

Umsatzsteuerkorrektur nach § 17 UStG in Krise,
Restrukturierung und Insolvenz:
Die Allzweckwaffe der Finanzverwaltung ?

Hamburg, den 7. April 2025

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Essen

Übersicht

- Einführung
- Einteilung der Verbindlichkeiten
- Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten
- Insolvenzantragstellung
- Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung
- Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens
- Insolvenzverfahren
- Aufhebung des Insolvenzverfahrens
- Sonderfälle
- Fazit

Einführung

§ 17 Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Bei Preisnachlässen und Preiserstattungen eines Unternehmers in einer Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach Satz 1 nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Die Berichtigung nach Satz 4 ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der andere Unternehmer wirtschaftlich begünstigt wird.

Einführung

§ 17 Änderung der Bemessungsgrundlage

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
3. eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht worden ist;
4. der Erwerber den Nachweis im Sinne des § 3d Satz 2 führt;
5. Aufwendungen im Sinne des § 15 Abs. 1a getätigt werden.

Einführung

§ 17 Änderung der Bemessungsgrundlage

(3) Ist Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Absatz 1 Satz 7 gilt sinngemäß.

(4) Werden die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnitts gemeinsam geändert (z.B. Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Leistungsempfänger einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

Einteilung der Verbindlichkeiten

- Massekosten, § 54 InsO
 - insbesondere Gerichtskosten und Verwaltervergütung
- Masseverbindlichkeiten, § 55 InsO
 - Allgemeine Masseverbindlichkeiten
 - § 55 Abs. 1 InsO:
 - Nr. 1: Begründung durch den Insolvenzverwalter (Verwaltung, Verwertung, Verteilung oder in anderer Weise)
 - Nr. 2: Verbindlichkeiten aus gegenseitigen Verträgen bis zum Ende der Kündigungsfrist
 - Nr. 3: ungerechtfertigte Bereicherung der Masse
 - § 55 Abs. 2 InsO: Begründung durch den starken vorläufigen Insolvenzverwalter
 - § 55 Abs. 4 InsO: Sonderregelung für bestimmte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis
 - Besondere Masseverbindlichkeiten, z.B. § 100 InsO [Unterhalt aus der Insolvenzmasse], § 123 Abs. 2 InsO [Sozialplanverbindlichkeiten], § 169 InsO [Zinsen bei verzögerter Verwertung] und § 324 InsO [Nachlassinsolvenz]
 - Masseverbindlichkeiten in der vorläufigen Eigenverwaltung: § 55 Abs. 4 InsO und § 270c Abs. 4 Satz 1 InsO
 - Masseverbindlichkeiten in der Eigenverwaltung: § 270 Abs. 2 InsO i.V. mit §§ 55 Abs. 1, 123, 169 InsO und § 278 InsO (Mittel zur Lebensführung)
- Insolvenzforderungen, § 38 InsO
- nachrangige Insolvenzforderungen, § 39 InsO
- Insolvenzfremde Verbindlichkeiten

Einteilung der Verbindlichkeiten

Sonstige Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO Forderungen, die bereits zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (st. Rspr., so bereits BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2.; vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N., sowie vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759; vgl. auch zur Entstehung eines Umsatzsteueranspruchs: BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1., und vom 9. Februar 2011 XI R 35/09, BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.). Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand - insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG - vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde. Es ist zu prüfen, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (so bereits BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, dort unter II.1.). Auf die steuerrechtliche Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFH/NV 2015, 988, unter II.2.a, m.w.N.).

BFH, Urteil vom 3. August 2016 – X R 25/14, BFH/NV 2017, 317 ff. = NZI 2017, 218 ff. mit krit. Anm. *Schmidt* = Verbraucherinsolvenz aktuell 2017, 31 f. mit Anm. *Harder* = StuB 2017, 206 f. [Ls.] mit Anm. *jh* = ZInsO 2017, 236 ff.

Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten
 - Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung und Bestellung eines vorläufigen Sachwalters
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Vorsteuer aus der Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Vorsteuerkorrektur
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - Insolvenzverfahren
 - Geltendmachung von insolvenzanfechtungsrechtlichen Rückgewähransprüchen
 - Vorsteuerkorrektur bei Anzeige der Masseunzulänglichkeit
 - Aufhebung des Insolvenzverfahrens
 - Vorsteuer aus der Befriedigung von Insolvenzforderungen

Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten

- Besonderheiten im Restrukturierungsverfahren
- Umsatzsteuer
 - Stellung des Restrukturierungsbeauftragten: keine Person i.S. des § 34 AO, auch nicht im Fall des § 76 Abs. 2 Nr. 2b) StaRUG, aber § 35 AO denkbar
 - Berichtigungstatbestände ?
 - Forderungseinzug: Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bleibt regelmäßig beim Schuldner, außer im Fall des § 76 Abs. 2 Nr. 2b) StaRUG
 - Vorsteuer: Korrektur beim Schuldner gem. § 17 UStG prüfen, wenn der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet
 - Forderungsverzicht durch Gesellschafter (Gesellschafterdarlehen): keine Folgen
 - Forderungsverzicht aus anderen umsatzsteuerlich unbeachtlichen Rechtsverhältnissen: keine Folgen
 - Forderungsverzicht von Lieferanten und Dienstleistern: Korrektur
 - Umsatzsteuer: Korrektur beim Gläubiger gem. § 17 UStG prüfen, wenn er auf eine Forderung verzichtet
 - Vorsteuer aus der Vergütung
 - Leistungsempfänger ?

Stellung des Insolvenzantrags

Uneinbringlichkeit von Eingangsrechnungen

[...]

3. Beantragt der Schuldner die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sind offene Eingangsrechnungen in diesem Fall der drohenden Zahlungsunfähigkeit uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

FG München, Urteil vom 10. März 2021 – 3 K 1123/19, NZI 2021, 698 ff.

Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung

- Rechtslage unter § 55 Abs. 4 a.F.
 - vorläufige Eigenverwaltung nicht umfaßt
 - „doppelte Berichtigung“ ?
- Rechtslage unter § 55 Abs. 4 n.F.
 - Einbeziehung der vorläufigen Eigenverwaltung
 - „doppelte Berichtigung“ nach Auffassung des BMF erforderlich
 - BMF, Schreiben vom 11. Januar 2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001:001, Rn. 17
 - Grundsätze des BFH (Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13) gelten auch ab Bestellung eines vorläufigen Sachwalters

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO a.F.
 - Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.
 - Geltungsbereich: Verfahren, die nach dem 31. Dezember 2010 beantragt worden sind
 - BMF, Schreiben vom 20. Mai 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 476 ff. = ZIP 2015, 1093 ff.: Anwendungsschreiben zu § 55 Abs. 4 InsO
 - BMF, Schreiben vom 18. November 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, DOK 2015/10377464; BStBl. I 2015, 886: Anwendung des Schreibens vom 20. Mai 2015

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO
 - BFH, Urteil vom 1. März 2016 – XI R 9/15:
 - „Vielmehr erfolgt die angegriffene "Umqualifizierung von Steuerforderungen im Insolvenzeröffnungsverfahren" durch § 55 Abs. 4 InsO. Darin liegt entgegen der Auffassung des Klägers keine verfassungswidrige Privilegierung des Fiskus, sondern im Gegenteil eine Beseitigung einer vom Gesetzgeber gesehenen Benachteiligung des Fiskus. Vor Inkrafttreten des § 55 Abs. 4 InsO wurden durch Umsätze von einem sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Umsatzsteuerbeträge als Insolvenzforderungen begründet, die die Insolvenzmasse angereichert haben, ohne dass der Gläubiger --hier der Fiskus-- darauf Einfluss hatte. Diese nach Ansicht des Gesetzgebers ungerechtfertigte Benachteiligung wurde durch § 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 vom 9. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1885) beseitigt. Gleichzeitig dient die Regelung der Verhinderung von Missbrauch (vgl. BTDrucks 17/3030, S. 43).“

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 1. März 2016 – XI R 21/14: Bestellt das Insolvenzgericht einen sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter, ist der Steuerbetrag für die steuerpflichtigen Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen (erste Berichtigung). Eine nachfolgende Vereinnahmung des Entgelts durch den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter führt gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung des Steuerbetrages und begründet eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO.

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506: Bestellt das Insolvenzgericht einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und mit Recht zum Forderungseinzug, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug für die Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht oder bezogen hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen. Gleiches gilt für den Steuerbetrag und den Vorsteuerabzug aus Leistungen, die das Unternehmen danach bis zum Abschluss des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt oder bezieht.
 - BMF, Schreiben vom 11. Januar 2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001:001; Rn. 14 ff.

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Berichtigung der Vorsteuer ab Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt
 - BFH, Urteil vom 20. Juli 2006 – V R 13/04, BStBl. II 2007, 25 ff.
 - BMF, Schreiben vom 11. Januar 2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001:001, Rn. 24 ff.
 - Grundsätze gelten auch ab Bestellung eines vorläufigen Sachwalters (Rn. 24)

Bestellung eines vorläufigen Verwalters

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Beendigung der Organschaft
 - BFH, Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13: Bestellt das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter und ordnet es zugleich gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO an, dass Verfügungen nur noch mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind, endet die organisatorische Eingliederung. Der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG entsteht mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Endet zugleich die Organschaft, richtet sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch für Leistungsbezüge der Organgesellschaft, die unbezahlt geblieben sind, gegen den bisherigen Organträger.
 - BFH, Urteil vom 24. August 2016 – V R 36/15: Die Organschaft entfällt spätestens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die Organgesellschaft. Der Grundsatz von Treu und Glauben wie auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes stehen einer Forderungsanmeldung von Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren einer GmbH nicht entgegen, wenn die GmbH bei einer zunächst unzutreffend bejahten Organschaft, bei der sie rechtsfehlerhaft als Organgesellschaft angesehen wurde, die tatsächlich von ihr als Steuerschuldner geschuldete Umsatzsteuer von dem vermeintlichen Organträger vereinnahmt hat.

Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Vorsteuerkorrektur
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - Insolvenzverfahren
 - Insolvenzanfechtung
 - Anzeige der Masseunzulänglichkeit

Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Umsatz-/Vorsteuerkorrektur wegen Nichtzahlung
 - BFH, Urteil vom 25. Juli 2012 – VII R 29/11: Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist entscheidend, wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht wird. Nicht entscheidend ist, wann die zu berichtigende Steuerforderung begründet worden ist. Ohne Bedeutung ist - ebenso wie der Zeitpunkt der Abgabe einer Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheids, in dem der Berichtigungsfall erfasst wird -, ob der Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum erst während des Insolvenzverfahrens abläuft.

Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10: Vereinnahmt der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Soll-Besteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung von BFH, Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07, zur Ist-Besteuerung).
 - BFH, Beschluß vom 6. September 2016 – V B 52/16: Die durch BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, begründete Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit verstößt weder gegen insolvenzrechtliche Vorgaben noch gegen den Grundsatz der Unternehmenseinheit oder gegen Art. 90 MwStSystRL, zuletzt BFH-Urteil vom 1. März 2016 XI R 21/14 (Rz 28 ff.). Anlass für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH besteht insofern nicht (Senatsurteile vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 54, und in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 37 f.; Senatsbeschluss vom 11. März 2014 V B 61/13, BFH/NV 2014, 920).

Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung des BFH-Urteils vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996).
 - BFH, Urteil vom 27. September 2018 - V R 45/16, ZIP 2018, 2232 ff.

Insolvenzverfahren

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Geltendmachung von insolvenzanfechtungsrechtlichen Rückgewähransprüchen
 - BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016 – V R 26/16, BFH, Urteil vom 29. März 2017 – XI R 5/16 und BFH, Beschluß vom 27. September 2017 – XI R 18/16: Zahlt ein Gläubiger des Insolvenzschuldners Beträge, die er vor Insolvenzeröffnung vom Insolvenzschuldner vereinnahmt hat, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens infolge einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung in die Insolvenzmasse zurück, hat der Insolvenzverwalter im Zeitpunkt der Rückzahlung den Vorsteuerabzug gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs führt zum Entstehen einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.
 - BFH, Urteil vom 22. November 2017 – XI R 14/16: Es entstehen keine Säumniszuschläge, wenn aufgrund einer Anfechtung des Insolvenzverwalters Steuern, die bis zum Ablauf des Fälligkeitstages vom Insolvenzschuldner gezahlt wurden, zurückgewährt werden.
 - BMF, Schreiben vom 3. Juli 2017, BStBl. I 2017, 885: Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG im Insolvenzverfahren

Insolvenzverfahren

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG im Dreipersonenverhältnis als Masseverbindlichkeit gemäß § 55 InsO
 - Der Vorsteuerabzug ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen, wenn der Leistende ein (bereits vereinnahmtes) Entgelt zurückzahlt, da ein Dritter das Entgelt entrichtet und dessen Insolvenzverwalter die Zahlung erfolgreich angefochten hat, sowie im Zeitpunkt der Rückzahlung über das Vermögen des Leistungsempfängers das Insolvenzverfahren eröffnet ist.
 - Dieser Vorsteuerberichtigungsanspruch ist keine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO im Insolvenzverfahren des Leistungsempfängers und darf daher nicht durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden. Im Hinblick auf die insolvenzrechtliche Trennung der Verfahren über die personenverschiedenen Insolvenzschuldner ist hierbei unerheblich, wenn in beiden Verfahren dieselbe Person als Insolvenzverwalter eingesetzt wurde.
 - BFH, Urteil vom 24. August 2023 – V R 29/21, ZIP 2024, 146 ff. = ZRI 2024, 109 ff. = NZI 2024, 228 ff. mit Anm. *Mocker* = BB 2024, 476 ff. mit Anm. *Schmittmann*

Insolvenzverfahren

Vorsteuerberichtigung bei der Organgesellschaft aufgrund einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung durch den Organträger; Ausgleichsansprüche im Organkreis aufgrund einer "in anderer Weise" begründeten Masseverbindlichkeit

1. Der Vorsteuerabzug ist auch dann bei der Organgesellschaft nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen, wenn der Leistende ein (bereits vereinnahmtes) Entgelt an den Organträger zurückzahlt, der die Zahlung erfolgreich angefochten hat (Anschluss an das BFH-Urteil vom 24.08.2023 - V R 29/21).
2. Dieser Vorsteuerberichtigungsanspruch ist keine Masseverbindlichkeit der Organgesellschaft im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, der durch eine Handlung des Insolvenzverwalters der Organgesellschaft begründet worden wäre (Anschluss an das BFH-Urteil vom 24.08.2023 - V R 29/21).
3. Eine in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründete Masseverbindlichkeit der Organgesellschaft i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO kann vorliegen, falls der Insolvenzmasse der Organgesellschaft aufgrund der erfolgreichen Anfechtung des Organträgers ein Ausgleichsanspruch gegen den Organträger (oder dessen Insolvenzmasse) zusteht.

BFH, Urteil vom 6. Dezember 2023 – XI R 5/20, ZRI 2024, 220 ff. = NZI 2024, 377 ff.

Insolvenzverfahren

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Insolvenzverfahren
 - Vorsteuerkorrektur bei Anzeige der Masseunzulänglichkeit
 - Sachverhalt: Nichtzahlung von vorsteuerbehafteten Eingangsleistungen, z.B. Lieferanten und Dienstleister, die vom Insolvenzverwalter beauftragt worden sind.
 - Vorsteueransprüche nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit
 - BFH, Urteil vom 4. März 2008 – VII R 10/06
 - Im massearmen Insolvenzverfahren können Neuforderungen, die erst nach Feststellung der Masseunzulänglichkeit begründet worden sind, nicht zur Aufrechnung gestellt werden.

Insolvenzverfahren

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten

Zur Erstattung eines zu Unrecht ausgewiesenen nicht zurückgezahlten Steuerbetrags an den Insolvenzverwalter der Rechnungsausstellerin

Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG erfordert grundsätzlich, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat.

Abweichendes gilt nicht für den Fall, dass strafbewehrte insolvenzrechtliche Vorschriften einer Rückzahlung der vereinnahmten Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger entgegenstehen sollten.

BFH, Beschluss vom 5. Januar 2021 – XI S 20/20 (PKH), BFH/NV 2021, 665 ff. = ZRI 2020, 541 ff. = NZI 2021, 790 ff. = HFR 2021, 500 ff. mit Anm. *Rauch*

Insolvenzverfahren

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten

Zu den Voraussetzungen der Berichtigung beim unrichtigen Steuerausweis

Die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG erfordert grundsätzlich, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat.

BFH, Urteil vom 16. Mai 2018 – XI R 28/16, NZI 2018, 813 ff. mit Anm. *Witfeld*

Aufhebung des Insolvenzverfahrens

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Aufhebung des Insolvenzverfahrens
 - Vorsteuer aus der Befriedigung von Insolvenzforderungen
 - BFH, Urteil vom 25. Juli 2012 – VII R 29/11: zweite Vorsteuerkorrektur ist erst nach Eröffnung des Verfahrens begründet
 - FG Münster, Urteil vom 20. Februar 2018 – 15 K 1514/15:
 - 1. Eine Vorsteuervergütung zu Gunsten der Insolvenzmasse aufgrund einer Quotenzahlung („zweite Berichtigung“) setzt aufgrund der gesetzlichen Leitentscheidung voraus, dass hinsichtlich der betroffenen Entgeltforderung zuvor eine Vorsteuerkürzung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG erfolgte („erste Berichtigung“) und der entsprechende Betrag auch tatsächlich an das Finanzamt abgeführt wurde.
 - 2. Dies gilt jedenfalls im Streitfall, in dem bereits die erste Berichtigung wegen tatsächlicher Uneinbringlichkeit – ungeachtet einer Zahlung auf die diesbezügliche Insolvenzforderung des Finanzamts – nicht durchgeführt worden ist.

Umsatzsteuer

- Sonderfälle

Keine Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG, wenn über das Vermögen eines Dritten, der das vom Leistungsempfänger geschuldete Entgelt für Rechnung des Leistenden eingezogen hat, das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, bevor der Dritte das Entgelt an den Leistenden weitergeleitet hat

1. Empfänger von Leistungen einer Apotheke sind i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die Krankenkassen, die damit i.S. des Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG als Endverbraucher der Lieferungen anzusehen sind, nicht jedoch ein zur Einziehung des Entgelts zwischengeschaltetes Rechenzentrum oder die gesetzlich Versicherten selbst.

2. Die Umsatzsteuer ist im Streitfall auch entstanden, soweit das Rechenzentrum der Apotheke noch die Weiterleitung des Kaufpreises schuldet, den die Apotheke für ihre Lieferungen an die Krankenkassen zu beanspruchen hat.

3. Im Streitfall ist das Entgelt, das die Apotheke zu beanspruchen hatte, nicht i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG durch die Insolvenz des Rechenzentrums, das das Entgelt für Rechnung der Apotheke eingezogen hat, uneinbringlich geworden, denn die Apotheke hat ihr Entgelt bereits in dem Augenblick vereinnahmt, in dem die Krankenkassen an das Rechenzentrum zahlten.

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 31. März 2022 – 1 K 2073/21, NZI 2022, 948 ff. (Revision eingelegt: BFH – XI R 15/22)

Fazit

- Einteilung der Verbindlichkeiten
- Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten
- Insolvenzantragstellung
- Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung
- Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens
- Insolvenzverfahren
- Aufhebung des Insolvenzverfahrens
- Sonderfälle

Literatur

Busch/Winkens/Büker, Insolvenzrecht und Steuern visuell, 3. Auflage, Stuttgart, 2020

Duda/Schmittmann, Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz, 2. Auflage, Frankfurt am Main, 2021

Eilers/Schwahn, Sanierungs-Steuerrecht, 2. Auflage, Köln, 2020

Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 9. Auflage, Stuttgart, 2021

Heyd/Kautenberger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, München, 2019

Kahlert, Restrukturierungssteuerrecht, München, 2022

Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln, 2020

Literatur

Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln, 2020

Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage, Köln, 2011

Markert, Die Einordnung von Steuerforderungen in der Insolvenz, Diss. iur., Osnabrück, 2019

Mocker, Der Staat als Umsatzsteuergläubiger im Insolvenzverfahren, Baden-Baden, 2021

Roth/Meyer im Hagen, Insolvenz Steuerrecht, 4. Auflage, Köln, 2024

Sonnleitner/Witfeld, Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht, 2. Auflage, München, 2022

Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 14. Auflage, Herne, 2024

Ziegenhagen/Thieme, Besteuerung in Krise und Insolvenz, Stuttgart, 2010

Literatur 2025

- *Heindorf*, Aktuelle Entwicklungen im Wirtschafts-, Steuer- und Insolvenzstrafrecht, ZRI 2025, 176 ff.;
- *Schmittmann*, Die wichtigsten Entscheidungen im Jahre 2025 an der Schnittstelle von Insolvenz- und Steuerrecht, StuB 2025, 150 f.;
- *Schmittmann*, BB-Rechtsprechungsreport Insolvenzsteuerrecht 2024, BB 2025, 535 ff.;
- *Schmittmann*, Gläubigerschaft bei Forderungsanmeldungen durch die Finanzverwaltung oder die Bundesagentur für Arbeit, InsA 2025, 37 ff.;
- *Schmittmann/Duda*, Verpflichtung des Insolvenzverwalters zur Abgabe von Steuererklärungen, InsA 2025, 22 ff.;
- *Witfeld*, Aktuelle Steuerrechtsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2025, 66 ff.; NZI 2025, 255 ff.

Referent

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre,
Wirtschafts- und Steuerrecht
FOM Hochschule für Oekonomie und Management
Leimkugelstr. 6
45141 Essen

Rechtsanwalt Steuerberater
Veronikastr. 15
45131 Essen

Marianne-Brandt-Str. 11
80807 München

Mitglied des Senats für Anwaltssachen des
Bundesgerichtshofs
Herrenstr. 45a
76133 Karlsruhe

