

Arbeitskreis für Insolvenzwesen Köln e.V.

**Nach der Rechtsprechungsänderung des VII. Senats des BFH:
Insolvenzrechtliche Aufrechnungsverbote im Umsatzsteuerrecht
auf dem Prüfstand**

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt Steuerberater
Hamburg

Köln, 4. Juni 2013

Gliederung

- **Einleitung**
- **Fälle zum Festsetzungsverfahren**
- **Fälle zum Erhebungsverfahren**
 - *vgl. dazu Kahlert, ZIP 2013, 500*

Einleitung

Einleitung

- § 61 KO vor 1.1.1999: Fiskusvorrechte
- § 1 Satz 1 InsO seit 1.1.1999: Gläubigergleichbehandlung, danach
 - Anfechtung von Steuerzahlungen
 - Aufrechnungsverbote zulasten des Fiskus
 - Keine Steuerzahlungen und keine Steuerhaftung im vorläufigen Insolvenzverfahren
 - Ist die Steuerzahlungspflicht im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung suspendiert?
Vgl. dazu *Kahlert*, ZIP 2012, 2089
- Gegenbewegungen von Gesetzgeber und Finanzrechtsprechung
- V. und XI. Senat des BFH: zuständig für Umsatzsteuer → Festsetzungsverfahren
- VII. Senat des BFH: zuständig für Aufrechnungen → Erhebungsverfahren

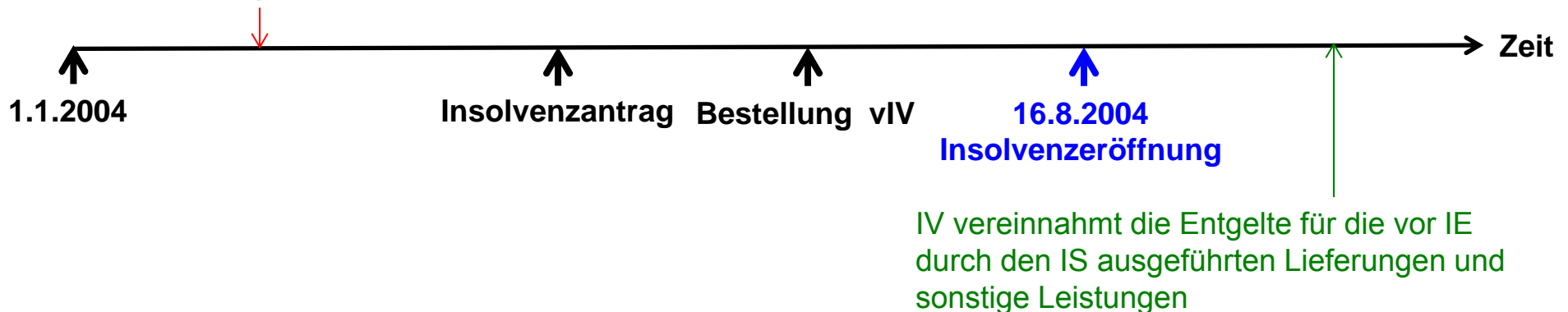
Festsetzungsverfahren

Fall 1 (IS = L)

BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBI II 2009, 682

Wird das Entgelt bei Ist-Versteuerung für vor IE erbrachte Lieferungen oder sonstige Leistungen nach IE vereinnahmt, so handelt es sich bei der USt um eine Masseverbindlichkeit

IS führt Lieferungen und sonstigen Leistungen aus
(Ist-Versteuerung)



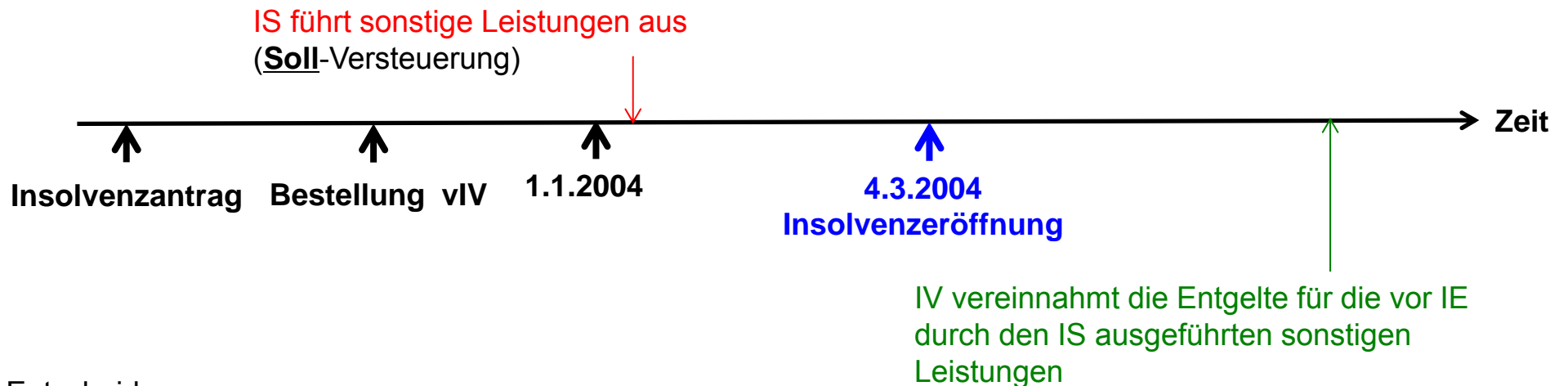
Entscheidung

- Die Begründetheit eines Vermögensanspruchs gemäß § 38 InsO vor Insolvenzeröffnung (= Insolvenzforderung) oder nach Insolvenzeröffnung (= Masseverbindlichkeit) richte sich danach, wann der **Steuertatbestand** vollständig verwirklicht und abgeschlossen sei. Da § 13 I Nr. 1 Buchst. b UStG mit der Vereinnahmung des Entgelts im Insolvenzverfahren verwirklicht werde, liege keine Insolvenzforderung vor
- Es handele sich um eine Masseverbindlichkeit gemäß § 55 I Nr. 1 InsO, weil es sich um eine Verwertung in Sinne dieser Vorschrift handele
- Kein Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der im Rahmen des § 96 I Nr. 1 InsO darauf abstelle, wann der dem Steuertatbestand **zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt** verwirklicht worden sei
- Grundgedanke: Unternehmer – und damit auch der Insolvenzverwalter – sei „als Steuereinnehmer für Rechnung des Staates tätig“ und vereinnahme „öffentliche Gelder“ im Interesse der Staatskasse

Fall 2 (IS = L)

BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996 (dazu BMF-Schreiben v. 9.12.2011, BStBI I 2011, 1273)

Wird das Entgelt bei Soll-Versteuerung für vor IE erbrachte Lieferungen oder sonstige Leistungen nach IE vereinnahmt, so handelt es sich bei der USt um eine Masseverbindlichkeit



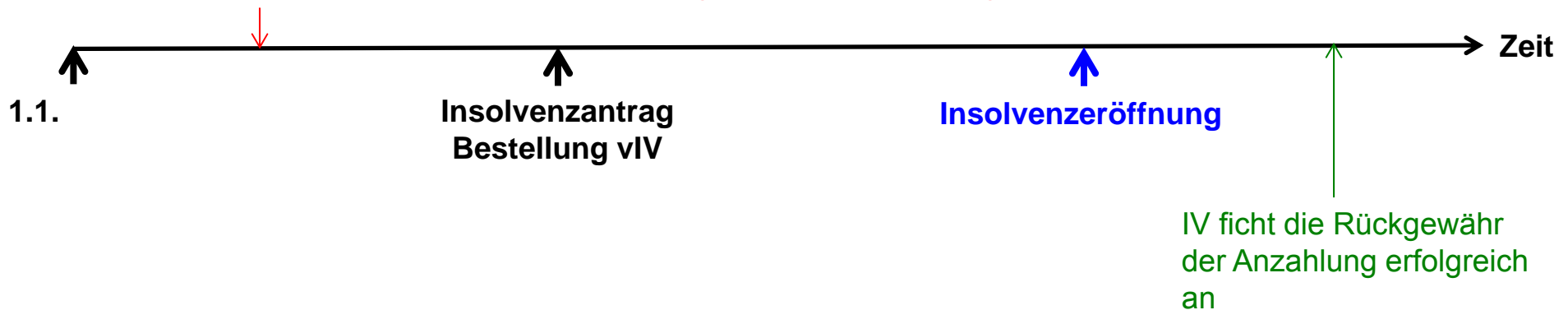
Entscheidung

- Das einheitliche Unternehmen werde mit Insolvenzeröffnung in mehrere Unternehmensteile aufgespalten, nämlich den vorinsolvenzrechtlichen Teil, die Insolvenzmasse und das freigegebene Vermögen
- Mit Insolvenzeröffnung habe eine 1. Berichtigung der USt gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 1 UStG zu erfolgen, die gemäß § 38 InsO vor Insolvenzforderung begründet sei, weil das Entgelt mit Insolvenzeröffnung „rechtlich uneinbringlich“ werde. Denn der vorinsolvenzliche Unternehmensteil könne den Entgeltanspruch wegen des Übergangs der Empfangszuständigkeit auf den IV gemäß § 80 I InsO nicht mehr vereinnahmen
- Die Vereinnahmung des Entgelts in der Insolvenz bewirke eine 2. Berichtigung der USt gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 2 UStG. Diese sei nach § 55 I Nr. 1 InsO als Masseverbindlichkeit zu beurteilen, weil sie nach § 17 II i.V.m. Abs. 1 Satz 7 UStG erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung vorzunehmen sei. Der Steuertatbestand sei somit erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen.
- Ist diese Rechtsprechung auf die Eigenverwaltung anwendbar? Vgl. dazu *Kahlert*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 57

Fall 3 (IS = L)

Insolvenzanfechtung eines Rückgewähranspruchs nach Insolvenzeröffnung

Da IS Lieferungen und sonstige Leistungen nicht vollständig erbracht hat, vereinbart er mit dem Kunden eine teilweise Rückgewähr der Anzahlung



Lösung:

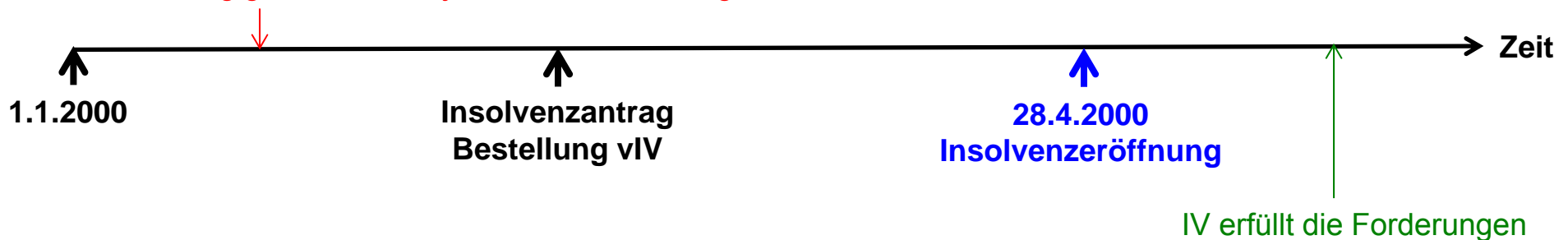
- Die Vorauszahlung löste als Anzahlung i.S.d. § 13 I Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG eine Umsatzsteuerpflicht des IS vor Insolvenzeröffnung aus. Durch die Rückgewähr der nicht verbrauchten Anzahlung durch den IS wurde vor Insolvenzeröffnung eine Berichtigungspflicht nach § 17 II Nr. 2 UStG (zugunsten IS – Umsatzsteuer – und zulasten Kunde – Vorsteuer –) ausgelöst
- Die Insolvenzanfechtung bewirkt keine Berichtigung nach § 17 UStG
 - kein Fall des § 17 I Satz 1 UStG: Die Bemessungsgrundlage wird durch die Anfechtung nicht verändert
 - Kein Fall des § 17 II Nr. 1 Satz 1 UStG: Durch die Insolvenzanfechtung ist nicht ein Entgelt uneinbringlich geworden, sondern ein Rückgewähranspruch

Fall 4 (IS = LE)

BFH, Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08, BStBI II 2011, 988 (dazu BMF-Schreiben v. 9.12.2011, 1273)

Vorsteuerberichtigung mit Insolvenzeröffnung

IS macht für an ihn ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen zwar den Vorsteuerabzug geltend, erfüllt jedoch die Forderungen nicht



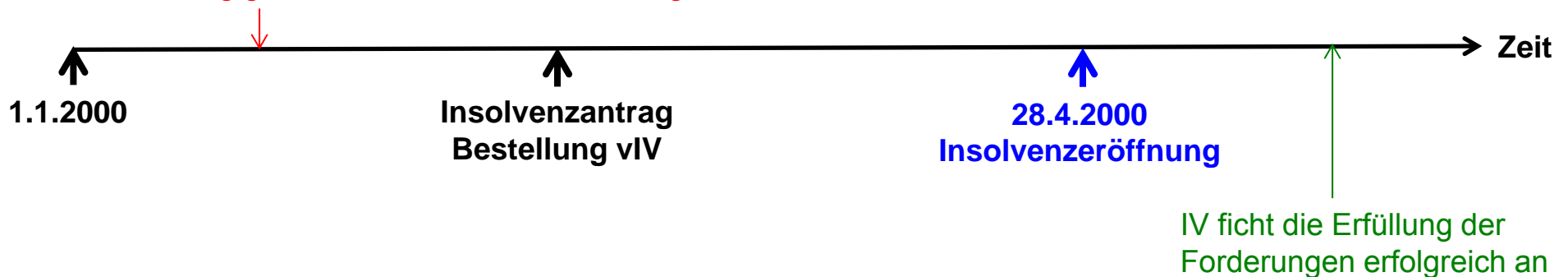
Entscheidung

- Die Vorsteuer sei gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 1 InsO zu berichtigen, weil die Uneinbringlichkeit spätestens mit Insolvenzeröffnung eintrete
- § 17 II Nr. 1 Satz 2 UStG, wonach dann, wenn ein uneinbringlich gewordenes Entgelt nachträglich vereinnahmt wird, die Vorsteuer erneut zu berichtigen ist, gilt auch dann, wenn der Insolvenzverwalter die durch die Insolvenzeröffnung uneinbringliche Forderung erfüllt (§ 103 InsO) – Änderung der Rechtsprechung

Fall 5 (IS = LE)

Vorsteuerberichtigung nach Insolvenzanfechtung

IS macht für an ihn ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen den Vorsteuerabzug geltend und erfüllt die Forderungen



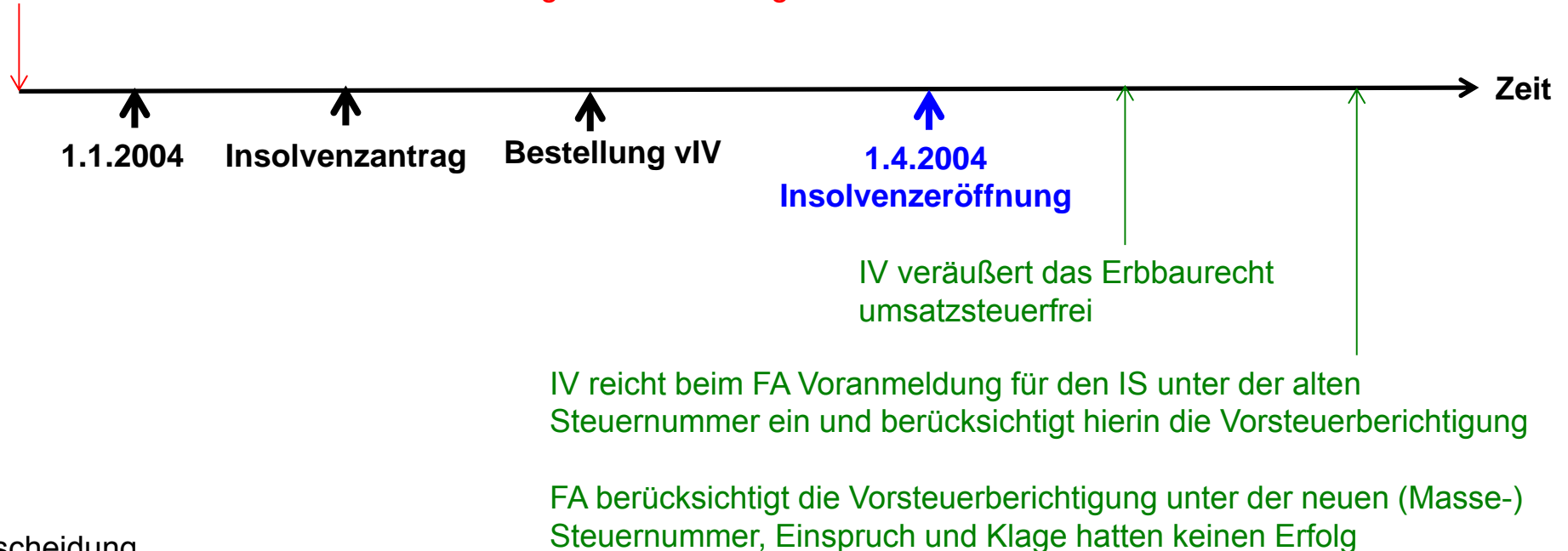
Lösung:

- Die Vorsteuer ist auf Grundlage der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (V R 22/10) wegen nachträglicher rechtlicher Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 1 UStG zu berücksichtigen. Dies deshalb, weil das Anfechtungsrecht bereits mit Insolvenzeröffnung entsteht. Vgl. dazu *Kahlert*, ZIP 2012, 1433, 1434 ff.
- Die Finanzverwaltung vertritt dem Vernehmen nach die Auffassung, es habe eine Vorsteuerberichtigung im Unternehmensteil Insolvenzmasse zu erfolgen

Fall 6 (IS = LE)

BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 24/11, BStBI II 2012, 466 (vgl. auch BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBI II 2011, 1000 (betreffend steuerfreie Vermietung)
Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Erwerb Erbbaurecht und Geltendmachung Vorsteuerabzug

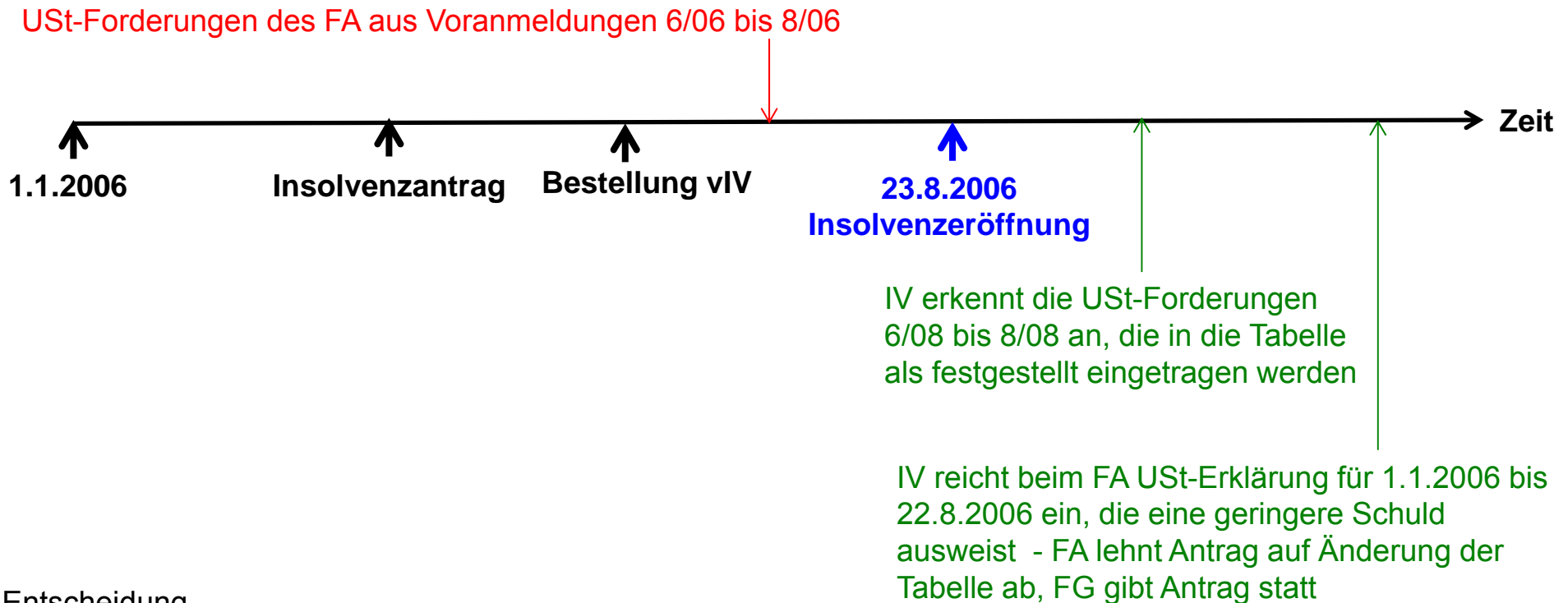


Entscheidung

- Der Berichtigungstatbestand des § 15a UStG (Änderung der Verhältnisse) sei erst durch die umsatzsteuerfreie Veräußerung nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen. Deshalb handele es sich nicht um eine Insolvenzforderung im Sinne des § 38 InsO
- Vielmehr sei eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 I Nr. 1 InsO gegeben, weil die Lieferung des Wirtschaftsguts zur Verwertung der Masse erfolgte
- Ein Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der die Aufrechnung gegen einen der Masse zustehenden Vergütungsanspruch aus § 15a UStG zulasse, liege wegen der Vorgeiflichkeit des Festsetzungsverfahrens nicht vor

Fall 7

BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBI II 2012, 298
Jahreststeuerberechnung – Änderung der Insolvenztabelle



Entscheidung

- Die Anmeldung der USt zur Insolvenztabelle habe auf Grundlage einer Jahressteuerberechnung für die Zeit vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung zu erfolgen
- Die Steuerberechnung sei keine Aufrechnung und unterliege auch nicht der Insolvenzanfechtung
- Eine Steuerforderung, die widerspruchslös zur Insolvenztabelle anerkannt worden ist, sei nur nach § 130 AO analog änderbar
- Für die Insolvenzanfechtung von Steuerzahlungen sei der Finanzrechtsweg eröffnet

Fall 8 (1/2)

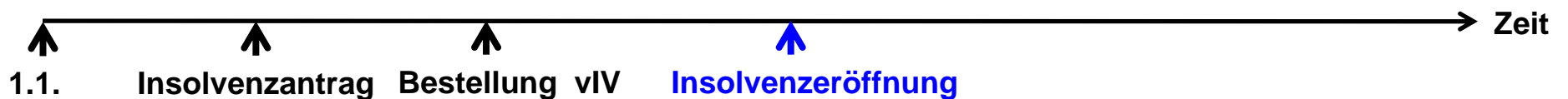
§ 55 IV InsO (dazu BMF-Schreiben v. 17.1.2012, BStBI I 2012, 120)

„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 Masseverbindlichkeit.“

- Gilt für Insolvenzverfahren, die ab dem 1.1.2011 beantragt werden
- Nach Rz. 13 des BMF-Schreibens hat § 55 IV InsO Vorrang vor BFH, Ur. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996, so auch *Wäger*, DB 2012, 1460 unter III 4. a.E.
- Fraglich, ob § 55 IV InsO verfassungsgemäß ist, vgl. dazu *Kahlert*, in *Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz. 7.57 ff.
- § 55 IV InsO dürfte auf die Eigenverwaltung nach ESUG keine Anwendung finden, vgl. dazu *Kahlert*, in *Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz*, 2012, § 57

Fall 8 (2/2)

Verhältnis § 55 IV InsO zur Jahressteuerberechnung für die Zeit vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung

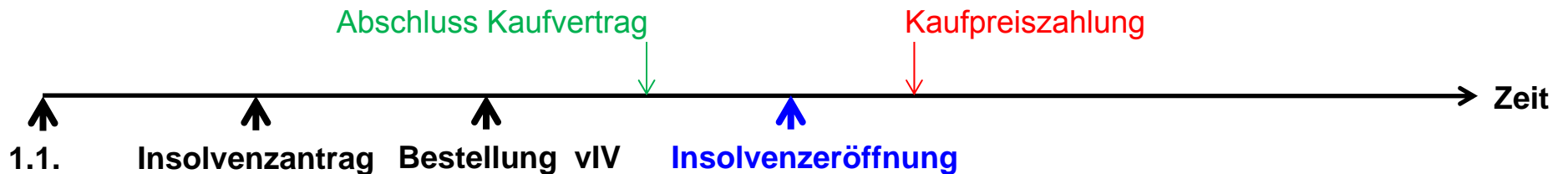


- Da nach BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBI II 2012, 298 für die Zeit vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung eine Jahressteuerberechnung zu erfolgen hat, welche die Festsetzungen der Voranmeldungszeiträume in sich aufnimmt, muss § 55 IV InsO m.E. an diese Jahressteuerberechnung anknüpfen
- Dies gilt m.E. erst dann und nur soweit, wie sich nach umsatzsteuerlicher Zwangssaldierung eine Umsatzsteuerzahllast ergibt, die zur Insolvenztabelle anzumelden wäre
- Andernfalls könnte die Jahressteuerberechnung aus den Angeln gehoben, der Insolvenzschuldner könnte mehr Umsatzsteuer nach § 55 IV InsO zahlen als nach der Jahressteuerberechnung zur Insolvenztabelle anzumelden wäre
- A.A. *Trottner*, NWB 2012, 920 und BMF, Schreiben v. 17.1.2012, BStBI I 2012, 120 Rz. 31: jeweiliger Voranmeldungszeitraum soll maßgeblich sein
- A.A. *Debus/Schartl*, ZIP 2013, 350: gesamter § 55 IV InsO-Zeitraum soll maßgeblich sein, so jetzt dem Vernahmen nach auch die Finanzverwaltung

Fall 9

FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, EFG 2013, 317 – Rev. eingelegt (Az. des BFH: X R 12/12)

Anschluss an Rechtsprechung V. Senat BFH betreffend Auslegung „begründet“ i.S.d. § 38 InsO für das Einkommensteuerrecht



- „Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Steueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist.“
- „Entgegen der Auffassung des Kl. sind die auf einen USt-Anspruch bezogenen Ausführungen des BFH auch im Streitfall auf den betroffenen ESt-Anspruch entsprechend anzuwenden.“
- „Der Insolvenzschuldner ermittelte seinen Gewinn durch Einnahme- Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. In diesen Fall gilt das Zuflussprinzip nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG, wonach Einnahmen dann bezogen sind, wenn sie dem Stpfl. zufließen. Danach war der Tatbestand für die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch nicht vollständig verwirklicht.“

Erhebungsverfahren

Fall 10

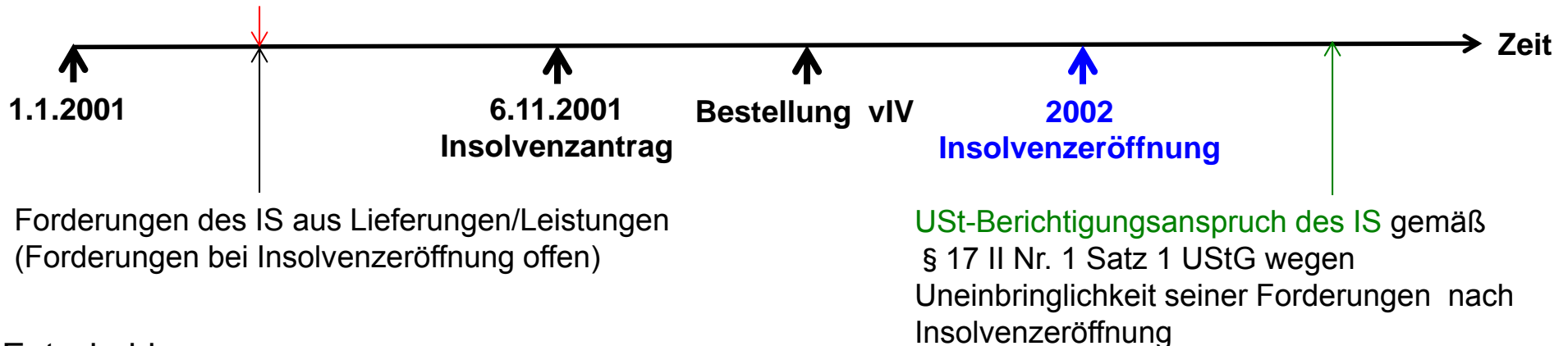
BFH, Urtr. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBI II 2013, 36

Rechtsprechungsänderung – Anschluss an Rechtsprechung V. Senat BFH betreffend
Auslegung „schuldig werden“ i.S.d. § 96 I Nr. 1 InsO

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS

USt-Forderungen des FA gegen IS aus USt-Voranmeldungen 3, 4, 9, 10 und 11/01
(Forderungen bei Insolvenzeröffnung offen)



Entscheidung

- Zeitpunkt „schuldig werden“ i.S.d. § 96 I Nr. 1 InsO bestimmt sich im Anschluss an Auslegung V. Senat BFH von „begründet“ i.S.d. § 38 InsO nach vollständiger Verwirklichung des steuerlichen Tatbestands, nicht mehr nach Zeitpunkt zugrunde liegender Lieferungen/Leistungen
 - Maßgeblich sind verbindliche Rechtswirkungen der Festsetzung hinsichtlich Höhe und zeitlicher Zuordnung
 - Berichtigung zwar entgegen BFH, Urtr. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996 in Bescheid nach Insolvenzeröffnung erfasst, Bescheid jedoch trotz Rechtswidrigkeit maßgeblich
- ➔ § 96 I Nr. 1 InsO findet Anwendung

Fall 11

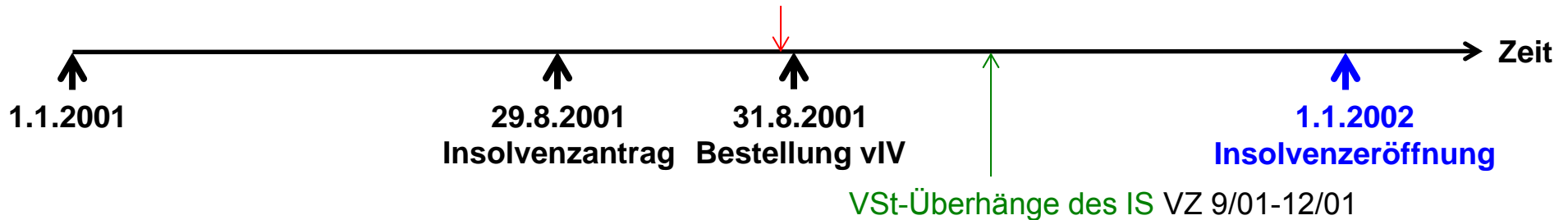
BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 44/10, BStBI II 2013, 33

Anschluss an Rechtsprechung V. Senat BFH betreffend Jahressteuerberechnung für die Zeit vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS

USt-Forderung des FA VZ 8/01 aus VSt-Berichtigung 1/01 bis 8/01 wegen nicht bezahlter Verbindlichkeiten



Entscheidung

- Für die Zeit vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung habe (wie BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBI II 2012, 298) eine Jahressteuerberechnung zu erfolgen, welche die Festsetzungen der Voranmeldungszeiträume in sich aufnehme
 - Kritik an Nichtanwendung des § 96 I Nr. 3 InsO durch den V. Senat des BFH auf die Jahressteuerberechnung (umsatzsteuerliche Zwangssaldierung)
- ➔ Weil die Festsetzungen in Jahressteuerberechnung zu berücksichtigen seien, sei ein Abrechnungsbescheid rechtswidrig

Fall 12

BFH, Beschl. v. 2.8.2012 – VII R 57/10, ZIP 2013, 379

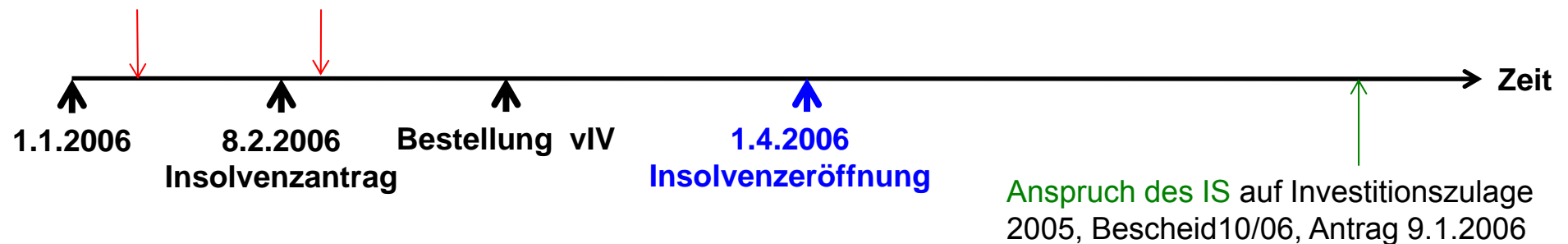
Aufrechnung Insolvenzforderungen mit Ansprüchen außerhalb USt-Recht

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS

VSt-Berichtungsanspruch des FA, VZ 1/06

USt-Forderung des FA, VZ 02/06 und 03/06



Entscheidung

- § 96 I Nr. 1 InsO (betreffend Hauptforderung) nicht erwähnt
- Lieferungen/Leistungen (weiterhin) Rechtshandlungen i.S.d. § 96 I Nr. 3 InsO
- ➔ § 96 I Nr. 3 InsO i.V.m. „§ 130 ff. InsO“ (§ 131 I Nr. 1 InsO) bejaht, weil die der Gegenforderung zugrunde liegenden Lieferungen/Leistungen in „kritischer Zeit“ erfolgt seien, deshalb seien dem FA im Rahmen der Erledigung der Hauptsache die Kosten aufzuerlegen

Fall 13

Nach BFH, Beschl. v. 7.7.2010 – VII B 253/09, BFH/NV 2010, 2019

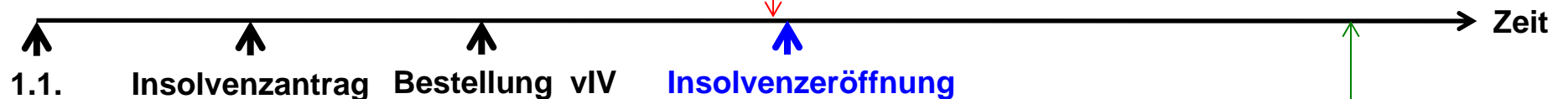
Aufrechnung Insolvenzforderungen mit Vorsteuerrückberichtigungen nach § 17 II Nr. 1 Satz 2 UStG

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS

Anspruch des Fiskus auf Vorsteuerberichtigung gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 1 UStG

Vor Insolvenzeröffnung zwar Vorsteuer aus Rechnungen geltend gemacht, Rechnungen jedoch nicht bezahlt



Anspruch des IS auf Vorsteuer gemäß § 17 II Nr. 1 Satz 2 UStG bei Bezahlung der Insolvenzforderungen im Rahmen der Verteilung

Entscheidung

- Nach BFH, Urte. v. 22.10.2009 – V R 14/08, BStBl II 2011, 988 hat eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 17 II Nr. 1 Satz 1 InsO spätestens mit Insolvenzeröffnung zu erfolgen
→ Da die der Vorsteuerrückberichtigung nach § 17 II Nr. 1 Satz 2 InsO zugrunde liegenden Lieferungen/Leistungen vor Insolvenzeröffnung ausgeführt wurden, findet § 96 I Nr. 1 InsO keine Anwendung

Lösung heute:

- Nach Rechtsprechungsänderung (VII R 29/11) findet § 96 I Nr. 1 InsO Anwendung, weil der Berichtigungstatbestand (Vereinnahmung des Entgelts) nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht worden ist

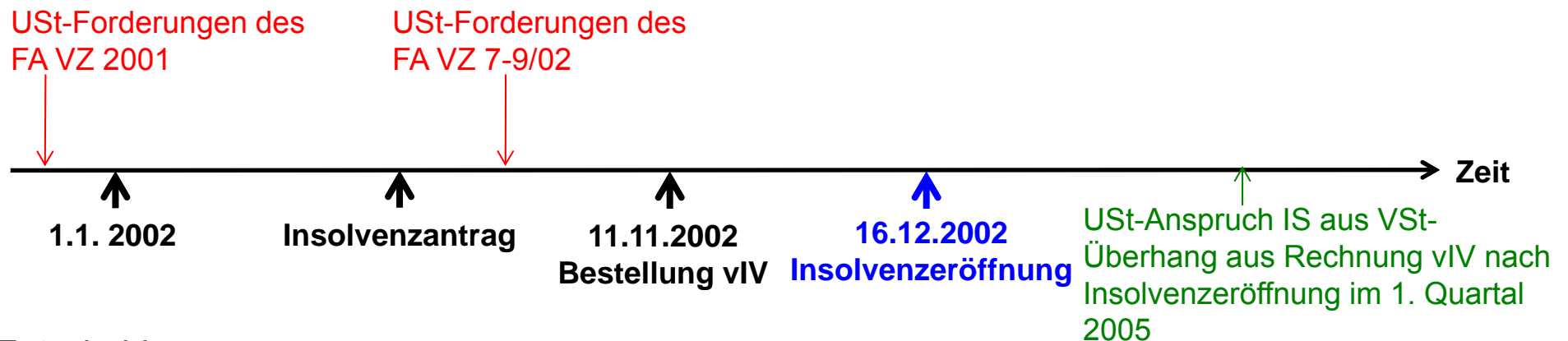
Fall 14

Nach BFH, Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10, BStBI II 2011, 374

Aufrechnung Insolvenzforderungen mit Vorsteuer aus Rechnung nach Insolvenzeröffnung

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS



Entscheidung

- Rechtsprechungsänderung (im Anschluss an BGH, Urt. v. 9.7.2009 – IX ZR 86/08, ZIP 2009, 1674): Lieferung/Leistung als Rechtshandlung
- ➔ § 96 I Nr. 3 InsO i.V.m. § 131 I Nr. 1 InsO bejaht, weil Lieferung/Leistung betreffend Hauptforderung Rechtshandlung sei, die eine Aufrechnungsgefahr bewirke
- ➔ Anwendung auf umsatzsteuerliche Zwangssaldierung offen gelassen

Lösung heute:

- § 96 I Nr. 3 InsO (-), weil keine Rechtshandlung vor Insolvenzeröffnung
- Nach der Rechtsprechungsänderung (VII R 29/11) muss auch für § 140 III InsO die vollständige Verwirklichung des steuerlichen Tatbestands maßgeblich sein
- ➔ § 96 I Nr. 1 InsO (+), weil VSt-Überhang in Bescheid nach Insolvenzeröffnung erfasst

Fall 15

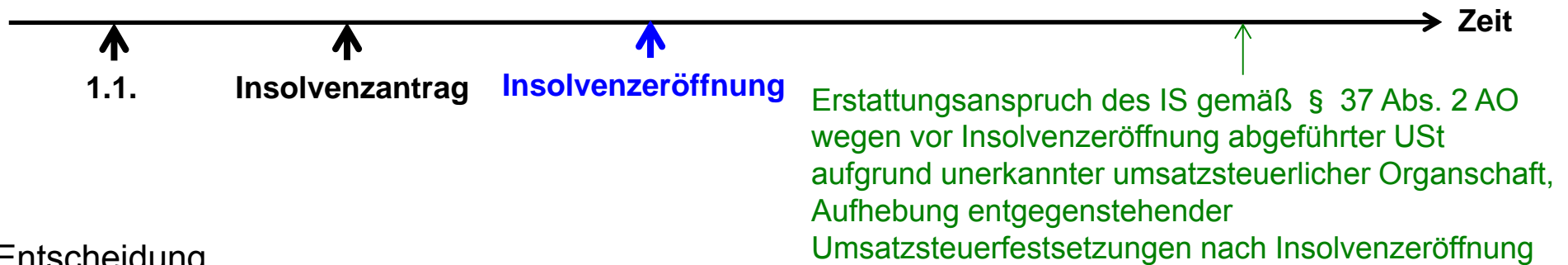
Nach BFH, Urt. v. 10.5.2007 – VII R 18/05, BStBl II 2007, 914

Aufrechnung Haftungsanspruch nach § 73 AO mit Umsatzsteuererstattungsanspruch im Rahmen unerkannter umsatzsteuerlicher Organschaft

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS

Haftungsanspruch des FA gemäß § 73 AO gegen IS



Entscheidung

- § 96 I Nr. 1 InsO (-), weil Erstattungsanspruch vor Insolvenzeröffnung aufschiebend bedingt durch Aufhebung der ihm entgegenstehenden Umsatzsteuerfestsetzungen nach Insolvenzeröffnung
 - § 96 I Nr. 3 InsO nicht geprüft
- ➔ Aufrechnung zulässig

Lösung heute:

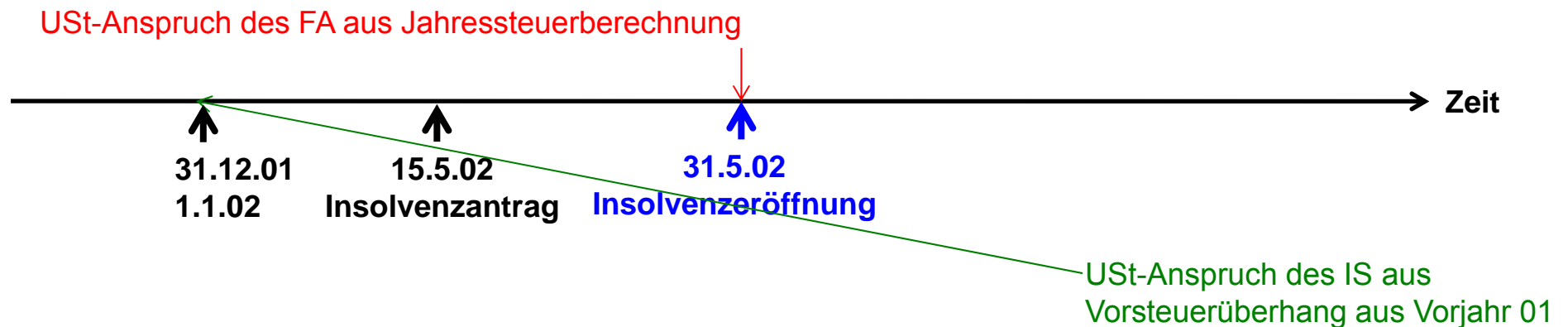
- Nach dem VII. Senat des BFH (Fall 10) ist für sämtliche Steueransprüche gemäß § 96 I Nr. 1 InsO maßgeblich, wann der steuerliche Tatbestand vollständig verwirklicht worden ist
- ➔ § 96 I Nr. 1 InsO (+), weil Erstattungsanspruch nach VII. Senat BFH erst mit Wegfall der entgegenstehenden Umsatzsteuerfestsetzungen nach Insolvenzeröffnung entsteht, a.A. dem Vernehmen nach die Finanzverwaltung

Fall 16

Aufrechnung Insolvenzforderungen mit Vorsteuer aus dem Vorjahr

Gegenforderung des FA

Hauptforderung des IS



Lösung

- § 96 I Nr. 1 InsO (-) nach VII. Senat des BFH (Fall 10). Steuerlicher Tatbestand Hauptforderung (Vorsteuer 01) vor Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht, da in Bescheid vor Insolvenzeröffnung erfasst
 - Bei Anwendung § 96 I Nr. 3 InsO kann im Rahmen der Aufrechnung wegen der Vorgreiflichkeit der Steuerfestsetzung nur an das Saldo nach umsatzsteuerlicher Zwangsverrechnung angeknüpft werden
- ➔ Offen, wie aus dem Saldo als reine Rechengröße die Rechtshandlungen (Lieferungen/Leistungen der Gegenforderungen oder der Hauptforderungen) zu ermitteln sind

Herzlichen Dank

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt Steuerberater
White & Case LLP
Jungfernstieg 51 (Prien-Haus)
20354 Hamburg

Telephone: 040 35005 281
Fax: 040 35005 129
E-Mail gkahlert@whitecase.com