

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 15.12.2016, V R 26/16
ECLI:DE:BFH:2016:U.151216.VR26.16.0**

Berichtigung im Insolvenzfall

Leitsätze

Führt die Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO aufgrund einer Rückzahlung an den Insolvenzverwalter zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG, ist der sich hieraus ergebende Steueranspruch nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO Teil der Masseverbindlichkeit für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 15. Oktober 2015 1 K 1381/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem am 12. Mai 2010 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen eines zum Vorsteuerabzug berechtigten Einzelunternehmers. Der Kläger reichte für die Insolvenzmasse unter einer für diese erteilten Steuernummer eine Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 12. Mai bis 31. Dezember 2010 ein, aus der sich eine als Masseverbindlichkeit geschuldete Umsatzsteuer von 177,62 EUR ergab.
- 2 Mit Schreiben vom 12. Februar 2014 reichte er zudem unter der Steuernummer des Insolvenzschuldners eine Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 12. Mai bis 21. Dezember 2010 ein, aus der sich eine als Insolvenzforderung geltend zu machende Umsatzsteuerschuld von 448,53 EUR ergab. Diese beruhte ausschließlich auf Vorsteuerberichtigungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Der Einzelunternehmer hatte vor der Insolvenzeröffnung Leistungen bezogen, bezahlt und den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Nach der Insolvenzeröffnung hatte der Kläger hierfür die Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. der Insolvenzordnung (InsO) erklärt und noch bis zum Jahresende im Streitjahr 2010 Rückzahlungen vereinnahmt.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging demgegenüber davon aus, dass die Vorsteuerberichtigungen im Bereich der Masseverwaltung zu erfassen seien und erließ am 18. März 2014 einen Änderungsbescheid zur Umsatzsteuer 2010, aus dem sich eine Steuererhöhung von 448,53 EUR ergab. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.
- 4 Nach dem Urteil des FG ist die Vorsteuerberichtigung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu erfassen. § 17 UStG regelt einen eigenständigen materiell-rechtlichen Berichtigungstatbestand gegenüber den Änderungsvorschriften der Abgabenordnung. Erst mit der Rückgewähr der Zahlungen komme es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage und erfolge die vollständige Verwirklichung und der Abschluss des den Umsatzsteueranspruch begründenden Tatbestands.
- 5 Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision. Die Vorsteuerberichtigung führe zu einer Insolvenzforderung nach § 38 InsO. Die den Anfechtungsanspruch begründenden Voraussetzungen hätten bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgelegen. Die vom Einzelunternehmer in anfechtbarer Weise geleisteten Zahlungen hätten zu einem Anspruch nach § 17 UStG geführt, der bereits bei Verfahrenseröffnung begründet gewesen sei. Auf eine vollständige Tatbestandsverwirklichung komme es nicht an. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) wie auch der des Bundesarbeitsgerichts (BAG). Zudem ordne § 144 InsO ausdrücklich an, dass die in anfechtbarer Weise beglichene Forderung nach Rückgewähr wieder auflebe.
- 6 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den Änderungsbescheid vom 18. März 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. August 2014 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Maßgeblich sei für die Berichtigung der Zeitpunkt der Rückzahlungen. Diese seien erst nach Insolvenzeröffnung erfolgt. Auf die Grundsätze zu zivilrechtlichen und arbeitsrechtlichen Ansprüchen und damit auf die Rechtsprechung von BGH und BAG komme es nicht an.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG zum Bereich der Masseverwaltung gehört und daher Teil der sich für das Streitjahr ergebenden Umsatzsteuermasseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Satz 1 InsO ist.
- 10 1. Im Streitjahr sind Vorsteuerberichtigungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG vorzunehmen.
- 11 a) Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Unionsrechtlich beruht die Vorsteuerberichtigung auf Art. 185 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, geändert haben.
- 12 Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt Abs. 1 dieser Vorschrift sinngemäß, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen. Die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG beruht unionsrechtlich auf Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten in Fällen, in denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wird, eine Berichtigung verlangen.
- 13 b) Uneinbringlich ist ein Entgelt i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 19).
- 14 Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats kann auch ein vom Leistenden bereits vereinnahmtes Entgelt aufgrund einer Rückgewähr nachträglich uneinbringlich werden und zu einer Steuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 UStG führen (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 V R 5/09, BFH/NV 2011, 77, Rz 16). Dementsprechend ist dann nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG auch eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.
- 15 c) Im Streitfall ist die Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO die Grundlage für die Rückgewähr von Entgelten aus den vom Einzelunternehmer bezogenen Leistungen. Erst aufgrund dieser Rückgewähr lebten gemäß § 144 InsO die ursprünglichen Zahlungsansprüche wieder auf. Diese sind Insolvenzforderungen i.S. von § 38 InsO (Kirchhof, in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, Band 2, 3. Aufl. 2013, § 144, Rz 9) und als uneinbringlich zu behandeln. Infolge dieser Rückgewähr kommt es zu der Vorsteuerberichtigung für die vom Einzelunternehmer bezogenen Leistungen gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG. Bei einer Entgelt Rückgewähr kann die Uneinbringlichkeit schließlich auch im Anschluss an die Entgeltentrichtung vorliegen.

- 16 2. Die Berichtigungsansprüche nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG sind im Rahmen der Masseverwaltung entstanden und haben daher die gemäß § 55 Abs. 1 Satz 1 InsO als Masseverbindlichkeit festzusetzende Umsatzsteuerjahresschuld erhöht, wie das FG zutreffend entschieden hat.
- 17 a) Masseverbindlichkeiten sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO die Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören.
- 18 Der als Masseverbindlichkeit anzusehende Teil des Umsatzsteueranspruchs, der für das Kalenderjahr festzusetzen ist, ist durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen (BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.1.). Die Steuerfestsetzung für die Masse erfordert dabei eine Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG, bei der die Umsätze, abziehbaren Vorsteuerbeträge und Berichtigungen insoweit zu berücksichtigen sind, als diese der Masse zuzuordnen sind. Maßgeblich ist dabei, ob für diese Besteuerungsgrundlagen die Voraussetzungen des § 55 InsO vorliegen (BFH-Urteil vom 8. März 2012 V R 24/11, BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, Rz 25, m.w.N.). Demgegenüber ist der sich für das Kalenderjahr ergebende Umsatzsteueranspruch, soweit er auf den Besteuerungsgrundlagen beruht, die einen "zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch" i.S. von § 38 InsO darstellen, als Insolvenzforderung gemäß §§ 174 ff. InsO zur Insolvenztabelle anzumelden (BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 48).
- 19 b) Die Abgrenzung zwischen Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen bestimmt sich nach ständiger Rechtsprechung danach, ob der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand nach den steuerrechtlichen Vorschriften bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist; nicht maßgeblich ist der Zeitpunkt der Steuerentstehung nach § 13 UStG (BFH-Urteil in BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, Rz 27, m.w.N.).
- 20 Die hiergegen gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch. Wie der erkennende Senat bereits ausdrücklich entschieden hat, besteht kein Widerspruch zur Rechtsprechung des BGH. Denn auch danach ist für das Vorliegen einer Insolvenzforderung entscheidend, ob "der anspruchsbegründende Tatbestand bereits vor Verfahrenseröffnung abgeschlossen" ist, d.h. ob das diesen Tatbestand begründende "Schulverhältnis vor Verfahrenseröffnung bestand" (BGH-Beschlüsse vom 7. April 2005 IX ZB 195/03, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2005, 484, Rz 10, und vom 7. April 2005 IX ZB 129/03, ZInsO 2005, 537, Rz 10; vgl. auch vom 22. September 2011 IX ZB 121/11, Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung; das gesamte Verfahren der Unternehmens- und Verbraucherinsolvenz 2011, 953, und vom 13. Oktober 2011 IX ZB 80/10, ZInsO 2011, 2184, Rz 7).
- 21 Abweichendes ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers auch nicht aus dem BAG-Beschluss vom 9. Dezember 2009 7 ABR 90/07 (Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts 132, 333, unter B.II.2.a aa). Danach setzt die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO voraus, dass es sich um ein vom Insolvenzverwalter nach Verfahrenseröffnung eingegangenes Schuldverhältnis handelt. Übertragen auf die Verhältnisse des Streitfalls kommt es darauf an, ob das Berichtigungsschuldverhältnis i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 2 UStG vor oder nach der Insolvenzeröffnung "eingegangen" oder begründet wurde. Damit liegt keine in der Sache abweichende Beurteilung vor.
- 22 c) Danach sind die im Streitfall nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG entstandenen Vorsteuerberichtigungsansprüche der Masseverwaltung zuzuordnen und damit bei der Berechnung der sich für das Streitjahr ergebenden Umsatzsteuerjahresmasseverbindlichkeit zu erfassen.
- 23 aa) Der umsatzsteuerrechtliche Berichtigungsanspruch (s. oben II.1.) ist im Rahmen der Masseverwaltung entstanden. Hierzu gehört die Geltendmachung und Durchsetzung von Anfechtungsansprüchen nach §§ 129 ff. InsO.
- 24 bb) Der den umsatzsteuerrechtlichen Berichtigungsanspruch begründende Tatbestand war nach den steuerrechtlichen Vorschriften nicht bereits vor, sondern erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen.
- 25 Zum einen handelt es sich bei der Berichtigung nach § 17 UStG ebenso wie z.B. bei § 15a UStG (BFH-Urteil in BFHE 236, 274, BStBl II 2012, 466, Rz 26) um einen eigenständigen Tatbestand, der sich nicht in der bloßen Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs erschöpft, da zusätzliche Voraussetzungen, wie im Streitfall die Entgeltrückgewähr, vorliegen müssen.
- 26 Zum anderen kommt es zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einem bereits entrichteten Entgelt erst durch die Entgeltrückgewähr (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 77, Rz 20), nicht aber bereits durch die Entstehung des Anspruchs auf Rückgewähr. Dies entspricht dem Rechtsgedanken des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG. Liegt zuerst die Uneinbringlichkeit vor, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug nach dieser Vorschrift erst dann erneut zu berichtigen, wenn das Entgelt erst nachträglich vereinnahmt wird. Für den Umkehrfall, dass das Entgelt zuerst entrichtet wird, dann aber zurückzugewähren ist, folgt hieraus, dass die Berichtigung nicht bereits mit dem Entstehen des Rückgewähranspruchs, sondern erst durch die tatsächliche Rückgewähr begründet wird (s. oben II.1.c). Diese Rückgewähr ist nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung typischerweise völlig offen, da stets damit gerechnet werden muss, dass der Schuldner des Rückzahlungsanspruchs (im Streitfall die Vertragspartner des Einzelunternehmers als Anfechtungsgegner) z.B. zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig sein kann. Selbst wenn man dem Kläger darin folgen wollte, dass es auf eine nicht einseitig entziehbare Anwartschaft ankäme, lägen deren Voraussetzungen im Hinblick auf die in Bezug auf die tatsächliche Rückgewähr bestehende Ungewissheit nicht vor.
- 27 Im Hinblick auf das Erfordernis der Entgeltrückgewähr für die Vorsteuerberichtigung kommt es somit nicht darauf an, dass die Insolvenzanfechtung insbesondere durch das Wiederaufleben der ursprünglichen Forderung gemäß § 144 Abs. 1 InsO den Zustand wiederherstellen soll, der ohne die anfechtbare Zahlung bestand. Diese Zielsetzung des Anfechtungsrechts begründet keine Rückbeziehung des umsatzsteuerrechtlichen Berichtigungstatbestandes, der erst durch die Rückzahlung verwirklicht wird (s. oben II.1.c).
- 28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.