung des BFH / Auslegung des § 17 UStG**

#### **a. Vereinbarkeit mit dem Wortlaut**

§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG definiert den Begriff der Uneinbringlichkeit nicht. Das Gesetz versteht darunter aber keine dauerhafte, endgültige Uneinbringlichkeit, wie sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ergibt (vgl. BFH vom 22.4.2004, V R 72/03).

Nach der Auffassung des V. Senats des BFH ist für die Uneinbringlichkeit ausreichend, dass die Forderung für einen der von ihm genannten Unternehmensteile uneinbringlich wird. Insofern ergänzt der BFH den Wortlaut des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: Uneinbringlichkeit verlangt danach nicht, dass die Forderung im Insolvenzfall für das Gesamt-Unternehmen uneinbringlich wird, sondern zumindest für einen der dann bestehenden Unternehmensteile, hier den vorinsolvenzrechtlichen.

Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Wortlaut bestehen jedoch insoweit, ob eine Forderung im Wortsinne „uneinbringlich“ sein kann, wenn sie zwar nicht von dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil, wohl aber von dem dann zuständigen Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse geltend gemacht werden kann, auch um damit die Schulden des vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteils begleichen zu können. Aus Sicht des Leistungsempfängers (Schuldners) ist eine solche Forderung sicher nicht uneinbringlich (siehe dazu noch unten D. IV. 3. c.), solange der Schuldner sowohl zahlungsfähig als auch zahlungswillig ist. Der BFH begründet die Uneinbringlichkeit im Urteilsfall also allein unter Bezug auf die Verhältnisse beim Forderungsgläubiger. Dies wäre im Wortsinne nachvollziehbar, wenn die Geltendmachung auf der Gläubigerseite insgesamt zumindest für eine bestimmte Zeit ausgeschlossen wäre. Dies ist aber nicht der Fall, weil die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den Insolvenzverwalter übergeht. Die Auffassung des BFH ist also schon mit dem Wortsinn nur schwer vereinbar. Sie kann sich auch nicht auf den Wortlaut des Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL stützen, der von der „Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der

vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes“ spricht.

## **b. Aufteilung in Unternehmensteile hat nur insolvenzrechtliche Bedeutung**

Die **Aufteilung des insolventen Unternehmens** in drei mögliche Unternehmensteile in der Urteilsbegründung des BFH ist nachvollziehbar, soweit damit zum Ausdruck gebracht wird, dass für diese Unternehmensteile unterschiedliche insolvenzrechtliche Regelungen gelten. Für die Zwecke des Insolvenzverfahrens ist diese Trennung wesentlich: Dem „vorinsolvenzrechtlichen Unternehmer“ wird die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis entzogen und auf den Insolvenzverwalter übertragen, und Ansprüche der Gläubiger aus dieser Zeit können nur noch als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden. Für die beiden Unternehmensteile und die damit verbundenen Vermögensgegenstände (Forderungen wie Verbindlichkeiten) gelten daher unterschiedliche Regeln im Hinblick auf die Verwaltung des Vermögens und die Durchsetzung der jeweiligen Ansprüche und Verbindlichkeiten.

Auch der VII. Senat (Beschluss vom 1.9.2010, VII R 35/08) führt aus, dass die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zur Folge hat, dass das Vermögen des Schuldners in zwei Teilmassen aufgeteilt wird, die einem unterschiedlichen Rechtsregime unterworfen sind und betont dabei den insolvenzrechtlichen Hintergrund dieser Vermögenstrennung. Dazu gehört insbesondere, dass der Schuldner über die Insolvenzmasse nicht mehr verfügen und aus der Insolvenzmasse zu befriedigende Forderungen nicht mehr begründen könne (§ 80 Abs. 1 InsO) und seine Gläubiger weder wegen vor noch während des Verfahrens durch den Insolvenzschuldner begründeter Forderungen in die Insolvenzmasse vollstrecken könnten (§ 89 Abs. 1 InsO). Der InsO liege die strukturelle Unterscheidung zweier Vermögensmassen zugrunde. Die InsO enthalte aber kein Gebot, die Trennung der vorgenannten Vermögensmassen in jeder Hinsicht strikt durchzuführen und insbesondere Insolvenzgläubigern als Haftungssubstrat ausschließlich die Insolvenzmasse zuzuweisen.

### **▪ Einheitlicher Unternehmensbegriff im Umsatzsteuerrecht**

Das **Umsatzsteuerrecht** geht aber von einem **einheitlichen Unternehmensbegriff** aus. Das Unternehmen eines Unternehmers im umsatzsteuerlichen Sinne umfasst daher seine sämtlichen beruflichen und gewerblichen Tätigkeiten (*Klenk*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 2 Rz. 181). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat keinen Einfluss auf die

**Unternehmereigenschaft** des Insolvenzschuldners (*Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Rz. 471). Steuerschuldner im umsatzsteuerlichen Sinne bleibt der Insolvenzschuldner als Unternehmer; er verliert nur das Verwaltungs- und Verfügungsrecht an den Insolvenzverwalter; die Insolvenzmasse oder der Insolvenzverwalter werden dadurch nicht zu einem eigenen Steuersubjekt (*Birkenfeld*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209a Rz. 61, 171; *Wagner*, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 13 Rz. 96a; *Nieuwenhuis*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 17 Rz. 149; vgl. auch BFH vom 28.6.2000, V R 45/99). Der „vorinsolvenzrechtliche Unternehmer“ bleibt daher der Steuerschuldner auch für diejenigen Umsätze, die der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausführt und die der Unternehmer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgrund eigener unternehmerischer Tätigkeit bewirkt (*Birkenfeld*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209a Rz. 172). Umsatzsteuerlich bleibt der Betrieb dem Schuldner zuzurechnen (*Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, Seite 209; *Hundt-Eßwein*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 13 Rz. 72). Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens entsteht für Zwecke der Umsatzsteuer kein neuer Unternehmensteil; dieser erhält nur zur Erleichterung des Besteuerungsverfahrens eine neue Steuernummer (vgl. OFD Frankfurt vom 25.5.2007; *de Weerth*, DB 2011, Nr. 17, M10). Von diesem Grundsatz der Unternehmenseinheit geht auch der BFH aus.

Der BFH rechtfertigt die Aufteilung in verschiedene Unternehmensteile auch für Umsatzsteuerzwecke aber damit, dass die Summe der für alle Unternehmensteile insgesamt festgesetzten Umsatzsteuer der Umsatzsteuer für das gesamte Unternehmen entspreche. Damit sei der Grundsatz der Unternehmenseinheit gewahrt. Dabei bezieht der BFH sich auf ein Urteil vom 28.6.2000 (V R 87/99). Dieses ist allerdings noch unter der Geltung der Konkursordnung ergangen und betraf den Fall, dass Umsatzsteuer nach Eröffnung des Konkursverfahrens durch Steuerbescheide jeweils gegen den Konkursverwalter und gegen den Gemeinschuldner festgesetzt wurde. Die Summe aus beiden Steuerfestsetzungen musste der für das gesamte Unternehmen festzusetzenden Umsatzsteuer entsprechen. Eine solche Situation zweier parallel tätiger Unternehmensteile kann sich nach der InsO durch die Freigabe von Vermögen durch den Insolvenzverwalter ergeben. Auch das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen bildet einen Unternehmensteil im Sinne der Urteilsbegründung des BFH. Das vorinsolvenzrechtliche Unternehmen existiert aber nicht parallel zu der vom Insolvenzverwalter geführten Insolvenzmasse. Die „quantitative“ Gesamtbetrachtung mehrerer Unternehmensteile kann aber nicht die Anwendung von Vorschriften auf einzelne Unternehmensteile rechtfertigen, die auf das Unternehmen als Gesamtheit abstellen und bei Anwendung auf einen Unternehmensteil zu abweichenden Rechtsfolgen führen (siehe sogleich).

### c. Keine Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG

#### ▪ Uneinbringlichkeit gilt für das Gesamt-Unternehmen

Der BFH lässt die **Uneinbringlichkeit** der Umsatzsteuerforderung **für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil** als relevantes Unternehmen im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausreichen. Der BFH ordnet damit die Forderung einseitig dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu und blendet die Zuordnung zum „nachinsolvenzrechtlichen“ Unternehmensteil aus. Diese Zuordnung ist aber nicht überzeugend. Zwar hat der vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil die Forderung „erwirtschaftet“, indem noch er die entsprechende Leistung ausgeführt hat. Richtig ist auch, dass der Insolvenzschuldner als umsatzsteuerlicher Unternehmer die Forderung nicht mehr einziehen kann. Dies ist schliesslich der Zweck der Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Das Recht und die Pflicht zur Einziehung dieser Forderung liegen nun beim Insolvenzverwalter, für den die Einziehung zur Verwaltung der Insolvenzmasse gehört. Dieser zieht die Forderung für das Gesamtunternehmen ein, also nicht nur für den nachinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil. Denn die Forderung steht wirtschaftlich zur Befriedigung auch der Insolvenzgläubiger zur Verfügung, die nur Insolvenzforderungen aus der Zeit vor der Eröffnung haben. Rechtlich und wirtschaftlich lässt sich die Forderung also – auch bei gedanklicher Trennung in mehrere Unternehmensteile – weder dem einen noch dem anderen Teil zuordnen. Eine Zuordnung zu dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil könnte allenfalls angenommen werden, wenn die Forderung tatsächlich auch nur von dem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil geltend gemacht werden könnte, was aber nicht zutrifft und auch nicht sinnvoll wäre. Eine strikte Trennung in einen vorinsolvenzrechtlichen und einen nachinsolvenzrechtlichen Teil findet also gerade nicht statt und wäre auch mit dem Zweck des Insolvenzverfahrens nicht vereinbar.

Den Aspekt des unmittelbaren Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter lässt der BFH für seine Uneinbringlichkeitsbetrachtung außen vor. Er betont zwar, aufgrund des Übergangs könne der vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil den Anspruch nicht mehr vereinnahmen. Dass die Forderung aber nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden kann – und aufgrund seiner Amtspflichten – auch geltend gemacht werden muss (vgl. *Frege/Keller/Riedel*, Insolvenzrecht, 7. Auflage 2008, Rz. 1081) hält der BFH offenbar für unbeachtlich. Der Anspruch auf die Entgeltforderung kann also ohne zeitliche Unterbrechung vom „Unternehmen“ (im Sinne des BFH: zumindest von einem Unternehmensteil) geltend gemacht und vereinnahmt werden. Gewechselt hat dafür nur die Zuständigkeit.

Die Ansprüche aus § 17 UStG, z.B. aufgrund einer Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuern, betreffen daher auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Unternehmer selbst, auch wenn sie gegen den Insolvenzverwalter geltend gemacht werden müssen (*Stadie*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 17, 58).

- **Uneinbringlichkeit nicht ohne Rücksicht auf den Leistungsempfänger (Schuldner der Entgeltforderung)**

Die ununterbrochen bestehende Befugnis zur Einziehung der Forderung ist für den Vertragspartner, den **Leistungsempfänger und Schuldner der Entgeltforderung**, entscheidend. Er bleibt jederzeit zur Zahlung des Entgelts verpflichtet. Aus seiner Sicht ist die Forderung zu keinem Zeitpunkt uneinbringlich geworden, weder tatsächlich (vorausgesetzt er selbst ist zahlungsfähig) noch aus Rechtsgründen. Auch aus Rechtsgründen wird die Forderung nicht uneinbringlich, denn dafür sieht die InsO gerade den Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter vor. *Von wem* die Forderung nun geltend gemacht werden kann und darf, ist für den Schuldner zwar wichtig, damit er (abgesehen vom Vertrauensschutz nach § 82 InsO) mit Erfüllungswirkung leisten kann – wie auch der BFH betont. *Dass* die Forderung aber geltend gemacht wird, steht für ihn außer Frage, umso mehr als der Insolvenzverwalter dazu sogar verpflichtet ist und dies auch tun wird, um die Insolvenzmasse zu erhöhen.

Der BFH hält die fortbestehende Befugnis und Möglichkeit zur Einziehung der Forderung für das insolvente Unternehmen für die Beurteilung der Uneinbringlichkeit offenbar für unbeachtlich und bejaht die Uneinbringlichkeit ohne Rücksicht darauf. Die Uneinbringlichkeit einer Entgeltforderung kann aber nicht ohne Rücksicht auf denjenigen beurteilt werden, der zur Zahlung verpflichtet und fähig ist und bleibt. Dies widerspricht schon dem Begriff der Uneinbringlichkeit.

Auch die bisherige Rechtsprechung beurteilt die Uneinbringlichkeit mit Rücksicht auf den Leistungsempfänger (siehe dazu D. IV. 1.). Die Begründung des BFH ist auch nicht mit der Rechtsprechung zur vorübergehenden Uneinbringlichkeit vereinbar. Denn diese verlangt für den Eintritt der Uneinbringlichkeit das Verstreichen eines bestimmten Zeitraums und ggf. weitere Umstände. Denn eine Forderung wird nicht bereits bei Nichtzahlung uneinbringlich (siehe D. IV. 1. b.). Nach der Begründung des BFH tritt die Uneinbringlichkeit aber allenfalls für eine logische Sekunde ein. Denn mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist sogleich der Insolvenzverwalter berechtigt, die Forderung geltend zu machen. Es fehlt also

auch in zeitlicher Hinsicht an einer Uneinbringlichkeit für eine „geraume“ oder „unbestimmte“ Zeit.

Auch die bisherige Rechtsprechung ist nicht davon ausgegangen, dass Forderungen des insolventen Unternehmens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich werden. Stattdessen hat sie angenommen, dass Forderungen des Insolvenzschuldners auch erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich werden können (vgl. BFH vom 26.7.2005, VII R 72/04; BFH vom 4.8.1987, VII R 11/84; FG Brandenburg vom 26.10.2004, 3 K 1661/02 (zum Konkurs)).

#### **d. Urteilsbegründung nicht mit dem Zweck des § 17 UStG vereinbar**

##### **▪ BFH: Gleichbehandlung der Soll- und Istbesteuerung**

Das vom BFH vorgetragene Hauptargument für die Anwendung des § 17 UStG liegt darin, für die Sollbesteuerung zu dem gleichen Ergebnis zu gelangen wie für die Istbesteuerung im Urteil vom 29.1.2009 (siehe oben D. II. 1.). Für die Auslegung des Begriffs der Uneinbringlichkeit sei das Erfordernis der **Besteuerungsgleichheit zwischen Ist- und Sollbesteuerung** zu berücksichtigen (zustimmend *Sterzinger*, BB 2011, 1369). Dies hält der BFH für so evident, dass er nicht weiter begründet, warum die Folgen bei der Sollbesteuerung im Insolvenzfall der Istbesteuerung gleichgestellt werden soll. Denn im gewöhnlichen Besteuerungsverfahren ergeben sich zwischen beiden erhebliche Unterschiede, die vom Gesetzgeber und der Rechtsprechung hingenommen werden. Mögliche unterschiedliche Auswirkungen der Ist- und der Sollbesteuerung – auch wenn sie sich im Insolvenzverfahren ergeben – sind daher systemimmanent, und daraus kann kein Argument für eine Gleichbehandlung hergeleitet werden.

##### **▪ Zweck des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG hier nicht einschlägig**

Zum Zweck des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG führt der BFH aus (BFH vom 22.4.2004, V R 72/04):

*„Der Begriff der Uneinbringlichkeit ist mit Rücksicht auf den Zweck der Vorschrift auszulegen. Die in § 17 Abs. 2 UStG getroffene Sonderregelung für die Fälle der Uneinbringlichkeit ist nur ein besonders erwähnter Unterfall des § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG, der ebenfalls nur den Grundsatz verwirklichen soll, dass sich die Umsatzbesteuerung (letztlich) auf den Umfang der tatsächlich vereinnahmten Gegenleistung beschränkt. Die Vorschrift berücksichtigt auch, dass die Besteuerung*

*nach dem Sollprinzip - Entstehen der Umsatzsteuer und die Abziehbarkeit der in Rechnung gestellten Vorsteuer mit Ausführung der Leistung ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung der Gegenleistung (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG und § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG) - auf der am Regelfall orientierten Erwartung des Gesetzes beruht, der Leistungsempfänger werde die Forderung des Leistenden befriedigen und damit das betragsmäßige Gleichgewicht von Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerschuld herstellen.“*

Der Zweck des § 17 UStG als eine eigenständige materielle Berichtigungsvorschrift liegt also darin, einen Ausgleich zur Sollbesteuerung zu schaffen und eine verbrauchsteuerkonforme Besteuerung nach dem tatsächlich für den Verbrauch aufgewendeten Entgelt herzustellen (*Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 17 Rz. 191, *Weymüller*, in: Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 209 Rz. 11 f.). Für die Auslegung des § 17 UStG ist zu beachten, dass der Unternehmer nur ein „Gehilfe“ des Staates bei der Eintreibung der Umsatzsteuer ist, und dass die Umsatzsteuer eine Verbrauchsteuer ist (*Stadie*, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 17 Rz. 20). Wenn das Entgelt für eine Leistung tatsächlich ganz oder teilweise nicht gezahlt wird, weil es herabgesetzt wird oder nicht einbringlich ist, bleibt der leistende Unternehmer nicht länger zur Zahlung der entsprechenden Umsatzsteuer verpflichtet und der Leistungsempfänger nicht länger zur Geltendmachung der entsprechenden Vorsteuer berechtigt.

Der Zweck des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, eine notwendige Korrektur zur Sollbesteuerung zu schaffen, tritt aber nur ein, wenn das Entgelt tatsächlich nicht in der vereinbarten Höhe geleistet wird. Nur dann ist es erforderlich und – nach dem Konzept der Sollbesteuerung gerechtfertigt – dem leistenden Unternehmer entgegenzukommen und dem Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug wieder zu nehmen. Wenn aber der Leistungsempfänger fortwährend zur Zahlung verpflichtet bleibt, besteht bei ihm – gerade nach dem Konzept des § 15 UStG – kein Anlass zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Und beim leistenden Unternehmen besteht kein Grund für eine Berichtigung der abzuführenden Umsatzsteuer. Der BFH wendet dagegen in einem Fall, in dem sich die Sollbesteuerung konkret vorteilhaft auswirkt, weil sie zu einer früheren insolvenzrechtlichen „Begründetheit“ führt, § 17 UStG an mit dem Zweck, diesen Vorteil wieder rückgängig zu machen.

Mit dem Ziel der Gleichstellung der Folgen der Sollbesteuerung zur Istbesteuerung im Insolvenzfall verfolgt der BFH also mit der Anwendung des § 17 UStG einen insolvenzrechtlichen Zweck, nämlich die Begründung von Masseverbindlichkeiten für das Finanzamt. Damit greift er mittels Anwendung des § 17 UStG in einen Regelungsbereich ein, der – vorrangig vor steuerrechtlichen Regelungen in den Steuergesetzen – in der InsO

geregelt ist (siehe oben D. III.; krit. auch *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125, 1127). Die InsO bestimmt das Verhältnis der Gläubiger zur Insolvenzmasse, einschließlich der öffentlich-rechtlichen Gläubiger. Nach § 87 InsO können grundsätzlich alle Gläubiger ihre Forderungen nur noch nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dies gilt auch für den Fiskus (siehe oben D. III.). Durch die Auslegung des § 17 UStG aufgrund des genannten Zwecks greift der BFH in dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis zugunsten der Begründung von Masseverbindlichkeiten für den Fiskus ein. § 17 UStG hat aber nicht den Zweck, Sonderrechte für den Fiskus zu schaffen, die in der InsO nicht vorgesehen sind. Der vom BFH verfolgte Zweck ist dem bisherigen Verständnis des § 17 UStG fremd.

▪ **Vorsteuerkorrektur durch den Leistungsempfänger macht ebenfalls keinen Sinn**

Die Frage, ob der Leistungsempfänger / Schuldner der Entgeltforderung seinen **Vorsteueranspruch korrigieren** muss, lässt der BFH offen. Sinn macht diese Korrektur aufgrund der fortbestehenden Verpflichtung des Leistungsempfängers nicht (siehe bereits oben D. IV. 3. c.). Dies erkennt wohl auch der BFH, ohne darüber entscheiden zu müssen, und geht mit zwei pragmatischen Hinweisen darüber hinweg: Die Berichtigung sei nicht erforderlich, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens und die spätere Zahlung an den Insolvenzverwalter noch in denselben Berichtigungszeitraum fielen. Der BFH scheint also davon auszugehen, dass der Insolvenzverwalter den Anspruch auch sofort geltend macht (was wiederum mangels eines gewissen Zeitraums der Annahme einer vorübergehenden Uneinbringlichkeit widerspricht, siehe oben D. IV. 1. b.). Zum anderen werde der Leistungsempfänger durch eine Korrektur des Vorsteueranspruchs auch nicht beschwert, da er ohnehin prüfen müsse, ob über das Vermögen seiner Gläubiger das Insolvenzverfahren eröffnet werde, um sicherzustellen, dass er mit schuldbefreiender Wirkung an den Insolvenzverwalter zahlen könne. Durch die Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuern wird der Leistungsempfänger aber dennoch beschwert, obwohl er nach dem Gesetz – unter Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Möglicherweise bezieht der BFH die fehlende Beschwer auf den Verwaltungsaufwand. Auch dieser wird aber im Falle mehrerer Berichtigungen nach § 17 UStG nicht reduziert.

e. **Weitere Wertungswidersprüche**

▪ **Verhältnis der Urteilsbegründung zur Neuregelung in § 55 Abs. 4 InsO**

Darüber hinaus sind die Erwägungen der Urteilsbegründung des BFH auch nicht mit dem Regelungsgehalt der 2011 eingeführten Ausnahmegesetzgebung des § 55 Abs. 4 InsO vereinbar.

Nach § 55 Abs. 4 InsO sind – entgegen der bisherigen Rechtslage – Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters „begründet“ worden sind, Masseverbindlichkeiten. Auch § 55 Abs. 4 InsO macht daher Ansprüche, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ sind, entgegen der bisherigen Gesetzessystematik zu Masseverbindlichkeiten. Dies geschieht indes durch eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung und eine gezielte Durchbrechung insolvenzrechtlicher Grundsätze. Auch Umsatzsteuerforderungen aus steuerbaren Leistungen, die von dem insolventen Unternehmen während des vorläufigen Insolvenzverfahrens erbracht werden, werden durch § 55 Abs. 4 InsO grundsätzlich in Masseverbindlichkeiten umqualifiziert. Diese Verschärfung der Rechtslage zugunsten des Fiskus im Insolvenzverfahren gilt erst mit Wirkung ab 1.1.2011 für seitdem beantragte Insolvenzverfahren und daher nicht für zu diesem Zeitpunkt bereits laufende Insolvenzverfahren. Damit bestätigt der Gesetzgeber, dass nach dem bisherigen System der InsO vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründete“ Umsatzsteueransprüche lediglich Insolvenzforderungen waren und – zumindest für laufende Insolvenzverfahren – auch bleiben. Diese Wertung des Gesetzgebers wird durch die Rechtsfolgen der Urteilsbegründung des BFH sowohl in zeitlicher als auch sachlicher Hinsicht beeinträchtigt. Denn die Urteilsbegründung des BFH verschärft für Umsatzsteueransprüche aus vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbrachten Leistungen die Rechtslage – entgegen der Wertung des Gesetzgebers – bereits für laufende Insolvenzverfahren und schafft damit ein weiterreichendes Fiskusprivileg (vgl. zur Kritik auch *Kahlert/Rühland*, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rz. 7.99 f.).

#### ▪ **Anwendung der Urteilsbegründung auf abgetretene Forderungen / § 13c UStG**

Die aus der Urteilsbegründung des BFH folgende erweiterte Qualifikation von Umsatzsteueransprüchen als Masseverbindlichkeiten wirft bei abgetretenen Entgeltforderungen zusätzliche Probleme im Hinblick auf die Anwendung des § 13c UStG auf. § 13c UStG begründet eine Haftung der Abtretungsempfänger für die Umsatzsteuer aus einer vom leistenden Unternehmer (und Steuerschuldner) abgetretenen Entgeltforderung. Nach § 13c UStG kann das Finanzamt den Abtretungsempfänger für die Umsatzsteuer in Anspruch nehmen, wenn diese gegen den Steuerschuldner festgesetzt, aber nicht entrichtet wurde und der Abtretungsempfänger das Entgelt vereinnahmt hat (vgl. *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, Rz. 4.501). § 13c UStG hat Bedeutung gerade auch für die Durchsetzung von Steuerforderungen gegen insolvente Unternehmen, die nur Insolvenzforderungen sind. Denn der Haftungstatbestand des § 13c UStG verschafft dem Finanzamt einen durchsetzbaren Anspruch und verlagert das Insolvenzrisiko insoweit auf

den Abtretungsempfänger, stellt den Fiskus also in der Insolvenz besser (vgl. *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, Rz. 4.500; *Kahlert/Rühland*, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rz. 9.611; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rz. 1852).

Im Hinblick auf § 13c UStG stellt sich die Frage, ob die – nach hier vertretener Auffassung verfehlte – neue Rechtsprechung des BFH zur Uneinbringlichkeit überhaupt anwendbar ist, wenn eine Entgeltforderung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sicherungshalber abgetreten wurde und der Abtretungsempfänger aufgrund des Sicherungsfalls das Verwertungsrecht für diese Forderung hat. Dann wäre der entsprechende Umsatzsteueranspruch eine Masseverbindlichkeit, den das Finanzamt durch Steuerbescheid geltend machen könnte. Der Insolvenzverwalter, der die abgetretene Forderung einzieht, müsste die Umsatzsteuer (anders als bisher) als Teil der Kosten einbehalten (§ 166 Abs. 2, § 170 Abs. 2, § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO). Die Einziehung durch den Insolvenzverwalter gilt für den Abtretungsempfänger aufgrund seines Absonderungsrechts aber als Vereinnahmung der Forderung (Abschnitt 13c.1 Abs. 28 USt-AE; *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, Rz. 4.504; *Kahlert/Rühland*, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rz. 9.613). Die neue Rechtsprechung des BFH ist also mit dem Regelungsgehalt des § 13c UStG nicht abgestimmt. Die Haftung nach § 13c UStG darf entweder in diesem Fall nicht zusätzlich zum Tragen kommen (vgl. *Kahlert/Rühland*, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rz. 9.619c). Oder die neue Rechtsprechung des BFH ist auf eine sicherungshalber abgetretene Forderung nicht anwendbar (so *de Weerth*, ZInsO 2011, 853, 854), was aber ebenso unsicher ist und jedenfalls ein weiteres Streitpotential schafft (so *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125, 1129).

Die Begründung des BFH hilft dem Fiskus zudem in Fällen nicht weiter, in denen die Anwendung von § 17 UStG nicht in Betracht kommen würde, um Masseverbindlichkeiten zu begründen, so ggf. bei Anordnung der Eigenverwaltung (vgl. *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125, 1130). Die Urteilsbegründung erfasst auch nicht solche Fälle, in denen eine Forderung vom vorläufigen Insolvenzverwalter eingezogen wird, die vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung durch Ausführung der Leistung begründet wurde (vgl. *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125, 1130). Die abweichende Behandlung dieser Fälle führt aber zu Wertungswidersprüchen.

Auch diese Überlegungen unterstreichen, dass § 17 UStG auf den Urteilsfall seinem Sinn und Zweck nach nicht anwendbar ist.