

Die Richtlinie (EU) 2019/1023 vom 20.6.2019
aus der Perspektive des Steuerrechts
Teil 2: Umsatzsteuer und Entschuldung des Unternehmers

Berlin, 10. September 2019

Dr. Günter Kahlert, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg

Agenda

- I. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „wahrscheinliche Insolvenz“
- II. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“
- III. Reaktion der Umsatzsteuer auf den „Restrukturierungsplan“
- IV. Steuerliche „volle Entschuldung“ des Unternehmers
- V. Fazit: Gesetzlicher Regelungsbedarf wegen Rechtsunsicherheiten

Literatur

- Wäger, <http://www.hamburger-kreis.org/images/veranstaltungen/20161011/Waeger-Unternehmenssanierung-Umsatzsteuer.pdf>
- *Kahlert*, NZI-Beilage 2017, 52
- *Kahlert*, DStR 2019, 719
- *Roth*, NZI-Beilage 2019, 51
- *Thole*, NZI-Beilage 2019, 61, 64 unter 4.

I. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „wahrscheinliche Insolvenz“ (1/4)

Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (1/2)

- (Allein) „wahrscheinliche Insolvenz“
 - Wird das vereinbarte Entgelt für den Leistenden uneinbringlich, so hat der **Leistungsempfänger** gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG **korrespondierend** den Vorsteuerabzug zu berichtigen. Hierdurch hat Deutschland von dem in Art. 185 Abs. 2 MwStSystRL eingeräumten **Wahlrecht** Gebrauch gemacht.
 - Uneinbringlich ist eine Forderung nach der Rechtsprechung des BFH nicht schon, wenn der Leistungsempfänger (hier: der Schuldner) die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts **nicht** erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Forderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit (rechtlich oder tatsächlich) **nicht** durchsetzen kann, BFH, Urt. v. 22.4.2004 – V R 72/03, BStBl II 2004, 684; BFH, Urt. v.13.1.2005 – V R 21/04, BFH/NV 2005, 928; BFH, Urt. v. 20.7.2006 – V R 13/04, BStBl II 2007, 22.
 - Hauptfälle mangelnder Durchsetzbarkeit sind **Zahlungsunfähigkeit** (Korn in Bunjes, UStG, 18. Auflage 2019, § 17 Rz. 64 m.w.N.), Bestellung eines **vorläufigen Insolvenzverwalters** mit Zustimmungsvorbehalt (BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506) und der **Verzicht** eines Unternehmers auf Forderungen aus erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen (BFH, Urt. v. 28.9.2000 – V R 37/98, BFH/NV 2001, 491; FG München, Beschl. v. 17.10.2008 – 14 V 2772/08, DStRE 2009, 1211).

I. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „wahrscheinliche Insolvenz“ (2/4)

Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (2/3)

- Auslegung des Begriffs „wahrscheinliche Insolvenz“
 - Richtet sich nach nationalem Recht, Art. 2 Abs. 2 Buchstabe b).
- (Allein) die „wahrscheinliche Insolvenz“ erfüllt m.E. **nicht** die vorstehenden Kriterien der Uneinbringlichkeit des vereinbarten Entgelts für den Leistenden.

I. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „wahrscheinliche Insolvenz“ (3/4)

Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (3/3)

- (z.B. auch) Rangrücktritt
 - In der Literatur wird die Meinung vertreten, das Rangrücktrittskonzept des BGH (Urt. v. 5.3.2015 – IX ZR 133/14, ZIP 2015, 638) bewirke beim Schuldner als Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 iV.m. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG eine Berichtigung gezogener Vorsteuer wegen Uneinbringlichkeit, *Wübbelsmann*, DStR 2016, 1723.
 - Dies wird damit begründet, dass die mit dem Rangrücktritt verbundene vorinsolvenzliche Auszahlungssperre einen „Einforderungsverzicht“ begründe und die Forderung deshalb im Sinne der vorstehend zitierten Rechtsprechung des BFH ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzbar sei.

I. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „wahrscheinliche Insolvenz“ (4/4)

Umsatzsteuerberichtigung durch den Schuldner?

- „Rechtliche Uneinbringlichkeit“ im Sinne der BFH-Rechtsprechung? (Soll-Besteuerung: BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996; BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506; BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, BStBl II 2019, 356)
 - Die 1. Berichtigung einer bei (vorläufiger) Insolvenz offenen Forderung wegen „**rechtlicher** Uneinbringlichkeit“ und die 2. Berichtigung bei Vereinnahmung der Forderung in der (vorläufigen) Insolvenz hat nach dem BFH den Zweck, die **Erhebung** des Umsatzsteueranteils in der Forderung (19%) aus unionsrechtlichen Gründen **sicherzustellen**, indem die 2. Berichtigung insolvenzrechtlich als **Masseverbindlichkeit** gemäß § 55 Abs. 4 InsO oder § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO **qualifiziert wird**.
 - Da (nur) eine „wahrscheinliche Insolvenz“ vorliegt und in diesem Stadium keine Durchsetzungssperren gelten, ist die Erhebung des Umsatzsteueranteils nicht gesondert sicherzustellen. Denn der Fiskus kann (weiter) **Einzelvollstreckungsmaßnahmen** ergreifen.

II. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ (1/5)

Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (1/2)

- Auslegung des Begriffs „Aussetzung von „Einzelvollstreckungsmaßnahmen“
 - Nach Art. 6 Abs. 2 und 3 können **alle** Arten von Forderungen/Gläubigern erfasst werden, also auch Steuerforderungen/Steuergläubiger. Die Ausnahmen in Art. 1 Abs. 5 erfassen keine Steuerforderungen.
 - Die Kompetenz der Richtlinie zur Erfassung von Steuerforderungen/Steuergläubigern folgt m.E. aus dem unionsrechtlichen Kompetenztitel **kraft Sachzusammenhang**.
 - Nach welchen **Kriterien** können Steuerforderungen zur Unterstützung der Verhandlungen über einen Restrukturierungsplan (Art. 6 Abs. 1) in die Aussetzung einbezogen werden?
 - Aus der Definition in Art. 2 Nr. 4 sowie der konkreten Regelungen in Art. 6 folgt, dass die von der Aussetzung betroffene Forderung des Gläubigers **nicht** materiell-rechtlich erlischt, sondern nur prozessual **nicht durchsetzbar** ist und somit die Fälligkeit **nicht** berührt.
 - Die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ ist somit mit der Sicherungsmaßnahme im vorläufigen Insolvenzverfahren gemäß **§ 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO** vergleichbar.

II. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ (2/5)

Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (2/2)

- Nach den vorstehenden Ausführungen hat **bereits** mit der „wahrscheinlichen Insolvenz“ eine Vorsteuerberichtigung zu erfolgen, wenn (z.B.) **zugleich** ein Rangrücktritt nach dem Konzept des BGH erfolgt.
- Sind von der angeordneten Aussetzung **weitere** Forderungen erfasst, für die der Schuldner als Leistungsempfänger zwar einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, diese jedoch nicht bezahlt hat, so hat auch insoweit eine Vorsteuerberichtigung **zu erfolgen**.
- Denn der Leistende kann seine Forderung gegen den Schuldner als Leistungsempfänger aufgrund der Aussetzung der Einzelvollstreckungsmaßnahmen ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit **nicht** durchsetzen.

II. Reaktion der Umsatzsteuer auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ (3/5)

Umsatzsteuerberichtigung durch den Schuldner?

- „Rechtliche Uneinbringlichkeit“ im Sinne der BFH-Rechtsprechung? (Soll-Besteuerung: BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996; BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506; BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, BStBl II 2019, 356)
 - Zum Zweck dieser Rechtsprechung siehe oben.
 - Durch eine 1. und 2. Berichtigung könnte die Erhebung des Umsatzsteueranteils in der Forderung nicht im Sinne der Rechtsprechung sichergestellt werden. Denn die 2. Berichtigung könnte mangels Insolvenzverfahren insolvenzrechtlich nicht nach § 55 Abs. 4 InsO oder § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO als Masseverbindlichkeit qualifiziert werden. Danach **gilt** m.E:
 - Ist die bei Ausführung der Leistung bereits entstehende Umsatzsteuer (Soll-Besteuerung) **nicht** von einer Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen erfasst, so ist sie zu **bezahlen**.
 - Ist sie davon **erfasst**, so ist sie vorläufig **nicht** durchsetzbar und sie ist, wird sie im Restrukturierungsplan berücksichtigt und erlassen, endgültig **nicht** mehr durchsetzbar.
 - Vereinnahmt der Schuldner später die Forderung (einschließlich Umsatzsteueranteil), so löst dies keine Umsatzsteuer (mehr) aus.

II. Reaktion des Steuerrechts auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ (4/5)

Steuerhaftung? (1/2)

- Die Aussetzung einer **Steuerforderung** ist m.E. mit dem Fall vergleichbar, dass eine Aussetzung der Vollziehung gewährt wird.
- Wie die Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen hat die Aussetzung der Vollziehung nach der herrschenden Meinung **keinen** Einfluss auf die Fälligkeit der Steuerforderung. Für die Dauer der Aussetzung der Vollziehung darf die Finanzbehörde vom Regelungsgehalt des Bescheides allerdings **keinen** Gebrauch machen, *Rüsken*, in Klein, AO, 14. Auflage 2018, § 69 Rz. 20a.
- Deshalb wird für die Aussetzung der Vollziehung zu Recht allgemein die Meinung vertreten, dass, solange die Vollziehung des Bescheides ausgesetzt ist, der Vertreter, der aufgrund der Aussetzung die Steuer **nicht** bezahlt, seine Pflicht zur rechtzeitigen Entrichtung der Steuer im Sinne des § 69 AO **nicht** verletzt, vgl. die zuvor zitierte Literatur.
- Das Ergebnis wird m.E. dadurch bestätigt, dass der BFH dann, wenn im vorläufigen Insolvenzverfahren gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO die Zwangsvollstreckung untersagt ist, einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung mangels Rechtsschutzinteresse für unzulässig hält, wenn der Schuldner ausschließlich über bewegliches Vermögen verfügt. Der BFH hat dies damit begründet, dass das Finanzamt den Steueranspruch in diesem Fall bereits aufgrund des Zwangsvollstreckungsverbots **nicht** verwirklichen könne, BFH, Beschl. v. 1.8.2012 – V B 59/11, BFH/NV 2012, 2013.

II. Reaktion des Steuerrechts auf die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ (5/5)

Steuerhaftung? (2/2)

- Mit dem Vorstehenden ist aber noch nicht die Frage beantwortet, ob den Geschäftsführer während der Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen eine **Mittelvorsorgepflicht** trifft. Für den Fall, dass eine Aussetzung der Vollziehung gewährt worden ist, wird eine solche Mittelvorsorgepflicht vom BFH bejaht, Urt. v. 29.8.2018 – XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7.
- Weitergehend ist mit dem Vorstehenden auch noch nicht entschieden, ob den Geschäftsführer **vor** dem präventiven Restrukturierungsverfahren eine Pflicht trifft, die spätere Zahlung der ausgesetzten Steuerforderung bei Fälligkeit **sicherzustellen**. So hat das FG Münster entschieden, den Geschäftsführer treffe bereits vor Insolvenzantragstellung die Pflicht, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Steuern zum späteren Fälligkeitstermin entrichtet werden, FG Münster, Urt. v. 3.3.2016 – 1 K 2243/12 L, juris, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BFH VII B 80/16, mit Beschl. v. 18.7.2017 als unbegründet zurückgewiesen.

III. Reaktion der Umsatzsteuer auf den „Restrukturierungsplan“ (1/3)

Erlass von Umsatzsteuer (1/2)

- Umsatzsteuer ist bereits **vor** Einreichung des Restrukturierungsplans entstanden (1/2)
 - Nach Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b) werden Verbindlichkeiten zum **Zeitpunkt** der Einreichung des Restrukturierungsplans erfasst. Deshalb können m.E. aufgrund der Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen ausgelöste **Vorsteuerberichtigungen** erfasst sein. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer (nach Zwangssaldierung von Umsatzsteuer, Vorsteuer und Berichtigungen) erst mit Ablauf des Besteuerungszeitraumes **entsteht**.
 - Die Kompetenz der Richtlinie zur Erfassung von Steuerforderungen folgt m.E. aus dem unionsrechtlichen Kompetenztitel **kraft Sachzusammenhang**. Hiervon geht m.E. auch ErwG 52 letzter Satz aus.
 - Nach dem EuGH ist, weil die Umsatzsteuer auch der Finanzierung des EU-Haushaltes dient, ein Verzicht nur zulässig, wenn es sich dabei nicht um einen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf die Erhebung der Umsatzsteuer handelt, EuGH, Urt. v. 7.4.2016 – C-546/14, Degano Trasporti, MwStR 2016, 379.
 - Diese Voraussetzungen sind nach dem EuGH erfüllt, wenn **(1)** der Mitgliedstaat nach dem Verfahren aufgrund der Insolvenzsituation des Unternehmens seine Umsatzsteuerforderung **nicht** (auch nicht in einem Insolvenzverfahren) zu einem **größeren Anteil** befriedigen kann und **(2)** der Mitgliedstaat die Möglichkeit hat, gegen einen Vorschlag auf teilweise Befriedigung **zu stimmen**, und **(3)** der Mitgliedstaat die Möglichkeit hat, gegen die **Bestätigung** des Vorschlags auf teilweise Befriedigung durch das Gericht einen Rechtsbehelf einzulegen.
 - M.E. sind die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen bei positiver Bewertung des **Gläubigerinteresses** nach ErwG 52 letzter Satz erfüllt. Könnte Deutschland danach Steuerforderungen **ausnehmen**, weil sie nach dem nationalen Recht einen „**privilegierten Status**“ gemäß § 55 Abs. 4 InsO oder nach der BFH-Rechtsprechung genießen **oder** wäre diese Rechtslage bei der Bewertung des Gläubigerinteresses zu berücksichtigen?

III. Reaktion der Umsatzsteuer auf den „Restrukturierungsplan“ (2/3)

Erllass von Umsatzsteuer (2/2)

- Umsatzsteuer entsteht **erst durch** eine im Restrukturierungsplan vorgesehene Maßnahme
 - Da der **Schuldenerlass** eines privaten Gläubigers nach der dargestellten Rechtsprechung des BFH die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zur Folge hat und der Schuldenerlass nach Art. 10 Abs. 1 Buchstabe a) erst mit **Bestätigung** des Restrukturierungsplans verbindlich wird, ist diese Vorsteuerberichtigung m.E. **nicht** vom Restrukturierungsplan erfasst.
 - Das setzt allerdings voraus, dass es – wie dargestellt – **nicht bereits zuvor** (z.B.) wegen eines Rangrücktritts oder wegen der Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gekommen ist.
 - Nach der Rechtsprechung des BFH kommt ein Erlass von Umsatzsteuer, die auf der Berichtigung eines Vorsteuerabzugs wegen der Nichtzahlung der Forderung beruht, **weder** aus sachlicher Härte **noch** aus Gründen persönlicher Härte in Betracht. Denn aufgrund der Ausgestaltung der Umsatzsteuer würde es sich um die Gewährung einer ungerechtfertigten staatlichen finanziellen Beihilfe handeln, BFH, Urt. v. 15.9.1983 – V R 125/78, BStBl II 1984, 71.
 - Welchen Einfluss hat die Richtlinie?

III. Reaktion der Umsatzsteuer auf den „Restrukturierungsplan“ (3/3)

Vorsteuer- bzw. Umsatzsteuerberichtigung bei Zahlung/Vereinnahmung der Forderung?

- Soll-Besteuerung: BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996; BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506; BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, BStBl II 2019, 356
 - Zum Zweck dieser Rechtsprechung und zur Nichtanwendbarkeit siehe oben.

IV. Steuerliche „volle Entschuldung“ des Unternehmers

Restschuldbefreiung muss Steuern im Rang der Masseverbindlichkeit erfassen, auf deren insolvenzrechtliche Qualifikation der Schuldner keinen privatautonomen Einfluss hat

- M.E. erfasst die Richtlinie Steuerforderungen kraft Sachzusammenhang, siehe oben.
- Die in der InsO geregelte Restschuldbefreiung erfasst (nur) Steuerverbindlichkeiten im Rang der **Insolvenzforderung**, nicht aber im Rang der Masseverbindlichkeit.
- Der Schuldner ist **nicht** in der Lage, die Qualifikation als Insolvenzforderung und damit seine Restschuldbefreiung **privatautonom** zu steuern, weil nach dem BFH maßgeblich ist, ob der materiellrechtliche Besteuerungstatbestand vollständig **vor** oder **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist, was sich ausschließlich nach **steuerrechtlichen** Grundsätze richtet, BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, BStBl II 2019, 356 (zur Umsatzsteuer) und BFH, Beschl. v. 15.11.2018 – XI B 49/18, BFH/NV 2019, 208. (zur Ertragsteuer).
- Eine solche Ausnahme von der Restschuldbefreiung ist nach Art. 23 Abs. 4 Buchstabe e) nicht ausreichend gerechtfertigt, weil der Schuldner darauf **keinen** privatautonomen Einfluss nehmen kann.
- Das muss auch im Falle der **Freigabe** gelten.
- Ist eine Steuerverbindlichkeit nach den Regeln der Restschuldbefreiung nicht zu tilgen, so darf dies **keine** Steuerhaftung begründen.

V. Fazit: Gesetzlicher Regelungsbedarf wegen Rechtsunsicherheiten

Zu II: Vorsteuerberichtigung aufgrund Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen

- Diese könnte durch **Verzicht** auf Vorsteuerberichtigung gemäß Art. 185 Abs. 2 MwStSystRL (1) allgemein bei Nichtzahlung oder (2) im Rahmen des präventiven Restrukturierungsverfahrens und/oder (3) im Insolvenzverfahren vermieden werden. Andernfalls könnte eine diesbezügliche **Aussetzung** (Kriterien?) in Betracht kommen. Nach der Aussetzung muss eine **Steuerhaftung** ausscheiden.

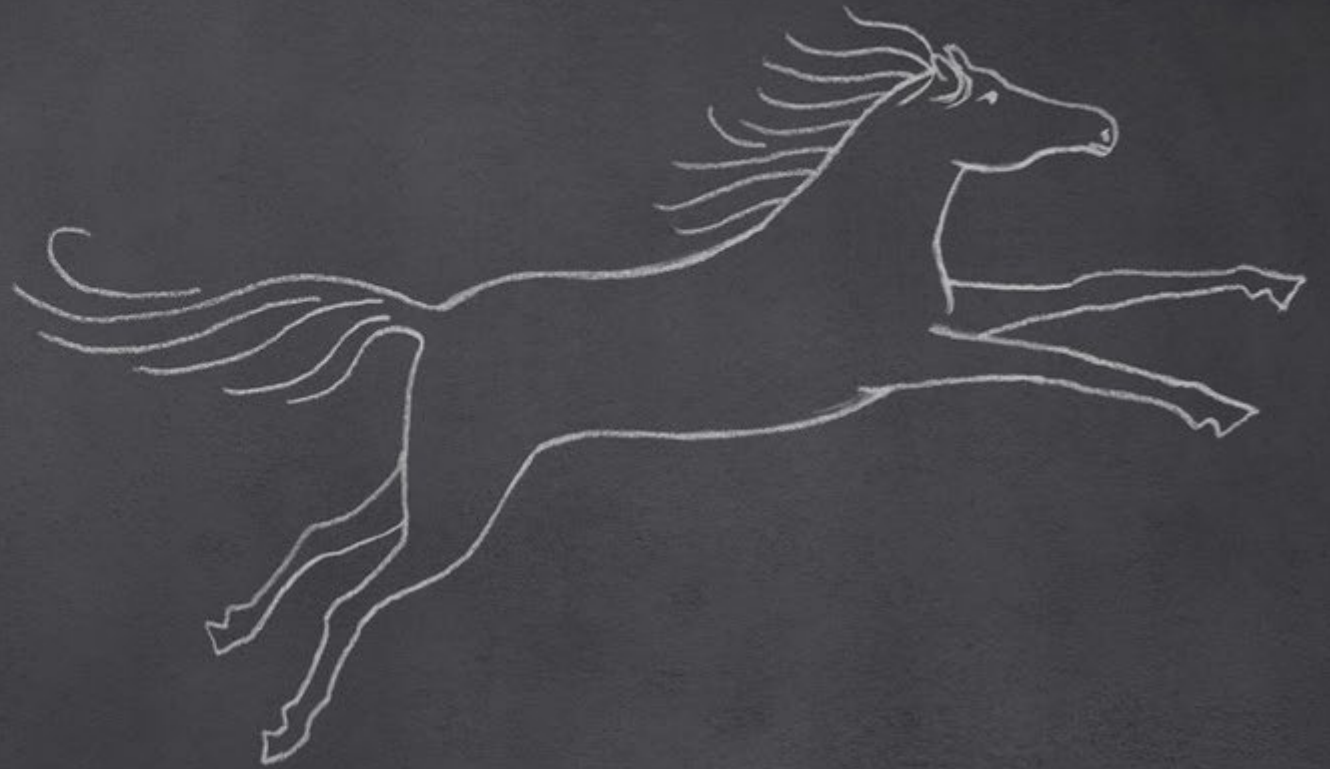
Zu III: Erlass von Steuerverbindlichkeiten im Restrukturierungsplan

- Kann **vor** Einreichung des Restrukturierungsplans entstandene Umsatzsteuer (auch II.) aufgrund „Privilegien“ ausgenommen werden **oder** sind diese bei der Bewertung des Gläubigerinteresses zu berücksichtigen?
- Ist Umsatzsteuer aufgrund Vorsteuerberichtigung, die durch einen **im** Restrukturierungsplan vorgesehenen **Schuldenerlass privater Gläubiger** ausgelöst wird, zu erlassen?

Zu IV: Steuerliche Entschuldung des Unternehmers

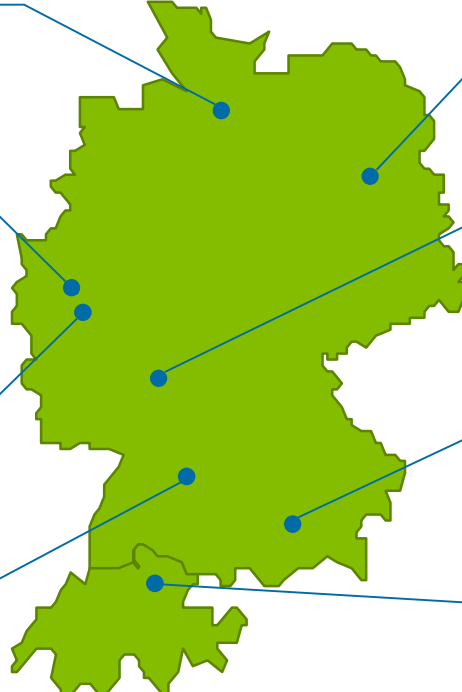
- Hinsichtlich einer Steuerverbindlichkeit im Rang (1) einer Masseverbindlichkeit oder (2) eines Anspruchs gegen das insolvenzfreie Vermögen aufgrund einer Freigabe eines zugunsten eines Gläubigers belasteten Vermögensgegenstandes darf die Restschuldbefreiung **nicht** gemäß Art. 23 Abs. 4 Buchstabe e) ausgenommen werden. Hinsichtlich einer Steuerverbindlichkeit, die nach den Regeln der Restschuldbefreiung nicht getilgt werden darf, darf **keine** Steuerhaftung greifen.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit



Ihr Ansprechpartner

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt, Steuerberater
guenter.kahlert@fgs.de
+49 40 / 30 70 85-0



Hamburg
Hohe Bleichen 12
20354 Hamburg
T +49 40/30 70 85-0
F +49 40/30 70 85-100
hamburg@fgs.de

Düsseldorf
Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
T +49 211/6 18 22-0
F +49 211/6 18 22-100
duesseldorf@fgs.de

Bonn
Fritz-Schäffer-Straße 1
53113 Bonn
T +49 228/95 94-0
F +49 228/95 94-100
bonn@fgs.de

Stuttgart
Paulinenstraße 41
70178 Stuttgart
T +49 711/69 94 6-0
F +49 711/69 94 6-100
stuttgart@fgs.de

Berlin
Unter den Linden 10
10117 Berlin
T +49 30/21 00 20-0
F +49 30/21 00 20-100
berlin@fgs.de

Frankfurt
MesseTurm
Friedrich-Ebert-Anlage 49
60308 Frankfurt a.M.
T +49 69/717 03-0
F +49 69/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München
Brienner Straße 29
80333 München
T +49 89/80 00 16-0
F +49 89/80 00 16-899
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Zürich
Bahnhofstrasse 69a
8001 Zürich
T +41 44/225 70-10
F +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch

fgs.de