

Gemeinsamkeiten und Unterschiede bei der Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich und Deutschland

- 4. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V. -

Me. Mathieu Ferminé, CMS Francis Lefebvre Avocats, Paris
Dr. Alexander Witfeld, Rechtsanwalt, CMS Hasche Sigle, Düsseldorf



Gliederung

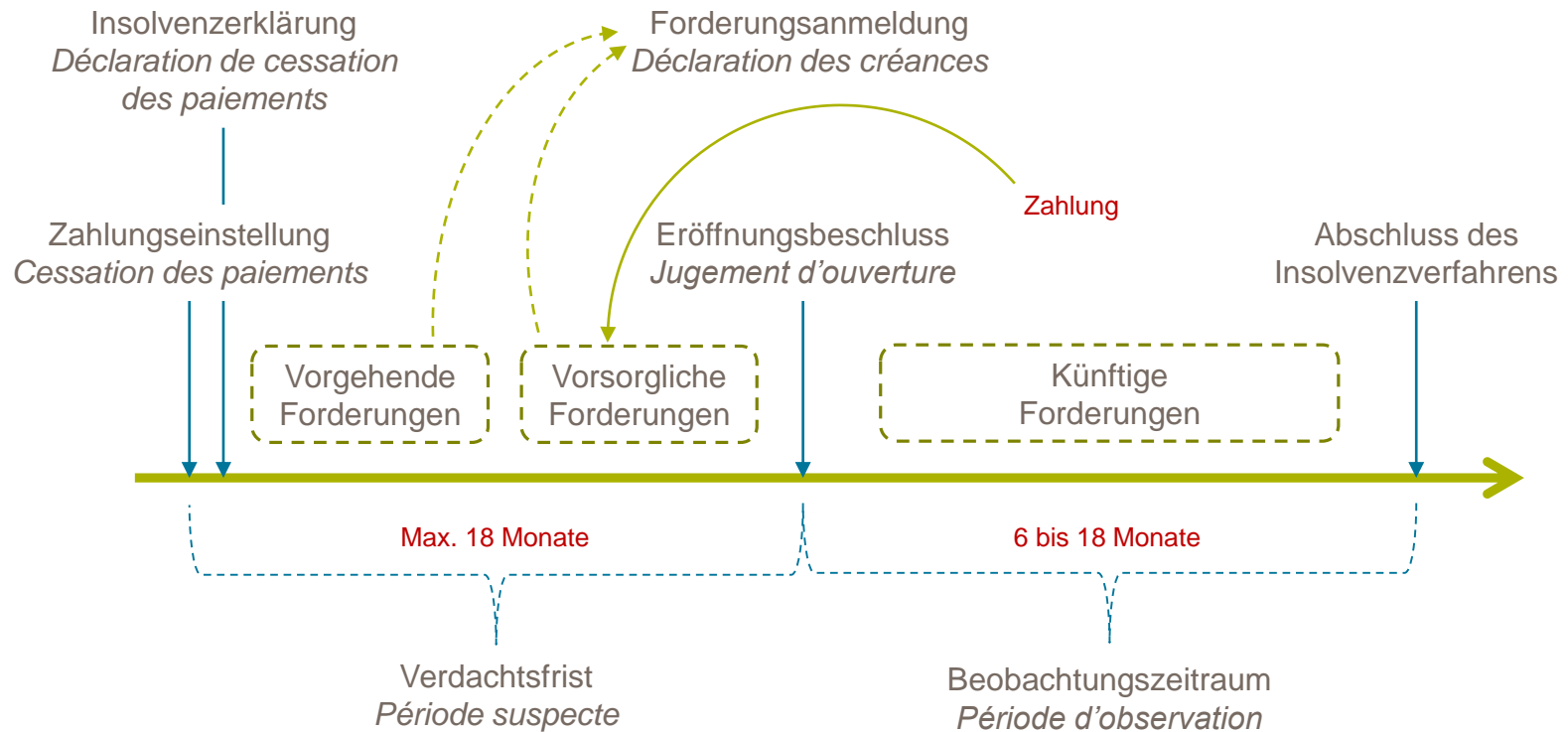
- I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich
 - 1. Insolvenzrechtliche Aspekte
 - 2. Umsatzsteuerrechtliche Aspekte
 - 3. Praktische Auswirkungen

- II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland
 - 1. Einführung
 - 2. Regelinsolvenzverfahren
 - 3. Eigenverwaltungsverfahren
 - 4. Auswirkungen des Unionsrechts im europäischen Mehrebenensystem

- III. Gemeinsamkeiten und Unterschiede

I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

– Insolvenzrecht (Frankreich): Hauptaspekte

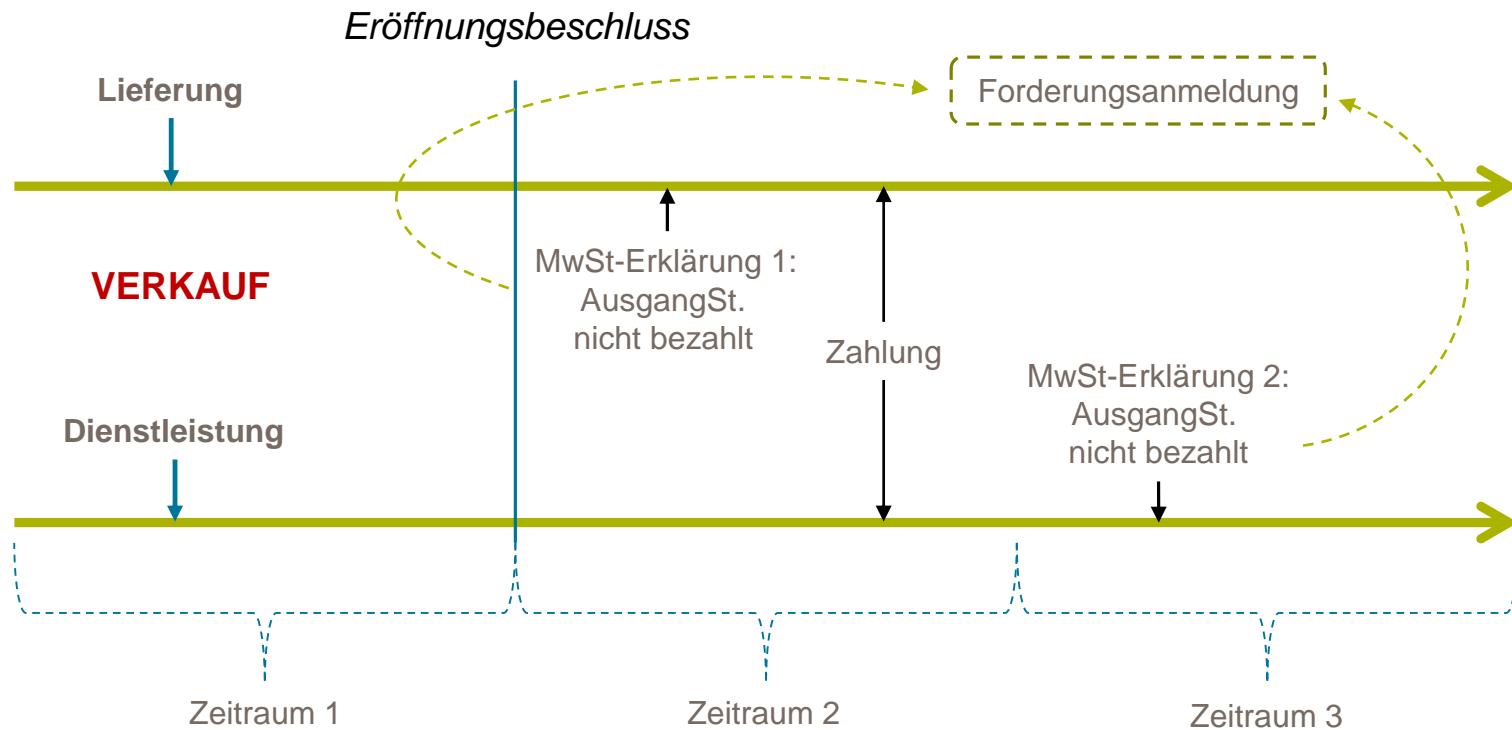


I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Mehrwertsteuer (Frankreich): Hauptaspekte
 - Die Besteuerung wird für einen monatlichen Zeitraum bestimmt
 - Steuertatbestand und Steueranspruch
 - Ausgangssteuer: Soll-Versteuerung und Ist-Versteuerung
 - EU Richtlinie: Steuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird
 - Französisches Steuergesetz: Dienstleistung = Ist-Versteuerung
 - Eingangssteuer:
 - Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht
 - Die Steuer, die zu Unrecht in Rechnung gestellt ist, ist nicht erstattungsfähig

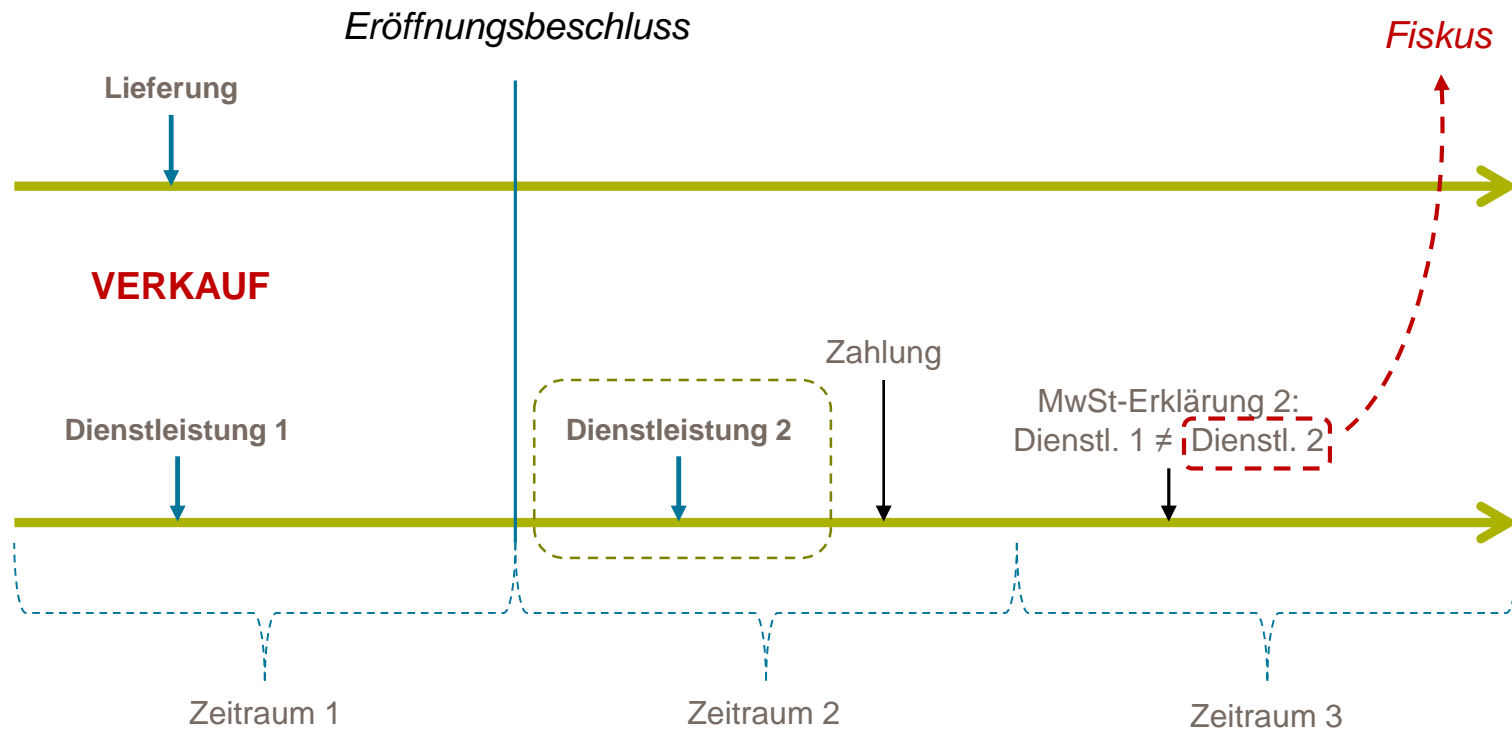
I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Steuerrecht und Insolvenzrecht: praktische Aspekte



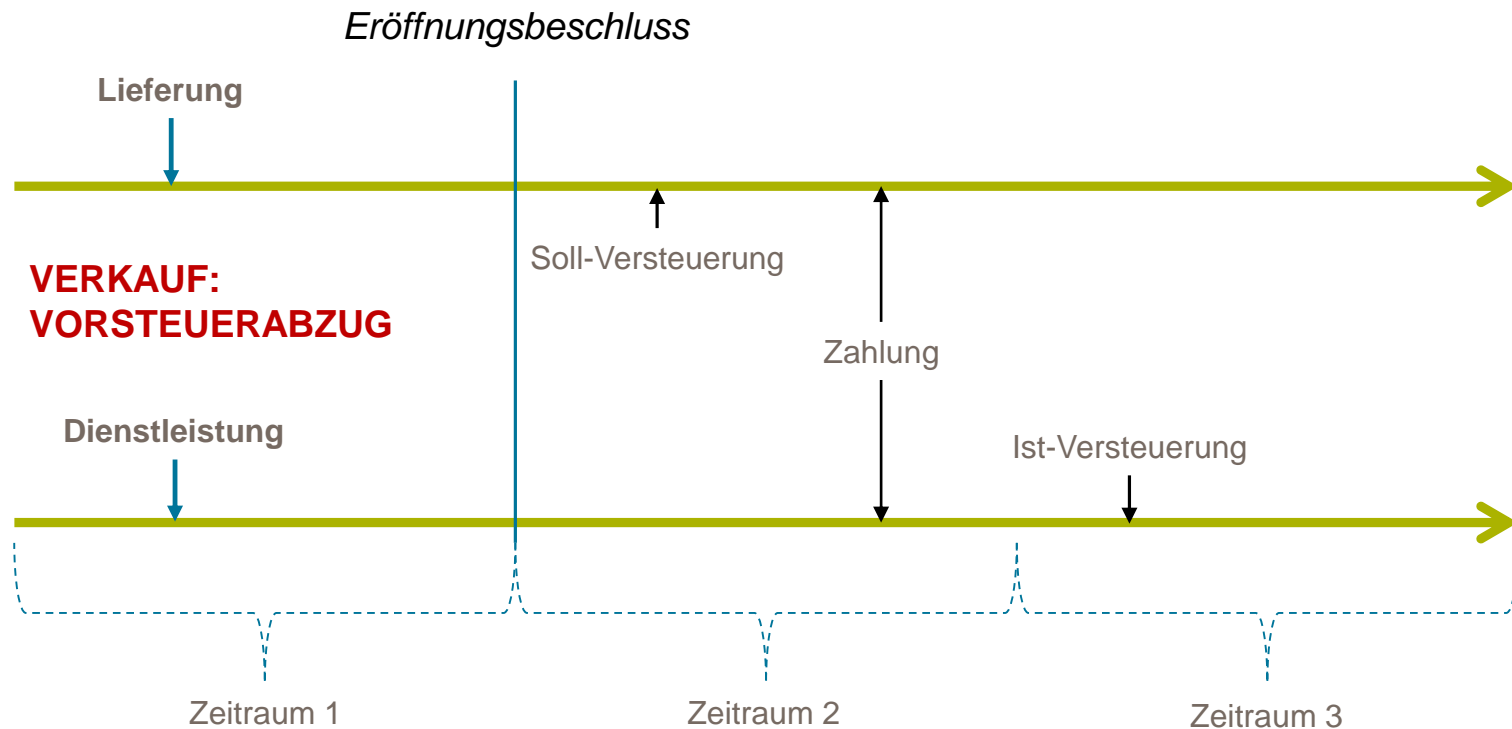
I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Steuerrecht und Insolvenzrecht: praktische Aspekte



I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Steuerrecht und Insolvenzrecht: praktische Aspekte



I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Steuerrecht und Insolvenzrecht: praktische Aspekte
 - Jeder Verkauf und jede Zahlung soll überwacht werden
 - Eingangssteuer kann bei dem Schuldner gleich abgezogen werden, auch wenn der Einkauf (Lieferung) an den Gläubiger nicht bezahlt wurde. Trotzdem muss der Gläubiger die Mehrwertsteuer sofort an den Fiskus bezahlen
 - Ausgangssteuer muss wie vorgehende Forderungen behandelt werden (nach Abzug der Eingangsteuer für den selben Zeitraum)
 - Kein Netting vor / nach Eröffnungsbeschluss
 - Es gibt fast keine Steuerrichtlinien über diese Frage

I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- Steuerrecht und Insolvenzrecht: besondere Situationen
 - Der Unternehmer stellt Steuer zu Unrecht in Rechnung (die bei dem Schuldner ausgestellt wurde) → Der Kunde wird zum Gläubiger (in Höhe von der MwSt.)
 - Der Schuldner ist verschwunden
 - Der Schuldner darf die MwSt. nicht ganz erstatten (Insolvenzforderung)
 - Die Eingangssteuer wurde bei dem Schuldner nicht bezahlt

I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- 15.3.2007, C-35/15, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*
 - Werbe- und Marketingleistungen wurden an Reemtsma (Deutsche Gesellschaft) von einem italienischen Unternehmen erbracht, für die dieses italienische Mehrwertsteuer in Rechnung stellte
 - Die ausgestellte Rechnung war nicht richtig und die Eingangssteuer konnte nicht bei Reemtsma abgezogen werden
 - Die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität stehen zwar grundsätzlich nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegen, nach denen nur der Lieferer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die zuständigen Steuerbehörden hat und der Erwerber von Gegenständen eine Klage gegen diesen Lieferer erheben muss, um seinerseits von diesem eine Erstattung zu erlangen. Wird jedoch eine solche Klage unmöglich oder übermäßig erschwert, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Lieferers, können die genannten Grundsätze gebieten, dass der Erwerber seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann

I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

- 31.5.2018, C-660/16, *Achim Kollroß* / C-661/16, *Erich Wirtl*
 - Herr Kollroß bestellte am 10. April 2010 bei GA die Lieferung eines Blockheizkraftwerks. Die Anlage wurde nicht geliefert. Über das Vermögen von GA wurde das Insolvenzverfahren eröffnet und mangels Masse eingestellt. Die für GA handelnden Personen wurden wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in 88 Fällen und wegen vorsätzlichen Bankrotts zulasten der Käufer der Blockheizkraftwerke strafrechtlich verurteilt. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch nicht, dass eine Steuerhinterziehung vorlag. Herr Kollroß machte für das Jahr 2010 den Vorsteuerabzug aus seiner Anzahlung geltend.
 - Wären die Erwerber gezwungen, die hinsichtlich der auf die von ihnen geleisteten Anzahlungen gezahlten Mehrwertsteuer vorgenommenen Abzüge zu berichtigen, und erhielten sie keine Erstattung von den Lieferanten, hätten sie nach den in der vorstehenden Randnummer dargelegten Erwägungen gegen die Steuerbehörden eine Forderung in Höhe des gleichen Betrags, den diese im Rahmen dieser Berichtigung erlangt haben.
 - Es wäre aber offenkundig unangemessen, die Erwerber zu verpflichten, diese Abzüge zu berichtigen und anschließend von den Steuerbehörden die Erstattung der auf die fraglichen Anzahlungen entrichteten Mehrwertsteuer einzuklagen.

I. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Frankreich

– 29.3.2012, C-414/10, *VELECLAIR SA*

- Véleclair führte in den Jahren 1992–1995 Fahrräder ein, wobei sie als deren Ursprung Vietnam angab. Die französische Zollverwaltung ging dagegen davon aus, dass die Fahrräder in Wirklichkeit aus China stammten und erstellte daher ein Protokoll wegen falscher Herkunftsangaben. Daraufhin wurden von Véleclair Zölle und Antidumpingzölle in Höhe von knapp 4 Mio. Euro erhoben, worauf wiederum Mehrwertsteuer in Höhe von 735.437 Euro entfiel.
- Véleclair entrichtete diese Mehrwertsteuer nicht und die Zollverwaltung informierte hierüber die Finanzverwaltung, die somit eine Forderung gegen Véleclair hatte. Mit Beschluss vom 12. Februar 1999 stellte der Konkursrichter die Präklusion der Forderung fest, da diese nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Veröffentlichung der Insolvenz von Véleclair endgültig angemeldet worden sei. Diese Entscheidung wurde am 8. Juli 2003 in letzter Instanz von der Cour de cassation bestätigt.
- Das Recht auf Abzug der Einfuhrmehrwertsteuer kann folglich grundsätzlich nicht davon abhängig gemacht werden, dass diese Mehrwertsteuer zuvor tatsächlich gezahlt worden ist
- Aber wie die Generalanwältin in den Nrn. 56 bis 58 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, bezieht sich der Begriff „geschuldet“ auf eine rechtlich durchsetzbare Steuerschuld und setzt somit voraus, dass der Steuerpflichtige zur Zahlung des Mehrwertsteuerbetrags, den er als Vorsteuer abziehen möchte, verpflichtet ist.

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

1. Einführung

- Einfach- und verfassungsrechtliche Ausgangslage (InsO einerseits, AO/UStG andererseits) bei Ausgangsumsätzen / Forderungseinzug → Auflösen von Zielkonflikten
- Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung (§ 38 InsO) und Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO) mit dem Ergebnis einer "aufkommenswirksamen Realisation" bei Massezufluss der Umsatzsteuer ("19/119" als Entgeltbestandteil) zugunsten des Fiskus
 - "Rechtsprechungsserie des V. Senats des BFH" bewirkt Treuguteigenschaft der Umsatzsteuer
 - Ur. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl. II 2009, 682 (Ist-Versteuerung)
 - Ur. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996 (Soll-Versteuerung)
 - Ur. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298 (Abkürzung des Besteuerungszeitraums)
 - Ur. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506 (Anwendung von / "Verzahnung mit" § 55 Abs. 4 InsO: schwacher vIV mit Recht zum Forderungseinzug); bestätigt durch Ur. v. 1.3.2016 – XI R 21/14, BStBl. II 2016, 756 [starker vIV]; Ur. v. 1.3.2016 – XI R 9/15, BFH/NV 2016, 1310 [schwacher vIV mit Recht zum Forderungseinzug]
- Durch Rechtsfortbildung geschaffene [Fallgruppentypik](#) [\[Link\]](#) führt zu umsatzsteuer-systematisch zutreffenden Ergebnissen, Planungssicherheit und "konsistentem System", ist indes *de lege lata* aus (i) einfach-, (ii) verfassungs- und (iii) unionsrechtlichen Gründen abzulehnen; *de lege ferenda* ist Treuguteigenschaft der Umsatzsteuer in der Insolvenz durchaus denkbar
- Geltende Rechtslage zwischenzeitlich flankiert durch Verwaltungsvorschriften (AEAO, UStAE, BMF-Schreiben) und kaum noch hinterfragt → "Gewohnheitsrecht" (?)

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

2. Regelinsolvenzverfahren

- Entwicklung der sog. Doppelberichtigungsrechtsprechung (vgl. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG: "*rechtliche* Uneinbringlichkeit" in Abgrenzung zur "*tatsächlichen* Uneinbringlichkeit") als Markstein der geltenden Rechtslage bei Soll-Versteuerung (BFH, Urt. v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996)
- Leitbild des umsatzsteuerlichen Unternehmers als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates", der öffentliche Gelder im Interesse der Staatskasse vereinnahmt (ebd, Rn. 30, unter Verweis auf EuGH-Urteile vom 20. Oktober 1993, C-10/92, *Balocchi*, Rn. 25, und vom 21. Februar 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Rn. 21, beide ohne Bezug zu einer Insolvenzsituation)
- Unabhängig von der Phase des Insolvenzverfahrens (Eröffnungsverfahren /eröffnetes Verfahren) und der Entstehung der Steuer wird Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit qualifiziert, soweit Vereinnahmung zugunsten der Insolvenzmasse erfolgt
- § 17 UStG wird bei Soll-Versteuerung zum "Hebel" für die Anwendung von § 55 Abs. 1, 2, 4 InsO und führt damit zu faktischer Ist-Versteuerung

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

3. Eigenverwaltungsverfahren (§§ 270 ff. InsO)

- Eröffnetes Verfahren:
 - (Ebenfalls) Eintritt "rechtlicher Uneinbringlichkeit" i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (BFH, Urt. v 27.9.2018, V R 45/16, BStBl. II nn) → "Zwei-Hüte-Theorie"/insolvenzrechtliches Pflichtenprogramm des Schuldners
 - Doppelberichtigung gem. § 17 UStG → Masseverbindlichkeit gem. §§ 270 Abs. 1 S. 1, 55 Abs. 1 InsO
- Weitere Entwicklung zum Eröffnungsverfahren:
 - Anlehnung an Rechtsprechungsentwicklung zur Regelinsolvenz (vgl. V R 48/13)?
 - § 270a InsO-Verfahren
 - BGH, Urt. v. 22.11.2018, IX ZR 167/16, ZIP 2018, 2488; sowie jüngst FG Münster, Urt. v. 12.3.2019, 15 K 1535/18 U, juris, mit umfassender Begründung Masseverbindlichkeiten abgelehnt: insb. keine (analoge) Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO [Rev. anhängig unter V R 14/19], 4. Os.: "[...] *Im Rahmen der Eigenverwaltung entstandene Steuerverbindlichkeiten hängen von einer Entscheidung des Insolvenzgerichts ab, die **eine selektive Vorteilsgewährung für die Annahme einer europarechtswidrigen Beihilfe ausschließt.***"
 - Ausblick zum Schutzschirmverfahren (§ 270b InsO)
 - FG Nürnberg, Gerichtsbescheid v. 28.3.2018, 2 K 1105/15, NZI 2018, 652 - *weite* Auslegung des Ermächtigungsbeschlusses führt zu Masseverbindlichkeiten; Orientierungssatz: "[...] *Hat das Gericht gemäß § 270b Abs. 3 InsO angeordnet, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet, **schließt dies die bei der Vorbereitung einer Sanierung entstehende, durch Ausführung von Lieferungen und sonstigen Leistungen begründete Umsatzsteuer mit ein.** Dies widerspricht nicht dem Zweck des § 270b Abs. 3 InsO und ist **verfassungsrechtlich** und **unionsrechtlich geboten.***"
 - Bzgl. des Unionsrechts in Abgrenzung zu EuGH-Urteil *Degano Trasporti*, C-546/14, Rz 28 f., sowie EuGH-Urteil *Marco Identi*, C-493/15, Rz 24: diese Verfahren betreffen nach FG Nürnberg, aaO, Fälle, bei denen (i) Mehrwertsteuer bereits entstanden gewesen sei und (ii) das Vermögen des Schuldners liquidiert wurde.

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

4. Auswirkungen des Unionsrechts im europäischen Mehrebenensystem (*Sekundärrecht I/II*)

- unionsrechtskonforme Auslegung von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG durch den BFH?
 - "Leitplanken" von Art. 90 MwStSystRL eingehalten?
 - dafür etwa: BFH, Urt. v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506; BFH Beschl. v. 11.3.2014 – V B 61/13, BeckRS 2014, 94872; Urt. v. 1.3.2016 – XI R 21/14, BStBl. II 2016, 756; Beschl. vom 6.9.2016 – V B 52/16, BFH/NV 2017, 67; aus der Literatur *Heuermann*, UR 2015, 174, 179;
 - dagegen statt vieler nur *Roth*, ZInsO 2014, 309; *Welte/Friedrich-Vache*, ZIP 2011, 1595; *Witfeld*, Das Umsatzsteuerverfahren und die Insolvenz, S. 233 ff.; *Ehrke-Rabel/Rumpf*, [Vortrag i.R.d. 3. Jahrestagung des Hamburger Kreises aus österreichischer Sicht](#); aus der Rspr. FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 2.4.2014 – 7 K 7337/12, DStRE 2015, 290 Rn. 36 ff.
 - (Zuletzt) BFH, Urteil vom 27.9.2018, V R 45/16, BStBl. II nn, Rn. 21 f.: "*Unionsrechtliche Zweifel [...] bestehen nicht. [...] Da für den Insolvenzfall keine unionsrechtliche Harmonisierung der sich hierfür im Mehrwertsteuerrecht ergebenden Rechtsfolgen besteht, obliegt es den Mitgliedstaaten im Rahmen der ihnen durch Art. 90 und Art. 273 MwStSystRL eingeräumten Regelungsbefugnisse diese zu bestimmen, wobei die Entscheidung über die dabei zu treffenden Auslegungsfragen des geltenden Rechts der Rechtsprechung obliegt. In Ausübung dieser Befugnis ist es nicht zweifelhaft, dass es das Unionsrecht nicht verlangt, eine vom Insolvenzverwalter als Bestandteil der Gegenleistung vereinnahmte Umsatzsteuer nach den Kategorien des nationalen Insolvenzrechts als Insolvenzforderung (§ 38 InsO) zu behandeln.*" → keine Vorlagepflicht an den EuGH gem. Art. 267 AEUV nach Auffassung des BFH (vgl. hierzu ausführlich bereits *Kahlert*, DStR 2015, 1485 [a.A.]
- Telos von Art. 90 MwStSystRL: Kompensation der Vorfinanzierung von Umsatzsteuer durch leistenden Unternehmer → kein Fall der "rechtlichen Uneinbringlichkeit"

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

4. Auswirkungen des Unionsrechts im europäischen Mehrebenensystem (*Sekundärrecht II/II*)

- Hilfsweise Erwägung des BFH: *Mitgliedstaaten* der EU seien nach Art. 273 MwStSystRL berechtig, weitere Pflichten vorzusehen, um eine genaue Erhebung der Steuer und damit die zutreffende Berechnung der **Mehrwertsteuer-Eigenmittel der EU sicherzustellen** (BFH, Urt. v. 29.4.2014, V R 48/13, Rn. 38; sowie BFH, Beschluss vom 6.9.2016, V B 52/16, Rn. 10, unter Verweis auf die Rs. *Degano Trasporti*):
 - EuGH, Urt. v. 7.4.2016, C-546/14, *Degano Trasporti*, Ls. 2: "**Die Zulassung einer *teilweisen Befriedigung einer Mehrwertsteuerforderung* durch ein insolventes Unternehmen im Rahmen eines Vergleichsverfahrens, das keinen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf die Erhebung der Mehrwertsteuer darstellt, *widerspricht nämlich nicht der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sowie eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu gewährleisten.***"
 - So auch die Begründung zu den Schlussanträgen der Generalanwältin *Sharpston* v. 14.1.2016, Rn. 34: "*Zunächst einmal findet das Argument, dass Mehrwertsteuerschulden zum Schutz der finanziellen Interessen der Union Vorrang vor allen sonstigen [privaten und/oder öffentlich-rechtlichen] Schulden haben müssten, in den von mir dargelegten Grundsätzen keine Stütze. Es trifft zu, dass der Spielraum der Mitgliedstaaten, soweit sie die Einhaltung der den Steuerpflichtigen obliegenden Verpflichtungen sicherzustellen haben, durch die Pflicht begrenzt wird, eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union einschließlich der Mehrwertsteuer zu gewährleisten. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem schreibt den Mitgliedstaaten jedoch nicht vor, Mehrwertsteuerschulden gegenüber allen sonstigen Kategorien von Schulden eine bevorrechtigte Stellung einzuräumen.*"
- Schlussfolgerung: m.E. kein Gebot aus MwStSystRL zur vollständigen Realisierung von Umsatzsteuer in der Insolvenz

II. Umsatzbesteuerung in der Insolvenz in Deutschland

4. Auswirkungen des Unionsrechts im europäischen Mehrebenensystem (*Primärrecht*)

- Harmonisierungskompetenz der EU in Form von Art. 113 AEUV → MwStSystRL
 - Keine Grundlage betr. Durchsetzung des materiellen Mehrwertsteuerrechts
- Beihilfenrelevanz / Eröffnung des Anwendungsbereichs von Art. 107 f. AEUV mit der Folge eines Gebots zur aufkommenswirksamen Erhebung der Umsatzsteuer in der Insolvenz?
 - M.E. keine "echte" Subvention mangels sog. Zuwendungskomponente, da Umsatzsteuerausfall bloßer **Reflex der nationalen (Gesamt-)Vollstreckungsordnung**/Knappheitssituation der Insolvenz, indes keine aktive staatliche Maßnahme (so wohl im Ergebnis auch *EuGH*; a.A. wegen einer Beihilfenrelevanz *Seer*, DStR 2016, 1289; *Krumm*, ZIP 2018, 1049)
 - *EuGH*, Urt. v. 16.3.2016, T-103/14, *Frucona Kosice*, unter Verweis auf den im Beihilfenrecht anzulegenden Private-Investor-Test für den Fall einer Verbrauchsteuer (Spirituosen), Rn. 93: *"Die Voraussetzungen, die eine Maßnahme erfüllen muss, um unter den Begriff „Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 AEUV zu fallen, sind jedoch nicht erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen denselben Vorteil, der ihm aus Staatsmitteln gewährt wurde, unter Umständen, die normalen Marktbedingungen entsprechen, hätte erhalten können."*
 - *EuGH*, Urt. v. 16.3.2017, C-493/15, *Identi*: keine Selektivität, da Restschuldbefreiungsverfahren grundsätzlich allen offen steht, die sich in vergleichbarer tatsächlicher und rechtlicher Situation befinden (Rn. 26 f.)
- Reichweite des unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatzes (Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV)
- Schlussfolgerung: m.E. kein Gebot aus europäischem Primärrecht zur vollständigen Realisierung von Umsatzsteuer in der Insolvenz

III. Gemeinsamkeiten / Unterschiede Deutschland-Frankreich

Frankreich	Deutschland
Kein gesetzliches Fiskusvorrecht für Umsatzsteuerschulden	
"Eingezogene Umsatzsteuer" bleibt Insolvenzforderung: Anknüpfung an Entstehung des Steuertatbestands mit Ausführung der Leistung	"Eingezogene Umsatzsteuer" wird als Masseverbindlichkeit qualifiziert
Keine entgegenstehende Rechtsprechung oder ausdrückliche Verwaltungsauffassung	Rechtslage "flankiert" durch § 55 Abs. 4 InsO, BFH sowie AEAO, UStAE
Keine europarechtliche Fundierung hinsichtlich der insolvenzsteuerrechtlichen Behandlung von Umsatzsteuerforderungen	Insolvenzsteuerrechtliche Qualifikation von Umsatzsteuerschulden unter Verweis auf Unionsrecht (MwStSystRL, Beihilfenrecht)

Merci beaucoup de votre intérêt!

-

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Bei Fragen und Anregungen:

Mathieu Fermine
Avocat

T +33 1 47 38 55 77
F +33 1 47 38 55 69
E mathieu.fermine@cms-fl.com

CMS Francis Lefebvre Avocats, Paris

Dr. Alexander Witfeld
Rechtsanwalt | Associate

T + 49 211 4934 106
F +49 211 4934 120
M +49 173 5724 868
E alexander.witfeld@cms-hs.com

CMS Hasche Sigle Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB, Düsseldorf

