

Der praktische Fall

Nachträgliche Forderungsanmeldung, unterlassene Vorsteuerberichtigung und Steuerstrafrecht – Ergänzende Lösungshinweise

von Steuerberater Gerd Tesch, Engelskirchen*

In der Rubrik „Der praktische Fall“ werden regelmäßig Fälle aus der alltäglichen Praxis und deren Lösung vorgestellt. Damit möchten wir uns Ihren Problemen widmen und auf Ihre Ideen und Anregungen eingehen. Sie können uns als Leser der InsbÜO gerne eigene Fälle mit Lösungen einsenden oder uns auch Fälle zur Lösung durch uns und zum Abdruck in dieser Rubrik übersenden. Bitte nutzen Sie folgende E-Mail-Adresse: michaela.heyn@gmx.de.

I. Einleitung

Im Juliheft der InsbÜO (2017, 288) erschien in der Rubrik „Der praktische Fall“ ein Beitrag von Prof. DR. SCHMITTMANN zur Thematik „Nachträgliche Forderungsanmeldungen, unterlassene Vorsteuerberichtigung und Steuerstrafrecht“. Der Autor ist aufgrund seiner alltäglichen praktischen Erfahrungen als Steuerberater im Umgang mit der in diesem Beitrag geschilderten Problematik Herrn Prof. DR. SCHMITTMANN für das Aufgreifen dieses Themas dankbar.

SCHMITTMANN beschreibt ausführlich die Berichtungspflichten des Insolvenzverwalters nach § 17 UStG in Bezug auf die Kenntnis des Insolvenzverwalters von ausstehenden Verbindlichkeiten, die daraus ggf. resultierenden strafrechtlichen Konsequenzen und die positiven Auswirkungen auf die steuerrechtlichen Pflichten nach Einrichtung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems.

Ergänzend zu diesen Erläuterungen von SCHMITTMANN sollen nachfolgend zusätzliche umsatzsteuerrechtliche Lösungsansätze bezogen auf die abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldungen gegeben werden, die sich für den zugrunde liegenden, sehr praxisbezogenen Fall anbieten.

II. Grundsätzliches zur Vorsteuerberichtigung

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG hat der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter des Schuldners (der Empfänger von Lieferungen und Leistungen ist) die Vorsteuer zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist.

Nach dem BFH-Urt. v. 9.12.2010¹ wird die der Umsatzsteuer unterliegende **Entgeltforderung** gegen den insolventen Schuldner als Leistungsempfänger **spätestens mit Verfahrenseröffnung** unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe **uneinbringlich**, wenn der Unternehmer eine Leistung vor Verfahrenseröffnung bezogen und das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt nicht entrichtet hat. Dazu nachfolgend mehr.

Bislang hat die Finanzverwaltung oftmals aus Vereinfachungsgründen die in den letzten 6 Monaten angemeldeten Vorsteuerbeträge pauschal als Rückforderungsbetrag zur Insolvenztabelle angemeldet.

Durch die aktuelle Entwicklung der BFH-Rechtsprechung² und die Handhabung zu § 55 Abs. 4 InsO aufgrund der BMF-Schreiben³ v. 9.12.2011, 17.1.2012, 20.5.2015 und 18.11.2015 dürfte dies nicht mehr geschehen. Wenn jedoch die Finanzverwaltung – wie in der Vergangenheit oftmals praktiziert – eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im **Rahmen einer Umsatzsteuervoranmeldungsberechnung schätzt**, hat der **Insolvenzverwalter** dieser **Forderung** bei Anmeldung zur Tabelle zu **widersprechen**. Gleichzeitig hat der Insolvenzverwalter seiner **Erklärungspflicht nachzukommen**, indem er für den gleichen Monat eine Umsatzsteuervoranmeldung einreicht, welche die betragsmäßig korrekte Vorsteuerberichtigung enthält. Insoweit bedarf es bei der Ermittlung des Vorsteuerkorrekturbetrags innerhalb des Büros des Insolvenzverwalters einer engen Abstimmung zwischen den Abteilungen Finanzbuchhaltung, Steuern und Tabellenführung.

Im **Idealfall** kann der Insolvenzverwalter den **korrekten Vorsteuerberichtigungsbetrag** aus der Finanzbuchführung bzw. Offenen Posten (OPOS)-Kreditorenliste **errechnen**. Ggf. müssen hierzu fehlende Buchführungsmonate aufgearbeitet werden. Sind hierzu **keine ausreichenden Unterlagen** zu beschaffen, sollte der Insolvenzverwalter selbst die **Möglichkeit einer sachgerechten Ermittlung** des Vorsteuerkorrekturbetrags nutzen, deren Grundlage die Gesamtheit aller in Betracht zu ziehenden Erkenntnisse ist. Dazu gehört bspw.:

* Der Verfasser ist Inhaber der auf Insolvenzsteuerrecht spezialisierten Tesch Kanzlei, Engelskirchen, Fachberater für Sanierung und Insolvenzverwaltung (DStV e.V.).

1 BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, Rn. 25 ff., InsbÜO 2011, 190 = ZInsO 2011, 823.

2 V. und XI. Senat: Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, ZInsO 2014, 2532, und Urt. v. 1.3.2016 – XI R 9/15, InsbÜO 2016, 431 = ZInsO 2017, 1633.

3 S. BUSCH/BÜKER InsbÜO 2016, 443.

- die vom Schuldner nachträglich erstellte Aufstellung über offene Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten und Dienstleister,
- der Ordner des Schuldners „Mahnungen + Schriftverkehr“,
- das dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens beigefügte Gläubigerverzeichnis in der Gerichtsakte,
- die zahlenmäßige Wertermittlung und Berechnung des Postens „Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten und Dienstleistern“ bei Erstellung des Eröffnungsgutachtens,
- die zur Tabelle angemeldeten Insolvenzforderungen.

Die **Ermittlung** des zahlenmäßigen **Vorsteuerkorrekturbetrags** nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG sollte dem Finanzamt auf einem **gesonderten Blatt zur Umsatzsteuervoranmeldung**, welches mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ gekennzeichnet ist, bekannt gegeben werden. Gleichzeitig ist beim Umsatzsteuervoranmeldungsformular Zeile 75, Kennziffer 23 eine „1“ einzutragen.

Es ist absolut **entscheidend**, ob die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG vom **Insolvenzverwalter** selbst im Rahmen einer Voranmeldung unter der alten Steuer Nummer **erklärt** oder der Berichtigungsanspruch von der **Finanzverwaltung geschätzt** wurde.

Erkennt der Insolvenzverwalter später im weiteren Verlauf des Verfahrens, dass seine **ursprüngliche Berechnung** der Vorsteuerkorrektur **unrichtig oder unvollständig** war, so ist er verpflichtet, dies **unverzüglich** anzuzeigen und die erforderliche **Richtigstellung** vorzunehmen. Dies geschieht durch die Abgabe einer **berichtigten** Umsatzsteuervoranmeldung für den gleichen Monat. Für die Berichtigung wäre im Formular bei der Kennziffer 10 eine „1“ einzutragen.

Es bleibt festzustellen, dass der **Insolvenzverwalter** seiner **Ermittlungs- und Erklärungspflicht** in jedem Insolvenzfall nachzukommen hat. Mit der Beschaffung der hierzu notwendigen Unterlagen sollte der vorläufige Insolvenzverwalter bereits unverzüglich nach Bestellung beginnen. Die alltägliche Praxis zeigt, dass die Erfolgchance zu diesem Zeitpunkt am größten ist. Dies gilt umso mehr nach der aktuell veröffentlichten **Rundverfügung der OFD Frankfurt/M.** v. 12.7.2017.⁴ Nach dieser bestehen keine Bedenken, als **Vorsteuerrückforderungsbetrag** nach § 17 UStG **vorläufig** die in den letzten 12 Monaten vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens geltend gemachten Vorsteuerbeträge zur Insolvenztabelle **anzumelden**, da eine Richtigstellung nach Bestreiten durch den Insolvenzverwalter (§ 176 InsO) möglich ist.

III. Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit

Wird – wie in dem praktischen Fall von SCHMITTMANN offensichtlich gegeben – kein vorläufiger Insolvenz-

verwalter (egal ob schwach oder stark) bestellt, tritt „rechtliche Uneinbringlichkeit“ mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein.

Bei der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters – wie in der heutigen Praxis üblich – mit allgemeinen Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt. InsO) und dem Recht auf Forderungseinzug tritt die rechtliche Uneinbringlichkeit bereits im Augenblick der Anordnung des vorläufigen Insolvenzverfahrens und damit vor der Insolvenzeröffnung ein.

Ebenfalls sofort tritt rechtliche Uneinbringlichkeit ein bei Anordnung einer starken vorläufigen Verwaltung.

IV. Steuerliche Meldungen

Nachfolgend wird nunmehr genau geschildert, für welche Zeiträume welche Beträge zu melden sind.

1. Beispielsfall: Insolvenzeröffnung am 1.2.2016

Maßgebend für die negative Vorsteuerkorrektur⁵ sind die vorsteuerbehafteten, noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten im Zeitpunkt des Eintritts der rechtlichen Uneinbringlichkeit. Das Finanzamt erlangt durch die Korrektur einen Steuerrückzahlungsanspruch. Dieser ist als Insolvenzforderung i.S.v. § 38 InsO einzuordnen und führt zu einer Erhöhung der Insolvenzforderungen. Die Vorsteuern aus Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten und Dienstleistern, welche auch vom Schuldner bereits vor Insolvenzantragstellung geltend gemacht wurden, betragen gemäß den vorhandenen Geschäftsunterlagen 38.000 €. Bei den heranzuziehenden Geschäftsunterlagen handelt es sich in der Praxis um die (fortzuführende) Finanzbuchführung und die (abgestimmte) OPOS-Saldenliste der Kreditoren. Bei dem gegebenen Sachverhalt hat der Insolvenzverwalter im Rahmen der abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldung am 10.2.2016 für den Monat Januar 2016 unter der „alten“ Steuernummer eine negative Vorsteuerkorrektur i.H.v. 38.000 € zu erklären.

Nicht entscheidend ist in dem Fall, dass die Gesamtsumme der **angemeldeten** Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten und Dienstleistern 119.000 € betrug, denn es kommt auf die **Kenntnis von den ausstehenden Verbindlichkeiten** und nicht auf die Geltendmachung durch die Gläubiger an und so auch nicht auf die Feststellung. Falls die Finanzbuchhaltungsverbindlichkeiten einmal niedriger sein sollten als die Summe der angemeldeten Verbindlichkeiten, ist die Letztere entscheidend und nicht die Summe der festgestellten Forderungen, denn ein Bestreiten kann die Ursache auch in der fehlenden Vorlage eines Beleges haben, aber die Forderung des Gläubigers an sich kann dennoch bestehen.

⁴ Rundverfügung der OFD Frankfurt/M. v. 12.7.2017 – S 7105 A-21-St 110.

⁵ Negativ = ursprüngliche Vorsteueranmeldung war zu hoch, wird nunmehr korrigiert, weil Rechnungen nicht beglichen wurden.

Anmerkung zum Forderungseinzug:

Das gleiche Vorgehen, wie vorstehend beschrieben, würde sinngemäß für noch nicht ausgeglichene, umsatzsteuerbehaftete Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gelten, die der insolvente Schuldner gegenüber Dritten, also seinen Kunden, hätte. Hier wäre eine Umsatzsteuerkorrektur (keine Vorsteuerkorrektur) vorzunehmen. Dabei werden negative Umsätze deklariert, was folglich zu einer Minderung der Insolvenzforderungen führt, denn die Umsatzsteuer aus den erstellten Rechnungen an die Kunden wurde im Rahmen der Soll-Besteuerung vom Insolvenzschuldner angemeldet. Durch diese Korrektur entsteht ein Steuererstattungsanspruch, der die Höhe der Insolvenzforderungen zugunsten des insolventen Schuldners verringert.

2. Beispielfall: Nachträgliche Forderungsanmeldungen im September 2016

Im beschriebenen Fall von SCHMITTMANN melden im September 2016 zwei weitere Lieferanten Forderungen i.H.v. 357.000 € zur Insolvenztabelle nach, welche auch in einem nachträglichen Prüfungstermin festgestellt wurden. Offensichtlich waren die OPOS der Kreditoren innerhalb der Finanzbuchhaltung nicht abgestimmt. Zur Insolvenztabelle waren von Lieferanten und Dienstleistern bislang 119.000 € angemeldet worden. Nunmehr kommen die weiteren zwei Verbindlichkeiten hinzu, was im Ergebnis zu einer Gesamtsumme von 476.000 € führt (119.000 € + 357.000 €). Die darin enthaltene Vorsteuer beträgt insgesamt 76.000 €. Die vom Insolvenzverwalter bereits erklärte negative Vorsteuerkorrektur aus Nr. 1 betrug 38.000 €, sodass eine Erhöhung der Korrektur um weitere 38.000 € notwendig wird. Der Insolvenzverwalter hat vorbehaltlich der nachfolgenden Ausführungen für den VAZ⁶ Januar 2016 eine **berichtigte** Umsatzsteuervoranmeldung mit einer **insgesamt negativen** Vorsteuerkorrektur i.H.v. **76.000 €** abzugeben. Für die Berichtigung wäre im Formular bei der Kennziffer 10 eine „1“ einzutragen.

3. Berichtigung Finanzbuchhaltung Januar 2016

Gemäß den geprüften Tabellenforderungen liegen noch nicht bezahlte Rechnungen mit gesonderten Umsatzsteuerausweisen mit einer Brutto-Gesamtsumme von 476.000 € vor. Die Kreditoren der Finanzbuchhaltung wurden offensichtlich im Januar 2016 nicht mehr vollständig verbucht. Bisher gebucht wurden lediglich offene Brutto-Lieferanten- und Dienstleisterrechnungen i.H.v. 238.000 € und die hieraus geltend gemachte Vorsteuer von 38.000 €, im Ergebnis also zahlenmäßig nur die Hälfte.

Die Insolvenztabelle zeigt aber, dass es höhere offene Verbindlichkeiten gab. Die OPOS der Kreditorenbuchhaltung sind innerhalb der Finanzbuchführung

mit den Forderungsanmeldungen laut Tabelle im Einzelnen abzustimmen und nach zu buchen, sodass im Ergebnis die Finanzbuchhaltung zumindest auch die noch offenen Verbindlichkeiten laut Tabelle i.H.v. 476.000 € und die abzugsfähige Vorsteuer mit insgesamt 76.000 € ausweist.

Davon ausgehend, dass die zur Tabelle nachgereichten und (evtl. teilweise) noch nicht verbuchten Rechnungen ein Rechnungsdatum v. Januar 2016 tragen, sind die bisher noch nicht angemeldeten **positiven**⁷ Vorsteuern i.H.v. 38.000 € als abzugsfähige Vorsteuern zusätzlich im Rahmen der **berichtigten** Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar 2016 zu berücksichtigen, d.h., sie sind erstmalig als Vorsteuer zu melden.

Eine **negative Korrektur der Vorsteuer** nach Nr. 2 **setzt voraus**, dass positive Vorsteuer, also ein dementsprechender **Vorsteuerabzug** vom Schuldner geltend gemacht wurde. Das war hier bisher nicht im vollen Umfang der Fall. Wenn die Vorsteuer also vom Schuldner gar nicht als Erstattung beantragt wurde, kann auch nicht korrigiert werden, sodass hier beide Meldungen (erstmaliger Vorsteuerabzug = positiv und 1. Korrektur = negativ) zu erfolgen haben. Diese positive und negative Meldung in einem Monat wirkt sich zahlenmäßig neutral aus, weil sich dann Null ergibt.

Das Umsatzsteuervoranmeldungsformular kennt mit der Kennziffer „66“ nur eine Spalte „Abzugsfähige Vorsteuerbeträge“. Die Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar 2016 entfällt mangels zahlenmäßiger Auswirkung in der Vorsteuerspalte. Die vorstehenden Sachverhalte und deren Verlauf sind aber in der Steuerakte des Insolvenzverwalters sorgfältig zu dokumentieren.

4. Finales umsatzsteuerrechtliches Lösungsergebnis

- Nach Nr. 1 hat der Insolvenzverwalter innerhalb der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Januar 2016 unter der „alten“ Steuernummer eine **negative** Korrektur der Vorsteuer i.H.v. 38.000 € zu erklären.
- Aus dem Sachverhalt nach Nr. 2 ergibt sich eine weitere **negative** Korrektur der Vorsteuer um zusätzliche 38.000 €.
- Aus dem Sachverhalt nach Nr. 3 ergibt sich eine **positive** Korrektur der Vorsteuer in Form von zusätzlich abzugsfähigen Vorsteuern, ebenfalls in einer Höhe von 38.000 €.
- Die **negative** Vorsteuerkorrektur nach Buchst. b) hebt sich durch die **positive** Vorsteuerkorrektur nach Buchst. c) **zahlenmäßig auf null** auf. Damit **entfällt** die Vornahme einer **berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung**.

⁶ VAZ = Voranmeldungszeitraum.

⁷ Positiv = Vorsteuer wird erstmals geltend gemacht und eine Erstattung begehrt.

e) Es bedarf einer engen Abstimmung zwischen der Tabellenabteilung und der buchhalterischen sowie der Insolvenzsteuerabteilung. Die Einrichtung eines Kontrollsystems ist unbedingt notwendig. Jedoch befreit dies nicht von der Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.

5. Ergänzender Hinweis bzgl. Quotenzahlung

Bei einer anteiligen Befriedigung der Forderungen der Insolvenzgläubiger aufgrund einer etwaigen späteren **Quotenauszahlung** sieht § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG die erneute Berichtigung der Vorsteuer vor. Die Auszahlung der Quote führt jedoch zu keinem **eigenständigen neuen** Vorsteueranspruch zugunsten des Insolvenzschuldners. Es wird lediglich betragsmäßig der ursprüngliche Betrag der ersten Vorsteuerberichtigung mit der Quotenauszahlung korrigiert.⁸ Es handelt sich folglich um eine Korrektur der Korrektur. Durch die Auszahlung der Quote wird jedoch ein neuer eigenständiger materiell-rechtlicher **Berichtigungstatbestand** des § 17 Abs. 2 UStG nach Insolvenzeröffnung verwirklicht und begründet, sodass das Aufrechnungsverbot gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO greift.⁹ Die 2. Vorsteuerkorrektur ist unter der Massesteuernummer anzumelden. Hierdurch entsteht im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung ein Umsatzsteuerüberschuss, welcher seitens der Finanzverwaltung zugunsten der Masse auszusahlen ist.

Die vom Insolvenzverwalter konsequent am Ende des Verfahrens durchzuführende **zweite Vorsteuerkorrektur zugunsten der Masse** setzt also voraus, dass der Insolvenzverwalter zum Zeitpunkt des Eintritts der „rechtlichen Uneinbringlichkeit“ (s. III.) auch tatsächlich im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuerjahreserklärung

unter der „alten“ Steuernummer (Insolvenzforderung) die erste Vorsteuerkorrektur erklärt hat. Dies ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen. Sollte dies nicht der Fall sein, sind in allen offenen Umsatzsteuerfällen die **Berichtigung und die Anzeigepflicht unverzüglich nachzuholen**. Durchgeführte Schätzungen seitens der Finanzverwaltung befreien auch hier nicht von der Erklärungspflicht und können steuerstrafrechtliche Konsequenzen haben. Darüber hinaus vertreten einige Finanzämter die Auffassung,¹⁰ dass bei einer **Schätzung** keine Anwendung der BFH-Rechtsprechung v. 25.7.2012¹¹ vorliegt – nach der ein Aufrechnungsverbot besteht –, sondern nur eine Tabellenkorrektur und damit lediglich eine Korrektur der ursprünglichen Schätzung, welche vor Insolvenzeröffnung begründet wurde, sodass die Aufrechenbarkeit mit Insolvenzforderungen gegeben ist. Entscheidend ist aus Sicht der Finanzverwaltung, ob die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG vom Insolvenzverwalter im Rahmen der Voranmeldung unter der alten Steuernummer erklärt wurde oder der Berichtigungsanspruch von der Finanzverwaltung geschätzt wurde.

⁸ So auch WAZA/UHLÄNDER/SCHMITTMANN, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl., Rn. 2124.

⁹ Vgl. BFH, Ur. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, InsbürO 2013, 197 = ZInsO 2012, 2142; s. auch BUSCH/BREY/BÜKER InsbürO 2017, 284.

¹⁰ Zzt. keine bundeseinheitliche Abstimmung.

¹¹ BFH, Ur. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, InsbürO 2013, 197 = ZInsO 2012, 2142.