

Die Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung

Im Eigenverwaltungsverfahren wird von den Finanzämtern die doppelte Berichtigung der Umsatzsteuer verlangt (BFH, Urteil v. 01.03.2016 – XI R 21/04, ZInsO 2016, 1486; Abschn. 17.1 (11)-(14) UStAE). Hierbei geht es um die Leistungen bis zur Eröffnung des Verfahrens (§ 17 Abs. 2 UStG – erste Korrektur) und der (Neu-)Anmeldung der Steuer aufgrund der Vereinnahmung des Entgelts nach der Verfahrenseröffnung (zweite Korrektur – Masseverbindlichkeit, § 55 Abs. 2 InsO). Ob dieser Aufforderung zu folgen ist, darf mit guten Argumenten bezweifelt werden.

Aufgrund der Soll-Besteuerung von Umsätzen eines Unternehmens bestehen zum Stichtag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens regelmäßig offene Forderungen des Insolvenzschuldners aus Lieferungen und Leistungen. Der Bundesfinanzhof (BFH – V R 22/10, DStR 2011, 720; BFH – XI R 21/04, ZInsO 2016, 1486) sowie die Finanzverwaltung (Abschn. 17.1 (11)-(14) UStAE) wenden im Regelinsolvenzverfahren die umsatzsteuerlichen Korrekturvorschriften des § 17 Abs. 2 UStG an, sodass der Steuerbetrag für steuerpflichtige Ausgangsleistungen des insolventen Unternehmens zu berichtigen ist, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.

Im Fall der nachträglichen Vereinnahmung der uneinbringlichen Forderung sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen. Diese zweite Berichtigung ist erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung vorzunehmen (§ 17 Abs. 2 iVm Abs. 1 S. 7 UStG).

Offenbar auf Grundlage einer internen Anweisung vertreten die Finanzämter die Auffassung, dass auch bei der Sollbesteuerung in der Eigenverwaltung eine nach Insolvenzeröffnung vereinnahmte Forderung für eine vor Insolvenzeröffnung erbrachte Leistung zu einer Masseverbindlichkeit gem. § 55 InsO führt. Die Grundsätze des BFH und der Finanzverwaltung werden mit dieser Auffassung scheinbar auf das Eigenverwaltungsverfahren übertragen. Allerdings ist nach der Prüfung der einschlägigen BFH-Urteile und der Regelung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses eine hinreichende Begründung für die doppelte Umsatzsteuerkorrektur im Eigenverwaltungsverfahren nicht herleitbar.

Kein Wechsel der Empfangszuständigkeit

Der BFH begründet die Annahme einer Masseverbindlichkeit bei der Vereinnahmung von Entgelten für vor Insolvenzeröffnung erbrachte Leistungen nach Insolvenzeröffnung damit,

dass mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen nach § 80 InsO auf den Insolvenzverwalter übergeht.

Bei der Würdigung des genannten BFH-Urteils ist zu beachten, dass der BFH die rechtliche Uneinbringlichkeit ausdrücklich mit dem Wechsel der Empfangszuständigkeit ab dem Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung nach § 80 InsO begründet. Nach § 80 InsO geht durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens „das Recht des Schuldners, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter über.“

Im Gegensatz zu dieser Regelung ist der Schuldner nach § 270 InsO berechtigt, „die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen, wenn das Insolvenzgericht in dem Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Eigenverwaltung anordnet.“

Die Vorschrift des § 270 InsO geht den allgemeinen Vorschriften ausdrücklich vor, sodass § 80 InsO in der Eigenverwaltung im Sinne des § 270 ff. InsO nicht anwendbar ist. Ein Wechsel der Empfangszuständigkeit findet daher im Eigenverwaltungsverfahren nicht statt.

Somit vereinnahmt der eigenverwaltende Schuldner – ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens – die per Stichtag der Insolvenzeröffnung offenen Forderungen auch nach der Verfahrenseröffnung, sofern nicht eine tatsächliche Uneinbringlichkeit eintritt.

Die Annahme getrennter Vermögensmassen im Insolvenzverfahren (vorinsolvenzlicher Unternehmensteil, Insolvenzmasse und ggf. ein insolvenzfreier Unternehmensteil; vgl. BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, S. 996 Abschn. II.3.c. aa der Gründe) tritt erkennbar hinter die Anforderung des Wechsels der Empfangszuständigkeit zurück.

Die Finanzverwaltung (Abschn. 17.1 (11)-(14) UStAE) macht sich die Argumentation des BFH in Abschnitt 17.1 UStAE zu eigen. Hierbei wird ebenfalls ausdrücklich auf die Regelung des § 80 InsO abgestellt, nach der der Schuldner die Empfangszuständigkeit verliert. Allerdings differenziert die Finanzverwaltung im Vergleich zum BFH weitergehend nach der Bestellung eines starken oder schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters. Im Fall eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters wird der Wechsel der Empfangszuständigkeit auf dessen Bestellung vorverlegt.

Auch die Auswertung des Abschnitts 17.1 UStAE ergibt daher kein anderes Ergebnis. Es wird ausdrücklich darauf abgestellt, dass der Unternehmer „aufgrund des Übergangs der Empfangszuständigkeit [...] auf den Insolvenzverwalter nach § 80 InsO“ nicht mehr zum Forderungseinzug in der Lage ist. Wie bereits dargelegt wurde, verliert der eigenverwaltende Schuldner die Empfangszuständigkeit nicht, da § 80 InsO aufgrund der spezielleren und damit vorrangigen Regelung in § 270 InsO in der Eigenverwaltung nicht anwendbar ist.

Keine Ausweitung der Verwaltungsauffassung

Die Finanzverwaltung differenziert in Abschnitt 17.1 UStAE über den vom BFH unmittelbar entschiedenen Fall hinaus die unterschiedlichen Folgen der Bestellung eines starken oder schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass alle in Betracht kommenden Fälle bei der Gestaltung des UStAE bedacht wurden. Der Fall der Sachwalterbestellung wurde jedoch nicht geregelt.

Eine Gleichsetzung des Sachwalters oder des eigenverwaltenden Schuldners mit einem Insolvenzverwalter, der Forderungen ausschließlich für die Masse einzieht, wie die Finanzämter mit der Forderung nach der Umsatzsteuerkorrektur behaupten, ist nicht möglich.

Sachwalter und Insolvenzverwalter können weder direkt noch im Wege der analogen Anwendung gleichgesetzt werden. Dies zeigt sich bereits in der Regelung des § 55 Abs. 4 InsO, die nur bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters Anwendung findet und deren Grundgedanke aufgrund der Diskussionen im Gesetzgebungsprozess nicht auf den Sachwalter übertragbar ist.

Erst recht kann der eigenverwaltende Schuldner nicht mit einem gerichtlich bestellten Insolvenzverwalter gleichgesetzt werden. Die Annahme des Wechsels der Empfangszustän-

digkeit in der Eigenverwaltung ist daher nicht möglich. Die rechtliche Uneinbringlichkeit entsteht somit in der Eigenverwaltung nicht, sodass mit einem etwaigen Forderungseinzug nach der Eröffnung des Eigenverwaltungsverfahrens auch keine Masseverbindlichkeiten in Höhe der in der eingezogenen Forderung enthaltenen Umsatzsteuer entstehen.

Auf die Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile kommt es nicht an. Die Entgelte werden nach den Ausführungen des BFH nur wegen des Wechsels der Empfangszuständigkeit uneinbringlich („werden [...] uneinbringlich, da...“). Nach der Formulierung der Urteilsgründe ist der Wechsel der Empfangszuständigkeit ausschließlich kausal für die rechtliche Uneinbringlichkeit.

Keine Veröffentlichung der erweiternden Auslegung

Den Finanzämtern ist neben dem fehlenden Wechsel der Empfangszuständigkeit entgegenzuhalten, dass die Ansicht, nach der die Grundsätze des BFH „nach Auffassung der Finanzverwaltung“ auch im Eigenverwaltungsverfahren gelten, keine formelle Auffassung der Finanzverwaltung ist.

Die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils auf die Eigenverwaltung ist nicht veröffentlicht. Daher handelt es sich um eine ausschließlich finanzamtsinterne – wenn auch von der zuständigen Oberfinanzdirektion gestützte – Ansicht. Eine zunächst zu beachtende Verwaltungsanweisung – wie bei einer Regelung im UStAE – liegt daher nicht vor.

Norbert Schröer

Rechtsanwalt, Steuerberater
Buchalik Brömmekamp
Rechtsanwälte | Steuerberater

Schwerpunkte: Steuer-, Insolvenz- und
Gesellschaftsrecht

Tel. 0211-82 89 77 195

norbert.schroer@buchalik-broemmekamp.de

