

Inhaltsverzeichnis

A. Problemaufriss und Gang der Untersuchung	1
I. Die Kollision von Insolvenz- und Steuerrecht	1
II. Die Bedeutung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren	2
III. Die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Umsatzsteuer	2
IV. Die insolvenzrechtliche Zuordnung der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	3
 B. Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Umsatzsteuerrecht und die Belastungswirkung der Umsatzsteuer	 5
I. Das Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtlicher Besteuerungsgrundsatz und seine Anwendbarkeit auf die Umsatzsteuer	5
1. Die Leistungsfähigkeit als Maßstab der Besteuerung	5
2. Die verfassungsrechtlichen Grundlagen des Leistungsfähigkeitsprinzips	7
a) Die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG)	7
b) Die Berufsfreiheit (Art. 12 GG)	8
c) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	8
d) Das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG)	9
3. Der Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips	9
a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Grundgedanke des Steuerrechts	10
b) Die Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips im Umsatzsteuerrecht	11
II. Die Bedeutung der Belastungswirkung der Umsatzsteuer für die insolvenzrechtliche Zuordnung	13
1. Die Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit des Steuerträgers	13
2. Der Meinungsstand zur Belastungswirkung der Umsatzsteuer	13
a) Die Umsatzsteuer als gewollte Belastung des Letztverbrauchers	14
b) Die Umsatzsteuer als Belastung sowohl des Unternehmers als auch des Verbrauchers	15
c) Vermittelnde Ansicht	16
III. Die Ermittlung der Belastungswirkung anhand des gesetzgeberischen Willens	16
1. Die Allphasenbruttoumsatzsteuer (Umsatzsteuergesetze ab 1918 bis 1967)	17

a)	Die subjektive Auslegung der Befürworter des Verbrauchsteuergedankens	17
b)	Der objektivierte Wille des Gesetzgebers als Maßstab der Auslegung	18
aa)	Die grammatische Auslegung des UStG	18
bb)	Logisch-systematische Auslegung	19
cc)	Teleologische Auslegung	20
(1)	Die Zulässigkeit der teleologischen Auslegung im Steuerrecht	20
(2)	Der Überwälzungsgedanke der Umsatzsteuer	20
(3)	Die Einführung eines gestaffelten Steuersatzes in § 27 UStG 1919	22
dd)	Die historische Auslegung	23
ee)	Zwischenergebnis	24
2.	Die Alphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (UStG 1967 und später)	24
a)	Der Vorsteuerabzug als Systemwechsel	24
b)	Die Auslegung des Gesetzeswortlauts	25
c)	Die logisch-systematische Auslegung	26
d)	Die Auslegung anhand des Gesetzeszwecks	26
aa)	Der Grund für den Systemwechsel	26
bb)	Das Erfordernis einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise	27
cc)	Die wirtschaftliche Auswirkung der Umsatzsteuer	28
(1)	Die Fiktion der vollständigen Überwälzung der Umsatzsteuer	28
(2)	Die typisierende Betrachtungsweise der wirtschaftlichen Wirkung	32
(3)	Folgerungen für die Umsatzsteuer	33
(4)	Zwischenergebnis	36
(5)	Überprüfung anhand des verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	37
(6)	Überprüfung des Ergebnisses anhand eines Vergleichs mit der Einkommensteuer	38
e)	Historische Auslegung	39
3.	Ergebnis der Auslegung – Belastung von Unternehmer und Verbraucher	39

C. Die Zuordnung der Umsatzsteuer zu den Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	41
I. Die insolvenzrechtliche Begründetheit von Steuerforderungen	41
1. Die grundsätzliche Maßgeblichkeit der Insolvenzordnung	41
2. Das insolvenzrechtliche Kriterium der Begründetheit	42
3. Die Begründetheit der Umsatzsteuer	44
a) Der Rückgriff auf die Regelungen des Steuerrechts	44
b) Die Auslegung des Begründetheitsbegriffs im Fall der Umsatzsteuer	47
aa) Die Erfüllung des anspruchsbegründenden Tatbestands	47
bb) Weitgehende Identität von Entstehen und Begründetheit	47
(1) Keine Stütze dieser Auffassung im Umsatzsteuergesetz	48
(2) Keine Stütze dieser Auffassung in der Insolvenzordnung	49
cc) Vereinnahmung des Entgelts als zwingendes Tatbestandsmerkmal	51
dd) Maßgeblichkeit der Leistungserbringung	53
(1) Vereinbarkeit mit dem Umsatzsteuergesetz	54
(2) Willkürliche Ergebnisse im Fall der Mindest-Ist-Besteuerung	54
c) Ergebnis der Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und eigene Ansicht	55
II. Das Erfordernis einer teleologischen Korrektur des insolvenzrechtlichen Begriffs der Begründetheit	58
1. Die Voraussetzungen einer teleologischen Korrektur	59
a) Die Feststellung einer Lücke des Gesetzes	59
aa) Die Wertungen des Insolvenzrechts	60
(1) Die gemeinschaftliche Gläubigerbefriedigung als Hauptziel	60
(2) Die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Gläubigergleichbehandlung	61
bb) Die Wertungen des Steuerrechts	62
cc) Die Kollision der unterschiedlichen Wertungen im Insolvenzfall	63
dd) Die Planwidrigkeit der Unvollständigkeit des Gesetzes	65

b)	Keine Behebung durch Auslegung	67
2.	Die Lückenschließung im Wege der teleologischen Korrektur des Gesetzes	67
a)	Abwägung der widerstreitenden Wertungen	68
b)	Die teleologische Korrektur des Begriffs der insolvenzrechtlichen Begründetheit der Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit im konkreten Einzelfall	70
aa)	Die Insolvenz als Dokumentation der Leistungsfähigkeit des Schuldners	70
bb)	Die Möglichkeit der Fortwirkung der Leistungsfähigkeit im Insolvenzverfahren	71
cc)	Zwischenergebnis und teleologische Neufassung der Begründetheit von Umsatzsteuerforderungen	72
c)	Kein Entgegenstehen vorrangiger Interessen	73
aa)	Kein vorrangiges Interesse an Rechtssicherheit	74
(1)	Das allgemeine Erfordernis der Zulassung einer Einzelfallbetrachtung im Steuerrecht	74
(2)	Die steuerartunabhängige Möglichkeit der Einzelfallbetrachtung	76
(3)	Die Einzelfallbetrachtung im Umsatzsteuerrecht	77
(4)	Die Eingrenzung der Einzelfallbetrachtung auf Insolvenzfälle	77
bb)	Die Rechtfertigung der Durchbrechung des Gebots der Gläubigergleichbehandlung	78
(1)	Durchbrechung der Gleichbehandlung in der Insolvenzordnung	78
(2)	Durchbrechung der Gleichbehandlung in der Konkursordnung	80
(3)	Die Begründung des Vorrangs von Masseverbindlichkeiten	81
(4)	Die Geringfügigkeit der Beeinträchtigung und deren Rechtfertigung	82
(5)	Überprüfung des Ergebnisses anhand eines Vergleichs mit der Einkommensteuer	82
cc)	Keine Verletzung des Prinzips der Gewaltenteilung	86
dd)	Ergebnis	87
3.	Zusammenfassung zur teleologischen Korrektur des Begriffs der Begründetheit	87

D. Die Anwendung auf die Tatbestände des Umsatzsteuergesetzes	89
I. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Umsatzsteuer aus einer Leistungserbringung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	89
1. Leistungserbringung vor und Entgeltvereinnahmung nach Insolvenzeröffnung	89
2. Entgeltvereinnahmung vor und Leistungserbringung nach Insolvenzeröffnung	90
3. Der Wechsel des Leistungsfähigkeitsindikators	91
II. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Umsatzsteuer aus nicht vollständig erfüllten Werkverträgen	92
1. Die Erbringung einer Werklieferung an einem Grundstück im Eigentum des Bestellers	93
a) Die umstrittene Frage des Zeitpunkts der Lieferung	93
b) Die Lieferung des teilfertigen Werks vor Fertigstellung	94
aa) Die vermeintliche Abhängigkeit der Lieferung von der Erfüllungswahl oder Erfüllungsablehnung des Insolvenzverwalters	94
bb) Keine Differenzierung der Rechtsfolge nach der Entscheidung des Insolvenzverwalters	95
(1) Keine Privilegierung von Steueransprüchen durch die Erfüllungswahl	95
(2) Die rechtliche Wirkungslosigkeit einer Erfüllungsablehnung	96
(3) Keine Beseitigung einer einmal erfolgten Lieferung durch Erfüllungswahl	98
cc) Keine Lieferung im Zeitpunkt des Steckenbleibens des Bauvorhabens	99
(1) Keine Aufspaltung von Lieferung und Verschaffung der Verfügungsmacht	99
(2) Die Definition des Steckenbleibens als Folgeproblem	99
dd) Die Ausführung der Lieferung durch die Verbindung mit dem Grundstück	100
(1) Die Verbindung als Übertragung des Substanzwerts	101
(2) Der Leistungswille des Werkunternehmers bei der Verbindung	102
(3) Die Entstehung der Steuer mit Fertigstellung als vermeintliches Gegenargument	103

c) Zwischenergebnis – Lieferung des teifertigen Werks bei Insolvenzeröffnung	105
d) Prüfung des Ergebnisses auf seine Übereinstimmung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip	106
2. Die Werklieferung beweglicher Gegenstände und Werklieferungen an unbeweglichen Gegenständen, die nicht im Eigentum des Bestellers stehen	107
3. Die Werkleistung	109
III. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a Abs. 1 UStG	110
1. Die Gefahr der Belastung der Insolvenzmasse durch Vorsteuerberichtigungsansprüche gemäß § 15a Abs. 1 UStG	110
2. Die Ermittlung des steuerbegründenden Tatbestands des § 15a Abs. 1 UStG	111
a) Die Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch Veräußerung	111
b) Die Auslegung des § 15a Abs. 1 UStG	112
aa) Die Auslegung des Wortlauts	112
bb) Die Auslegung anhand der Gesetzesystematik	113
cc) Die teleologische Auslegung	113
dd) Die historische Auslegung	115
ee) Ergebnis der Auslegung	115
ff) Die grundsätzliche Übereinstimmung des Ergebnisses mit den insolvenzrechtlichen Wertungen	116
3. Die Überprüfung des Ergebnisses unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	117
a) Der typisierte Ausdruck der Leistungsfähigkeit im Rahmen des § 15a UStG	118
b) Das Fortwirken der Leistungsfähigkeit im Insolvenzverfahren	119
aa) Die Notwendigkeit der Ermittlung der Leistungsfähigkeit im konkreten Fall	119
bb) Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten als Ausdruck fortwirkender Leistungsfähigkeit	119
(1) Der Sofortabzug der Vorsteuer und die Indikatoren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit	119
(2) Die Option des § 9 Abs. 1 UStG als Ausdruck fortwirkender Leistungsfähigkeit	120
(3) Keine Entwertung der Option durch gesetzliche Voraussetzungen für deren Ausübung	122

(4) Keine Entwertung der Option durch eine Reduzierung des Nettoerlöses	123
cc) Die insolvenzrechtliche Gestaltungsmöglichkeit der Freigabe aus dem Insolvenzbeschlag	123
(1) Der faktische Ausschluss der Option bei dinglich belasteten Grundstücken	124
(2) Der Ausschluss des Wahlrechts im Fall der Zwangsversteigerung	125
(3) Die Freigabe aus dem Insolvenzbeschlag als Gestaltungsmöglichkeit neben der Option	126
(4) Die Geeignetheit der Freigabe zur Vermeidung eines Vorsteuerberichtigungsanspruchs gemäß § 15a Abs. 1 UStG	126
(5) Die Zulässigkeit der Freigabe als Gestaltungsmöglichkeit	131
c) Ergebnis	133
IV. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Umsatzsteuer aus der Verwertung von Grundstückszubehör	134
1. Die Möglichkeiten der Verwertung von Grundstückszubehör	134
2. Die freihändige Verwertung von Zubehör, Erzeugnissen und Bestandteilen durch den Insolvenzverwalter	135
a) Die freihändige Verwertung von Zubehör innerhalb des Rahmens einer ordnungsgemäßen Wirtschaft vor Beschlagnahme des Grundstücks	135
b) Die freihändige Verwertung von Zubehör außerhalb des Rahmens einer ordnungsgemäßen Wirtschaft vor Beschlagnahme des Grundstücks	136
c) Die freihändige Verwertung nach Beschlagnahme des Grundstücks	137
3. Die Verwertung von Zubehör, Erzeugnissen und Bestandteilen im Wege der Zwangsversteigerung	137
a) Die Lieferung mit dem Zuschlag des Grundstücks	137
b) Keine ausreichende Erlösbeteiligung der Insolvenzmasse bei wertausschöpfender Belastung	138
c) Möglichkeit der Freigabe zur Vermeidung einer Umsatzsteuerbelastung als Vermögenswert	140
V. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Umsatzsteuer aus der Verwertung von beweglichem Sicherungsgut	141
1. Die Verwertung von beweglichem Sicherungsgut durch den Insolvenzverwalter	141

2. Die Verwertung von beweglichem Sicherungsgut durch den Absonderungsberechtigten	142
a) Der Gegenstand wurde dem Absonderungsberechtigten von dem Insolvenzverwalter zur Verwertung überlassen	142
b) Dem Absonderungsberechtigten steht ein originäres Verwertungsrecht zu	143
aa) Die Beteiligung des Insolvenzschuldners an dem Leistungsaustausch im Falle des alleinigen Verwertungsrechts des Gläubigers	143
bb) Keine Lieferung des Insolvenzschuldners bei der Übergabe des Sicherungsgegenstands	143
cc) Kein Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 UStG	145
(1) Keine Verwertung außerhalb des Insolvenzverfahrens	145
(2) Keine analoge Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG	148
dd) Zwischenergebnis - Lieferung des Insolvenzschuldners an den Sicherungsgläubiger im Zeitpunkt der Verwertung des Sicherungsguts	150
ee) Keine Erstattung der von dem Gläubiger vereinnahmten Umsatzsteuer an die Insolvenzmasse	151
(1) Keine direkte Anwendung der §§ 170 Abs. 2, 171 Abs. 2 S. 3 InsO	151
(2) Keine analoge Anwendung mangels unerkannter Regelungslücke	152
ff) Keine zivilrechtlichen Ausgleichsansprüche der Insolvenzmasse gegen den Gläubiger	155
gg) Untersuchung der Möglichkeit einer Steuervermeidung durch Freigabe des Sicherungsgegenstands	156
hh) Die Überprüfung des Ergebnisses unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	157
VI. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 1, Abs. 2 UStG	159
1. Die Uneinbringlichkeit der Forderungen mit Insolvenzeröffnung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG	159
a) Die Uneinbringlichkeit der Gläubigerforderungen	159
b) Die Uneinbringlichkeit der Forderungen des Insolvenzschuldners gegen Dritte	160
2. Die Rückabwicklung von Verträgen gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG	161

E Zusammenfassung und Ergebnis	165
I. Die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des leistenden Unternehmers im Bereich der Umsatzsteuer und die insolvenzrechtliche Konsequenz	165
II. Die teleologische Korrektur des insolvenzrechtlichen Begriffs der Begründetheit	166
III. Beispiele der Erscheinungsformen einer fortwirkenden Leistungsfähigkeit der Insolvenzmasse	167
Literaturverzeichnis	171
Anlage 1 - Pressemitteilung 10/27 des DEHOGA-Bundesverbands	182
Anlage 2 - Pressemitteilung des Verbraucherzentrale Bundesverband e. V. vom 19.01.2010	184