

# Umsatzsteuerliche Aspekte in der Insolvenzverwaltung

NIVD 8. Jahrestagung – Berlin, am 4. September 2015

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

## Überblick

### Grundlagen

#### Umsatzsteuer

Umsatzsteuer und Forderungseinzug

Organschaft und Umsatzsteuer

Realisierung der Umsatzsteuerschuld

Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

#### Fazit und Ausblick

### Schnittstellen zwischen Steuer- und Insolvenzrecht

Die Vorschriften der Insolvenzordnung bleiben gem. § 251 Abs. 2 Satz 1 Abgabenordnung (AO) unberührt. Daher gilt der Grundsatz: „Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“.

Handels- und steuerrechtliche Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur Rechnungslegung bleiben unberührt. In bezug auf die Insolvenzmasse hat der Insolvenzverwalter diese Pflichten zu erfüllen, § 155 Abs. 1 InsO.

Stellung des Insolvenzverwalters: Nr. 1 bis Nr. 4 AEAO zu § 34 AO und Nr. 4.2 AEAO zu § 251 AO

### Schwerpunkte in der Umsatzsteuer

#### Umsatzsteuer und Forderungseinzug

- BFH, Urteil vom 10. Dezember 2010 – V R 22/10
- BFH, Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13

#### Organschaft und Umsatzsteuer

- BFH, Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13
- BFH, Beschluß vom 19. März 2014 – V B 14/14
- BFH, Urteil vom 26. August 2014 – VII R 16/13

#### Realisierung der Umsatzsteuerschuld

#### Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

## Umsatzsteuer und Forderungseinzug

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, BFHE 224, 24 = BStBl. II 2009, 682, zur Ist-Besteuerung).

- BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, ZIP 2011, 782 ff. = EWiR 2011, 323 f. [*Mitlehner*]; vgl. kritisch: *Schmittmann*, ZIP 2011, 1125 ff.
- Umsatzberichtigung mit Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters: BMF, Schreiben vom 20. Mai 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05

## Umsatzsteuer und Forderungseinzug

Verbindlichkeiten werden nach § 55 Abs. 4 InsO nur im Rahmen der für den vorläufigen Verwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet. Für umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten ist dabei auf die Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter abzustellen.

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.

BFH, Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13, ZInsO 2014, 2589 ff. = ZIP 2014, 2451 ff. = EWiR 2015, 19 f. [*Schmittmann*]

BMF, Schreiben vom 20. Mai 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05

## Organschaft und Umsatzsteuer

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 (Änderung der Rechtsprechung).

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 8. August 2013 – V R 18/13, NZI 2013, 857 ff. mit Anm. *de Weerth* = DB 2013, 2065 ff. = DStR 2013, 1883 ff. = DStRE 2013, 1147 [Ls.] = ZIP 2013, 1773 ff. = EWiR 2013, 619 f. [*Onusseit*] = NWB 2013, 2974 f. mit Anm. *Korn*; vgl. *Marchal/Oldiges*, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch bei Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters, DStR 2013, 2211 ff.; *Schmittmann*, Die umsatzsteuerliche Organschaft im Europa- und Insolvenzrecht, StuB 2013, 706 f.

BMF, Schreiben vom 5. Mai 2014 – IV D 2 – S 7105/11/10001 und IV D 2 – S 7105/13/10003: Veröffentlichung und Anwendung über den Einzelfall hinaus wird zurückgestellt

## Organschaft und Umsatzsteuer

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Unternehmen durch die umsatzsteuerliche Organschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortbesteht. Dies gilt gleichermaßen für die Insolvenzeröffnung beim Organträger wie auch bei der Organgesellschaft.

BFH, Beschluß vom 19. März 2014 – V B 14/14, NZI 2014, 421 ff. = ZIP 2014, 889 ff. = EWiR 2014, 329 f. [*Debus/Elpers*] = ZInsO 2014, 955 ff. = StuB 2014, 350 f. mit Anm. *jh* [Vorinstanz: Hessisches FG, Beschluß vom 6. November 2013 – 6 V 2469/12, NZI 2014, 425 f. = ZIP 2014, 532 ff. = ZInsO 2014, 681 ff. = DStR 2014, 415 ff. mit Anm. *Kahlert/Schmidt*]

## Organschaft und Umsatzsteuer

Ein Organträger ist verpflichtet, einen Erstattungsanspruch, der aus der Organschaft resultiert, an die Organgesellschaft weiterzuleiten.

Der Organträger ist daher nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) gehindert, einen Erstattungsanspruch gegen die Finanzverwaltung geltend zu machen, wenn der Organträger eine Zahlung erbracht hat, die vom Insolvenzverwalter der Organgesellschaft bereits erfolgreich angefochten worden ist, da ohne diese Anfechtung der Organträger keinen Anspruch gegen die Finanzverwaltung hätte.

BFH, Urteil vom 26. August 2014 – VII R 16/13, ZIP 2014, 2404 ff. mit Anm. *Kahlert*

## Realisierung der Umsatzsteuerforderung

- Insolvenzzrechtliche Einordnung
  - Insolvenzforderung
  - Masseverbindlichkeit
  - Absonderungsrecht
  - Aussonderungsrecht

**Literatur:** *Koke*, Institut für Insolvenz- und Sanierungsrecht (ISR) – Erste Jahrestagung: Tagungsbericht, ZInsO 2015, 242 ff.; *Wäger*, Soll- und Istbesteuerung vor sowie in der Unternehmensinsolvenz, UR 2013, 673 ff.; *Stadie*, Umsatzsteuer und Insolvenz, UR 2013, 158 ff.

## Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

Eine im Hinblick auf die Insolvenzverwaltervergütung erforderliche Aufteilung der Vorsteuern für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Schuldners dienen, richtet sich nach der Quote der betrieblichen Insolvenzforderungen an den Gesamtverbindlichkeiten.

FG Köln, Urteil vom 9. Mai 2014 – 4 K 2584/13, ZIP 2014, 1796 ff. = ZInsO 2014, 2000 ff. [Revision anhängig: BFH – XI R 28/14]

## Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

Die Vorsteuer aus der Rechnung eines vorläufigen Insolvenzverwalters kann auch dann in vollem Umfang zu Gunsten der Insolvenzmasse als Vorsteuer abgezogen werden, wenn im Rahmen des Insolvenzverfahrens steuerfreie Umsätze erzielt wurden.

FG Köln, Urteil vom 29. Januar 2015 – 7 K 25/13, ZIP 2015, 1241 ff. [Revision anhängig: BFH – V R 15/15]

## Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

Eine zu erwartende Umsatzsteuererstattung an die Insolvenzmasse wegen des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der festzusetzenden Vergütung des Verwalters ist im Voraus bei der Berechnungsgrundlage für die Vergütung des Verwalters nur in der Höhe zu berücksichtigen, die sich aus der ohne Vorsteuererstattung berechneten Vergütung ergibt.

Eine im Hinblick auf die Insolvenzverwaltervergütung erforderliche Aufteilung der Vorsteuern für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Schuldners dienen, richtet sich nach der Quote der betrieblichen Insolvenzforderungen an den Gesamtverbindlichkeiten.

BGH, Beschluß vom 26. Februar 2015 – IX ZB 9/13, ZIP 2015, 696 f. = EWIR 2015, 353 f. [Zimmer] = NZI 2015, 388 f. mit Anm. Graeber = ZIP 2015, 996 f.

## Vorsteuer aus der Vergütung des Insolvenzverwalters

Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des - zum Vorsteuerabzug berechtigten - Unternehmens wie auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist der Unternehmer aus der Leistung des Insolvenzverwalters grundsätzlich im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

BFH, Urteil vom 15. April 2015 – V R 44/14, NZI 2015, 625 ff. mit Anm. de Weerth = ZIP 2015, 1237 ff. mit Anm. Kahlert = StuB 2015, 518 [Ls.] mit Anm. jh

## Fazit und Ausblick

### Die Fiskusvorrechte der Konkursordnung sind tot – es leben die Fiskusvorrechte der InsO !

- „Bauabzugsteuer“
- Umsatzsteuer
- Besteuerung „stiller Reserven“

### Steuerrecht als Sanierungshemmnis

- Besteuerung von Sanierungsgewinnen unklar
- Entscheidungen des EuGH stehen aus
- Gewerbesteuererlass fällt in die Zuständigkeit der Gemeinden

### Ausblick

- Ergebnisse der „Seer-Kommission“
- Umsetzung unwahrscheinlich

## Literatur

*Busch/Winkens/Büker*, Insolvenzrecht und Steuern visuell, 2. Auflage, Stuttgart, 2014

*Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Auflage, Frankfurt am Main, 2010

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

*Maus*, Steuern im Insolvenzverfahren, Herne, 2004

*Roth*, Insolvenz Steuerrecht, Köln, 2011

*Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 10. Auflage, Herne, 2014 (11. Auflage, 2015)

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

## Literatur 2013

- Debus/Schartl*, Masseschonende Handhabung des § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer, ZIP 2013, 350 ff.
- Ebbinghaus/Hinz*, Der Erlaß der Umsatzsteuer bei Sanierungsgewinnen, BB 2013, 479 ff.
- Hobelsberger*, Umsatzsteuerpflicht und -haftung in der vorläufigen Eigenverwaltung, DStR 2013, 2545 ff.
- Kahlert*, Insolvenzzrechtliche Aufrechnungsverbote im Umsatzsteuerrecht – Aktuelle Entwicklungen und Auswirkungen auf die Insolvenzpraxis, ZIP 2013, 300 ff.
- Kahlert*, Steuerzahlungspflicht im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung ?, ZIP 2013, 2089 ff.
- Kahlert*, Insolvenzzrechtliche Aufrechnungsverbote im Umsatzsteuerrecht – Aktuelle Entwicklungen und Auswirkungen auf die Insolvenzpraxis, ZIP 2013, 300 ff.
- Lemken*, Umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz: Rechtsprechungsänderung des BFH, InsbÜrO 2013, 483 ff.
- Schmittmann*, Handels- und steuerrechtliche Pflichten in der Insolvenz und ihre Durchsetzung, StuB 2013, 67 f.
- Schmittmann*, Die umsatzsteuerliche Organschaft im Europa- und Insolvenzrecht, StuB 2013, 706 f.
- Soltész/Wagner*, Darf der Staat bei Schuldnern Nachsicht zeigen ?, EU-beihilferechtliche Grenzen für Umschuldungsvereinbarungen mit der öffentlichen Hand, ZIP 2013, 2093 ff.

## Literatur 2014

- Horst*, Sanierungsbedürftigkeit eines Einzelunternehmers nur bei Einbeziehung des Privatvermögens, DB 2014, 1642 ff.;
- Kahlert*, Insolvenzrecht und Steuerrecht – Gemeinsam für ein wettbewerbsfähiges Insolvenzrecht, ZIP 2014, 1101 ff.
- Klink/Wüllrich*, Die umsatzsteuerliche Organschaft – Gesellschaftsrechtliche Fallstricke bei der organisatorischen Eingliederung, BB 2014, 1757 ff.
- Klusmeier*, Ist die Umsatzsteuer in der vorläufigen Eigenverwaltung keine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO ?, ZInsO 2014, 488 ff.
- Lenger/Gohlke*, Sanierungsgewinn reloaded !, NZI 2014, 9 ff.
- Lenger/Khanian*, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung, NZI 2014, 385 ff.
- Marchal/Nobereit*, Berichtigung von Rechnungen mit unrichtigem oder unberechtigtem Umsatzsteuerausweis durch den Insolvenzverwalter – ein Mittel zur Mehrung der Insolvenzmasse, ZInsO 2014, 2308 ff.;
- Mertzbach*, Die Behandlung der Sanierungskosten im Rahmen des sog. Sanierungserlasses, DStR 2014, 172 ff.
- Onnuseit*, Neues zum Insolvenzsteuerrecht vom Bundesfinanzhof, ZInsO 2014, 59 ff.
- Onnuseit*, Umsatzsteuerrechtliche Folgen der Verwertung von Sicherungsgut, ZInsO 2014, 1461 ff.
- Roth*, Umsatzsteuer und Insolvenz, ZInsO 2014, 309 ff.

## Literatur 2014

- Schmittmann*, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Der BFH läßt Wirksamkeit des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 offen, *StuB* 2014, 227 f.
- Schmittmann*, Steuerrechtliche Folgen einer Insolvenzanfechtung, *NZI* 2014, 638 ff.;
- Thiele*, Das ESUG in der steuerlichen Beratung, *Steuer-Consultant* 2/2014, 15 ff.
- Thiele*, Probleme der Umsatzsteuer in der Regelinsolvenz und in der Eigenverwaltung, *Steuer-Consultant* 5/2014, 14 ff.
- Thiele*, Steuerliche Folgen von Sanierungsschritten innerhalb und außerhalb der Insolvenz, Teil 1: *ZInsO* 2014, 325 ff.; Teil 2: *ZInsO* 2014, 373 ff.
- Uhländer/Steinbeck*, Besteuerung von Unternehmen in der Insolvenz – ein aktueller Gesamtüberblick, Teil I: *Steuer & Studium* 2014, 344 ff.; Teil II: *Steuer & Studium* 2014, 417 ff.
- Wäger*, Umsatzsteuer in der Insolvenz – Istbesteuerung und Einschränkung von § 55 Abs. 4 InsO als Regelungsalternativen ?, *ZInsO* 2014, 1121 ff.
- Wagner*, Das Schicksal der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von Konzerngesellschaften, *BB* 2014, 2583 ff.
- Wipperfurth/Schmittmann*, Vergnügungsteuer und § 55 Abs. 4 InsO: Ein (weiteres) privilegiertes Fiskal-Vergnügen ?, *InsbÜO* 2014, 22 ff.
- Wipperfurth/Schmittmann*, Die Gewerbesteuer in der Insolvenz, *InsbÜO* 2014, 471 ff.

## Literatur 2015

- Busch/Büker*, Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO – quo vadis ? – Teil 1, *InsbÜO* 2015, 124 ff.; Teil 2, *InsbÜO* 2015, 333 ff.
- Eisolt*, Ende der Ust-Organschaft in der Doppelinsolvenz von Organträger und Organgesellschaft bei identischem Insolvenzverwalter, *ZInsO* 2015, 1429 ff.
- Erkis/Schneider*, Anfechtbarkeit von Lohnsteuerzahlungen in der Insolvenz des Arbeitgebers, *DStZ* 2015, 167 ff.
- Harder*, Aufrechnung des Fiskus in der Insolvenz natürlicher Personen, *NJW-Spezial* 2015, 277 f.
- Janssen*, Insolvenzsteuerrecht – Steuerschuld aus verheimlichter Beteiligung; keine Masseverbindlichkeit trotz nachträglichem Einzug der pfändbaren Bezüge ?, *ZInsO* 2015, 1304 ff.
- Kahlert*, Ein neuer Schöpfungsakt des V. BFH-Senats zur Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren und seine Entschlüsselung, *ZIP* 2015, 11 ff.
- Kahlert*, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, *DStR* 15, 734 ff.
- Lechleitner*, Zum Vorsteuerabzug der Insolvenzmasse aus der Vergütung des (vorläufigen) Insolvenzverwalters, *ZInsO* 2015, 1382 ff.
- Loose/Stehling*, Rechtsänderung in § 184 AO, *ZInsO* 2015, 439 ff.

## Literatur 2015

*Nowak*, BMF-Schreiben v. 20.5.2015 zu § 55 Abs. 4 InsO – zur Istbesteuerung in vier Akten, ZInsO 2015, 1189 ff.

*Schmidt*, Rangrücktritt insolvenzrechtlich/Rangrücktritt steuerrechtlich – Aktueller Hinweis auf eine „Bringschuld“ von Gesetzgebung und Rechtsprechung, DB 2015, 600 ff.

*Schmittmann*, Steuerliche Behandlung nicht insolvenzbefangener Einkünfte und Umsätze des Schuldners, StuB 2015, 76 f.

*Schmittmann*, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Der BFH lässt neuerlich die Wirksamkeit des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 offen, StuB 2015, 389 f.

*Schmittmann*, Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters gegen die Finanzverwaltung auf Grundlage der Landesinformationsfreiheitsgesetze, NZI 2015, 594 ff.

*Schmittmann*, Des einen Freud, des anderen Leid: BFH erweitert die steuerlichen Pflichten des Zwangsverwalters, StuB 2015, 550 f.

*Thole*, Der Konflikt zwischen Steuerpflicht und Massesicherung in der vorläufigen Eigenverwaltung, DB 2015, 662 ff.

## Referent



### Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

Rechtsanwalt Steuerberater  
Alfredstr. 175  
45131 Essen

Lehrstuhl für Allgemeine  
Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und  
Steuerrecht  
FOM Hochschule für Oekonomie und  
Management Essen  
Sigsfeldstr. 5  
45121 Essen