

1. Jahrestagung des Instituts für Insolvenz- und Sanierungsrecht 21.11.2014

Umsatzsteuer in der Krise – Steuersystematische Überlegungen

Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhl für Steuerrecht,
Institut für Steuerrecht und Steuervollzug
Ruhr-Universität Bochum
www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de

Gliederung

- I. Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer – Funktion des Unternehmers**
- II. Verbot unzulässiger Beihilfen nach Art. 107 ff. AEUV**
- III. Verhältnis des Steuer- zum Insolvenzrecht**
- IV. Richterrechtliche Ausdehnung der Masseschuld**
- V. Verhältnis der BFH-Rechtsprechung zu § 55 II, IV InsO**
- VI. Aussonderungsrecht i.S. des § 47 InsO =
umsatzsteueradäquate Lösung**
- VII. Fazit**

Zu I. Belastungsgrund der Umsatzsteuer

MwStSystRL 2006/112/EG v. 28.11.2006:

Art. 1 II = Das gemeinsame MwSt-System beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die bewirkt werden, eine **allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer** anzuwenden ist



Allgemeine Verbrauchsteuer = Steuer partizipiert an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt zeigenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers (= des Steuerträgers)

Zu I. Funktion des Unternehmers als Steuereinsammler

Steuerschuldner (Art. 193 MwStSyStRL) = Steuerpflichtiger (Art. 9 I MwStSyStRL) = wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis **selbständig ausübt (§ 2 I UStG = Unternehmer)**



im Lichte des Belastungsgrunds

Umsatzsteuer = eine auf Überwälzung angelegte indirekte Steuer (s. Rechnungssystem mit offenem Steuerausweis und Vorsteuerabzug)

EuGH v. 20.10.1993, C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, 5105, Rz. 25; EuGH v. 21.2.2008, C-271/06, Slg. 2008, I-771, Rz. 21: **Lieferer fungieren als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse. Sie schulden die Mehrwertsteuer, obwohl diese als Verbrauchsteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird.**

Zu I. USt-Fundamentalprinzip der Wettbewerbsneutralität (1)

Präambel Abs. 4 der MwStSystRL

- Voraussetzung für die Verwirklichung des Ziels, einen Binnenmarkt zu schaffen, ist, dass in den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern angewandt werden, **durch die die Wettbewerbsbedingungen nicht verfälscht** und der freie Waren- und Dienstleistungsverkehr nicht beeinträchtigt werden. Es ist daher erforderlich, eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern im Wege eines Mehrwertsteuersystems vorzunehmen, **um soweit wie möglich die Faktoren auszuschalten, die geeignet sind, die Wettbewerbsbedingungen sowohl auf nationaler Ebene als auch auf Gemeinschaftsebene zu verfälschen.**

Zu I. USt-Fundamentalprinzip der Wettbewerbsneutralität (2)

Ständige Rspr. des EuGH (z.B. EuGH v. 10.4.2008 – C 309/06, Marks & Spencer, Slg. 2008 I-2283, Rz. 47 ff.; EuGH v. 10.11.2011 – C 259/10, The Rank Group, Slg. 2011 I-10947, Rz. 32 ff.)

- Der **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** lässt es nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln
- im **Grundsatz der steuerlichen Neutralität** kommt der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck. Während ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität nur zwischen **konkurrierenden Wirtschaftsteilnehmern** in Betracht gezogen werden kann, kann indessen ein Verstoß gegen den **Grundsatz der Gleichbehandlung** im Steuerbereich auch durch **andere Arten der Diskriminierung** gekennzeichnet sein, die Wirtschaftsteilnehmer betreffen, die nicht zwangsläufig miteinander konkurrieren, aber sich trotzdem in einer in anderer Beziehung vergleichbaren Situation befinden.

Zu II. Unionsrechtliches Beihilfenverbot (1)

Art. 107 I AEUV:

- Maßnahme verschafft dem Begünstigten einen Vorteil,
- der vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt wird.
- Die betreffende Maßnahme beeinträchtigt den Wettbewerb
- und ist spezifisch oder selektiv, begünstigt also „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“.

Art. 108 AEUV unterscheidet zwischen:

- **Bestehende** Beihilfen (Abs. 1 u. 2): **nicht notifizierungspflichtig**, können aber **ex nunc** beanstandet werden
- **Neu eingeführte** Beihilfe (Abs. 3): **notifizierungspflichtig** und ggf. **ex tunc zurückzufordern** nebst Zinsen/Zinseszinsen

Zu II. Unionsrechtliches Beihilfenverbot (2)

Steuerliche Vergünstigung kann eine (unzulässige) Beihilfe sein

- Kernfrage = wird dem Unternehmen ein **selektiver Vorteil** gewährt?

Prüfungsstufen der **Selektivität**

- Ermittlung des sog. **Referenzsystems**, d.h. wie ist das **Steuersystem in dem jeweiligen Bereich im Regelfall** ausgestaltet?
- Enthält die betreffende Regelung eine **Ausnahme**, indem sie **zwischen Wirtschaftsteilnehmern, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden, differenziert**?
- Ist die prima facie als „selektiv“ erscheinende **Ausnahme** aus dem **inneren Aufbau des (Steuer-)Systems gerechtfertigt**?

Zu I. + II. Zwischenergebnis

Umsatzsteuerliche Grundentscheidungen:

- Der Unternehmer ist zur Verwirkung der Umsatzsteuer im öffentlichen Interesse **nur als „Steuereinsammler“ in den Dienst** genommen worden.
- Für ihn soll die Umsatzsteuer möglichst neutral als ein **durchlaufender Posten** wirken
- Sowohl die Ausgestaltung des Umsatzsteuer-Tatbestandes als auch die Erhebung der Steuer soll **möglichst wettbewerbsneutral** erfolgen
- Diese Ausgangslage entspricht sowohl dem sekundären Unionsrechts der MwStSystRL als auch dem Primärrecht in der Gestalt des Beihilfenverbots



Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht darf es keinen Unterschied machen, ob die Leistung von einem solventen oder von einem insolventen Unternehmer erbracht wird!

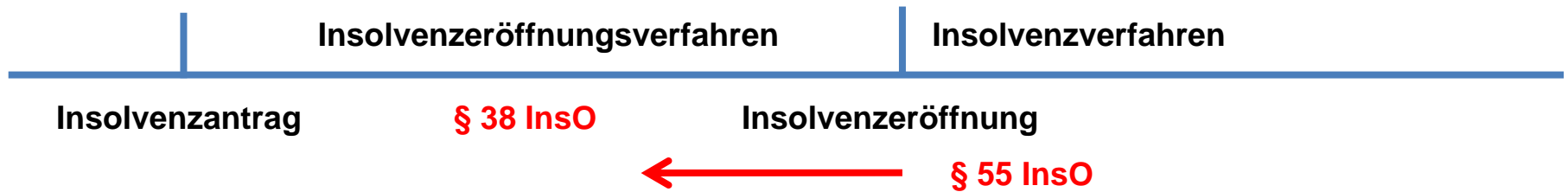
Zu III. Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts - § 251 II AO

- RFH v. 25.10.1926 – GrS 1/26, RFHE 19, 355: Konkursverfahren = **Lex specialis zur RAO**
- Historischer Gesetzgeber der AO 1977 wollte den Vorrang des Konkursrechts gesetzlich verankern (BT-DS VI/1982, 175)
- Steuersystematisch enthält die Norm aber zunächst nur die folgende Aussage: Die **Einzelvollstreckung tritt** mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens **zugunsten der Gesamtvollstreckung nach der Regeln der InsO zurück**
- Darüber hinaus lässt sich aus § 251 II AO eine Wertung entnehmen: Im Zweifel sind steuerrechtliche Vorschriften **zugunsten einer gemeinschaftlichen u. gleichmäßigen Haftungsverwirklichung nach der InsO teleologisch zu reduzieren** → **es bedarf einer gesetzlichen Regelung, um ein Fiskusvorrecht zu begründen**

Zu. III.: Abgrenzung Insolvenz- oder Masseforderung

- **§ 38 InsO:** Vermögensanspruch gegen den Schuldner **ist zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (bereits) begründet**
- **§ 55 I Nr. 1 InsO:** Vermögensanspruch **wird (erst) durch eine Handlung des Insolvenzverwalters** oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse **begründet**

Zu III. Gesetzliche Ausweitung der Masseschuld



§ 55 II InsO («starker» vorläufiger Insolvenzverwalter):

Verbindlichkeiten die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist, gelten nach der Eröffnung des Verfahrens als Massenverbindlichkeit

§ 55 IV InsO («schwacher» vorläufiger Insolvenzverwalter):

Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Massenverbindlichkeit.

Zu IV.: Richterrechtliche Ausweitung der Masseschuld (1)

BFH v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl. II 2009, 682:

Ist-Besteuerungsfall: Vereinnahmung des Entgelts durch den Verwalter **für eine vor Insolvenzeröffnung erbrachte** Leistung
→ Zeitpunkt, zu dem der den USt-Anspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist
= **Vereinnahmung des Entgelts nach Eröffnung → durch eine Verwaltungshandlung begründete Masseforderung**

BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996:

Sollbesteuerungsfall: (ansonsten wie oben) wird vom BFH gleichbehandelt, allerdings auf der Basis einer **„doppelten Berichtigung“ i.S. des § 17 II Nr. 1 UStG**

Zu IV.: Richterrechtliche Ausweitung der Masseschuld (2)

BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996:

1. Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens soll eine „rechtliche Uneinbringlichkeit“ eintreten, da der Insolvenzschuldner (bisherige Unternehmer) seine **Verfügungs- u. Empfangsbefugnis verliert** → n. § 17 II Nr. 1 Satz 1 UStG Berichtigung der Bemessungsgrundlage für den „vorinsolvenzlichen“ Unternehmensteil
2. Erst mit der späteres Entgeltseinnahme (= Handlung des Insolvenzverwalters i.S. des § 55 I Nr. 1 InsO) wird der USt-Tatbestand vollständig verwirklicht: Die Bemessungsgrundlage hat **nun der Insolvenzverwalter n. § 17 II Nr. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen** und als Verwaltungshandlung aus der Masse zu versteuern.

Zu IV.: Richterrechtliche Ausweitung der Masseschuld (3)

BFH v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl. II 2013, 36:

1. Der VII. Senat hat seine ständige Rspr. zur Aufrechnung geändert und **folgt nun auch für das Erhebungsverfahren der Rspr. des V. Senats.**
2. Für die Anwendung des Aufrechnungsverbots des **§ 96 I Nr. 1 InsO** kommt es **nicht mehr** darauf an, ob die Forderung **„ihrem Kern nach“** bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet ist (s. aber FG Düsseldorf v. 15.2014 – 12 K 4478/11 AO, EFG 2014, 1362 – Rev. VII R 29/14), sondern wann der Tatbestand **nach den steuerrechtlichen Vorschriften vollständig verwirklicht und abgeschlossen** ist.
3. In Übereinstimmung mit dem V. Senat ist es nunmehr entscheidend, **wann der Berichtigungstatbestand des § 17 II UStG verwirklicht** ist.

Zu IV. Kritik an der BFH-Rspr. aus Sicht des Insolvenzrechts (1)

- Die USt-Forderung des Staates ist **bereits vor Insolvenzeröffnung begründet**, weil die steuerbare Leistung des Insolvenzschuldners (Unternehmers) noch **vor der Insolvenzeröffnung erbracht** worden ist (zudem bei der Sollversteuerung n. § 13 I Nr. 1 a] UStG = Entstehung der Steuer vor Insolvenzeröffnung) → **§ 38 InsO-Forderung**
- Zumindest die „**doppelte Berichtigung**“ i.S. des **§ 17 II Nr. 1 UStG** im Falle der Sollversteuerung erscheint konstruiert. Die mit Insolvenzeröffnung eintretende „**rechtliche Uneinbringlichkeit**“ der ausstehenden Forderung überrascht.
- Letztlich handelt es sich hier um eine **weitreichende Rechtsfortbildung**, zu der wohl (nur) der **parlamentarische Gesetzgeber** aufgerufen gewesen wäre.
- Vorwurf einer **gesetzes- und verfassungswidrigen Wiedereinführung des Fiskusprivilegs** (so zuletzt Roth, ZInsO 2014, 309, 311 f.)

Zu IV. Kritik an der Rspr. des V. Senats aus Sicht des Insolvenzrechts (2)

Vergleich mit der Fallgruppe der geschuldeten Lohnsteuer, die der Insolvenzschuldner vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht (mehr) abgeführt hat, **hinkt allerdings**:

Auch die USt-Forderung bleibt nach der Rspr. eine schlichte Insolvenzforderung, wenn der Insolvenzschuldner noch vor der Insolvenzeröffnung das Entgelt vereinnahmt, aber die USt nicht (mehr) an das FA gezahlt hat.

(s. BFH v. 30.4.2009 - V R 1/06, BStBl. II 2010, 138)

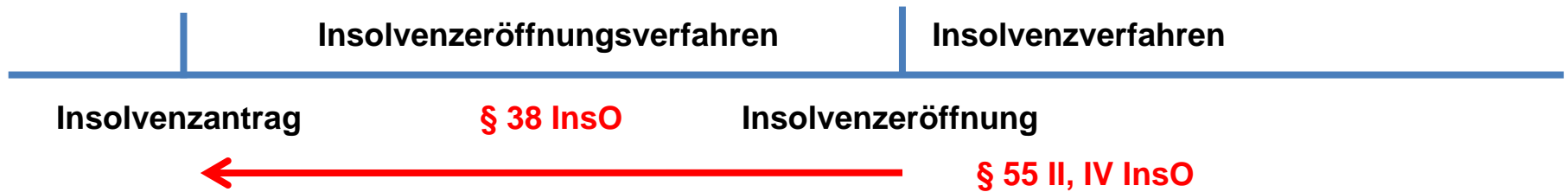
Zu IV. Umsatzsteuerspezifische Gründe für die BFH-Rspr.

- **USt = allgemeine Verbrauchsteuer**, die den Endverbraucher belasten soll. Der Unternehmer fungiert **nur als „Steuereinnnehmer“**, der „öffentliche Gelder“ im Interesse der Staatskasse vereinnahmt → Vereinnahmte USt = **durchlaufender Posten (mit Treuhand-Charakter)**
- **Unionsrechtliches Fundamentalprinzip der USt = Wahrung der Wettbewerbsneutralität (s. Präambel zur MwStSystRL)** → Verbot einer subventiven Verwendung der USt zur Stützung in der Krise befindlicher Unternehmen (richtlinienkonforme Auslegung, s.a. Art. 107 ff. AEUV zum unionsrechtlichen Beihilfeverbot)
- **Stadie, UR 2014, 158 (167): USt-Tatbestand soll erst mit der „Tätigkeit des Verbrauchers = Entgeltszahlung“ materiell verwirklicht sein**
- **dagegen allerdings:** FG Berlin-Brandenburg v. 2.4.2014 – 7 K 7337/12, EFG 2014, 1427 (Rev. XI R 21/14); Roth, ZinsO 2014, 309, 312 f.: **Verstoß gegen Art. 90 I MwStSystRL**, wo keine vom BFH angenommene „**rechtliche Uneinbringlichkeit**“ genannt ist.

Zu V. Verhältnis der BFH-Rspr. zu § 55 II, IV InsO

- § 55 II, IV InsO sind **leges speciales**, so dass sich die Frage nach der Anwendung der „Doppelberichtigungs-Rspr.“ grds. nicht stellt, wenn ein vorläufiger (starker oder schwacher) Insolvenzverwalter Leistungen erbringt bzw. erbringen lässt (UStAE 17.1 XIII; so auch BFH v. 11.3.2014 – V B 61/13, ZIP 2014, 1237: zu § 55 IV InsO)
- **Klärungsbedürftig:** Ist die „Doppelberichtigungs-Rspr.“ auch auf die **Entgeltsvereinnahmung durch vorläufige Insolvenzverwalter** oder gar bei einer **Eigenverwaltung** bei Leistungen anwendbar, die noch der (spätere) Insolvenzschuldner erbracht hat?

Zu V. Gesteigerte richterrechtliche Ausweitung der Masseschuld?



Verschiebt sich damit die Trennlinie von der Insolvenzeröffnung weiter auf den Beginn des Insolvenzeröffnungsverfahrens?

Zu V. Ausdehnung der BFH-Rspr. auf den starken vorläufigen Insolvenzverwalter ?

BFH v. 11.7.2013 – XI B 41/13, ZIP 2013, 1680: (AdV-Beschluss)

XI. Senat überträgt die Rspr. des V. Senats auf den starken vorläufigen Insolvenzverwalter, so dass von diesem vereinnahmte Entgelte ebenfalls eine **Masseverbindlichkeit n. § 55 II 1 InsO** begründen. (s.a. UStAE 17.1, Abs. 12; a.A. Roth, ZInsO 2014, 309, 315).

Dagegen FG Berlin-Brandenburg v. 2.4.2014 – 7 K 7337/12, EFG 2014, 1427: Rev. XI R 21/14 (Hauptsacheverfahren):

- Doppelte Berichtigung ist weder von § 17 II 1 UStG noch von Art. 90 I MwStSystRL gedeckt
- **Generalvorwurf** (im Anschluss an Roth, ZInsO 2014, 309, 311 f.): BFH-Rspr. widerspreche dem Gesetz (**Rechtsfortbildung contra legem**) und verletze überdies vorrangiges **Europarecht!**

Zu V. Ausdehnung der BFH-Rspr. auf die Eigenverwaltung i.S. der §§ 270 ff. InsO?

- Hängt die „**rechtliche Uneinbringlichkeit**“ des umsatzsteuerlichen Entgelts vom **Übergang der Verwaltungs- u. Verfügungsbefugnis** auf den (vorläufigen) Insolvenzverwalter ab, kann der Berichtungstatbestand des § 17 II Nr. 1 UStG an sich nicht erfüllt sein.
- Allerdings wird der eigenverwaltende Insolvenzschuldner **nicht privatautonom** tätig, sondern als **Amtswalter der Gläubiger mit bestimmten gesetzlich geregelten Rechten u. Pflichten** (BFH v. 19.3.2014 – V B 14/14, ZIP 2014, 889 lässt die umsatzsteuerliche Organschaft auch bei Anordnung der Eigenverwaltung beenden).

Zu V. Ausdehnung der BFH-Rspr. auf den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter ?

- BMF v. 17.1.2012, BStBl. I 2012, 120, Tz. 17 wendet auf die Vereinnahmung der Entgelte § 55 IV InsO bei der **Ist-Versteuerung** an, ohne dass es einer Berichtigung n. § 17 II Nr. 1 UStG bedürfte → USt gilt als **Masseverbindlichkeit**.
- **Mangels Übergangs der Verwaltungs- u. Verfügungsbefugnis** tritt bei der **Soll-Versteuerung keine „rechtliche Uneinbringlichkeit“** ein, so dass die USt-Forderung **bloße Insolvenzforderung** bleibt (so BMF, a.a.O., Tz. 18).
- BMF v. 12.4.2013, BStBl. I 2013, 518: **Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen** tritt (erst) mit **Eröffnung des eigentlichen Insolvenzverfahrens** bzw. mit **Bestellung des starken vorläufigen Insolvenzverwalters** ein.

Zu VI. Aussonderungsrecht (§ 47 InsO) als USt-konforme Lösung

USt = durchlaufender Posten des Unternehmers in seiner Funktion als „Steuereinsammler“ ; Charakter der vereinnahmten USt als Treuhandvermögen



Aussonderungsrecht des Fiskus i.S. des § 47 InsO unabhängig davon, ob USt vom Insolvenzschuldner, schwachen oder starken vorläufigen Insolvenz-verwalter oder „endgültigen“ Insolvenzverwalter vereinnahmt wird

Entgegen Stadie UR 2013, 158 (169 ff.) ist dies aber nicht de lege lata, sondern nur de lege ferenda möglich!

VII. Fazit

- Von einem stimmigen „Insolvenzumsatzsteuerrecht“ kann (noch) nicht gesprochen werden.
- Der „Kampf um die Umsatzsteuer in der Krise“ wird ohne eine klare gesetzgeberische Entscheidung fort dauern.
- Der durch das Richterrecht und die Ausweitung des § 55 InsO geprägte Zustand hat zu einem „verkappten Fiskusvorrecht“ geführt.
- De lege ferenda ist ein Aussonderungsrecht i.S. des § 47 InsO zugunsten des Fiskus umsatzsteuersystemkonsequent und durch den europarechtlichen Grundsatz umsatzsteuerlicher Wettbewerbsneutralität fundiert.