

# Insolvenzverwaltung und Umsatzsteuer

*-- Eine kritische Bestandsaufnahme der BFH-Rechtsprechung --*

*von Rechtsanwalt Reinhart Rüsken  
Richter am Bundesfinanzhof a.D.*

*[www.rechtsanwalt-ruesken.de](http://www.rechtsanwalt-ruesken.de)*

# Programm

- I. Umsatzsteuerfestsetzung und –erhebung im Falle der Unternehmensinsolvenz
- II. Problemstruktur
  - a) Festsetzungsverfahren
    - aa) Ist § 96 Abs. 1 InsO auf die umsatzsteuerliche Saldierung anwendbar?
    - bb) Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit bei Ist-Besteuerung
    - cc) Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit bei Soll-Besteuerung
    - dd) Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit
  - b) Steuererhebungsverfahren
    - aa) Verhältnis zum Festsetzungsverfahren
    - bb) Saldierung in Jahresfestsetzung überholt Aufrechnung von Vorauszahlungen
    - cc) Aufrechnungsverbot bei durch anfechtbare Ausgangsumsätze erlangter Aufrechnungsmöglichkeit
    - dd) Aufrechnungsverbot bei durch anfechtbare Eingangsumsätze erlangter Aufrechnungsmöglichkeit?
    - ee) Aufrechnungsverbot bei nach Verfahrenseröffnung vollendetem Steuertatbestand

**Wann ist Umsatzsteuer eine Masseverbindlichkeit?**

Unternehmen	Finanzamt				
	bei Saldierung		Ohne Saldierung		
Barvermögen	200.000	USt-Forderung	100.000		
<u>USt-Schuld</u>	<u>100.000</u>				
Saldo	100.000				
Kaufpreis	119.000				
Vorsteuervorteil	19.000				
Barvermögen	81.000	USt-Forderung	81.000	Quote	10.000
Warenwert	100.000	<u>USt-Lieferant</u>	<u>19.000</u>	<u>USt-Lieferant</u>	<u>19.000</u>
<u>USt-Schuld künftig</u>	<u>81.000</u>	Saldo	100.000	Saldo	29.000
Saldo = Ware	100.000				
	(?)				

1. Grundlage für die Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren ist der Steueranspruch für das Kalenderjahr.
2. Die Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG unterliegt weder den Beschränkungen der Insolvenzaufrechnung noch denen der Insolvenzanfechtung.

BFH, Urteil V R 13/11, BFHE 235, 137

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Rahmen der Istbesteuerung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG Entgelte für Leistungen, die bereits vor Verfahrenseröffnung erbracht wurden, handelt es sich bei der für die Leistung entstehenden Umsatzsteuer um eine Masseverbindlichkeit.

BFH, Urteil V R 64/07, BFHE 224, 24

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 Sollbesteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

BFH, Urteil V R 22/10, BStBl II 2011, 996

1. Hat der Unternehmer eine Leistung vor Verfahrenseröffnung bezogen und das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtet, wird die der Umsatzsteuer unterliegende Entgeltforderung gegen ihn als Leistungsempfänger spätestens mit Verfahrenseröffnung ... in voller Höhe uneinbringlich; bei einer nachträglichen Zahlung auf das uneinbringlich gewordene Entgelt ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen.
2. Auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gilt der Grundsatz der Unternehmereinheit ...
3. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers kommt es zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile.
4. Zwischen den Unternehmensteilen können einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können.

BFH, Urteil V R 22/10, BFHE 232, 301



Der sich aus dem BFH-Urteil V R 22/10 ergebende Berichtigungsanspruch für Entgelte aus durch den insolventen Unternehmer erbrachten Leistungen entsteht "mit" und damit eine juristische Sekunde vor der Insolvenzeröffnung, so dass es sich sowohl bei dem Vorsteuerberichtigungsanspruch für bezogene Leistungen wie auch bei dem Steuerberichtigungsanspruch für erbrachte Leistungen um vor der Verfahrenseröffnung begründete Ansprüche und damit um bei der Forderungsanmeldung nach § 174 InsO zu berücksichtigende Insolvenzforderungen handelt.

BFH, Urteil V R 13/11, BFHE 235, 137

Wird während des Zeitraums, für den die Kraftfahrzeugsteuer im Voraus entrichtet worden ist, das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Fahrzeughalters eröffnet, ist die entrichtete auf den Zeitraum nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfallende Steuer der Insolvenzmasse zu erstatten. Gegen den Erstattungsanspruch kann das FA mit Insolvenzforderungen aufrechnen, sofern keine insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote bestehen.

BFH-Beschluss VII B 243/12, BFH/NV 2014, 581

**Kann das Finanzamt Umsatzsteuerforderungen mit steuerlichen Ansprüchen des Schuldners verrechnen?**

Will das FA nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Aufrechnung gegen einen Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners erklären und setzt sich dieser Anspruch sowohl aus vor als auch aus nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuerbeträgen zusammen, hat das FA ... sicherzustellen, dass die Aufrechnung den Vorsteuervergütungsanspruch nur insoweit erfasst, als sich dieser aus Vorsteuerbeträgen zusammensetzt, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind.

BFH, Urteil VII R 75/03, BFHE 208, 296

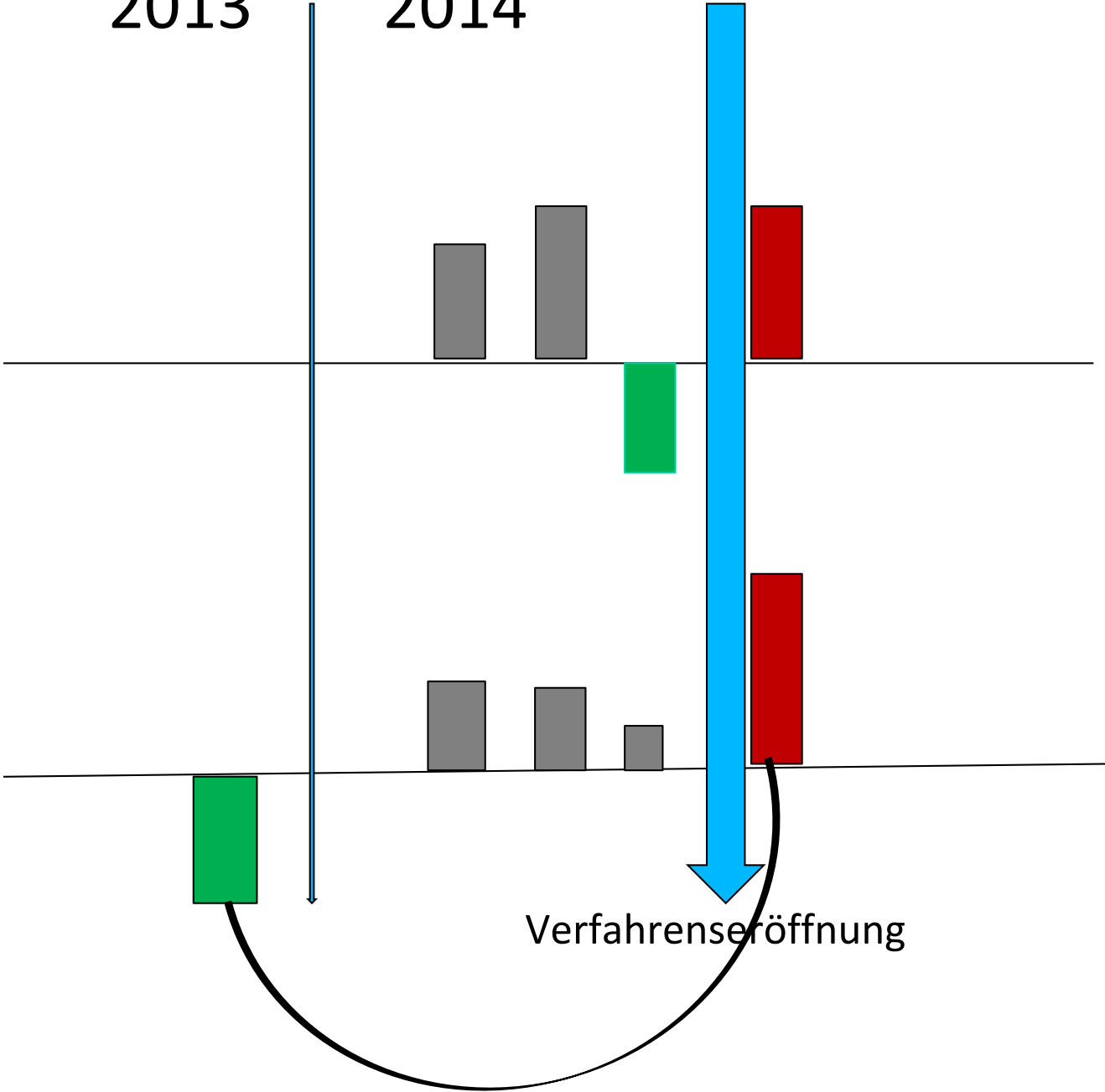
Können wegen Eröffnung eines Insolvenzverfahrens positive Umsatzsteuerbeträge und negative Berichtigungsbeträge ... im Rahmen einer Steuerfestsetzung durch Bescheid des FA nicht mehr saldiert werden, erledigt sich der Streit um die Wirksamkeit einer hinsichtlich dieser Beträge vom FA abgegebenen Aufrechnungserklärung, sobald die Steuer für das mit Insolvenzeröffnung endende (Rumpf-)Steuerjahr berechnet werden kann und nicht ausnahmsweise von der Aufrechnungserklärung als solcher fortbestehende Rechtswirkungen ausgehen, welche die Rechte des Schuldners berühren.

Da ein über die Wirksamkeit der Aufrechnung ergangener Abrechnungsbescheid in der Regel die Feststellung enthält, dass aufgrund der Berichtigung entstehende Vergütungsbeträge oder Erstattungsbeträge nicht auszukehren sind, bleibt eine Klage gegen den Abrechnungsbescheid zulässig. Ist der Berichtigungstatbestand vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten, ist der Abrechnungsbescheid aufgrund des § 16 UStG ungeachtet des § 96 Abs. 1 InsO als rechtmäßig zu bestätigen.

BFH, Urteil VII R 44/10, BFHE 238, 302

2013

2014



Verfahrenseröffnung

Die Verrechnung von Insolvenzforderungen des Finanzamts mit einem aus der Honorarzahlung an einen vorläufigen Insolvenzverwalter resultierenden Vorsteuervergütungsanspruch des Insolvenzschuldners ist unzulässig, sofern bei Erbringung der Leistungen des vorläufigen Insolvenzverwalters die Voraussetzungen des § 130 InsO oder des § 131 InsO vorgelegen haben.

§ 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO verlangt lediglich, dass die Rechtshandlung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden ist, dass sie irgendeine Voraussetzung für die Aufrechnungsmöglichkeit des Insolvenzschuldners geschaffen hat und dass die Rechtshandlung die Insolvenzgläubiger benachteiligt. Die Leistungserbringung des vorläufigen Insolvenzverwalters zeitigte im Streitfall u.a. das Entstehen einer Aufrechnungslage für das FA. Dadurch sind die übrigen Gläubiger des Schuldners benachteiligt.

BFH, Urteil VII R 6/10, BFHE 231, 488

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 (Änderung der Rechtsprechung). Ohne Bedeutung ist -- ebenso wie der Zeitpunkt der Abgabe einer Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheids, in dem der Berichtigungsfall erfasst wird--, ob der Voranmeldungszeitraum oder Besteuerungszeitraum erst während des Insolvenzverfahrens abläuft.

Für diese Änderung der Rechtsprechung ist vor allem das Bestreben maßgeblich, die Einheitlichkeit der Rechtsprechung zu wahren bzw. wiederherzustellen, womit es nur schwer vereinbar wäre, wenn § 38 InsO im umsatzsteuerlichen Festsetzungsverfahren anders ausgelegt und angewendet würde als § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei der Erhebung der Umsatzsteuer. Denn beide Vorschriften beruhen auf demselben Rechtsgedanken.

BFH, Urteil R 29/11, BFHE 238, 307