

Zur Umsetzung der umsatzsteuerlichen Neutralität in der Insolvenz

Die unkontrollierte Subvention

Vortrag im Rahmen der
FAST-Tagung am 09.03.2018

BSL

M. Sc. Patrick Geißler

Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insbes. Betriebliche Steuerlehre

patrick.geissler@uni-bamberg.de





Agenda

- I.** **Problemstellung und Forschungsansatz**
- II.** **Ergebnisse zu Forschungsfrage 1**
Verhältnis von Insolvenzordnung und Steuerrecht
- III.** **Ergebnisse zu Forschungsfrage 2**
Wirkungen der Umsatzsteuererhebung in der
Insolvenz
- IV.** **Ergebnisse zu Forschungsfrage 3**
Analyse ausgewählter Problemfelder des
Umsatzsteuerinsolvenzrechts
- V.** **Ergebnisse zu Forschungsfrage 4**
Reformüberlegungen
- VI.** **Abschließendes Fazit**

Problemstellung

- Ausgangsbasis: **Gleichstellung** des Steuergläubigers mit anderen Insolvenzgläubigern durch Abschaffung des Fiskusvorrechts der KO mit Wirkung zum 01.01.1999
- Jedoch schon immer bzw. weiterhin streitig:
Partizipation des Steuergläubigers im Insolvenzfall
(insbesondere für den Fall der Umsatzsteuererhebung
(**indirekte** Verbrauchsteuer))
- Darüber hinaus fraglich: **Einzel-** und **gesamtwirtschaftliche** Bedeutung der Partizipation

Forschungsstand

- Allgemeine Gläubigergleichbehandlung im Rahmen des Insolvenzverfahrens (z.B. historisch *Gassert-Schumacher* (2002))
 - jedoch keine oder nur begrenzte Differenzierung nach Steuerarten

- Spezielle Untersuchung zum Umsatzsteuerinsolvenzrecht vorhanden (z.B. *Witfeld* (2016))
 - aber keine angemessene Berücksichtigung der ökonomischen Wettbewerbstheorie

- Bedeutung des Insolvenzrechts für die marktwirtschaftliche Ordnung (z.B. *Daniels* (1958), *Rohde* (1979))
 - wiederum keine Berücksichtigung der (Umsatz-)Steuererhebung

I. Problemstellung und Forschungsansatz

➤ Daraus resultierende Forschungslücke:

**Auswirkungen der Umsatzsteuererhebung in der
Insolvenz auf die Funktion des Insolvenzrechts im
Rahmen der marktwirtschaftlichen Ordnung**

Forschungsmethode

- **Ökonomische Analyse des Rechts**
 - Aus Steuerbelastung folgen Steuerwirkungen
 - Entscheidungswirkungen
 - Verteilungswirkungen
 - Wettbewerbswirkungen

- **Rechtliche Analyse der Ursachen und Entwicklungen mit Hilfe juristischer Methoden**

- **Analytischer, praktisch-normativer sowie interdisziplinärer Forschungsansatz**

II. Ergebnisse zu Forschungsfrage 1

Forschungsfrage 1

In welchem Verhältnis stehen die InsO und die Steuererhebung des Staates *de lege lata* zueinander?

- Zielsetzung der InsO: Sicherung der Insolvenzmasse („Schadenbegrenzungsfunktion“) → Bildung einer zeitpunktbezogenen Verlust- und Verfahrensgemeinschaft der Gläubiger
- Zielsetzung der Steuererhebung: Tatbestands- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung
- Grundprinzipien des Insolvenz- und Steuerrechts stehen sich **diametral entgegen**; es gibt jedoch kaum Regelungen, die das Zusammentreffen beider Rechtsgebiete regeln

III. Ergebnisse zu Forschungsfrage 2

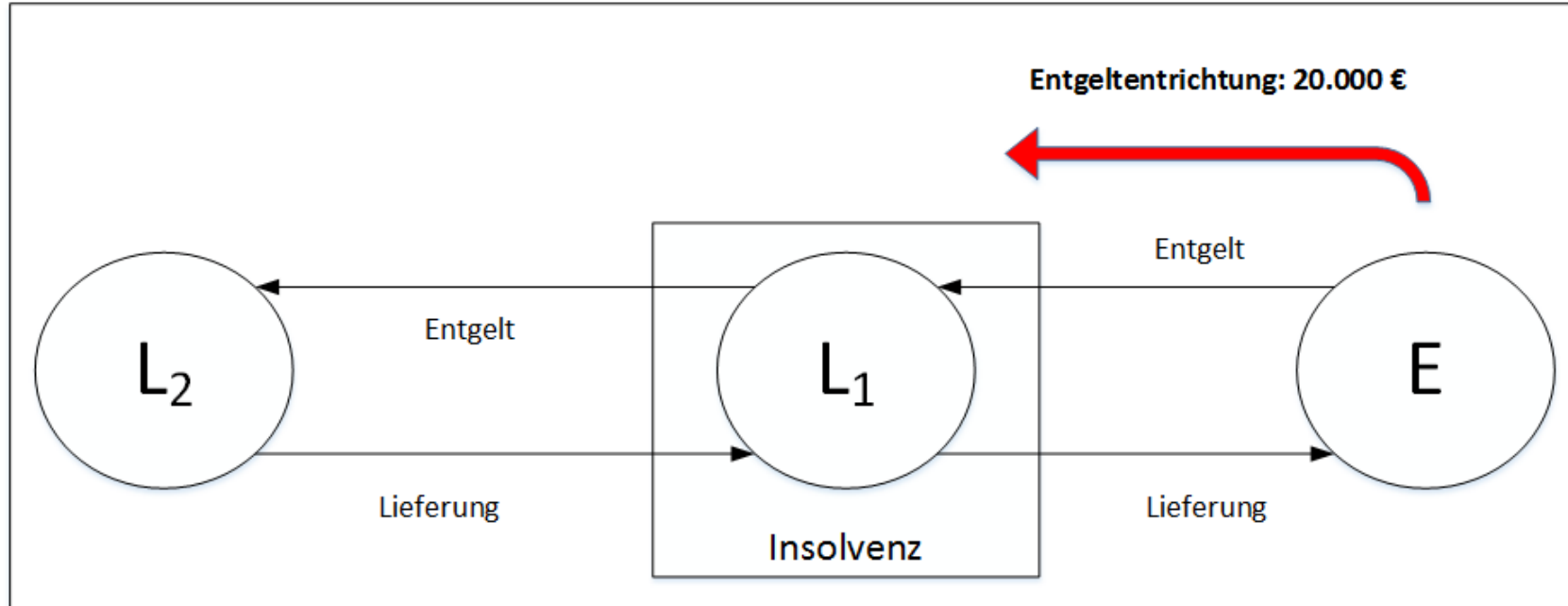
Forschungsfrage 2

Welche einzelwirtschaftlichen Folgen zieht die Umsatzsteuererhebung in der Insolvenz nach sich?

- **Zielsetzung der Umsatzsteuer:** Besteuerung des Endverbrauchers, da im Konsum Leistungsfähigkeit gesehen wird, welche abgeschöpft werden soll
- Unternehmer ist aus Gründen der systematischen Vereinfachung „Steuereinnahmer des Staates“ und verpflichtet, die Steuer einzutreiben und an das Finanzamt weiterzuleiten
- Daraus folgt: **Wirkungs- und Wettbewerbsneutralität** der Umsatzsteuererhebung

III. Ergebnisse zu Forschungsfrage 2

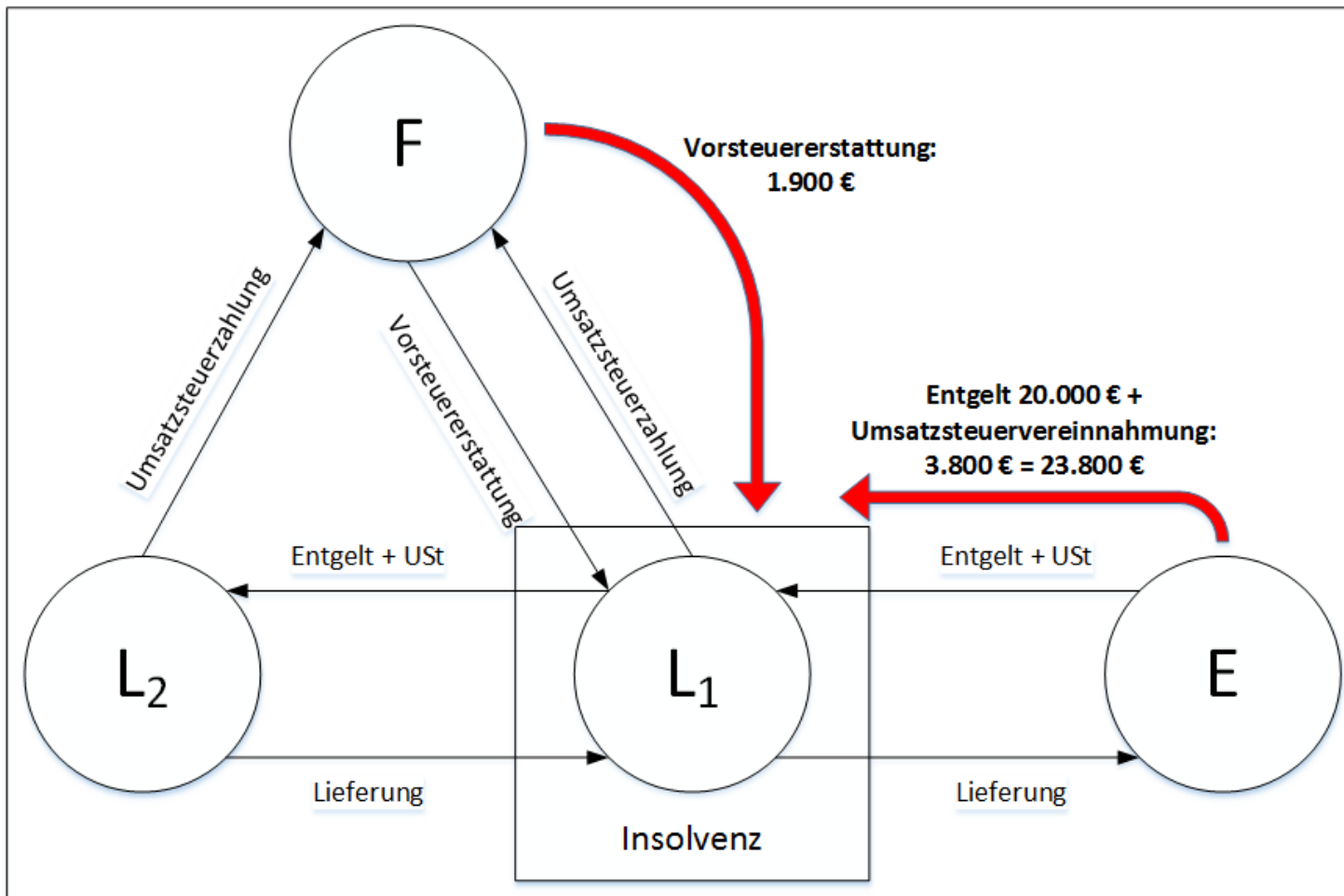
- Bestimmung der umsatzsteuerlichen Wirkungen
 - Vergleichsmaßstab: Welt **ohne** Umsatzsteuererhebung



- Insolvenzmasse: 20.000 € ./ 18.000 € (nicht anfechtbare Lohn- und Gehaltszahlungen) = **2.000 €**
- Angemeldete Forderung von L2 zur Insolvenztabelle: **10.000 €**
- ➔ Befriedigungsquote von L2 i.H. von **20 %**

III. Ergebnisse zu Forschungsfrage 2

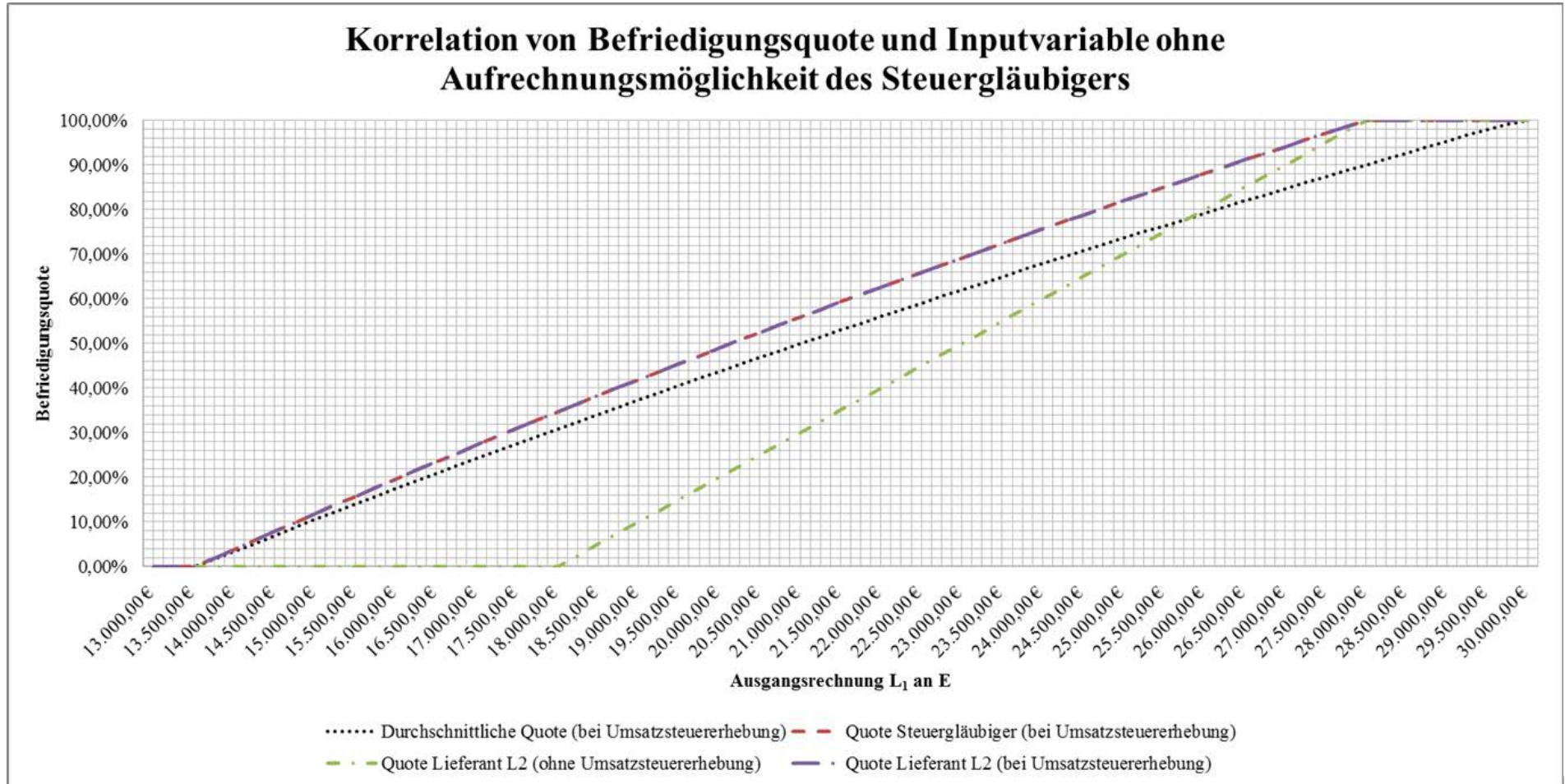
➤ Welt mit Umsatzsteuererhebung



III. Ergebnisse zu Forschungsfrage 2

- Annahme: Keine Berücksichtigung der neueren BFH-Rechtsprechung & Geltendmachung der Forderungen des Steuergläubigers als Insolvenzforderung
- Durch Umsatzsteuererhebung verändert sich die Höhe des zur insolvenzrechtlichen Verteilung zur Verfügung stehenden Vermögens (+ 5.700 €) und damit die Höhe der Befriedigung des Gläubigers L2
 - Ohne Aufrechnungsmöglichkeit des Steuergläubigers: **48,98 %**
- **Ergebnis**: Zeitpunktbezogenheit des Insolvenzrechts widerspricht der Zeitraumbezogenheit des Umsatzsteuerrechts
 - faktische **Subventionswirkung** (für Gläubiger L2 bzw. das insolvente Unternehmen selbst!)

III. Ergebnisse zu Forschungsfrage 2



IV. Ergebnisse zu Forschungsfrage 3

Forschungsfrage 3

Welche Folgerungen und Konsequenzen ergeben sich unter Berücksichtigung der Ergebnisse der zweiten Forschungsfrage für ausgewählte Problemfelder des Umsatzsteuerinsolvenzrechts *de lege lata*?

- Untergliederung der Forschungsfrage in vier Unterkapitel
 - a) **Umsatzsteuererhebung**
 - b) Vorsteuerabzug
 - c) Aufrechnung
 - d) Anfechtung
- } Für die Präsentation nicht weiter betrachtet

IV. Ergebnisse zu Forschungsfrage 3

a) Umsatzsteuererhebung

- **Herrschende Meinung** sowie frühere Rechtsprechung und Finanzverwaltungsansicht **als Grundsatz** zur Bestimmung der Einordnung der USt als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit:

§ 38 InsO: Der Anspruch ist dann begründet, wenn der materiell-rechtliche Tatbestand, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, verwirklicht wurde

→ Für Zwecke der Umsatzsteuer stets und ausschließlich:

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

→ Einordnung erfolgt **unabhängig** von der Zahlung (sowohl bei Ist- und Sollbesteuerung)

IV. Ergebnisse zu Forschungsfrage 3

Betrachtung der sog. „Doppelberichtigungsrechtsprechung“

„Vor- insolvenz“	vorläufiges Insolvenzverfahren	eröffnetes Insolvenzverfahren
---------------------	-----------------------------------	----------------------------------

Aussage des BFH (Urteil vom 09.12.2010 (V R 22/10)):

Rechtliche Uneinbringlichkeit bei Insolvenzschuldner im „vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil“ nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- Korrektur aller Forderungen und Verbindlichkeiten (1. Korrektur)
- Bei späterer Vereinnahmung oder Verausgabung des Entgelts: Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (2. Korrektur)

IV. Ergebnisse zu Forschungsfrage 3

Bewertung:

- „Rechtlicher Kunstgriff“ des BFH
- **Folge:** Umsatzsteuer aus Alt- und Neugeschäften wird (**abhängig** von der Zahlung) umgewidmet von Insolvenzforderungen in Masseverbindlichkeiten!
- § 17 Abs. 2 UStG zielt nicht auf den Leistenden ab, sondern nur auf die Zahlungsfähigkeit des Leistungsempfängers!
- Insolvenzrecht und die verfahrensrechtliche Notwendigkeit der „Aufspaltung des Unternehmens“ als Ausgangspunkt zur Herleitung materiell-rechtlicher Wirkungen im Umsatzsteuerrecht
- Wirtschaftlich verständliches Ergebnis mit rechtsfehlerhafter Interpretation umgesetzt

IV. Ergebnisse zu Forschungsfrage 3

Zusammenfassung:

- **Rechtliches Ergebnis:** Rechtsfehlerhafte Argumentation und Rechtsfortbildung *contra legem* durch V. Senat des BFH
- **Ökonomisches Ergebnis:** Umwidmung von Insolvenzforderungen in Masseverbindlichkeiten dient der Umsetzung der umsatzsteuerlichen Neutralität

V. Ergebnisse zu Forschungsfrage 4

➤ Forschungsfrage 4

Obliegt dem Gesetzgeber unter Berücksichtigung marktwirtschaftlicher Grundprinzipien die Verpflichtung *de lege ferenda* Reformen durchzuführen und welche Handlungsoptionen bieten sich diesem?

- **Rechtliche** Betrachtung: **Nein**. Neutralitätsgrundsatz der Umsatzsteuer wirkt nur insoweit, wie er in der MwStSystRL oder im UStG niedergelegt ist
- **Ökonomische** Betrachtung: **Ja**. Neutralitätsgrundsatz ist mehr als nur ein europarechtliches Postulat!
→ Ausdruck neutraler wirtschaftlicher Besteuerung

V. Ergebnisse zu Forschungsfrage 4

- **Beeinflussung** des marktwirtschaftlichen Aussonderungsprozesses
- **Eingriff** des Staates in marktwirtschaftlichen Prozess **durch Subventionierung** ist nicht in allen Fällen abzulehnen (z.B. bei Behebung eines Marktversagens (so schon *Adam Smith*))
 - ➔ **Aber:** Subventionen müssen im Einzelfall in einem einheitlichen Zielsystem geprüft und abgestimmt werden
- Vereinnahmung von Umsatzsteuerbeträgen erfüllt dies offensichtlich nicht ➔ **unkontrollierte** Subvention!
- BFH-Rechtsprechung (und Einfügung von § 55 Abs. 4 InsO) ist daher **ökonomisch** gerechtfertigt

V. Ergebnisse zu Forschungsfrage 4

➤ **Schlussfolgerung:**

Unterordnung des Insolvenzrechts *de lege ferenda*

Lösungsansätze:

➤ **Vorrangig → Systemänderungen des UStG:**

- Ausrichtung der USt auf den Belastungsgrund (Endverbrauchersteuer)!
- vollständige Istbesteuerung

➤ **Korrespondierende Änderung der InsO:**

- Einführung eines partiellen Vorrechts für Steuergläubiger

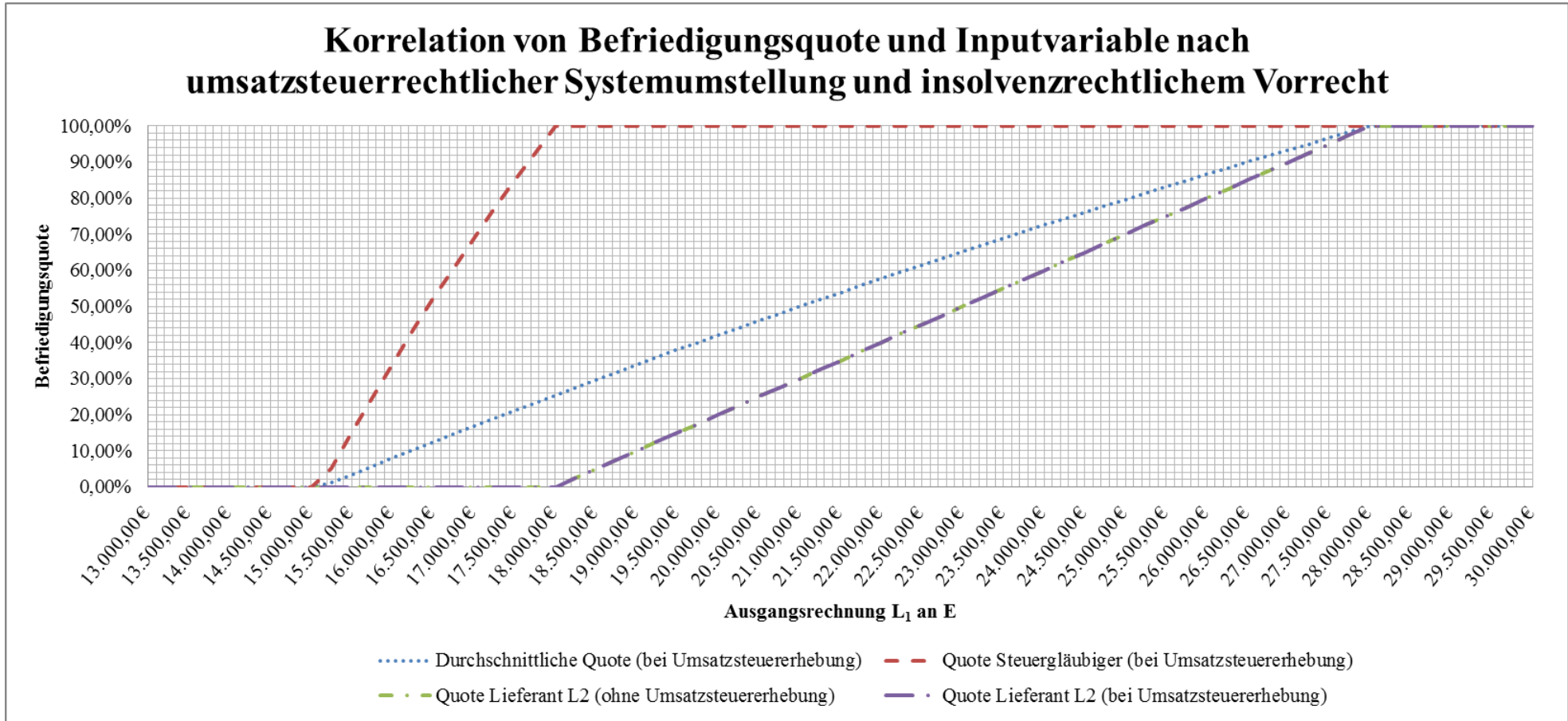
V. Ergebnisse zu Forschungsfrage 4

Partielles Vorrecht:

- **Zulässigkeit:** Übergeordneter Grund der steuerlichen Neutralität und der Verhinderung der Beeinflussung des marktwirtschaftlichen Aussonderungsprozesses als ausreichende Rechtfertigung gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG

- **Ausgestaltung:**
 - Ergänzung von § 53 InsO (und Einfügung von § 55a InsO-E):
„Aus der Insolvenzmasse sind die Kosten des Insolvenzverfahrens, die sonstigen Masseverbindlichkeiten und die Forderungen der Staatskasse aus der Erhebung der Umsatzsteuer vorweg zu berichtigen.“

V. Ergebnisse zu Forschungsfrage 4



VI. Abschließendes Fazit

- **Ergebnis** der Arbeit ist eine Folge der ökonomischen Analyse des Rechts (Effizienz des marktwirtschaftlichen Aussonderungsprozesses)
- Neutralität der Umsatzsteuer ist als Zielvorgabe auch im Grenzfall der Insolvenz durchzusetzen, wenn dieses Ziel gesetzt wird
- Keine Aufgabe der vorliegenden Untersuchung: Prüfung der Angemessenheit dieses Ziels!
- Keine Übertragbarkeit der Ergebnisse auf direkte Steuern

- Daniels, H. (1958): Ausscheidungsprozesse in der Marktwirtschaft und ihre Lenkung durch die Rechtsordnung, Bonn 1958.
- Gassert-Schumacher, H. (2002): Privilegien in der Insolvenz, Frankfurt a.M./u. a. 2002.
- Rohde, C. (1979): Auslese durch Insolvenzen – Zur Funktionsfähigkeit der marktwirtschaftlichen Sanktionssysteme, Göttingen 1979.
- Witfeld, A. (2016): Das Umsatzsteuerverfahren und die Insolvenz, Frankfurt a.M. 2016.
- BFH v. 29.01.2009 - V R 64/07, BStBl. II 2009, S. 682.
- BFH v. 09.12.2010 - V R 22/10, BStBl. II 2011, S. 996.