
AKTUELLES ZUR UMSATZBESTEUERUNG IN DER INSOLVENZ

Dr. Christoph Wäger

JUNI 2023

I. Neues zur Organschaft

Aktuelle EuGH- und BFH-Rechtsprechung:

1. **EuGH-Urteil NGD** v. 1.12.2022, C-141/20 (Vorlage des XI. Senats).
BFH-Anfragebeschluss und BFH-Zustimmungsbeschluss v. 12.1.2023.
BFH-Urteil v. 18.1.2023, XI R 29/22 (XI R 16/18).
2. **EuGH-Urteil FA T I** v. 1.12.2022, C-269/20 (Vorlage des V. Senats).
BFH-Beschluss v. 25.1.2023, V R 20/22 (V R 40/19): Erneute EuGH-Vorlage.
3. **BFH-Urteil v. 16.3.2023**, V R 14/21 (V R 45/18).
4. **BFH-Urteil v. 1.2.2022**, V R 23/21, BStBl II 2023, 148.

Themenbereiche:

1. **Voraussetzungen der Organschaft:**
 - a) Bestimmung des Organträgers (OT) zum Steuerschuldner.
 - b) Folgen für die Eingliederung.
 - c) Finanzielle Eingliederung.
2. **Rechtsfolgen der Organschaft:**
 - a) Stellung der Organgesellschaft (OG).
 - b) Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätze.
3. **Weitere Schwerpunkte:**
 - a) Personengesellschaften als OG.
 - b) Widerstreitende Auffassungen von OG und OT nach Rspr.-Änderung.
 - c) Wirtschaftliche Eingliederung/Schwestergesellschaften.

Erwünschte Organschaft

Die jPdöR P (**P**) verfügt an der A-GmbH (**GmbH**) über eine **Kapitalmehrheit** von **51 %**, aber nur über **50% der Stimmrechte**. **X ist alleiniger Geschäftsführer** bei **P** und bei der **GmbH**. Die GmbH erbringt Dienstleistungen gegen Entgelt an P.

Bei einer **Außenprüfung der GmbH** geht das FA davon aus, dass die GmbH an P steuerpflichtige Leistungen erbracht habe, da keine Organschaft vorliege.

Die GmbH erhebt Klage zum Finanzgericht (FG).

Fortsetzung:

Das **FA erkennt** für den Grundfall die **Organschaft an** und **prüft** nunmehr **P**.

Es stellt fest, dass P die von der GmbH bezogene **Innenleistungen** teilweise für **steuerfreie Ausgangsleistungen** und teilweise für **Hoheitszwecke** verwendet.

Im Umfang der Hoheitsverwendung geht das FA von **einer Entnahmebesteuerung** aus.

P erhebt Klage zum FG.

EuGH-Urteile v. 1.12.2022

EuGH-Urteil NGD:

Die Ermächtigung in Art. 4 Abs. 4 UA. 2 der 6. RL

- (i) **verwehrt es nicht**, den **OT zum einzigen Steuerpflichtigen** dieser Personengruppe zu bestimmen, wenn
 - (a) er in der Lage ist, seinen **Willen bei den anderen Gruppenmitgliedern durchzusetzen**, und
 - (b) wenn diese Bestimmung **nicht zur Gefahr von Steuerverlusten** führt (**ebenso**: EuGH-Urteil FA T I erste Antwort),
- (ii) **steht** einer Regelung **entgegen**, die die Möglichkeit einer Einheit, mit dem Unternehmen des OT eine Personengruppe zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der OT **zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung** an dieser Einheit **über eine Stimmrechtsmehrheit** bei ihr verfügt und
- (iii) **gestattet es nicht**, „Einheiten“ im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den OT der Personengruppe eingegliedert sind.

EuGH-Urteil FA T I (zweite Antwort):

Bei einer „Einheit“ (= dem einzigen Steuerpflichtigen der Personengruppe iSv Art. 4 Abs. 4 UA. 2 der 6. RL), die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten und zum anderen nichtsteuerpflichtige Tätigkeiten im Hoheitsbereich ausübt, darf die **Erbringung einer Dienstleistung für die hoheitlichen Tätigkeit durch ein Gruppenmitglied nicht nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der 6. RL besteuert** werden.

1. Voraussetzungen der Organschaft

a) Bestimmung des OT zum Steuerschuldner: BFH-Urteil v. 18.1.2023

Die **Steuerschuldnerschaft des OT für die Umsätze der Organschaft** nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **ist unionsrechtskonform.**

Argumente:

- (i) EuGH verlangt hierfür
 - (a) die **Möglichkeit zur Willensdurchsetzung** und
 - (b) eine **fehlende Gefahr von Steuerverlusten durch die Bestimmung des OT zum Steuerschuldner.**
- (ii) Beides bejaht der BFH im Hinblick
 - (a) auf seine **Rspr. zu den Eingliederungsvoraussetzungen** (Rz 27) und
 - (b) die Haftung nach § 73 AO (Rz 28).

b) Folgen für die Eingliederung

(i) **EuGH-Urteil NGD zur finanziellen Eingliederung:**

- (a) **Einerseits:** Ein **Unterordnungsverhältnis** zum OT (anstelle einer lediglich **engen Verbindungen**) ist **nur in Ausnahmefällen** eine **zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken** (und zur Bekämpfung von Steuerumgehung etc.) zulässige Voraussetzung (Rz 68).
- (b) **Andererseits:** Es ist nicht ohne Belang, dass weder Stimmenmehrheit noch Mehrheitsbeteiligung unbedingt erforderlich seien, **solange der OT in der Lage sei, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern der MwSt-Gruppe durchzusetzen** (Rz 70).

(ii) **Bedeutung für die die Eingliederung fraglich:**

(a) **Einerseits getrennte Betrachtung?**

Folge: Bejahung Eingliederung ohne Steuerschuldnerschaft des OT.

Bsp: Liegt eine finanzielle Eingliederung (iSe lediglich engen Verbindung) bei einer Beteiligung von 25% vor, die dann mangels Willensdurchsetzung nicht zur Steuerschuldnerschaft des OT führt?

(b) **Andererseits Eingliederung durch Willensdurchsetzung?**

Arg: Eingliederung hat keine eigenständige Bedeutung, sondern dient nur zur Begründung der Steuerschuldnerschaft des OT.

c) BFH-Urteil v. 18.1.2023: Finanzielle Eingliederung

Unzutreffende EuGH-Annahme:

Erfordernis einer Kapital- **und** Stimmrechtsmehrheit **besteht nicht** (vgl. BFH v. 2.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547, Rz 29).

Gleichwohl Rspr-Änderung (mit Zustimmung des V. Senats):

- (i) Zwar **grdsl. Festhalten am Stimmrechtsmehrheitserfordernis**.
- (ii) **Aber neu**: Finanzielle Eingliederung auch dann, wenn der Gesellschafter zwar nur über **50 % der Stimmrechte** verfügt, er aber eine **Mehrheitsbeteiligung** am Kapital der OG hält und er den **einzigsten Geschäftsführer** der OG stellt (BFH-Urteil, Rz 35-37).
- (iii) **Arg: Eingliederung durch Willensdurchsetzung** liegt vor, wenn **keine zweite Person** als OT in Betracht kommt und **schwächere finanzielle durch stärkere organisatorische Eingliederung ausgeglichen** wird.

Bedeutung:

Willensdurchsetzung bleibt zulässigerweise (EuGH-Urteil NGD, Rz 70) **Kriterium für die Eingliederung**, ohne dass es hierfür aus Sicht des BFH auf Missbrauchsverhinderung oder Umgebungsbekämpfung ankommt, so dass eine lediglich enge Verbindung weiterhin nicht ausreicht.

Unverändert: Keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften.

Abwandlungen zum Grundfall

Abwandlung 1: Wie Grundfall, allerdings verstirbt X. Y wird neuer Geschäftsführer (GF) bei P. Die Gesellschafterversammlung der GmbH kann sich nicht auf die Bestellung eines neuen GF einigen. Das zuständige Amtsgericht bestellt daher als Notgeschäftsführer RA Z, der nicht bei P beschäftigt ist.

Abwandlung 2: Wie Grundfall, P verfügt aber nur über eine Kapitalbeteiligung von 50%.

Abwandlung 3: Wie Grundfall, neben X gibt es bei der GmbH einen zweiten GF, der nicht in einem Anstellungsverhältnis zu P steht.

Abwandlung 1:

- (i) Organschaft entfällt erst mit dem Versterben des X.
- (ii) Fortsetzung der Organschaft würde für den Fall der Uneinigkeit erfordern, dass P neben seinem Stimmrechten von nur 50% ein besonderes Satzungsrecht zur Bestimmung des GF zusteht.

Abwandlungen 2 und 3:

- (i) Auch nach der geänderten BFH-Rspr. keine Organschaft.
- (ii) Weitere Änderungen sind eher nicht zu erwarten und würden gesonderte **Zustimmung des jeweils anderen BFH-Senats** erfordern.

2. Rechtsfolgen der Organschaft

a) Stellung der OG in der Organschaft

EuGH-Urteil NGD (dritte Antwort):

Art. 4 Abs. 4 UA. 2 der 6. RL **gestattet es nicht, „Einheiten“ im Wege der Typisierung als nicht selbständig** anzusehen, (selbst) wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den OT eingegliedert sind.

Begründung des EuGH (Rz 77 ff):

- (i) Leistungen sind nur steuerbar, wenn zwischen dem **Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht**.
- (ii) Ob ein derartiges Rechtsverhältnis zwischen den Mitgliedern der MwSt-Gruppe besteht, so dass die von einem Mitglied (auch an ein anderes Mitglied?!) erbrachten Leistungen der Steuer unterliegen, richtet sich danach, ob dieses **Mitglied einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht**.
- (iii) Liegt eine selbständige Wirtschaftstätigkeit der OG vor, entfällt diese nicht nach Art. 4 Abs. 4 UA. 2 der 6. RL aufgrund der bloßen Gruppenzugehörigkeit.

EuGH-Urteil FA T I: OG kann an den OT Leistungen gegen Entgelt erbringen, so dass steuerrechtlich keine unentgeltliche Entnahme vorliegt (Rz 60 f).

b) Nichtsteuerbarkeit von Innenumsätzen

BFH-Beschluss v. 25.1.2023: Zweite EuGH-Vorlage im selben Revisionsverfahren (FA T II, C-184/23):

- (i) **Führt die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen** nach Art. 4 Abs. 4 UA. 2 der 6. RL dazu, dass **entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen nicht dem Anwendungsbereich der Steuer** nach Art. 2 Nr. 1 der RL **unterliegen**?

- (ii) **Unterliegen entgeltliche Leistungen zwischen diesen Personen** jedenfalls dann dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn der **Leistungsempfänger nicht** (oder nur teilweise) **zum Vorsteuerabzug** berechtigt ist, da ansonsten die **Gefahr von Steuerverlusten** besteht?

Frage ist nur im Verfahren des OT, nicht aber im Verfahren der OG entscheidungserheblich (so dass es hierauf im BFH-Urteil v. 18.1.2023 nicht ankam).

Begründungsweg des BFH

- (i) Hinweis auf **jahrzehntelange BFH-Rspr.** zur Nichtsteuerbarkeit (Rz 20-24) und zur **Selbständigkeit der OG im Streitfall** (Rz 79).
- (ii) **Erste Frage:** Beruht auf **EuGH-Urteil NGD dritte Antwort zur Selbständigkeit** (Rz 25-28).
- (iii) **Zweite Frage:** Beruht auf **EuGH-Urteil NGD FA T I erste Antwort zur Gefahr von Steuerverlusten** (Rz 29-33).
- (iv) Unterschiedliche Auffassungen der **Generalanwälte** (Rz 36-39).
- (v) Bislang keine eindeutigen Aussagen des **EuGH** zu den Vorlagefragen (Rz 41).
- (vi) **Mögliche Beantwortung** der Vorlagefragen:
 - (a) Wortlaut (Rz 44-46).
 - (b) Entstehungsgeschichte (Rz 47-54).
 - (c) Kontext unter Berücksichtigung der Selbständigkeit (Rz 55).
 - (d) Regelungsziele: Verwaltungsvereinfachung und Missbrauchsverhinderung wie z.B. Aufspaltung (Rz 57-70).
- (vii) Da der EuGH die Bedeutung der „MwSt-Gruppe“ bislang nicht mit einem **Vergleich mit einem Einheitsunternehmen** begründet, äußert sich auch der BFH hierzu nicht.

Wie geht weiter?

- (i) **Kommt es überhaupt zu einem EuGH-Urteil?**
- (ii) **Entscheidungsalternativen für den EuGH:**
 - (a) **Unzulässigkeit** der Vorlage.
 - (b) EuGH beantwortet beide Fragen im Sinne einer **Nichtsteuerbarkeit**.
 - (c) EuGH beantwortet die erste Frage im Sinne der **Steuerbarkeit**.
 - (d) EuGH wählt **Mittelweg** (und bejaht beide Fragen): Innenumsätze werden bei Organschaft mit Umsätzen nach **§ 15 Abs. 2 UStG** steuerbar.
- (iii) **Folgen bei geänderter Betrachtung zu den Innenumsätzen:**
 - (a) BFH: **Richtlinienkonforme Auslegung** des UStG möglich (Rz 74).
 - (b) Keine Folgen für die **Vergangenheit** i.R.v. § 176 AO oder bei weitergehenden zeitlichen Anwendungsregelungen (der Finanzverwaltung).
 - (c) **Differenzierungsmöglichkeiten: Starke und schwache Eingliederung** oder **Unselbständigkeit einer GmbH nach § 2 Abs. 1 UStG** aufgrund EA-/Beherrschungsvertrag?
 - (d) „1. USt-VereinfachungsverwirklichungsG“ (Widmann, UR 23, 332).
 - (e) Einführung **Meldeverfahren** (EuGH v. 16.2.2023, C-519/21, Rz 86).
- (iv) **Unabhängig vom Ausgang des EuGH-Verfahrens:** (Wohl) Ende der bisherigen Stammhaus/Niederlassungsbetrachtung der organschaftlichen Umsätze.

3. Weitere Schwerpunkte

a) Personengesellschaften als OG

BFH v. 16.03.2023, V R 14/21 (V R 45/19):

Eine **Personenhandelsgesellschaft** mit "**kapitalistischer Struktur**" kann auch dann OG sein, wenn neben dem OT Gesellschafter der Personenhandels-gesellschaft auch Personen sind, die in das Unternehmen des OT nicht finanzi-ell eingegliedert sind (Anschluss an EuGH-Urteil FA für Körperschaften Berlin v. 15.04.2021, C 868/19 und insoweit Aufgabe BFH v. 02.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547).

Folgen:

- (i) Als Personenhandelsgesellschaft mit "kapitalistischer Struktur" sieht der BFH im Streitfall die **GmbH & Co KG** an.
- (ii) Mit der **Bezugnahme auf Personenhandelsgesellschaften** deutet der BFH an, dass eine (bislang nicht registerpflichtige) **GbR keine OG** ist. Behandlung einer „**GmbH & Co GbR**“ allerdings offen.
- (iii) Im Ergebnis erübrigt sich die bisherige Rspr. des V. Senats zur **Eingliede-rung von „Personengesellschaften“** (oder jetzt: Personenhandelsgesell-schaften) wenn alle Mitgesellschafter finanziell in den OT eingegliedert sind.
- (iv) „**Organschaftsblocker**“ entfällt damit.

**b) Widerstreitende Auffassungen von OG und OT nach Rspr.-Änderung
GmbH & Co KG**

X ist zu 80% an der **Y-GmbH & Co KG (KG)** beteiligt. X ist einziger Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und Vermieter der Betriebsimmobilie der KG. **Über das Vermögen von X und das der KG wird das Insolvenzverfahren eröffnet.**

Der Insolvenzverwalter der KG stellt fest, dass diese ihre Umsätze bislang selbst versteuert hat. Er beantragt **nach** Bekanntwerden einer **Rechtsprechungsänderung** die Aufhebung dieser Steuerfestsetzungen und Steuererstattung in die Masse, da eine Organschaft vorliege. Bei X

- ist noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten (**Fall A**),
- liegt bereits Festsetzungsverjährung vor, wobei das FA bei der Steuerfestsetzung für X davon ausging, dass die KG als Personengesellschaft nicht OG sein kann (**Fall B**) oder
- liegt bereits Festsetzungsverjährung vor, wobei dem FA bei der Steuerfestsetzung für X die Beteiligung des X an der KG (alternativ die Geschäftsführerstellung oder die Vermietung an die KG) nicht bekannt war (**Fall C**).

Treu und Glauben:

Widersprechende Rechtsauffassungen in unterschiedlichen Verfahren

BFH v. 8.2.1996 (V R 54/94, BFH/NV 1996, 733):

Es **verstößt nicht gegen Treu und Glauben**, wenn eine **GmbH, vertreten** durch den Gesellschafter/Geschäftsführer (**GF**), geltend macht, es liege **eine Organschaft** vor, **nachdem der GF zuvor die Aufhebung der gegen ihn als OT gerichteten Steuerfestsetzung erreicht** hat.

BFH v. 19.12.2013 (V R 5/12, BStBl II 2016, 585):

Treu und Glauben dient nicht dazu, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung des FA aufzufangen (Unterbleiben rechtzeitiger Änderung nach § 174 Abs. 3 AO).

BFH v. 12.2.2015 (V R 28/14, BStBl II 2017, 10):

Hebt das FA auf Einspruch des OT als Geschäftsführer der OG die gegen die OG ergangene Steuerfestsetzung auf, ohne den OT zum Verfahren der OG nach § 174 Abs. 5 AO hinzuziehen, ist der **OT nicht nach Treu und Glauben so zu behandeln, als habe er aufgrund einer eigener verfahrensrechtlicher Initiative auf die Festsetzungsaufhebung zugunsten der OG hingewirkt**, so dass ihm nach § 174 Abs. 4 AO geändert werden kann. Treu und Glauben verpflichtet nicht dazu, die Folgen einer fehlerhaften Verfahrensführung durch das FA hinnehmen zu müssen.

Treu und Glauben: Inanspruchnahme Vertrauensschutz

BFH-Urteil v. 26.08.2021 (V R 13/20, BFHE 273, 364):

- (i) **Allgemein:** § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO steht unter dem Vorbehalt von Treu und Glauben, so dass der Steuerpflichtige, der **aufgrund einer Rspr.-Änderung die Aufhebung eines ihn belastenden Bescheids erreicht**, nicht später geltend machen kann, er sei **nicht bereit, die für ihn negativen Folgen der Rspr.-Änderung hinzunehmen** (so bereits BFH v. 08.02.1995, I R 127/93, BStBl II 1995, 764).

Bsp: Aufgrund einer Rspr.-Änderung können BA bereits in 01 und nicht in erst in 02 geltend gemacht werden. U begehrt den BA-Abzug für 01 und beruft sich gegen Versagung BA-Abzug in 02 auf § 176 AO.

- (ii) **Organschaft:** Bei einer Rspr.-Änderung können OT und OG nicht beanspruchen, im selben Zeitraum **für den einen Unternehmensteil** (z.B. OT) auf der Grundlage der **bisherigen Rspr.** und **für den anderen Unternehmensteil** (z.B. OG) nach der geänderten Rspr. besteuert zu werden. Die **Einschränkung des Vertrauensschutzes** im Steuerrecht hat **Vorrang** gegenüber der zivilrechtlichen Eigenständigkeit der Rechtssubjekte.

- (iii) **Wer entscheidet, ob für OT und OG alte oder neue Rspr. gelten soll?**

- (a) Entscheidung im Verfahren der OG würde OT binden.
(b) Entscheidung muss beim **Steuerschuldner** und daher beim **OT** liegen.

BFH v. 16.03.2023, V R 14/21 (V R 45/19): Antragserfordernis

Macht eine KG geltend, dass sie aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung OG sei, **setzt die Aufhebung der gegenüber der KG ergangenen Steuerfestsetzung voraus**, dass der **OT** zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens einen **Antrag auf Änderung seiner Steuerfestsetzung** stellt.

Folge: **Korrekturatbestand** bei X ergibt sich aus § 172 AO, während z.B. aus § 174 AO die offene Festsetzungsfrist folgen kann. Damit entscheidet der OT, ob es für ihn und die OG zur Besteuerung nach der geänderten Rspr. kommt.

Fall A: **Zu einer Änderung zugunsten der KG kommt es nur, wenn X einen Änderungsantrag** auf Erfassung der KG-Umsätze bei ihm stellt.

Fall B: **Korrekturvoraussetzungen nach §§ 169, 172, 174 Abs. 3 Satz 2 AO können** (auch im Insolvenzfall) **vorliegen**, da für die Änderung bei X die noch nicht abgelaufene Festsetzungsfrist bei der KG maßgeblich ist. Damit kommt wie im Fall A auf einen Antrag des X an.

Fall C: **Es ist zugunsten der KG zu ändern**, ohne dass es auf eine Folgeänderung bei A ankommt. Die **Frage** eines **Vertrauensschutzes** nach § 176 AO (im Widerspruch zu Treu und Glauben) **stellt sich nicht**, da keine Korrekturfähigkeit (auch nicht nach §§ 172, 174 AO) besteht.

Ebenso (wohl) bei Rspr.-Änderung, die sich erst aus dem Verfahren der OG ergibt (wenn OG und OT ersichtlich die Organschaft nicht gemeinsam anstreben), **nicht** aber **im Umkehrfall** (OG erstrebt Entfallen Organschaft aufgrund Rspr.-Änderung), da dann nach der neuen Rspr. mehrere Steuerrechtsverhältnisse vorliegen.

c) **Wirtschaftliche Eingliederung/Schwestergesellschaften**

BFH-Urteil v. 1.2.2022, V R 23/21, BStBl II 2023, 148:

(i) **Wirtschaftliche Eingliederung**

- (a) Hierfür müssen die **Unternehmensbereiche von OT und OG miteinander verflochten** sein.
- (b) Sie kann auch auf der Verflechtung zwischen den **Unternehmensbereichen zweier OG** beruhen.
- (c) Es müssen aber **mehr als nur unerhebliche Beziehungen** zwischen den Unternehmensbereichen bestehen. Hieran fehlt es bei der Vermietung von ohne weiteres **austauschbaren Büroräumen**.

Anm: Hierzu ist keine Änderung zu erwarten, da **BFH v. 18.1.2023** für die Eingliederung weiterhin auf Willensdurchsetzung abstellt.

(ii) Weiterhin **keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaft ...**

... da nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht bestimmt werden kann, welche Schwestergesellschaft OT und welche OG ist, so dass ohne Einbeziehung des gemeinsamen Gesellschafters keine Organschaft zwischen ihnen besteht (Festhalten an BFH v. 01.12.2010, XI R 43/08, BStBl II 2011, 600).

Anm: Ausdrücklich ebenso **BFH-Urteil v. 18.1.2023** (Rz 38).

II. Weitere Themen

1. Direktanspruch

Italien

B liefert an A mehrere Yachten und erteilt hierüber Rechnungen mit Ausweis inländischer Steuer. A nimmt den Vorsteuerabzug in Anspruch. Das FA versagt den Vorsteuerabzug, da sich die **Yachten** bei der Lieferung **in Italien** befanden.

A fordert daher die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von B, über dessen Vermögen in der Zwischenzeit das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, zurück.

Insolvenzverwalter I berichtigt die Rechnungen, so dass der Ausweis inländischer Umsatzsteuer entfällt und verweist A im Hinblick auf den daraus ergebenden Minderungsbetrag auf die Anmeldung zur Insolvenztabelle. Aufgrund der Rechnungsberichtigung **erstattet das FA in die Insolvenzmasse**.

Rechnungen mit Ausweis italienischer Umsatzsteuer erteilt I nicht.

A wendet sich an sein FA und macht den sog. Direktanspruch geltend.

Vgl. hierzu zuletzt: **EuGH-Urteil v. 13.10.2022, C-397/21 Humda**.

Rechtssache C-83/23, H GmbH (Vorlage: BFH v. 3.11.2022, XI R 6/21)

Steht einem Leistungsempfänger A mit Ansässigkeit im Inland ein sog. Direktanspruch (EuGH-Urteil Reemtsma) zu, wenn

- (a) A von einem Leistenden B, der gleichfalls im Inland ansässig ist, eine Rechnung mit inländischem Steuerausweis erteilt wird, die A bezahlt, wobei B die in der Rechnung ausgewiesene Steuer versteuert,
- (b) es sich bei der in Rechnung gestellten Leistung aber um eine in einem anderen Mitgliedstaat (MS) erbrachte Leistung handelt,
- (c) A daher der Vorsteuerabzug im Inland versagt wird, da es an einer im Inland gesetzlich geschuldeten Steuer fehlt,
- (d) B die Rechnung daraufhin dahingehend berichtigt, dass der inländische Steuerausweis entfällt und sich der Rechnungsbetrag daher in Höhe des Steuerausweises mindert,
- (e) A aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des B Zahlungsansprüche gegen B nicht durchsetzen kann und
- (f) für den im anderen MS bislang nicht registrierten B die Möglichkeit besteht, sich in diesem MS mehrwertsteuerrechtlich registrieren zu lassen, so dass er danach unter Angabe einer Steuernummer dieses MS dem Leistungsempfänger eine Rechnung unter Ausweis der Steuer dieses MS erteilen könnte, die A in diesem MS zum Vorsteuerabzug im Vergütungsverfahren zum Vorsteuerabzug berechtigen würde?

Kommt es darauf an, dass die **Finanzverwaltung B aufgrund der bloßen Rechnungsberichtigung die Steuerzahlung erstattet** hat, obwohl B aufgrund der Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** nichts an A zurückgezahlt hat?

2. Insolvenzanfechtung

BFH v. 3.8.2022 XI R 44/20, BFHE 277, 46

Entsteht ein **Vorsteuerberichtigungsanspruch** dadurch, dass das Insolvenzgericht einen **vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt bestellt**, liegt **keine anfechtbare Rechtshandlung** vor.

- (i) **Insolvenzgerichtliche Maßnahmen** wie die Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt durch das Insolvenzgericht sind anfechtungsrechtlich keine Rechtshandlungen.
- (ii) Die insolvenzbedingte Vorsteuerberichtigung beruht darauf, dass Ansprüche des Leistenden gegen den Leistungsempfänger, für den der Insolvenzantrag gestellt wurde, nicht mehr durchsetzbar sind. Der **Nichtdurchsetzbarkeit einer Forderung** aus Rechtsgründen (im Sinne einer aus Gründen des Insolvenzrechts fehlenden Gläubigerrechtsmacht) kommt nicht der Charakter einer Rechtshandlung zu.

Zur Aufrechnung: BFH sieht Aufrechnung des FA mit Steueranspruch aus dem letzten VAZ vor Insolvenzeröffnung im Hinblick auf die Jahressteuerberechnung nur dann als möglich an, wenn für diesen VAZ eine Tabelleneintragung vorliegt.

3. Aufrechnung

In dem in 2010 eröffneten Insolvenzverfahren macht der Insolvenzverwalter in 2013 eine Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG geltend, da er Forderungen aus vor der Insolvenzeröffnung erbrachten Leistungen, die der Sollbesteuerung unterlagen, nicht Beitreiben kann.

Das FA geht zwar davon aus, dass die Steuerberichtigung nach der BFH-Rspr. bereits für das Jahr der Insolvenzeröffnung vorzunehmen wäre, stimmt der Steuervergütung für 2013 aber gleichwohl zu.

Dabei geht das FA davon aus, dass es zur Aufrechnung berechtigt sei, da der für 2013 festgesetzte Anspruch bereits mit der Insolvenzeröffnung entstanden sei.

BFH v. 22.6.2022 XI R 46/20 BFHE 277, 26:

Besteht für einen **Vergütungsanspruch**, den das FA für einen Besteuerungszeitraum nach Insolvenzeröffnung erstmals festsetzt, **aufgrund der Rechtswidrigkeit dieser Steuerfestsetzung kein materieller Rechtsgrund**, wird das FA diesen Vergütungsanspruch i.S. von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO erst mit der Festsetzung und damit erst **nach der Insolvenzeröffnung zur Masse schuldig**.

4. Kassenprüfung

BFH v. 21.4.2022 – V R 18/19, BFHE 276, 493:

- (i) Von einer **unmittelbaren Auftragserteilung durch die Insolvenzmasse** ist jedenfalls dann auszugehen, wenn der Insolvenzverwalter in die **Beauftragung eines Kassenprüfers** eingebunden ist, indem er dem Gläubigerausschuss den Prüfer vorschlägt und dem Prüfer den Beschluss des Gläubigerausschusses über dessen Beauftragung übermittelt.
 - (a) Für den Vorsteuerabzug muss das insolvente Unternehmen und damit die Insolvenzmasse Leistungsempfänger sein. Dies bestimmt sich nach der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis.
 - (b) Ein Vorsteuerabzug für die Masse kommt daher nur dann in Betracht, wenn nicht der Gläubigerausschuss selbst Leistungsempfänger ist.
- (ii) Wird ein sachverständiger Dritter durch den Insolvenzverwalter mit der Prüfung beauftragt, sind die Kosten der Prüfung **Masseverbindlichkeiten**, da sie i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch die Verwaltung der Masse verursacht werden.