

Hinweise des VID zur befristeten Absenkung des Umsatzsteuersatzes von 19 Prozent auf 16 Prozent

Mit der Absenkung des Umsatzsteuersatzes von 19 Prozent auf 16 Prozent bzw. von 7 Prozent auf 5 Prozent gemäß § 12 UStG für das zweite Halbjahr 2020 ergeben sich bei der Abrechnung von Vergütungen im Rahmen von Regel- und Verbraucherinsolvenz(eröffnungs)-, Restschuldbefreiungsverfahren und Verfahren in Eigenverwaltung (Sachwaltungen) Auswirkungen, die in der Praxis teilweise erhebliche Probleme aufwerfen und zu deren Bewältigung bzw. Vermeidung nachfolgende Hinweise (Änderungen vorbehalten) erteilt werden:

I. Auswirkungen auf die Vergütungsfestsetzung

Die Maßgeblichkeit des Steuersatzes auf die Leistungen in den Verfahrensstadien bestimmt sich danach, ob es sich um teilbare oder einheitliche Leistungen handelt und wann diese erbracht sind. Hier sind unterschiedliche Sachverhalte zu unterscheiden:

Gutachter (keine teilbare Leistung, Zeitpunkt der Vorlage entscheidend)

Bei der Erledigung des Sachverständigenauftrages handelt es sich nicht um eine teilbare, sondern um eine **einheitliche Leistung** (vgl. Kammergericht Berlin, Urteil vom 21.02.2007, 26 U 230/01); mit Verweis auf Bins / Dörndorfer / Zimmermann § 24 JVEG Randnummer 1 bis 6). Die Leistung ist danach erbracht, wenn das (mangelfreie) Gutachten vorgelegt wird.

Einzelne Gerichte vertreten ggf. die Auffassung, dass der Zeitpunkt des Gutachterauftrages maßgeblich sei und beziehen sich dabei auf § 24 JVEG. Dieser bezieht sich jedoch lediglich auf die Höhe des Honorars (Stundensatz) als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer, nicht aber auf den anzuwendenden Umsatzsteuersatz.

Es ist also der Steuersatz anzuwenden, der bei **Abgabe des Gutachtens** (Eingang bei Gericht) gilt. Wurde das Gutachten bis einschließlich 30.06.2020 eingereicht, ist der Gutachtenauftrag insgesamt mit 19 % USt. abzurechnen. Liegt die Einreichung im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 ist das Gutachten insgesamt mit 16 % USt. abzurechnen. Ab dem 01.01.2021 ist – Stand Juli 2020 – wieder ein Umsatzsteuersatz von 19 % anzusetzen. Vorstehendes gilt jeweils unabhängig vom Zeitpunkt der Erteilung des Gutachtenauftrages.

Vorläufiger Insolvenzverwalter (ebenfalls keine teilbare Leistung)

Die Leistung des vorläufigen Insolvenzverwalters ist eine Leistung, die ebenfalls nicht teilbar im Sinne von § 13 UStG ist. Der Leistungszeitraum endet mit der **Beendigung des Amtes**, also mit Aufhebung der Sicherungsmaßnahmen oder (kurz vor) Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Mit diesem Zeitpunkt ist die Leistung erbracht. Der an diesem Tag maßgebliche Umsatzsteuersatz ist der Rechnung zugrunde zu legen. Bei Beendigung bis einschließlich zum 30.06.2020 und – Stand heute – ab dem 01.01.2021 ist mit 19 % abzurechnen, in der Zwischenzeit mit 16 %.

Erfolgte eine Verfahrenseröffnung am 01.07.2020, so ist in entsprechender Anwendung der Rechtsprechung des BGH zur Fälligkeit von Mietzinsansprüchen ein Umsatzsteuersatz von 16 % maßgeblich, es sei denn das Verfahren wurde bereits um 00:00 Uhr eröffnet. In diesem Fall endete das Amt des vorläufigen Insolvenzverwalters noch am 30.06.2020. Entsprechend findet der Umsatzsteuersatz von 19 % Anwendung.

Darauf, ob ein sog. „starker“ oder „schwacher“ Insolvenzverwalter bestellt war, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

Insolvenzverwalter (ebenfalls keine teilbare Leistung)

Hier ist zwischen Vorschüssen und der endgültigen Abrechnung zu unterscheiden:

Vorschussrechnungen

Vorauszuschicken ist, dass die Insolvenzverwaltervergütung ebenfalls keine im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 teilbare Leistung ist (vgl. auch BFH Urteil vom 7.11.2018, IV R 20/16).

Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH ist für den Vorsteuerabzug erforderlich, dass eine ordnungsgemäße Rechnung erstellt ist und auch Zahlung geleistet wurde.

Dabei muss der Leistungsempfänger bei einer Rechnungsstellung

- bis 30.06.2020 (unter Ausweis von 19 % Umsatzsteuer) und einer Zahlung erst ab dem 01.07.2020 aber bis einschließlich 31.12.2020 seinerseits 19 % an das Finanzamt abführen, obwohl der Umsatzsteuersatz nur 16 % betrüge. Der Rechnungsempfänger wäre seinerseits nur zum Abzug von 16 % Umsatzsteuer berechtigt,

- ab dem 01.07.2020 und bis einschließlich 31.12.2020 unter Ausweis von 16 % Umsatzsteuer und einer Zahlung erst ab dem 01.01.2021 seinerseits 19 % an das Finanzamt abführen, auch wenn in der Rechnung lediglich 16 % in Rechnung gestellt wurden. Der Rechnungsempfänger wäre seinerseits nur zum Abzug von 16 % Umsatzsteuer berechtigt, bis eine Korrektur der Rechnung (und ggf. der zugrundeliegenden Vergütungsfestsetzung) erfolgt.

Dies bedeutet, dass der Umsatzsteuersatz maßgeblich ist, der zu dem Zeitpunkt anzuwenden ist, in dem beide Voraussetzungen, Rechnungsstellung und Zahlung, erfüllt sind.

Gemäß 2.3, Randziffer 8 des [BMF-Schreibens vom 30.06.2020 „Umsatzsteuer; Befristete Absenkung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes zum 01. Juli 2020, GZ III C 2 – S 7030/20/10009:004, DOK 2020/0610691“](#) sind Vorschussrechnungen (= Anzahlungsrechnungen) mit 19 % und Voranmeldungen auch später nicht (rückwirkend) zu berichtigen, wenn die Rechnung bis einschließlich 30.06.2020 gestellt und beglichen wurde und wenn bei Endrechnung auf die gesamte Leistung der im Zeitpunkt der Erbringung der letzten Leistung geltende Steuersatz (bei Ende bis einschließlich 31.12.2020 16 %) angewendet wird. Demgemäß sollten Rechnungsstellung und Zahlung in jedem Fall möglichst zeitgleich erfolgen.

Kommt es dennoch zu Periodenverschiebungen, bei denen sich der Steuersatz zwischen Rechnungsstellung und Zahlung ändert, so muss – in Abstimmung mit dem Gericht jedenfalls bei Wechsel von 16 auf 19 % ggf. nach Änderung auch des den Vorschuss festsetzenden Beschlusses – erforderlichenfalls eine **Stornorechnung** und eine geänderte (Vorschuss-)Rechnung erstellt und unter Beachtung von 2.3, Randziffer 8 des BMF-Schreibens 01. Juli 2020 eine **berichtigte Voranmeldung** vorgenommen werden. Periodenverschiebungen über Zeiträume mit divergierenden Umsatzsteuersätzen sind daher zu vermeiden.

Schlussvergütung Insolvenzverwalter

Nach der Rechtsprechung hat der Insolvenzverwalter seine Leistung erst mit der **Aufhebung des Insolvenzverfahrens** erbracht (BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 15/15). Eine frühere Auffassung der OFD Frankfurt am Main aus 2007, wonach auf den (früheren) Zeitpunkt der Verteilung abzustellen sein sollte, ist nach Ansicht der FV, hier von LD Thomas Waza, Referatsleiter Steuern OFD NRW, durch das BFH-Urteil überholt.

Dies kann in der Praxis zu erheblichen Problemen führen:

Wird das Verfahren vor dem 01.07.2020 oder – Stand heute – nach dem 31.12.2020 aufgehoben, ist insgesamt mit 19 % abzurechnen. Dieser Fall ist bei Verfahren, in denen im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 kein Vorschuss mit 16 % berechnet und entnommen

wurde gänzlich unproblematisch, bei Vorschussentnahme mit 16 % im Rahmen der Endrechnung jedenfalls aber auch noch betraglich noch unproblematisch zu korrigieren.

Wird das Verfahren dagegen erst nach dem 30.06.2020 aber vor dem 01.01.2021 aufgehoben ist insgesamt mit 16 % abzurechnen. Das bedeutet in Regelinsolvenzverfahren auch, dass die Vorsteuer ggfs. geringer ist, als bisher aus Vorschussrechnungen vor dem 30.06.2020 gezogen worden ist. Unter Bezugnahme auf 2.5 Rz.12, S. 4 des Entwurfs wird jedoch davon ausgegangen, dass die Korrektur (nur) für den Leistungszeitraum im Jahr 2020 (also den der Endrechnungsstellung) zu erfolgen hat, wobei eine negative Bemessungsgrundlage, nicht eine negative Nachsteuer auszuweisen ist. Dabei sind in der Endrechnung gemäß 2.5 Rz. 12, S. 3 entsprechend 14.8 Abs.7 bis 11 UStAE die zum früheren Steuersatz vereinnahmten Vergütungsvorschüsse und die (seinerzeit) darauf entfallenden Steuerbeträge (nicht die Prozentsätze!) abzusetzen. Sodann ist im Umkehrschluss zu 14.8 Abs.10 S.1 nur die betragsmäßige Differenz der Umsatzsteuer aus der Endrechnung unter Berücksichtigung der bereits anteilig auf die Vorschüsse geleisteten – überhöhten – Umsatzsteuer zu leisten. Alternativ ist die Erstellung einer „Restrechnung“ möglich, 14.8 Abs.11 UStAE.

Unter 14.8 Abs. 11 UStAE finden sich verschiedene Beispiele möglicher Rechnungs(dar)stellungen. Nachstehend finden sich Beispiele bei unter Bezugnahme auf Vorschüsse bis 30.06.2020 und Endrechnung zwischen 01.07. und 31.12.2020:

Beispiel 1a			
Endrechnung 01.07.-31.12.2020	Summe	Vergütung und Auslager	Umsatzsteuer
Vergütung gesamt	174.000,00 €	150.000,00 €	24.000,00 €
./. Vorschusszahlungen			
03.06.2018	89.250,00 €	75.000,00 €	14.250,00 €
19.11.2019	59.500,00 €	50.000,00 €	9.500,00 €
Verbleibende Restzahlung	25.250,00 €	25.000,00 €	250,00 €

In diesem Fall leistet die Masse noch € 25.250,00 brutto an den Verwalter. Der Verwalter führt aber nur noch € 250,00 an das Finanzamt ab und die Masse zieht – soweit berechtigt – nur in dieser Höhe noch Vorsteuer ab.

Beispiel 1b			
Endrechnung 01.07.-31.12.2020	Summe	Vergütung und Auslager	Umsatzsteuer
Vergütung gesamt	174.000,00 €	150.000,00 €	24.000,00 €
./. Vorschusszahlungen			
03.06.2018	89.250,00 €	75.000,00 €	14.250,00 €
19.11.2019	71.400,00 €	60.000,00 €	11.400,00 €
Verbleibende Restzahlung	13.350,00 €	15.000,00 €	- 1.650,00 €

In diesem Fall leistet die Masse noch € 13.350,00 an den Verwalter. Der Verwalter erhält aber von der Finanzverwaltung eine Erstattung von € 1.650,00 wegen zuviel gezahlter USt. . Die Masse – soweit abzugsberechtigt – muss ihrerseits zuviel gezogene Vorsteuer in Höhe von € 1.650,00 an die Finanzverwaltung erstatten. (Bei teils privaten und teils betrieblichen Verbindlichkeiten entsprechend anteilig).

Beispiel bei Vorschuss u.a. auch zwischen 01.07.2020 und 31.12.2020 und Endrechnung ab 01.01.2021:

Beispiel 2			
Endrechnung ab 01.01.2021	Summe	Vergütung und Auslager	Umsatzsteuer
Vergütung gesamt	178.500,00 €	150.000,00 €	28.500,00 €
./. Vorschusszahlungen			
03.06.2018	89.250,00 €	75.000,00 €	14.250,00 €
13.07.2020	69.600,00 €	60.000,00 €	9.600,00 €
Verbleibende Restzahlung	19.650,00 €	15.000,00 €	4.650,00 €

Wegen der hiermit entstehenden Probleme bzgl. des Zeitpunktes, auf den für die Endrechnung abzustellen ist, wird auf die Ausführungen in Abschnitt II. verwiesen.

(vorläufiger und endgültiger) Sachwalter

Gemäß BGH, Beschluss vom 21.06.2017, Az. IX ZB 70/14 (v.a. Rz. 28a) stellt sich die Tätigkeit des vorläufigen Sachwalters und Sachwalters (ab Insolvenzverfahrenseröffnung) als einheitliche dar. Vergütungsfestsetzungen für die Tätigkeit als vorläufiger Sachwalter sind wie Vorschüsse auf die Tätigkeit des Sachwalters zu behandeln. Insoweit gelten die Ausführungen zu Vorschüssen und Schlussvergütung des Insolvenzverwalters entsprechend.

Treuhänder im Restschuldbefreiungsverfahren (ebenfalls keine teilbare Leistung)

Für den Treuhänder im Restschuldbefreiungsverfahren und dessen jährliche Vorschüsse bzw. die Endrechnung gelten die vorstehenden Ausführungen zum Insolvenzverwalter/Sachwalter bzgl. Rechnungsstellung entsprechend. Auswirkungen auf die Vorsteuer sind mangels Vorsteuerabzugsberechtigung im Restschuldbefreiungsverfahren nicht gegeben.

Offen ist allerdings die Frage, auf welchen Stichtag es für den anzuwendenden Steuersatz ankommt, und zwar insbesondere, wenn nach der Erteilung der RSB noch eine Verteilung zu erfolgen hat. Es kann auf den Zeitpunkt

- des Ablaufs der Abtretungserklärung,

- der Erteilung der Restschuldbefreiung (vgl. Zimmer, InsVV, § 16 Rz. 20, der allerdings bislang im Rahmen der Kommentierung keine Veranlassung hatte, sich mit dem konkreten Problem auseinanderzusetzen) oder
 - auf die Einreichung des Ausschüttungsnachweises (da erst damit die Tätigkeit des Treuhänders endet)
- ankommen.

Hier bemüht sich der VID-Ausschuss Steuern und Bilanzierung gegenwärtig um eine Klärung mit der Finanzverwaltung.

Nachträgliche Anpassung auch bei eingetretener Rechtskraft

Ergibt sich im Nachhinein, dass der im Vergütungsbeschluss festgesetzte Umsatzsteuersatz unzutreffend war, so wird z.B. von Zimmer, InsVV § 7 Rz. 16 + 17, eine nachträgliche Festsetzung („Zweitfestsetzung“) selbst dann für „erforderlich und zulässig“ erachtet, wenn der Vergütungsbeschluss schon rechtskräftig ist.

II. Auseinanderfallen von Vergütungsfestsetzung und Aufhebung des Regelinsolvenzverfahrens

In der Praxis fallen Vergütungsantrag, Vergütungsfestsetzung und Aufhebung des Verfahrens in aller Regel zeitlich – zum Teil erheblich – auseinander. In Anwendung der Entscheidung des BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 51/15, wonach der Insolvenzverwalter seine Leistung erst mit Aufhebung des Verfahrens erbracht hat und der Zeitpunkt der Verfahrensaufhebung maßgeblich sein soll, kann der „richtige“ Steuersatz erst ermittelt werden, wenn die Masse vollständig verteilt ist und das Verfahren aufgehoben wurde. Die Bearbeitungsdauer bei Gericht ist für den Verwalter dabei nicht zu beeinflussen. Nach Aufhebung des Verfahrens besteht keine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Verwalters mehr und damit keine Berechtigung nach § 34 AO zur Korrektur des Vorsteuerabzugs für die Masse. Dies könnte zu Haftungsproblemen führen, weil der Vorsteuerabzug nicht berichtigt wird und – bei Verfahrensaufhebung zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 – eine zu hohe Vorsteuer gezogen wurde.

Es wird angeregt, in Fällen, die aktuell (mit 16 % auf die Gesamtleistung) schlussgerechnet werden und in denen die Aufhebung ggf. auch erst nach dem 31.12.2020 erfolgt, eine Rückstellung in Höhe des Differenzbetrages von 16 zu 19 % USt. zu bilden. Ferner sollte der Verwalter bei Gericht den Vorbehalt der Nachtragsverteilung anregen, um im Fall der Aufhebung erst in 2021 die Differenz nachträglich abrechnen und begleichen zu können. Alternativ sollte aus praktischen Erwägungen bedacht werden, ob eine Aufhebung in der zweiten Jahreshälfte 2020 erforderlich ist.

Parallel dazu versucht der VID bei der Finanzverwaltung eine Regelung zu erreichen, mit der auf einen durch den Verwalter zu beeinflussenden Zeitpunkt vor der Aufhebung des Verfahrens abgestellt werden kann, vorzugsweise den der Vergütungsfestsetzung oder dem Ende der Verteilung.

III. Leistungsaustausch im Übrigen

Im Übrigen gelten die allgemeinen steuerrechtlichen Bestimmungen. Dabei wird das [BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 "Befristete Absenkung des allgemeinen und ermäßigten Umsatzsteuersatzes zum 1. Juli 2020"](#) zu berücksichtigen sein, womit ein erheblicher Mehraufwand insbesondere im Bereich der Debitoren- und Kreditorenbearbeitung verbunden sein wird.

Daneben werden sich erhebliche weitere Praxisprobleme ergeben, wie z.B. Korrekturen im Fall der USt-Option bei Grundstücksverkauf, der Abrechnung von Absonderungsrechten oder bei kalten Zwangsverwaltungen. Deshalb sollte die Notwendigkeit von Steuerberichtigungen – nach Auffassung des VID – soweit wie möglich begrenzt werden. Bis zu derartigen – jedoch kaum zu erwartenden – Vereinfachungen werden die Verwalter zur Vermeidung von Haftungsrisiken gehalten sein, die Vorgaben zu beachten und im Zweifel die Finanzverwaltung schriftlich über die Handhabung im Einzelfall zu informieren.

Berlin, 08.07.2020

Gez.

Marc d'Avoine
Rechtsanwalt
Vorsitzender des VID -Ausschusses Steuern und Bilanzierung