

Praxis-Forum

# Mehrwertsteuer und Konkurs

Eine erste Analyse des Zusammenwirkens von mehrwertsteuerlichen und konkursrechtlichen Vorschriften

Regine Schluckebier, RA/Dr. iur. et phil. Thomas Sprecher, RA/Dr. iur. Adrian W. Kammerer, RA



*Regine Schluckebier, Rechtsanwältin, Partnerin, VAT-Consulting AG Basel/Zürich, Mitglied des Kompetenzzentrums MWST der Treuhänderkammer, MWST-Expertein FH*



*Thomas Sprecher, Dr. iur. et phil., LL.M., Rechtsanwalt, Partner, Niederer Kraft & Frey, Rechtsanwälte, Zürich*



*Adrian W. Kammerer, Dr. iur., Rechtsanwalt, Partner, Niederer Kraft & Frey, Rechtsanwälte, Zürich*

## Inhalt

<b>1</b>	<b>Verfahren bis zur Eröffnung des Konkurses</b>	<b>3.1</b>	<b>Steuerschuld und Vorsteuerabzug bei Uneinbringlichkeit der Forderung</b>
<b>1.1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>3.1.1</b>	Allgemeines
1.1.1	Verhältnis von Mehrwertsteuerrecht und SchKG	<b>3.1.2</b>	Entgeltsminderungen und Korrektur des Vorsteuerabzugs
1.1.2	Fortbestehen der Steuerpflicht	<b>3.1.3</b>	Entgeltsminderung auf null
<b>1.2</b>	<b>Antrag und Gründe für Eröffnung des Konkursverfahrens</b>	<b>3.1.4</b>	Uneinbringlichkeit der Forderung und Rechnungskorrektur
1.2.1	Konkursandrohung	<b>3.2</b>	<b>Zu Unrecht vergütete Vorsteuer</b>
1.2.2	Konkursbegehren	<b>3.3</b>	<b>Nicht oder nicht vollständig erfüllte Verträge</b>
1.2.3	Konkurseröffnung	<b>3.4</b>	<b>Vorsteueransprüche an die Masse</b>
1.2.4	Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren	<b>3.5</b>	<b>Verwertung von Grundstücken</b>
<b>1.3</b>	<b>Massnahmen der ESTV vor Konkurseröffnung</b>	<b>3.6</b>	<b>Einstellung des Betriebs, Betriebsveräusserung</b>
<b>1.4</b>	<b>Sicherung und Inventar</b>	<b>3.7</b>	<b>Verrechnung und Aufrechnung</b>
<b>2</b>	<b>Verfahren nach der Eröffnung des Konkurses</b>	<b>3.7.1</b>	Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG
<b>2.1</b>	<b>Einstellung</b>	<b>3.7.2</b>	Verrechnung gemäss Art. 213 SchKG
<b>2.2</b>	<b>Rechtsstellung und Verfügungsbefugnis des Unternehmers nach Konkurseröffnung</b>	<b>3.8</b>	<b>Abgekürzter Deklarationszeitraum und Mehrwertsteuernummer</b>
<b>2.3</b>	<b>Aufgaben der Konkursverwaltung</b>		<b>Literatur</b>
2.3.1	Konkursrechtliche Pflichten		<b>Rechtsquellen, Praxisanweisungen und Materialien</b>
2.3.2	Wahrnehmung steuerrechtlicher Pflichten		
2.3.3	Konkursverwaltung als Adressat		
2.3.4	Haftung der Konkursverwaltung		
2.3.5	Erwahrung der Konkursforderungen		
2.3.6	Kollokation der Konkursforderungen		
<b>2.4</b>	<b>Steuerschuld als Konkursforderung oder Masseschuld</b>		
2.4.1	Konkursforderung		
2.4.2	Masseschuld		
<b>3</b>	<b>Einzelfragen</b>		

## 1 Verfahren bis zur Eröffnung des Konkurses

### 1.1 Einleitung

Am 1.1.1997 trat die Revision des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes (SchKG) vom 16.12.1994<sup>1</sup> in Kraft. Das SchKG dient dazu, die Gläubiger eines Schuldners gemeinschaftlich zu befriedigen, indem das Vermögen des Schuldners verwertet und der Erlös verteilt oder in einem Nachlassverfahren eine abweichende Regelung – insbesondere zum Erhalt des Unternehmens – getroffen wird.

Das schweizerische Mehrwertsteuerrecht, ein jüngerer Rechtsgebiet, ist in vielen Bereichen nicht mit der Zielsetzung des SchKG abgestimmt. Die ESTV hat im Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer dem Verhältnis Mehrwertsteuer und SchKG ein eigenes Kapitel gewidmet und Vorschläge für Regelungen gemacht, die das Mehrwertsteuergesetz ergänzen sollen<sup>2</sup>.

Die folgenden Ausführungen greifen einige Aspekte heraus, die hinsichtlich der Mehrwertsteuer im Bereich des Konkursrechts zu beachten sind<sup>3</sup>.

#### 1.1.1 Verhältnis von Mehrwertsteuerrecht und SchKG

Grundsätzlich hat das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht keinen Einfluss auf das Steuerrecht. Nur die Geltendmachung des Steueranspruchs, nicht aber dessen Entstehung wird vom Konkursrecht beeinflusst. Der Steuergläubiger (die ESTV) kann seine Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (sofern sie nicht zu den Masseschulden gehören) als Konkursforderung nur nach den Vorschriften des SchKG verfolgen.

Hingegen setzt die Eröffnung eines Konkurses verfahrensrechtlich eine Zäsur. Die Steuerschuld wird aufgeteilt in eine einfache Konkursforderung und eine Masseschuld. Damit verbunden ist eine unterschiedliche verfahrensrechtliche Geltendmachung dieser Steuerforderungen durch den Steuergläubiger. Der Besteuerungszeitraum wird indes durch einen Konkurs nicht berührt.

Umgekehrt bleibt der Gemeinschuldner nicht nur materiell-rechtlich Steuerpflichtiger nach Art. 21 MWSTG, sondern auch Adressat der steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten (Art. 57 MWSTG). Da die Verfügungsbe-

fugnis auf die Konkursverwaltung übergeht, sind die verfahrensrechtlichen Rechte und Pflichten des Gemeinschuldners vom Konkursverwalter wahrzunehmen<sup>4</sup>.

#### 1.1.2 Fortbestehen der Steuerpflicht

Der Gemeinschuldner bleibt trotz der Eröffnung des Konkursverfahrens materiell-rechtlich der Steuerpflichtige (Art. 21 MWSTG). Die Konkursmasse wird nicht selbständig zu steuerndes Steuersubjekt. Die von der Konkursverwaltung aufgrund ihrer Verwertungs- und Verfügungsbefugnis verwirklichten Geschäftsvorfälle und Handlungen (Dienstleistungen und Lieferungen) bei der Verwertung der Masse sind dem Gemeinschuldner auch steuerrechtlich weiterhin zuzurechnen. Er tätigt Umsätze und wird Schuldner der daraus resultierenden Steuern.

Weil die Umsätze des Konkursverwalters dem Gemeinschuldner zuzurechnen sind, erfolgen sämtliche von der Konkursverwaltung getätigten Umsätze im Rahmen des Unternehmens und sind grundsätzlich steuerbar<sup>5</sup>.

### 1.2 Antrag und Gründe für Eröffnung des Konkursverfahrens

#### 1.2.1 Konkursandrohung

Das ordentliche Vollstreckungsverfahren setzt in der Regel ein Einleitungsverfahren voraus, dessen Ziel es ist, die Vollstreckbarkeit der in Betreuung gesetzten Forderung – allenfalls auch deren materiellen Bestand und ihre Höhe – abzuklären. Gläubiger ist, wer behauptet, Gläubiger zu sein und als Betreiber auftritt, da das Erfordernis, eine Sachlegitimation vorzuweisen, nicht besteht.

Das Betreibungsamt hat zu entscheiden, welche Betreibungsart anwendbar ist (Art. 38 Abs. 3 SchKG), d. h., ob die Betreuung auf dem Wege der Pfändung oder des Konkurses weiterzuführen ist.<sup>6</sup> Der Entscheid betreffend Festlegung der Betreibungsart ist mit Beschwerde gemäss Art. 17 ff. SchKG anfechtbar.

Die Konkursbetreuung ist für Steuern, Abgaben, Gebühren und andere im öffentlichen Recht begründete Leistungen an öffentliche Kassen oder Beamte ausgeschlossen (Art. 43 Ziff. 1 SchKG). Dies auch dann, wenn der Gemeinschuldner an sich der Konkursbetreuung unter-

1 AS 1995 1227 1307; BBl 1991 III 1.

2 Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), Ziff. 5.2.2.9.

3 Art. 159 - 270 SchKG. Die Einzelheiten des regelmässig vorgehenden ordentlichen Einleitungsverfahrens werden hier nicht behandelt.

4 Zur Einschränkung der Verfügungsbefugnis s. Abschn. 2.2.

5 Ob sie steuerfreie, steuerpflichtige oder ausgenommene Umsätze sind, hängt von der konkreten Art des Umsatzes ab. In jedem Fall stellen sie Umsätze dar, die in den Anwendungsbereich von Art. 5 MWSTG fallen, auch wenn diese Norm den Begriff der Steuerbarkeit nicht ausdrücklich verwendet.

6 Ausgenommen sind naturgemäss die Fälle der Konkursöffnung ohne vorgängige Betreuung durch den Richter (Art. 190 ff. SchKG).

liegen würde. Die Betreuung für solche Forderungen ist auf dem Wege der Pfändung oder der Pfandverwertung fortzusetzen. Wird der Konkurs des Schuldners aber von einem anderen Gläubiger ausgelöst, so können Steuerforderungen selbstverständlich am Konkursverfahren teilnehmen.

Gläubiger kann somit natürlich auch die ESTV aufgrund einer offenen Steuerverbindlichkeit sein. Als Gläubigerin hat sie alle einem Gläubiger zustehenden Rechte, wie z. B. auch das Recht auf Akteneinsicht.

Unterliegt der Schuldner der Konkursbetreuung, droht ihm das Betreibungsamt nach Empfang des Fortsetzungsbegehrens unverzüglich den Konkurs an (Art. 159 SchKG). Die Konkursandrohung hat folgenden Inhalt:

- Angaben des Betreibungsbegehrens;
- Datum des Zahlungsbefehls;
- Anzeige, dass der betreibende Gläubiger nach Ablauf von 20 Tagen seit Zustellung der Konkursandrohung das Konkursbegehren stellen kann, wenn er nicht befriedigt wird;
- Mitteilung, dass der Schuldner, sofern er die Zulässigkeit der Konkursbetreuung nicht anerkennt, innert zehn Tagen bei der Aufsichtsbehörde Beschwerde im Sinne von Art. 17 ff. SchKG zu führen hat.

Die Zustellung der Konkursandrohung erfolgt wie diejenige des Zahlungsbefehls (Art. 161 Abs. 1 iVm Art. 72 SchKG).

### 1.2.2 Konkursbegehren

Das Konkursbegehren an den Konkursrichter am Konkursort darf frühestens nach Ablauf von 20 Tagen seit Zustellung der Konkursandrohung durch den betreibenden Gläubiger gestellt werden. Das Recht, das Konkursbegehren zu stellen, ist mit Ablauf von 15 Monaten nach Zustellung des Zahlungsbefehles verwirkt. Zusammen mit dem Konkursbegehren hat der Gläubiger dem Konkursrichter die Konkursandrohung und den Zahlungsbefehl einzureichen. Er kann das Konkursbegehren zurückziehen und nach Ablauf eines Monats erneut stellen (Art. 167 SchKG).

Für die Konkurseröffnung ist im Kanton Zürich der Einzelrichter im summarischen Verfahren sachlich zuständig (Art. 166 Abs. 1 iVm Art. 23 SchKG, § 213 Ziff. 5 ZPO und § 23 Abs. 1 GVG). Tritt dieser auf das Konkursbegehren ein, entscheidet er darüber ohne Aufschub – insbesondere auch bei Abwesenheit des Gläubigers oder Schuldners – und spricht die Konkurseröffnung aus, sofern nicht einer der in Art. 172 - 173a SchKG erwähnten Ausschlussgründe gegeben ist. Liegt ein solcher vor, so

weist der Konkursrichter das Begehren ab oder setzt seinen Entscheid aus, je nach Ausschlussgrund.

### 1.2.3 Konkurseröffnung

Der Konkurs gilt als sofort eröffnet. Das Gericht stellt den Zeitpunkt der Konkurseröffnung auf die Stunde genau fest (Art. 175 SchKG). Der Zeitpunkt ist für die Konkurswirkungen massgeblich. Wenn gegen die Konkurseröffnung ein Rechtsmittel eingelegt worden ist und dabei aufschiebende Wirkung gilt oder erteilt wird, so ist der Zeitpunkt des Rechtsmittelentscheids für die Konkurseröffnung massgebend.

Art. 176 SchKG hält fest, wer neben dem Konkursiten Anspruch auf Mitteilung der Konkurseröffnung hat: Betreibungsamt, Konkursamt (im Kanton Zürich das Notariat), Handelsregisteramt und Grundbuchamt. Letzteres hat die Konkurseröffnung unverzüglich im Grundbuch zu vermerken (Art. 176 Abs. 2 SchKG).

Steht die Eröffnung des Konkurses fest, macht das Konkursamt diese öffentlich bekannt. Die Veröffentlichung enthält insbesondere auch die Aufforderung an die Gläubiger und Schuldner des Konkursiten, sich innert Monatsfrist beim Konkursamt zu melden (vgl. zu den weiteren Angaben Art. 232 SchKG).

### 1.2.4 Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren

In Art. 190 - 193 SchKG sind jene Tatbestände abschliessend geregelt, die ohne vorgängige Betreuung und ohne Konkursandrohung direkt zur Konkurseröffnung führen. Die Konkurseröffnung ohne vorangeschaltetes Einleitungsverfahren oder eine vorangehende Konkursandrohung soll eine sofortige Zwangsvollstreckung ermöglichen. Der Antrag für die Konkurseröffnung ohne Einleitungsverfahren kann vom Schuldner selbst, von einem Gläubiger oder von einer Behörde ausgehen. Ist das Konkurskenntnis rechtskräftig, beginnt das Konkursamt von Amts wegen mit der Durchführung des Konkurses.

Insbesondere bei der Konkurseröffnung gegen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erfolgt die Eröffnung sehr häufig auf eigene Anzeige hin.

Im Interesse der Gläubiger der betreffenden juristischen Personen ist eine Meldung an den Richter gesetzlich geboten, wenn eine Überschuldung wahrscheinlich ist. Für Aktiengesellschaften sind Art. 725 und 725a OR massgebend: Wenn begründete Besorgnis wegen allfälliger Überschuldung besteht, muss eine Zwischenbilanz erstellt und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt werden. Ergibt sich aus dieser Zwischenbilanz, dass die Gesellschaftsschulden weder zu Fortschreibungs- noch zu Veräusserungswerten der Aktiven gedeckt sind, so hat

der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen. Hier von kann nur abgesehen werden, wenn Gesellschafts-gläubiger im Ausmass der Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten (Art. 725 Abs. 2 OR).

Für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine Anzeigepflicht dann gegeben, wenn das Stammkapital nicht mehr zur Hälfte durch die Aktiven gedeckt ist oder eine Überschuldung vorliegt. Besteht eine Nachschusspflicht, so muss im Falle der Überschuldung der Richter erst benachrichtigt werden, wenn der durch die Bilanz ausgewiesene Verlust nicht innert drei Monaten durch die Gesellschafter gedeckt wird (Art. 817 OR). Für Genossenschaften findet sich die entsprechende Regelung in Art. 903 OR.

Nach Benachrichtigung des Konkursrichters hat dieser, wenn er den Konkursöffnungsgrund für gegeben erachtet, unverzüglich den Konkurs zu eröffnen. Der Antrag des Verwaltungsrates oder eines Gläubigers auf Eröffnung des Konkurses kann nur aufgeschoben werden, wenn Aussicht auf Sanierung der Gesellschaft besteht (Art. 725a Abs. 1 OR). Auf Kommanditgesellschaften ist die Regelung für Aktiengesellschaften analog anwendbar (Art. 764 Abs. 2 OR).

### 1.3 Massnahmen der ESTV vor Konkurs-eröffnung

Wenn die ESTV von der finanziellen Schieflage eines Unternehmens erfährt, werden die betroffenen Stellen der ESTV sofort tätig, da es für sie von grosser Wichtigkeit ist, möglichst vor dem Eröffnungsentscheid durch den Konkursrichter Klarheit über den Bestand der Steuerforderungen zu erlangen. In Ermangelung eines ordentlichen Veranlagungs- und Festsetzungsverfahrens bei der Mehrwertsteuer bedeutet dies, dass unbearbeitete Mehrwertsteuerdeklarationen sofort bearbeitet werden dürften. Formelle Rechtsgrundlagen für eine Vorabanforderung oder Schätzungsbescheide<sup>7</sup> fehlen derzeit noch im MWSTG. Adressat solcher Sicherungsmassnahmen der ESTV wäre in jedem Fall der vorläufige Konkursverwalter<sup>8</sup>. Noch ausstehende Deklarationen dürften sofort angefordert werden. Bereits geltend gemachte Vorsteuern werden durch die ESTV geprüft und allenfalls gemäss Art. 40 MWSTG korrigiert<sup>9</sup>.

7 Das MWSTG enthält zwar in Art. 60 eine Regelung zur Ermessenseinschätzung. Da weder der Mehrwertsteuer-Deklaration noch der Ergänzungsabrechnung Verfügungscharakter zukommt, ist in Art. 60 MWSTG derzeit keine Grundlage für den Erlass eines Schätzungsbescheids im Sinne einer Verfügung zu sehen.

8 S. die Ausführungen in Abschn. 2.3.3.

9 S. hierzu die Ausführungen in Abschn. 3.2.1 und 3.1.3.

Die insoweit festgestellten Mehrwertsteuerforderungen der ESTV werden im Falle der Eröffnung des Verfahrens als Konkursforderungen zur Aufnahme in den Kollokationsplan angemeldet.

### 1.4 Sicherung und Inventar

Grundsätzlich hat das Konkursgericht bis zur Entscheidung über den Konkursantrag die Masse sichernde Massnahmen zu treffen (Art. 221 SchKG). Diese sind in Art. 223 SchKG aufgeführt. Magazine, Warenlager, Werkstätten und dergleichen sind – soweit sie bis zur ersten Gläubigerversammlung unter genügender Aufsicht verwaltet werden können – vom Konkursamt sofort zu schliessen und unter Siegel zu legen. Bargeld, Wertpapiere, Geschäftsbücher sowie sonstige Schriften von Belang werden vom Konkursamt in Verwahrung genommen. Bei Gegenständen, die sich ausserhalb der vom Konkursiten benutzten Räumlichkeiten befinden, hat das Konkursamt ebenfalls Vorkehrungen für die Verwahrung zu treffen.

Sofort nach Ergreifung der Sicherungsmassnahmen hat das Konkursamt eine Inventarisierung des Aktivvermögens des Schuldners vorzunehmen (Art. 221 SchKG). In dieses Konkursinventar werden alle Vermögenswerte des Schuldners aufgenommen, womit rasch ein Gesamtüberblick über das Vermögen des Schuldners gewonnen wird. Die Vermögenswerte sind mit einem Schätzungswert zu versehen (Art. 227 SchKG).

Nach Erstellung des Inventars wird dieses dem Schuldner vorgelegt. Er hat dessen Vollständigkeit und Richtigkeit schriftlich zu bestätigen (Art. 228 SchKG). Schuldner und Gläubiger haben gegen das Inventar ein Beschwerderecht gemäss Art. 17 ff. SchKG. Behaupten Dritte, ihnen stünde das Eigentum an einem im Inventar aufgenommenen Gegenstand zu oder machen sie ein anderes Recht an diesem Gegenstand geltend, steht ihnen das Aussonderungsverfahren (Art. 242 Abs. 1 und 2 SchKG) oder allenfalls das Kollokationsverfahren (Art. 250 SchKG) zur Verfügung.

## 2 Verfahren nach der Eröffnung des Konkurses

### 2.1 Einstellung

Das Konkursamt kann beim Konkursrichter einen Antrag auf Einstellung des Verfahrens stellen, wenn die Konkursmasse voraussichtlich nicht ausreicht, um wenigstens die Kosten für ein summarisches Konkursverfahren zu decken, denn das Massevermögen haftet in erster Li-

nie für die Kosten des Konkursverfahrens. Dazu gehören:

- die Gerichtskosten, sowie
- Vergütungen und Auslagen der Konkursverwaltung und gegebenenfalls des Gläubigerausschusses.

Die Folgen der Einstellung des Konkursverfahrens bestehen darin, dass die vor der Konkurseröffnung eingeleiteten Betreibungen wieder aufleben (Art. 230 Abs. 4 SchKG). Sie werden in dem Stand fortgesetzt, in dem sie sich im Zeitpunkt der Konkurseröffnung befunden haben.

## 2.2 Rechtsstellung und Verfügungsbefugnis des Unternehmers nach Konkurseröffnung

Die Geltendmachung von Steuerforderungen nach Konkurseröffnung beurteilt sich ausschliesslich nach dem Schuldbetreibungs- und Konkursrecht.

Die Konkurseröffnung ändert die rechtliche Stellung des Gemeinschuldners. Hierbei ist zwischen natürlichen und juristischen Personen zu unterscheiden: Eine natürliche Person verliert als Gemeinschuldnerin weder ihre Handlungs- noch ihre Rechtsfähigkeit. Bei einer juristischen Person führt die Konkurseröffnung hingegen die (schrittweise) Auflösung herbei: Die Gesellschaft tritt in Liquidation und wird als solche in das Handelsregister eingetragen<sup>10</sup>. Mit dem Schlusserkenntnis des Konkursrichters hört ihre wirtschaftliche Existenz auf. Die Löschung im Handelsregister setzt dann den Schlusspunkt in rechtlicher Hinsicht<sup>11</sup>.

Die Eröffnung des Konkursverfahrens hat auf die Eigenschaft des Gemeinschuldners als Steuerpflichtigen keinen Einfluss; sie ändert auch nichts daran, dass der Steuerpflichtige nach wie vor als Gesamtheit der gewerblichen und beruflichen Tätigkeit des Unternehmens verstanden wird (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Beeinträchtigt wird jedoch die Verfügungsbefugnis des Gemeinschuldners. Er bleibt zwar bis zur Verwertung Eigentümer der einzelnen Massebestandteile. Seine aus dem Eigentumsrecht fliessende Verfügungsfähigkeit verliert er jedoch mit der Konkurseröffnung an die Konkursverwaltung. Rechtshandlungen, welche er nach Konkurseröffnung tätigt, sind den Konkursgläubigern gegenüber ungültig (Art. 204 Abs. 1 SchKG)<sup>12</sup>.

Aufgrund des Übergangs des Verwaltungs- und Verfügungsrechts über das Schuldnervermögen auf die Konkursverwaltung muss auch die jeweilige Korrespondenz der Behörden an die Konkursverwaltung adressiert sein<sup>13</sup>.

Der Gemeinschuldner darf nach Konkurseröffnung kein Geld mehr für Forderungen entgegennehmen, die zur Masse gehören. Eine derartige Zahlung wirkt für den Schuldner nur dann befreiend, wenn sie in die Konkursmasse gelangt. Befreiende Wirkung haben lediglich Leistungen von Dritten, die vor der öffentlichen Bekanntmachung des Konkurses erfolgen, wenn ihnen die Eröffnung des Konkurses nicht bekannt gewesen ist (Art. 205 SchKG).

Weil Konkursforderungen ausschliesslich nach den Vorschriften über das Schuldbetreibungs- und Konkursverfahren geltend zu machen sind, wäre mit der Eröffnung des Konkurses die steuerrechtliche Vollstreckung von Verfügungen, die sich auf eine Konkursforderung beziehen, unzulässig.

## 2.3 Aufgaben der Konkursverwaltung

### 2.3.1 Konkursrechtliche Pflichten

Da der Gemeinschuldner mit der Eröffnung des Konkurses in der Regel die Verwertungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen verliert, hat der Konkursverwalter die Konkursmasse zu sichern, zu verwalten, zu verwerten und den Erlös zu verteilen.

Der Gemeinschuldner bleibt jedoch auch nach der Konkurseröffnung der massgebliche Unternehmer, d. h. das Steuersubjekt. Auch für die Mehrwertsteuer bedeutet dies, dass das Steuersubjekt fortbesteht. Folgerichtig ordnet Art. 29 Bst. a MWSTG an, dass bei einer Vermögensliquidation, namentlich einer freiwilligen oder konkursamtlichen Liquidation oder einem Nachlassvertrag mit Liquidationsvergleich, die Steuerpflicht mit Abschluss des Liquidationsverfahrens endet.

### 2.3.2 Wahrnehmung steuerrechtlicher Pflichten

Der Konkursverwalter hat im Rahmen seiner Verwaltungs- und Verfügungsrechte und -pflichten die Aufgabe, die dem Gemeinschuldner obliegenden handels- und steuerrechtlichen Pflichten zu übernehmen und zu erfüllen, soweit seine Verwaltung reicht. Er muss sämtliche Rechte des Gemeinschuldners wahrnehmen, Rechtsmittel einlegen, die im Interesse der Masse liegen etc. Dabei hat er den Gemeinschuldner soweit als möglich einzube-

10 Z. B.: «Müller und Co. in Liquidation».

11 Art. 77 ZGB (Verein); Art. 736 Ziff. 3 OR (Aktiengesellschaft); Art. 770 OR (Kommanditaktiengesellschaft); Art. 820 Ziff. 3 OR (GmbH); Art. 911 Ziff. 3 OR (Genossenschaft); Art. 619 OR (Kommanditgesellschaft).

12 Zu den Ausnahmen s. Art. 204 Abs. 2 SchKG und Art. 973 ZGB.

13 S. ausführlicher Abschn. 2.3.3.

ziehen und seine Meinung einzuholen. Der Entscheid liegt aber beim Konkursverwalter.

Da die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Gemeinschuldners grundsätzlich in vollem Umfang auf die Konkursverwaltung übergeht, hat diese alle steuerrechtlichen Pflichten zu erfüllen, die dem Gemeinschuldner oblagen, wenn über sein Vermögen nicht der Konkurs eröffnet worden wäre. Der Gemeinschuldner bleibt zwar Steuerschuldner hinsichtlich der aus der Verwertung der Masse resultierenden Steuern<sup>14</sup>, die Entrichtungspflicht obliegt indes der Konkursverwaltung. Zu entrichten sind die Steuern aus der Masse. Dies gilt ohnehin für die Steuerforderungen, die aus einem Steuerschuldverhältnis resultieren, das zu einer Masseschuld geführt hat. Aber auch soweit eine Steuerforderung als Konkursforderung beurteilt werden muss, ist sie nur nach Massgabe der Verteilungsvorschriften zu begleichen<sup>15</sup>.

Insbesondere treffen die Konkursverwaltung folgende Pflichten:

- Buchführungspflichten;
- Verpflichtung zur Erstellung eines Jahresabschlusses;
- Steuererklärungspflichten: Der Konkursverwalter hat in gleicher Weise wie bisher der Gemeinschuldner Mehrwertsteuerdeklarationen abzugeben, d. h., er muss alle ausstehenden oder angeforderten Abrechnungen fristgerecht bei der ESTV einreichen; dies bezieht sich insbesondere auf die umsatzsteuerlichen Sachverhalte, in denen er wegen eigenen Handelns (s. unten) Umsatzsteuern als Massekosten verursacht hat. Jedoch sind auch Deklarationen abzugeben für die Sachverhalte, die zu Konkursforderungen geführt haben. Die Konkursverwaltung trifft auch die Verpflichtung, fehlende, unvollständige oder unrichtige Deklarationen des Gemeinschuldners nachzureichen bzw. zu berichtigen;
- Pflichten zur Entrichtung der durch die Konkursverwaltung begründeten Masseverbindlichkeiten;
- Rechnungsstellung: Der Konkursverwalter ist berechtigt und verpflichtet, für die der Masse zuzurechnenden Umsätze, z. B. im Rahmen der Unternehmensfortführung, Rechnungen zu stellen. Diese

Verpflichtung könnte auch hinsichtlich der vom Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung ausgeführten, aber noch nicht abgerechneten Umsätze angenommen werden. Häufig wird der Leistungsempfänger in diesen Fällen aber im Wege der Gutschrift abrechnen.

### 2.3.3 Konkursverwaltung als Adressat

Korrespondierend zum Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf die Konkursverwaltung und den damit verbundenen Verpflichtungen, ist die Konkursverwaltung auch zur Vornahme von steuerrechtlich relevanten Handlungen für den Steuerschuldner berechtigt und verpflichtet. Demzufolge ist sämtliche Korrespondenz, insbesondere Verfügungen, an die Konkursverwaltung zu adressieren. Gleiches gälte auch für die Ankündigung einer Revision der Bücher des Gemeinschuldners.

### 2.3.4 Haftung der Konkursverwaltung

Verletzt der Konkursverwalter seine steuerlichen Verpflichtungen, so haftet der Kanton für den durch ihn widerrechtlich verursachten Schaden (Art. 5 Abs. 1 Sch KG); der Kanton kann auf den fehlbaren Konkursverwalter Rückgriff nehmen (Art. 5 Abs. 3 SchKG).

Zur Absicherung der Steuerforderungen bei drohendem Verlust von Steuersubstrat statuieren verschiedene Bundes- und kantonale Gesetze in gewissen Fällen eine *solidarische Mithaftung* von Organpersonen für ausstehende Steuerschulden der Gesellschaft, wenn eine juristische Person aufgelöst wird (Haftung der Liquidatoren für geschuldete Abgaben bis zum Betrag des Liquidationüberschusses). Oft haften die Konkursverwaltungen in Konkursverfahren mit. Gemeinsam ist den Haftungsregelungen, dass sie als *Kausalhaftungen* konzipiert sind und somit kein Verschulden der verantwortlichen Personen voraussetzen. Haftpflichtige können sich jedoch nach einigen kantonalen Ordnungen von der Haftung befreien, wenn ihnen der Nachweis gelingt, alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderungen getan zu haben. Zusätzlich zu dieser solidarischen Mithaftung für ausstehende Steuern können die verantwortlichen Personen nach allen Steuergesetzen für gravierende Verfehlungen allenfalls auch strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden.<sup>16</sup>

So sieht das MWSTG in Art. 32 Abs. 1 Bst. c eine Mithaftung der mit der Liquidation betrauten Person bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses vor. Hiernach haftet

14 Der Gemeinschuldner bleibt nur solange Steuerschuldner, als die Steuerforderung noch besteht und nicht z. B. durch Erfüllung erloschen ist. Eine solche Erfüllung kann durch Entrichtung des Steuerbetrages z. B. durch einen Dritten mit schuldbefreiender Wirkung für den Steuerschuldner eintreten oder durch Verrechnung seitens der ESTV mit einem entsprechenden Vorsteuerguthaben des Steuerschuldners. Zur Frage, ob in diesen Fällen des Forderungsuntergangs durch Erfüllung zusätzlich eine Haftung des Steuerschuldners z. B. aus in einer Rechnung ausgewiesener Mehrwertsteuer möglich ist, s. Abschn. 3.1.4.

15 S. Abschn. 2.4 zu den unterschiedlichen Qualifikationen der Steuerforderungen.

16 Vgl. PETER FORSTMOSER/TOMAS SPRECHER/GIAN ANDRI TÖNDURY, Persönliche Haftung nach Schweizer Aktienrecht, S. 95 f.

der Konkursverwalter mit der steuerpflichtigen Person solidarisch für die Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen oder fällig werden. Ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 32 Abs. 3 MWSTG).

### 2.3.5 Erhaltung der Konkursforderungen

Nach Ablauf der Eingabefrist von einem Monat prüft die Konkursverwaltung die eingegangenen Forderungen, macht die zur Erhaltung nötigen Erhebungen und entscheidet über die Anerkennung der Forderungen (Art. 244 Satz 1 und Art. 245 Satz 1 SchKG).

### 2.3.6 Kollokation der Konkursforderungen

Aufgrund der Erhaltung und gestützt auf Art. 219 und 220 SchKG erstellt die Konkursverwaltung nach Ablauf der Eingabefrist den Kollokationsplan. Dieser Plan regelt die Befriedigung der Konkursgläubiger, die Verwertung der Vermögensmasse sowie deren Verteilung (Art. 247 Abs. 1 SchKG).

Vorab sind die Kosten für die Eröffnung und Durchführung des Konkurses zu berücksichtigen (Art. 262 Abs. 1 SchKG).

Nicht pfandgesicherte Forderungen werden in drei Klassen eingeteilt (Art. 219 Abs. 4 SchKG). Die erste Klasse betrifft:

- die Forderungen von Arbeitnehmern aus dem Arbeitsverhältnis, die in den letzten sechs Monaten vor der Konkurseröffnung entstanden oder fällig geworden sind, sowie die Forderungen wegen vorzeitiger Auflösung des Arbeitsverhältnisses infolge Konkurses des Arbeitgebers und die Rückforderungen von Kauttionen;
- die Ansprüche der Versicherten nach dem Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung sowie aus der nicht obligatorischen beruflichen Vorsorge und die Forderungen von Personalvorsorgeeinrichtungen gegenüber den angeschlossenen Arbeitgebern; und
- die familienrechtlichen Unterhalts- und Unterstützungsansprüche, die in den letzten sechs Monaten vor der Konkurseröffnung entstanden und durch Geldzahlungen zu erfüllen sind.

Die zweite Klasse bezieht sich auf:

- Forderungen von Personen, deren Vermögen kraft elterlicher Gewalt dem Schuldner anvertraut war, für alles, was dieser ihnen in dieser Eigenschaft schuldig geworden ist. Dieses Vorzugsrecht gilt nur dann, wenn der Konkurs während der elterlichen Verwal-

tung oder innert einem Jahr nach ihrem Ende veröffentlicht worden ist; und

- die Beitragsforderungen nach dem Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, dem Bundesgesetz vom 19.6.1959 über die Invalidenversicherung, dem Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung, dem Erwerbsersatzgesetz vom 25.9.1952 und dem Arbeitslosenversicherungsgesetz vom 25.6.1982; sowie
- die Prämien- und Kostenbeteiligungsforderungen der sozialen Krankenversicherung oder die Beiträge an die Familienausgleichskasse.

In der dritten Klasse werden alle übrigen Forderungen kollektiert.

## 2.4 Steuerschuld als Konkursforderung oder Masseschuld

Konkursrechtlich ist es erforderlich, die vor der Konkurseröffnung begründeten Steuerschulden, die zu einfachen Konkursforderungen führen, von den Steuerschulden abzugrenzen, die nach der Konkurseröffnung begründet werden und Masseschulden darstellen, d. h. vorweg aus der Masse zu befriedigen sind.

Man unterscheidet dabei zwischen Konkursforderungen, Masseschulden und Forderungen gegen den Gemeinschuldner persönlich.

### 2.4.1 Konkursforderung

Konkursforderungen sind Forderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkurses gegenüber dem Gemeinschuldner bestehen. Dazu gehören auch Forderungen, die im Moment der Konkurseröffnung zwar bestehen, aber noch nicht fällig sind.

Eine mehrwertsteuerliche Konkursforderung besteht demnach, wenn der Steuertatbestand (Art. 5, 37, 38, 40 MWSTG) durch den Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung erfüllt (verwirklicht) war. Auf eine eventuelle spätere Entstehung des Steueranspruchs gemäss Art. 43 MWSTG kommt es nicht an, da dieser aus verfahrenstechnischen Gründen auf das Ende des Kalenderquartals gelegt worden ist (Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Die Erfüllung des Steuertatbestandes knüpft an den Lebenssachverhalt an, der nach MWSTG die Mehrwertsteuer auslöst. Diese Betrachtungsweise zwingt dazu, sowohl die erbrachten Leistungen als auch die Eingangsumsätze gesondert zu betrachten.

Der Grundtatbestand von Art. 5 MWSTG ist danach erfüllt, wenn die Lieferung von Gegenständen (Bst. a), die im Inland erbrachten Dienstleistungen (Bst. b), der Eigenverbrauch im Inland (Bst. c) oder der Bezug von

Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Bst. d) ausgeführt worden sind.

Die Vereinnahmung des Entgelts (genauer: der Gegenleistung) ist nicht Voraussetzung der Tatbestandsverwirklichung – auch nicht bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten gemäss Art. 44 Abs. 4 MWSTG, denn nach Art. 5 MWSTG muss die Leistung nur «gegen Entgelt» erfolgen. Damit hätte der Gemeinschuldner vor Eröffnung des Konkursverfahrens durch Lieferung bereits den Tatbestand erfüllt, auch wenn das Entgelt erst nach der Eröffnung des Verfahrens in die Masse fliesst.

Die Mehrwertsteuerforderung entsteht:

- im Regelfall der Besteuerung nach *vereinbarten Entgelten* gemäss Art. 44 Abs. 1 MWSTG mit der Rechnungsstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG);
- bei Umsätzen, die zu aufeinander folgenden *Teilrechnungen* Anlass geben, mit der Ausstellung der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG). Teilleistungen werden damit wie Umsätze behandelt;
- bei Vereinbarung von *Voraus- oder Anzahlungen* vor Ausführung der Leistung mit der Vereinnahmung des Entgelts. Hier kann sich folgende Situation ergeben: Hatte der Gemeinschuldner eine An- oder Vorauszahlung z. B. für eine Werkleistung oder Werklieferung vereinbart, wird die zugrunde liegende Leistung aber erst durch die Konkursverwaltung ausgeführt, d. h. nach Eröffnung des Konkursverfahrens, so ist die Steuerforderung für die Anzahlung eigentlich bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung entstanden (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 MWSTG). Hingegen erfolgt die Leistung, die Art. 5 MWSTG umschreibt (z. B. Lieferung oder Dienstleistung), erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Hier dürfte die Mehrwertsteuerforderung – im Sinne einer Ausnahme – eine Konkursforderung darstellen, da die Steuerforderung bereits vor Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden ist<sup>17</sup>. Für die Restzahlung verbleibt es bei den dargestellten Grundsätzen. Führt die Konkursverwaltung die Leistung nicht aus, so kann die bereits entrichtete Steuer auf der Anzahlung gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG in die Masse zurückgefordert werden;
- bei Versteuerung nach *vereinnahmten Entgelten* mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG).

Eine Aufteilung der Umsätze ist zunächst vorläufig nach dem Verhältnis der Umsätze vorzunehmen.

Die Konkursforderungen sind zur Aufnahme in den Kollationsplan anzumelden. Damit eine vollständige Anmeldung erfolgen kann, dürfte die ESTV bestrebt sein, ausstehende Deklarationen unverzüglich von der anstelle des Gemeinschuldners handelnden Konkursverwaltung einzuverlangen oder aber die Steuerbeträge allenfalls durch Schätzung zu ermitteln.

#### 2.4.2 Masseschuld

Aufwendungen, die sich aus der Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse ergeben, sowie Steueransprüche aus nach der Verfahrenseröffnung durchgeführten Tätigkeiten des Konkursverwalters stellen sonstige Masseschulden dar. Masseschulden werden gemäss Art. 262 Abs. 1 SchKG vorab gedeckt.

Typische Masseschulden sind, bezogen auf die Mehrwertsteuer:

- der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach Art. 40 MWSTG, soweit er durch die Verwertung der Masse durch den Konkursverwalter entsteht;
- Mehrwertsteuern, die sich aus der Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen nach der Eröffnung des Verfahrens ergeben;
- Mehrwertsteuerzahllasten, die sich aus Umsätzen nach der Konkurseröffnung ergeben<sup>18</sup>.

**Beispiel 1:** Der Schuldner vermietet optiert, d. h. Ausweis von Mehrwertsteuer auf dem Mietzins, Gewerberäumlichkeiten für einen Mietzins von monatlich CHF 10 760 brutto. Am 3. September wird über ihn der Konkurs eröffnet.

Nur die Mehrwertsteuer, die auf die Monate Januar bis August entfällt, stellt eine Konkursforderung dar. Die Mehrwertsteuer für den Monat September (= Monat der Konkurseröffnung) bis Dezember ist dagegen als Masseschuld zu beurteilen. Denn die in monatlichen Teilleistungen erbrachte Vermietungsleistung ist erst mit Ablauf des entsprechenden Kalendermonats erbracht, mithin für die Monate September bis Dezember erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens. Diese Betrachtung ist bei allen Dauerschuldverhältnissen (Leasing, Miete) anzustellen, die in Teilleistungen erbracht werden. Regelmässig wird hier das Entgelt rückwirkend für den vertraglich vereinbarten Zeitraum (monatlich, halb- oder vierteljährlich) entrichtet.

18 BGE 129 III 200 (7B.184/2002 vom 10.1.2003). Das Obergericht des Kantons Zug ging noch davon aus, dass die Verwertung einer Liegenschaft eine steuerbare Lieferung iSv Art. 5 Bst. a iVm Art. 6 und 8 MWSTG darstelle. Die strittige Mehrwertsteuerforderung sei im Zwangsvollstreckungsverfahren, mit der Liquidation der Konkursmasse, begründet worden. Als öffentlichrechtliche Verpflichtung, die ihren Entstehungsgrund in einer Tatsache habe, die sich erst nach der Eröffnung des Konkurses verwirklicht habe, bilde sie nach der Rechtsprechung, die in BGE 120 III 153 E 2b (S. 156) für die Grundstückgewinnsteuer bestätigt worden sei, eine Masseverbindlichkeit. Vgl. auch BGE vom 18.2.2005 (7B.73/2005).

17 S. zur Diskussion im deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) HOLGER STADIE, UStG § 18 Rz 832.

**Beispiel 2:** Der Schuldner verkauft im Inland Waren (= steuerpflichtige Lieferungen). Der erste Verkauf erfolgt am 31. August, der zweite am 10. September. Die Konkursöffnung findet am 3. September statt.

Bei der Mehrwertsteuer, die auf der ersten Lieferung geschuldet ist, handelt es sich um eine Konkursforderung, bei der Steuer auf der zweiten Lieferung um eine Masseschuld.

**Beispiel 3:** Der Schuldner errichtet ein Gebäude und erstellt hierfür zunächst einen Rohbau, über den erst nach Fertigstellung abgerechnet werden soll.

War die Teilleistung (Rohbau) vor Eröffnung des Verfahrens ausgeführt worden, so ist hinsichtlich der auf dieses Teilentgelt entfallenden Mehrwertsteuer nur eine Konkursforderung begründet.

### 3 Einzelfragen

#### 3.1 Steuerschuld und Vorsteuerabzug bei Uneinbringlichkeit der Forderung

##### 3.1.1 Allgemeines

Für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs kommt es nach Art. 38 Abs. 7 MWSTG – korrespondierend mit dem Soll-Prinzip in Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG<sup>19</sup> – darauf an, dass die Leistung empfangen worden ist und die Mehrwertsteuer in der Rechnung gesondert ausgewiesen wurde. Für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gilt stets das Soll-Prinzip, denn nach Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG entsteht der Anspruch auf Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuer am Ende der Abrechnungsperiode, in welcher die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (Abrechnung nach vereinbarten Entgelten) oder in welchem sie die Rechnung bezahlt hat (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten).

Der Vorsteuerabzug nach dem Soll-Prinzip beruht daher auf der am Regelfall orientierten Annahme, dass der Leistungsempfänger die Gegenleistung vereinbarungsgemäss auch erbringen wird. Die Gegenleistung (Entgelt) muss vom Leistungsempfänger aber noch nicht beglichen worden sein. Das Mehrwertsteuergesetz macht den Vorsteuerabzug im Regelfall der vereinbarten Abrechnung daher nicht von der Zahlung des Entgelts abhängig<sup>20</sup>.

Bestrebungen der ESTV, den Vorsteuerabzug generell von der Entrichtung des Entgelts abhängig zu machen,

übersehen dieses der Mehrwertsteuer – immer noch – inhärente Soll-Prinzip. Auch der Steuerschuldner hat nämlich die erforderliche Steuer entsprechend den Voraussetzungen z. B. von Art. 43 Abs. 1 MWSTG zu entrichten – und zwar unabhängig davon, ob er zu diesem Zeitpunkt das Entgelt (mit der darauf zu entrichtenden Steuer) bereits erhalten hat. Eine einseitige Abschaffung des Soll-Prinzips lediglich für den Vorsteuerabzug, d. h., die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in den Fällen zu versagen, in denen keine Entrichtung des Entgelts an den Steuerpflichtigen erfolgt ist, würde daher die bestehende Symmetrie der Vorfinanzierungssituation auf beiden Seiten (Leistungserbringer und Leistungsempfänger) empfindlich stören<sup>21</sup>. Die Versagung des Vorsteuerabzugs in den Fällen der (nachträglichen) Uneinbringlichkeit der Forderung, ohne die Frage nach der Steuerschuldentstehung für den Steuerpflichtigen zu diskutieren, wäre daher nicht systemgerecht.

Steht im Zeitpunkt, in dem erstmals der Vorsteuerabzug grundsätzlich geltend gemacht werden kann, fest, dass die Gegenleistung nicht entrichtet werden wird, kann – zur Vermeidung von krassen Fällen des Soll-Prinzips – überlegt werden, ob ein Vorsteuerabzug nach Art. 38 Abs. 7 MWSTG überhaupt in Frage kommen sollte. Dieser Fall einer bereits im Vorhinein bestehenden Kenntnis des Steuerpflichtigen, dass die Rechnung bei Fälligkeit nicht in vollem Umfang oder überhaupt nicht beglichen werden wird, stellt keinen Fall von Art. 40 MWSTG dar, der sich ja auf Umstände bezieht, die nach der Entstehung der Steuerschuld eintreten.

Allenfalls wäre für diese Fälle zu überlegen, ob die ESTV die Vergütung der Vorsteuer von der Leistung einer Sicherheit abhängig machen könnte, um sich gegen den Ausfall des Rückforderungsanspruchs bei Uneinbringlichkeit abzusichern. Eine derartige Rechtsgrundlage für die zurückzubezahlenden Vorsteuerbeträge müsste – allenfalls – in Art. 70 MWSTG ergänzt werden, weil sich diese Norm vom Wortlaut her nur auf die Sicherstellung von Steuern bezieht und nicht auf den entsprechenden Vorsteuerabzug. Die in Art. 71 MWSTG beschriebenen Massnahmen bleiben zwar anwendbar, dürften aber – soweit keine Steuerschulden des Gemeinschuldners erwartet werden können – keine abschliessende Sicherheit für einen Forderungsausfall bieten.

19 Das Soll-Prinzip führt für den leistenden Steuerpflichtigen zu einer Vorfinanzierung hinsichtlich desjenigen Steuerbetrages, den er im Zeitpunkt seiner Entrichtung noch nicht als Teil der Gegenleistung vereinnahmt hat. Zur in der deutschen Literatur diskutierten Frage, inwieweit das Soll-Prinzip allenfalls verfehlt ist, weil es dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer zuwiderläuft, s. HOLGER STADIE, UStG Einf. Rz 115.1 ff.

20 IVO P. BAUMGARTNER, MWSTG Art. 38 Abs. 1 - 4, Abs. 5 Rz 3.

21 Ob allenfalls ein stringentes Ist-Prinzip mit den Grundsätzen der Mehrwertsteuer eher vereinbar ist, weil nur die Belastung des Aufwands und nicht eine – wenn auch vorübergehende – Belastung des Steuerpflichtigen angestrebt werden sollte, kann an dieser Stelle nicht thematisiert werden.

### 3.1.2 Entgeltsminderungen und Korrektur des Vorsteuerabzugs

Steht für den Steuerpflichtigen nach Entstehung der Steuerschuld nicht abschliessend fest, dass das erzielte oder zu entrichtende Entgelt niedriger ausfallen wird als das tatsächlich vereinbarte, so ergeben sich keine Besonderheiten für den Fall, dass sich die Höhe des Entgelts geändert hat, bevor sich an das ursprünglich vereinbarte Entgelt mehrwertsteuerliche Folgen geknüpft haben, weil beispielsweise die Mehrwertsteuerschuld gemäss Art. 43 Abs. 1 MWSTG noch gar nicht entstanden ist. Der Steuerpflichtige muss in seiner Mehrwertsteuer-Deklaration von vornherein nur die geänderte Bemessungsgrundlage berücksichtigen. Dieser Sachverhalt ist damit kein Anwendungsfall von Art. 40 MWSTG.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage indes, nachdem die Steuerschuld gemäss Art. 43 Abs. 1 Bst. a MWSTG entstanden ist, so haben der Steuerpflichtige den geschuldeten Steuerbetrag gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG und der Leistungsempfänger – wegen des systembedingten Gleichgewichts zwischen geschuldeter Mehrwertsteuer und abziehbarer Vorsteuer – den beanspruchten Vorsteuerabzug gemäss Art. 40 MWSTG zu berichtigen.

Art. 40 MWSTG ordnet insoweit an, dass bei Entgeltsminderungen der Vorsteuerabzug vom tatsächlich entrichteten Entgelt zu berechnen ist oder aber die Vorsteuer in der Abrechnung über die Periode, in der die Entgeltsminderung eintritt, herabgesetzt werden muss.

### 3.1.3 Entgeltsminderung auf null

Eine Entgeltsminderung betrifft nicht nur den Fall der teilweisen Entgeltsreduktion, sondern auch den Fall einer Entgeltsminderung auf null, d. h. den Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung. Ist das Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden, stellt dies eine Änderung der Bemessungsgrundlage dar. Hierdurch ergeben sich immer Verpflichtungen sowohl für den Leistungserbringer als auch den Leistungsempfänger. Ersterer hat den für die Leistungen geschuldeten Steuerbetrag gemäss Art. 44 Abs. 2 MWSTG, letzterer den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug gemäss Art. 40 MWSTG entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigung ist grundsätzlich in der Periode vorzunehmen, in der die Änderung der Bemessungsgrundlage, d. h. die Uneinbringlichkeit der Forderung, eingetreten ist<sup>22</sup>.

Zu beachten ist, dass die Berichtigungspflicht des Leistungsempfängers unabhängig davon eintritt, ob und allenfalls wann der Steuerpflichtige seine Steuerschuld berichtet. Es ist auch nicht erforderlich, dass der Leistungserbringer den Leistungsempfänger davon in Kenntnis setzt, dass der Forderungsgläubiger diese als uneinbringlich behandelt hat. Allenfalls hat die ESTV indes ein Interesse, den Schuldner hierüber zu informieren, damit die erforderliche Korrektur der Vorsteuerseite entsprechend «begleitet» werden kann. Auch setzt die Berichtigung keine berichtigte Rechnung voraus. Vielmehr entstehen die Verpflichtungen auf beiden Seiten kraft Gesetzes mit der Uneinbringlichkeit der Forderung.

Die Uneinbringlichkeit einer nicht gesicherten Forderung sollte spätestens mit der Eröffnung des Konkursverfahrens eintreten<sup>23</sup>, weil hier die Forderung rechtlich auf unabsehbare Zeit – nämlich bis zum ungewissen Abschluss des Konkursverfahrens – nicht durchsetzbar ist<sup>24</sup>. Insoweit ist für den Begriff der Uneinbringlichkeit auf den gesetzgeberischen Zweck von Art. 40 MWSTG und den Umstand abzustellen, dass die Korrektur des Vorsteuerabzugs eine Korrektur der Folgen des in Art. 43 Abs. 1 MWSTG geregelten Soll-Prinzips ist.

Sowohl mit dem Ziel des Mehrwertsteuergesetzes als Verbrauchssteuer als vor allem auch mit dem Übermassverbot ist eine Vorfinanzierung der Steuer durch den leistenden Unternehmer für die Dauer eines – häufig mehrjährigen – Konkursverfahrens nicht zu vereinbaren. Daher ist bei einer am Gesetzeszweck orien-

23 Zur anderen Auffassung der ESTV s. Wegleitung 2001 Rz 252 und die Homepage der ESTV zum Thema «Rechnungsstellung». Eine Uneinbringlichkeit der Forderung tritt hiernach nur bei einem Forderungsverlust ein, d. h. bei einer definitiven Ausbuchung der Forderung. Konkursforderungen sind nach Auffassung der ESTV aber insoweit nur «zweifelhaft» und deren Uneinbringlichkeit in Frage gestellt, mithin «noch offen». Folglich sei dem Umstand, dass die Forderung noch offen sei, mit einer angemessenen Rückstellung für das Delkreder-Risiko Rechnung zu tragen. Auch wenn eine Forderung angesichts der Konkursituation nur mit CHF 1 bewertet wird, stellt das nach Auffassung der ESTV keine Ausbuchung im Sinne der Wegleitung 2001 Rz 252 dar.

24 S. zur gängigen Rechtsprechung in Deutschland für alle: BFH vom 31.5.2001 – V R 71/99, UR 2002, 98 m. Anm. Martin; ähnlich BFH vom 13.11.1986 – V R 59/79, BStBl II 1987, 226 («Forderung für eine geraume Zeit» nicht durchsetzbar). Die Literatur geht teilweise noch weiter und nimmt eine umsatzsteuerliche Uneinbringlichkeit der Forderung bereits dann an, wenn die Gegenleistung bei Fälligkeit nicht entrichtet wird, vgl. HOLGER STADIE, UStG § 17 Rz 138. Die deutsche Verwaltung nimmt Uneinbringlichkeit (unseres Erachtens zu Recht) bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens an; vgl. Abschn. 223 Abs. 5 S. 2 und 3 UStR 2000, vgl. auch ODF Chemnitz, VfG. vom 16.3.1999 – S 7333 – 7/1 – St 34, UR 2000, 133.

22 Vgl. Art. 40 MWSTG.

tierten Auslegung davon auszugehen, dass Uneinbringlichkeit spätestens dann vorliegt, wenn über das Vermögen des Schuldners das Konkursverfahren eröffnet wird.

Die Uneinbringlichkeit ist zuerst auch in voller Höhe der Forderung gegeben, d. h., eine etwaige Konkursdividende ist nicht zu berücksichtigen<sup>25</sup>.

Bei einer Berücksichtigung der etwaigen – allenfalls zu schätzenden – Konkursdividende auf die Forderung unter gleichzeitiger Versagung der Inanspruchnahme einer Entgeltsminderung auf null würde der Leistungserbringer die Mehrwertsteuer unzumutbar lange vorfinanzieren, und ein gleichfalls geltend gemachter Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers trotz Nichtzahlung des Entgelts wäre mangels Belastung mit der Steuer nicht mehr gerechtfertigt. Das der Steuerschuld und dem Vorsteuerabzug zugrunde liegende Soll-Prinzip ist nämlich nur solange und soweit gerechtfertigt, als der Leistungsempfänger auch die Gegenleistung bei Fälligkeit erbringt<sup>26</sup>. Sobald dies nicht mehr der Fall ist, müssen aus dem Sinn und Zweck des Mehrwertsteuergesetzes Korrekturmechanismen greifen, die eine Rückgängigmachung der Besteuerung vorsehen. Insofern sollte, um zu einer systemkonformen Auslegung zu gelangen, die Entgeltsminderung auf null tatbestandsmässig möglichst früh greifen können.

Zudem gilt es zu bedenken, dass die Forderung auch rechtlich während des Verfahrens nicht durchsetzbar ist. Insofern kann auch von einer Uneinbringlichkeit der Forderung aus rechtlichen Gründen gesprochen werden.

Erweist sich die Steuerforderung nachträglich aufgrund des Konkurses des Leistungsempfängers als uneinbringlich, ist die Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen über Art. 44 Abs. 2 MWSTG zu korrigieren,

und der Leistungsempfänger hat seinen Vorsteueranspruch ebenfalls über Art. 40 MWSTG zu korrigieren.

Wird das Entgelt (die Gegenleistung) – ganz oder teilweise – nachträglich vom Gläubiger vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug auf beiden Seiten erneut zu berichtigen. Erhält der Konkursgläubiger später eine Konkursdividende auf seine Forderung, so ist mithin auch der Vorsteuerabzug in entsprechendem Umfang gegeben<sup>27</sup>. Es entsteht jedoch kein erneuter Vorsteueranspruch; vielmehr ist der lediglich aufgrund des Konkursverfahrens geltend gemachte Rückforderungsanspruch des Steuergläubigers (ESTV) um diesen Betrag zu reduzieren.

**Beispiel:** Der Gläubiger veräussert einen Gegenstand für CHF 10 000 an den Schuldner. Das zu entrichtende Entgelt beträgt CHF 10 000 zuzügl. 7,6 % Mehrwertsteuer (CHF 760). Nach der Rechnungsstellung am 15. September und der Abführung der entsprechenden Steuer an die ESTV am 20. November (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG) fällt der Schuldner in Konkurs. Der Gläubiger hat bis zum Eintritt des Konkurses kein Entgelt vom Schuldner erhalten.

Die Forderung des Gläubigers erweist sich aufgrund des Konkurses des Gemeinschuldners in voller Höhe als uneinbringlich. Die Korrektur der vom Gemeinschuldner abgeführten Steuer erfolgt über Art. 44 Abs. 2 MWSTG. Auf Seiten des Gemeinschuldners hat eine Korrektur der Vorsteuer gemäss Art. 40 MWSTG insofern zu erfolgen, als er diese bereits in Abzug gebracht hat. Soweit noch keine Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht worden sind, entfällt diese Korrektur.

Erhält der Konkursgläubiger nach Abschluss des Konkursverfahrens eine Konkursdividende, sind der Steuerbetrag beim Konkursgläubiger und der Vorsteuerabzug beim Gemeinschuldner erneut zu korrigieren. Der Konkursgläubiger hat seine (ursprüngliche) Steuerschuld nun gemäss Art. 44 Abs. 3 MWSTG zu korrigieren und den entsprechenden, in der Konkursdividende enthaltenen Steuerbetrag an die ESTV abzuführen. Dem Gemeinschuldner steht der Vorsteuerabzug in entsprechendem Umfang zu, wobei es sich hier nicht um einen neuen Vorsteuerabzug handelt.

### 3.1.4 Uneinbringlichkeit der Forderung und Rechnungskorrektur

Mindert sich die Bemessungsgrundlage, weil die Gegenleistung uneinbringlich oder die Leistung nicht ausgeführt wird und besteht für die (beabsichtigte) Leistung eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer nach Massgabe des ursprünglich vereinbarten Entgelts, so fragt sich, ob eine Haftung des Rechnungsausstellers aus

25 Vgl. hierzu die Rechtsprechung in Deutschland: BFH vom 13.11.1986 – V R 59/79, BStBl II 1987, 226; BFH vom 16.07.1987 V R 80/82, BStBl II 1987, 691.

26 Aus dieser systemimmanenten Verknüpfung zwischen Steuerschuldentstehung und Vorsteuerabzugsberechtigung leiten einige Mitgliedstaaten im Europäischen Binnenmarkt ab, dass eine Forderung bereits dann als uneinbringlich gilt, wenn sich aus den Gesamtumständen, insbesondere aus einem längeren Zeitablauf (z. B. 60 Tage nach Fälligkeit im UK), ergebe, dass der Schuldner seiner Zahlungsverpflichtung nicht nachkommen wird. Diese kann dann bei Zahlungsverweigerung, dem substantiierten Bestreiten der Forderung angenommen werden. Denkbar ist auch, dass der Durchsetzbarkeit der Forderung eine Einrede gegenübersteht, die den Schuldner zur Verweigerung der Zahlung berechtigt. Die Einrede der Stundung kann beispielsweise die Uneinbringlichkeit der Forderung begründen, soweit sie aus unternehmerischen Gründen (z. B. Liquiditätsprobleme des Schuldners) gewährt wurde.

27 Soll die nachträgliche Vereinnahmung eines Teilentgelts zur Entstehung eines Steueranspruches führen, ist auch in diesem Fall – um dem Steuerschuldner (Konkursgläubiger) keine über das allgemeine Soll-Prinzip hinausgehende Vorfinanzierung der Steuer zuzumuten – dem Gemeinschuldner der entsprechende Vorsteuerabzug nach den Voraussetzungen von Art. 38 MWSTG zugestehen. Insofern ist sicherzustellen, dass die allenfalls zu entrichtende Steuer und der korrespondierende Vorsteuerabzug sich letztendlich nach dem tatsächlich für die Leistung Aufgewendeten richten.

dieser Rechnung auf Entrichtung der ausgewiesenen Mehrwertsteuer möglich sein kann<sup>28</sup>.

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung kann eine solche Haftung schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil die Forderung auf die Gegenleistung grundsätzlich – abgesehen von Fällen des Zwangsvergleiches – in voller Höhe fortbesteht. Über Art. 44 Abs. 2 MWSTG erfolgt die notwendige Korrektur zur Steuerentstehung und zum Vorsteuerabzug nach dem in der Mehrwertsteuer vorherrschenden Soll-Prinzip.<sup>29</sup> Wäre der Gläubiger (Rechnungsaussteller) zur Vermeidung der Rechtsfolge einer Haftung auf Entrichtung der ausgewiesenen Steuer darauf angewiesen, den Steuerbetrag und damit den Forderungsbetrag zu berichtigen, so würde er in der Rechnung nicht mehr den zutreffenden Forderungsbetrag, d. h. nicht mehr Entgelt und Steuer in der Höhe ausweisen, wie es nicht zuletzt von Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG gefordert wird. Dies könnte vom Schuldner nur als Forderungsverzicht gewertet werden.

Eine Haftung für die Entrichtung einer in der Rechnung ausgewiesenen Steuer kann daher nur in den Fällen Platz greifen, in denen die ausgewiesene Steuer im Zeitpunkt der Rechnungserteilung unzutreffend gewesen ist. Wird die zu diesem Zeitpunkt gesetzlich geschuldete Steuer ausgewiesen, so kann, wenn später ein Ereignis nach Art. 44 Abs. 2 MWSTG eintritt, dieses nicht im Nachhinein eine Haftung auslösen, denn der Steuerschuldner hatte entsprechend seiner Verpflichtung nach Art. 37 MWSTG die zutreffende Steuer ausgewiesen.

Ob eine Haftung für zu Unrecht ausgewiesene Steuer besteht, hat sich daher nur nach dem Zeitpunkt der Rechnungserstellung zu richten, da dem Steuerschuldner ansonsten die gesetzliche Verpflichtung von Art. 37 Abs. 1 Bst. f MWSTG nicht zuzumuten wäre. Im Anwendungsbereich von Art. 44 Abs. 2 MWSTG kann deshalb eine Haftung für die ausgewiesene Steuer nicht zum Zuge kommen, da sich Art. 44 Abs. 2 MWSTG und eine entsprechende Regelung, die derzeit von der ESTV angestrebt wird<sup>30</sup>, gegenseitig ausschliessen würden.

28 S. hierzu Abschn. 3.2 und Fn 32, mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, die festhält, dass die (zu hoch) ausgewiesene Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller geschuldet ist, soweit eine – unter engen Voraussetzungen – mögliche Berichtigung der Rechnung unterblieben ist. Derzeit bestehen Bestrebungen seitens der ESTV, eine Regelung in das MWSTG aufzunehmen, nach der jede Person, die in einer Rechnung oder in einem anderen Dokument, das die Rechnung ersetzt, die Steuer offen ausweist, diese Steuer auch schuldet (s. auch Ziff. 5.2.2.9 des Berichtes des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer [10 Jahre Mehrwertsteuer]).

29 S. hierzu Abschn. 3.1.1.

30 S. Fn 28; eine solche Haftungsnorm – soweit sie überhaupt erforderlich ist – sollte zumindest eine Einschränkung dahingehend

Folglich kann es keinen Fall einer Haftung für die Entrichtung von ausgewiesener Mehrwertsteuer geben, wenn sich die Bemessungsgrundlage ändert (Art. 44 Abs. 2 MWSTG) oder die Gegenleistung uneinbringlich wird. Anders wären allenfalls die Fälle zu beurteilen, in denen – vom Fall der Uneinbringlichkeit der Forderung abgesehen, weil die Forderung, wie regelmässig, in voller Höhe weiter besteht – nach einem solchen Ereignis die nunmehr unzutreffende Steuer ausgewiesen würde.

### 3.2 Zu Unrecht vergütete Vorsteuer

War dem Gemeinschuldner Vorsteuer zu Unrecht vergütet worden, weil die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Art. 37 MWSTG nicht vorlagen, so steht der ESTV ein Rückforderungsanspruch (Erstattungsanspruch) auf die vergütete Vorsteuer zu. Bei diesem Rückforderungsanspruch handelt es sich materiell-rechtlich nicht um den Vorsteuerberichtigungsanspruch gemäss Art. 40 MWSTG, bei dem die Vorsteuerbeträge zunächst zu Recht vergütet und nach den Bestimmungen des MWSTG nachträglich zu berichtigen sind. Der Anspruch bezieht sich vielmehr auf bereits von vornherein zu Unrecht vergütete Mehrwertsteuer (Vorsteuer).

Dieser Rückforderungsanspruch entsteht mit Auszahlung des Vorsteuerguthabens<sup>31</sup>. Soweit diese Auszahlung vor der Konkursöffnung liegt, ist der Rückzahlungsanspruch der ESTV schon bei Verfahrenseröffnung entstanden.

Erfolgt in einer Rechnung an den späteren Gemeinschuldner ein zu hoher Ausweis von Mehrwertsteuer<sup>32</sup>, so ergibt sich Folgendes:

enthalten, dass der ausgewiesene Steuerbetrag nur in den Fällen vom Rechnungsaussteller tatsächlich geschuldet ist, in denen das Steueraufkommen durch einen (unberechtigten) Vorsteuerabzug seitens des Rechnungsempfängers geschmälert wird. Soweit keine diesbezügliche Gefahr besteht oder der Nachweis erbracht werden kann, dass ein bereits vorgenommener Vorsteuerabzug rückgängig gemacht worden ist, wird das Steueraufkommen nicht unrechtmässig geschmälert. Dann besteht für eine Haftung des Rechnungsausstellers, die ausgewiesene Steuer dennoch entrichten zu müssen, im Rahmen des Neutralitätsgrundsatzes der Mehrwertsteuer keine fiskalische Berechtigung. Die von der ESTV beabsichtigte Regelung sollte daher zwingend eine Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung und damit eine Beseitigung der Rechtsfolgen der Haftung unter bestimmten Voraussetzungen vorsehen. Vgl. zur Rechtslage innerhalb der Europäischen Gemeinschaft, die eine klare Berichtigungsmöglichkeit der Rechnung normiert: EuGH-Urteil vom 19.9.2000 Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth/Strobel, UR 2000, 470.

31 Möglich ist auch die Sicherstellung des Vorsteuerguthabens zur Steuersicherung gemäss Art. 71 Abs. 1 MWSTG.

32 Die Frage, ob eine zu hoch ausgewiesene Mehrwertsteuer durch den Rechnungsaussteller auch geschuldet bzw. unter welchen Voraussetzungen eine Berichtigung der Rechnung möglich ist, kann an dieser Stelle nicht erörtert werden; s. aber BGE vom 13.1.2005 (2A. 490/2003), der grundsätzlich von einer Verpflichtung zur Entrichtung der fakturierten Mehrwertsteuer ausgeht und weitere Einschränkungen des Anwen-

- Berichtigt der Rechnungsaussteller nachträglich den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger (dem späteren Gemeinschuldner), so ist Art. 44 Abs. 2 und 3 MWSTG uneingeschränkt anwendbar, weil es sich insoweit um eine nachträgliche Änderung des Entgelts handelt. Der Leistungsempfänger hat hiernach den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.
- Erfolgt die Rechnungsberichtigung erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens, so könnte argumentiert werden, dass der Rückforderungsanspruch der ESTV im Zeitpunkt der Konkurseröffnung noch nicht begründet war, weil dieser erst mit der Berichtigung der Rechnung begründet worden ist. Würde eine Rechnungsberichtigung nicht erfolgen, so würde der Steuerpflichtige die Steuer nach der derzeitigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung nämlich schulden<sup>33</sup>, und der Gemeinschuldner wäre weiterhin zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dass in diesem Fall die Grundlagen für die Vorsteuerberichtigung bereits mit dem die Steuerschuld begründenden Tatbestand (z. B. Lieferung von Gegenständen) gelegt worden waren, steht dem nicht entgegen. Die Berichtigung der Rechnung ist insoweit ein neues Ereignis, dem eigenständige Bedeutung als Besteuerungstatbestand zukommt. Der Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer entsteht damit erst nach der Konkurseröffnung und begründet daher keine Konkursforderung<sup>34</sup>.

### 3.3 Nicht oder nicht vollständig erfüllte Verträge

Nach Art. 44 Abs. 2 und Art. 40 MWSTG haben der leistende Steuerpflichtige den für seine Leistungen geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag und der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das tatsächliche Entgelt für die steuerpflichtige Leistung niedriger als das vereinbarte Entgelt ausfällt. Ein Hinweis auf eine Verpflichtung zur erneuten Berichtigung des Mehrwertsteuerbetrages und des Vorsteuerabzugs, soweit nachträglich doch ein Entgelt vereinnahmt wird, fehlt im derzeitigen MWSTG, dürfte sich aber aus

der Gesamtschau der Vorschriften von Art. 44 und 40 MWSTG ergeben.

Die aufgrund der Uneinbringlichkeit der Forderung erforderliche Vorsteuerberichtigung beim Leistungsempfänger, wenn über sein Vermögen der Konkurs eröffnet worden ist<sup>35</sup>, kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der Leistung ein zweiseitiger Vertrag zugrunde liegt, der im Zeitpunkt der Konkurseröffnung vom Gemeinschuldner bzw. der Gegenpartei nicht oder nicht vollständig erfüllt war, falls der Konkursverwalter an Stelle des Gemeinschuldners den Vertrag erfüllt und die Erfüllung auch von der Gegenpartei verlangt. In einem derartigen Fall ist fraglich, ob überhaupt von Uneinbringlichkeit der Forderung im Zeitpunkt der Konkurseröffnung gesprochen werden kann.

Soweit Anzahlungen geleistet worden waren oder Teilleistungen vorliegen, führt die darauf entfallende Mehrwertsteuer zu einfachen Konkursforderungen<sup>36</sup>. Für den bereits getätigten Vorsteuerabzug beim Gemeinschuldner gilt dann Folgendes:

- Für Voraus- und Anzahlungen ist der Vorsteuerabzug bereits gegeben, wenn für diese die Mehrwertsteuer gesondert ausgewiesen worden ist (Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG). Wird die Leistung nicht ausgeführt, beispielsweise weil der Konkursverwalter die Erfüllung des Vertrages ablehnt, so ist der gemachte Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren (Art. 40 MWSTG). Die ESTV hat insoweit einen Rückforderungsanspruch gegenüber dem Gemeinschuldner auf Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Dieser Vorsteuerrückforderungsanspruch stellt eine Konkursforderung der ESTV dar, weil der Vorsteueranspruch bei Konkurseröffnung bereits bestanden hat.
- Wählt die Konkursverwaltung die Erfüllung des Vertrages und vollendet sie z. B. im Falle eines Werkvertrages (Werklieferung) das angefangene Werk, so ist fraglich, ob es sich bei der anfallenden Mehrwertsteuer um eine Masseschuld oder nur eine Konkursforderung handelt. Einerseits ist die Werklieferung erst mit Fertigstellung ausgeführt, so dass die angefallene Mehrwertsteuer vollumfänglich eine Masseschuld begründen würde. Konsequenterweise sollte indes nur hinsichtlich des Teils, der von der Konkursverwaltung erstellt wird, eine Masseschuld angenommen werden. Soweit nämlich Anzahlungen und/oder Teilleistungen vorliegen, führt dies auch dazu, dass die darauf anfallende Mehrwertsteuer eine Konkursforderung begründet.

dungsbereichs der Formulare 1310/1550 für die Korrektur von Rechnungen darlegt.

33 Zuletzt: BGE vom 13.1.2005 (2A. 490/2003).

34 Zu einer anderen Auffassung gelangt man nur, wenn man – mit dem EuGH (Urteil vom 13.12.1989 – Rs. C-342/87, Genius Holding B.V., UR 1991, 83) – davon ausgeht, dass der rechnungsberichtigende Steuerpflichtige nach der Konkurseröffnung gar keinen Vorsteuerrückforderungsanspruch zur Entstehung gelangen lassen kann, da dem Gemeinschuldner grundsätzlich nur der gesetzlich gerechtfertigte Vorsteuerabzug in Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer zugestanden habe. Dann stünde der ESTV tatsächlich bereits vor Konkurseintritt ein Vorsteuerrückerstattungsanspruch zu.

35 S. bereits die Ausführungen in Abschn. 3.1.2.

36 Vgl. bereits Abschn. 2.4.1.

Diese Grundsätze gelten in den Fällen, in denen Teilleistungen vorliegen und/oder Anzahlungen geleistet worden sind. Dies dürfte regelmässig bei allen Werkleistungen und Werklieferungen der Fall sein. Die Mehrwertsteuerforderungen der ESTV stellen einfache Konkursforderungen dar.

Ist der gegenseitige Vertrag nicht oder nicht vollständig erfüllt, kann die Konkursverwaltung wählen, ob sie den Vertrag erfüllt oder nicht. Liegen keine An- oder Vorauszahlungen vor und lehnt die Konkursverwaltung die weitere Erfüllung des Vertrages ab, so ist z. B. bei einer Werklieferung, deren Werkunternehmer in Konkurs gefallen ist, neuer Vertragsgegenstand das nicht fertig gestellte Bauwerk. Die hierauf entfallende Mehrwertsteuer betrifft einen Umsatz, der vor der Konkursöffnung ausgeführt worden ist und stellt daher eine Konkursforderung dar. Bemessungsgrundlage ist der Wert des unfertigen Werkes abzüglich der darin enthaltenen Mehrwertsteuer (d. h., diese ist mit Formular 7.6/107.6 herauszurechnen).

### 3.4 Vorsteueransprüche an die Masse

Ansprüche auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen, die aus Umsätzen an den Gemeinschuldner oder die Masse resultieren, gehören als vermögenswerte Ansprüche zur Konkursmasse. Zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen an die Masse müssen grundsätzlich den Gemeinschuldner erkennen lassen, da dieser das steuerpflichtige Subjekt bleibt. Die Bezeichnung des Konkursverwalters ohne jeden weiteren Zusatz wäre unzureichend, da ansonsten nicht erkennbar wäre, ob die Rechnung das eigene Unternehmen des Konkursverwalters betrifft oder an den Gemeinschuldner gerichtet ist.

Wählt der Konkursverwalter bei einem unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Gegenstand die Erfüllung und hat der Gemeinschuldner für diese Lieferung bereits den Vorsteuerabzug vorgenommen, so entsteht mit der Zahlung des entsprechenden Entgelts an den Lieferanten kein erneuter Vorsteuerabzug zugunsten der Masse. Vielmehr steht der ESTV gemäss Art. 40 MWSTG der Anspruch auf Rückforderung der zuviel in Abzug gebrachten Vorsteuer zu.

Hat der Gemeinschuldner jedoch noch keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht, so entsteht dieser originär, d. h. erstmalig, im Zeitpunkt der Entrichtung des Entgelts und dem Erhalt einer konformen Rechnung gemäss Art. 37 MWSTG.

Kommt es zur Auszahlung einer Konkursdividende, gelten die vorstehenden Grundsätze ebenfalls: Hat der Gemeinschuldner noch keinen Vorsteuerabzug aus der – nunmehr in Höhe der Quote – erfüllten Gegenleistung

(Entgelt) geltend gemacht, steht ihm nunmehr der Vorsteuerabzug in der Höhe der auf die Quote anfallenden Vorsteuer zu.

Hat der Gemeinschuldner bereits einen Vorsteueranspruch in voller Höhe geltend gemacht, wäre dieser Vorsteuerabzug zunächst wegen Uneinbringlichkeit der Forderung<sup>37</sup> gemäss Art. 40 MWSTG zu korrigieren.

In Analogie zu Art. 44 Abs. 2 MWSTG und der hierfür entwickelten Verwaltungspraxis, wonach bei Entgeltsminderungen keine neuen Belege auszustellen sind<sup>38</sup>, sollte Grundlage für den im Zeitpunkt der Auszahlung vorzunehmenden (reduzierten) Vorsteuerabzug der ursprüngliche Beleg sein.

### 3.5 Verwertung von Grundstücken

Die Veräusserung eines zum Unternehmen des Steuerpflichtigen gehörenden Grundstücks durch die Konkursverwaltung führt zu einer steuerbaren Lieferung gemäss Art. 5 Bst. a MWSTG, die gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG grundsätzlich von der Steuer ausgenommen ist. Erfolgt der Verkauf optiert, d. h. unter Entrichtung von Mehrwertsteuer auf dem Kaufpreis, so stellt diese Mehrwertsteuer eine Masseschuld dar.

Ein Verkauf der Liegenschaft unter Verzicht auf die Option gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. b MWSTG macht – bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen der benannten Norm – nur dann Sinn, wenn dem Erwerber die Mehrwertsteuer zusätzlich berechnet wird<sup>39</sup>, was eine entsprechende Vereinbarung zwischen den Parteien voraussetzt. Typischerweise wird die Option nur dann zustande kommen, wenn der Erwerber zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Mehrwertsteuer in einer Rechnung, die den Anforderungen gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG entspricht, ausgewiesen ist. Der Vorsteuerabzug steht dem Erwerber nach den allgemeinen Grundsätzen gemäss Art. 38 MWSTG zu.

Soweit das Grundstück im Wege der Zwangsversteigerung auf Betreiben der Konkursverwaltung oder eines Grundpfandgläubigers verwertet wird, liegt ebenfalls eine steuerbare Lieferung nach Art. 6 Abs. 3 und Art. 8 MWSTG vor. Die Lieferung erfolgt hierbei direkt zwischen dem Gemeinschuldner und dem Ersteher mit dem Zuschlag<sup>40</sup>.

37 Vgl. Abschn. 3.1.2.

38 S. Wegleitung 2001 Rz 854, 803 - 806.

39 Regelmässig dürfte die aus der Vorsteuerberichtigung bei Konkursöffnung gemäss Art. 40 MWSTG resultierende Summe der Vorsteuerbeträge niedriger sein als der aus dem Verzicht auf die unechte Steuerbefreiung resultierende Steuerbetrag.

40 Im Folgenden ist davon auszugehen, dass das Meldeverfahren gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG nicht zur Anwendung gelangt.

Da der Veräusserer das Höchstgebot nicht einseitig um die anfallende Mehrwertsteuer erhöhen kann, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich dann beim Höchstgebot, das die Gegenleistung für die Lieferung des Grundstücks darstellt, grundsätzlich nicht um einen Nettobetrag handelt und das Höchstgebot daher die Mehrwertsteuer für diese Lieferung beinhaltet. Fraglich ist nun, ob diese Steuerschulden als Verwertungskosten durch den Pfanderlös zu decken sind.

In BGE 122 III 246 ff.<sup>41</sup> hat das Bundesgericht bereits festgehalten, dass die Grundstückgewinnsteuer bei genauerer Betrachtung unter die Kosten der Verwertung im Sinne von Art. 262 Abs. 2 SchKG falle; sie entstehe erst mit dem Zuschlag, weshalb sie wie andere Verwertungskosten vom Bruttoerlös abzuziehen und zu bezahlen sei, bevor der Nettoerlös an die Gläubiger verteilt werde. Soweit eine Mehrwertsteuerforderung im Zwangsvollstreckungsverfahren, mit der Liquidation der Konkursmasse, begründet wird, habe sie als öffentlichrechtliche Verpflichtung ihren Entstehungsgrund in einer Tatsache, die sich erst nach der Eröffnung des Konkurses verwirklicht hat. Daher bilde sie nach der Rechtsprechung, die in BGE 120 III 153 E 2b (S. 156) für die Grundstückgewinnsteuer bestätigt worden sei, eine Masseverbindlichkeit<sup>42</sup>.

### 3.6 Einstellung des Betriebs, Betriebsveräusserung

Stellt die Konkursverwaltung den Betrieb des Gemeinschuldners ein und verkauft sie das gesamte Vermögen, so erfolgen diese Umsätze im Rahmen des Unternehmens, da die Eigenschaft des Gemeinschuldners als Steuerpflichtiger gemäss Art. 29 Bst. a MWSTG erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens endet. Die Umsätze, mit denen die Vermögensbestandteile veräussert werden, sind daher nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, d. h., sie stellen regelmässig steuerbare und allenfalls auch steuerpflichtige Umsätze des Gemeinschuldners dar.

Soweit die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens gemäss Art. 47 Abs. 3 MWSTG<sup>43</sup> erfolgt, ist die auf diesen Vorgang allenfalls zu entrichtende Lieferungs-

steuer durch Meldung zu entrichten. Der Erwerber soll wegen des Erwerbs aus der Masse nicht für die im Unternehmen des Steuerpflichtigen begründeten Steuerschulden haften. Eine Haftung tritt gemäss Art. 30 Abs. 2 MWSTG nämlich nur ein, soweit ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird.

### 3.7 Verrechnung und Aufrechnung

#### 3.7.1 Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG

Die in Art. 48 Abs. 1 MWSTG vorgesehene Möglichkeit, Vorsteuerüberschüsse mit der geschuldeten Steuer zu verrechnen und lediglich den Überschuss (an Vorsteuern) der steuerpflichtigen Person auszubezahlen, stellt eine Form der Verrechnung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis dar, die in denselben Besteuerungszeitraum fallen.

Da die Eröffnung eines Konkursverfahrens den Besteuerungszeitraum nicht unterbricht, können die verrechenbaren Ansprüche gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG in den Zeitraum vor und nach der Eröffnung des Verfahrens fallen. Hieraus folgt, dass eine Aufteilung der einzelnen Steuerschulden und Vorsteueransprüche in solche, die vor, und solche, die nach der Eröffnung des Verfahrens begründet worden sind, vorgenommen werden muss. Art. 48 Abs. 1 MWSTG greift damit nur insoweit, als sich die verrechneten Steuerschulden und Vorsteueransprüche bereits vor der Konkurseröffnung gegenüberstanden, d. h. in derselben Abrechnungsperiode gemäss Art. 45 Abs. 1 MWSTG entstanden sind.

Die Konkursverwaltung darf daher die Vorsteuerguthaben, die vor der Eröffnung des Verfahrens entstanden sind, nicht mit Steuerschulden verrechnen, die während des Verfahrens als Massforderung entstanden sind. Stehen sich die Ansprüche nicht gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG gegenüber, so ist eine Verrechnung nicht möglich.

#### Beispiel

	Vor Konkurs- eröffnung begründet	Nach Konkurs- eröffnung begründet
In der Abrechnungsperiode entstandene Steueransprüche (einschliesslich Vorsteuererstattungsansprüchen nach Art. 40 MWSTG)	9000	12000
Vorsteueransprüche (-)	-25000	-15000

Eine Verrechnung gemäss Art. 48 Abs. 1 MWSTG ergibt einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von CHF 16000. Der Masse hingegen steht ein Vorsteuererstattungsanspruch in Höhe von CHF 3000 zu.

41 S. auch BGE 120 III 153; für die Lieferungssteuer bei der Mehrwertsteuer s. auch BGE 129 III 200.

42 S. auch den Entscheid der SchKG-Aufsichtsbehörde des Kantons Genf über die Betreibungs- und Konkursämter (vom 7.4.2005). In dem dort geschilderten Sachverhalt wird auf die Frage eingegangen, ob die Steuerschulden (hier ging es um Eigenverbrauchssteuer) als Verwertungskosten durch den Pfanderlös zu decken sind.

43 Zu den Voraussetzungen und zur Anwendbarkeit des Meldeverfahrens s. Merkblatt Nr. 11 der ESTV – Übertragung mit Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) aufgrund des Fusionsgesetzes (FusG).

### 3.7.2 Verrechnung gemäss Art. 213 SchKG

Eine Einschränkung der Verrechnungsmöglichkeiten kann sich aus den Vorschriften des SchKG ergeben. Waren nämlich Steueransprüche vor Eröffnung des Konkursverfahrens begründet worden, dürfen sie nicht mit Vorsteuervergütungsansprüchen und Steuererstattungsansprüchen der Masse (die nach der Eröffnung des Verfahrens entstanden sind) verrechnet werden. Anderenfalls würden nämlich sämtliche Konkursforderungen in vollem Umfang aus der Masse befriedigt.

Gemäss Art. 213 Abs. 2 Ziff. 1 SchKG ist eine Verrechnung immer dann ausgeschlossen, wenn ein Schuldner der insolventen Gesellschaft erst nach der Gewährung der provisorischen Nachlassstundung dessen Gläubiger wird. Massgebend ist dabei der Zeitpunkt der Entstehung dieser Gegenforderung<sup>44</sup>.

### 3.8 Abgekürzter Deklarationszeitraum und Mehrwertsteuernummer

Wegen der unterschiedlichen Behandlung der Mehrwertsteuerverbindlichkeiten als Konkursforderung oder Masseschuld wird die laufende Abrechnungsperiode gemäss Art. 45 MWSTG durch den Entscheid über die Konkursöffnung aufgeteilt. Dies führt zu folgenden Konsequenzen bei der Erstellung der Mehrwertsteuerdeklaration für die betreffende Abrechnungsperiode: Die Ansprüche, welche vor dem Entscheid über die Konkursöffnung begründet worden sind, sind als Konkursforderungen anzumelden. Die nach Eröffnung des Konkurses begründeten Forderungen stellen Masseschulden dar, für die allein die Masse als Sondervermögen gegenüber den Gläubigern haftet. Sie sind Gegenstand einer durch den Konkursverwalter zu erstellenden Deklaration, deren Abrechnungszeitraum lediglich den Zeitabschnitt zwischen Eröffnung des Konkurses und Ende der Abrechnungsperiode erfasst.

Wegen der Zäsur, die die Konkursöffnung für die mehrwertsteuerliche Behandlung der unternehmerischen Tätigkeit entfaltet, ist zu überlegen, ob die entsprechenden Deklarationen nicht mit unterschiedlichen Mehrwertsteuernummern gekennzeichnet werden könnten. Dann wäre die unternehmerische Tätigkeit vom Beginn der Abrechnungsperiode bis zur Konkursöffnung unter der bisherigen Mehrwertsteuernummer zu deklarieren, weil die Erklärungspflichten des Konkursverwalters sich auf eine unternehmerische Tätigkeit beziehen, die durch den Gemeinschuldner entfaltet worden ist.

Im Zeitraum von der Konkursöffnung bis zum Ende des Abrechnungszeitraums – sowie den sich anschliessenden Abrechnungsperioden des Konkursverfahrens – hat der Konkursverwalter über die von ihm entfaltenen und mehrwertsteuerlich relevanten Aktivitäten und Handlungen nach Verfahrenseröffnung Mehrwertsteuerdeklarationen abzugeben. Da sich diese Mehrwertsteuerpflicht auf Handlungen des Konkursverwalters bezieht und diese Handlungen auch konkursrechtlich besonders eingeordnet werden (Masseschulden), wäre es sinnvoll, für diesen Zeitraum eine gesonderte Mehrwertsteuernummer zu erteilen.

### Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., Art. 38 Abs. 1 - 4, Abs. 5, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), mwst.com. Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
- FORSTMOSER PETER/SPRECHER THOMAS/TÖNDURY GIAN ANDRI, Persönliche Haftung nach Schweizer Aktienrecht, Zürich 2005
- STADIE HOLGER, § 17 USTG, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 122, 2005), Köln
- § 18 USTG, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 125, 2006), Köln
  - Einführung zum Umsatzsteuergesetz, in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 8. A., Loseblatt (Lfg. 122, 2005), Köln
- STÄUBLI CHRISTOPH/DUBACHER JEAN-CLAUDE, Art. 213 - 218 SchKG, in: Adrian Staehelin/Thomas Bauer/Daniel Staehelin (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, SchKG II (Art. 88 - 220), Basel/Genf/München 1998

### Rechtsquellen, Praxisanweisungen und Materialien

- Bericht des Bundesrates über Verbesserungen der Mehrwertsteuer (10 Jahre Mehrwertsteuer), [www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst\\_bericht\\_d.pdf](http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/pdf/mwst_bericht_d.pdf)
- Homepage ESTV, [www.estv.admin.ch/data/d/index.htm](http://www.estv.admin.ch/data/d/index.htm) – Mehrwertsteuer – Themen – Rechnungsstellung
- Merkblatt Nr. 11 der ESTV – Übertragung mit Meldeverfahren (Art. 47 Abs. 3 MWSTG) aufgrund des Fusionsgesetzes (FusG), überarbeitete Fassung (610.545-11, gültig ab 1.7.2004)

44 CHRISTOPH STÄUBLI/JEAN-CLAUDE DUBACHER, SchKG Art. 213 N 18, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

MWSTG, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) (vom 2.9.1999), SR 641.20

OR, Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR]) (vom 30.3.1911), SR 220

SchKG, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG) (vom 11.4.1889), SR 281.1

Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer (610.525/7.00)

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210