

Berichtigung der Umsatz- und Vorsteuer nach § 17 UStG^(Teil 2)

Vermeidung von typischen Fehlerquellen

Dipl.-Finanzwirt und Regierungsdirektor Holger Busch

Der nunmehr 2. Teil des Aufsatzes „Berichtigung der Umsatz- und Vorsteuer nach § 17 UStG – Vermeidung von typischen Fehlerquellen“ schließt sich nahtlos an den 1. Teil an.¹ Während im ersten Teil insbesondere die einzelnen Verfahren vor der eigentlichen Insolvenzeröffnung beleuchtet wurden, liegt jetzt der Schwerpunkt auf der Zeit nach der Insolvenzeröffnung und nach der Verfahrensaufhebung. Die Berichtigungen im Insolvenzeröffnungsverfahren durch die Anordnung von Sicherungsmaßnahmen, wie die Bestellung eines schwachen oder starken vorläufigen Insolvenzverwalters oder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung, wirken dann im eröffneten Insolvenzverfahren nach. Vereinnehmungen von Entgeltforderungen nach Verfahrenseröffnung sind auf ihre steuerrechtliche Auswirkung hin zu prüfen: Muss ich nach § 17 UStG berichtigen oder ist die Vereinnahmung insoweit neutral? Wie wirken sich Forderungsausfälle und Quotenzahlungen während und nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens auf die Umsatzsteuer aus? Welche steuerlich relevanten Fehlerquellen können sich ergeben, was muss ich wie und zu welchem Zeitpunkt berücksichtigen? All dies findet sich im 2. Teil wieder.

3. Verfahrenseröffnung

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gehen die Verwaltungs- und Verfügungsrechte des bisherigen Steuerpflichtigen und Unternehmers auf den Insolvenzverwalter über. Dieser wird zum Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO und hat als handlungsfähige Person nach § 79 AO alle steuerlichen Pflichten – soweit seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis reicht – für den Steuerpflichtigen zu erfüllen. Dies sind insbesondere die steuerlichen Erklärungs-, Entrichtungs- und Mitwirkungspflichten.

Im Bereich der Umsatzsteuer treten verschiedene Änderungen hinsichtlich der neu entstandenen Unternehmensteile ein. Der vorinsolvenzliche Vermögensteil mit Insolvenzforderungen nach § 38 InsO endet mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens; der Insolvenzverwalter kann bereits für diesen Unternehmensteil eine Jahreserklärung abgeben. Nach Verfahrenseröffnung können bis zu zwei weitere Unternehmensteile entstehen. Der Unternehmensteil der Insolvenzmasse mit Masseverbindlichkeiten nach §§ 55 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 und Abs. 4 InsO und der Unternehmensteil des insolvenzfremden Vermögens mit insolvenzfremden Forderungen nach § 35 Abs. 2 InsO. Jeder Unternehmensteil ist insoweit autark; es finden keine Verrechnungen (§ 16 Abs. 2 UStG) untereinander statt. Ist das Ergebnis der drei Unternehmensteile zutreffend, bleibt die Einheit des Unternehmens gewahrt.

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. Der Steuerpflichtige und Unternehmer (Insolvenzschuldner) ist auf Grund des Übergangs der Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter nicht mehr befugt, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem



Dipl.-Finanzwirt und Regierungsdirektor Holger Busch leitet das Referat für Vollstreckung, Stundung, Erlass und Insolvenzordnung im Landesamt für Steuern in Koblenz. Daneben ist er in verschiedenen Bundesarbeitsgruppen der Finanzverwaltung mit Bezug auf das Vollstreckungs- und Insolvenzrecht tätig.

¹ InsA 2025 Heft 1, S. 5-11

vorinsolvenzlichen Unternehmensteil zu vereinnahmen. Insoweit erfolgt die erste Berichtigung der ausstehenden Entgelte für bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführten Lieferungen und Leistungen, soweit diese wegen der Soll-Besteuerung bereits der Besteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG unterworfen waren.¹

Der Steuerbetrag ist deshalb nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Dieser Berichtigungsanspruch für Entgelte aus bereits erbrachten Leistungen entsteht "mit" und damit eine juristische Sekunde vor der Insolvenzeröffnung.² Soweit bereits zuvor ein starker vorläufiger Insolvenzverwalter oder ein schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter mit Vereinnahmungsbefugnis bestellt wurden, ist der (Umsatzsteuer-) Berichtigungsanspruch bereits zu diesen Zeitpunkten zu berücksichtigen. Die Verfahrenseröffnung führt dann zu keiner weiteren Berichtigungspflicht. Dies gilt auch, wenn zuvor die vorläufige Eigenverwaltung angeordnet wurde.

Mit der Verfahrenseröffnung werden zudem die Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die vor Insolvenzeröffnung gegenüber dem Insolvenzschuldner erbracht wurden, im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens - unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote - in voller Höhe im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich. Zu diesem Zeitpunkt ist die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer und dementsprechend der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger – dem Insolvenzschuldner - nach § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Auch dieser Berichtigungsanspruch entsteht "mit" und damit eine juristische Sekunde vor der Insolvenzeröffnung. Dieser ist mit der Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 16 Abs. 2 UStG zu saldieren und führt regelmäßig zu einer Nachzahlung, die nur als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle angemeldet werden kann.

Soweit bereits zuvor ein starker vorläufiger Insolvenzverwalter oder ein schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter mit Vereinnahmungsbefugnis

bestellt wurden, ist der (Vorsteuer-) Berichtigungsanspruch bereits zu diesen Zeitpunkten zu berücksichtigen. Die Verfahrenseröffnung führt dann zu keiner weiteren Berichtigungspflicht. Dies gilt auch, wenn zuvor die vorläufige Eigenverwaltung angeordnet wurde.

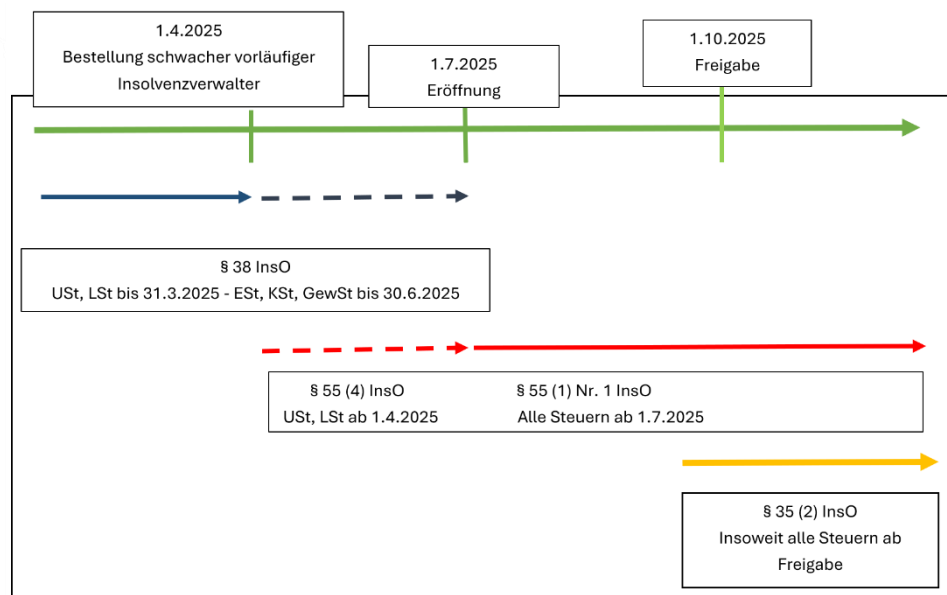
3.1 Besteuerung nach Verfahrenseröffnung

Die Einheit des Unternehmens, die Besteuerungsart (Soll- oder Ist-Versteuerung) und der Voranmeldungszeitraum werden durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich nicht berührt.

Unternehmer und Steuerpflichtiger nach § 33 AO bleibt der bisherige Insolvenzschuldner. Sein Gesamtunternehmen besteht jetzt aus zwei, soweit die selbstständige Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO freigegeben wurde, sogar aus drei eigenständigen Unternehmensteilen.

3.1.1 Unternehmensteil des vorinsolvenzlichen Vermögens (§ 38 InsO)

Spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist der vorinsolvenzliche Unternehmensteil beendet. Veranlagungszeitraum ist der Beginn des Kalenderjahres bis zum Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung (eine juristische Sekunde vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens).



Nach Verfahrenseröffnung erfolgen in diesem Unternehmensteil keine Geschäftsvorfälle mehr, es können für Zeiträume nach Verfahrenseröffnung auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr

¹ BFH, Urteil v. 9.12.2010 – V R 22/10

² BFH, Urteil v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl II 2012, 298

abgegeben werden. Der BFH sieht es als zulässig an, bereits nach der Verfahrenseröffnung eine Umsatzsteuerjahreserklärung für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil (1.1. bis zum Zeitpunkt der Eröffnung) abzugeben, da dieser Unternehmensteil mit der Verfahrenseröffnung beendet ist.¹

Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil liegen jetzt beim Insolvenzverwalter. Er ist als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO handlungsbefugt (§ 79 AO) und muss den steuerlichen Erklärungs-, Entrichtungs- und Mitwirkungspflichten nachkommen. Bekanntgabeadressat ist der Insolvenzverwalter, Inhaltsadressat, Steuerpflichtiger (§ 33 AO) und Unternehmer i.S.d. UStG ist (und bleibt) der Insolvenzschuldner. Bestehende Bevollmächtigungen erlöschen mit der Verfahrenseröffnung.

Die bis zur Eröffnung begründeten Steuern sind regelmäßig als Insolvenzforderungen nach § 38 InsO zur Insolvenztabelle anzumelden. Begründet ist eine Steuerforderung dann, wenn die Tatbestandsmerkmale, an die das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, erfüllt sind. Sie gelten mit Verfahrenseröffnung als fällig (§ 41 InsO).

Soweit es sich um Umsatz- oder Lohnsteuern handelt verschiebt sich der Zeitraum der Insolvenzforderungen bis zur Anordnung der schwachen vorläufigen Insolvenzverwaltung bzw. der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters in der vorläufigen Eigenverwaltung (Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO). Wurde zuvor ein starker vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, werden ab diesem Zeitpunkt umfassend Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 InsO begründet; dies gilt dann auch für alle Steuerarten.

3.1.2 Unternehmensteil der Insolvenzmasse (§§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 und 4 InsO)

Spätestens ab dem Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung begründet der Insolvenzverwalter Umsatzsteuern durch die Ausführung von umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen im Rahmen der Soll-Versteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG) oder

durch die Vereinnahmung von Entgelten aus diesen Lieferungen oder Leistungen im Rahmen der Ist-Versteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG).

Die Vereinnahmung von ausstehenden Entgelten im Rahmen der Soll-Versteuerung aus den Zeiträumen vor der Verfahrenseröffnung führt ebenfalls zu Masseverbindlichkeiten über die erneute Berichtigung nach § 17 UStG („zweite USt-Berichtigung“).

Wurden bereits in der schwachen vorläufigen Insolvenzverwaltung Entgelte auf ausstehende Lieferungen und Leistungen vereinnahmt, führen diese insoweit zu Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO i.V.m. § 17 UStG.

Wurde die starke vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet, werden insoweit Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 InsO i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG begründet. Bei Vereinnahmung ausstehender Entgelte für Lieferungen und Leistungen die vor der Anordnung der starken vorläufigen Insolvenzverwaltung ausgeführt wurden, werden - soweit die Vereinnahmung noch in der starken vorläufigen Verwaltung stattfindet - Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 2 InsO i.V.m. § 17 UStG (2. Berichtigung) begründet; findet die Vereinnahmung nach Verfahrenseröffnung statt, werden Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 17 UStG (2. Berichtigung) begründet.

Bei Vereinnahmung ausstehender Entgelte für Lieferungen und Leistungen die nach der Anordnung der starken vorläufigen Insolvenzverwaltung ausgeführt wurden, findet keine Berichtigung nach § 17 UStG statt. Die Besteuerung hat bei einem Soll-Versteuerer über § 55 Abs. 2 InsO i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG bereits in der starken vorläufigen Verwaltung stattgefunden.

3.1.2.1 Übersicht Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit

Die nachfolgende Übersicht stellt die Begründung der Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit in der schwachen und starken vorläufigen Insolvenzverwaltung und nach der Verfahrenseröffnung dar.

¹ BFH, Urteil v. 24.11.2011 – V R 13/11

Schwache vorläufige Insolvenzverwaltung (mit Vereinnahmungsbefugnis)	Starke vorläufige Insolvenzverwaltung	Eröffnung Insolvenzverfahren
Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Soll-Versteuerung)		
Ausführung Lieferung und Leistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG)	Ausführung Lieferung und Leistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG)	Ausführung Lieferung und Leistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG)
1. Berichtigung nach § 17 UStG, da keine Vereinnahmung durch Insolvenzschuldner möglich	Keine Berichtigung erforderlich, da kein Auseinanderfallen von Ausführungsbefugnis und Vereinnahmungsbefugnis (starker vorläufiger Insolvenzverwalter ist Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO)	Keine Berichtigung erforderlich, da kein Auseinanderfallen von Ausführungsbefugnis und Vereinnahmungsbefugnis (Insolvenzverwalter ist Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO)
2. Berichtigung nach § 17 UStG, wenn Vereinnahmung durch schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter		
Vereinnahmung von Entgelten aus Lieferungen für Zeiträume vor und nach Anordnung der schwachen vorläufigen Verwaltung bis zur Eröffnung	Vereinnahmung von Entgelten aus Lieferungen für Zeiträume vor Anordnung der starken vorläufigen Verwaltung	Vereinnahmung von Entgelten aus Lieferungen für Zeiträume vor Eröffnung des Verfahrens, soweit nicht zuvor Anordnung starke vorläufige Verwaltung
2. Berichtigung nach § 17 UStG, wenn Vereinnahmung durch schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter	2. Berichtigung nach § 17 UStG, wenn Vereinnahmung durch starken vorläufigen Insolvenzverwalter	2. Berichtigung nach § 17 UStG, wenn Vereinnahmung durch Insolvenzverwalter

3.1.2.2 Fallbeispiel Umsatzsteuer als Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit

Sachverhalt

Am 10.7.2025 wurde vom Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Einzelunternehmers Pleite, bekennender Soll-Versteurer, eröffnet. Zuvor wurde nur ein Sachverständiger beauftragt. Zum Stichtag 9.7.2025 waren Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen (LuL) i.H.v. 119.000 € (brutto) und Verbindlichkeiten aus LuL i.H.v. 595.000 € (brutto) offen. Am 20.7.2025 wurden Lieferungen i.H.v. 238.000 € (brutto) ausgeführt. Hiervon wurden am 25.7.2025 119.000 € brutto vereinnahmt. Am 30.7.2025 wurden noch weitere 357.000 € brutto aus den Altforderungen vereinnahmt.

Lösung

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens tritt eine Uneinbringlichkeit aus rechtlichen Gründen ein. Da zuvor aufgrund der Bestellung eines Sachverständigen keine Berichtigung erforderlich war, werden jetzt die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen im Augenblick vor der Verfahrenseröffnung aus Rechtsgründen uneinbringlich. Daneben ist der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen, da die Gläubiger ihr Entgeltansprüche im Insolvenzverfahren nicht mehr zwangsweise durchsetzen können.

Zum Stichtag 9.7.2025 ist die Umsatzsteuer aus den Forderungen - umsatzsteuerpflichtige Lieferungen und Leistungen (LuL) i.H.v. 119.000 € (brutto) - und die Vorsteuer aus den Verbindlichkeiten - LuL i.H.v. 595.000 € (brutto) – nach § 17 UStG zu berichtigen. Die am 20.7.2025 ausgeführte Lieferung i.H.v. 238.000 € (brutto) ist als Umsatz nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG zu erfassen und nicht nach § 17 UStG zu berichtigen, da die Leistungserbringung und Vereinnahmungsbefugnis nicht voneinander abweichen. Die Vereinnahmung der Altforderung am 30.7.2025 i.H.v. 357.000 € brutto führt aber insoweit zur zweiten Berichtigung nach § 17 UStG.

Ab der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist der allein handlungsfähige (§ 79 AO) Insolvenzverwalter Steuererklärungsverpflichteter.

Im Ergebnis sind daher zwei Umsatzsteuervoranmeldungen für 7/2025 abzugeben:

- Für Zeiträume vor Eröffnung
- Erste Umsatzsteuervoranmeldung (Zeitraum 1.7. bis 9.7.2025 unter der bisherigen Steuernummer - StNR) für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil mit Insolvenzforderungen
- Für Zeiträume nach Eröffnung
- Zweite Umsatzsteuervoranmeldung (Zeitraum 9.7. bis 31.7.2025 unter der Masse-StNR) für den Unternehmensteil der Insolvenzmasse mit Masseverbindlichkeiten

Erste Umsatzsteuervoranmeldung (Zeitraum 1.7. bis 9.7.2025 unter der bisherigen Steuernummer - StNR) für den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil mit Insolvenzforderungen

Abgabe 10.8.2025 durch den Insolvenzverwalter	Vorinsolvenzlicher Vermögensbereich	Bisherige StNR	
USt-Voranmeldung 7/2025	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 17 UStG		- 19.000	
§ 17 UStG			- 95.000
Summe		- 19.000	- 95.000
§ 16 Abs. 2 UStG – Zahllast (§ 38 InsO)		76.000	

Zweite Umsatzsteuervoranmeldung (Zeitraum 9.7. bis 31.7.2025 unter der Masse-StNR) für den Unternehmensteil der Insolvenzmasse mit Masseverbindlichkeiten

Abgabe 10.8.2025 durch Insolvenzverwalter	Unternehmensteil der Insolvenzmasse	Masse-StNR	
USt-Voranmeldung 7/2025	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG	200.000	38.000	
§ 17 UStG		57.000	
Summe		95.000	
§ 16 Abs. 2 UStG – Zahllast (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO)		95.000	

3.1.3 Unternehmensteil des insolvenzfreien Vermögens (§ 35 Abs. 2 InsO)

Gibt der Insolvenzverwalter die selbständige wirtschaftliche Tätigkeit (§§ 13, 15, 18 EStG) aus der Insolvenzmasse frei, erhält der Schuldner insoweit seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse zurück. Begründet der Schuldner mit seiner freigegebenen Tätigkeit Steuern, muss er hierfür die steuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten wieder selbst erfüllen. Hierzu vergeben die Finanzämter i.d.R. eine neue Steuernummer für die Umsatzsteuer (Grundkennbuchstabe „U“) ab dem Zeitpunkt der Freigabe.

Zwischen den einzelnen Vermögensbereichen ist eine umsatzsteuerliche Saldierung (§ 16 Abs. 2 UStG) unzulässig. Erstattungsansprüche des insolvenzfreien Vermögens können aber mit Insolvenzforderungen aufgerechnet (§ 226 AO) werden; § 96 Abs. 1 Nr. 4 InsO steht dem nicht entgegen.¹

4. Mögliche Fehlerquellen

4.1 Vorinsolvenzlicher Unternehmensteil

Der vorinsolvenzliche Unternehmensteil endet spätestens mit der Verfahrenseröffnung. Alle weiteren umsatzsteuerlichen Sachverhalte die nach der Verfahrenseröffnung stattfinden, lösen i.d.R. keine Veränderungen mehr im vorinsolvenzlichen Unternehmensteil aus. Diese sind im Unternehmensteil der Insolvenzmasse oder im Unternehmensteil des insolvenzfreien Vermögens zu erfassen. Die Finanzämter löschen dann zur Sicherstellung dieser Rechtsauffassung die bisherige

Steuernummer zum Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung.

Insbesondere erforderliche Berichtigungen nach § 17 UStG aufgrund von Vereinnahmungen ausstehender Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus den Zeiträumen vor Verfahrenseröffnung sowie aufgrund von (Quoten-) Zahlungen finden sich ausschließlich in den Umsatzsteuererklärungen der Insolvenzmasse wieder.

4.2 Unternehmensteil der Insolvenzmasse

4.2.1 Forderungsausfall nach Verfahrenseröffnung

Fällt eine Forderung für eine vor der Verfahrenseröffnung ausgeführte Lieferung und Leistung aus, hat hinsichtlich der Umsatzsteuer bereits spätestens mit der Verfahrenseröffnung (i.d.R. bereits im Insolvenzeröffnungsverfahren) eine Berichtigung nach § 17 UStG stattgefunden. Eine erneute Berichtigung im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit ist dann nicht zulässig. Anders verhält es sich aber, wenn eine nach der Verfahrenseröffnung ausgeführte Lieferung und Leistung ausfällt, d.h. uneinbringlich wird. Hier ist dann eine Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Absatz 1 Satz 1 UStG vorzunehmen.

¹ BFH, Beschl. v. 1.9.2010 – VII R 35/08, BStBl II 2011, 336

Sachverhalt

Am 10.7.2025 wurde vom Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Einzelunternehmers Pleite, bekennender Soll-Versteuerer, eröffnet. Zuvor wurde nur ein Sachverständiger beauftragt. Zum Stichtag 9.7.2025 waren Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen i.H.v. 119.000 € (brutto) gegenüber der Muller GmbH offen.

Am 15.8.2025 erbrachte der Insolvenzverwalter eine weitere Lieferung gegenüber der Muller GmbH i.H.v. 119.000 € (brutto); die spätere Vereinnahmung gestaltete sich aber als schwierig.

Am 20.2.2026 wurde im Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen der Muller GmbH die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen. Der einzige Haftungsschuldner ist ebenfalls insolvent.

Lösung

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist eine Uneinbringlichkeit aus rechtlichen Gründen eingetreten. Die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vor der Verfahrenseröffnung wurden aus Rechtsgründen uneinbringlich und waren nach § 17 UStG zu berichtigen (USt – 19.000 €). Die am 15.8.2025 ausgeführte Lieferung i.H.v. 119.000 € (brutto) war als Umsatz nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG in der Umsatzsteuervoranmeldung für den August 2025 zu erfassen.

Durch die Abweisung des Insolvenzantrages mangels Masse am 20.2.2026 ist gegenüber der Muller GmbH ein Forderungsausfall (Uneinbringlichkeit) eingetreten, der zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 UStG führt. Zu beachten ist aber hierbei, dass die Forderungen gegenüber der Muller GmbH für Lieferungen, die bereits vor der Verfahrenseröffnung ausgeführt und nach § 17 UStG im letzten Voranmeldungszeitraum vor der Verfahrenseröffnung berichtigt wurden, nicht mehr umsatzsteuerberichtigt werden. Eine Berichtigung der Umsatzsteuer ist daher nur für die nach Verfahrenseröffnung ausgeführten und nicht bezahlten Entgeltforderungen vorzunehmen.

Abgabe 10.03.2026 durch <u>Insolvenzverwalter</u>	Unternehmensteil der Insolvenzmasse	Masse- <u>StNR</u>	
USt-Voranmeldung 2/2026	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 17 UStG		- 19.000	
Summe		- 19.000	
§ 16 Abs. 2 UStG – Erstattung (§§ 35 Abs. 1, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO)		- 19.000	

4.2.2 Factoring

Beim Factoring handelt es sich um einen Forderungsverkauf (Abtretung) vom leistenden Unternehmer (Forderungsverkäufer, Anschlusskunde) an einen anderen Unternehmer (Forderungskäufer, Factor).

Findet dieser Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer statt (echtes Factoring), erbringt der Forderungsverkäufer mit der Abtretung seiner Forderung an den Factor keine Leistung.¹ Insoweit ist der Forderungsverkäufer Empfänger einer Leistung des Forderungskäufers. Die Abtretung seiner

Forderung selbst vollzieht sich im Rahmen einer nicht steuerbaren Leistungsbeistellung.

Übernimmt der Factor (Forderungskäufer) im Rahmen der Forderungsübertragung lediglich die Einziehung der Forderung, aber nicht das Risiko des Forderungsausfalles, so spricht man vom unechten Factoring. Zivilrechtlich liegt hier lediglich ein Darlehensverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Factor vor. Umsatzsteuerlich erbringt der Factor, wie beim echten Factoring, auch hier eine Leistung an den Forderungsverkäufer (Einziehung der Forderung).

¹ BFH, Urt. v. 4.9.2003 - V R 34/99, BStBl 2004 II S. 667

Gemäß Abschnitt 2.4 Abs. 1 S. 3 UStAE gelten die gleichen Ausführungen wie beim echten Factoring.

Im Rahmen der notwendigen Berichtigungen nach § 17 UStG aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. der Anordnung der schwachen / starken vorläufigen Insolvenzverwaltung ist darauf abzustellen, ob die Forderungen noch zum insolventen Unternehmen gehören oder zivilrechtlich bereits dem Factor zuzurechnen sind.

4.2.2.1 Echtes Factoring

Im Falle des echten Factorings liegt eine unternehmerische Tätigkeit des Forderungskäufers vor, wenn seine Dienstleistung im Wesentlichen darin besteht, dass der Forderungsverkäufer von der Einziehung der Forderung und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlastet wird (Factoringleistung).¹

Der Forderungseinzug erfolgt dann durch den Forderungskäufer in eigenem Namen und für eigene Rechnung, der Factor trägt auch den Forderungsausfall.

Im Falle des echten Factorings erfolgen für die verkauften (abgetretenen) Forderungen keine Berichtigungen nach § 17 UStG, da die Forderungen nicht mehr zum Unternehmensvermögen des Insolvenzschuldners gehören. Die Vereinnahmung durch den Factor löst dann grundsätzlich auch keine (zweite) Berichtigung nach § 17 UStG aus.

4.2.2.2 Unechtes Factoring

Im Falle des unechten Factorings wird der Forderungsverkäufer auf Grund eines dem Factor zustehenden Rückgriffsrechts bei Ausfall der Forderung nicht vom Ausfallrisiko der abgetretenen Forderung entlastet. Umsatzsteuerlich erbringt der Factor, wie beim echten Factoring, auch hier eine Leistung an den Forderungsverkäufer (Einziehung der Forderung). Gemäß Abschnitt 2.4 Abs. 1 S. 3 UStAE gelten die gleichen Ausführungen wie beim echten Factoring.

4.2.2.3 Forderungsverkauf ohne Forderungseinzug

Verkauft der Unternehmer seine Forderungen an einen anderen Unternehmer, ohne dass dieser den tatsächlichen Forderungseinzug übernimmt, so liegt

keine Factoringleistung vor. Nach Abschnitt 2.4 Abs. 5 UStAE liegt in derartigen Fällen ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe nach § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, bei dem der Forderungskäufer neben der Zahlung des Kaufpreises einen Kredit gewährt und der Forderungsverkäufer als Gegenleistung dafür seine Forderungen abtritt. Dabei ist es umsatzsteuerlich ohne Bedeutung, dass der Forderungskauf zivilrechtlich, handels- und steuerbilanziell nicht als Kreditgewährung, sondern als echter Verkauf zu betrachten ist. Sowohl die Kreditgewährung als auch die Abtretung der Forderung sind steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 8a bzw. 8c UStG. Auf die Steuerbefreiungen kann durch Option verzichtet werden.

Dies führt zu der häufig vertretenen Auffassung, dass die Forderungen im Zeitpunkt der Bestellung des schwachen/starken vorläufigen Insolvenzverwalters bzw. der Verfahrenseröffnung weiterhin zum Unternehmensvermögen gehören und gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG i. V. m. Abs. 1 S. 1 UStG aufgrund der rechtlichen Uneinbringlichkeit zu berichtigen sind. Da der Unternehmer weiterhin die Forderung einzieht, sind die Grundsätze der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen anzuwenden. Die offene Forderung ist somit im Vermögensbereich der Insolvenzforderungen zu berichtigen (Abschnitt 17.1 Abs. 11 UStAE).

Zieht der Insolvenzverwalter nach Insolvenzeröffnung die Forderung ein, so ist erneut eine Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG vorzunehmen. Die abzuführende Umsatzsteuer stellt dann eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar.

Fällt der Leistungsempfänger der ursprünglichen Lieferung/sonstigen Leistung ganz oder zum Teil aus, so ist dieser Leistungsbezug nicht (erneut) gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen, da die Berichtigung bereits im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung vorgenommen worden ist. Der Forderungsausfall hat somit umsatzsteuerlich keine weiteren Auswirkungen.

4.2.2.4 Forderungsausfall beim Factor

Auch bei einer Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich das umsatzsteuerliche Entgelt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers. Die Umsatzsteuer des Forderungsverkäufers richtet sich zunächst nach dem

¹ Abschnitt 2.4 Abs. 1 Satz 1 UStAE

für die ursprüngliche Lieferung vereinbarten Entgelt (i.d.R. 19 %). Sollte der Forderungskäufer jedoch die Forderungen nicht bzw. nicht vollständig einziehen können (Forderungsausfall beim (End-) Kunden), reduziert sich die endgültige Umsatzsteuer um den Ausfall (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG setzt jedoch immer voraus, dass der Forderungsverkäufer die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweisen kann. In der Insolvenz des Forderungsverkäufers führt dieser Ausfall zu einer Berichtigung in der Insolvenzmasse und damit zu einem Zufluss (§ 35 Abs. 1 InsO).

Die Berichtigung erfolgt beim echten sowie auch unechten Factoring.

4.3 Unternehmensteil des insolvenzfreien Vermögens

4.3.1 Freigabe und „Verkauf“ an den Insolvenzschuldner

Häufig werden vom Insolvenzverwalter im Kontext der Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO Gegenstände des Betriebsvermögens dem Insolvenzschuldner zur Weiterführung seines Betriebes „zurück veräußert“.¹ Hierbei handelt es sich aber nicht um umsatzsteuerpflichtige Lieferungen der Insolvenzmasse an das insolvenzfreie Vermögen. Somit ist weder Umsatzsteuer auszuweisen, noch ergibt sich hieraus ein Vorsteuerabzug für den Insolvenzschuldner; es finden nicht steuerbare Innenumsätze statt.

4.3.2 Freigabe von Gegenständen (§ 36 InsO)

Gibt der Insolvenzverwalter Gegenstände aus der Insolvenzmasse frei, die zum Betriebs- (Unternehmens-)vermögen gehören, löst die insolvenzrechtliche Freigabe grundsätzlich keine steuerliche Entnahme aus. Der Insolvenzverwalter verzichtet „nur“ auf die Ausübung der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis, er trifft damit keine Entscheidung über die Zugehörigkeit zum Betriebs- (Unternehmens-)Vermögen.

Der Insolvenzschuldner trifft nach der insolvenzrechtlichen Freigabe die „steuerliche“ Entscheidung zur Entnahme bzw. Veräußerung. Stille Reserven

werden durch die Entnahme bzw. Veräußerung dann im insolvenzfremden Vermögen aufgedeckt und versteuert. Die so begründeten Steuern im insolvenzfremden Vermögen sind einer Restschuldbefreiung grundsätzlich nicht zugänglich.

4.4 Nachinsolvenzlicher Unternehmensteil

Wird das Insolvenzverfahren aufgehoben, gehen grundsätzlich die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse auf den bisherigen Insolvenzschuldner zurück. Er ist wieder handlungsfähige Person i.S.v. § 79 AO und muss auch sämtlichen Steuererklärungspflichten für Zeiträume nach – aber auch vor – der Verfahrensaufhebung wieder nachkommen.

Die Steuererklärungspflicht des Insolvenzverwalters endet grundsätzlich mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens. Soweit Steuererklärungen aber vor Aufhebung des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzverwalter abzugeben waren, besteht diese Verpflichtung über diesen Zeitpunkt hinaus fort, soweit der frühere Insolvenzverwalter dieser Verpflichtung noch tatsächlich nachkommen kann (§§ 34, 36 AO).²



Schnell & versandkostenfrei erhalten Sie Ihr Buchexemplar direkt über

AGV
Seminare

www.InsVV.com

¹ Rechtlich dürfte es sich um einen Verzicht auf die Ausübung der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis handeln.

² AEAO zu § 251 Tz. 4.2

4.4.1 Nachtragsverteilung

Steuererstattungsansprüche unterliegen grundsätzlich nicht mehr dem Insolvenzbeschluss mit der Folge, dass der bisherige Insolvenzschnldner Inhalts- und Bekanntgabeadressat der Steuerbescheide ist. Steuererstattungen sind – vorbehaltlich möglicher Aufrechnungen – an den bisherigen Insolvenzschnldner zu leisten. Dies gilt dann aber nicht, soweit eine wirksame Anordnung der Nachtragsverteilung vorliegt. Mit der Anordnung einer Nachtragsverteilung tritt hinsichtlich der einzelnen Erstattungsansprüche erneut die Insolvenzbeschlussnahme ein.¹

Die durch die Quotenzahlungen zu berichtenden Vorsteuern können somit auch nach der Schlussverteilung und Verfahrensaufhebung zur Insolvenzmasse gezogen werden.

4.4.2 Forderungseinzug durch den bisherigen Insolvenzschnldner

Spätestens mit der Verfahrenseröffnung sind die notwendigen Berichtungen der ausstehenden Entgelte vorzunehmen. Die Umsatzsteuer ist dabei nach § 17 UStG zu berichtigen; es handelt sich begrifflich um die erste Berichtigung. Werden im laufenden Verfahren die Entgelte vereinnahmt, findet die zweite Berichtigung der Umsatzsteuer zu Lasten der Insolvenzmasse statt (§17 UStG i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO).

Konnten im laufenden Verfahren aber nicht alle – nach § 17 UStG berichteten - Forderungen durch den Insolvenzverwalter eingezogen werden, und findet nunmehr eine Vereinnahmung durch den bisherigen Insolvenzschnldner nach Verfahrensbeendigung statt, ist eine zweite Berichtigung im nachinsolvenzlichen Vermögensbereich vorzunehmen.

4.4.2.1 Fallbeispiel Forderungseinzug durch den bisherigen Insolvenzschnldner

Sachverhalt

Am 10.12.2024 wurde vom Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Einzelunternehmers Pleite, bekennender Soll-Versteurer, eröffnet. Zuvor wurde nur ein Sachverständiger beauftragt. Zum Stichtag 9.12.2024 waren Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen i.H.v. 238.000 € (brutto) gegenüber der Schulze GmbH offen. Am 15.1.2025 erbrachte der Insolvenzverwalter eine Lieferung gegenüber der Meier

GmbH i.H.v. 119.000 € (brutto); hiervon wurden 59.500 € (brutto) im Januar 2025 vereinnahmt. Des Weiteren konnten im Januar 2025 noch 119.000 € (brutto) aus der Forderung gegenüber der Schulze GmbH vereinnahmt werden. Am 31.1.2025 wurde das Insolvenzverfahren aufgehoben.

Der – bisherige - Insolvenzschnldner vereinnahmte im März 2025 die ausstehenden Entgelte gegenüber der Schulze GmbH i.H.v. 119.000 € (brutto) und gegenüber der Meier GmbH i.H.v. 59.500 € brutto. Wie sehen die Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar und März 2025 aus?

Lösung

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist eine Uneinbringlichkeit aus rechtlichen Gründen eingetreten. Die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vor der Verfahrenseröffnung wurden aus Rechtsgründen uneinbringlich und waren in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2024 nach § 17 UStG zu berichtigen (USt – 38.000 €).

Die am 15.1.2025 ausgeführte Lieferung i.H.v. 119.000 € (brutto) ist als Umsatz nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Januar 2025 zu erfassen. Die Vereinnahmung von 59.500 € brutto hierzu ist irrelevant. Die Vereinnahmung des ausstehenden Entgeltes gegenüber der Schulze GmbH – ebenfalls i.H.v. 119.000 € brutto – führt aber insoweit zu einer Berichtigung nach § 17 UStG und muss ebenfalls in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Januar 2025 berücksichtigt werden.

Mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens gehen die Verwaltungs- und Verfügungsrechte auf den bisherigen Insolvenzschnldner wieder zurück. Er ist – vorbehaltlich einer angeordneten Nachtragsverteilung - auch Erstattungsberechtigter. Die Vereinnahmung der ausstehenden Entgelte ist dahingehend zu untersuchen, welches Rechtsgeschäft diesen zugrunde lag.

Soweit der bisherige Insolvenzschnldner im März 2025 die ausstehenden Entgelte gegenüber der Schulze GmbH i.H.v. 119.000 € (brutto) vereinnahmt hat, ist eine zweite Berichtigung nach § 17 UStG zu Lasten des nachinsolvenzlichen Unternehmensteils erforderlich. Die Vereinnahmung von Entgelten gegenüber der Meier GmbH i.H.v. 59.500 € (brutto) führt dagegen zu keiner Berichtigungspflicht, da bereits die Versteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG im Januar 2025 erfolgte und eine erste Berichtigung nach § 17 UStG aus rechtlichen Gründen nicht erforderlich war.

¹ BFH, Urt. v. 28.2.2012, VII R 36/11, BStBl II S. 451

Abgabe 10.02.2025 durch <u>Insolvenzverwalter</u>	Unternehmensteil der Insolvenzmasse	Masse- <u>StNR</u>	
USt-Voranmeldung 1/2025	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG	100.000	19.000	
§ 17 UStG		19.000	
Summe		38.000	
§ 16 Abs. 2 UStG – (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO)		38.000	

Abgabe 10.04.2025 durch <u>Insolvenzschuldner</u>	Nachinsolvenzlicher Unternehmensteil	Neue <u>StNR</u>	
USt-Voranmeldung 3/2025	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 17 UStG		19.000	
Summe		19.000	
§ 16 Abs. 2 UStG		19.000	

4.4.3 Zahlung von Quoten nach Bestätigung des Insolvenzplans (Aufhebung)

Die im bestätigten Insolvenzplan festgelegten Rechtswirkungen - regelmäßig ein Verzicht auf Forderungen - treten kraft Gesetzes ein (§ 254 Abs. 1 InsO). Mit der rechtskräftigen Bestätigung eines Insolvenzplanes ist die Aufhebung des Insolvenzverfahrens verbunden; dennoch kann der Insolvenzplan auch für die Zeit nach Verfahrensaufhebung Quotenzahlungen vorsehen.

Soweit dabei Quoten auf ausstehende Lieferungen und Leistungen durch den bisherigen Insolvenzschuldner erfolgen, kann sich ggf. ein Vorsteueranspruch aus der zweiten Berichtigung ergeben. Spätestens mit Verfahrenseröffnung war der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu berücksichtigen, da die Gläubiger ihre Entgeltansprüche im Insolvenzverfahren nicht mehr zwangsweise durchsetzen können. Im letzten Voranmeldungszeitraum vor der Verfahrenseröffnung (ggf. bereits schon vorher) erfolgte die Vorsteuerrückforderung (erste Berichtigung). Werden nunmehr (Quoten-) Zahlungen auf diese nach § 17 UStG berichtigten Verbindlichkeiten geleistet, ist eine zweite Berichtigung der Vorsteuer zu Gunsten des nachinsolvenzlichen Unternehmensteils zulässig. Zahlungen auf die vom Insolvenzverwalter begründeten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und

Leistungen rechtfertigen dagegen keinen erneuten Vorsteuerabzug.

4.4.3.1 Fallbeispiel Zahlung von Quoten nach Bestätigung des Insolvenzplans (Aufhebung)

Sachverhalt

Am 10.11.2025 wurde vom Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Einzelunternehmers Pleite, bekennender Soll-Versteurer, nach Rechtskraft des Insolvenzplans aufgehoben. Auf die ausstehenden Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind noch Quotenzahlungen von jeweils 35.700 € (brutto) fünf Jahre lang - jeweils zum 1.12. eines Jahres - zu leisten. Zusätzlich zahlt der bisherige Insolvenzschuldner Pleite am 12.12.2025 noch 59.500 € (brutto) auf eine ausstehende Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen, die im eröffneten Insolvenzverfahren vom Insolvenzverwalter eingegangen wurde.

Lösung

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist eine Uneinbringlichkeit aus rechtlichen Gründen eingetreten. Die noch ausstehenden Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vor der Verfahrenseröffnung wurden aus Rechtsgründen uneinbringlich und waren zu berichtigen. Daneben war spätestens mit Verfahrenseröffnung der Vorsteuerberichtigungsanspruch aus nicht bezahlten Leistungsbezügen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, Abs. 1 Satz 2 UStG zu

berücksichtigen, da die Gläubiger ihr Entgeltansprüche im Insolvenzverfahren nicht mehr zwangsweise durchsetzen konnten.

Die am 1.12.2025 geleistete Zahlung i.H.v. 35.700 € auf eine ausstehende Verbindlichkeit (vor Verfahrenseröffnung) führt über die zweite Berichtigung zu einem Vorsteueranspruch i.H.v. 5.700 €. Jede weitere Zahlung in den nächsten 5 Jahren von 35.700 €

(brutto) löst im Zeitpunkt der Zahlung erneut einen Vorsteuerberichtigungsanspruch aus.

Die Zahlung vom 12.12.2025 führt dagegen zu keiner Änderung, da bereits der Vorsteueranspruch (mit Leistungsbezug und Rechnung) vom Insolvenzverwalter geltend gemacht und auch nicht berichtigt wurde.

Abgabe 10.01.2026 durch <u>Insolvenzschuldner</u>	Nachinsolvenzlicher Unternehmensteil	Neue StNR	
USt-Voranmeldung 12/2025	Umsätze	Umsatzsteuer	Vorsteuer
§ 17 UStG		5.700	
Summe		5.700	
§ 16 Abs. 2 UStG - Erstattung		5.700	

Die neue InsO-Textausgabe von AGV



AGV
Seminare

Vorträge mit Holger Busch:

Einkommensteuer/Arbeitnehmerveranlagung im Insolvenzverfahren

am 4.7.2025, online bei AGV Seminare

Insolvenzsteuerrecht allgemein

am 12.9.2025, online bei AGV Seminare

Einkommensteuer/Arbeitnehmerveranlagung im Insolvenzverfahren

am 21.10.2025, online bei AGV Seminare

Die Umsatzsteuer in der Insolvenz

am 27.10.2025, online bei AGV Seminare

Die Umsatzsteuer in den vorläufigen Verfahren mit praktischen Beispielen (§ 55 Abs. 2 und 4 InsO)

am 11.11.2025, online bei AGV Seminare

InsO-Jahresrückblick: Was war 2025 im Insolvenzsteuerrecht wichtig?

am 12.12.2025, online bei AGV Seminare