

## Die Richtlinie (EU) 2019/1023 vom 20.6.2019

### Der präventive Restrukturierungsrahmen (Teil II. der Richtlinie) aus der Perspektive des Umsatzsteuerrechts

Leipzig, 25. Februar 2020

RA/StB Dr. Günter Kahlert, Hamburg

## Agenda (nach dem Ablauf des präventiven Restrukturierungsrahmens)

- I. Wahrscheinliche Insolvenz
- II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen
- III. Restrukturierungsplan

## I. Wahrscheinliche Insolvenz (1/3)

### Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (1/2)

- Grundlagen
  - Art. 90 Abs. 1 MwStSysRL: **Leistender** hat die Umsatzsteuer zu berichtigen bei „**der vollständigen oder teilweisen Nichtzahlung**“. Art. 185 Abs. 2 MwStSysRL (Wahlrecht der Mitgliedstaaten): **Leistungsempfänger** hat korrespondierend die Vorsteuer zu berichtigen, wenn „**keine oder eine nicht vollständige Zahlung erfolgt**“. Durch den EuGH ist noch nicht geklärt, **wie lange** der Leistende bei der Soll-Besteuerung die Umsatzsteuer **vorfinanzieren** muss. (dazu *Wäger*, in Sölch/Ringleb, UStG, 9/2019, § 17 Rz. 115 ff.).
  - § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG: **Leistender** hat die Umsatzsteuer und korrespondierend hat der **Leistungsempfänger** (hier: der **Schuldner**) die Vorsteuer zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für den Leistenden **uneinbringlich** geworden ist.
  - **Uneinbringlich** ist eine Forderung nach dem BFH **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.
  - Das ist z.B. der Fall bei Bestellung eines **vorläufigen Insolvenzverwalters** mit Zustimmungsvorbehalt (BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506) und bei **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).

## I. Wahrscheinliche Insolvenz (2/3)

### Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner? (2/2)

- Auslegung des Begriffs „wahrscheinliche Insolvenz“
  - Richtet sich nach nationalem Recht, Art. 2 Abs. 2 Buchstabe b) (= drohende Zahlungsunfähigkeit?)
- Die „wahrscheinliche Insolvenz“ als solche erfüllt m.E. **nicht** die vorstehenden Kriterien der Uneinbringlichkeit des vereinbarten Entgelts für den Leistenden.
  - Denn die Durchsetzbarkeit der Forderung ist weiter durch Einzelzwangsvollstreckung möglich.

## I. Wahrscheinliche Insolvenz (3/3)

### Umsatzsteuerberichtigung durch den Schuldner?

- **„Rechtliche Uneinbringlichkeit“** (sog. 1. Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG) 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)
  - Da (nur) eine „wahrscheinliche Insolvenz“ vorliegt und diese als solche keine Durchsetzungssperre der Forderung bewirkt, ist die Erhebung des Umsatzsteueranteils – anders als im Insolvenzverfahren – m.E. nicht gesondert sicherzustellen.

## II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen (1/5)

### Vorsteuerberichtigung durch den Schuldner?

- Das erscheint möglich.
  - Denn für die Dauer der Nichtdurchsetzbarkeit könnte möglicherweise ein Zeitraum von 60 Kalendertagen maßgeblich sein, dazu *Wäger*, in *Sölch/Ringleb*, UStG, 9/2019, § 17 Rz. 116.

### Vermeidung einer Vorsteuerberichtigung?

- Das erscheint möglich.
  - Nach BFH, Urt. v. 13.1.2005 – V R 21/04, BFH/NV 2005, 928 setzt eine (vorherige) „Umwandlung“ einer Forderung aus erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen in eine Darlehensforderung voraus, dass der Schuldner in der Lage wäre, das von ihm geschuldete Entgelt zu zahlen. So könnte der Fall bei einer „wahrscheinlichen Insolvenz“ liegen.

## II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen (2/5)

### Umsatzsteuerberichtigung durch den Schuldner?

- „**Rechtliche Uneinbringlichkeit**“ (sog. 1. Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG) 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)
  - M.E. nein. Denn (1) von der „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ können nur Verbindlichkeiten und nicht auf (offene) Forderungen des Schuldners erfasst sein und (2) es kommt aufgrund der „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ – anders als im Insolvenzverfahren – nicht zu einer Aufspaltung des Unternehmens in verschiedene Unternehmensteile. Denn das gesamte Vermögen des Schuldners haftet weiter für die gesamten Verbindlichkeiten des Schuldners.

## II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen (3/5)

### Steueransprüche (§ 37 Abs. 1 AO)

- **Setzt deren „Aussetzung“ eine Steuerfestsetzung (Bescheid) voraus?**
  - M.E. ja. Denn nur eine festgesetzte Steuer kann durchgesetzt werden (§ 218 Abs. 1 AO).

### Unterbrechung des Steuerfestsetzungsverfahrens?

- M.E. nein.
  - Denn die Rechtswirkungen der „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ beschränken sich auf die Durchsetzung der Steuerforderung (Vollstreckungsverfahren).



## II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen (4/5)

### Steuerhaftung? (1/2)

- Wie die Aussetzung der Vollziehung hat die „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ **keinen** Einfluss auf die **Fälligkeit** der Steuerforderung. Für die Dauer der Aussetzung der Vollziehung darf die Finanzbehörde vom Regelungsgehalt des Bescheides allerdings – wie im Falle der „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ – **keinen** Gebrauch machen.
- Deshalb wird für die Aussetzung der Vollziehung 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, dazu *Rüsken*, in Klein, AO, 14. Auflage 2018, § 69 Rz. 20a.
- Dieses Ergebnis sollte **auch** dann gelten, wenn eine Steuerforderung Gegenstand der „Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen“ ist.

## II. Aussetzung von Einzelvollstreckungsmaßnahmen (5/5)

### Steuerhaftung? (2/2)

- Für den Fall, dass eine Aussetzung der Vollziehung gewährt worden ist, wird allerdings eine **Mittelvorsorgepflicht** vom BFH bejaht, Urt. v. 29.8.2018 – XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7. Das könnte für eine Mittelvorsorgepflicht des Geschäftsführer auch **im** Restrukturierungsrahmen sprechen.
- Weitergehend hat das OVG Münster (Beschl. v. 15.11.2019 – 14 B 1443/19, juris, rkr.) entschieden, der Geschäftsführer habe die Pflicht, Vorsorge zu treffen, dass **erkennbar entstehende** Steuerschulden im Zeitpunkt der **Fälligkeit** getilgt werden können.
  - Dies gelte recht im Zeitpunkt, in dem wegen **Zahlungsunfähigkeit** oder **Überschuldung** (§ 15a Abs. 1 Satz 1 InsO) oder wegen **drohender Zahlungsunfähigkeit** (§ 18 InsO) Insolvenzantrag hätte gestellt werden können.
  - Die Mittelvorsorgepflicht gebiete es in diesen Fällen, wenn die Steuerzahlung **nicht** auf andere Weise gesichert werde, den Geschäftsbetrieb **nur unter** Insolvenzbedingungen aufrecht zu erhalten. Denn in diesem Fall würden die Steuerschulden als Masseverbindlichkeiten qualifiziert (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) und seien vorrangig (§ 53 InsO) zu berichtigen. **Beachte:** Das OVG Münster berücksichtigt nicht das vorläufige Insolvenzverfahren.
- **Beachte:** Das OVG Münster setzt sich, wie es ausdrücklich sagt, in Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH. Danach besagt die Mittelvorsorgepflicht, dass Steuerschulden **grundsätzlich im gleichen Umfang wie die anderen Verbindlichkeiten zu tilgen** sind, dazu *Rüsken*, in Klein, AO, 14. Auflage 2018, § 69 Rz. 58 ff.

## III. Restrukturierungsplan (1/4)

### Erlass von Umsatzsteuer (1/3)

- Umsatzsteuer ist bereits **vor** Einreichung des Restrukturierungsplans entstanden (1/2)
  - Es stellt sich die Frage, ob die Berücksichtigung eines Steueranspruchs im Restrukturierungsplan (1) die **materiell-rechtliche Verwirklichung** des Steueranspruchs, (2) die Abgabe einer **Steuererklärung** oder (3) die (unstreitige) **Festsetzung** des materiell-rechtlich entstandenen Steueranspruchs durch Bescheid voraussetzt. Zur Beantwortung dieser Frage sind insbesondere die folgenden Überlegungen einzubeziehen:
    - Art. 8 Abs. 1 sieht vor, dass der gemäß Art. 9 zur Annahme vorgelegte **Restrukturierungsplan** gemäß Art. 10 insbesondere die folgenden **Informationen enthalten** muss: (1) gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe b) die Vermögenswerte und **Verbindlichkeiten** des Schuldners zum Zeitpunkt der Einreichung des Restrukturierungsplans, (2) gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe c) die Benennung oder Beschreibung der **betroffenen Parteien** sowie ihre unter den Restrukturierungsplan fallenden **Forderungen** oder Beteiligungen und (3) gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchstabe g) i) die vorgeschlagenen **Restrukturierungsmaßnahmen** im Sinne des Art. 2 Abs. 2 Nr. 1.
    - Die Umsatzsteuer (nach Zwangssaldierung von Umsatzsteuer, Vorsteuer und Berichtigungen) **entsteht** (materiell-rechtlich) mit Ablauf des Besteuerungszeitraumes und ist **durchsetzbar** (§ 218 Abs. 1 AO) nach ihrer Festsetzung, insbesondere aufgrund Umsatzsteuervoranmeldung (§ 168 Satz 1 AO).
    - Der Restrukturierungsrahmen enthält **kein** dem Insolvenzverfahren (§§ 174 ff. InsO) vergleichbares **Feststellungsverfahren** zur Klärung streitiger (Steuer-) Forderungen.
    - Steuerforderungen entstehen **kraft Gesetzes** (§ 38 AO) und Steuerbescheide **binden** in den Grenzen ihrer Bestandskraft andere Gerichte und Behörden (BGH, Urt. v. 21.9.2006 – IX ZR 89/05, ZIP 2006, 2234).

## III. Restrukturierungsplan (2/4)

### Erlass von Umsatzsteuer (2/3)

- Umsatzsteuer ist bereits **vor** Einreichung des Restrukturierungsplans entstanden (2/2)
  - Nach dem EuGH (Urt. v. 7.4.2016 – C-546/14, Degano Trasporti, MwStR 2016, 379) ist ein Verzicht auf Umsatzsteuer nur zulässig, 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.
  - Es stellt sich die Frage, ob Deutschland nach ErwG 52 Steuerforderungen **ausnehmen** könnte, weil sie nach dem nationalen Recht einen „**privilegierten Status**“ gemäß § 55 Abs. 4 InsO oder nach der BFH-Rechtsprechung (insbesondere sog. 1. und 2. Berichtigung) genießen.

## III. Restrukturierungsplan (3/4)

### **Erlass von Umsatzsteuer (3/3)**

- Umsatzsteuer entsteht **erst durch** eine im Restrukturierungsplan vorgesehene Maßnahme
  - Da der **Schuldenerlass** eines privaten Gläubigers auf Forderungen aus erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen nach dem BFH die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zur Folge hat (BFH, Urt. v. 28.9.2000 – V R 37/98, BFH/NV 2001, 491) 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.

### III. Restrukturierungsplan (4/4)

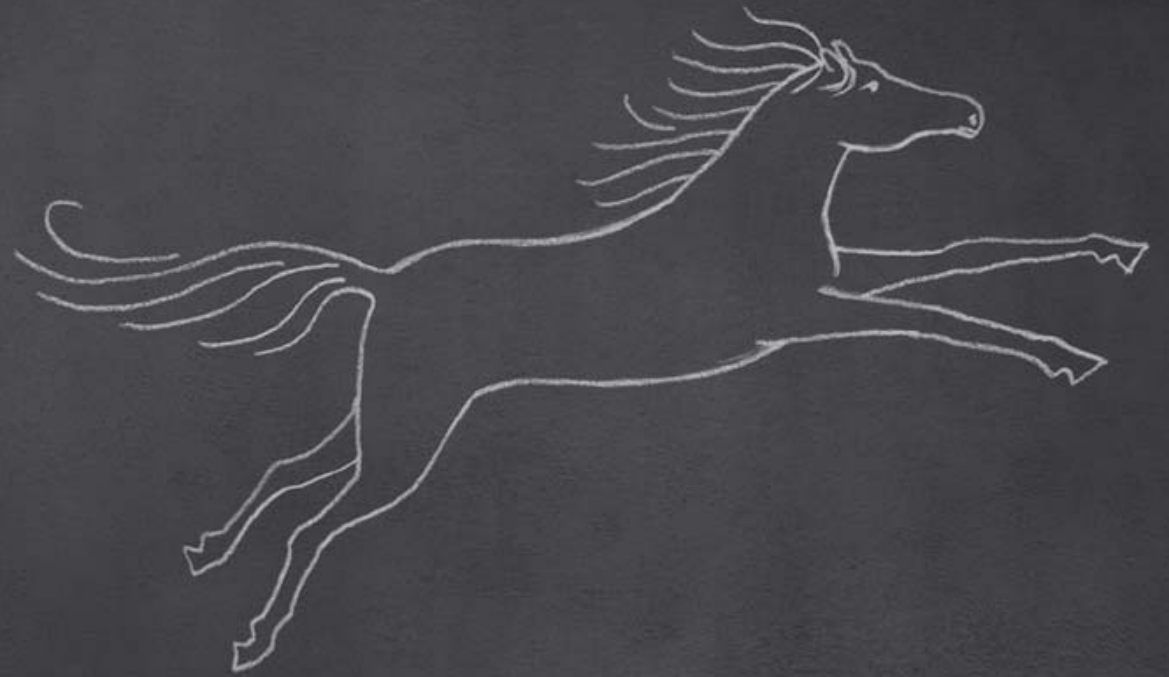
#### Änderung eines im Restrukturierungsplan erfassten Steueranspruchs?

- Nach dem BFH (Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl II 2015, 577) können Steuerbescheide, die in einem bestätigten **Insolvenzplan** berücksichtigt worden sind, **nicht** mehr geändert werden.
  - Der BFH hat dies damit begründet, dass der Insolvenzplan rechtsgestaltend für und gegen alle Beteiligten des Insolvenzverfahrens wirke und nicht nur, wie die Feststellung zur Tabelle, inter partes. Deshalb würde eine Änderung den **Wegfall der Geschäftsgrundlage** bewirken.
  - Es stellt sich die Frage, ob diese Grundsätze **auch** auf einen Restrukturierungsplan Anwendung finden.

## 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.

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

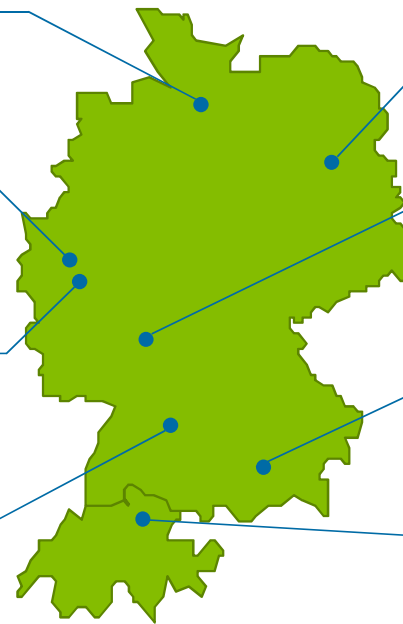
MesseTurm  
Friedrich-Ebert-Anlage 49  
60308 Frankfurt a.M.  
T +49 69/717 03-0  
F +49 69/717 03-100  
frankfurt@fgs.de

### 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