



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 18. Mai 2016

- **E-Mail-Verteiler U 1** -
- **E-Mail-Verteiler U 2** -

BETREFF **Umsatzsteuer;
Berichtigung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit im vorläufigen
Insolvenzverfahren**

BEZUG BMF-Schreiben vom 20. Mai 2015 (BStBl I S. 476),
vom 18. November 2015 (BStBl I S. 886) sowie
vom 9. Dezember 2011 (BStBl I S. 1273)
BFH-Urteil vom 24. September 2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506

GZ **III C 2 - S 7330/09/10001 :002**
DOK **2016/0284329**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach dem BFH-Urteil vom 24. September 2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506, finden die Grundsätze zu den Steuerberichtigungen im Insolvenzverfahren (Abschnitt 17.1 Abs. 11 UStAE) sowie im Insolvenzeröffnungsverfahren bei Bestellung eines sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters (Abschnitt 17.1 Abs. 12 UStAE) regelmäßig auch im Falle der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Anwendung.

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

I. Allgemeines

Bereits mit BMF-Schreiben vom 20. Mai 2015, BStBl I S. 476, wurden u. a. die Grundsätze des BFH- Urteils vom 24. September 2014 (a. a. O.) umgesetzt. Danach werden auf Grund der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative InsO), mit Recht zum Forderungszug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO) oder mit Berechtigung zur Kassenführung die noch ausstehen-



den Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen im Augenblick vor der Eröffnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens aus Rechtsgründen uneinbringlich. Uneinbringlich werden auch die Entgelte für die Leistungen, die der Insolvenzschuldner nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt, mit Recht zum Forderungseinzug oder mit Berechtigung zur Kassenführung bis zur Beendigung des Insolvenzeröffnungsverfahrens (§§ 26, 27 InsO) erbringt. In der Folge sind die Steuerbeträge für Leistungen, deren Entgelte aus Rechtsgründen uneinbringlich geworden sind, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Im Anschluss an die Uneinbringlichkeit kommt es durch die Vereinnahmung des Entgeltes gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung. Dem steht nicht entgegen, dass die erste Berichtigung auf Grund Uneinbringlichkeit und die zweite Berichtigung auf Grund nachfolgender Vereinnahmung ggf. im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen.

Diese zweite Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erfolgt im Gegensatz zur ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 UStG im Unternehmensteil Insolvenzmasse und führt daher zu Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.

Soweit in dem BMF-Schreiben vom 9. Dezember 2011, BStBl I S. 1273, von anderen Grundsätzen ausgegangen wurde, wird hieran nicht mehr festgehalten.

II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben 25. April 2016 - III C 2 - S 242-a/09/10005 (2016/038007), BStBl I S. xxxx, geändert worden ist, wird Abschnitt 17.1 wie folgt geändert:

1. In Abs. 11 werden in Satz 2 des Beispiels die Wörter „vorläufigen Insolvenzverwalters“ durch das Wort „**Insolvenzgutachters**“ ersetzt.
2. In Abs. 12 werden nach Satz 5 folgende neue Sätze 6 und 7 angefügt:

„Für Steuerbeträge aus Umsätzen, die nach der Bestellung des sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht worden sind, kommt hingegen keine Berichtigung des Umsatzsteuerbetrags nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 UStG in Betracht. Diese Steuerbeträge gelten mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens als sonstige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO.“

3. Abs. 13 wird wie folgt gefasst:

„(13)¹Die Grundsätze zur Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen nach den Abs. 11 und 12 finden auch im Falle der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insol-

venzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alternative InsO) und dem Recht zum Forderungseinzug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO) Anwendung (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 2014, V R 48/13, BStBl 2015 II S. 506).² Gleiches gilt bei der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit dem Recht zum Forderungseinzug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO), mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt ohne ausdrückliches Recht zum Forderungseinzug oder wenn der schwache vorläufige Insolvenzverwalter zur Kassenführung berechtigt ist.³ Steuerbeträge aus Umsätzen, die der Unternehmer vor Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters mit in Satz 1 oder Satz 2 genannten rechtlichen Befugnissen erbracht hat, sind daher nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.⁴ Gleiches gilt - im Unterschied zur Bestellung des sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters (vgl. Abs. 12 Satz 6) - für die Steuerbeträge aus Umsätzen, die der Unternehmer danach bis zum Abschluss des Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt.⁵ Im Anschluss an die Uneinbringlichkeit kommt es durch die Vereinnahmung des Entgelts nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung.⁶ Dem steht nicht entgegen, dass die erste Berichtigung auf Grund Uneinbringlichkeit und die zweite Berichtigung auf Grund nachfolgender Vereinnahmung ggf. im selben Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zusammentreffen. Die auf Grund der während des Insolvenzeröffnungsverfahrens erfolgenden Vereinnahmung entstehende Steuerberichtigung begründet eine sonstige Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO.⁸ Wegen der Einzelheiten zum Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO vgl. BMF-Schreiben vom 20. 5. 2015, BStBl I S. 476, und vom 18. 11. 2015, BStBl I S. 886.⁹ Erfolgt die Entgeltvereinnahmung erst während des eröffneten Insolvenzverfahrens, begründet die dadurch entstehende Steuerberichtigung eine sonstige Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (vgl. Abs. 11).“

4. Abs.14 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden die Wörter „im Insolvenzverfahren“ gestrichen.
- b) Die Sätze 6 und 7 werden wie folgt gefasst:

„⁶Das gilt auch, wenn die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG während der vorläufigen Insolvenzverwaltung erfolgt und das Entgelt durch den **starken** vorläufigen Insolvenzverwalter vereinnahmt wird. Dieser Steueranspruch ist ebenfalls als sonstige Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 2 InsO zu qualifizieren.“

5. In Abs. 15 wird Satz 1 wie folgt gefasst:

„¹Der Empfänger einer steuerpflichtigen Leistung, die vom Unternehmer vor **Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters (vgl. Absätze 12 und 13) bzw.** Eröffnung des Insolvenzverfahrens (vgl. Absatz 11) erbracht und für die das Entgelt aus Rechtsgründen uneinbringlich wurde, hat zu diesem Zeitpunkt die auf die steuerpflichtige Leistung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.“

6. Absatz 16 wird wie folgt geändert:

- a) Die Sätze 1 und 2 werden wie folgt gefasst:

„¹Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung an den späteren Insolvenzschuldner erbracht wurden, werden im Augenblick **der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Sinne der Absätze 12**

oder 13 - spätestens aber mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens - unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich. ²Zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen.“

b) Es wird folgender neuer Satz 3 eingefügt:

„³Dies gilt sinngemäß auch, wenn der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (z. B. mangels Masse) abgewiesen wird.“

c) Die bisherigen Sätze 3 und 4 werden neue Sätze 4 und 5.

III. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens finden entsprechend der in dem BMF-Schreiben vom 18. November 2015 (BStBl I S. 886) getroffenen Übergangsregelung erstmalig auf Besteuerungstatbestände in Steuerfällen Anwendung, bei denen die Sicherungsmaßnahmen vom Insolvenzgericht nach dem 31. Dezember 2014 angeordnet wurden. Wurden die Sicherungsmaßnahmen vom Insolvenzgericht vor dem 1. Januar 2015 angeordnet, sind in diesen Fällen die Regelungen in Rz. 11 bis 19 des BMF-Schreibens vom 17. Januar 2012 (BStBl I, S. 120) bzw. des Abschnitts 17 Abs. 13 Sätze 1 und 2 UStAE i. d. F. des BMF-Schreibens vom 9. Dezember 2011 (a. a. O.) weiterhin anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.