

Inhaltsverzeichnis

		<u>Seite</u>
• Fallgruppen zur Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO		2
- Abgabe von USt-Voranmeldungen		
- Keine Abgabe von USt-Voranmeldungen		
- USt-Organschaften		
- Abgabe von USt-Jahreserklärungen		
- Vergabe von Steuernummern		
Vgl. Uhländer, in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 10. Auflage, Herne/Berlin 2013		
• BMF-Schreiben v. 17.1.2012 zu § 55 Abs. 4 InsO	...	9
• BMF-Schreiben v. 9.12.2011 zum Forderungseinzug	...	17

1. Fallgruppe (Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung)

Wenn ein vorläufiger "schwacher" Insolvenzverwalter (InV) für ein Unternehmen i.S.d. § 2 UStG bestellt wird, so ist dieser kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO. Falls das Unternehmen im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung Voranmeldungen mit einer Zahllast einreicht, liegt bereits zu diesem Zeitpunkt eine Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 168 S. 1 AO vor. Die Einordnung als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit kann jetzt noch nicht vom FA endgültig beurteilt werden. Nur falls das Insolvenzverfahren später eröffnet wird, kommt die Fiktion des § 55 Abs. 4 InsO zur Anwendung.

Sollte der InV im eröffneten Verfahren mit den bisherigen Festsetzungen im Rahmen der Voranmeldungen dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden sein, muss er eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzungen im Antragswege geltend machen. Da nunmehr über Masseverbindlichkeiten "gestritten" wird, kommt ein Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO nicht in Betracht. Einen „negativen Feststellungsbescheid“ i.S.d. § 251 Abs. 3 AO kennt das Verfahrensrecht nicht, die Norm regelt lediglich die positive Feststellung als Insolvenzforderung. Für einen eigenständigen „positiven Feststellungsbescheid als Masseverbindlichkeit“ fehlt eine Rechtsgrundlage in § 251 AO. Daher hat de lege lata eine Ablehnung oder positive Entscheidung durch Verwaltungsakt (Ablehnungsbescheid oder Änderungsbescheid gem. § 164 Abs. 2 AO) gegenüber dem InV - nunmehr unter der Massesteuernummer - zu erfolgen.

§ 153 AO ist ggf. vom InV zu beachten. § 166 AO greift nicht gegenüber dem InV im eröffneten Verfahren für bislang eingereichte Voranmeldungen des Schuldners, da der vorläufige "schwache" InV (i.d.R. personenidentisch mit dem InV) kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO ist. Ohnehin kommt § 164 Abs. 2 AO als Korrekturnorm für die Änderung einer Steueranmeldung oder eines Vorauszahlungsbescheides kraft Gesetzes in Betracht.

Wegen der unzureichenden verfahrensrechtlichen Verankerung des § 55 Abs. 4 InsO im geltenden Verfahrensrecht der AO, sollte die Finanzbehörde eine eigenständige Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot) i.S.d. § 254 Abs. 1 AO gegen den InV zur Geltendmachung als Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 AO vornehmen.

Die Fälligkeit der Masseverbindlichkeiten kann erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet wird. Für eine rückwirkende Fälligkeit als Masseverbindlichkeit bietet § 55 Abs. 4 InsO keine Rechtsgrundlage. Es handelt sich vielmehr um eine aufschiebende Bedingung zur Einordnung als Masseverbindlichkeit bzw. um eine auflösende Bedingung zur Einordnung als Insolvenzforderung.

Bei Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Steueransprüchen betreffen (z.B. über § 240 AO), ist weiterhin zu prüfen, ob das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO erlassen sollte. Ein effektiver finanzgerichtlicher Rechtsschutz des InV gegen eine - vermeintlich rechtswidrige - Inanspruchnahme von Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 AO muss jedenfalls im Lichte von Art 19 Abs. 4 GG gewährleistet sein.

2. Fallgruppe (keine Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung)

Falls das Unternehmen im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung keine Voranmeldungen mehr einreicht, hat eine Schätzung des FA durch Verwaltungsakt (§ 162 AO i.V.m. §§ 155, 157 AO) gegenüber dem Schuldner zu erfolgen, die gem. § 164 Abs. 1 S. 2 AO ebenfalls kraft Gesetzes unter V.d.N. steht. Da zu diesem Zeitpunkt die Fiktion des § 55 Abs. 4 InsO noch nicht greift, kann eine Bekanntgabe an den vorläufigen "schwachen" InV nicht erfolgen. Erst ab Verfahrenseröffnung handelt es sich im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO um Masseverbindlichkeiten, die dann unter der Massesteuernummer "umgebucht" werden müssen. Sollte der InsV im eröffneten Verfahren mit der bisherigen Festsetzung durch die Schätzung des FA dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden

sein, muss er eine Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung im Antragswege geltend machen (s.o.). Da nunmehr über Masseverbindlichkeiten "gestritten" wird, kommt ein Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO nicht in Betracht. Daher hat eine Ablehnung oder positive Entscheidung durch Verwaltungsakt (Ablehnungsbescheid oder Änderungsbescheid gem. § 164 Abs. 2 AO) gegenüber dem InV - nunmehr unter der Massesteuernummer - zu erfolgen. § 166 AO greift auch in diesem Fall nicht gegenüber dem InV im eröffneten Verfahren (s.o.).

3. Fallgruppe (USt-Organschaft)

Wenn für eine Organgesellschaft (USt) ein vorläufiger "schwacher" InV ohne Zustimmungsvorbehalt bestellt wird, ist die USt-Organschaft nicht beendet. Erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft endet die Organschaft. Die Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO führt in diesen Fällen zu keiner anderen Betrachtung. Die Umsätze sind bis zur Verfahrenseröffnung dem Organträger zuzurechnen.¹ **Falls für eine Organgesellschaft ein vorläufiger schwacher IV mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wird, ist nach BFH v. 8.8.2013 die USt-Organschaft beendet (veröffentlicht am 4.9.2013).**

4. Fallgruppe: (USt-Jahreserklärung)

Besteuerungszeitraum für die USt ist das Kalenderjahr. Die Festsetzung für das jeweilige Kalenderjahr hat über die USt-Jahreserklärung zu berücksichtigen, dass die USt ggf. aufzuteilen ist:

- *Insolvenzforderungen* vor Antragstellung bzw. bis zur Eröffnung, wenn der Umsatz von § 55 Abs. 4 InsO nicht erfasst ist (z.B. bei Bestellung lediglich als Gutachter oder für Umsätze, bei denen keine Zustimmungen des vorläufigen „schwachen“ InsV möglich oder erforderlich sind,
- *Masseverbindlichkeiten* bei Verfahrenseröffnung für Umsätze *im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO ab Antragstellung ab dem 1.1.2011*,
- „normale“ *Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 InsO*,
- *USt aus Freigabe* (vom Stpfl selbst zu erklären, weitere gesonderte StNr.)

¹ Ob ein Haftungsanspruch gegen die Organgesellschaft gem. § 73 AO für diesen Zeitraum von § 55 Abs. 4 InsO erfasst wird, erscheint zumindest fraglich.

Die verfahrensrechtlichen Folgen sind für *Insolvenzforderungen*, dass ab Verfahrenseröffnung kein „Bescheid“, sondern lediglich eine Berechnung zu erfolgen hat. Die *USt-Beträge aus der Freigabe* sind vom Stpfl. selbst anzumelden (§ 168 AO).

Masseverbindlichkeiten sind vom InsV nach Maßgabe des § 168 AO bei Zahllasten mit Eingang im FA Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung; bei Vergütungen mit Zustimmung des FA (§ 168 S. 2 AO). **Vom InsV sind ab Verfahrenseröffnung auch Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO zu erklären; die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG sind zu beachten. Spätestens im Rahmen der Jahreserklärung muss sich damit bei Verfahrenseröffnung der InV über den Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung „erklären“ (im Steueranmeldeverfahren).**

5. Vergabe von Steuernummern

Die Finanzämter im Geschäftsbereich der OFD Münster erteilen derzeit keine (weitere) Steuernummer ab dem Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung (vgl. Vfg. v. 30.3.2011). Diese Sichtweise und Handhabung ist bundesweit bis zu einer endgültigen Klärung durch das BMF bzw. der Bundesländer wohl auch der Regelfall.²

OFD Münster

Münster, 30.03.2011

S 7532 - 14 - St 44 – 32 / S 0550 - 22 - St 32 - 41

**Haushaltbegleitgesetz 2011
Einführung des § 55 Abs. 4 InsO
Vorläufige Regelung zur Vergabe einer Massesteuernummer**

„Mit dem Haushaltbegleitgesetz (HBegIG) vom 09.12.2010 (BGBl I 2010 vom 14.12.2010, Nr. 63, 1885) wird der Insolvenzordnung u. a. der § 55 Abs. 4 InsO angefügt. Durch die Neuregelung gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach

² Literatur: Kahlert (ZIP 2011, S.401 [404]) erwägt für den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO die Vergabe einer weiteren Steuernummer, „damit späterhin nachvollziehbar bleibt, ob und in welcher Höhe sich Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten gewandelt haben.“ Zimmer (ZInsO 2010, S. 2229 [2301]) plädiert für die Vergabe der „Massesteuernummer“ bereits mit Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung.

Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten. Die Änderung gilt für Insolvenzverfahren, für die ab dem 01.01.2011 ein Eröffnungsantrag gestellt wird.

Bis zu einer gegenteiligen Weisung sind Steuern auf Umsätze und Löhne, die während des Insolvenzeröffnungsverfahrens begründet werden, weiterhin bis zur Verfahrenseröffnung unter der bisherigen ("ersten") Steuernummer zu erfassen.

Eine Massesteuernummer ist für Steuerverbindlichkeiten, die gemäß § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten gelten, erst ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu erteilen. Dabei ist der Beginn der Grundkennbuchstaben (insbesondere U- und A-Signal) auf den Zeitpunkt festzulegen, zu dem der vorläufige Insolvenzverwalter bestellt worden ist.

Die weiteren Verfahrensschritte werden momentan auf Bundesebene abgestimmt. Über das Ergebnis werden Sie zeitnah informiert.“

Persönliche Stellungnahme als Anmerkung:

Die Vergabe einer Steuernummer ist „lediglich“ ein Ordnungsmerkmal, um Vorgänge in der Festsetzung und Erhebung den jeweils zutreffenden „Besteuerungssubjekten“ zuzuordnen. Die rechtliche Qualität der Verwaltungsakte bleibt hiervon unberührt. *Kahlert* ist darin zuzustimmen, dass die Vergabe einer weiteren Steuernummer – von mir als „§ 55 Abs. 4 InsO-Steuernummer bezeichnet - die spätere Zuordnung der betreffenden Lebenssachverhalte für die Begründung der Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO deutlich erleichtert, da von § 55 Abs. 4 InsO nicht alle Sachverhalte des Schuldnerunternehmens im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung erfasst werden.

Solange § 34 Abs. 3 AO jedoch auf § 55 Abs. 4 InsO keinen Bezug nimmt, könnte selbst eine solche Voranmeldung unter der „§ 55 Abs. 4 InsO-Steuernummer“ verfahrensrechtlich betrachtet nur vom Schuldnerunternehmen beim Finanzamt eingereicht werden. Mit Eingang im FA handelt es sich bei Zahllasten „automatisch“ um Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 168 Satz 1 AO).

Selbst die Vergabe einer weiteren Steuernummer löst damit nicht alle verfahrensrechtlichen Probleme, wenn der (spätere) InV mit diesen Festsetzungen dem Grunde oder der Höhe nach nicht einverstanden ist.

Eine pragmatische Ausgestaltung der Neuregelung könnte m.E. auch dergestalt erfolgen, dass bereits der vorläufige „schwache“ Insolvenzverwalter ein "Informationsschreiben" seitens des FA erhält, wonach aufschiebend bedingte Steueransprüche i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten entstehen. Das "ungewisse" Ereignis ist die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Durch dieses Schreiben sollte für den vorläufigen „schwachen“ InV ein Hinweis auf die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten für die Vorgänge im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erfolgen. Die Vergabe einer gesonderten Steuernummer ist damit jedoch noch nicht verbunden (vgl. OFD-MS v. 30.3.2011).

Die Bestellungen lediglich als Gutachter bzw. die Anzeigen der Masseunzulänglichkeit gem. §§ 208 ff. InsO werden künftig vermehrt auftreten. **Bei Anzeige der**

Masseunzulänglichkeit handelt es sich bei der Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO um sog. Altmasseverbindlichkeiten der Rangklasse des § 209 Abs. 1 Nr. 3 InsO, die „lediglich“ anteilig gleichmäßig zu befriedigen sind (Kießner, in FK-InsO, 6 Auflage, Köln 2011, § 209 Rn. 49).³

Der BGH hat den Weg auf mögliche Haftungstatbestände des InV (§§ 60, 61 InsO; § 69 AO) durch die Entscheidung vom 14.10.2010 – IX ZB 224/08 eher erschwert.

Eine gesetzliche "Nachbesserung" in § 34 Abs. 3 AO oder § 155 InsO für die Fälle des § 55 Abs. 4 InsO erscheint sachgerecht, damit Aufzeichnungspflichten und Haftungsansprüche aus Sicht der Finanzverwaltung erfolgreich durchgesetzt werden könnten. Ansonsten droht der Norm ein "strukturelles Vollzugsdefizit".

§ 55 Abs. 4 InsO ist konzeptionell im System der InsO und der AO nicht hinreichend verankert, da er "rückwirkend" ab Verfahrenseröffnung eine Handlungspflicht für einen früheren Zeitraum auferlegt. § 55 Abs. 2 InsO und § 55 Abs. 4 InsO sind zwar in den Rechtsfolgen vergleichbar (Fiktion vom Masseverbindlichkeiten); die normative "Schwäche" des § 55 Abs. 4 InsO ist jedoch, dass der vorläufige "schwache" InV zu diesem Zeitpunkt kein Vermögensverwalter i.S.d. § 34 Abs. 3 AO ist (vgl. Uhländer, AO-StB 2011, S. 84 ff.).⁴ Das BMF-Schreiben v. 17.1.2012 ermöglicht lediglich in den Grundfragen eine sachgerechte Anwendung der Norm.

³ Vgl. auch Klaas/Zimmer, ZInsO 2011, S. 666 ff. zum Zeitpunkt der Anzeige der Masseunzulänglichkeit als taugliches Qualitätsmerkmal des Insolvenzverwalters.

⁴ Vgl. zur Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO auch instruktiv Onusseit, ZInsO 2011, S. 641 ff.

BMF-Schreiben v. 17.1.2012:

„Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Allgemeines

1. *Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 wurde § 55 InsO um folgenden Absatz 4 erweitert:*

„(4) 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 Masseverbindlichkeit.“

Die neue Regelung ist auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, deren Eröffnung ab dem 1. Januar 2011 beantragt wird.

II.1 Betroffene Personen

2. *§ 55 Abs. 4 InsO findet Anwendung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter). Hierbei ist es unbeachtlich, ob der schwache vorläufige Insolvenzverwalter vom Gericht mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde oder nicht. Auch ohne einen Zustimmungsvorbehalt im Sinne des § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO können entsprechende Steuerverbindlichkeiten durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter begründet werden, insbesondere wenn ihm zahlreiche Rechte durch das Insolvenzgericht eingeräumt oder Sicherungsmaßnahmen angeordnet werden.*
3. *Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO werden begründet*
- *durch Handlungen des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Verwertung von Anlagevermögen durch den vorläufigen Insolvenzverwalter im Rahmen einer Einzelermächtigung, Einziehung von Forderungen).*
 - *durch Handlungen des Insolvenzschuldners, die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Zustimmung zu Umsatzgeschäften) erfolgen. Die Zustimmung kann aktiv oder durch konkludentes Handeln erfolgen (z. B. Tun, Dulden, Unterlassen).*

- 4 *Soweit der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich der Handlung des Insolvenzschuldners widersprochen hat, entstehen keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.*
- 5 *Für den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter), ist § 55 Abs. 4 InsO nicht anwendbar, da insoweit sonstige Masseverbindlichkeiten bereits nach § 55 Abs. 2 InsO begründet werden.*

II.2 Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters

- 6 *Die steuerrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters wird durch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO nicht berührt. Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ist kein Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO, so dass er während des Insolvenzeröffnungsverfahrens weder die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat noch diese erfüllen darf.*

II.3 Verbindlichkeiten / Forderungen

- 7 *Die Vorschrift ist lediglich auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis anwendbar. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche werden von der Vorschrift nicht erfasst.*

II.4 Betroffene Steuerarten und steuerliche Nebenleistungen

- 8 *Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erstreckt sich auf alle Steuerarten.*
- 9 *Steuerliche Nebenleistungen zu den von § 55 Abs. 4 InsO erfassten Steuerarten teilen das Schicksal der Hauptforderung (z. B. Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten zu qualifizierende Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem Eröffnungsverfahren).*
- 10 *Verspätungszuschläge, die gegen den Insolvenzschuldner wegen Fristversäumnissen im Insolvenzeröffnungsverfahren festgesetzt worden sind, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, da diese nicht vom schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. durch seine Zustimmung begründet worden sind.*

II.4.1 Umsatzsteuer

II.4.1.1 Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen

- 11 Grundsätzlich fallen sämtliche Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Insolvenzschuldner nach § 13b UStG, die nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO. Die Umsatzsteuerverbindlichkeit kann sowohl auf Umsätzen aus Lieferungen (z. B. Warenverkäufe) als auch auf sonstigen Leistungen des Unternehmers (z. B. aktives Tun, aber auch Duldung oder Unterlassung) beruhen. Ausgenommen sind Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die auf Umsätzen beruhen, denen der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich widersprochen hat (vgl. Rz. 4).

II.4.1.2 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 UStG

- 12 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen den Insolvenzschuldner erfüllen regelmäßig nicht den Tatbestand des § 55 Abs. 4 InsO, weil sie unabhängig von der Tätigkeit (der Zustimmung) des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters entstehen. Entsprechende Vorsteuerrückforderungsansprüche stellen damit Insolvenzforderungen dar.

II.4.1.3 Umsatzkorrektur wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 -)

- 13 Mit Urteil vom 9. Dezember 2010 (V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996) hat der BFH entschieden, dass das Entgelt für eine vor Eröffnung des Verfahrens ausgeführte Leistung, dass durch den Insolvenzverwalter nach Verfahrenseröffnung vereinnahmt wird, nicht nur bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (so genannte Istbesteuerung nach § 20 UStG), sondern auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (so genannte Sollbesteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Denn mit der Insolvenzeröffnung entstehen die selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile „Insolvenzmasse“ und „vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil“. Die Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen des Insolvenzschuldners, bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, werden mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aus Rechtsgründen uneinbringlich, so dass in den Fällen der Sollbesteuerung eine Umsatzkorrektur im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu erfolgen hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 - a. a. O. und BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011, BStBl I S. 1273).

- 14 *Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO, bei denen das Entgelt im Falle der Sollversteuerung zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind hingegen nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Diese Umsatzsteuerbeträge sind durch den Unternehmensteil „Insolvenzmasse“ begründet und sind daher auch aus der Insolvenzmasse zu entrichten. Da kein Wechsel des leistenden Unternehmensteils („Insolvenzmasse“) vorliegt, ist auch keine Berichtigung durchzuführen (vgl. BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011 a. a. O.).*

II.4.1.4 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

- 15 *Ist während der vorläufigen Insolvenzverwaltung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen, fällt diese in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 - XI R 35/09 - BStBl II S. 1000).*

II.4.1.5 Verwertung von Sicherungsgut

- 16 *Die Verwertung von Sicherungsgut begründet keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Derartige Umsätze unterliegen weiterhin der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG. Durch die Fiktion in § 55 Abs. 4 InsO werden diese Umsätze nicht zu Umsätzen „innerhalb“ des Insolvenzverfahrens.*

II.4.1.6 Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinnahmten und nach vereinbarten Entgelten im vorläufigen Insolvenzverfahren

- 17 *Im Fall der Istversteuerung führt die Vereinnahmung der Entgelte durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07 - BStBl II, S. 682).*
- 18 *Bei der Sollversteuerung führt die bloße Vereinnahmung der Entgelte aus Umsätzen, die vor dem Insolvenzeröffnungsverfahren getätigt wurden, durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren nicht zu Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO.*

II.4.1.7 Nach § 55 Abs. 4 InsO begründete abziehbare Vorsteuerbeträge

- 19 *Vorsteuerbeträge für nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen fallen in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, sofern der schwache vorläufige Insolvenzverwalter dem zu Grunde liegenden Umsatzgeschäft zugestimmt hat.*

II.4.2 Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

- 20 *Werden durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder durch den Insolvenz-schuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Ertragsteuern begründet, stellen diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO dar (z. B. Veräußerung von Anlagevermögen mit Aufdeckung stiller Reserven).*
- 21 *Insoweit erfolgt die Zuordnung in Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten durch eine zeitliche Vorverlagerung der Wirkung des eröffneten Insolvenzverfahrens auf den Zeit-punkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters. In der Folge kann aber nur eine Aufteilung des einheitlichen Jahresergebnisses erfolgen.*

II.4.3 Lohnsteuer

- 22 *Werden Löhne während des vorläufigen Insolvenzverfahrens an die Arbeitnehmer ausbezahlt, stellt die hierbei entstandene Lohnsteuer mit Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit dar. Dies gilt nicht für Insolvenzgeldzahlungen, diese unterliegen als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 2 EStG nicht dem Lohnsteuerabzug.*

23

II.4.4 Kraftfahrzeugsteuer

- 23 *Das bloße (Weiter-)Halten eines bereits vor Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters auf den Insolvenzschuldner zugelassenen Fahrzeuges fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO.*
- 24 *Lässt der Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters ein Fahrzeug neu zu, fällt die entstehende Kraftfahrzeugsteuer in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO und stellt eine Masseverbindlichkeit dar, wenn das Fahrzeug zur späteren Insolvenzmasse gehört.*

III. Verfahrensrechtliche Fragen

III.1 Steuererklärungspflichten

- 25 *§ 55 Abs. 4 InsO ändert nicht den rechtlichen Status des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und lässt das Steuerrechtsverhältnis unberührt.*
- 26 *Da der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nicht Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist, hat er keine Steuererklärungspflichten für den Insolvenzschuldner zu erfüllen.*

- 27 *§ 55 Abs. 4 InsO verlagert lediglich den Zeitpunkt der Zuordnung von Steuerverbindlichkeiten in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vor.*

III.2 Entstehung der Masseverbindlichkeiten

- 28 *Erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten die nach Maßgabe des § 55 Abs. 4 InsO in der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeten und noch bestehenden Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten.*

III.3 Aufrechnung gegen Steuererstattungsansprüche

- 29 *Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Steuerforderungen und Steuererstattungen ohne Einschränkungen aufrechenbar, soweit die Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen. Der Umstand, dass bestimmte Steuerforderungen später (nach Insolvenzeröffnung) gem. § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten werden, hindert die Aufrechnung nicht.*

III.4 Zuordnung und Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

- 30 *Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die im vorläufigen Insolvenzverfahren abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen, bei denen die Umsatzsteuer noch nicht bzw. nicht vollständig beglichen wurde, in Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO und Insolvenzforderungen aufzuteilen. Für Zwecke der Zuordnung gilt Folgendes:*
- 31 *Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rz. 11, 15, und 17) sind um die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträge (vgl. Rz. 19) zu mindern. Nur soweit sich hiernach eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO vor (vgl. Rz. 7).*
- 32 *Die als Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 31) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die Besteuerungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter durchzusetzen (vgl. Rz. 34 ff.). Einwendungen hiergegen können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs nach § 347 AO, geltend gemacht werden.*

- 33 *Nicht als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltend zu machende Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden.*

III.5 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO

III.5.1 Bekanntgabe

- 34 *Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 122 AO und Nr. 2.9 des AEAO zu § 122. Der vorläufige Insolvenzverwalter ohne Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ist nicht Bekanntgabeadressat für Verwaltungsakte.*
- 35 *Soweit bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Steuerfestsetzung (Steueranmeldung) der nach Verfahrenseröffnung nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten geltenden Steuerverbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, wirkt diese gegenüber der Insolvenzmasse fort. Es ist keine erneute Bekanntgabe gegenüber dem Insolvenzverwalter vorzunehmen (zum Leistungsgebot vgl. Rz. 38 ff.).*
- 36 *Soweit noch keine Steuerfestsetzung der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit geltenden Steuerverbindlichkeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, ist gegenüber dem Insolvenzverwalter die Steuer erstmalig festzusetzen.*

III.5.2 Leistungsgebot

- 37 *Die Geltendmachung der noch nicht beglichenen Masseverbindlichkeiten erfolgt mittels Leistungsgebot.*
- 38 *Da § 55 Abs. 4 InsO für die tatbestandlichen Steuerverbindlichkeiten die Insolvenzmasse als „haftenden“ insolvenzrechtlichen Vermögensbereich bestimmt und gegenüber diesem Vermögensbereich noch kein Leistungsgebot erfolgt ist, ist insoweit an den Insolvenzverwalter* Seite 8

ein Leistungsgebot mit der ursprünglichen Fälligkeit und unter Aufführung der bereits entstandenen Nebenleistungen zu erlassen.

III.5.3 Einwendungen gegen die Zuordnung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO

- 39 Bei Streit über die Zuordnung anteiliger Beträge zur Insolvenzmasse kann der Insolvenzverwalter mit Verfahrenseröffnung die Rechte wahrnehmen, die dem Insolvenzschuldner zu diesem Zeitpunkt auch zugestanden hätten. Einwendungen gegen die Zuordnung können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs gegen das Leistungsgebot geltend gemacht werden.

IV. Anfechtung

- 40 Tatbestandlich ist § 55 Abs. 4 InsO im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Falle einer anfechtbar geleisteten Zahlung mangels bestehender Steuerverbindlichkeiten nicht erfüllt. Würde der Insolvenzverwalter nach der Insolvenzeröffnung die Anfechtung der Steuerzahlung erklären und das Finanzamt auf die Anfechtung hin zahlen, würde die ursprüngliche Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO unmittelbar, aber nunmehr als Massesforderung wieder aufleben. Das Finanzamt würde eine Zahlung leisten, die es sofort wieder zurückfordern könnte. Eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch kann daher wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden.
- Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Abgabenordnung - zum Download bereit. ...“

BMF v. 9.12.2011:

„Im Urteil V R 14/08 vom 22. Oktober 2009 führt der BFH aus, dass spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote die Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen an den späteren Gemeinschuldner in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich werden. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt.

Mit Urteil V R 22/10 vom 9. Dezember 2010 hat der BFH entschieden, dass in dem Fall, in dem der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte steuerpflichtige Leistung vereinnahmt, die Entgeltvereinbarung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollversteuerung eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Die BFH-Urteile haben Auswirkungen auf die Berichtigung des Entgelts für ausgeführte steuerpflichtige Leistungen sowie den Vorsteuerabzug.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010 (BStBl. I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2011, IV D 2 - S 7333/11/10001 (2011/0989130), BStBl I S. XXX, geändert worden ist, wie folgt geändert:

- 1. In Abschnitt 17.1 Abs. 5 wird Satz 5 gestrichen. Die bisherigen Sätze 6 bis 14 werden die Sätze 5 bis 13.*
- 2. In Abschnitt 17.1. werden die folgenden Absätze 11 bis 15 angefügt:*

Uneinbringlichkeit im Insolvenzverfahren

(11) ¹ Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers geht nach § 80 Abs. 1 InsO die gesamte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis und damit auch die Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter über. ² Demzufolge kommt es zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile, zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können. ³ Dabei handelt es sich um die Insolvenzmasse und das vom

Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen sowie einen vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil.⁴ Der Unternehmer ist auf Grund des Übergangs der Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter nach § 80 Abs. 1 InsO selbst nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu vereinnahmen.⁵ Erbringt der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, ohne das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt zu vereinnahmen, tritt daher spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil ein (Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen).⁶ Der Steuerbetrag ist deshalb nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.⁷ Vereinnahmt der Insolvenzverwalter später das zunächst uneinbringlich gewordene Entgelt, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen.⁸ Diese auf Grund der Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010, V R 22/10, BStBl 2011 II S. XXX).⁹ Denn der sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ergebende Steueranspruch ist erst mit der Vereinnahmung voll-ständig verwirklicht und damit abgeschlossen.

Beispiel:

¹Über das Vermögen des U wurde am 15. 7. 01 das Insolvenzverfahren eröffnet.² Nach dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters hatte U zu diesem Zeitpunkt Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen in Höhe von 119 000 €.³ Hierin ist die Umsatzsteuer in Höhe von 19 000 € enthalten.⁴ U hatte diese Umsätze in den entsprechenden Voranmeldungszeiträumen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet.⁵ Der Insolvenzverwalter vereinnahmt im März 02 (nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) Forderungen in Höhe von 59 500 €. ⁶Die restlichen Forderungen kann der Insolvenzverwalter nicht realisieren.

⁷U kann seine Forderungen zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr selbst realisieren.⁸ Die Forderungen sind aus rechtlichen Gründen uneinbringlich (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG).⁹ Im Voranmeldungszeitraum der Insolvenzeröffnung ist daher eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage um 100 000 € vorzunehmen.¹⁰ Nach Vereinnahmung eines Teils der Forderungen durch den Insolvenzverwalter muss dieser eine - erneute - Berichtigung der Bemessungsgrundlage

nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG von 50 000 € für den Voranmeldungszeitraum der Vereinnahmung (März 02) vornehmen.¹¹ Die hieraus resultierende Umsatzsteuer ist als Masseverbindlichkeit vom Insolvenzverwalter zu entrichten.

(12)¹ Wird vom Insolvenzgericht ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter nach § 22 Abs. 1 InsO bestellt, ist dieser Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO.² Da auf ihn die gesamte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergeht, tritt bereits mit seiner Bestellung die Uneinbringlichkeit der Entgelte und die Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile ein und der Steuerbetrag ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.³ Vereinnahmt später der sog. starke vorläufige Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren oder der Insolvenzverwalter im eröffneten Insolvenzverfahren das uneinbringlich gewordene Entgelt für eine Leistung, die vor Bestellung des starken vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht worden ist, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG im Zeitpunkt der Vereinnahmung erneut zu berichtigen.⁴ Diese auf Grund der Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO bei Vereinnahmung durch den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter.⁵ Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet, ist die nach Satz 2 durchgeführte Berichtigung rückgängig zu machen.

(13)¹ Steuerbeträge aus Umsätzen, die von einem sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters im vorläufigen Insolvenzverfahren begründet werden und bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.² Diese Umsatzsteuerbeträge stellen mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO dar und sind daher aus der Insolvenzmasse des dreigeteilten Unternehmens zu entrichten.³ Für Steuerbeträge aus Umsätzen, die nach der Bestellung als sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter erbracht worden sind, kommt ebenfalls keine Berichtigung des Umsatzsteuerbetrags nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG in Betracht.⁴ Diese Umsätze stellen mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO dar.

(14) ¹ Der Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung, die vom Unternehmer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht und für die das Entgelt wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen uneinbringlich wurde, hat zu diesem Zeitpunkt die auf die steuerpflichtige Leistung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. ² Denn Zahlungsverpflichtung und Zahlungsbereitschaft des Leistungsempfängers bestehen fort und sind unabhängig von der Uneinbringlichkeit des Entgelts im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil des leistenden Unternehmers zu beurteilen.

(15) ¹ Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung an den späteren Insolvenzschuldner erbracht wurden, werden im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich. ² Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. ³ Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). ⁴ Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 22. 10. 2009, V R 14/08, BStBl 2011 II S. XXX).

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2011 eröffnet wurden. ...
