

Arbeitskreis für Insolvenzwesen Köln eV.

Vortrag am 04.12.2012

**Die Verwertungsgeschäfte des Insolvenzverwalters und
ihre Heranziehung zur „Umsatzsteuer“**

**Anwendungsfragen und Praxisfälle
zu § 55 Abs. 4 InsO und aktueller Rechtsprechung**

Stephan Ries

Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter

Wir wollen heute besprechen ...

1) Zunächst einige allgemeine zivil- und insolvenzrechtliche Grundlagen, insbes. ...

- ⇒ zum Begriff der „Verwertung“
- ⇒ zur betragsmäßig begrenzten („gedeckelten“) Haftungs- und Verteilungsmasse
- ⇒ zur Reichweite der dinglichen Absonderungsbefugnis → Herausgabe des Bruttoerlöses (?)
- ⇒ zur Wirkungsweise insolvenzrechtlicher Durchsetzungssperren oder Durchsetzungsanordnungen
- ⇒ zur Abgrenzung von Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

Wir wollen heute besprechen ...

⇒ zur Selbständigkeit der Leistungsbeziehungen (zivilrechtlicher Verwertungssachverhalt einerseits; Steuerverbindlichkeit andererseits)

2) Einzelthemen und Fallbeispiele

- ⇒ Kollisionsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO ggüb. BFH V R 64/07 und V R 22/10
- ⇒ § 55 Abs. 4 InsO u. vorläufige Eigenverwaltung
- ⇒ USt auf Regie- und Verwertungskostenbeiträge
- ⇒ Probleme der umsatzsteuerlichen Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

„Verwertung“ der Insolvenzmasse

- **„Verwerten“** der Masse gem. § 159 InsO meint: Das Vermögen des Schuldners wird veräußert; es wandelt sich in Geld (sog. Verteilungsmasse gem. § 187 InsO). Bei Forderungen liegt die Verwertung in deren „Einzug“ (vgl. § 166 Abs. 2 InsO)
- **„Verwalten“** meint dagegen eine weiter andauernde Bestandspflege (d.h. Nutzung) des vorhandenen Vermögens im laufenden Verfahren. Begriffl. Überschneidungen sind denkbar, soweit - etwa bei der Zwangsverwaltung nach § 165 InsO - die Mieteinnahmen in besonderem Maße der „Forderungstilgung“ dienen sollen.

Fast immer (Ausnahme z.B. sanierender Insolvenzplan) wird sich an längere Verwaltungs- und Betriebsfortführungsphasen noch ein entgeltlicher Verkauf oder eine Versteigerung anschließen.

„Verwertung“ der Insolvenzmasse

- „Freigeben“ meint: ein Gegenstand, der belastet ist und zugunsten der Masse keinen überschießenden Restwert verspricht, wird durch Erklärung gegenüber dem Schuldner aus dem Insolvenzbeschluss herausgelöst und *dem Schuldner* vorbehaltlos wieder anvertraut, d.h. in seine Verfügungsmacht zurückgegeben (davon strikt zu unterscheiden ist die Herausgabe an einen *Sicherungsgläubiger* zum Zwecke dortiger Verwertung)

Ungeachtet aller weiteren Streitfragen ist jedenfalls die *bloße Herausgabe an den Schuldner* (ohne nachfolgende „Endverwertung“) kein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch (instruktiv zum Thema Uhlenbruck/Hirte, 13. A. 2010, § 35 Rn. 84)

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Der Rechtsstaat kennt zur Durchsetzung finanzieller Forderungen kein Faustrecht oder Recht des Stärkeren
- An die Stelle der Selbstvollstreckung tritt die rechtsstaatliche **Garantie effektiver Zwangsvollstreckung**. Für Gläubiger zählt die verfahrensrechtliche Durchsetzbarkeit ihrer „Forderungen“ zur grundrechtlichen Gewährleistung ihres Eigentums gem. Art. 14 Abs. 1, 19 Abs. 4 GG
- Gläubiger müssen *als Einzelvollstreckungsberechtigte* weder anstelle des Schuldners zuvor dessen betriebliche Verbindlichkeiten noch Steuer- und Sozialversicherungsrückstände noch sonst etwa Miete und Arbeitslohn begleichen

Grundlegendes Ziel des Insolvenzverfahrens

Optimale und gleichmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger (sog. par condicio creditorum; § 1 u. §§ 187 ff InsO), d.h. ...

- ✓ möglichst hohe, für die Masse „freie“ Einnahmen (§§ 35, 36 InsO) gegenüber
- ✓ möglichst niedrigen Verfahrenskosten (§ 54 InsO)
- ✓ möglichst niedrigen sonstigen Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO)

Schlagwort: Das Verfahren soll wirtschaftlich vorwärts, nicht rückwärts laufen. Es soll die allgemeine Verteilungsmasse für Insolvenzgläubiger (§§ 187 ff InsO) „vermehrt“ werden.

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Insolvenzzrechtliche Sicherungsanordnungen wie Einstellung und Untersagung der Einzelvollstreckung gem. § 21 Abs. Nr. 3 InsO beschneiden die verfassungsrechtlich abgesicherten Zugriffsrechte der Gläubiger unmittelbar
- Andererseits ändert sich mit der Insolvenzverfahrenseröffnung der **Bewirtschaftungszweck**: Der Schuldner bleibt zwar formal Eigentümer und dinglicher Rechtsinhaber; der Insolvenzverwalter verwaltet aber das Vermögen in erster Linie treuhänderisch zum Zwecke späterer Verteilung an die **Gläubiger** (§§ 187 ff InsO)
- Zugleich ist die Insolvenzmasse durch die Summe aller max. möglichen Verwertungsschritte betragsmäßig begrenzt (§ 196 Abs. 1 InsO)
- Den **Schuldner** trifft kein weiteres persönliches Zuzahlungsrisiko - er hat sowieso alles Pfändbare schon hergeben

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Dies bedeutet: Jede bevorzugte Bedienung einzelner Gläubiger (etwa auch des Fiskus, der Sozialversicherungsträger oder Arbeitnehmer) wird letztlich *von allen anderen Gläubigern* - nicht etwa vom Schuldner (!) - bezahlt.

Ausgangsbeispiel:

Masse	100
Kosten nach § 54 InsO	<u>- 30</u>
Verteilungsmasse	70

Abwandlung

Masse	100
Kosten nach § 54 InsO	- 30
Masseverbindlichkeiten	<u>- 60</u>
Verteilungsmasse	10

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Also bedarf, soweit das Insolvenzverfahren die Einzelvollstreckung sperrt, jede Reduzierung der späteren Verteilungsmasse (§§ 187 ff InsO) einer **besonderen Legitimation**, die auch gegenüber den nach Art. 14, 19 Abs. 4 GG geschützten Gläubigerinteressen vorrangig ist ⇒ zum Verfahrensziel s. BVerfG 1 BvR 2919/04 sub II 1a): „... die **bestmögliche** Befriedigung der Gläubiger eines Schuldners herbeizuführen (vgl. § 1 InsO)“
- Die Begründung und Bezahlung von **sonstigen Masseverbindlichkeiten**, ggfs. auch solchen aus Dauerschuldverhältnissen (§§ 55, 108 InsO), ist allenfalls *Mittel zum Zweck*, d.h. ein zur Masseverwertung nötiger Zwischenschritt), *nicht aber der eigentliche Anlass des Insolvenzverfahrens*

Die Einleitung des Insolvenzverfahrens verfolgt m.a.W. nicht das Ziel, Massegläubiger zu generieren (vgl. *Ries*, ZInsO 2008, 536 [537 f] u. 2009, 2030 [2031 f])

Reichweite der „Absonderung“ - brutto oder netto ?

- In Fällen der **Sicherungsübereignung** und **Sicherungs-zession** ist nach zivilrechtlichen Grundsätzen an den Sonderrechtsgläubiger eigentlich der erlöste **Bruttobetrag** (inkl. MWSt-anteil) abzusondern, sofern das Gesetz - etwa in §§ 170 ff InsO - nichts anderes regelt (vgl. stellvertr. BGH 25.11.2003 - XI ZR 379/02 sub. II 3 a); bereits früher BGHZ 22.03.1972, VIII ZR 119/70 sub 1 b); ebenso BFH 12.05.1993, XI R 49/90 für die Zeit vor Inkrafttreten des § 13c UstG)
- Der BGH (grundlegend 29.03.2007 - IX ZR 27/06) stellt hier schwerpunktmäßig darauf ab, ob die „Masse“ unmittelbar selbst durch Umsatzsteuerverpflichtungen iSv. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO finanziell belastet wird; die bloße Erhöhung von Anmeldungen zur Tabelle interessiert ihn dagegen de facto nicht

Reichweite der „Absonderung“ - brutto oder netto ?

- Aus dieser zuletzt angesprochenen *BGH*-Rechtsprechung ist herauslesbar, dass sich dort, wo die Masse Umsatzsteuer zu zahlen hat, per Saldo - notfalls umzusetzen durch Rückgriff des Insolvenzverwalters - die zivilrechtliche Absonderungsbefugnis auf den Nettoerlös reduziert (vgl. auch den Rechtsgedanken von § 170 Abs. 1 S. 2 InsO: „Aus dem verbleibenden Betrag“)
- Von daher hat die aktuell neuere Rechtsprechung des *BFH* (29.01.2009 - V R 64/07 u. 09.12.2010 - V R 22/10) zur Massebesteuerung von **Altdebitoren**, soweit sie erst nach der Insolvenzeröffnung beim Verwalter eingehen, Einfluss auf die Reichweite der „Globalzession“ → für sie war bisher typisch, dass die vorinsolvenzlichen Lieferungen u. Leistungen nur Insolvenzforderungen auslösten und deshalb stets die Bruttoabsonderung möglich war

Reichweite der „Absonderung“ - brutto oder netto ?

- Zwar findet sich in § 13c UStG (gültig für Abtretungen, Verpfändungen und Pfändungen seit Nov. 2003) eine Haftungsregelung zulasten der Bank; sie wirkt aber nur in der evt. Rückgriffsbeziehung zur Finanzverwaltung, d.h. sie beschränkt für sich genommen nicht schon im Vorfeld die Bruttoabsonderungsbefugnis ggüb. dem Verwalter

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Im Zweifel sind die besonderen Privilegierungen von §§ 55, 209 Abs. 1 Nr. 2 InsO (= **Einstufung als Neumasseverbindlichkeit**) sehr **restriktiv** zu handhaben und weitgehend auf Fälle einer adäquat der Masse zufließenden, synallagmatisch realen Wertschöpfung zu begrenzen
- Steuer- und Insolvenzgesetzgeber stehen auf derselben Regelungsebene
- Insolvenzrecht ist ein der **Steuerfestsetzung** nachlaufendes besonderes **Gesamtvollstreckungsrecht**, d.h. eine sich erst später anschließende spezialgesetzliche „Durchsetzungssperre“
Alle Menschen sind Steuerbürger, aber längst nicht jeder ist insolvent; insofern ist die InsO für den Zugriff auf die Kasse des Insolvenzverwalters „lex specialis“

Insolvenz - ein Verfahren für die Gläubiger

- Die InsO ist primär reines „Verteilungsrecht“: Es geht um die Zuordnung von **Rangfolgen und Privilegien zwischen unterschiedlichen Gläubigergruppen**. Bei kollidierenden Interessen ist jeweils zu fragen, ob sie trotz der auf Gleichmäßigkeit ausgerichteten Zielvorgabe der InsO ausnahmsweise gegenüber den anderen einen Vorrang genießen.

Wertungsmäßig gefragt: Schuldet die Gemeinschaft aller Gläubiger aus ihrer Verteilungsmasse dem einzelnen Prätendenten ein Privileg ?

Normenkonkurrenz zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

- In erster Linie überlappt sich das **Sonderrecht der InsO** mit ...
 - dem Bereich der **Steuererhebung** iSv. § 218 AO, soweit es um Modalitäten der Anspruchsdurchsetzung (Zahlung, Aufrechnung, Säumniszuschläge usw.) geht
 - dem Bereich der **Vollstreckung** iSv. §§ 249 ff AO
- ⇒ Tatbestände, die die InsO selbst aufgreift, regelt sie damit im „lex-specialis“ Vorrang nach dortigem besonderem Blickwinkel der Verteilungsgerechtigkeit

Normenkonkurrenz zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

⇒ Demgegenüber bleibt die „Verbescheidungskompetenz“ der Finanzämter auf den steuerrechtlichen Kernbereich und die Forderungsfeststellung zur Tabelle gem. § 251 Abs. 3 InsO beschränkt

(Hierzu aktuell BFH 05.09.2012 - VII B 95/12 u. 27.09.2012 - VII B 190/11 = über den insolvenzrechtlichen Rückgewähranspruch nach § 143 InsO kann nicht gem. § 218 Abs. 2 AO durch Abrechnungsbescheid entschieden werden)

Wirkungsweise von Insolvenzrecht

- ⇒ Die Durchsetzungsanordnungen oder -sperren der InsO („Unwirksamkeit“ oder „Unzulässigkeit“, z.B. gem. §§ 81, 88, 89 96, 115, 116 InsO) ...
- ✓ bringen die materiellen Schuldverhältnisse bzw. einzelne Rechte- und Pflichtenbeziehungen *nicht* zum Erlöschen oder zur Nichtigkeit, sondern ...
- ✓ wirken **nur für die Dauer und Zwecke des Verfahrens** (vgl. in ständiger Rspr. u.a. BGH 19.01.2006 - IX ZB 232/04; 24.03.2011 - IX ZB 217/08 Rn. 10 ff; 19.05.2011 - IX ZB 284/09 Rn. 11, alle mwN) **(!!)** ...
- ✓ je nach Zielrichtung als Durchsetzungsanordnung (z.B. § 96 InsO zur liquiden Durchsetzung der Masseforderung) oder als -sperre (z.B. klassisch §§ 88, 89 InsO: keine weitere Einzelvollstreckung)

Normenkonkurrenz zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

- Die insolvenzrechtlichen Sperrwirkungen strahlen *indirekt* in den Bereich der **Steuerfestsetzung** zurück; man setzt schon gar nicht erst fest, was sowieso - etwa wg. § 38, 174 ff InsO - nicht mehr direkt gegen die Masse durchsetzbar ist (s. auch BFH I R 33/01 = BFHE 201, 392 mit Verweis auf § 240 ZPO analog)

Stichwort: **Aufteilung in Sphären**

a) herkömmlich

- vor der Insolvenzeröffnung ⇒ zur Tabelle gem. §§ 38, 174 ff InsO
- im eröffneten Verfahren ⇒ gegen die Masse gem. §§ 55, 90 Abs. 1, 209 InsO;
bei **Masseunzulänglichkeit** zusätzlich zu unterteilen
 - Altmasseforderung (§ 210 InsO)
 - Neumasseforderung (ggf. § 210 InsO analog)

Normenkonkurrenz zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

- im insolvenzfreien Bereich ⇒ gegen den Schuldner persönlich (vgl. §§ 36 Abs. 1 InsO, 811 ZPO u. Stichwort „Freigabe“ aus der Masse)

b) neuerdings (wg. BFH 29.01.2009 - V R 64/07 u. 09.12.2010 - V R 22/10 sowie seit 01.01.2011 wg. HBeglG 2011 iVm. § 55 Abs. 4 InsO; vgl. zu alledem auch BMF-Rundschr. 09.12.2011 - 0992053 u. 17.01.2012 - 0042691)

- Zeit vor der Bestellung eines vorl. Verwalters nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 InsO ⇒ §§ 38, 174 ff InsO (Tabelle)
- Phase der vorl. Insolvenzverw. ⇒ zunächst alte Steuer-Nr.; ab Eröffnung wg. §§ 55 Abs. 2 oder 4 InsO herauslösende Umbuchung *von wesentl. Teilen* zur Massesteuer-Nr. (i.d. Regel keine volle Zeitraumidentität)

Normenkonkurrenz zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht

- eröffnetes Insolvenzverfahren ⇒ gegen die Masse gem. §§ 55, 90 Abs. 1, 209 InsO;
bei **Masseunzulänglichkeit** zusätzlich zu unterteilen
 - Altmasseforderung (§ 210 InsO)
 - Neumasseforderung (ggf. § 210 InsO analog)
- im insolvenzfreien Bereich ⇒ gegen den Schuldner persönlich (vgl. §§ 36 Abs. 1 InsO, 811 ZPO u. Stichwort „Freigabe“ aus der Masse)

⇒ Abgesehen von dieser „Aufteilung“ beeinflusst das Insolvenzrecht grundsätzlich für die Gesamtperiode (z.B. Kalenderjahr) nicht die Ermittlung der „Steuerbeträge“ als solche.

Insolvenzrecht hat in erster Linie verfahrensrechtliche und wenig materielle Bedeutung

Auswirkung der Insolvenzeröffnung auf Schuldverhältnisse

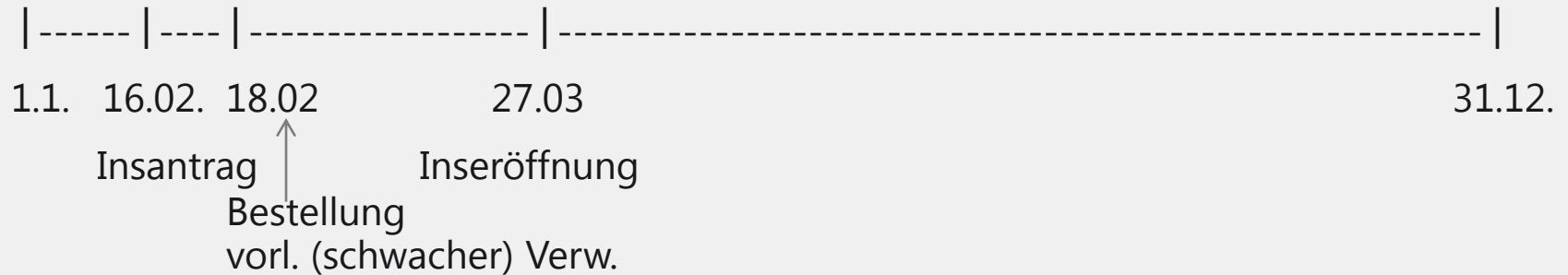
Zu unterscheiden und gedanklich zu trennen sind also ...

- ❖ das Bestehen der materiellen Rechte- und Pflichtenbeziehung einerseits (hier: aus dem Steuerschuldverhältnis)

von

- ❖ der verfahrensrechtlichen Durchsetzbarkeit und der besonderen insolvenzrechtlichen Rangzuordnung

Verfahrensabschnitte im Zeitstrahl



Vom 01.01. bis 18.02. alte Steuer-Nr. / Insolvenzforderung / nach Verfahrenseröffnung nur noch Anmeldung zur Tabelle / als Grundlage dient einfache „Steuerberechnung“, keine weitere Verbescheidung

Vom 18.02. bis 28.02. **Febr.** zunächst Buchung z. alten Steuer-Nr. / nach Verfahrenseröffnung anteilige Herauslösung der auf diese Zeit entfallenden und gem. § 55 Abs. 4 InsO dem vorl. Verw. zuzuordnenden USt / Umbuchung auf neue Steuer-Nr. Masse / bei MUZ-Anzeige mit Eröffnung aber nur Rang d. § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO (vorerst keine Zahlung)

Verfahrensabschnitte im Zeitstrahl

Vom 01.03. bis 31.03.

- März** ist sowieso erst nach Eröffnung zu melden;
- insofern direkt möglich zur neuen Steuer-Nr. der Masse, soweit ...
 - a) § 55 Abs. 4 InsO gilt oder b) Umsatz nach Eröffnung vorliegt (insofern auch BFH-Urteile 22.10.2009 u. 09.12.2010 beachten sowie ggf. alte Erklärungen korrigieren / bei MUZ ggf. aufzuteilen (Zeit *vorher* im Nachrang § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO (Altmasseverbindlichkeit); Zeit *nachher* im Vorrang § 209 Abs. 1 Nr. 2 InsO (Neumasseverbindlichkeit) / Veranlagung nach Steueranmeldung (§§ 167 AO, 18 UStG), ersatzweise Bescheid möglich
 - für die Zeit vom 01.03. bis einschl. 26.03. zur alten Steuer-Nr., soweit ...
 - a) § 55 Abs. 4 InsO nicht gilt
 - b) BFH-Urteile 22.10.2009 u. 09.12.2010 nicht einschlägig sind /Anmeldung zur Tabelle / kein Bescheid zulässig

Verfahrensabschnitte im Zeitstrahl

Vom 01.04. bis 31.12.

alles ganz normal zur neuen Steuer-Nr., es sei denn zwischen-
durch tritt MUZ ein (dann ggf. durch Erläuterungsschreiben
aufzuteilen nach „zahlbaren“ bzw. vorerst „gesperren“
Anteilen)

Selbständigkeit der Leistungsbeziehungen

- Aus der Rechtsbeziehung zur umsatzsteuerbaren „Lieferung und Leistung“ (Kaufvertrag, Werkvertrag, Dienstvertrag usw.) geht eine **Einnahme der Masse** hervor,
- Daran besteht zugunsten der Steuerverwaltung keine dingliche Aus- u. Absonderungsbefugnis hinsichtlich der Umsatzsteuer
- Die Einnahme läuft deshalb voll in das **Rangabstufungssystem** der Masse; hiernach müssen sich zwingend alle **Auszahlungsvorgänge** ausrichten (vgl. speziell bzgl. Umsatzsteuer aus Verwertung BGH 14.10.2010 - IX ZB 224/08)

Die Umsatzsteuer ist also weder ein ungekürzt „durchlaufender“
Posten noch treibt sie der Insolvenzverwalter *außerhalb der
Rangordnung der InsO* für den Fiskus ein

Selbständigkeit der Leistungsbeziehungen

➤ Am Beispiel eines Verfahrens (mit 30 Gläubigern) verdeutlicht:

Massebestand anfänglich	10.000
Verwertungserlös brutto	119.000
./ Erlösauskehr Absonderung Bank auf SÜ	- 100.000
Zwischensumme Masse nach InsVV § 2	29.000
Verteilt sich vorrangig auf Kosten (§§ 54, 209 Abs. 1 Nr. 1 InsO), d.h. ...	
Gerichtskosten inkl. Gutachten	- 1.800
Vergütung vorl. Verwalter	- 3.800
Vergütung InsVerw im eröffneten Verfahren	- 16.500
verbleibender Massebestand	6.900

Die 6.900 werden sodann im Rang des § 209 Abs. 1 Nr. 2 InsO verteilt (dort ggf. weitere gleich Berechtigte denkbar, z.B. Vermieter, ArbN)

Einzelne ausgewählte Themen: Neue Masseverbindlichkeiten im eröffneten Verfahren

Insolvenzrechtliche Grundregeln:

- „Für die Dauer und Zwecke des Insolvenzverfahrens“ tritt eine unmittelbar die Masse verpflichtende „**Durchsetzbarkeit**“ nur ein ...
 - kraft ausdrücklicher gesetzlicher Fortgeltungsanordnung für die besonderen - bei Eröffnung schon bestehenden - Dauerschuldverhältnisse iSv. §§ 108 Abs. 1 InsO, 55 Abs. 1 Nr. 2 InsO
 - durch Erfüllungswahl des Verwalters zu bestehenden, beiderseits unvollständig erfüllten Verträgen gem. § 103 InsO
 - ✓ bei eigenen Neugeschäften des Verwalters gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO
 - ✓ aus Verbindlichkeiten eines „starken“ oder „schwachen“ vorläufigen Verwalters gem. § 55 Abs. 2 u. 4 InsO

Einzelne ausgewählte Themen: Neue Masseverbindlichkeiten im eröffneten Verfahren

- § 108 InsO betrifft im Wesentlichen nur Dienst- u. Arbeitsverträge sowie Mietverträge von Immobilien
- § 103 InsO betrifft nur wechselseitig unvollständig erfüllte „Verträge“
- ❖ Diese beiden Regelungen sind also nicht unmittelbar auf „Steuer-schuldverhältnisse“ anwendbar.

- Allerdings beinhaltet der Grundsatz der „Teilbarkeit“ von Leistungen (vgl. § 105 InsO) durchaus ein allgemeines Rang-zuteilungsprinzip

Einzelne ausgewählte Themen: Neue Masseverbindlichkeiten im eröffneten Verfahren

- Der Insolvenzverwalter ist **kein „Rechtsnachfolger“**, sondern nur Träger eines Amtes mit „Verfügungsmacht“ iSv. § 80 InsO; auch im Steuerschuldnerschuldverhältnis bleibt eigentlicher „Rechtsträger“ und im Rechtssinne „Steuersubjekt“ der Schuldner selbst (!!)
- **§§ 34 Abs. 3, 35 AO** (Regeln über steuerliche Pflichten von Vermögensverwaltern und Verfügungsberechtigten)...
 - schützen den Fiskus ggüb. der Verlagerung von Verantwortung vor missbräuchlichen Parteidispositionen und Vertragsgestaltungen
 - außerdem füllen diese Normen Regelungslücken, soweit der Gesetzgeber (etwa bei Betreuern, Nachlasspflegern usw.) keine eigenen Sonderregelungen trifft
 - Demgegenüber sind jedoch die besonderen gesetzlichen Vermögensverwaltungs- und Verteilungsregeln der InsO „lex-specialis“
→

Einzelne ausgewählte Themen: Neue Masseverbindlichkeiten im eröffneten Verfahren

- Aus §§ 34, 35 AO lassen sich insbes. keine *Rangfolgeanordnungen* (iSd. Begründung von Masseverbindlichkeiten gewinnen

(Aktuell wiederum schief deshalb der Anknüpfungspunkt von BFH Urt. 01.08.2012 - II R 28/11 zur Kfz-Steuer.

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- **Schlüsselnormen:** §§ 38 InsO, 55 InsO, Rechtsgedanken von § 140 InsO
 - **§ 38 InsO:** „... zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens **begründeten** Vermögensanspruch gegen den Schuldner ...“
 - Diese „Zeitpunkt Betrachtung“ nach Eröffnungstichtag überlagern **§ 55 Abs. 2 u. 4 InsO** mit einer besondere gesetzlichen „Kompetenzzuweisung“ (Handlungen des vorl. Verwalters wirken vorgreiflich)
 - **§ 140 Abs. 1 InsO:** Rechtshandlung ist vorgenommen, wenn ihre rechtliche Wirkung eintritt, also bei „mehraktigen Rechtshandlungen“ erst „mit dem letzten zur Erfüllung ihres Tatbestandes nötigen Teilakt“ - typische Beispiele: Einigung und Übergabe, § 929 BGB; Zession oder Pfändung künftig entstehender Forderungen (vgl. BGH 18.03.2010 - IX ZR 111/08 Rn. 6 mwN)

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- **§ 140 Abs. 3 InsO** iVm. §§ 158 ff BGB: „Bei einer **bedingten** oder **befristeten** Rechtshandlung bleibt der Eintritt der Bedingung oder des Termins außer Betracht“. Stichwort: „Anwartschaftsrecht“
- BGH 14.06.2007 - IX ZR 56/06 Rn. 16 ff u. 17.09.2009 - IX ZR 106/08 Rn. 9: Rechtshandlung des Schuldners, an die angeknüpft werden soll, muss dem Gläubiger bereits eine *gesicherte Rechtsstellung verschafft* haben. Die Rechtsgeschäfte müssen bereits gem. § 161 Abs. 1 u. 2, § 163 BGB während des Schwebezustandes gegen Verfügungen, auch gegen solche des Insolvenzverwalters, geschützt sein. Sie werden dann unabhängig von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Eintritt der Bedingung oder des Termins wirksam oder unwirksam
- Nur rechtsgeschäftliche Bedingungen und Befristungen; keine Zwangsvollstreckung (vgl. BGH 17.09.2009 - IX ZR 106/08 Rn. 13)

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- BGH 17.09.2009 - IX ZR 106/08 Rn. 10 u. 26.06.2008 - IX ZR 87/07: Abzugsgrenzen sind ...
 - **befristete** Forderungen, die in ihrem Bestand vom Ablauf einer Frist abhängig sind

(Beisp.: Ansprüche auf Mietzins gem. § 535 Abs. 2 BGB entstehen zum Anfangstermin des jeweiligen Nutzungszeitraums; Vergütungsansprüche f. geleistete Dienste gem. § 611 Abs. 1 BGB mit Erbringung der Dienstleistung in der Leistungsperiode

von
 - **betagten** Forderungen, die schon bestehen, aber erst mit Ablauf einer Frist fällig werden

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- Zu § 140 Abs. 3 InsO s. Beisp. **BSG** 03.02.2010 - B 6 KA 30/08 R:
 - § 140 Abs. 3 InsO gilt eigentlich nur für rechtsgeschäftliche Handlungen, beinhaltet aber auch für gesetzliche Schuldverhältnisse einen allgem. Rechtsgedanken
 - Mit dem Abschluss eines Quartals, in dem Vertragsarzt seine Leistungen erbrachte, und Vorlage der entsprechenden Abrechnung entsteht sein Anspruch auf Teilhabe an der Honorarverteilung ⇒ insofern besteht schon mit der vorgelegten Abrechnung dem Grunde nach ein Vergütungsanspruch des Arztes
 - Höhe und Fälligkeit dieses Anspruchs hängen zwar von Inhalt und Zeitpunkt des späteren Erlasses des Honorarbescheides ab; das steht aber insoweit dem Eintritt einer Bedingung iSv. § 140 Abs. 3 InsO gleich.

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- **BFH** 09.12.2010 - V R 22/10 Rn. 18 u. 27 ff:
 - Maßgeblich sei Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei. *Unerheblich* sei demgegenüber der Zeitpunkt der *Steuerentstehung* (so inzwischen auch der VII. Senat am 25.07.2012 - VII R 29/11)
 - Welche Anforderungen im Einzelnen an die vollständige Tatbestandsverwirklichung zu stellen sind, richte sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach Insolvenzrecht ⇒ **in dieser Diktion fragwürdig**
 - Sei der Schuldner Leistungserbringer gewesen und habe der Drittschuldner bis zur Eröffnung nicht gezahlt, verliere der Schuldner wg. §§ 80 ff InsO seine Inkassobefugnis - insofern trete für ihn durch die Eröffnung „Uneinbringlichkeit“ iSv. § 17 UStG ein ⇒ **insolvenzrechtlich unerheblich**, denn ...

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

denn ...

- Rechtlicher „Träger“ sowohl des Anspruches auf Zahlung gegen den Kunden als auch der Pflicht zur Versteuerung des Umsatzes bleibt der Schuldner selbst ⇒ die Durchsetzungssperren der InsO zeigen keine unmittelbar materielle Wirkung (s.o. Folien 18 u. 21 f). M.a.W.: Weder Forderung noch Steueranspruch erlöschen; es geht letztlich allein um ihre „Rang“-Zuordnung
- Die Möglichkeit, das grundlegende *Zeitmoment* von § 38 InsO durch Kompetenzüberlagerung zu verdrängen (s.o. Folie 32), gilt ausschließlich restriktiv für die Ausnahmeregelung von § 55 Abs. 2 u. 4 InsO ⇒ hier wohnt der spätere Masseverbindlichkeitscharakter der Tätigkeit des vorl. Verw. *von Amtsbeginn* an inne; eine richterliche Einzelermächtigung iSv. § 55 Abs. 2 InsO muss schon *vor Auslösung der Verbindlichkeit* erteilt sein

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- ...
- § 17 UStG ist keine insolvenzspezifische Ermächtigungs- und Rangprivilegierungsnorm. Vgl. bei dieser Gelegenheit auch **BMF** (Rundschr. 17.01.2012 - 0042691 - in Rn. 12): Vorsteuerrückforderungsanspruch gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 iVm. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG gegen den Schuldner erfüllt „regelmäßig“ nicht den Tatbestand des § 55 Abs. 4 InsO, weil er unabhängig von der Tätigkeit (der Zustimmung) des schwachen vorl. Verw. entsteht
- Wo aber schon durch zunächst abgeschlossenen Lebenssachverhalt zur Soll-Besteuerung (Lieferung und Leistung) eine „Insolvenzforderung“ entstanden ist, wird diese nach der Systematik der InsO niemals allein durch die Eröffnung nachträglich „aufgeladen“ und hochgewertet ⇒ die Argumentation des V. Senates leidet unter einer „petitio principii“

Einzelne ausgewählte Themen:

Insolvenzforderungen / Masseverbindlichkeiten

- ...
- Zudem sind nach der InsO Aktiv- und Passivseite grundsätzlich wesensverschieden (Aktiv ist auch Neuerwerb des Schuldners massebefangen; passiv sind es seine eigenen Neuverbindlichkeiten nicht). Dementsprechend kennt die InsO eine Bündelung in verschiedene Unternehmensteile in dem Sinne des BFH gar nicht \Rightarrow so wohl auch BFH 01.09.2010 - VII R 25/09 (anders ggf. nur im Sonderfall der Herauslösung beruflicher Selbständigkeit natürlicher Personen gem. § 35 Abs. 2) \Rightarrow § 17 UStG lässt sich also nicht einfach von der Passiv - auf die Aktivseite spiegelbildlich umkehren
 - Weitere Kontrollüberlegung: bei der *Eigenverwaltung* besteht die Inkassobefugnis per se durchlaufend fort

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

Fall 1: Der **schwache vorl. Verwalter** setzt den Geschäftsbetrieb normal fort und verkauft mit dem Schuldner Ware, an der eine SÜ der Bank besteht, während der Phase der SicherungsAnO nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO

- FG Hessen 14.04.2010 - 6 K 1494/07: Normaler Einfachumsatz aus Lieferung beweglicher Sachen jedenfalls dann, wenn kein Handeln nach Weisung des Sicherungsnehmers erfolgt (anderenfalls wäre es wohl als Kommissionsgeschäft „Dreifachumsatz“; vgl. BFH 6.10.2005 - V R 20/04 u. 23.07.2009 - V R 27/07).

§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Wechsel der Steuerschuldnerschaft) gilt hier jedenfalls nicht

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Neues Problemfeld: § 55 Abs. 4 InsO (HBeglG 2011) iVm. BFH (s.o.):
 - Wenn **bereits in der vorl. Verwaltung das Geld** eingeht,
 - sowohl in Fällen der **Ist-Besteuerung** wie auch der **Soll-Besteuerung** zunächst Erfassung zur alten Steuernummer des Schuldners; mit Eröffnung wg. § 55 Abs. 4 InsO rückwirkend zu berichtigen (Ausbuchung bei alter Steuer-Nr. des Schuldners; Zubuchung bei neuer Steuer-Nr. der Masse).

Alternativ bei Eröffnung inmitten eines laufenden Monats für die monatsanteilige Phase vor Eröffnung ggf. direkte Zubuchung zur neuen Steuer-Nr. als Masseverbindlichkeit (s.o. Folie 24)

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Wenn **Geld erst nach der Eröffnung eingeht**, ...
 - bei **Ist-Besteuerung** von vornherein nur Masseschuld (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Fall 2 InsO iVm. BFH 29.01.2009 - V R 64/07); keine Berichtigungskonstellation
 - bei **Soll-Besteuerung**: § 55 Abs. 4 InsO und BFH 09.12.2010 - V R 22/10 haben nur scheinbar identische Wirkung ⇒ ganz unterschiedliche zeitliche Einsatzpunkte (§ 55 Abs. 4 InsO: ab Eröffnung; BFH: erst mit Eingang der Zahlung nach Eröffnung).
 - Nach richtiger Ansicht geht § 55 Abs. 4 InsO als *lex specialis* vor, d.h. BFH 09.12.2010 - V R 22/10 betrifft nur die Restfälle mit Altdebtoren aus der Zeit *vor* AnO der Sicherungsmaßnahmen). So auch das BMF Rundschreib. 17.01.2012 - 0042691 - Rn. 18; ebenso Wäger, DStR 2011, 1925 unter 3.4. ⇒ also im Beispielsfall Berichtigungs- bzw. Buchungskonstellation wie Folie 41

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Fall 2:** Der **schwache vorl. Verwalter** ist **nicht aktiv**. Vielmehr agiert allein die Bank. Sie hat die ihr „sü“ Sachen schon vor der Eröffnung in Besitz genommen und auch bereits *vor der Eröffnung* verwertet.
- Theorie vom **Doppelumsatz**:
 - Erstumsatz: Vorinsolvenzliche Herausgabe an die Bank (vollendet sich nach BFH und h.M. jedoch erst zeitgleich mit dem Zweitumsatz)
 - Zweitumsatz: Endverwertung durch die Bank an den Abnehmer
 - Für die Masse kein Problem, da wegen *vorinsolvenzlicher* Endverwertung der Erstumsatz § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG unterliegt, womit ...
 - Steuerschuldnerschaft auf die Bank wechselt
 - nur sie selbst zu ihrer eigenen Steuer-Nr. den Verwertungserlös veranlagt

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Der Schuldner hat in diesen Fällen zur eigenen Steuererklärung bzw. Voranmeldung lediglich kontrollhalber das Sonderfeld zu § 13b UStG auszufüllen, aber den Erlös nicht in seinen allgemeinen Regelumsatz einzurechnen

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

Fall 3: Der **schwache vorl. Verwalter** ist **nicht aktiv**. Der Schuldner hatte der Bank die „sü“ Sachen schon vor dem Insolvenzantrag übergeben; die Bank verwertet aber tatsächlich erst *nach* der Eröffnung

- Theorie vom **Doppelumsatz (wie Fall 2)**
 - allerdings **BFH und h.M.** § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG ist nicht einschlägig, da Verwertung „während“ des Insolvenzverfahrens mit Verwertung „im“ Insolvenzverfahren gleichzusetzen sei
 - also Masseverbindlichkeit iSv. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und deshalb zur neuen Steuer-Nr. zu veranlagern ⇒ hohe Ausfallrisiken bei MUZ (s.o. Folie 27); aber trotzdem erneut in jüngerer Zeit BFH 01.03. 2010 - XI B 34/09; krit. bespr. von *Ries*, ZInsO 2010, 689

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Nach **BGH 29.03.2007** - IX ZR 27/06 muss sich der Verwalter analog §§ 170 Abs. 2, 171 Abs. 2 S. 3 InsO, hilfsweise per Insolvenzanfechtung, die gezahlte USt vom Sicherungsnehmer (idR. eine Bank) zurückholen, aber gleichwohl ist das natürlich verbunden ...
 - mit evt. erheblichem Zeitversatz, also ggf. zwischenzeitlich MUZ-Anzeige nötig
 - mit den üblichen Durchlauferhitzungseffekten und Ausfallrisiken (Vorrang von Massekosten nach § 54 InsO usw.) gem. Folie 26 f

➤ **Abrechnungsübersicht zu Fall 3:** →

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- (Beisp. angelehnt an Waza/Uhländer/ Schmittmann, 9.A., Rn. 2227):
- LKW „sü“ und vorinsolvenzlich an Bank herausgegeben. Insolvenz eröffnet 01.02.2012. Verwertung durch die Bank 20.03.2012 zum Erlös 100.000 € zzgl. MWSt. Die Bank hat eigene Kosten bei beauftragtem Verwerter ./ 2.000 € zzgl. MWSt.

Bemessungsgrundlage für Erstumsatz (Herausgabe an Bank) gem. § 10 Abs. 1 S. 2 UStG	119.000,00
abzgl.	
- Umsatzsteuer	-19.000,00
- eigene Kosten der Bank zur Verwertung (§ 171 Abs. 2 InsO); wg. der Vorsteuerabzugsberechtigung netto	-2.000,00
- Kosten der Feststellung (§ 171 Abs. 1 InsO) = fallen nach BGH 12.10.2006 (PKH-Beschl. - IX ZR 27/06 in diesen vorinsolvenzlichen Herausgabefällen nicht an.	-
	98.000,00
verursacht zum Erstumsatz Steuerlast	18.620,00

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Fall 4:** Der Schuldner hat seine Kundenforderungen globalzediert. Der **schwache vorl. Verwalter** zieht sie ein.
- Praktisch interessant sind hier nur Lieferungen und Leistungen *aus der Zeit vor AnO der vorläufigen Verwaltung* (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO)
 - denn zu eigenen Wertschöpfungen des vorl. Verw. gilt per se § 55 Abs. 4 InsO
- und
- die Globalzession zieht schon wg. §§ 129 ff InsO letztlich in dieser Zeit nicht mehr → d.h. an Wertschöpfungen in der Phase der vorl. Verwaltung entstehen keine neuen Absonderungsrechte für Insolvenzforderungen

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- BMF Rundschr. 17.01.2012 - 0042691 - Rn. 17 f:
 - Bei **Ist-Besteuerung** führe schon allein die „Vereinnahmung“ des vorl. Verwalters zu Masseverbindlichkeiten iSv. § 55 Abs. 4 InsO ??
Das BMF verweist auf BFH 29.01.2009 - V R 64/07; jenes Urteil befasst sich jedoch hauptsächlich mit der Schnittlinie der Eröffnung. Der Gesetzgeber wollte gem. BT-Drucks. 17/3030 S. 43 aber seinerseits nur Nachteile beseitigen, die „aus neuer Umsatztätigkeit“ nach AnO der vorl. Verwaltung und sodann neu hinzutretenden Steuerausfällen erwachsen

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- ... Das schlichte Inkasso setzt aber lediglich auf schon bestehende Forderungen *infolge früherer Umsatztätigkeit* auf
- BMF aaO.: Bei **Soll-Besteuerung** führe die bloße Vereinnahmung dagegen *nicht* zu Masseverbindlichkeiten iSv. § 55 Abs. 4 InsO

➤ Memo: Sofern es zu Massebelastungen kommt, dürfte sich das Absonderungsrecht des Zessionars nur auf den Nettoerlös beschränken (analog beweglichem Sicherungsgut iVm. BGH 29.03.2007 - IX ZR 27/06; s.o. Folien 11 f).

Insoweit aber für die neue Lage bisher nicht höchstrichterlich entschieden. Beachte hierzu (Absonderung geht vor Masseschuld): →

... ..

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- **Neues Zusatzproblem:** Wo die USt nicht mehr Insolvenzforderung zur Tabelle, sondern mit BFH 09.12.2010 - V R 22/10 Masseschuld ist, aber der Insolvenzverwalter nach der „dinglichen“ Absonderung des Nettobetrages an die Bank nach § 208 InsO sodann **MUZ** anzeigt und die USt nicht an das Finanzamt abführt, könnte die Bank gem. § 13c UStG teilw. haftbar bleiben (?)
- Beisp: InsVerw. erlässt 119 € und gibt 100 € an die Bank. Haftet diese nun gem. § 13c UStG - wie es bei Steuerinsolvenzforderungen der Fall wäre - für die in 100 € anteilig steckende USt von 15,97 € [100 € - 84,03 € netto] ?

Nach Wäger DStR 2011, 1925 [1933 Ziff. 7.4.] wohl eher nicht.
Argument: Angesichts der klaren Zweckbestimmung des Verwalters bei Erlösauskehr - nur „Netto“ - habe die Bank keinerlei, d.h. nicht einmal eine anteilige USt empfangen

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

Fall 5: Insolvenzantrag 08.03.2012. Der Schuldner und der schwache vorl. Verwalter setzen den Betrieb fort und liefern am 29.03.2012 mit entsprechender Rechnung eine Maschine aus im Wert von 100.000 € zzgl. MWSt. Das geschieht Zug um Zug gg. Anzahlung 71.400 €. Insolvenzeröffnung 01.05.2012. Rest 47.600 € wird gezahlt am 15.05.2012.

- Variante a): MUZ-Anzeige am 01.05.2012 (mit Eröffnung)
- Variante b): MUZ-Anzeige am 23.05.2012

➤ **Variante a) bei Ist-Besteuerung:**

- 11.400 € USt (aus 71.400 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO → fällt durch MUZ-anzeige in den Rang der Altmasseverbindlichkeit zurück (§ 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO); 7.600 € (aus 47.600 € brutto) sind dagegen Neumasseverbindlichkeit im Rang der §§ 209 Abs. 1 Nr. 2, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- **Variante a)** bei **Soll-Besteuerung**:
 - Die vollen 19.000 € USt (aus 100.000 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO
 - fällt durch MUZ-anzeige am Eröffnungstichtag in den Rang der Altmasseverbindlichkeit zurück (§ 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO)
 - § 55 Abs. 4 InsO ist ggüb. BFH 09.12.2010 - V R 22/10 lex specialis (s.o. Folie 42)

- **Variante b)** (*MUZ-Anzeige erst 23.05.2012*) bei **Ist-Besteuerung**
 - 11.400 € USt (aus 71.400 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO → fällt durch MUZ-anzeige in den Rang der Altmasseverbindlichkeit zurück (§ 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO);
7.600 € (aus 47.600 € brutto) sind ebenfalls Altmasseverbindlichkeit im Rang des §§ 209 Abs. 1 Nr. 3, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Mittendrin in der Gemengelage zwischen § 55 Abs. 4 InsO und § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO liegt der Eröffnungstichtag mit daraus hervortretenden Aufrechnungsverboten gem. § 96 Abs. 1 InsO. Also zu Aufrechnungslagen letztlich Dreiphasenmodell:

- bis zur Eröffnung
- von Eröffnung bis MUZ-anzeige
- nach MUZ-anzeige

(s. zur MUZ-anzeige als weiterer Aufrechnungssperre BFH, 04.03.2008 - VII R 10/06; Kreft/Landfermann, 6.A., § 208 Rn. 19; Uhlenbruck/Ries, 13.A., § 208 Rn. 22).

- Zusätzliches Memo: Bei MUZ i.a.R. keine persönliche Haftung des Verwalters nach §§ 60, 61 InsO (vgl. BGH, Beschl. 14.10.2010 - IX ZB 224/08: korrekte Masseabwicklung ist gesetzlich übertragene Aufgabe)

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- **Variante b)** (MUZ-Anzeige 23.05.2012) bei **Soll-Besteuerung**:
 - Die vollen 19.000 € USt (aus 100.000 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO → fällt hier aber erst durch MUZ-anzeige am 23.05.2012 in den Rang der Altmasseverbindlichkeit zurück (§ 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO)
 - Wegen der zeitlichen Nähe zur Eröffnung liegt kein Verteilungsfehler vor (iSv. stark zeitverzögerter Befriedigung; vgl. allem. den Hinweis auf mögliche Fälligkeiten von BGH, NZI 2004, 435, 437 [rechte Spalte])

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

Fall 6: Insolvenzantrag 08.03.2012. Der Schuldner und der schwache vorl. Verwalter setzen den Betrieb fort. Sie sagen dem Kunden spätere Fertigstellung einer Maschine zu; gegen Anzahlung von vorab 71.400 €. Der Kunde zahlt die Anzahlung am 29.03.2012. Insolvenzöffnung 01.05.2012. Maschine wird am 15.05.2012 geliefert; am 16.07.2012 wird der Kunde seinerseits insolvent und die restlichen 47.600 € werden infolgedessen nicht mehr bezahlt.

- Lösung bei **Ist-Besteuerung**:
- 11.400 € USt (aus 71.400 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO → sind nach Eröffnung regulär an das Finanzamt abzuführen;
- 7.600 € (aus 47.600 € brutto) sind gar nicht erst vereinnahmt worden, also nicht steuerbar

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Lösung bei **Soll-Besteuerung**:
 - „Anzahlung“ ist eigener Besteuerungstatbestand iSv. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) S. 4 UStG → 11.400 € USt (aus 71.400 € brutto) sind Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 4 InsO
 - Durch „Lieferung“ der Maschine am 15.05.2012 werden auch 7.600 € (aus 47.600 € brutto) zunächst Masseverbindlichkeit gem. §§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, 13 Abs. 1 Nr. 1a) S. 1 UStG
 - Nach BFH 25.07.2012 - VII R 29/11 ist entscheidend, wann der materielle Berichtigungstatbestand iSv. § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht, nicht aber, wann die ursprüngl. Forderung begründet wurde →
 - wesentlich, dass „Uneinbringlichkeit“ durch Insolvenz des Kunden am 16.07.2012 eintrat

Einzelne ausgewählte Fallbeispiele:

- Unerheblich dagegen, ob die ursprüngl. „Lieferung“ vor oder nach der Eröffnung stattfand
- Ebenso wenig komme es auf rein verfahrens- u. festsetzungs-technische Aspekte (Ablauf des Voranmeldezeitraumes, Abgabe einer Steueranmeldung oder Erlasses eines Steuerbescheides) an

Sonderthema:

§ 55 Abs. 4 InsO und die vorläufige Eigenverwaltung

- § 55 Abs. 4 InsO gilt nach h.M. *nicht* bei vorläufiger Eigenverwaltung unter Aufsicht eines vorl. Sachwalters - vgl. §§ 270a f InsO (s. dazu auch BT-Drs. 17/5712 S. 111 ff), da hier der Sachwalter im Wesentlichen nur im Innenverhältnis mitwirkt (vgl. § 275 Abs. 1 InsO), es sei denn ...
- das Insolvenzgericht hat gem. §§ 270b Abs. 3, 55 Abs. 2 InsO die Begründung von Masseverbindlichkeiten ausdrücklich angeordnet ⇒ dann Masseschuld aus der Eigenverwaltung

Diese Regelung ist richtigerweise bei § 270a InsO analog anwendbar

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Ursprüngl. sollten nach BFH 18.08.2005 - V R 31/04 nur Regiekostenbeiträge in der Grundstücksverwertung betroffen sein
- Nunmehr ist USt nach BFH 28.07.2011 - V R 28/09 auch auf Kosten- (pauschale) zur Verwertung *beweglicher* Absonderungsgegenstände gem. § 171 Abs. 2 InsO abzuführen
- M.E. hat der BFH hier die InsO überhaupt nicht verstanden. Insoweit gilt nicht nur, dass „Absonderungsgegenstände“ gem. § 50 Abs. 1 InsO zur Insolvenzmasse zählen, sondern in § 170 Abs. 1 InsO steht zugleich unmissverständlich: Die Kosten sind „zu entnehmen **aus dem Erlös**“, *nicht* aber „zu bezahlen von dem Gläubiger“.
Was das bedeutet, sei nachfolgend an zwei Beispielen dokumentiert: →...

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

Beispiel 1: Sicherheitenerlös ist deutlich höher als Kreditanspruch

Verwertung Kühlanlage

Anspruch der finanzierenden Bank		8.000,00	
Verkaufserlös	10.000,00		
19 % MWSt.	1.900,00		
Zwischensumme	<u>11.900,00</u>		
abzüglich			
4 % Feststellungspauschale aus dem Bruttoerlös	-476,00	} bleibt i.d. Masse geht ans Finanzamt	
5 % Verwertungspauschale aus dem Bruttoerlös	-595,00		
USt zu Verwertungskosten; BFH V R 28/09	-113,05		
aus Verwertungserlös an Finanzamt weiterzuleitende MWSt.	-1.900,00		
Zwischensumme	<u>8.815,95</u>		
verbleibt auszukehren an die Sicherungsgläubigerin		<u>8.000,00</u>	
Dann verbleibt i.d. Masse auch Resterlös	815,95		

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

Beispiel 2: Sicherheitenerlös reicht nur teilweise, aber nicht für alle Kredite

Verwertung Kühlanlage

Anspruch der finanzierenden Bank 1 (ältere, vorrangige SÜ)	8.000,00	
Anspruch der finanzierenden Bank 2 (jüngere, nachrangige SÜ)	7.000,00	
	15.000,00	
Verkaufserlös	10.000,00	
19 % MWSt.	1.900,00	
Zwischensumme	11.900,00	
abzüglich		
4 % Feststellungspauschale aus dem Bruttoerlös	-476,00	} bleibt i.d. Masse geht ans Finanzamt
5 % Verwertungspauschale aus dem Bruttoerlös	-595,00	
USt zu Verwertungskosten; BFH V R 28/09	-113,05	
aus Verwertungserlös an Finanzamt weiterzuleitende MWSt.	-1.900,00	
Zwischensumme	8.815,95	
verbleibt auszukehren an die Bank 1		8.000,00 !! (keine Abzüge)
verbleibt auszukehren an die Bank 2		815,95 Rest

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Pflicht zur Umsatzbesteuerung betrifft nach BFH ebenso die Kostenbeiträge zur „kalten“ Zwangsverwaltung

-
- ❖ Großer, immer wieder anzutreffender Irrtum in der Praxis, dass dadurch *stets* Umsatzsteuer aufzuschlagen bleibe. Man muss aber vielmehr jetzt ganz filigran unterscheiden ...

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- **Urteilssachverhalt BFH v. 18.08.2005 (V R 31/04):** Der *Insolvenzschuldner* hatte *umsatzsteuerpflichtig* ein Autohaus betrieben. Das streitgegenständliche, massezugehörige Grundstück veräußerte der Insolvenzverwalter nach entsprechender Option gem. § 9 UStG zzgl. USt. Nähere Hintergründe werden nicht mitgeteilt. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1 a UStG) lag offenkundig nicht vor.
- **Entscheidungsgründe** unter Ziff. 3: Der veräußernde Insolvenzverwalter handele in diesen Konstellationen nicht allein im Interesse der Masse, sondern *zugleich auch* im Interesse der Grundpfandgläubiger (Banken), soweit diese ihm einen Regiekostenbeitrag versprechen. Der Sache nach erbringe dabei der Grundstückseigentümer (Schuldner) eine eigenständige „Leistung“ iSe. Geschäftsbesorgung an den Grundpfandgläubiger (= Verwertungshilfe).

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Der BFH weiter: „Falls - wie im Streitfall - der leistende Vertragspartner Unternehmer ist“, geschieht diese Geschäftsbesorgung umsatzsteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Wichtig: „Vertragspartner meint den **Schuldner** (!!), nicht den Insolvenzverwalter (vgl. auch BFH , Urt. 28.07.2011 - V R 28/09 Rn. 18: „auf Rechnung des Insolvenzschuldners“)

-
- Der **Urteilssachverhalt BFH v. 28.07.2011 (V R 28/09)** geht ebenfalls vom Schuldner als einer unternehmerisch tätigen juristischen Person aus; dort:→ eine *GmbH & Co KG*

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Somit generell **wichtig: Nicht umsatzsteuerbar** sind
 - bei der Verwertung beweglicher Sachen anfallende Kostenbeiträge iSv. § 171 Abs. 2 InsO bzw.
 - bei der Verwertung von Immobilien einbehaltene Regiekosten immer dann, wenn *diese Art von Betätigung des Schuldners* - als (Verwertungs) **Geschäftsbesorgung** - ihrerseits gar *nicht umsatzsteuerbar* ist (!!). Das betrifft insbes. ...
 - Verkäufe aus der reinen Privatsphäre natürlicher Personen, soweit diese keine „Unternehmer“ iSv. § 2 UStG sind (also in **IK-Sachen** klassischerweise Eigentumswohnungs- oder PKW-Verkauf)

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Ansonsten muss man zwischen unternehmerischer Sphäre (Geschäftsfahrzeug, Betriebsgebäude usw.) bzw. reiner Privatsphäre klar abgrenzen:
 - In der unternehmerischen Sphäre muss die *Geschäftsbesorgung* ihrerseits umsatzsteuerbar sein, also ausgenommen sind z.B. ...
 - Verkäufe von Schuldnern, die als nicht umsatzsteuerpflichtige **Kleinunternehmer iSv. § 19 UStG** gelten
 - Problematisch sind Fälle, in denen die „Verwertung“ „Hilfsgeschäft“ iSv. § 4 Nr. 28 UStG ist; ...
 - betrifft z.B. Heilberufe nach § 4 Nr. 14 UStG, etwa **Ärzte** →...

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- ... bei Verwertung ihrer Betriebsfahrzeuge oder von Teilen der *materiellen* Praxiseinrichtung, für die jeweils schon bei der Anschaffung kein Vorsteuerabzug stattfand → m.E. ist die Geschäftsbesorgung hier eine Zusatzleistung „sui generis“ mit anderem Personenbezug („Verkaufslieferung“ geht an den Erwerber; „Geschäftsbesorgung“ dagegen an den Sicherungsgläubiger; vgl. auch BFH 26.04.1995 - XI R 75/94: nicht auf sonstige Leistungen anwendbar)

Sie wäre damit eigentlich *umsatzsteuerbar*, wird aber wohl regelmäßig dem Kleinunternehmerprivileg des § 19 UStG unterfallen

[Bei dieser Gelegenheit allgem. Hinweis: Die isolierte Veräußerung *ideeller* Praxiswerte - eines der Stichworte: „Kassenarztsitz“ - ist, sofern nicht § 19 UStG greift, umsatzsteuerbar !; vgl. Ziff. 3.1 Abs. 4 UStAE u. BMF-Schreiben 08.06.2011]

Sonderthema:

USt auf Regie- und sonstige Kosten der Verwertung

- Problematisch auch **Geschäftsveräußerung im Ganzen iSv. § 1 Abs. 1a UStG** → sie wäre eigentlich, gäbe es die Sonderregelung des Abs. 1a nicht, normal umsatzsteuerbar. Das spricht dafür, die betreffende *Geschäftsbesorgung* als Zusatzbetätigung sui generis - d.h. den Regiekostenbeitrag bzw. die Kostenbeträge nach § 171 Abs. 2 InsO - der Umsatzsteuer zu unterwerfen
- Wenn eine *Privatperson* ihre **gemischt genutzte Immobilie** in Teilen umsatzsteuerbar vermietet und insoweit zur USt optiert hat → dann spricht m.E. viel für *anteiligen Gleichlauf* bei der Umsatzbesteuerung von Veräußerung und Verwertungshilfe (?)

Aktuelle BFH-Entscheidungen:

Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- Am 25.07.2012 u. 02.08.2012 hatte der VII. Senat zum Thema verschiedene Fälle zu entscheiden:
 - BFH VII R 44/10 zu einer von der Finanzbehörde in Kenntnis eines Insolvenzantrags geänderten Umsatzsteuerfestsetzung, durch die eine Aufrechnungslage entsteht
 - nach BFH alleinige **Maßgeblichkeit des Jahresteuerebescheides**, der die bisherigen Voranmeldungen in sich aufsaugt und damit zugleich Aufrechnungsfragen zu einzelnen Voranmeldungen erledigt (Vorrang der Zwangsverrechnung nach § 16 Abs. 2 UStG)

Aktuelle BFH-Entscheidungen:

Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- BFH VII R 57/10 zur Zwangsverrechnung aus Voranmeldzeiträumen der vorl. Verwaltung → Verweis auf eigene Urt. 02.11.2010 - VII R 6/10 u. VII R 62/10 sowie auf BGH 22.10.2009 - IX ZR 147/06 (gegen die offenbar abweichenden Auffassung des V. Senates: vgl. dessen Urt. 24.11.2011 - V R 13/11): Die Verrechnung von Umsatzsteuerforderungen des FA aus „kritischer“ Zeit in iSd. §§ 130 ff InsO gegen vorinsolvenzliche Schulden ist nach **§ 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO** unwirksam, weil sie die Masse schmälert und dadurch die mit dem FA konkurrierenden Gläubiger benachteiligt

Aktuelle BFH-Entscheidungen:

Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- BFH VII R 56/09 zum Wirkungszeitpunkt (vor oder nach der Eröffnung ?) der Berichtigung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG aufgrund der *Nichterfüllungswahl* des Insolvenzverwalters gem. § 103 Abs. 2 InsO
[Verfahren m.W. noch anhängig u. nicht entschieden]
- Umgekehrt zur *positiven* Erfüllungswahl und speziell zum **Eigentumsvorbehalt**: Gilt der Verwalter die Forderung des Lieferanten finanziell ab, ist in spiegelbildlicher Umkehrung zu BFH 09.12.2010 - V R 22/10 (tatsächliche Zahlung; neue Einbringlichkeit beim Lieferanten) nun ein Vorsteuerabzugsrecht der Masse begründet (vgl. auch BFH 22.10.2009 - V R 14/08 Leitsatz 2; ebenso *Wäger*, DStR 2011, 1925 unter 2.1.)

Aktuelle BFH-Entscheidungen:

Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- BFH VII R 30/11 zur Saldierung von Vorsteuervergütungsansprüchen mit positiven Umsatzsteuerbeträgen innerhalb eines Voranmeldungszeitraums, der in den Anfechtungszeitraum gem. §§ 130, 131 InsO fällt

[Verfahren m.W. noch anhängig u. nicht entschieden]

Weitere Gesichtspunkte:

Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- Vgl. zu ähnlichen Konstellationen im Zivilrecht:
 - BGH 14.12.2006 - IX ZR 194/05: Vorrang der *innergesellschaftlichen Abrechnung* des Auseinandersetzungsguthabens - zusammengesetzt aus unselbständigen Rechnungsposten
 - BGH 26.10.2000 - IX ZR 227/99 sub. II 2) u. 16.12.1999, IX ZR 197/99 sub II 4 b) z. „Abrechnungsverhältnis“: auch bei Abrechnung gem. § 103 InsO infolge Nichterfüllungswahl abgebrochener Rechtsverhältnisse nur einheitlicher Saldo aus unselbständigen Rechnungsposten
 - BGH 07.03.2002 - IX ZR 223/01 sub III 2 b) bb) -wenngleich später nicht durchgehend konsistent -, wonach im *Kontokorrentverhältnis* nur der „Rechnungsabschluss“ zähle, während Gutschriften und Belastungen unselbständige Rechnungsposten sind

Weitere Gesichtspunkte: Umsatzsteuerliche Zwangsverrechnung (§§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 1 UStG)

- Es erscheint letztlich als *Wertungsfrage*, für welche ganz konkreten Fallkonstellationen (z.B. Gesamthandsgemeinschaften) der Gesetzgeber von vornherein einen engeren Zwangsverbund knüpft als es nur mit der allgemeinen Aufrechnungsmöglichkeit iSd. §§ 387 ff BGB geschieht
- Für die Saldierung von regulär und systemgerecht in die Abrechnungsperiode gehörenden Einnahme- u. Ausgabeposten / Debitoren u. Kreditoren sehe ich das ähnlich, es sei denn, ein einzelner Rechnungsposten (z.B. **Vorsteuer aus Vergütungsrechnung des vorl. Verwalters**, hier einer vorinsolvenzlichen Leistung) ist ausnahmsweise -und eher zufällig - mit einbezogen ⇒ s. BFH 02.11.2010 - VII R 6/10: ggf. Aufrechnungsverbot nach §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 130, 131 InsO ggüb. Insolvenzforderungen

Viele unterschiedliche Aspekte ...

... als hoffentlich ausreichender Anlass zu
guten und klärenden Gesprächen.