

# **Zweiter deutsch-französischer Sanierungsgipfel**

Umsatzsteuer in der Insolvenz:  
Verdeckte staatliche Beihilfe durch unterschiedliche Behandlung  
innerhalb Europas?

**Berlin, 4. September 2015**

**RA/StB Dr. Günter Kahlert**  
Hamburg

**RA J. Ernst Degenhardt, MJur. (Oxford)**  
Avocat au Barreau de Paris

# Gliederung

1. Unterschiedliche Erhebung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren
2. Unterschiedliche Kriterien zur Beurteilung der Umsatzsteuer als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit
3. Kriterien in Frankreich
4. Kriterien in Deutschland
5. Unterschiedliche Verfahrensziele in Deutschland und Frankreich als Ursache für die unterschiedlichen Kriterien oder als Koinzidenz?

# Unterschiedliche Erhebung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren

## Frankreich

- Fiskusvorrechte (*privilèges*), für USt. (TVA) auf den beweglichen Sachen des Schuldners (Art. 1926 des frz. Steuergesetzbuchs (*Code général des impôts – CGI*))
- **Insolvenzforderung** (*créance antérieure*)

## Österreich

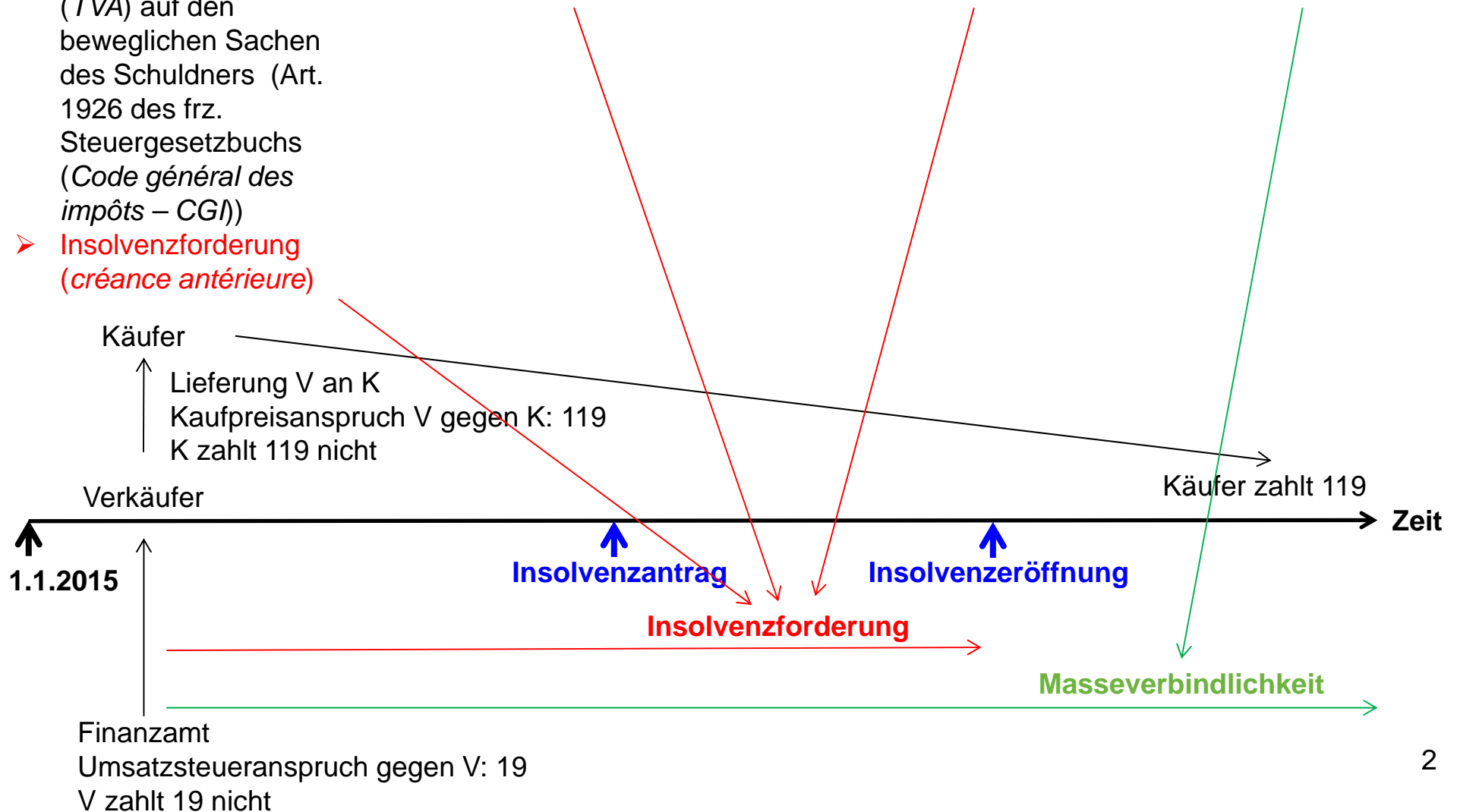
- Keine Fiskusvorrechte
- **Insolvenzforderung**

## England

- Keine Fiskusvorrechte
- **Insolvenzforderung**

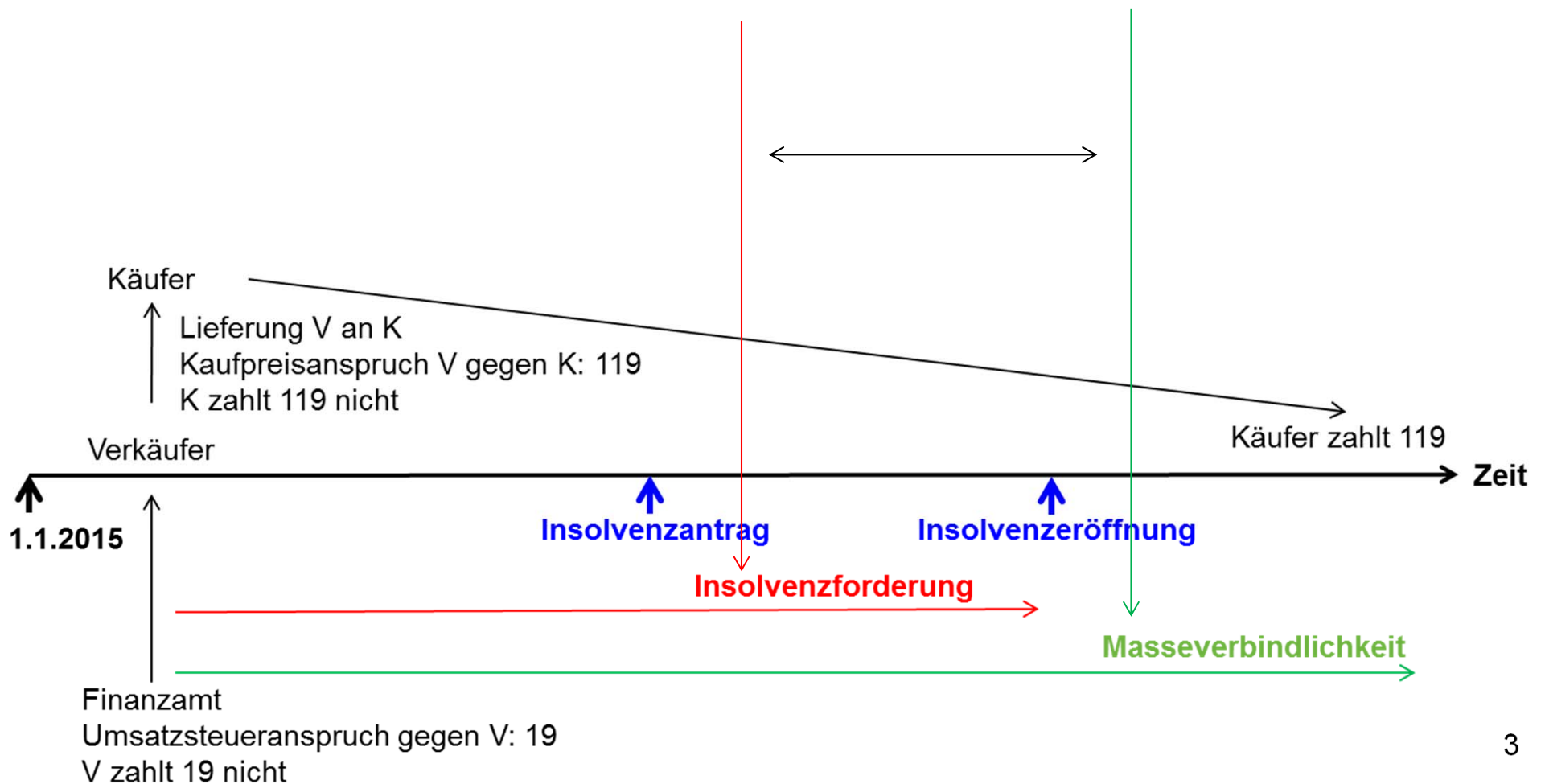
## Deutschland

- Keine Fiskusvorrechte
- **Masseverbindlichkeit**

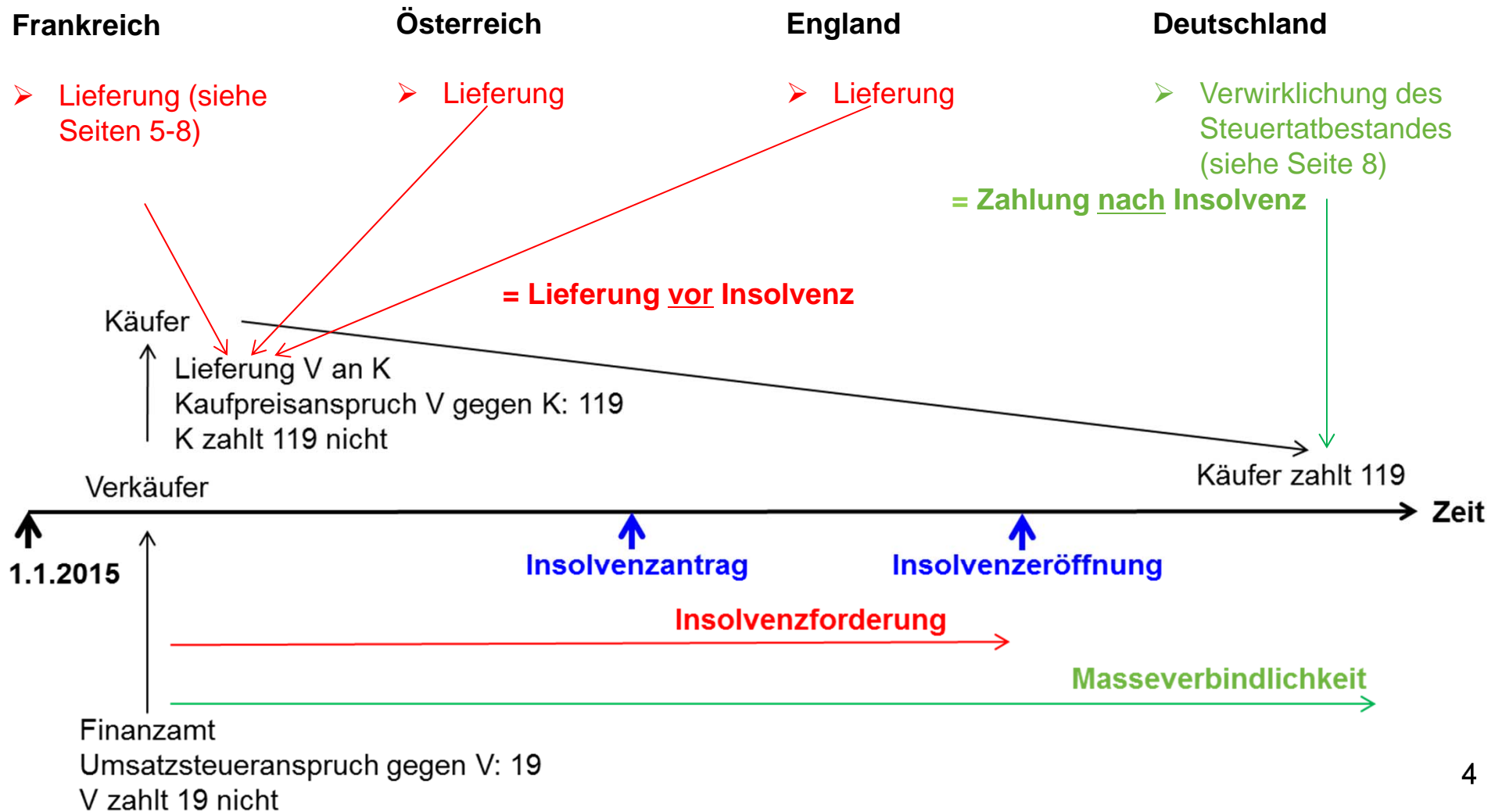


# Unterschiedliche Kriterien zur Beurteilung der Umsatzsteuer als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit (1/2)

## Insolvenzforderung $\neq$ Masseverbindlichkeit



# Unterschiedliche Kriterien zur Beurteilung der Umsatzsteuer als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit (2/2)



## Kriterien in Frankreich (1/4)

### Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseforderung betreffend die Umsatzsteuerforderung

- Kein vorläufiges Insolvenzverfahren in Frankreich
- Verschiedene Verfahrenstypen: Sanierungsverfahren (*sauvegarde*), Restrukturierungsverfahren (*redressement judiciaire*) und Liquidationsverfahren (*liquidation judiciaire*), jeweils mit Varianten (zu den Verfahrenstypen, vgl. Degenhardt, NZI 2014, 433 ff.)
- Das in 2005 geschaffene Sanierungsverfahren, das nur Unternehmen offensteht, die noch nicht zahlungsunfähig sind (Überschuldung ist in Frankreich kein Eröffnungsgrund) konnte zunächst nur bei drohender Zahlungsunfähigkeit eröffnet werden. Seit der Reform vom 18.12.2008 reichen "Schwierigkeiten, die der Schuldner nicht überwinden kann", so dass der Anwendungsbereich weiter als derjenige von § 18 InsO ist. Den weiten Anwendungsbereich des Sanierungsverfahrens hat der Kassationsgerichtshof in seiner Entscheidung „*Cœur Défense*“ vom 8.3.2011 ausdrücklich bestätigt.

## Kriterien in Frankreich (2/4)

### Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseforderung betreffend die Umsatzsteuerforderung

- Für das Vorliegen einer „Masseforderung“ (*créance postérieure méritante*) sind 3 Voraussetzungen zu erfüllen (vgl. Art. 622-17 des frz. HGB (*Code de commerce – C. com.*), der im Sanierungs- und Restrukturierungsverfahren gilt, bzw. Art. 641-13 C. com. im Liquidationsverfahren:
  - „Masseforderung“ kann nur Forderung sein, deren Entstehungstatbestandsbestand (*fait générateur*) nach dem Eröffnungsurteil liegt
    - Gem. Art. 269 Abs. 1 lit. a) CGI) ist *fait générateur* der TVA die Lieferung bzw. Erbringung der Leistung (vorliegend daher eine Insolvenzforderung - *créance antérieure*)
    - Auf den Fälligkeitszeitpunkt kommt es für die Abgrenzung nicht an

## Kriterien in Frankreich (3/4)

### Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseforderung betreffend die Umsatzsteuerforderung

- Die Forderung muss ordnungsgemäß entstanden sein (*née régulièrement*), d.h. im Einklang mit den Verfahrensregelungen (insbes. betr. die Zuständigkeitsverteilung zwischen Schuldner und Insolvenzverwalter)
- Seit dem Gesetz v. 26.07.2005, das die Finanzierungsfunktion des Privilegs betont, muss die Forderung zudem für die Zwecke des Verfahrens oder der Beobachtungsphase oder einer in dieser Phase an den Schuldner erfolgten Leistung entstanden sein (*„pour les besoins du déroulement de la procédure ou de la période d'observation, ou en contrepartie d'une prestation fournie au débiteur pendant cette période“*) - teleologisches Kriterium der Nützlichkeit ihres Entstehungsgrunds – nicht der Forderung - für das Verfahren
  - Betreffend Steuerforderung bejahte die Rechtsprechung dies bisher recht großzügig



## Kriterien in Frankreich (4/4)

### Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseforderung betreffend die Umsatzsteuerforderung

- Eine Kehrtwende könnte ein Urteil des obersten Zivilgerichts vom 14.10.2014 betreffend Grundsteuer eingeleitet haben, wonach im Liquidationsverfahren die Grundsteuer, deren Entstehung nicht an die Vermietung des Grundstücks anknüpft, nicht für die Zwecke des Verfahrens entsteht
- Im Wesentlichen unstreitig ist jedenfalls, dass Umsatzsteuer auf Leistungen, die nach Verfahrenseröffnung erfolgen, eine „Masseforderung“ darstellt
- Sofern keine „Masseforderung“ vorliegt, ist zu berücksichtigen, dass dem Fiskus zahlreiche Vorzugsrechte („*privilèges*“) eingeräumt wurden, die in Kapitel IV (Sicherheiten und Vorzugsrechte) des Buchs II (Einziehung der Steuer) des CGI geregelt sind. Betr. die USt. ist in Art. 1926 CGI vorgesehen, dass der Fiskus ein Vorzugsrecht hat, das auf den beweglichen Sachen des Steuerschuldners lastet
- Der Rang des Vorzugsrechts ergibt sich aus einem komplizierten Zusammenspiel der Regeln des 4. Buchs des frz. Zivilgesetzbuchs (Kreditsicherheiten), den Bestimmungen des CGI und denjenigen des 6. Buch des frz. HGB, in welchem das Insolvenzrecht kodifiziert ist (generell gilt, dass insbes. das Supervorzugsrecht der Arbeitnehmer vorrangig ist).

# Kriterien in Deutschland

**V. Senat des BFH** (Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, DStR 2014, 2452 Rz. 38)

- Auslegung des UStG und der InsO im Sinne der Anknüpfung an die Verwirklichung des Steuertatbestandes sei **unionsrechtlich** geboten, um die Erhebung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren sicherzustellen
  - Der Leistende sei „Steuereinnahmer zugunsten des Staates“. Danach ist der durch den Leistenden vereinnahmte Umsatzsteueranteil gewissermaßen „Treugut“

## Deutschland

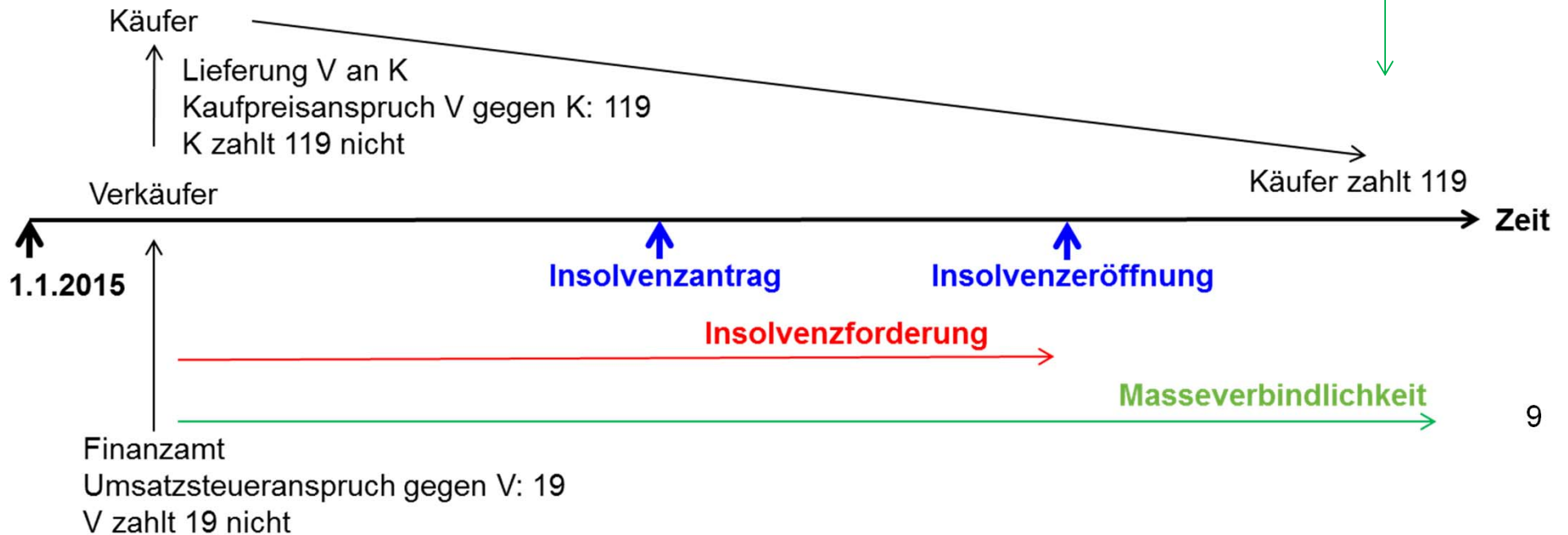
- Verwirklichung des Steuertatbestandes

**Seer** (Vortrag an der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf am 21.11.2014)

- Nichterhebung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren stelle einen Verstoß gegen das **Beihilfeverbot** dar = **Zahlung nach Insolvenz**

**Kahlert** (DStR 2015, 1485)

- Danach treffe den BFH eine **Vorlagepflicht** an den EuGH, um eine einheitliche Auslegung in Europa zu gewährleisten



## Unterschiedliche Verfahrensziele in Deutschland und Frankreich als Ursache für die unterschiedlichen Kriterien oder als *Koinzidenz*?

- Hauptziel des deutschen Insolvenzverfahrens ist gem. § 1 InsO immer noch die Gläubigerbefriedigung. Erhalt des Unternehmens ist hierzu ein mögliches Mittel und nachgeordnetes Verfahrensziel
- Für das Sanierungsverfahren (*procédure de sauvegarde*) und für das Reorganisationsverfahren (*procédure de redressement*) hat der französische Gesetzgeber jedoch als Ziele die Fortsetzung des Geschäftsbetriebs, den Erhalt der Arbeitsplätze und die „Bereinigung des Passivs“ (*l'apurement du passif*) als Ziele definiert (Art. L620-1 bzw. L. 631-1. C.com.). Die Rangigkeit entspricht nach h.M. der Reihenfolge, in der diese Ziele genannt sind.
- „Bereinigung“ des Passivs ist nicht gleichbedeutend mit „Befriedigung“
- Auch im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Behandlung, die in Frankreich weniger als in Deutschland die Liquidität des Schuldners belastet, entspricht das französische Recht eher der Empfehlung der EU vom 12.3.2014 „für einen neuen Ansatz im Umgang mit unternehmerischem Scheitern und Unternehmensinsolvenzen“ (2014/135/EU), in finanziellen Schwierigkeiten befindlichen, wirtschaftlich bestandsfähigen Unternehmen zu ermöglichen, frühzeitig eine Restrukturierung vorzunehmen, um eine Insolvenz zu verhindern

**Herzlichen Dank**  
**für Ihre Aufmerksamkeit**

Rechtsanwalt/Steuerberater  
**Dr. Günter Kahlert**  
White & Case LLP  
Valentinskamp 70 / EMPORIO  
20355 Hamburg  
guenter.kahlert@whitecase.com

Rechtsanwalt  
**J. Ernst Degenhardt, MJur. (Oxford)**  
Avocat au barreau de Paris  
Solicitor (England & Wales)  
White & Case LLP  
Graf-Adolf-Platz 15  
40213 Düsseldorf  
ernst.degenhardt@whitecase.com