

Insolvenzsteuerrecht

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG 2003/2005; §§ 38, 55 InsO

Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit für Leistungen vor Verfahrenseröffnung

Leitsatz des Gerichts:

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Rahmen der Istbesteuerung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG Entgelte für Leistungen, die bereits vor Verfahrenseröffnung erbracht wurden, handelt es sich bei der für die Leistung entstehenden Umsatzsteuer um eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

BFH, Urt. v. 29. 1. 2009 – V R 64/07

I. Über das Vermögen des Unternehmers A, der ein Gewerbe im Baubereich betrieb und der seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG) versteuerte, eröffnete das AG M am 16.8.2004 das Insolvenzverfahren und bestellte den Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zum Insolvenzverwalter. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vereinnahmte der Kläger in den Streitjahren 2004 und 2005 Entgelte für Leistungen, die A vor Verfahrenseröffnung erbracht hatte.

Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt – FA), davon aus, dass es sich bei den nach Insolvenzeröffnung vereinnahmten Entgelten aus zuvor erbrachten Leistungen um Masseverbindlichkeiten handele und setzte mit dem Umsatzsteuerbescheid 2004 und dem USt-Vorauszahlungsbescheid für das I. Quartal 2005 v. 9.3.2006 USt gegenüber dem Kläger fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Nach Klageerhebung erließ das FA am 23.1.2007 den Umsatzsteuerjahresbescheid 2005, der gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde. Nachdem das AG M mit Beschl. v. 18.4.2007 das Insolvenzverfahren über das Vermögen

des A zunächst aufgehoben hatte, ordnete es mit Beschl. v. 11.7.2007 die Nachtragsverteilung gem. § 203 Abs. 1 InsO an.

Das FG gab der Klage statt, da es sich um eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO, nicht aber um eine Masseverbindlichkeit gem. § 55 InsO gehandelt habe. Insolvenzforderungen seien bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens insolvenzrechtlich begründet. Hierfür komme es darauf an, dass der Rechtsgrund für den Anspruch bei Verfahrenseröffnung gelegt sei. Maßgeblich sei nicht die Entstehung des Steueranspruchs nach § 38 AO, sondern die Verwirklichung des zivilrechtlichen Sachverhalts, der zur Entstehung des Steueranspruchs führe. Im Rahmen der Sollbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG sei die Umsatzsteuerforderung bereits mit Leistungserbringung und nicht erst mit Vereinnahmung des Entgelts begründet. Die Vereinnahmung sei nur im Rahmen von § 17 UStG zu berücksichtigen. Unerheblich sei der wirtschaftliche Zweck der Steuererhebung. Für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG, wie im Streitfall, gelte nichts anderes. Bei der Istbesteuerung komme es nur für die Steuerentstehung, die aber für das Begründetsein der Forderung unerheblich sei, auf die Vereinnahmung an. Dass die Masse die USt in vollem Umfang vereinnahme, während sich das FA mit der Quote zu begnügen habe, ergebe sich aus der Systematik der USt und sei daher hinzunehmen. Das FA habe insoweit das Insolvenzrisiko desjenigen zu tragen, den der Gesetzgeber zum Steuerschuldner gemacht habe. Bei der Forderungsvereinahmung handele es sich auch nicht um eine Masseverwertung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

Das Urteil des FG ist in „Entscheidungen der Finanzgerichte“ (EFG) 2007, 1737 veröffentlicht.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts und stützt dies auf das Senatsurt. v. 4.7.1957 – V 199/56 U (BFHE 65, 131, BStBl. III 1957, S. 282 = LNR 1957, 10299). Erst durch die Einziehung werde der Rechtsgrund für die USt gelegt, sodass eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorliege.

Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Sowohl bei der Ist- als auch bei der Sollbesteuerung sei die Umsatzsteuerforderung bereits mit Leistungserbringung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG begründet.

II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung des FG und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO). Das Urteil des FG verletzt § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, da es sich bei den nach Verfahrenseröffnung im Rahmen der Istbesteuerung vereinnahmten Entgelten um Masseverbindlichkeiten handelt.

1. Insolvenzgläubiger können gem. § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen i.S.v. § 38 InsO und damit ihre zzt. der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner „begründeten“ Vermögensansprüche nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dementsprechend sind nach § 251 Abs. 3 AO Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Diese Einschränkungen gelten

aber nicht für Masseverbindlichkeiten nach § 55 InsO, die durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen sind und die der Insolvenzverwalter nach § 34 Abs. 3 AO i.V.m. Abs. 1 AO aus der Insolvenzmasse zu bezahlen hat (BFH, Urt. v. 29.8.2007 – IX R 4/07, BFHE 218, 435, BFH/NV 2007, 2429 = LNR 2007, 39832). Zu den Masseverbindlichkeiten gehören gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Verbindlichkeiten, die „durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören“.

Ob es sich bei einem Steueranspruch um eine Insolvenzforderung oder um eine Masseverbindlichkeit handelt, bestimmt sich nach dem Zeitpunkt, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist (vgl. allgemein BFH, Urt. v. 13.11.1986 – V R 59/79, BFHE 148, 346, BStBl. II 1987, S. 226 = LNR 1986, 10976; v. 9.4.1987 – V R 23/80, BFHE 149, 323, BStBl. II 1987, S. 527 = LNR 1987, 10983 und v. 21.12.1988 – V R 29/86, BFHE 155, 475, BStBl. II 1989, S. 434 = LNR 1988, 1114). Unerheblich ist demgegenüber der Zeitpunkt der Steuerentstehung (vgl. BFH-Urt. in BFHE 148, 346, BStBl. II 1987, S. 226 = LNR 1986, 10976 und in BFHE 155, 475, BStBl. II 1989, S. 434 = LNR 1988, 1114; vgl. auch BFH, Urt. v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl. II, S. 1984, 602 = LNR 1984, 10737; BFH, Beschl. v. 30.4.2007 – VII B 252/06, BFHE 217, 212, BFH/NV 2007, 1395 = LNR 2007, 32189; v. 1.4.2008 – X B 201/07, BFH/NV 2008, 925 = LNR 2008, 12941 jeweils m.w.N.). Welche Anforderungen im Einzelnen an die somit erforderliche vollständige Tatbestandsverwirklichung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zu stellen sind, richtet sich nach den jeweiligen Vorschriften des Steuerrechts, nicht aber nach dem Insolvenzrecht (vgl. BFH, Urt. in BFHE 218, 435, BFH/NV 2007, 2429 = LNR 2007, 39832). Kommt es zur vollständigen Tatbestandsverwirklichung bereits vor Verfahrenseröffnung, handelt es sich um eine Insolvenzforderung, erfolgt die vollständige Tatbestandsverwirklichung erst nach Verfahrenseröffnung, liegt unter den Voraussetzungen des § 55 InsO eine Masseverbindlichkeit vor.

2. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung nach vereinnahmten Entgelten („Istbesteuerung“) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt wird. Für die bei der Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten maßgebliche vollständige Tatbestandsverwirklichung kommt es dabei auf die Vereinnahmung des Entgelts an.

a) Entscheidendes Merkmal der Istbesteuerung ist nach dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG die Vereinnahmung des Entgelts, nicht aber die Leistungserbringung. Dementsprechend ist der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand in diesem Fall erst mit der Entgeltvereinnahmung vollständig verwirklicht und abgeschlossen. Hierdurch wird entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz nicht auf den für die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten unerheblichen Zeitpunkt der Steuerentstehung abgestellt. Denn der Steueranspruch entsteht im Rahmen der Istbesteuerung erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt wird, nicht aber bereits mit der Vereinnahmung des Entgelts.

b) Bestätigt wird die Maßgeblichkeit der Entgeltvereinnahmung durch die bei der Umsatzbesteuerung bestehenden Besonderheiten, die diese von anderen Steueransprüchen dadurch unterscheidet, dass der Unternehmer – und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Unternehmers für diesen der Insolvenzverwalter – „als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates tätig“ ist und dabei „öffentliche Gelder“ im Interesse der Staatskasse vereinnahmt (EuGH, Urt. v. 20.10.1993 – C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105, LNR 1993, 22377 Rn. 25, und v. 21.2.2008 – C-271/06, Netto Supermarkt, BFH/NV Beil. 2008, 199 = LNR 2008, 10678 Rn. 21). Als „Steuereinnahmer“ ist der Unternehmer für die Vereinnahmung einer vom Endverbraucher zu tragenden Verbrauchsteuer zuständig (EuGH, Urt. Netto Supermarkt in BFH/NV Beil. 2008, 199 Rn. 21). Dem wird auch im Zivilrecht Rechnung getragen. Veräußert z.B. der Insolvenzverwalter unberechtigt einen der Aussonderung nach § 47 InsO unterliegenden Gegenstand, gehört zwar die USt zivilrechtlich als untrennbarer Preisbestandteil zur vereinbarten und geschuldeten Leistung; zugleich ist jedoch die USt von vornherein zur Weiterleitung an das FA bestimmt, sodass der Aussonderungsberechtigte nicht die Herausgabe des im Preis enthaltenen Steueranteils verlangen kann (BGH, Urt. v. 8.5.2008 – IX ZR 229/06, BFH/NV Beil. 2008, 318 = ZInsO 2008, 619).

Insolvenzrechtlich ist weiter die in § 55 Abs. 1 Nr. 3 InsO zugrunde liegende Wertung zu berücksichtigen, nach der Verbindlichkeiten aus einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse sonstige Masseverbindlichkeiten sind. Hierfür reicht es aus, dass der Masse etwas nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ohne rechtlichen Grund zugeflossen ist (z.B. BGH, Urt. v. 20.9.2007 – IX ZR 91/06, ZInsO 2009, 1228 m.w.N.). Dem liegt der Rechtsgedanke zugrunde, dass es durch den Zweck des Insolvenzverfahrens nicht gerechtfertigt ist, den zur Herausgabe Berechtigten bei einem nach Insolvenzeröffnung erfolgenden Vermögenszufluss, der dem Insolvenzschuldner nicht zusteht, auf das Prinzip der gemeinschaftlichen und gleichmäßigen Befriedigung der Insolvenzgläubiger und damit auf die Verteilungsquote zu verweisen. Ist die nach Insolvenzeröffnung vereinnahmte USt von vornherein nur zur Weiterleitung an das Finanzamt bestimmt, steht sie daher dem Insolvenzschuldner und der Masse zur allgemeinen Befriedigung der Insolvenzgläubiger nicht zu.

Unerheblich ist im Hinblick auf die Besonderheiten der Umsatzbesteuerung und die darüber hinaus zu beachtenden insolvenzrechtlichen Wertungen, ob der Insolvenzverwalter Entgelte für Leistungen vereinnahmt, die vor oder nach Verfahrenseröffnung erbracht wurden. Denn der Insolvenzverwalter hat mit der ab Verfahrenseröffnung bestehenden Aufgabe, die Insolvenzmasse zu verwerten, hinsichtlich der Vereinnahmung der Gegenleistungen für umsatzsteuerpflichtige Umsätze auch die dem Unternehmer zugewiesene Aufgabe des „Steuereinnahmers“ übernommen (vgl. auch Stadie, in: Rau/Dürrewächter, UStG, § 18 Rn. 829). Denn nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist es der Insolvenzverwalter (§ 56 InsO), der die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat, die diesem obliegen würden, wäre das Insolvenzverfahren nicht eröffnet worden (vgl. § 34 Abs. 1 und Abs. 3; z.B. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 34 AO Rn. 13, 25, m.w.N.; z.B. BFH, Urt. v. 16.1.2007 – VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl. II 2007, S. 745 = LNR 2007, 10584). Hierzu gehört die vollständige Versteuerung der nach Verfahrenseröffnung vereinnahmten Entgelte.

c) Dass eine erst nach Verfahrenseröffnung im Rahmen der Istbesteuerung erfolgende Entgeltsvereinnahmung eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet, führt i.Ü. nicht zu einer ungerechtfertigten Privilegierung des Steuergläubigers gegenüber anderen Gläubigern des Insolvenzschuldners.

aa) Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, steht dem Fiskus kein Steuerprivileg im Sinne einer mit Vorrechten versehenen Sonderstellung zu. Dem FG ist auch insoweit zu folgen, als dem Unternehmer eine zivilrechtliche Forderung gegen den Leistungsempfänger auf Zahlung des Bruttoentgelts zusteht, während das Finanzamt den Steueranspruch nur gegen den Leistenden geltend machen kann und dementsprechend das Insolvenzrisiko des Leistenden als Steuerschuldner zu tragen hat. Dementsprechend trifft den Steuergläubiger das Insolvenzrisiko für den Fall, dass der Unternehmer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz vereinnahmt, diesen aber nicht ordnungsgemäß versteuert und die in der Gegenleistung neben dem Entgelt enthaltene USt nicht an das für ihn zuständige FA abführt. Es handelt sich dann um eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO.

bb) Aus dem Fehlen eines Insolvenzprivilegs für vor Verfahrenseröffnung entstandene Steueransprüche, wie es § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO unter der Geltung der KO vorsah, folgt aber nicht, dass der Steuergläubiger auch insoweit das Insolvenzrisiko zu tragen hat, als der Insolvenzverwalter eine Gegenleistung bestehend aus Entgelt und Umsatzsteueranteil nach Verfahrenseröffnung vereinnahmt. Denn insoweit sind für die Frage, zu welchem Zeitpunkt und durch welchen Vorgang der Steueranspruch i.S.d. §§ 38, 55 InsO begründet wird, die bei der Umsatzbesteuerung bestehenden Besonderheiten (s.o. b) zu berücksichtigen.

3. Es liegen auch die weiteren Voraussetzungen einer Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vor, da die USt durch die Verwaltung und Verwertung der Masse entstanden ist. Der Senat hält insoweit auch unter der Geltung der InsO an seiner bereits zur KO ergangenen Rechtsprechung fest, wonach die Einziehung von Forderungen der Masse zur Verwertung der Masse gehört und es sich bei der USt, die im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten anlässlich der Verwertung durch Forderungseinzug zur Entstehung gelangt, um Massekosten (§ 58 Nr. 2 KO; jetzt § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) handelt (BFH, BFHE 65, 131, BStBl. III 1957, S. 282 = LNR 1957, 10299; ebenso *Eckert*, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht – UVR, 1999, S. 305 ff., 307). Soweit demgegenüber im Schrifttum z.T. davon ausgegangen wird, dass bei einer nach Verfahrenseröffnung erfolgenden Entgeltsvereinnahmung für zuvor erbrachte Leistungen eine bloße Insolvenzforderung, nicht aber eine Masseverbindlichkeit vorliege (vgl. z.B. MünchKomm-InsO, 2. Aufl. 2007, § 38 Rn. 87 und § 55 Rn. 71; *Onusseit*, ZInsO 2006, 516 ff.; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 7. Aufl. 2007, Rn. 1595; *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 6. Aufl. 2005, S. 177 f.) schließt sich der Senat dem aus den dargelegten Gründen für den Fall der hier allein zu entscheidenden Istbesteuerung nicht an.

4. Dem Entstehen einer Masseverbindlichkeit bei einer im Rahmen der Istbesteuerung nach Verfahrenseröffnung erfolgten

Entgeltvereinnahmung für eine vor Verfahrenseröffnung erbrachte Leistung steht die Rechtsprechung des VII. Senats zur Aufrechnung im Insolvenzverfahren nicht entgegen. Zum Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (zuvor § 55 Nr. 1 KO), wonach die Aufrechnung unzulässig ist, „wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist“, hat der VII. Senat im Zusammenhang mit Steuervergütungen entschieden, dass diesbezügliche Ansprüche des Steuerpflichtigen insolvenzrechtlich vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens „begründet“ sind, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt, der zu der Entstehung der Steueransprüche führt, bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist (BFH, Urt. v. 5.10.2004 – VII R 69/03, BFHE 208, 10, BStBl. II 2005, S. 195 = ZInsO 2005, 542; v. 16.11.2004 – VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl. II 2006, S. 193 = ZInsO 2005, 638 und v. 31.5.2005 – VII R 74/04, BFH/NV 2005, 1745 = LNR 2005, 19054).

Diese Rechtsprechung bezieht sich, wie der VII. Senat im Urt. v. 16.1.2007 – VII R 4/06 (BFHE 216, 385, BStBl. II 2007, S. 747) ausdrücklich betont, auf das insolvenzrechtliche Aufrechnungshindernis des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (zuvor § 55 Nr. 1 KO) und die Frage, welcher Zeitpunkt maßgebend dafür ist, ob ein aufrechnender Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Insoweit geht der VII. Senat des BFH insbesondere davon aus, dass das FA den Anspruch auf Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bereits mit dem Bezug der Leistung und nicht erst mit „Erstellung der Rechnung“ schuldig wird (vgl. z.B. BFH-Urt. v. 17.12.1998 – VII R 47/98, BFHE 188, 149, BStBl. II 1999, S. 423 = LNR 1998, 11918 zu § 55 Nr. 1 KO; BFHE 208, 10, BStBl. II 2005, S. 195 = ZInsO 2005, 542; BFHE 208, 296, BStBl. II 2006, S. 193 = ZInsO 2005, 638; BFHE 216, 385, BStBl. II 2007, S. 747 = LNR 2007, 12568 und BFHE 216, 390, BStBl. II 2007, S. 745 = LNR 2007, 10584; v. 4.3.2008 – VII R 10/06, BFHE 220, 295, BStBl. II 2008, S. 506 = LNR 2008, 12940 zu § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO). Demgegenüber geht es im Streitfall weder um die Auslegung insolvenzrechtlicher Aufrechnungsverbote noch um den Zeitpunkt, zu dem der Anspruch des Unternehmers auf Vorsteuerabzug begründet ist, sondern um die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten im Hinblick auf die durch den Insolvenzverwalter vereinnahmten Leistungsentgelte.

5. Das Urteil des FG, das von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war aufzuheben und die Klage abzuweisen. Auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen kann der Senat in der Sache selbst entscheiden.

Das FA war berechtigt, die USt 2004 und 2005 durch Steuerbescheid festzusetzen. Entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz liegen Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vor, da der Kläger als Insolvenzverwalter des A in den Streitjahren Entgelte für Leistungen, die A vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht hatte, nach Verfahrenseröffnung im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 UStG vereinnahmte. Das FA hat daher die USt 2004 und 2005 zu Recht gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festgesetzt.

Anmerkung zu BFH, Beschl. v. 29. 1. 2009 – V R 64/07

von Jörn Weitzmann, Hamburg*

Mit dem Urteil hat der 5. Senat erstmals den Grundsatz „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“ durchbrochen. Mit seiner Ansicht zur Entstehung von Insolvenz- bzw. Masseverbindlichkeiten bei der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Beträgen weicht er von der Rechtsprechung anderer BFH Senate und des BGH ab. Bedeutsam ist dieses insbesondere bei Freiberuflerinsolvenzen und anderen Gewerbetreibenden, die Einnahme-Überschussrechner sind.

1. Seit der Entscheidung des GrS Reichsfinanzhofs v. 25.10.1926 (RFHE, 19, 355, BFH, BStBl. II 1975, 590; BStBl. II 1999, 423; Gottwald/Frotscher, *InsR HdB*, 3. Aufl., § 62 Rn. 1, 4, 7; Frotscher, *Besteuerung bei Insolvenz*, 6. Aufl., S. 177 ff.) gilt, dass im Spannungsfeld zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht der Grundsatz gilt: „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“. D.h., bei Steuerforderungen regelt das Steuerrecht die Frage der Entstehung den Grunde nach und die Höhe der Forderung und das Insolvenzrecht deren Einordnung und Behandlung in der Insolvenz (MünchKomm-InsO/Ehricke, 2. Aufl., § 38 Rn. 25).

2. Steuerforderungen sind i.S.v. § 38 InsO schon dann begründet, wenn sie zwar im steuerlichen Sinne noch nicht entstanden sind, der zivilrechtliche Tatbestand, der zur Entstehung der Steueransprüche führt, aber vom Schuldner vor Eröffnung des Verfahrens bereits verwirklicht worden ist (Kilger/K. Schmidt, *Insolvenzgesetz*, § 3 Anm. 4; Kuhn/Uhlenbruck, *KO*, § 3 Rn. 11, Jaeger/Henckel, § 38 Rn. 146. Nicht fällige Forderungen gelten nach § 41 InsO als fällig. War die Steuerforderung nach § 38 AO noch nicht entstanden, aber bereits die steuerliche Beziehung i.S.d. § 38 InsO begründet, ist die Steuerforderung befristet i.S.d. § 163 BGB wie eine aufschiebend bedingte Forderung zu behandeln; BFH, BStBl. II 1976; Gottwald/Frotscher, *InsR HdB*, 3. Aufl. § 63 Rn. 7). Nach st. Rspr. des BFH kam es im Konkurs des Steuerpflichtigen für die Frage, ob ein Anspruch als Konkursforderung zu berücksichtigen sei, nicht darauf an, ob der Anspruch zum Zeitpunkt der Konkursöffnung im steuerrechtlichen Sinne entstanden war. Nach konkursrechtlicher Vorschrift (§ 3 Abs. 1 KO) war nicht die Vollrechtsentstehung, sondern der Zeitpunkt, in dem nach konkursrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden war, maßgebend (st. Rspr., vgl. BFH – VII R 119/91, BStBl. II 1994, 83 = LNR 1993, 11216; BFH – VIII R 58/77, BStBl. II 1979, 639 = LNR 1979, 10461; BFH – II R 93/70, BStBl. II 1976, 77 = LNR 1975, 10618. Tipke/Kruse/Loose, § 251 Rn. 5, 81; Stadie, in: Bork/Koschmieder, *FAHdb Insolvenzrecht*, 20.32; a.A. Stadie, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, *UStG*, § 18 Rn. 826, 829; Farr, *Besteuerung in der Insolvenz*, S. 167; Maus, *Steuern im Insolvenzverfahren*, Rn. 32 ff.). Nach Ansicht des V. Senats beurteilt sich nach Eröffnung des Konkursverfahrens die Geltendmachung von Steuerforderungen ausschließlich nach Konkursrecht (die Auffassung des V. Senats, dass eine Konkursforderung nur dann anzunehmen sei, wenn der begründende Tatbestand im Zeitpunkt der Konkursöffnung vollständig verwirklicht, also abgeschlossen sei, hat in den entschiedenen Fällen nicht zu einer abweichenden Entscheidung geführt, BFH – V R 29/86, BStBl. II 1989, 434 = LNR 1988, 11114).

3. Der Gesetzgeber der InsO hat gegenüber der Regelung in der KO inhaltlich keine Änderung vorgenommen; § 38 InsO

entspricht inhaltlich der Vorschrift des § 3 Abs. 1 KO (Balz/Landfermann, *Die neuen Insolvenzgesetze*, S. 119). Entsprechend hat auch die Finanzverwaltung in ihrem Rundschreiben (BMF v. 17.12.1998 – IV A 4-S 0550-28/98, Ziff. 4.2, BStBl. I 1998, S. 1500 ff.) darauf hingewiesen, dass es nach der InsO für die Einordnung der zum Verfahren anzumeldenden Ansprüche nunmehr nur noch auf den Zeitpunkt der Begründetheit ankomme. Auf die steuerrechtliche Entstehung der Forderung im Insolvenzverfahren sei demnach nicht mehr abzustellen. Daraus schließt das BMF, dass eine Abgabeforderung – unabhängig von der steuerrechtlichen Entstehung – immer dann als Insolvenzforderung i.S.d. § 38 InsO anzusehen sei, wenn der Rechtsgrund im Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung bereits gelegt war. Nach der Rechtsprechung bestand Kontinuität (BFH – VII R 69/03, ZInsO 2005, 542). Der BFH führte aus, dass für die Einordnung der Steuerforderungen die maßgebliche zivilrechtliche Wertung entscheidend sei. Maßgebend ist danach, ob nach zivil-(insolvenz-)rechtlichen Grundsätzen ein Anspruch vor Insolvenzeröffnung entstanden sei oder nicht. Dieses gelte auch, obwohl die maßgeblichen Aufrechnungsmöglichkeiten im Insolvenzrecht eingeschränkt worden seien.

4. In seinem Urt. v. 29.1.2009 vertritt der 5. Senat – abweichend von den anderen BFH-Senaten – die Auffassung, dass sich die Einordnung eines Steueranspruchs als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit nach dem Zeitpunkt richte, zu dem der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei. Für den Bereich der Ist-Versteuerung liest er aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ein weiteres Tatbestandsmerkmal, dass der Vereinnahmung, heraus. Danach entstehe der Steueranspruch im Rahmen der Ist-Versteuerung erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt wurde. Er sieht dieses Argument gestützt durch den Umstand, dass der Unternehmer „als Steuereinnahmer für Rechnung der Staatskasse“ tätig werde und auch der Aussonderungsberechtigte nicht die Herausgabe eines im Preis enthaltenen Steueranteils verlangen könne (BGH, ZInsO 2008, 619 betraf den Fall einer Ersatzaussonderung nach unberechtigter Veräußerung). Der 5. Senat betritt „terra incognita“ und führt weiter aus, dass dem Insolvenzverwalter bei Berechnung der USt nach vereinnahmten Beträgen die USt rechtsgrundlos zugestossen sei und sie damit zur allgemeinen Befriedigung nicht zur Verfügung stünde.

5. Das Urteil ist rechtsfehlerhaft, ihm ist nicht zu folgen. Bei dem Insolvenzrecht handelt es sich um „klassisches Kollisionsrecht“. Der Schuldner ist nicht mehr in der Lage, gegenüber allen Beteiligten den ihm obliegenden Verpflichtungen nachzukommen; er wird deshalb in einem Gesamtvollstreckungsverfahren in seinen Rechten beschränkt. Mit der *par conditio creditorum* werden gleichzeitig auch die Rechte der Gläubiger eingeschränkt. Diese können nur noch nach den Vorschriften der InsO geltend gemacht werden, § 87 InsO. Nach dem Grundsatz „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“ erfolgt die Einordnung der maßgeblichen steuerrechtlichen Forderungen auf Grundlage der Insolvenzordnung, nach § 38 InsO (der Vorrang des Insolvenzrechts hat Gesetzesrang; § 251 Abs. 2 AO; Tipke/Kruse/Loose, § 251 Rn. 8). Danach gelten Steuerforderungen

* Fachanwalt für Steuerrecht und Insolvenzrecht, RAe Kilger & Fülleborn.

als begründet, wenn ihr zivilrechtlicher Tatbestand gelegt wurde. Bei Steuerforderungen ist nicht zu verlangen, dass die Forderung auch entstanden und/oder fällig ist (MünchKomm-InsO/Ehrlicke, § 38 Nr. 25; Jaeger/Henckel, § 38 Rn. 146; HambKomm-InsO/Lüdtke, 2. Aufl., § 38 Rn. 53). Denn der steuerrechtliche Entstehungszeitpunkt ist zumeist nicht aus materiell-rechtlichen, sondern aus verfahrenstechnischen und/oder Vereinfachungsgründen auf das Ende eines Kalendermonats, -vierteljahres und -jahres verlegt worden (Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, Rn. 1583; Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rn. 1724 ff.). Die anderen Senate respektieren im Kollisionsfall das Vorrecht der InsO. In st. Rspr. halten sie daran fest, weil ansonsten die Finanzämter die maßgeblichen Vorschriften über die Anmeldung von Insolvenzforderungen unterlaufen könnten. Werden Insolvenzforderungen dennoch durch Steuerbescheid festgesetzt, ist der Steuerbescheid nichtig (BFH – I R 33/01, BStBl. II 2003, 630 = ZInsO 2003, 471; BFH – VIII R 14/02, BStBl. II 2005, 246 = ZInsO 2005, 97; Gottwald/Frotscher, Insolvenzrechtshandbuch, 3. Aufl., § 125 Rn. 4). Der 5. Senat greift mit dem Urteil in die insolvenzgesetzlich vorgeschriebene Befriedigungsreihenfolge ein. Die Befriedigungsreihenfolge der Insolvenzordnung ist der richterlichen Rechtsfortbildung entzogen (BVerfGE 65, 182 = NJW 84, 475). Das Urteil stellt einen enteignungsgleichen Eingriff in die Rechte der anderen Gläubiger, deren Insolvenzforderung durch die Einräumung eines konstruierten Massevorrechts entwertet werden, dar. Aus den Motiven zur InsO ergibt sich, dass der Gesetzgeber die Konkursvorrechte abschaffen wollte, da sie wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sind und zu ungerechten Verfahrensergebnissen führen (Balz/Landfermann, Die neuen Insolvenzgesetze, S. 16). Die Abschaffung der Vorrechte dient der Verteilungsgerechtigkeit. Das Urteil stellt sich auch als Verstoß gegen das steuerrechtliche Legalitätsprinzip dar. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Das Steuergesetz kann Rechtsgrundlage für einen berechtigten Eingriff im Steuerverhältnis sein. Dieses gilt jedoch nicht für Eingriffe gegenüber Dritten. Im Fall der *par conditio creditorum* überlagert das Gemeinschaftsrecht, die Gesamtvollstreckung, die Geltendmachung des einzelnen Anspruchs.

Obwohl die Differenzen zwischen dem 5. und den anderen Senaten zur Entstehung der Insolvenzverbindlichkeiten offenkundig sind, wurde bisher der Große Senat nicht angerufen (Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, Rn. 1725; MünchKomm-InsO/Kling/Schüppen/Ruh, Rn. 130; Waza/Uhländer/Schmittmann, Rn. 1583 ff.).

6. Die in den Forderungen enthaltene USt kann nicht gesondert geltend gemacht werden. Es handelt sich bei den Umsatzsteueranteilen um unselbstständige Besteuerungsgrundlagen, d.h. nicht mit Rechtsbehelfen selbstständig anfechtbare Teile des Steuerbescheids (Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 16 Rn. 15.). Es ist deshalb nicht erklärlich, warum die „umsatzsteuerliche Nebenleistung“ nicht das Schicksal der Hauptleistung teilen soll. Unverständlich ist auch, warum die Steuer bei der Berechnung nach vereinnahmten Beträgen anders als die Steuer bei der Berechnung nach vereinbarten Beträgen berechnet werden soll, zumal es sich hier um eine Vereinfachungsmaßnahme handelt (Bork/Koschmieder/Stadie, FAHdB Insolvenzrecht, 20.32.).

7. Der 5. Senat weicht mit der v.g. Entscheidung von der st. Rspr. der anderen BFH-Senate ab. Der Senat hätte deshalb den

großen Senat anrufen müssen, § 11 FGO. Die Vorlage ist verpflichtend (Tipke/Kruse/Brandes, § 11 FGO, Rn. 3; Gräber/Ruban, FGO, Rn. 4.). Dieselbe Rechtsfrage ist gegeben, wenn eine divergierende Auslegung derselben Gesetzesstelle vorliegt und/oder wenn der gleiche Rechtsgrundsatz/Begriff, der in mehreren Gesetzen zum Ausdruck kommt, verschieden gehandhabt wird (GrS, BGHZ 9, 179; GmS OGB, BFHE 109, 206; Tipke/Kruse/Brandes, § 11 FGO, Rn. 7; Gräber/Rubahn, § 11 FGO Rn. 4.). Wegen des Bruchs mit dem Grundsatz „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“ und der Divergenz zu der zivilrechtlichen Rechtsprechung wäre darüber hinaus der Gemeinsame Senat anzurufen.

8. Der Praxis ist zu wünschen, dass die Rechtsfragen kurzfristig dem Großen Senat vorgelegt werden. Der Insolvenzverwalter genießt für Altfälle Vertrauensschutz im Rahmen des § 176 AO.