

von Professor Dr. Jens M. Schmittmann*, Dr. Bodo W. Brandau** und Bernhard Stroh***, Essen

Der Zwangsverwalter ist ebenso wie der Insolvenzverwalter Vermögensverwalter i. S. von § 34 Abs. 3 AO, so dass er wie ein gesetzlicher Vertreter die steuerlichen Pflichten der verwalteten Masse zu erfüllen hat, § 34 Abs. 1 Satz 1 AO. Als Vermögensverwalter hat er gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 AO insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den verwalteten Mitteln entrichtet werden.

Die in den §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen haften gem. § 69 Satz 1 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt worden sind. Die Haftung erstreckt sich auch auf Säumniszuschläge, § 69 Satz 2 AO.

- 4 -

Die steuerlichen Probleme im Rahmen der Zwangsverwaltung,¹ der Umsatzsteuer bei Immobilienverkäufen in der Insolvenz² und der Umsatzsteuer in der Zwangsverwaltung³ sind bereits erörtert worden. Der vorliegende Beitrag legt seinen Schwerpunkt auf die für die Haftung des Zwangsverwalters relevanten Problemstellungen.

Bevor auf die neueste relevante Rechtsprechung eingegangen wird, werden zunächst unter I. die Grundzüge der Umsatzsteuer in der Zwangsverwaltung dargestellt.

I. Grundzüge der Umsatzsteuer in der Zwangsverwaltung

1. Stellung des Zwangsverwalters

Ist der Vollstreckungsschuldner Unternehmer i. S. von § 2 Abs. 1 UStG,⁴ bleibt er Steuerschuldner und damit auch Steuerpflichtiger nach § 33 Abs. 1 AO, selbst wenn über ein Grundstück des Unternehmens die Zwangsverwaltung angeordnet ist.⁵

* Der Verfasser *Schmittmann* ist Dekan des Fachbereichs Wirtschaftsrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management Essen. Er lehrt dort Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht. Daneben ist er als Rechtsanwalt, Fachanwalt für Insolvenzrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Steuerrecht sowie Steuerberater Partner der überörtlichen Kanzlei s|t|s Schulz Tegtmeier Sozien, Essen/Duisburg/Ratingen/Dortmund/Bochum. Er ist Mitglied des Direktoriums des RIFAM Rhein-Ruhr-Institut für angewandte Mittelstandsforschung e.V., Essen/Düsseldorf.

** Der Verfasser *Brandau* ist Rechtsanwalt und Notar sowie Fachanwalt für Steuerrecht in Essen. Er ist schwerpunktmäßig für verschiedene Gerichte in Nordrhein-Westfalen als Zwangsverwalter tätig. Er ist Partner der überörtlichen Kanzlei s|t|s Schulz Tegtmeier Sozien, Essen/Duisburg/Ratingen/Dortmund/Bochum.

*** Der Verfasser *Stroh* ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht. Er ist schwerpunktmäßig auf dem Gebiet der Zwangsverwaltung tätig und Partner der überörtlichen Kanzlei s|t|s Schulz Tegtmeier Sozien, Essen/Duisburg/Ratingen/Dortmund/Bochum.

¹ Vgl. *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69 ff.; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl. 2012, Rn. 671 und 2292 ff.

² Vgl. *Schmittmann*, ZInsO 2006, 1299 ff.

³ So *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62 ff.

⁴ Vgl. *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62 ff.

Neben den Vollstreckungsschuldner tritt gem. § 34 Abs. 3 AO i. V. mit § 34 Abs. 1 AO der Zwangsverwalter als Steuerpflichtiger (§ 33 Abs. 1 AO), soweit seine Verwaltung reicht.⁶ Die durch den Zwangsverwalter vorgenommenen umsatzsteuerrechtlich relevanten Handlungen mit ihren steuerrechtlichen Wirkungen werden grds. für den Vollstreckungsschuldner erbracht. Der Verwalter tritt nach § 34 Abs. 3 AO als Verwalter fremden Vermögens neben den Vollstreckungsschuldner als Steuerschuldner, jedoch nur, soweit sich die Zwangsverwaltung erstreckt.⁷

Führt der Vollstreckungsschuldner indes außerhalb des Unternehmensbereichs, auf den sich die Beschlagnahme erstreckt, Umsätze aus, ist die hieraus entstehende Umsatzsteuer – allein – durch einen an den Vollstreckungsschuldner zu richtenden Umsatzsteuerbescheid geltend zu machen.⁸ Der Vollstreckungsschuldner bleibt weiterhin Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG und damit Umsatzsteuerschuldner gem. § 13 Abs. 2 UStG.⁹

2. Unternehmereigenschaft

Wird ein Unternehmen von einem Zwangsverwalter im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit gem. § 152 Abs. 1 ZVG geführt, ist nicht der Zwangsverwalter der Unternehmer, sondern gem. Abschnitt 2.1. Abs. 7 UStAE (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) der Inhaber der Vermögensmasse, für die er tätig wird.¹⁰

Um seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nachzukommen, hat der Zwangsverwalter zu prüfen, ob der Schuldner Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG ist, also eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.¹¹ Vorrangig ist der Schuldner zu befragen. Legt der Schuldner keine Unterlagen vor, aus denen sich zweifelsfrei die Unternehmereigenschaft ergibt, so ist durch den Zwangsverwalter zweckmäßigerweise beim Finanzamt eine Auskunft über die Unternehmenseigenschaft des Schuldners einzuholen. Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) steht dieser Auskunftserteilung nicht entgegen. Zuständig ist das Finanzamt, in dessen Bezirk der Vollstreckungsschuldner (Steuerpflichtiger) seinen Sitz hat. Auf den Sitz des Zwangsverwalters kommt es nicht an.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass durch die Zwangsverwaltung erstmals eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des Schuldners begründet werden kann, z. B. wenn eine zuvor durch den Schuldner selbstgenutzte Immobilie künftig fremdvermietet wird.¹²

⁵ So *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 70; *Waza/Uhländer/Schmittmann* (Fn. 1), Rn. 671; *Onusseit*, ZfIR 2007, 121, 122; *Forgach*, Teil 1: DB 1986, 1037 ff.; Teil 2: DB 1986, 1093 ff.; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 63; a. A. offenbar lediglich *Loose* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO – Kommentar, 127. Erg.Lfg. 11/2011, § 34 Rn. 28.

⁶ So *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 70; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 63; *Brüggemann/Haut*, Arbeitshilfen Zwangsverwaltung, 2008, Rn. 878; *Depré/Mayer*, Die Praxis der Zwangsverwaltung, 6. Aufl. 2011, Rn. 666; *Haarmeyer/Wutzke/Förster/Hintzen*, Zwangsverwaltung, 4. Aufl. 2007, § 9 ZwVwV Rn. 11; *Löhnig*, Gesetz über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung – Kommentar, 2010, § 152 ZVG Rn. 16.

⁷ So *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 64.

⁸ So BFH, Urt. v. 23.6.1988 – V R 203/83, BFHE 154, 181 ff.

⁹ So BFH, Urt. v. 10.4.1997 – V R 26/96, BStBl. II 1997, 552 f.; BFH, Urt. v. 15.6.1999 – VII R 3/97, BFHE 189, 14 ff. = BStBl. II 2000, 46 f. = BFH/NV 1999, 1659 f.; BFH, Urt. v. 18.10.2001 – V R 44/00, BFHE 1996, 372 ff. = BStBl. II 2002, 171 ff.

¹⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 23.6.1988 – V R 203/83, BStBl. II 1988, 920 – Zwangsverwalter; BFH, Urt. v. 20.2.1986 – V R 16/81, BStBl. II 1986, 579; BFH, Urt. v. 16.7.1987 – V R 80/82, BStBl. II 1987, 691 – Konkursverwalter.

¹¹ Vgl. im Einzelnen *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 72; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 63; *Stöber*, Zwangsversteigerungsgesetz, 19. Aufl. 2009, § 152 ZVG Rn. 15.

¹² Vgl. *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 64.

3. *Steuerberate Umsätze*

Der Umsatzsteuer unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Wesentlichen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt im Rahmen eines Unternehmens ausführt. Der Schuldner des Zwangsverwaltungsverfahrens wird in aller Regel Vermietungs- und Verpackungsleistungen, also sonstige Leistungen, erbringen. Weiterhin kommen als sonstige Leistungen, z. B. in der Zwangsverwaltung eines Hotels, Nebenleistungen wie Mahlzeiten, Serviceleistungen etc., in Betracht.

Nur selten kann der Fall einer Lieferung, also der Verschaffung der Verfügungsmacht, vorkommen, z. B. wenn nicht

- 5 -

mehr benötigte Teile des Grundstückszubehörs verwertet werden.¹³

4. *Ort der Lieferung oder Leistung*

Da gem. § 3 Abs. 2 Nr. 1 UStG eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück dort ausgeführt wird, wo das Grundstück liegt, ist der Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der Zwangsverwaltung leicht zu bestimmen. Da ein deutsches Gericht nicht die Zwangsverwaltung eines ausländischen Grundstücks anordnen kann, werden die Lieferungen und sonstigen Leistungen des Zwangsverwalters ausschließlich im Inland erbracht.¹⁴

5. *Steuerbefreiungen und Option*

a) *Grundstücksbezogene Steuerbefreiungen*

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind gem. § 4 Nr. 12 a UStG die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berichtungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen, befreit.

Handelt es sich jedoch bei den Vermietungsleistungen um die kurzfristige, hotelähnliche Vermietung, die Vermietung von Parkplätzen und Garagen ohne zusätzliche Vermietung einer Wohneinheit sowie die Vermietung von Campingplätzen und sog. Betriebsvorrichtungen sind diese nicht nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Wird sowohl eine teilweise umsatzsteuerfreie und -pflichtige durch den Zwangsverwalter vorgenommen, hat eine Aufteilung der Mieteinnahmen in steuerpflichtig und steuerfrei zu erfolgen.

b) *Option*

Gem. § 19 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 4 Nr. 8 lit. a) bis g), Nr. 9 lit. a), Nr. 12, Nr. 13 oder Nr. 19 UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

¹³ So Förster, IGZInfo 2005, 66, 69; Schmittmann, IGZInfo 2009, 62, 64.

¹⁴ So Schmittmann, IGZInfo 2009, 62, 64.

Die Motivation für die Option zur Umsatzsteuerpflicht liegt im Regelfall darin begründet, dass der Unternehmer die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen geltend machen will.¹⁵ Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtungen von Grundstücken nur möglich ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Dies bedeutet, dass bspw. die Vermietung an einen Arzt oder Versicherungsmakler die Optionsmöglichkeit ausschließt, da dieser ihrerseits keine umsatzsteuerrechtlichen Leistungen erbringen.

Früher wurde der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung gegenüber dem Finanzamt erklärt. Nunmehr kann der Unternehmer schon allein dadurch, dass er

- dem Leistungsempfänger unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer eine Rechnung erteilt¹⁶ oder
- den Umsatz in seiner Steueranmeldung als steuerpflichtig behandelt¹⁷

optieren. Eine ausdrückliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt ist allerdings nicht nur unschädlich, sondern aus Gründen der Rechtssicherheit und Verfahrensdokumentation auch nach wie vor zu empfehlen.

c) Überlegungen des Zwangsverwalters

Probleme in der Abwicklung der Zwangsverwaltung können häufig dadurch entstehen, dass für bestimmte Vermietungs- und Verpachtungsleistungen bereits eine Umsatzsteuerpflicht besteht, da der Schuldner bereits optiert hat oder es sich um kurzfristige, und daher nicht steuerbefreite Vermietungsumsätze handelt, oder aber noch zur Umsatzsteuer optiert werden kann.¹⁸

Die Regelung des § 9 Abs. 1 UStG eröffnet die Möglichkeit zur Wahl der Umsatzsteuerpflicht eigentlich steuerbefreiter Umsätze. Diese Möglichkeit zur Option ist abhängig von der Situation des Mieters bzw. Pächters und erstreckt sich ausschließlich auf Umsätze, die an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Unproblematisch ist die Vermietung von Wohneinheiten an Privatpersonen; diese Vermietungsleistungen sind stets steuerbefreit und führen zu keinen umsatzsteuerlichen Konsequenzen, zumal auch eine Option nicht möglich ist.

Der Zwangsverwalter hat sich zu Beginn seiner Tätigkeit umfassend zu informieren, ob und inwieweit das Optionsrecht seitens des Vollstreckungsschuldners bereits ausgeübt wurde und hat zu klären, über welchen Zeitraum diese Optionen noch wirken.¹⁹ In der Praxis geschieht dies durch die Kontrolle der Mietverträge hinsichtlich einer enthaltenen Option beim Mietzins oder durch Anfrage beim Finanzamt.

Hat der Schuldner noch nicht zur Umsatzsteuerpflicht optiert, stellt sich im Rahmen der Tätigkeit des Zwangsverwalters die Frage, ob eine Option zur Umsatzsteuer möglich und sinn-

¹⁵ Vgl. *Schmittmann*, ZInsO 2006, 1299, 1301.

¹⁶ So *Sölch/Ringleb-Klenk*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 65. Erg.Lfg. 2011, § 9 Rn. 55.

¹⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 1.12.1994 – V R 126/92, BStBl. II 1995, 426 ff.

¹⁸ Vgl. *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 72 f.

¹⁹ Vgl. zu den Rechtsfolgen der Option durch den Zwangsverwalter allgemein: *Hübschmann/Hepp/Spitaler-Boeker*, Abgabenordnung – Kommentar, 202. Erg.Lfg. 2009, § 34 Rn. 83.

voll erscheint. Da der Zwangsverwalter in seiner Tätigkeit dazu angehalten ist, die Masse möglichst

- 6 -

zu mehren, ist ihm zur Erzielung eines höheren Ergebnisses grds. zur Umsatzsteueroption zu raten. Sofern er eine Prüfung der Optionsmöglichkeit unterlässt, stellt dies eine Pflichtverletzung im Rahmen seiner Tätigkeit dar.

Durch die Option zur Umsatzsteuer wird zusätzlich zur vereinbarten Miete die Umsatzsteuer eingenommen, welche im Rahmen des Voranmeldungsverfahrens an das Finanzamt abzuführen ist. Der Mieter bzw. Pächter hat durch die zusätzliche Zahlung der Umsatzsteuer keine Mehrbelastung, da er sich als Unternehmer die geleistete Steuer als Vorsteuer vom Finanzamt erstatten lassen kann.

Die Umsatzsteueroption allein begründet keinen liquiden Vorteil für den Zwangsverwalter. Nur in Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug kann ein liquiditätsmäßiger Vorteil erlangt werden. Durch den Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG wirken sich die Ausgaben für das Objekt nur mit ihrem Nettobetrag kostenmäßig aus, d. h. die Ausgaben vermindern sich um die in den Kosten enthaltene Vorsteuer. Die Vorsteuer aus entstandenen Kosten kann durch den Zwangsverwalter gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. Der Verwalter ist somit verpflichtet, eine Kalkulation mit und ohne Option durchzuführen, um festzustellen, welche Wahl die günstigere ist, um die Verwaltungsmasse zu mehren.

Die Entscheidung über die Option unterliegt grds. dem leistenden Unternehmer; im Zwangsverwaltungsverfahren geht diese Entscheidung auf den Verwalter über. Die Option empfiehlt sich immer dann, wenn durch die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen, z. B. aus hohen Reparatur- und Instandhaltungsmaßnahmen oder sonstigen Aufwendungen, die Steuerlast gemindert werden kann.

Das Optionswahlrecht kann für jede einzelne Nutzungseinheit unterschiedlich ausgeübt werden; somit kann für ein Gebäude eine Teiloption bei gemischt genutzten Gebäudeteilen in Frage kommen.²⁰

Sofern sich im Laufe des Verfahrens eine Änderung der umsatzsteuerlichen Situation ergibt, hat der Zwangsverwalter dies dem Gericht gegenüber im Rahmen seiner Berichterstattung mitteilen.²¹

Die Option zur Umsatzsteuer ist bei Grundstücken für 10 Jahre bindend. Das bedeutet, dass für die folgenden 10 Jahre die Umsatzsteuer aus den Mieteinnahmen zu erklären und abzuführen ist. Zugleich kann die Vorsteuer geltend gemacht werden. Dies bringt jedoch auch eine erhebliche Unsicherheit für den Verwalter mit sich, da dieser nicht abschätzen kann, ob ggf. der Zwangsverwaltungsantrag kurzfristig zurückgenommen wird bzw. nicht absehbar ist, wie lange das Zwangsverwaltungsverfahren dauern wird. Die Entscheidung zur Umsatzsteuerpflicht hat nämlich zur Konsequenz, dass z. B. nach einer Vermietung an einen Rechtsanwalt, Unternehmensberater und Einzelhändler nicht mehr ohne steuerliche Konsequenzen innerhalb des Bindungszeitraums an einen Arzt, Kindergarten oder Versicherungsmakler vermietet werden kann.

²⁰ Vgl. *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 73.

²¹ Vgl. *Gorris/Schmittmann*, IGZInfo 2005, 69, 73.

Sofern der Zwangsverwalter während seiner Tätigkeit zur Umsatzsteuer optiert hat, ist der Vollstreckungsschuldner auch nach Aufhebung des Verfahrens an diese Option für den (Rest-) Zeitraum von 10 Jahren gebunden.

6. Bemessungsgrundlage

Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der Umsatzsteuer.²² Im Falle der Zwangsverwaltung werden dies regelmäßig die Nettomiete und die Nettonebenkosten sein.

7. Steuersatz

Der allgemeine Steuersatz beträgt bei der Umsatzsteuer gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 % der Bemessungsgrundlage. Bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken sind Ermäßigungstatbestände gem. § 12 Abs. 2 UStG nicht ersichtlich.

8. Entstehung der Steuer

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. UStG entsteht die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Ausnahmsweise kommt unter den Voraussetzungen von § 20 Abs. 1 UStG auch eine Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten in Betracht, die vom Finanzamt auf Antrag bewilligt wird, wenn die dort genannten Umsatzgrenze (§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), die sich derzeit auf 500.000,00 € beläuft, nicht überschritten wird, der Steuerpflichtige von der Verpflichtung, Bücher zu führen, befreit ist (§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) oder soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufes erzielt (§ 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).

Der Zwangsverwalter sollte, schon zur Schonung der Liquidität der von ihm verwalteten Masse, einen Antrag auf Gestattung der Ist-Besteuerung stellen. Da jede zwangsverwaltete Immobilie umsatzsteuerlich gesondert zu betrachten und unter einer gesonderten Steuernummer zu führen ist,²³ werden die Voraussetzungen für die Bewilligung der Ist-Besteuerung in einer Vielzahl von Fällen gegeben sein.

- 7 -

9. Steuerschuldnerschaft

Grds. ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer Steuerschuldner. Daneben kommen noch Ausnahmen in Betracht, z. B. ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG in den Fällen des § 14c Abs. 2 UStG der Aussteller der Rechnung Steuerschuldner.

In § 13b UStG ist die Umkehr der Steuerschuldnerschaft geregelt, also die Fälle, in denen der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist.²⁴

²² Vgl. Schmittmann, IGZInfo 2009, 62, 66.

²³ Vgl. Gorris/Schmittmann, IGZInfo 2005, 69, 72 f.

²⁴ Vgl. Schmittmann, IGZInfo 2009, 62, 70.

10. Vorsteuerabzug

Gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Darin liegt der wesentliche Grund für die Option zur Umsatzsteuer.²⁵

Der Vorsteuerabzug setzt gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine den §§ 14, 14a UStG entsprechende Rechnung besitzt.²⁶

11. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Der Vorsteuerabzug ist gem. § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen, wenn bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden, innerhalb von 10 Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Für jedes Jahr der Änderung ist ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen.²⁷

Bei einer Geschäftsveräußerung i. S. von § 1 Abs. 1a UStG wird der maßgebliche Berechtigungszeitraum nicht unterbrochen, § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berechtigung erforderlichen Angaben zu machen, § 15a Abs. 10 Satz 2 UStG. Dies ist praktisch für den Zwangsverwalter nicht von Bedeutung, da er nicht zur Veräußerung des zwangsverwalteten Objekts berechtigt ist.

Das BMF hat umfänglich zu der Berichtigung des Vorsteuerabzugs Stellung genommen.²⁸ Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jeweils für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben.²⁹

Mangels Leistungsaustausches liegt keine Änderung der Verhältnisse i. S. des § 15a UStG bei Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG oder bei der Begründung oder bei dem Wegfall eines Organschaftsverhältnisses vor.³⁰

Da der Zwangsverwalter nicht verwerten darf, sondern verwalten soll, kommt der Rechtsprechung hinsichtlich der Belastung mit der Umsatzsteuer bei der Nutzungsänderung durch Veräußerung hier – anders als im Insolvenzverfahren – keine Bedeutung zu.

Der Zwangsverwalter sollte im Zusammenhang mit dem Vorsteuerberichtigungstatbestand gem. § 15a UStG bereits zu Beginn des Verfahrens über bestehende Optionen und deren Restlaufzeit Nachforschungen anstellen. Verstößt er gegen diese Pflicht, so können sich daraus Haftungsansprüche ergeben.

²⁵ So *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 66.

²⁶ Vgl. *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 66.

²⁷ Vgl. umfassend: *Hahne*, DB 2005, 1541 ff.

²⁸ S. BMF, Verfügung v. 6.12.2005 – IV A 5 – S 7316 – 25/05, BStBl. I 2005, 1068 ff.

²⁹ So BMF (Fn. 28), Tz. 23.

³⁰ So BMF (Fn. 28), Tz. 57.

Das FG Berlin hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Berichtigungsanspruch nach § 15a UStG auf der Verwendung des beschlagnahmten Grundstücks und nicht auf der übrigen Tätigkeit des Schuldners beruht. Der Anspruch kann daher nicht gegen den Schuldner, sondern lediglich gegen den Zwangsverwalter geltend gemacht werden.³¹ Die ist allerdings nicht konsequent, da der Zwangsverwalter lediglich neben den Schuldner als Steuerpflichtigen tritt und dieser weiter ebenfalls Steuerpflichtiger bleibt.

Die Berichtigungsvorschrift nach § 15a UStG gilt auch und insbesondere für den Fall der Zwangsversteigerung des Objekts während des Zwangsverwaltungsverfahrens. Mit der Veräußerung ist die in Anspruch genommene Vorsteuer auf die Restlaufzeit von 10 Jahren in einer Summe an den Fiskus zurückzuzahlen. Dieser Rückforderungsanspruch der Finanzverwaltung ist als Ausgaben der Verwaltung vorweg aus der verwalteten Masse zu bezahlen³² und kann zu einer nicht unerheblichen Minderung der Masse beitragen. Denkbar, ist auch ein Rückforderungsanspruch, der die Masse übersteigt.

Sodann ergeben sich Haftungsfragen. Der Haftungsanspruch kann sich u. E. nur gegen den Schuldner selbst richten, da die Verantwortlichkeit des Zwangsverwalters nicht weiter reichen kann als die Verwaltung selbst. Da der Verwalter auf die Versteigerung keinen Einfluss hat, kommt auch die Geltendmachung von Haftungsansprüchen nicht in Betracht.

12. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 UStG

Gem. § 17 Abs. 1 i. V. mit § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt

- 8 -

für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist.

Hat der Zwangsverwalter umsatzsteuerpflichtig vermietet oder wird ein vom Schuldner begründetes, der Umsatzsteuer unterliegendes Mietverhältnis fortgesetzt, ist der Zwangsverwalter bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. „Soll-Besteuerung“) verpflichtet, die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung unabhängig davon abzuführen, ob der Mieter tatsächlich gezahlt hat. Zahlt der Mieter endgültig nicht, so dass die Forderung uneinbringlich wird, bedarf dieser Vorgang der Korrektur.³³ Durch die Nichtzahlung der Miete (einschließlich der Umsatzsteuer) entsteht ein „Umsatzsteuererstattungsanspruch“³⁴ bzw. ein „Vorsteuer-rückzahlungsanspruch“.³⁵

Tritt die Uneinbringlichkeit der Mietzinsforderung während der angeordneten Zwangsverwaltung ein, so ist der Zwangsverwalter verpflichtet, diesen Anspruch gegenüber der Finanzverwaltung geltend zu machen.³⁶ Dies ist allerdings nur dann von Bedeutung, wenn es sich um einen Fall der Soll-Besteuerung handelt. In den Fällen der Ist-Besteuerung wird der umsatz-

³¹ S. FG Berlin, Urt. v. 25.5.2004 – 5 K 5193/03, EFG 2004, 1483 f.

³² So FG München, Urt. v. 16.9.1998 – 3 K 831/94, Rpfleger 1999, 190 f.

³³ So *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 68.

³⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 4.8.1987 – VII R 11/84, UR 1988, 51 ff. mit Anm. *Weis*; BFH, Urt. v. 20.7.2004 – VII R 28/03, BFHE 206, 321 ff. = BFH/NV 2004, 1566 f.

³⁵ So BFH, Urt. v. 8.10.1997 – XI R 25/97, BStBl. II 1998, 69 f.

³⁶ So *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 68.

steuerrechtliche Sachverhalt erst durch den Zahlungseingang abgeschlossen, so dass für eine Berichtigung kein Raum ist.

II. Haftungsrisiken aus der neueren Rechtsprechung

Im Folgenden wird auf besonders relevante Haftungsrisiken anhand von praktischen Fällen eingegangen.

1. Rechnungen

Ein Unternehmer kann gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Dies setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG.

Der Zwangsverwalter kommt sowohl als Rechnungsempfänger als auch als Rechnungsaussteller in Betracht.

a) Rechnungsempfänger

Als Rechnungsempfänger wird der Zwangsverwalter besonderes Augenmerk darauf legen, dass die Rechnung den Vorgaben aus §§ 14, 14a UStG entspricht.³⁷

Als Leistungsempfänger ist ausdrücklicher der Zwangsverwalter unter Angabe des zwangsverwalteten Grundstücks sowie des Grundstückseigentümers anzugeben. Insoweit bietet es sich an, hier nach den Vorgaben des Anwendungserlasses zur AO vorzugehen.³⁸

Herrn Rechtsanwalt Max Müller ABC-Straße 1 99999 Musterstadt als Zwangsverwalter des Grundstücks Mustergraben 15 (Grundstückseigentümer Moritz Meier)

Besonderes Augenmerk wird der Zwangsverwalter darauf richten, dass die Leistungsbeschreibung bei Eingangsrechnungen hinreichend aussagekräftig ist. Dies dient nicht nur der Transparenz gegenüber den Verfahrensbeteiligten, sondern auch der Sicherstellung des Vorsteuerabzugs. Nach der Rechtsprechung des BFH reicht z. B. eine Leistungsbeschreibung „für technische Beratung und Kontrolle im Jahre 1996“ nicht dazu aus, die damit abgerechnete Leistung zu identifizieren, wenn diese sich weder aus den weiteren Angaben in der Rechnung noch aus ggf. in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen weiter konkretisieren lässt.³⁹

³⁷ So auch *Beck/Depré*, Die Praxis der Zwangsverwaltung, Rn. 692; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 66.

³⁸ So AEAO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung) zu § 122 Rn. 2.11; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 64; soweit *Beck/Depré* (Fn. 38), Rn. 692, vorschlagen, zunächst den Schuldner und erst dann den Zwangsverwalter zu nennen, dürfte dies unschädlich sein.

³⁹ So BFH, Urt. v. 8.10.2008 – V R 59/07, BFH/NV 2009, 321 f. = StuB 2009, 31.

b) Ausgangsrechnungen

Der Zwangsverwalter erhält für jede zwangsverwaltete Immobilie eine neue Steuernummer, unter der die an den Zwangsverwalter zu richtenden Steuerbescheide ergehen.⁴⁰ Diese Steuernummer ist zwingend abzugeben, sofern der Zwangsverwalter selbst eine Ausgangsrechnung schreibt. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der Zwangsverwalter gegenüber dem Schuldner über die erbrachten Leistungen abrechnet.

Weiterhin spielt die Rechnungserteilung eine Rolle, wenn – ggf. nach Option – umsatzsteuerpflichtige Vermietungs- oder Verpachtungsleistungen erbracht werden.

Will der Leistungsempfänger aus einem Miet- oder Pachtvertrag, in dem das Entgelt zzgl. Umsatzsteuer vereinbart ist, den Vorsteuerabzug geltend machen, bedarf es dafür neben dem Vertrag selbst monatlicher Kontoauszüge oder sonstiger Belege.⁴¹

- 9 -

Dem folgt die Finanzverwaltung. Gem. Abschnitt 14.1. Abs. 2 UStAE ist ein Vertrag als Rechnung anzusehen, wenn die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten sind. Der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, ist durch Zahlungsbelege zu dokumentieren.

I. Ü. sind die gesetzlichen Vorschriften hinsichtlich der Rechnungsausstellung zu berücksichtigen. Ein klagbarer Anspruch gegen den Zwangsverwalter auf Ausstellung einer neuen Dauerrechnung mit der Steuernummer des zwangsverwalteten Grundstücks in Fällen einer durch den Schuldner unter dessen Steuernummer durchgeführten Vermietung besteht nicht, erfolgt jedoch in der Praxis auf Anforderung des Mieters, um diesen gegenüber der Finanzverwaltung keine unnötigen Schwierigkeiten hinsichtlich seines Vorsteuerabzugs zu bereiten.

2. Einzug von Altforderungen

Soweit bei Anordnung des Zwangsverwaltungsverfahrens Mietzinsansprüche rückständig sind, ist der Zwangsverwalter berechtigt und verpflichtet, diese gem. § 1123 Abs. 2 BGB für den Zeitraum eines Jahres vor der Beschlagnahme geltend zu machen. Es kann sich dabei auch um Mietzinsansprüche handeln, hinsichtlich derer eine Umsatzsteueroption gegeben ist, so dass die eingezogenen Beträge der Umsatzsteuer unterliegen.

Für den Bereich der Insolvenzverwaltung hat der BFH entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers zu einer Aufspaltung des Unternehmervermögens in mehrere Unternehmensteile führt, in die der Verwaltungs- und Verfügungsberechtigung des Insolvenzverwalters unterliegende Insolvenzmasse und das ggf. vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen oder per se insolvenzfremde Vermögen. Sofern der Insolvenzverwalter das Entgelt für eine vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung vereinnahmt, begründet nach der neueren Rechtsprechung des BFH die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Soll-Besteuerung eine Masseverbindlichkeit i. S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.⁴²

⁴⁰ So BFH, Urt. v. 23.6.1988 – V R 203/83, BFHE 154, 181 ff. = BStBl. II 1988, 920 f.; *Schmittmann*, IGZInfo 2009, 62, 64.

⁴¹ So BFH, Urt. v. 7.11.2000 – V R 49/99, BFHE 194, 270 ff. = BStBl. II 2008, 493 ff. = StuB 2001, 83.

⁴² So BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BFHE 232, 301 ff. = ZIP 2011, 782 ff. = NZI 2011, 336 ff.; vgl. dazu *Weiland*, DZWIR 2011, 224 ff.; *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125 ff.

Die Entscheidung des BFH wurde am 30. Dezember 2011 vom BMF im BStBl veröffentlicht.⁴³ Sie gilt zwar gleichwohl nur „inter partes“, die Finanzverwaltung will sie allerdings allgemein anwenden.⁴⁴ Ihre Anwendung im Zwangsverwaltungsverfahren ist bislang nicht diskutiert worden. Ebenso wie bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verliert der Schuldner mit der Anordnung der Zwangsverwaltung die Befugnis, die Altforderungen einzuziehen, so dass die Ausgangslage mit der des Insolvenzverfahrens übereinstimmt.

In den Fällen der Ist-Besteuerung ergeben sich keine Konsequenzen, da der Zwangsverwalter aus der eingezogenen Miete die Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abführt. In den Fällen der Soll-Besteuerung ist eine Umsatzsteuerkorrektur im Zeitpunkt der Anordnung der Zwangsverwaltung vorzunehmen, soweit Mietzinsansprüche aus der Zeit vor der Anordnung der Zwangsverwaltung bestehen, und eine weitere, sobald der rückständige Mietzins vom Zwangsverwalter vereinnahmt wird. Da die erste Umsatzsteuerkorrektur durch die Anordnung des Verfahrens begründet ist, stehen Erstattungsansprüche gegenüber der Finanzverwaltung der Zwangsverwaltungsmasse zu und sind vom Zwangsverwalter geltend zu machen.

3. Vorsteuerberechtigung nach § 15a UStG

Zu den Aufgaben des Zwangsverwalters gehört auch die Beachtung der Berichtigungsvorschrift gem. § 15a UStG.⁴⁵ Nachdem der BFH zunächst entschieden hatte, dass ein Vorsteuerberichtigungsanspruch des Finanzamtes nach § 15a UStG, der dadurch entsteht, dass der Insolvenzverwalter ein Wirtschaftsgut abweichend von den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen verwendet, zu den Masseverbindlichkeiten gehört und durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden kann,⁴⁶ hat der BFH diese Grundsätze auch auf den Zwangsverwalter erstreckt.⁴⁷

Unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung hält der BFH daran fest, dass auch für den Fall der Anordnung einer Zwangsverwaltung über Grundstücke der Vollstreckungsschuldner als Unternehmer i. S. des Umsatzsteuerrechts Steuerschuldner und damit Steuerpflichtiger i. S. von § 33 Abs. 1 AO bleibt, neben ihm aber gem. § 34 Abs. 3 i. V. mit § 34 Abs. 1 AO der Zwangsverwalter als Steuerpflichtiger tritt, soweit seine Verwaltung reicht. Nur insoweit der Vollstreckungsschuldner außerhalb des Unternehmensbereichs, auf den sich die Beschlagnahme erstreckt, Umsätze ausführt, ist die hieraus entstandene Umsatzsteuer allein durch einen an den Vollstreckungsschuldner zu richtenden Umsatzsteuerbescheid geltend zu machen.⁴⁸

4. Zwangsversteigerung während des Zwangsverwaltungsverfahrens

Oftmals laufen Zwangsverwaltungs- und Zwangsversteigerungsverfahren parallel. Die Zwangsverwaltung endet mit dem Zuschlag der Rechtskraft des Zuschlagsbeschlus-

⁴³ S. BStBl. II 2011, S. 1273.

⁴⁴ S. BMF, Schreiben v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7330/09/10001:001 (2011/0992053), BStBl. II 2011, S. 1273 = ZIP 2011, 2431 f.; kritisch: *Schmittmann*, ZIP 2012 [im Druck].

⁴⁵ So FG Berlin, Urt. v. 25.5.2004 – 5 K 5193/03, EFG 2004, 1483 ff. mit Anm. *Meyer*; *Schmittmann*, StuB 2011, 798, 799.

⁴⁶ So BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BFHE 233, 86 ff. = ZIP 2011, 1222 ff.

⁴⁷ So BFH, Beschl. v. 28.6.2011 – XI B 18/11, NZI 2011, BFH/NV 2011, 1931 ff. = NZI 2011, 737 f.

⁴⁸ So bereits BFH, Urt. v. 23.6.1988 – V R 203/83, BFHE 154, 181 ff. = BStBl. II 1988, 920.

ses, woran sich noch die Restabwicklung des Zwangsverwaltungsverfahrens anschließt.

Die Zwangsversteigerung eines Grundstücks unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 i. V. mit § 2 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbssteuer und ist deswegen gem. § 4 Nr. 9a UStG umsatzsteuerfrei, sofern nicht ohnehin eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1a UStG vorliegt.⁴⁹ Die Zwangsversteigerung führt nach der Rechtsprechung des BFH zu einer Lieferung des Grundstückseigentümers unmittelbar an den Ersteher.⁵⁰ Der Zwangsverwalter ist nicht Beteiligter des Zwangsversteigerungsverfahrens, so dass er Erklärungen nicht abgeben darf. Demnach darf der Zwangsverwalter auch keine Erklärungen hinsichtlich einer eventuellen Option abgeben.⁵¹

Soll von einer Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht werden, regelt § 9 Abs. 3 Satz 1 UStG, dass der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig ist. Bemessungsgrundlage i. S. von § 10 UStG ist im Zwangsversteigerungsverfahren das Meistgebot als Nettobetrag (Abschnitt 13.1. Abs. 37 USt-AE).

Die Thematik der Option im Zwangsversteigerungsverfahren hat erheblich an Brisanz verloren, da die bisherigen Missbrauchsmöglichkeiten⁵² dadurch an Bedeutung verloren haben, dass gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 i. V. mit Abs. 5 UStG eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft gegeben ist und die Finanzverwaltung keine Gefahr läuft, einerseits Vorsteuer erstatten zu müssen und andererseits mit dem Risiko behaftet zu sein, mit dem Steueranspruch auszufallen. Unter Fürsorgegesichtspunkten ist allerdings ein Hinweis des Zwangsverwalters an das Gericht geboten,⁵³ um diesem die Möglichkeit zu geben, den Schuldner auf den Sachverhalt hinzuweisen.

III. Gegenstrategien und Handlungsanweisungen

Zur Vermeidung einer persönlichen Haftung sollte der Zwangsverwalter unmittelbar nach Übernahme des Amtes den umsatzsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt ermitteln, insbesondere überprüfen, ob der Schuldner Unternehmer i. S. von § 2 Abs. 1 UStG ist. Kann der Schuldner diesbezüglich keine konkreten Angaben machen, insbesondere keine Umsatzsteuerbescheide aus der Vergangenheit vorlegen, aber trotzdem Anhaltspunkte bestehen, dass er eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, sollte unverzüglich mit der Finanzverwaltung Kontakt aufgenommen werden. Die Finanzverwaltung darf die Auskunft auch im Hinblick auf das Steuergeheimnis (§ 30 AO) gegenüber dem Zwangsverwalter nicht verweigern, da dieser Steuerpflichtiger i. S. von § 34 Abs. 3 AO i. V. mit § 33 Abs. 1 AO ist. Im nächsten Schritt wird der Zwangsverwalter prüfen, ob der Schuldner Lieferungen oder sonstige Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Dies werden, jedenfalls soweit die Zwangsverwaltung reicht, regelmäßig Vermietungs- und Verpachtungsleistungen von Grundstücken sein, die gem. § 4 Nr. 12 UStG umsatzsteuerfrei sind.

⁴⁹ So *Schmittmann*, ZInsO 2006, 1299, 1302.

⁵⁰ So BFH, Urt. v. 19.12.1995 – V R 139/76, BStBl. II 1986, 500 ff.; BFH, Urt. v. 6.6.1991 – V R 115/87, BStBl. II 1991, 817 ff.

⁵¹ So *Brüggemann/Haut* (Fn. 6), Rn. 914.

⁵² Vgl. *Schmittmann*, ZInsO 2006, 1299, 1302.

⁵³ S. *Brüggemann/Haut* (Fn. 6), Rn. 918.

Der Schuldner kann auf die Steuerfreiheit der Vergangenheit verzichtet haben (§ 9 UStG – Option), um z. B. dadurch die Vorsteuer aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten geltend machen zu können.

Hat der Schuldner von der Optionsmöglichkeit Gebrauch gemacht, was ggf. ebenfalls bei der Finanzverwaltung zu erfragen ist, so ist für den Zwangsverwalter besondere Vorsicht geboten, wenn eine Nutzungsänderung beabsichtigt ist, z. B. eine bisher an einen Rechtsanwalt umsatzsteuerpflichtig vermietete Immobilie nunmehr an eine Bank (§ 4 Nr. 8 UStG), an einen Versicherungsvertreter (§ 4 Nr. 11 UStG) oder an einen Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, eine Hebamme oder einen Angehörigen einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit zum Zwecke der Heilbehandlung (§ 4 Nr. 14 UStG) vermietet werden soll, da dieser Personenkreis seinerseits keine umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen oder sonstigen Leistungen erbringt.

Stellt der Zwangsverwalter fest, dass der Schuldner einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit nachgeht, so hat er darauf zu achten, dass aus den Eingangsrechnungen die Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 UStG) gezogen wird. Dies setzt voraus, dass eine Rechnung vorliegt, die alle Pflichtangaben aus § 14 UStG erfüllt. Es ist zweckmäßig, hierzu einer Checkliste zu führen, um sicherzustellen, dass aus der verwalteten Masse nur Rechnungen bezahlt werden, die alle Pflichtangaben erfüllen.

Da der Zwangsverwalter Vermögensverwalter i. S. von § 34 Abs. 3 AO ist, haftet er persönlich, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihm auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden, § 69 Satz 1 AO.

Bei der Haftungsnorm aus §§ 34, 69 AO, die von der Finanzverwaltung durch Haftungsbescheid gem. § 191 InsO festgesetzt wird, handelt es sich um eine Ermessennorm, so dass die Finanzverwaltung gem. § 5 AO verpflichtet ist, ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Dies bedeutet, dass für den Fall, dass der Zwangsverwalter einen Haftungsbescheid erhält, er diesen auf

- 11 -

jeden Fall vorrangig prüfen sollte, ob die Finanzverwaltung ermessensfehlerfrei gehandelt hat. Fehlen schon Ausführungen zum Ermessen, so ist der Bescheid allein deswegen rechtswidrig.

IV. Fazit und Ausblick

Die Umsatzsteuer stellt nicht nur eine erhebliche Einnahmequelle des Staates dar. Im Bundeshaushalt 2011 wird für 2011 von einem Gesamtaufkommen i. H. von 136.400 Mio. € ausgegangen. Sie stellt auch für den Zwangsverwalter betragsmäßig das relevanteste Haftungsrisiko dar. Während die Grundbesitzabgaben bzw. die Lohnsteuer für ggf. beschäftigte Personen überschaubar sind, kann die Haftung hinsichtlich der Umsatzsteuer weit über die vom Zwangsverwalter vereinnahmten Beträge hinausgehen. Dies betrifft zuvörderst die Fälle, in denen der Zwangsverwalter eine Nutzungsänderung vornimmt, die Rückforderungsbeträge des Finanzamtes gem. § 15a UStG auslöst. Es ist daher empfehlenswert, gerade den umsatzsteuerlichen Fragen in der Zwangsverwaltung besondere Sorgfalt zuzuwenden und darüber

hinaus auch das eigene Personal regelmäßig zu schulen, um eine Sensibilität für diese Fragen sicherzustellen.