

[zurück](#)**Harder** , ZInsO 2013, 917

Thema: Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Insolvenzfall

Zeitschrift: ZInsO - Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht**Autor:** Phillip-Boie **Harder****Rubrik:** ZInsO - Aufsätze**Referenz:** ZInsO 2013, 917 - 919 (Ausgabe 20 v. 16.05.2013)**Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Insolvenzfall**Anmerkung zu **BFH, Urt. v. 20. 12. 2012 - V R 23/11, ZInsO 2013, 449**von **Rechtsanwalt Phillip-Boie Harder** , LL.M. oec, Düsseldorf*

Der BFH bestätigt in seiner Entscheidung v. 20.12.2012 seine bisherige Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Betrachtung von Insolvenzverfahren. Im vorliegenden Fall wurde über das Vermögen eines Handwerkers ein Insolvenzverfahren eröffnet. Im Laufe des Verfahrens nahm er eine mit gem. § 811 Nr. 5 ZPO unpfändbaren Gegenständen ausgeübte Tätigkeit als Maler und Fußbodenleger auf. Im Verfahren gab der Insolvenzverwalter jährlich USt-Erklärungen (Regelbesteuerung) ab. Der Handwerker wollte für die von ihm ausgeübte Tätigkeit hingegen die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen. Das Finanzamt lehnte die Anwendung des § 19 UStG ab. Dies wurde vom Sächsischen FG und schließlich auch vom BFH bestätigt.

Zur Begründung stützte sich das FG in seiner Entscheidung auf folgende Erwägungen. Der Insolvenzschnldner verfügt nach der Verfahrenseröffnung weiterhin nur über ein Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinn. Das gilt auch für den Fall, dass er mehrere unternehmerische Tätigkeiten ausübt, die nur z.T. der Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters unterliegen und i.Ü. dem insolvenzfreien Vermögen zuzuordnen sind. Aufgrund der Unternehmenseinheit kann für das Unternehmen die Kleinunternehmerregelung nur einheitlich in Anspruch genommen werden, worüber der Insolvenzverwalter aufgrund der auf ihn übergegangenen Verfügungsbefugnis entscheidet. Reicht der Insolvenzverwalter USt-Erklärungen ein, in denen er von § 19 UStG keinen Gebrauch macht, ist eine Inanspruchnahme auch für die zusätzliche, insolvenzfreie unternehmerische Tätigkeit für den Insolvenzschnldner ausgeschlossen.

Diese Begründung wird vom BFH bekräftigt. Die Aufteilung des Unternehmens in mehrere Teile ist rein insolvenzrechtlich bedingt, ändert aber nichts an der Unternehmenseinheit. Für das Unternehmen kann der Verzicht nach § 19 Abs. 2 UStG nur einheitlich erklärt werden. Das gilt nach Auffassung des BFH auch, wenn im freigegebenen,

* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälte Steuerberater, Düsseldorf. Der Beitrag ist meinem Vater anlässlich seines siebzigjährigen Geburtstagsjubiläums am 20.12.2012 gewidmet.

Harder : *Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Insolvenzfall - ZInsO 2013 Ausgabe 20 - 918 >>*

insolvenzfreien Unternehmensteil Steueransprüche gegen den Schuldner selbst festgesetzt werden können und trotz des begrenzten Umfangs der Verwaltungsbefugnis des Insolvenzverwalters. Denn gem. § 34 Abs. 3 AO haben Verwalter steuerliche Pflichten - und Rechte - nur soweit ihre Verwaltung reicht. Als Rechtfertigung zieht der BFH hier die für das Unternehmen insgesamt entstandene Jahresumsatzsteuer heran, die sich bei - teilweiser - Anwendung der Kleinunternehmerregelung in Summe nicht ergeben würde. Im Ergebnis wirkt sich die Rechtsprechung zugunsten der Finanzverwaltung aus.

Ob diese profiskalische Argumentation richtig ist, lässt sich insbesondere aus insolvenzrechtlicher Sicht bezweifeln. Hierzu ist anzumerken, dass die gegen die Rechtsprechung des BFH sprechenden Argumente von ihm selbst vorgetragen werden. Der BFH geht mit Verweis auf seine frühere Rechtsprechung davon aus, dass gegen den Insolvenzschnldner persönlich Steueransprüche ohne insolvenzrechtliche Einschränkungen geltend gemacht werden können.¹ Der Finanzverwaltung stehen also für den USt-Anspruch gegen das "eine" Unternehmen (Grundsatz der Unternehmenseinheit) zwei Steuerschnldner zur Verfügung. Nach der früheren Rechtsprechung ist die USt in zwei getrennten Bescheiden festzusetzen, wobei sich die Höhe nach den im jeweiligen Unternehmensteil verwirklichten Steuertatbeständen richtet.²

Es fragt sich, wie dies mit insolvenzrechtlichen Vorschriften der §§ 35, 36 und 80 InsO vereinbar ist. Gem. § 35 Abs. 1 InsO fällt grds. auch das im Verfahren erworbene Vermögen in die Insolvenzmasse, im Fall einer selbstständigen Tätigkeit hängt dies von der Freigabe durch den Insolvenzverwalter ab. Sofern der Neuerwerb

in die Insolvenzmasse fällt, ist es nicht nachzuvollziehen, warum umsatzsteuerlich neben dem durch den Insolvenzverwalter verwalteten Unternehmensteil Insolvenzmasse auch der Insolvenzschuldner selbst Steuerschuldner sein soll, gegen den sich ein entsprechender Bescheid richten kann.³ Im vorliegenden Fall ist eine andere Betrachtung aufgrund der Verwendung unpfändbarer Gegenstände (§ 811 Nr. 5 ZPO), die gem. §§ 35, 36 InsO nicht in die Insolvenzmasse fallen, möglich. Hier entstehen zivilrechtlich zwei verschiedene Vermögensmassen, umsatzsteuerlich nach BFH-Rechtsprechung allerdings nur verschiedene Unternehmensteile eines Unternehmens. Eine Differenzierung zwischen Fällen pfändbarer/unpfändbarer Gegenstände bzw. Zugehörigkeit des Neuerwerbs zur Insolvenzmasse nimmt der BFH nicht vor.

Ebenso passt es weder mit Insolvenzrecht noch mit steuerrechtlichen Vorgaben zusammen, wenn nur der Insolvenzverwalter für das Unternehmen einheitlich steuerliche Rechte (hier Verzicht nach § 19 Abs. 2 UStG) ausüben kann, obwohl seine Verfügungsbefugnis gem. § 80 Abs. 1 InsO nur das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen umfasst. Übereinstimmend ordnet § 34 Abs. 3 AO an, dass die steuerlichen Pflichten von Verwaltern nur zu erfüllen sind, soweit ihre Verwaltung reicht. D.h. zivilrechtlich und steuerrechtlich kann der Insolvenzverwalter nur soweit handeln, wie seine rechtliche Befugnis reicht. Die vom Insolvenzverwalter im vorliegenden Fall abgegebene Steuererklärung mit dem darin enthaltenen Verzicht soll nach Auffassung des BFH jedoch Auswirkungen auf eine Vermögenssphäre - nämlich die Vermögensmasse des insolvenzfreien Bereichs des Insolvenzschuldners - haben, für die ihm keine Verwaltungs- oder Verfügungsbefugnis nach § 80 InsO übertragen wurde und für die er nach § 34 Abs. 3 AO steuerliche Pflichten nicht zu erfüllen hat. Denn für die steuerlichen Pflichten, die nicht Insolvenzmasse bezogen sind, bleibt der Schuldner verpflichtet⁴.

Diese insolvenz- und steuerrechtliche Aufteilung der Erklärungs- und Abführungspflichten mit dem schlichten Hinweis auf den Grundsatz der Unternehmenseinheit zu überwinden, ist zu weitgehend. Ebenso kann die Begründung, dass die in den verschiedenen Unternehmensteilen verwirklichte Jahresumsatzsteuer insgesamt erreicht werden muss, nicht überzeugen. Es handelt sich um verschiedene Vermögensmassen, die - auch nach Auffassung des BFH - eigenen steuerlichen Pflichten unterliegen, gegenüber denen jeweils Steuerbescheide erlassen werden können und die eigene Zahlungspflichten haben sollen.⁵ Warum dann steuerliche Rechte - wie das des § 19 Abs. 2 UStG - trotz getrennter Veranlagung etc. nicht getrennt voneinander ausgeübt werden können, ist (zumindest insolvenzrechtlich) schwer nachvollziehbar, wenn auch nach derzeitigem Recht hinzunehmen.

Erschwerend kommt hinzu, dass der vom Insolvenzverwalter erklärte Verzicht den Insolvenzschuldner gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG für 5 Jahre bindet. Das Insolvenzverfahren kann jedoch schon vor Ablauf dieser fünfjährigen Bindung beendet sein und der Verzicht somit über das Insolvenzverfahren hinaus Wirkung entfallen.⁶ In einem solchen Fall wirkt die Erklärung des Insolvenzverwalters also nicht nur über seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis (§ 80 InsO) und den damit verbundenen steuerlichen Pflichtenkreis (§ 34 Abs. 3 AO) hinaus, sondern auch noch über den Zeitraum, in dem ihm diese Befugnis überhaupt zusteht. Da mit dem Ende des Insolvenzverfahrens auch die Aufteilung in Unternehmensteile entfällt, müsste dem Insolvenzschuldner hier die Möglichkeit gegeben sein, die steuerlichen Rechte und Pflichten eigenständig wahrnehmen zu können.

Aus Sicht der Finanzverwaltung ist die Entscheidung des BFH zu begrüßen und führt zu einer weiteren Absicherung

1 Der BFH verweist auf die [Urt. v. 28.6.2000 - V R 87/99](#), BStBl. II 2000, S. 639 = [ZInsO 2000, 600](#) und v. 24.11.2011 - [V R 13/11](#), BStBl. II 2012, S. 298 = [ZInsO 2012, 185](#).

2 [BFH, Urt. v. 28.6.2000 - V R 87/99](#), BStBl. II 2000, S. 639 = [ZInsO 2000, 600](#).

3 Anm. zu BFH, Urt. v. 28.6.2000, DStR 2000, 1689 [[BFH 28.06.2000 - V R 87/99](#)]: Aufgrund der Regelung des § 35 InsO müsste USt in einem an den Insolvenzverwalter gerichteten Bescheid festgesetzt werden.

4 [Pahlke/Koenig](#), AO, § 34 Rn. 28; [Rüsken](#), in: Klein, AO, § 34 Rn. 22.

5 So auch der BFH in der vorliegenden Entscheidung mit Verweis auf [BFH, Urt. v. 7.4.2005 - V R 5/04](#), BStBl. II 2005, S. 848 = [ZInsO 2005, 774](#) und v. 17.3.2010 - [XI R 30/08](#), BFH/NV 2010, 2128.

6 Vgl. hierzu [Radeisen](#), [SteuK 2013, 126](#).

Harder: [Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung im Insolvenzfall - ZInsO 2013 Ausgabe 20 - 919 <<](#)

der Steueransprüche. Letztlich bestätigt der BFH hiermit seine - ebenfalls für die Finanzverwaltung günstige - Rechtsprechung zur Berichtigung der USt bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens,⁷ ohne diese in seiner Entscheidung explizit aufzuführen. Auch diese beruht im Wesentlichen auf dem Auseinanderfallen des Unternehmens in mindestens drei Unternehmensteile trotz Aufrechterhaltung des Grundsatzes der Unternehmenseinheit. Der Übergang der Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter führt dazu, dass eine erste Korrektur nach § 17 UStG mit Verfahrenseröffnung und eine zweite Korrektur nach § 17 UStG bei Vereinnahmung des Entgelts durch den Insolvenzverwalter erfolgen muss. Durch die zweite Korrektur entsteht die USt als Masseverbindlichkeit, die in voller Höhe vom Insolvenzverwalter zu begleichen ist.

7 [BFH, Urt. v. 9.12.2010 - V R 22/10](#), BStBl. II. 2011, S. 996 = [ZInsO 2011, 823](#).

gedruckt von am 12.09.2013