

Kritische Bewertung
durch die Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung
des Deutschen Anwaltvereins
zur BFH-Entscheidung vom 9.12.2010

Die Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung des DAV hat mit Unverständnis die Entscheidung des BFH vom 9.12.2010 (V R 22/10, BFHE 232, 310) zur Kenntnis genommen. Danach soll auch im Insolvenzverfahren über das Vermögen von sog. Soll-Versteuerern die Erfüllung von Forderungen, die vor der Insolvenzeröffnung begründet wurden, hinsichtlich der Umsatzsteuer zu Masseverbindlichkeiten führen, wenn der Insolvenzverwalter das Entgelt nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt hat.

Die Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung des DAV hat deshalb bei Herrn Prof. Dr. Dieter Birk von der Universität Münster ein Gutachten in Auftrag gegeben, in dem geprüft wird, ob die Urteilsbegründung des BFH in rechtlicher Hinsicht überzeugend ist. Zudem wurde bei den Mitgliedern der Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung eine Befragungsaktion durchgeführt, um die Auswirkungen der Entscheidung in der Verwaltungspraxis zu erfassen.

Die zahlreichen Antworten können wie folgt zusammengefasst werden:

1. Die Entscheidung ist falsch.

Sie ist dogmatisch nicht zutreffend begründet. Sie widerspricht den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuer- und des Insolvenzrechts.

Sie steht insbesondere im klaren Widerspruch zu dem gesetzgeberischen Willen, wie er in § 55 Abs. 2 und 4 InsO zum Ausdruck gekommen ist. Auch die vom vorläufigen starken Verwalter begründeten Forderungen sowie die mit Zustimmung des vorläufigen schwachen Verwalters durch den Schuldner begründeten Forderungen gehören mit der Insolvenzeröffnung zum „vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil“ des Schuldners. Entspräche die Auffassung des BFH dem Willen des Gesetzgebers, wären § 55 Abs. 2 und 4 InsO nicht erforderlich gewesen. Stattdessen hat der Gesetzgeber nur in einem

Teilbereich Regelungsbedarf gesehen. Das Lösungskonzept ist ein anderes als das des BFH. Während § 55 Abs. 2 und 4 InsO ohne Berichtigungen nach § 17 UStG die auf die mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters begründeten Forderungen entfallende Umsatzsteuer sofort, automatisch und in voller Höhe mit der Insolvenzeröffnung zu Masseverbindlichkeiten werden lässt, müssten nach dem BFH zwei Korrekturen vorgenommen werden und Masseverbindlichkeiten lägen nur entsprechend der tatsächlich vereinnahmten Beträge vor. Nach dem BFH würde die Masseschuld später (im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung) und bei Teilzahlungen in geringerer Höhe entstehen. Der Gesetzgeber hat offensichtlich ein anderes Verständnis von der Umsatzsteuersystematik und den Auswirkungen des Insolvenzrechts auf das Umsatzsteuerrecht als der BFH.

Der Lösungsansatz des BFH ist mit § 55 Abs. 2 und 4 InsO nicht in Einklang zu bringen. Ein Vorgang kann nicht mit unterschiedlichen Rechtsfolgen belegt werden. Ansonsten würde die Gefahr bestehen, dass hinsichtlich einer Forderung zweimal Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit entsteht, einmal aufgrund § 55 Abs. 2 und 4 InsO mit Verfahrenseröffnung und ein zweites Mal mit Zahlungseingang.

Aufgrund der Gewaltenteilung hat der in § 55 Abs. 2 und 4 InsO ausdrücklich formulierte Wille des Gesetzgebers Vorrang vor der Rechtsansicht des BFH. Da der Gesetzgeber in § 55 Abs. 2 und 4 InsO nur für einen Teilbereich eine Regelung getroffen hat, hat er zum Ausdruck gebracht, dass für die nicht mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters begründeten Forderungen keine Notwendigkeit besteht, von der bisherigen Handhabung, wie sie vor der Entscheidung des BFH praktiziert wurde, abzuweichen.

2. Die Entscheidung ist überraschend.

Sie steht in einem klaren Widerspruch zu der bisherigen Rechtsprechung des BFH und des BGH. Die im Leitsatz behauptete „Fortführung“ der Rechtsprechung zur Ist-Besteuerung ist keine Weiterentwicklung allgemeiner Grundsätze, sondern die systemwidrige Gleichstellung von zwei verschiedenen Besteuerungssystemen. Der BFH kann sich auf keine bisher in der Fachliteratur vertretene Ansicht berufen. Sie stellt eine vollkommen überraschende „Neuschöpfung“ dar.

Insbesondere die Aufteilung des Schuldners in einen „vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil“ und einen „insolvenzrechtlichen Unternehmensteil“ ist bisher unbekannt. Die Aufteilung steht im Widerspruch zu der zivilrechtlichen Rechtsprechung des BGH. In seiner Entscheidung vom 25.4.2002 (IX ZR 313/99, BGHZ 150, 353) hat der BGH seine bisherige Rechtsprechung dahingehend geändert, dass die Insolvenzeröffnung eben nicht zum Erlöschen des Erfüllungsanspruchs führt. Durch die Erfüllungswahl des Verwalters nach § 103 InsO entsteht der Erfüllungsanspruch nicht als Masseschuld neu. Die Insolvenzeröffnung hat keine zivilrechtlichen Auswirkungen auf noch nicht vollständig erfüllte Verträge.

3. Die Entscheidung ist insbesondere bei bereits laufenden Insolvenzverfahren in weiten Bereichen nicht umsetzbar.

Der BFH fordert in seiner Entscheidung zwei Korrekturen. Mit der Insolvenzeröffnung soll eine erste Korrektur nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG für alle vor der Insolvenzeröffnung begründeten Forderungen des schuldnerischen Unternehmens erfolgen, soweit noch keine Zahlung auf die Forderung erbracht wurde. Mit dem Zahlungseingang soll dann eine zweite Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG vorzunehmen sein.

Der Arbeitsgemeinschaft Insolvenzrecht und Sanierung des DAV ist kein Verfahren bekannt, in dem in der Praxis (Insolvenzverwalter und Finanzverwaltung) bisher die neuen Grundsätze des BFH berücksichtigt wurden. Keine der beiden Berichtigungen wurde bisher vorgenommen. Vielmehr hat die Finanzverwaltung die Umsatzsteuerforderungen aus noch offenen Forderungen des Schuldners als Insolvenzforderung zur Tabelle angemeldet. Der Verwalter hat darauf – uU nach einem Feststellungsverfahren gemäß §§ 179 ff. InsO – die Quote gezahlt. Der Zahlungseingang nach Insolvenzeröffnung wurde bisher auch von der Finanzverwaltung aus steuerlich irrelevant behandelt.

a) **Rechtliche Hindernisse**

Ohne einen Nichtanwendungserlass wäre die Finanzverwaltung gehalten, die Grundsätze des BFH auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Voraussetzung ist das Vorliegen einer Änderungsvorschrift. Als Änderungsvorschrift kommen nur §§ 164 f. AO in Betracht. Zudem dürfte die Festsetzungsverjährung gemäß §§ 169 ff. AO noch nicht abgelaufen sein. Da sich viele Insolvenzverfahren über mehrere Jahre hinziehen, gibt es eine Vielzahl von Fällen, in denen bereits verfahrensrechtlich die erste vom BFH geforderte Berichtigung nicht mehr umgesetzt werden kann. Ist die zweite vom BFH geforderte Berichtigung bei dem späteren Zahlungseingang noch möglich, hätte dies zur Folge, dass die Finanzverwaltung auf eine Forderung ganz oder teilweise zweimal die Umsatzsteuer erhält:

- Hat der Schuldner die Umsatzsteuer angemeldet und abgeführt, ist die Umsatzsteuer wegen der Festsetzungsverjährung von der Finanzverwaltung nicht zu erstatten. Vereinnahmt der Verwalter die noch offene Forderung, muss dieser die Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit abführen. Dass die Umsatzsteuer bereits vom Schuldner bezahlt wurde, ist nach Ansicht des BFH anscheinend irrelevant.

- Hat der Schuldner die Umsatzsteuer angemeldet aber noch nicht abgeführt, wird die Finanzverwaltung die Umsatzsteuerschuld zur Tabelle angemeldet haben. Hat der Verwalter die Forderung anerkannt, wirkt dieses nach § 178 Abs. 2 InsO wie ein Urteil und ist nicht mehr abänderbar. Er muss auf die Forderung die Quote zahlen, auch wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Anmeldung unzutreffend war. Entsprechendes gilt im Falle des Bestreitens, wenn ein bestandskräftiger Feststellungsbescheid vorliegt. Mit Zahlungseingang muss der Verwalter die Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit abführen. Dass die Umsatzsteuer zumindest quotale auch als Insolvenzforderung befriedigt wird, ist nach Ansicht des BFH anscheinend irrelevant.

b) Keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO

Aus Verwaltersicht besteht nach zutreffender Ansicht keine Verpflichtung gemäß § 153 AO, bei der Finanzverwaltung aufgrund der neuen Rechtsprechung des BFH Berichtigungserklärungen abzugeben, wenn die Voranmeldungen, in deren Zeitraum die Verfahrenseröffnung bzw. der Zahlungseingang liegen, vor der Veröffentlichung der Entscheidung des BFH abgegeben wurden.

Eine Berichtigung nach § 153 AO setzt voraus, dass die Voranmeldung oder eine Steuererklärung zum Zeitpunkt der Abgabe falsch gewesen ist. Eine solche ursprüngliche Unrichtigkeit ist nicht gegeben, wenn sich die Rechtsprechung – wie vorliegend – später ändert (vgl. SEER in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 153 AO Rz. 8 (Mai 2009), mwN).

c) Tatsächliche Hindernisse

Unabhängig davon wird es in den meisten Verfahren vom Tatsächlichen her unmöglich sein, die erste Berichtigung vorzunehmen, da in der Regel die Buchhaltung des Schuldners ungeordnet ist. Es lässt sich dann überhaupt nicht mehr feststellen, welche Forderungen zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch offen waren.

Auch bei einer geordneten Buchhaltung wird es nur mit erheblichem Aufwand möglich sein, die steuerrelevanten Umstände zu ermitteln, da die offenen Forderungen zum Teil mehrere Jahre alt sind. Durch abstrakte Schuldanerkenntnisse, Vergleichsvereinbarungen etc. kann der ursprüngliche Leistungsgrund, und damit die umsatzsteuerliche Relevanz, nicht mehr erkennbar sein. Es müsste über Jahre hinweg ermittelt werden, welche Teilzahlung auf welche Forderung erfolgte und ob die darauf entfallende Umsatzsteuer bereits entrichtet wurde. Schließlich müsste festgestellt werden, welcher Steuersatz auf die Leistungen seinerzeit angefallen ist.

d) Belastung der Finanzverwaltung

Diese primär den Verwalter treffende Belastung gilt im gleichen Maße auch für die Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung muss in jedem Insolvenzverfahren prüfen, welche Voranmeldungen bzw. Steuerbescheide noch änderbar sind, um die Verwalter zur Abgabe einer Berichtigungserklärung aufzufordern. Können diese aufgrund der ungeordneten Altunterlagen keine konkreten Angaben machen, wird zu entscheiden sein, ob eine Umsatzsteuersonderprüfung anzusetzen ist. Um eine Haftung gegenüber der Masse gemäß § 60 InsO zu vermeiden, wird der Verwalter in der Regel vorsorglich Rechtsmittel gegen die Änderungsbescheide einlegen müssen. Eine Vielzahl von Rechtsbehelfsverfahren wird die Folge sein.

4. Die Entscheidung des BFH wirkt sich in neu eröffneten Insolvenzverfahren zum Nachteil der Finanzverwaltung aus.

a) Erstattung an die Masse

Mit der Verfahrenseröffnung nach der Veröffentlichung der Entscheidung des BFH werden nunmehr die Insolvenzverwalter die erste Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG abgeben, was zu einer Erstattung führt. Der Erstattungsbetrag umfasst die gesamte Umsatzsteuer auf die noch nicht eingezogenen Forderungen. Die insoweit vom Schuldner bereits gezahlte Umsatzsteuer findet keine Berücksichtigung, sondern reduziert die von der Finanzverwaltung als Insolvenzforderung anzumeldende Umsatzsteuer aus den vorangegangenen Voranmeldungen. Aufgrund der Entscheidung des BGH vom 19.7.2007 (IX ZR 81/06, ZIP 2007, 1612) wird man davon ausgehen müssen, dass diese Berichtigung in den ersten Besteuerungszeitraum nach der Insolvenzeröffnung fällt, so dass eine Aufrechnung mit Insolvenzforderungen durch die Finanzverwaltung ausgeschlossen ist.

Masseforderungen fallen später und nur in der Höhe des Zahlungseingangs an. Da in der Regel nicht alle Forderungen vollumfänglich eingezogen werden können, wird die Masseforderung des Finanzamts geringer sein als der Erstattungsanspruch des

Verwalters. Hinzu kommt ein Zinseffekt, da die Masseforderung später entsteht als der Erstattungsanspruch.

b) Organschaft

Eine Belastung für die Finanzverwaltung wird die neue Rechtsprechung des BFH auch in den umsatzsteuerlichen Organschaftsfällen sein. Wird das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Organgesellschaft eröffnet, müsste die erste Berichtigung durch den Organträger erfolgen, der dann auch die Erstattung erhielte. Mit Zahlungseingang fielen bei der (ehemaligen) Organgesellschaft Masseverbindlichkeiten an, für die der (ehemalige) Organträger nicht haftet.

c) Haftungsverfahren

Im Haftungsverfahren gegen den Geschäftsführer der GmbH bzw. GmbH & Co. KG gemäß §§ 69 iVm. 34 AO kann durch die erste Berichtigung des Insolvenzverwalters die Grundlage für die Haftung entzogen werden. Durch die Verrechnung des Erstattungsanspruchs mit Steuerschulden, für die der Geschäftsführer in Haftung genommen werden soll, entfällt der Primäranspruch.

Selbst wenn verfahrensrechtlich die erste Berichtigung oder eine Verrechnung seitens der Finanzverwaltung nicht mehr möglich sein sollte wird im Rahmen der Kausalitätsprüfung sowie der Ermessensausübung zu berücksichtigen sein, dass bei einer zutreffenden Besteuerung der Steueranspruch, für den der Geschäftsführer in Haftung genommen werden soll, nicht mehr bestehen würde.

d) Vorsteuer

Die Grundsätze des BFH werden auch auf die Vorsteuererstattung anzuwenden sein, wobei der Rückzahlungsanspruch aus der ersten Berichtigung als Insolvenzforderung zu qualifizieren sein wird. Der Vorsteuererstattungsanspruch aus der zweiten Berichtigung beim (teilweisen) Ausgleich der Eingangsrechnung steht hingegen der Masse zu und kann vom Finanzamt nicht mit Insolvenzforderungen verrechnet werden.

5. Die Entscheidung des BFH führt zu einer Vielzahl von Streitigkeiten mit anderen Verfahrensbeteiligten.

Die Entscheidung des BFH beschränkt sich nicht auf die beiden umsatzsteuerlichen Berichtigungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG und damit auf das Verhältnis zwischen Verwalter und Finanzverwaltung. Vielmehr sind eine Vielzahl anderer Verfahrensbeteiligter von der Entscheidung betroffen.

a) Abgetretene Forderungen

Im Mittelpunkt der derzeitigen Diskussion steht das Verhältnis des Verwalters zum Zessionar bei sicherungsabgetretenen Forderungen. Hier ist das Verwertungsrecht nach § 166 InsO beim Verwalter. Die Verteilung des Erlöses erfolgt nach §§ 170 f. InsO. Nach § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO muss der Verwalter nunmehr die Umsatzsteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen. Ansonsten haftet der Zessionar nach § 13 c UStG. Vertreter der Banken vertreten aber derzeit die Ansicht, dass bei sicherungsweise abgetretenen Forderungen die vom BFH geforderte zweite Berichtigung nicht vorzunehmen sei, da der Verwalter nicht für das schuldnerische Unternehmen, sondern für den Zessionar die Forderung einziehe. Für das schuldnerische (nachinsolvenzrechtliche) Unternehmen bleibe diese Forderung weiter uneinbringlich. Unserer Kenntnis nach bereiten einzelne Banken die ersten Musterverfahren vor, um den Verwalter auf Auszahlung des Bruttobetrags (nur abzüglich der Kostenbeiträge nach § 171 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 InsO) zu verklagen.

Ist bei sicherungsabgetretenen Forderungen in der Vergangenheit nach den bisherigen Grundsätzen bereits der Bruttobetrag (nur abzüglich der Kostenbeiträge nach § 171 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 InsO) an den Zessionar weitergeleitet worden, stellt sich die zivilrechtliche Frage, ob der Insolvenzverwalter hinsichtlich der Umsatzsteuer, die nunmehr Masseverbindlichkeit sein soll, einen Rückzahlungsanspruch hat. Auch hier zeichnen sich die ersten Prozesse ab. Die Finanzverwaltung wird entscheiden müssen, ob sie den Zessionar nach § 13 c UStG in Haftung nimmt.

b) Organschaft

In den Organschaftsfällen wird der Zivilrechtsstreit entbrennen, ob und unter welchen Voraussetzungen die (ehemalige) Organgesellschaft gegen den (ehemaligen) Organträger einen Ausgleichsanspruch hinsichtlich der von der Finanzverwaltung dem Organträger erstatten Umsatzsteuer hat.

c) Sozialpläne

Eine weitere Haftungsgefahr droht dem Verwalter im Zusammenhang mit Sozialplänen. Nach § 123 Abs. 2 InsO dürfen für den Sozialplan nicht mehr als 1/3 der Masse verwendet werden. Durch die Entscheidung des BFH kommt es aufgrund der zweiten Berichtigung nachträglich zu einem größeren Maße an Masseverbindlichkeiten als bei der Sozialplanerstellung angenommen, so dass sich im Nachhinein ein bereits umgesetzter Sozialplan als rechtswidrig erweisen kann. Der Verwalter wird in jedem Einzelfall prüfen müssen, ob er entsprechend § 123 Abs. 2 Satz 3 InsO die Zahlungen von den einzelnen Empfängern anteilig zurückfordert, um eine Haftung gegenüber der Masse nach den Grundsätzen des BGH vom 5.10.1989 (IX ZR 233/87, MDR 1990, 239) zu vermeiden.

6. Die Entscheidung wirkt verfahrensverlängernd.

Insbesondere bei Altverfahren, in denen die bisherigen Grundsätze des BFH nicht berücksichtigt werden konnten, wird ein Großteil der Verfahren bis auf Weiteres nicht abgeschlossen werden können.

Auch wenn der Verwalter keine eigene Berichtigungspflicht nach § 153 AO hat, wird er vorsorglich die möglichen Konsequenzen der ersten und der zweiten Berichtigung ermitteln. Die praktischen Probleme bei der Aufarbeitung wurden bereits unter Ziffer 3 c dargestellt.

Der Verwalter wird sorglich die für die mutmaßlichen Masseschulden erforderlichen Beträge zurücklegen. Solange die Handhabung der Entscheidung des BFH durch die

Finanzverwaltung nicht geklärt ist, wird der Verwalter gegen Änderungsbescheide Rechtsmittel einlegen müssen. Ansonsten droht ihm eine Haftung gegenüber den anderen Gläubigern gemäß § 60 InsO, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass er die Forderung der Finanzverwaltung zu unrecht als Masseschuld bedient hat.

Bis zum Abschluss dieser Verfahren wird der Verwalter die Verfahren nicht abschließen können.

7. Die Entscheidung führt zur Masseunzulänglichkeit und ist sanierungsfeindlich.

Stellt der Verwalter im Rahmen seiner Prüfung gemäß Ziffer 6 fest, dass die Masse nicht über ausreichendes Vermögen verfügt, um die mutmaßlichen Masseschulden gemäß der Entscheidung des BFH zu tilgen, ist er gezwungen, gemäß § 208 InsO die Masseunzulänglichkeit zu erklären.

Ist ausreichendes Vermögen vorhanden, kommt § 206 InsO zum Tragen. Dies kann zum vollständigen oder teilweisen Ausschluss der nachträglich bekanntgewordenen Masseschulden gegenüber der Finanzverwaltung führen.

Soweit die nachträglich bekanntgewordenen Masseverbindlichkeiten vom Insolvenzverwalter zu berücksichtigen sind, steht nur noch eine entsprechend verringerte Masse für eine Sanierung des Unternehmens zur Verfügung. Aus dem vorliegenden Beispiel aus der Verwalterschaft geht deutlich hervor, dass ein Großteil der bereits durchgeführten Sanierungen im Rahmen einer übertragenden Sanierung bzw. im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens nicht durchführbar gewesen wären, wenn die Grundsätze des BFHs zur Anwendung gekommen wären. Sollte es bei der Entscheidung des BFHs bleiben, würden sich die Möglichkeiten einer Sanierung erheblich reduzieren. Der Erhalt von Arbeitsplätzen sowie die Sicherung zukünftiger Steuereinnahmen aus dem Unternehmen wären damit gefährdet.