

Umsatzsteuer in der Insolvenz

Dr. Christoph Wäger

Juni 2017

Themen

1. Organschaft

- 1.1 BMF v. 26.5.2017
- 1.2 Insolvenzverfahren
- 1.3 Antragsverfahren

2. Berichtungen nach § 17 UStG

- 2.1. Beim Leistungsempfänger
- 2.2 Beim Leistenden

3. Anfechtung

- 3.1 Bezogene Leistungen des Insolvenzschuldners
- 3.2 Leistungen des Insolvenzschuldners

4. Korrektur früherer Fehlbeurteilungen

- 4.1 Unzutreffende Bejahung von § 13b UStG: Bauträger
- 4.2 Fehlerhafter Steuerausweis durch Insolvenzschuldner

5. Aufrechnung

- 5.1 Folgen der Rechtsprechungsänderung 2012
- 5.2 Bedeutung von § 55 Abs. 4 InsO

6. Verwertung von Sicherheiten

- 6.1 Dreifachumsatz
- 6.2 Verwertung durch Pool

1. Organschaft

1.1 BMF v. 26.5.2017: Neufassung Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE

- 1 Mit der **Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft endet die Organschaft** (BFH v. 15.12.2016, V R 14/16).
- 2 Dies **gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters** im Rahmen der **Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO**.
- 3 Wird im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft **ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, endet die Organschaft mit dessen Bestellung** bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den **maßgeblichen Einfluss** auf den Schuldner erhält und eine **Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich** ist.
- 4 Dies ist insbesondere der Fall, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners aufgrund eines **Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO** verhindern kann (BFH v. 8.8.2013, V R 18/13 und v. 24.8.2016, V R 36/15).
- 5 Die Sätze 1 bis 4 **gelten auch** in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein **personenidentischer Sachwalter, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt** wird.

1.2 Insolvenzverfahren

Beispiel 1

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall A: Bei der **AG** kommt es zur **Insolvenzeröffnung mit Eigenverwaltung**.

BFH v. 15.12.2016 V R 14/16, UR 2017, 305:

- (i) Die **Organschaft endet mit der Insolvenzeröffnung beim Organträger (OT)**. Dies gilt auch für den Fall der **Eigenverwaltung**.
- (ii) Der **Steueranspruch für die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft (OG)** ist im Verfahren des **OT keine Masseverbindlichkeit**.

Beispiel 1 Fortsetzung

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall B: Bei der **GmbH** kommt es zur **Insolvenzeröffnung mit Eigenverwaltung**.

BFH v. 15.12.2016 V R 14/16, UR 2017, 305:

- (i) Die Organschaft endet, wenn **bei der Organgesellschaft (OG)** das **Insolvenzverfahren eröffnet** wird. Dies gilt auch für den Fall der **Eigenverwaltung**.
- (ii) **§ 276a InsO** (Gesellschafterversammlung verliert Einfluss auf Geschäftsführung, Be- und Abberufung Geschäftsleiter nur mit Zustimmung des Sachwalters) **lässt finanzielle Eingliederung** entfallen.

Beispiel 1 Fortsetzung

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall C: Bei **AG und GmbH** kommt es zur **Insolvenzeröffnung mit Eigenverwaltung**.

BFH v. 15.12.2016 V R 14/16, UR 2017, 305:

- (i) Die **Organschaft endet** wiederum und zwar auch dann, wenn **derselbe Sachwalter** (Insolvenzverwalter) bestellt wird.
- (ii) Ob ein **Ausgleichsanspruch des OT im Verfahren der OG** zu einer **Masseverbindlichkeit** führt, ist ohne Bedeutung.

1.3 Antragsverfahren

Beispiel 2

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall A: Für die **GmbH** wird ein **vorläufiger Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt** bestellt.

- (i) Die **Organschaft endet** mit der Bestellung des vorläufigen Verwalters (**BFH v. 8.8.2013** V R 18/13, BFHE 242, 433).
- (ii) Der bisherige OT kann nicht mehr auf die Entgelte aus der Umsatztätigkeit der OG zugreifen, so dass die organisatorische Eingliederung entfällt.

Beispiel 2 Fortsetzung

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall B: Für die GmbH wird **vorläufige Eigenverwaltung** angeordnet.

- (i) Nach **UStAE 2.8 Abs. 12 Satz 2 n.F.** soll die **Organschaft entfallen**.
- (ii) **Aber:** Für den **Fortbestand der Organschaft** dürfte es darauf ankommen, ob **§ 276a InsO** auf die vorläufige Eigenverwaltung anzuwenden ist. Sowohl unmittelbare als auch analoge Anwendung erscheint fraglich.

Beispiel 2 Fortsetzung

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall C: Für die **AG** wird ein **vorläufiger Verwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt** bestellt.

- (i) Nach **UStAE 2.8 Abs. 12 Satz 2 n.F.** soll die **Organschaft entfallen**.
- (ii) **Aber:** Der **Zustimmungsvorbehalt beim OT** bezieht sich nur auf **Verfügungen**; auf diese kommt es für den Fortbestand der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung der OG in den OT nicht an.

Beispiel 2 Fortsetzung

Die A-AG ist Organträger der B-GmbH.

Fall D: Für die **AG** wird **vorläufige Eigenverwaltung** angeordnet.

- (i) Nach **UStAE 2.8 Abs. 12 Satz 2 n.F.** soll die **Organschaft entfallen**.
- (i) **Aber:** Die **Zustimmungspflicht** zugunsten des **Sachwalters** nach §§ 275, 277 InsO bezieht sich auf Verbindlichkeiten und Rechtsgeschäfte; der **Sachwalter kann auf** die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche **Eingliederung kaum Einfluss** nehmen.

2. Berichtigungen nach § 17 UStG

2.1. Beim Leistungsempfänger

Beispiel 3

U hat den Vorsteuerabzug aus steuerpflichtig bezogenen Eingangsleistungen ohne Zahlung in Anspruch genommen.

Fall A: Die **Warenlieferanten verzichten** auf ihre Forderungen, um eine Insolvenz abzuwenden.

- (i) Nach **Art. 185 Abs. 2 MwStSystRL** ist keine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, die Mitgliedstaaten dürfen aber hiervon abweichen. Diese Ermächtigung hat **§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG** ausgeübt.
- (ii) Auf die **Beihilfeproblematik** (BFH v. 15.9.1983 V R 125/78, BStBl II 1984, 71 zum UStG 1973) kommt es nicht an.

Beispiel 3 Fortsetzung

U hat den Vorsteuerabzug aus steuerpflichtig bezogenen Eingangsleistungen ohne Zahlung in Anspruch genommen.

Fall B: Bei U kommt es zur **Insolvenzeröffnung**.

Fall C: Für U wird im Antragsverfahren ein **vorläufiger Verwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt** bestellt.

Es kommt in beiden Fällen zur Vorsteuerberichtigung nach **§ 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 UStG**.

Fall B: BFH v. 13.11.1986 V R 58/78, BStBl II 1987, 226

Fall C: BFH v. 8.8.2013 V R 18/12, BFHE 242, 433.

2.2 Beim Leistenden

Beispiel 4

U hat Leistungen erbracht, ohne die Vergütung zu vereinnahmen.

Fall A: Nach **Insolvenzeröffnung** vereinnahmt der Verwalter.

Fall B: Im Antragsverfahren vereinnahmt der **vorläufige Verwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt**.

Fall C: Nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt U im Rahmen der **Eigenverwaltung**.

Doppelberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG mit zweiter Berichtigung als Masseverbindlichkeit.

Fall A: Ja (**BFH** v. 9.12.2010 V R 22/10, BStBl II 2011, 996).

Fall B: Ja (**BFH** v. 24.9.2014 V R 48/13, BStBl II 2015, 506).

Fall C: Ja (**FG BW** v. 15.6.2016, 9 K 2564/16; BFH: V R 45/16).

3. Anfechtung

3.1 Bezogene Leistungen des Insolvenzschuldners

Beispiel 5

U hat steuerpflichtige Eingangsleistungen bezogen, diese bezahlt und den Vorsteuerabzug in **01** in Anspruch genommen.

Nach Insolvenzeröffnung in **02** erklärt der Insolvenzverwalter die Insolvenzanfechtung.

Diese führt in **03** zu einer Rückzahlung.

BFH v. 15.12.2016 V R 26/16, NZI 2017, 270

BFH v. 29.3.2017 XI R 5/16

UStG: Zur **Berichtigung** wegen Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1 UStG kann es auch nach der Zahlung **aufgrund einer Rückzahlung** kommen.

InsO: Die **Insolvenzanfechtung**, die zur Rückzahlung führt, erfolgt **im Rahmen der Masseverwaltung iSv § 55 Abs. 1 InsO**.

Der **Steueranspruch** aufgrund der Berichtigung wird erst durch die Rückzahlung und damit **nach Insolvenzeröffnung begründet**.

Normzweck Insolvenzanfechtung (Rückgängigmachung Zahlung mit Wiederaufleben Zahlungsanspruch als Insolvenzforderung) steht dem nicht entgegen.

3.2 Leistungen des Insolvenzschuldners

Beispiel 6

U hat in **01** steuerpflichtig Ware geliefert, den Kaufpreis vereinbart und (ggf.) versteuert.

Nach Insolvenzeröffnung in **02** erklärt der Insolvenzverwalter die Insolvenzanfechtung, die in **03** zu einer Rückübertragung der Ware führt.

UStG: Die Rückübertragung führt zu einer **Steuerberichtigung** nach § 17 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 3 UStG **zugunsten der Masse**.

InsO: Die Berichtigung **mindert** den als **Masseverbindlichkeit** festzusetzenden Steueranspruch für den VZ der Berichtigung.

4. Korrektur früherer Fehlbeurteilungen

4.1 Unzutreffende Bejahung von § 13b UStG: Bauträger

Beispiel 7

Bauunternehmer U hat in 2013 Bauleistungen an den Bauträger B erbracht. B errichtet ein Gebäude, dessen Wohnungen er steuerfrei verkauft. U und B gehen entsprechend der Verwaltungsauffassung von einer Steuerschuld des B nach § 13b UStG aus. B beantragt die Rückgängigmachung der Versteuerung.

Fall A: U und B sind nicht insolvenzgefährdet.

BFH v. 23.2.2017 V R 16, 24/16, UR 2017, 357:

Das FA ist gegenüber U nach **§ 27 Abs. 19 Satz 1** UStG nur änderungsbefugt, wenn U **ein nach Satz 3 abtretbarer Nachforderungsanspruch** gegen B zusteht.

Der Nachforderungsanspruch ergibt sich aus **§ 313 BGB**.

Beispiel 7 Fortsetzung

- Fall B:** Es kommt zur **Insolvenzeröffnung** bei **U**.
- Fall C:** Die **Insolvenzeröffnung** erfolgt bei **B**.
- Fall D:** Bei **U und B** wird das **Insolvenzverfahren** eröffnet.

- Fall B:** Der Insolvenzverwalter des U wird den **Nachforderungsanspruch** gegen B geltend machen und das FA auf die **Tabelenanmeldung** verweisen.
- Fall C:** Der Insolvenzverwalter des B macht die **Rückgängigmachung der Versteuerung** geltend. Das FA darf gegenüber U ändern und muss die Abtretung des wertlosen Anspruchs gegen B hinnehmen, mit dem nach § 96 Abs. 1 Nr. 2 InsO auch nicht aufgerechnet werden kann.
- Fall D:** Der Insolvenzverwalter des U kann den wertlosen Nachforderungsanspruch gegen B geltend machen; der Insolvenzverwalter des B verlangt die Steuererstattung in die Masse.

4.2 Fehlerhafter Steuerausweis

Beispiel 8

U hat vor Insolvenzeröffnung in 01 Rechnungen mit einem überhöhten Steuerausweis an Kunden erteilt. Nach Insolvenzeröffnung berichtigt der Insolvenzverwalter in 02 die Rechnungen.

Fall A: Vereinbart war ein Bruttopreis, aufgrund der Berichtigung entsteht **keine Rückzahlungspflicht**.

- (ii) Der Rechnungsberichtigung kommt beim **Vorsteuerabzug Rückwirkung** zu (EuGH-Urteil Senatex).
- (ii) Dies gilt aber **nicht** für die **Steuerschuld** nach § 14c UStG (BFH v. 12.10.2016 XI R 43/14, BFHE 255, 474). Der **Berichtigungsanspruch** entsteht hier **erst mit der Rechnungsberichtigung**.

Beispiel 8 Fortsetzung

U hat vor Insolvenzeröffnung in 01 Rechnungen mit überhöhtem Steuerausweis an Kunden erteilt. Nach Insolvenzeröffnung berichtigt der Insolvenzverwalter in 02 die Rechnungen.

Fall B: Die Kunden hatten nur die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer zu zahlen; aufgrund der Rechnungsberichtigung machen sie anteilige **Rückzahlung** geltend.

- (i) Entsteht aufgrund der Rechnungsberichtigung eine Rückzahlungspflicht, verlangt die **Finanzverwaltung** für das Entfallen der Steuerschuld zusätzlich die **Rückzahlung** (UStAE 14c.1 Abs. 5 Satz 4)
- (ii) **A.M.: FG Münster** v. 13.9.2016, 5 K 412/13 U, Az. des BFH: XI R 28/16).

5. Aufrechnung

5.1 Folgen der Rechtsprechungsänderung 2012

Beispiel 9

Wie Fall 8, das **FA erkennt die Berichtigung** mit Steuerminderung für 02 **an**, setzt die Vergütung fest und erklärt die Aufrechnung.

- (i) **BFH v. 4.2.2005 VII R 20/04, BStBl II 2010, 55:** Der **Vergütungsanspruch** entsteht bereits mit der **ursprünglichen Rechnungsausgabe**, so dass das FA aufrechnen darf.
- (ii) **BFH v. 25.7.2012 VII R 29/11, BStBl II 2013, 36:** Für § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO kommt es **nicht** auf die Begründung der **zu berichtigenden Steuerforderung** an.
- (iii) **BFH v. 8.11.2016 VII R 34/15, BFHE 256, 6:** Die Aufrechnung ist nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO unzulässig, da das FA die **Steuerminderung erst nach Verfahrenseröffnung schuldet**.

5.2 Bedeutung von § 55 Abs. 4 InsO

Beispiel 10

U gibt Voranmeldungen quartalsweise ab.

Am **1.7.01** wird ein **vorläufiger Verwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt** bestellt.

Am **1.10.01** kommt es zur **Insolvenzeröffnung**.

Für die **VZ Q I, Q II und Q IV** entsteht jeweils ein **Steueranspruch**.

Für **Q III** ergibt sich ein **Vergütungsanspruch**.

- (i) Die **Vergütung Q III ist nicht mit der Masseverbindlichkeit Q IV zu verrechnen** (FG Münster v. 26.1.2017, 5 K 3730/14 U).
- (ii) Die **Vergütung Q III kann mit Steueranspruch Q I/II verrechnet werden** (FG BW v. 29.5.2015, 9 K 76/14, Az. des BFH: VII 16/15).
- (iii) Dann ist auch **Aufrechnung gegen Vergütung Q III** ohne Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO zulässig.

6. Verwertung von Sicherheiten

6.1 Dreifachumsatz

Beispiel 11

B ist für seinen Kredit an U durch eine Sicherungsübereignung gesichert. Nach Insolvenzeröffnung vereinbart er mit dem Insolvenzverwalter I, dass dieser verwerten soll. I liefert an den Erwerber E.

- (i) **BMF** v. 30.4.2016 **leitet aus BFH** v. 28.7.2011 V R 28/09, BStBl II 2014, 406 einen **Dreifachumsatz ab**.
- (ii) Ist **B Unternehmer**, **gleichen sich Steuer und Vorsteuer** für die erste und zweite Lieferung zwischen der Masse und B bei ordnungsgemäßer Abrechnung **aus**.
- (iii) Ist **B Nichtunternehmer**, wird er durch den Dreifachumsatz **benachteiligt**.
- (iv) **Annahme Dreifachumsatz nicht zwingend**; denkbar ist auch **eine Lieferung an E mit einer Geschäftsbesorgung für B**.

6.2 Verwertung durch Pool

Beispiel 12

Die Banken B 1 und B 2 wurden für ihre Kredite durch Sicherungsübereignungen gesichert. Nach Insolvenzeröffnung übertragen sie ihre Rechte auf einen Sicherheitenpool, der ihre Rechte wahrnehmen soll.

- (i) BFH lässt für Unternehmereigenschaft **Nachhaltigkeit bei bloßer Verkaufstätigkeit** ausreichen (BFH v. 26.4.2012 V R 2/11, BStBl II 2012, 634). Dies spricht für Unternehmereigenschaft des „Verkaufspools“.
- (ii) Steuertatbestand bei **Übertragung Sicherheit von Bank auf Pool**: Wohl nein (BFH v. 9.3.1995 V R 102/89, BStBl II 1995, 564 zur Auswechslung des Sicherungsgebers).