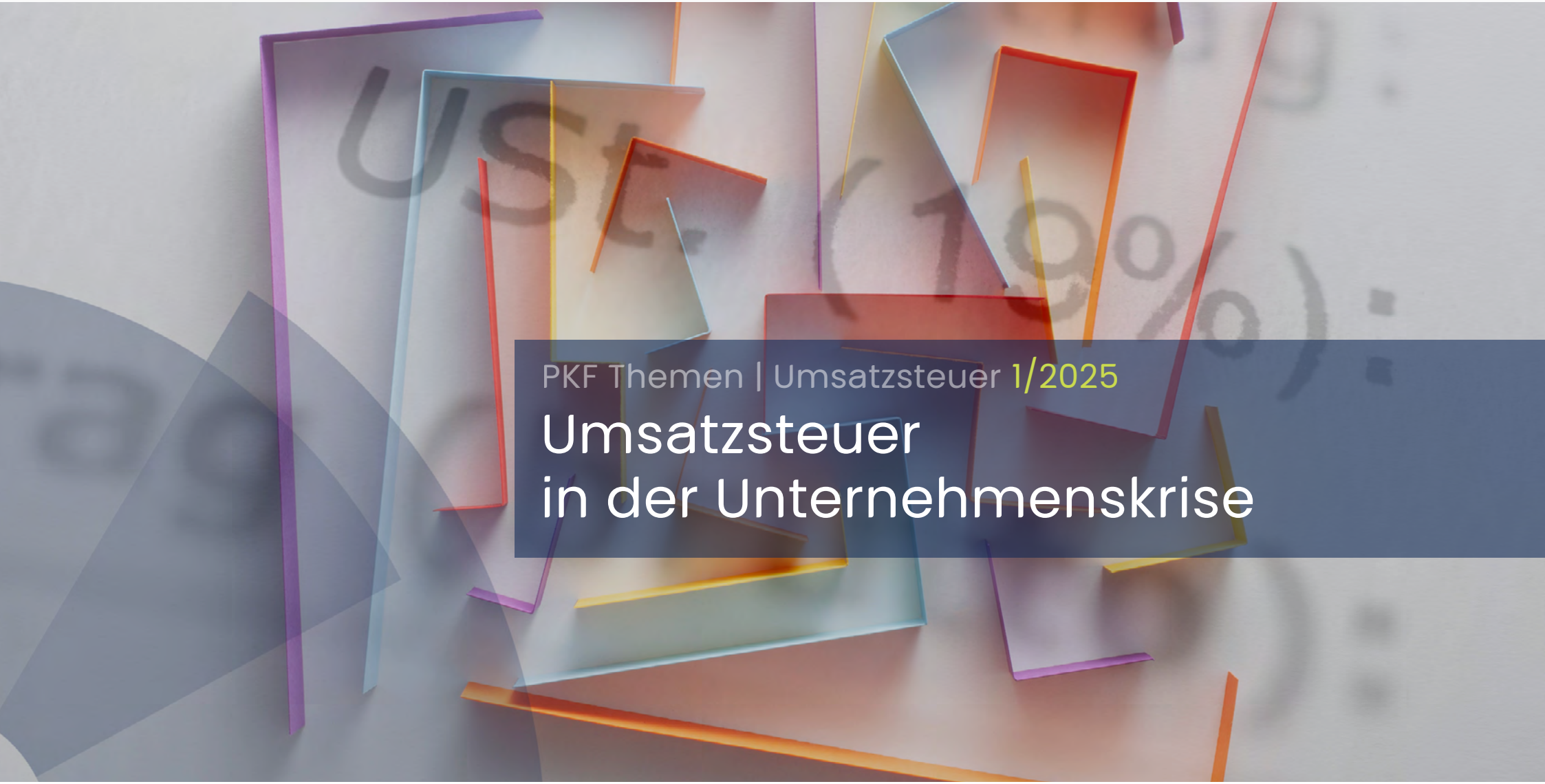
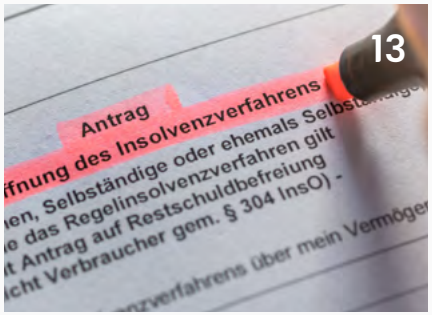


PKF Themen | Umsatzsteuer 1/2025

Umsatzsteuer in der Unternehmenskrise

Inhalt





Editorial 3

Top-Thema
Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen: Auswirkungen auf die Umsatzsteuer 4

Umsatzsteuerliche Haftungsrisiken der Geschäftsführer in der Unternehmenskrise: Entstehung und Vermeidung 10

Unternehmereigenschaft im Insolvenzfall: Rechtliche Rahmenbedingungen und praktische Konsequenzen 13

Die umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz: Rechtslage und Folgen 17

Berichtigung der Umsatzsteuer bei Zahlungsausfällen: Pflichten für leistende Unternehmen 22

Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Insolvenzverwalters: Anwendung aktueller BFH-Rechtsprechung 24

Pflichten und Fallstricke beim Wechsel von der Soll- zur Ist-Versteuerung 27

Digitalisierung zwecks Effizienzsteigerung im Umsatzsteuer-Management 31

Anhang
Die Autoren aus dem PKF Deutschland Team 33
Impressum 34

Editorial

In Unternehmenskrisen stehen meist die Liquidität und die Sanierung im Vordergrund. Dabei geraten umsatzsteuerliche Pflichten oft in den Hintergrund – mit potenziell gravierenden Folgen. Fehler bei der Abgabe von Voranmeldungen, dem Vorsteuerabzug oder der Steuererhebung können nicht nur zu **Nachforderungen** führen, sondern auch **straf- und haftungsrechtliche Konsequenzen** nach sich ziehen.

Die folgenden Beiträge zeigen auf, welche umsatzsteuerlichen Risiken typischerweise in der Krise auftreten und wie sie frühzeitig erkannt und vermieden werden können. Dabei geben wir Ihnen im ersten Beitrag zunächst einen Überblick über die in der Praxis **wichtigen Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen** wie Anteils- und Betriebsübertragungen mit ihren Auswirkungen auf die Umsatzsteuer. Anschließend werden umsatzsteuerliche **Haftungsrisiken der Geschäftsführer** in der Unternehmenskrise thematisiert; denn die Umsatzsteuer ist kein „gewöhnlicher" Posten in der Buchhaltung. Sie gilt im Krisenfall als besonders sensibler Bereich, bei dem Geschäftsführer sehr schnell in eine persönliche Haftung geraten können. Wer insbesondere in Krisenzeiten rechtzeitig handelt, professionellen Rat einholt und Entscheidungen nachvollziehbar dokumentiert, kann sein Haftungsrisiko auf ein Minimum reduzieren.

Es folgen rechtliche Rahmenbedingungen und praktische Konsequenzen dazu, wie es sich mit der **Unternehmereigenschaft im Insolvenzfall** verhält, bevor dann die Besonderheiten der **Organschaft in der Insolvenz** erläutert werden. Zwar ist die umsatzsteuerliche Organschaft ein bewährtes Gestaltungsinstrument zur Vereinfachung der steuerlichen Behandlung konzerninterner Leistungen. Allerdings sind die rechtlichen und steuerlichen Folgen gravierend, wenn innerhalb dieser Struktur eine Insolvenz eintritt. Unternehmen sollten daher frühzeitig, d.h. bereits bei sich abzeichnenden Zahlungsproblemen der Organgesellschaft oder des Organträgers, überlegen, wie sich die beteiligten Unternehmen im Falle einer Insolvenz umsatzsteuerlich aufstellen wollen.

Umfängliche Pflichten für leistende Unternehmen bringt die **Berichtigung der Umsatzsteuer bei Zahlungsausfällen** mit sich. Lässt sich der Insolvenzfall nicht abwenden, ist dann auch der **Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Insolvenzverwalters** zu verbuchen. Hier gilt es, aktuelle BFH-Rechtsprechung zu beachten. Eine liquiditätsfördernde Maßnahme könnte der **Wechsel von der Soll- zur Ist-Versteuerung** sein. Aber auch hier lauern Fallstricke, die es zu vermeiden gilt.

Abschließend finden Sie Hinweise dazu, wie Sie über Digitalisierungsmaßnahmen eine spürbare **Effizienzsteigerung im Umsatzsteuer-Management** bewirken können.

Ziel ist es insgesamt gesehen, das **Bewusstsein für die Relevanz umsatzsteuerlicher Aspekte in angespannten Unternehmenslagen** zu schärfen – denn gerade in der Krise ist steuerliche Sorgfalt oft entscheidend. Wir unterstützen Sie gerne mit unserer fachlichen Expertise – sprechen Sie uns an, um für Ihren Fall maßgeschneiderte Lösungen auf den Weg bringen zu können.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

Top-Thema

Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen: Auswirkungen auf die Umsatzsteuer



Um vor und auch in Krisensituationen – verursacht etwa durch wirtschaftliche Abschwünge, veränderte Marktbedingungen oder andere interne und externe Faktoren – den Fortbestand und somit die Existenz der Unternehmen zu sichern, können verschiedene Restrukturierungs- und Sanierungsmaßnahmen ergriffen werden. Hierbei spielen steuerliche Aspekte, insbesondere auch die aus den Maßnahmen erwachsenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen, eine wichtige Rolle.

1. Vorsteuerabzug auf Restrukturierungs- und Sanierungskosten

Eine regelmäßig in Unternehmenskrisen auftretende Frage betrifft die umsatzsteuerliche Behandlung von Restrukturierungs- und Sanierungskosten. Gerade in der Phase der Restrukturierung oder Vorbereitung einer insolvenzvermeidenden Lösung ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen in Rechnung gestellte Vorsteuern geltend gemacht werden können. Grundsätzlich gilt hierbei:

Aufwendungen im Rahmen einer Sanierung berechtigen dann zum Vorsteuerabzug, wenn ein direkter und nachweisbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen unternehmerischen Ausgangsumsätzen besteht. Problematisch wird dies, wenn die betreffenden Leistungen im Kontext nichtunternehmerischer Aktivitäten oder von der Umsatzsteuer befreiter Vorgänge stehen – etwa bei rein finanzierungsbezogenen Maßnahmen. In solchen Fällen ist der Vorsteuerabzug regelmäßig ausgeschlossen, was sich in der Krisenlage zusätzlich belastend auf die Liquiditätssituation des Unternehmens auswirken kann.

2. Restrukturierung zur Abwendung von Krisensituationen

Restrukturierungen verfolgen das Ziel, Aufbau und Abläufe eines Unternehmens dauerhaft an veränderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen anzupassen. Sie umfassen u.a. organisatorische, betriebswirtschaftliche oder gesellschaftsrechtliche Maßnahmen, die häufig bereits durchgeführt werden, bevor das Unternehmen in eine Krise gerät – etwa zur Vorbereitung einer Sanierung oder zur Vermeidung der Zahlungsunfähigkeit. Auch aus umsatzsteuerlicher Sicht bedarf die Restrukturierung einer sorgfältigen Analyse, da zahlreiche Maßnahmen steuerlich relevante Vorgänge auslösen können. Nachfolgend wird auf fünf solcher Maßnahmen näher eingegangen.

2.1 Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen

Im Zuge konzerninterner Restrukturierungen kommt es häufig zu Übertragungen von Vermögenswerten, Beteiligungen oder ganzen Betriebseinheiten zwischen verbundenen Unternehmen. Obwohl diese Maßnahmen wirtschaftlich innerhalb des Konzerns verbleiben und aus Sicht des Gesamtunternehmens vielfach als „neutral“ erscheinen, können sie aus umsatzsteuerlicher Sicht sehr wohl steuerbare und ggf. steuerpflichtige Vorgänge darstellen.
Grundsätzlich gilt: Wird ein Wirtschaftsgut – etwa ein Grundstück, eine Maschine oder ein immaterielles Wirtschaftsgut – von einer Konzerngesellschaft auf eine andere übertragen, liegt (sofern keine Ausnahme greift) umsatzsteuerlich eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt vor (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Hinweis
Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger eine selbstständige juristische Person ist, die nicht Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft mit dem leistenden Unternehmen ist. In diesen Fällen ist die Übertragung grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, woraus sich je nach Art des Wirtschaftsguts und dessen bisheriger Verwendung u.U. auch Vorsteuerberichtigungen ergeben können.

2.2 Geschäftsveräußerung im Ganzen

Eine bedeutende Ausnahme stellt die sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) dar. Wird im Rahmen der Umstrukturierung eine wirtschaftlich abgrenzbare unternehmerische Tätigkeit – z.B. ein Betrieb oder ein Teilbetrieb – als fortführungsfähige Einheit auf einen anderen Rechtsträger übertragen, handelt es sich nicht um einen steuerbaren Umsatz. Die Voraussetzungen hierfür sind jedoch streng: Neben der Übertragung der materiellen und immateriellen Betriebsgrundlagen muss die Empfängergesellschaft die unternehmerische Tätigkeit mit den übernommenen Wirtschaftsgütern fortsetzen. Letzteres ist oft schwer nachweisbar, insbesondere dann, wenn ein wirtschaftlich strauchelndes Geschäft trotz Sanierungsbemühungen am Ende tatsächlich nicht fortführbar ist.

Hinweis
Fehlt es an einem der Merkmale für die Geschäftsveräußerung im Ganzen – etwa bei bloßer Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern oder Beteiligungen ohne organisatorischen Zusammenhang – liegen steuerbare Umsätze vor (mehr dazu später in dem Exkurs „Unternehmenserwerb als Restrukturierungs- oder Sanierungsmaßnahme“, S. 8).

2.3 Übertragung von Beteiligungen

Auch bei der Übertragung von Beteiligungen ist Vorsicht geboten: Während der Verkauf einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung i.d.R. als steuerfreie Leistung gilt (§ 4 Nr. 8 Buchst. f UStG), können damit verbundene Leistungen – etwa Managementunterstützung, Mitveräußerung von Dienstleistungsverträgen oder die Übertragung von Know-how – eigenständige, steuerbare Leistungen darstellen. Um gemischte oder verdeckte Leistungsbeziehungen zutreffend steuerlich einzuordnen, ist daher eine detaillierte Prüfung der Vertragsinhalte unerlässlich.

Hinweis
Hinzu kommen potenzielle Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG, wenn im Rahmen der Umstrukturierung bezogene Leistungen einer anderen Verwendung zugeführt werden – etwa, wenn ursprünglich für steuerpflichtige Ausgangsumsätze verwendete Wirtschaftsgüter auf eine nicht vorsteuerabzugsberechtigte Einheit übergehen.

2.4 Auflösung umsatzsteuerlicher Organschaften

Eine weitere Herausforderung stellt die Auflösung umsatzsteuerlicher Organschaften im Zuge strukturveller Änderungen dar. Die Beendigung der finanziellen Eingliederung – z.B. durch Veräußerung von Tochtergesellschaften, Verschmelzungen, Ausgliederungen oder Veränderungen der Gesellschafterstruktur – führt zum Wegfall der umsatzsteuerlichen Organschaft.

Empfehlung
Dies hat weitreichende umsatzsteuerliche Folgen, die sowohl im Vorfeld der Maßnahme zu analysieren als auch während der Umsetzungsphase aktiv zu steuern sind.

2.5 Vorsicht bei zeitlich gestreckten Restrukturierungen

Besondere Vorsicht ist bei zeitlich gestreckten Restrukturierungen geboten, da Unklarheiten über Beginn und Ende der Organschaft leicht zu Fehlern in der Deklaration führen können. Die Finanzverwaltung prüft die Voraussetzungen für das Bestehen einer Organschaft streng, wobei insbesondere die tatsächliche Umsetzung der finanziellen Eingliederung anhand gesellschaftsrechtlicher und praktischer Kriterien beurteilt wird. Änderungen im Gesellschafterkreis oder in der Geschäftsführung können somit bereits vor der formellen Umsetzung der Restrukturierung zum Ende der Organschaft führen – mit der Folge, dass vermeintlich umsatzsteuerneutrale Innenumsätze rückwirkend der Steuer unterliegen.

Hinweis
Zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen, die sich im Zuge eines Wegfalls der Organschaft ergeben, werden in diesem Themenheft in dem Beitrag „Insolvenz und Organschaft“ nähere Angaben gemacht (S. 17).

3. Sanierungsmaßnahmen zur Wiederherstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Im Rahmen einer Sanierung – also in bereits eingetretenen Krisensituationen – greifen Unternehmen auf eine Vielzahl von Maßnahmen zurück, um ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wiederherzustellen. Diese reichen von operativen Restrukturierungen über gesellschaftsrechtliche Eingriffe bis hin zu Verzichts- und Stundungsvereinbarungen mit Gläubigern. All diese Maßnahmen sind nicht nur bilanziell und ertragsteuerlich bedeutsam, sondern werfen regelmäßig auch komplexe umsatzsteuerliche Fragestellungen auf.

3.1 Forderungsverzicht

So sind im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen (Teil-)Forderungsverzichte durch Lieferanten, Dienstleister oder Kreditgeber ein gängiges Instrument zur kurzfristigen Verbesserung der Liquidität und zur Reduzierung der Passivlast. Diese wirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen haben jedoch umsatzsteuerlich erhebliche Relevanz, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Berichtigung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG und der Vorsteuerbeträge, die das Unternehmen vom Finanzamt erhalten hat. Denn kommt es nachträglich zu einer Minderung des Entgelts – etwa durch einen vertraglich vereinbarten Erlass oder durch einen Teilverzicht auf eine fällige Forderung –, ist der geschuldete Steuerbetrag entsprechend zu berichtigen. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen der Leistende die Leistung bereits versteuert hat und die Korrektur nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG aufgrund einer nachträglichen Änderung der Gegenleistung vorzunehmen ist.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift ist jedoch, dass es sich um eine einvernehmlich vereinbarte Entgeltminderung handelt. Die bloße Abschreibung uneinbringlicher Forderungen – etwa infolge der Insolvenz des Schuldners oder der Einschätzung einer wirtschaftlichen Notlage – reicht für eine Berichtigung i.S. des § 17 UStG im Regelfall nicht aus, solange keine tatsächliche Entgeltminderung zwischen den Vertragsparteien vereinbart wurde. In Bezug auf die genaue Differenzierung der Uneinbringlichkeit des § 17 UStG wird auf den Teil „Vorsteuerabzug bei Zahlungsausfällen" verwiesen (S. 22).

Zugleich ist auf Seiten des Leistungsempfängers, also des sanierungsbedürftigen Unternehmens, eine entsprechende Berichtigung der zuvor in Anspruch genommenen Vorsteuer vorzunehmen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Vorsteuerberichtigung erfolgt dabei im gleichen Umfang und im gleichen Zeitraum wie die Entgeltminderung beim leistenden Unternehmer.

Hinweis
Dies führt in der Praxis häufig zu Liquiditätsbelastungen in der Krise, da sich durch die Minderung der abzugsfähigen Vorsteuer eine zahlungswirksame Steuerschuld ergibt – auch wenn dem Unternehmen faktisch ein Schuldenerlass gewährt wurde.

3.2 Kapitalherabsetzungen, Rangrücktritte, Zuschüsse

Sanierungsmaßnahmen mit gesellschaftsrechtlichem Charakter – etwa Kapitalherabsetzungen, Rangrücktritte oder Gesellschafterzuschüsse – sind grundsätzlich nicht als entgeltlicher Leistungsaustausch zu werten und somit umsatzsteuerlich nicht relevant. Allerdings kann sich eine Steuerpflicht dann ergeben, wenn mit diesen Vorgängen zusätzliche Leistungen verbunden sind, die über die bloße Kapitalmaßnahme hinausgehen – wie z.B. in Form von Gegenleistungen des Unternehmens für einen Schuldverzicht. Um also spätere Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollte bereits im Rahmen der Vertragsgestaltung sichergestellt werden, dass der Charakter der Maßnahme klar dokumentiert und ggf. von etwaigen entgeltlichen Leistungen abgegrenzt wird.

Hinweis
Nicht zuletzt ist auch der Unternehmensverkauf eine Sanierungsmaßnahme. Auf diesen und seine Tücken in Bezug auf die Sonderregelungen von Geschäftsveräußerungen im Ganzen wird in dem nachfolgenden Exkurs näher eingegangen.

4. Exkurs: Unternehmenserwerb als Restrukturierungs- oder Sanierungsmaßnahme

Unternehmen können im Rahmen von Restrukturierungs- oder Sanierungsmaßnahmen grundsätzlich auf zwei Wegen durch Investoren übernommen werden:

- entweder durch einen sog. Asset Deal, bei dem gezielt einzelne Vermögenswerte übertragen werden,
- oder durch einen Share Deal, bei dem Anteile an dem Unternehmen den Eigentümer wechseln.

4.1 Asset Deal: Verkauf einzelner Vermögenswerte

Beim Asset Deal verkauft der Veräußerer nicht das Unternehmen als Ganzes, sondern einzelne Wirtschaftsgüter wie Maschinen, Immobilien, Vorräte, immaterielle Vermögenswerte (z. B. Markenrechte, Kundenstämme) sowie Verträge. Der Käufer entscheidet i.d.R., welche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten er übernimmt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist zu berücksichtigen, dass eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen, kurz: GiG (§ 1 Abs. 1a UStG), vorliegen kann, wenn die gesamten wesentlichen Betriebsgrundlagen in Folge eines Asset Deals auf einen Erwerber übertragen werden.

Eine GiG liegt vor, wenn der Erwerber alle Vermögensgegenstände übernimmt, die notwendig sind, um das Unternehmen fortführen zu können, und der Erwerber den Geschäftsbetrieb tatsächlich fortführt. Eine GiG ist stets ausgeschlossen, wenn der Erwerber das Unternehmen nach dem Erwerb abwickelt. Gleiches gilt, wenn die erworbenen Vermögensgegenstände weiterhin unternehmerisch genutzt werden, jedoch für eine andere Betätigung. Ein solcher Fall liegt vor, wenn z.B. eine Immobilie vom Vermieter auf den Mieter übergeht und der neue Eigentümer (der ursprüngliche Mieter) die Immobilie zur unternehmerischen Selbstnutzung erwirbt. Der bisherige Vermietungsbetrieb wird somit nicht mehr fortgesetzt.

Aufgrund der GiG tritt der Erwerber vollständig in die Fußstapfen des Veräußerers ein. Dies hat zur Folge, dass auch die Vorsteuerberichtigungszeiträume des Veräußerers auf den Erwerber übergehen. Entsprechend kann die Nutzungsänderung eines Gegenstands eine Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG) auslösen, z.B. Wechsel bei Vermietungen von einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung zu einer umsatzsteuerfreien Vermietung. Die GiG ist jedoch selbst kein Ereignis, dass eine Vorsteuerkorrektur auslöst.

Hinweis
Tritt der Fall ein, dass keine GiG gegeben ist (so aufgrund einer sog. Unternehmenszerschlagung oder weil der Erwerber das Unternehmen nicht fortführen wird), liegen lediglich Einzelübertragungen von Vermögensgegenständen vor, die unter die allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätze fallen.

4.2 Share Deal: Übernahme des Rechtsträgers

Eine weitere Möglichkeit des Unternehmenserwerbs stellt der Share Deal dar. Hierbei erfolgt ein Austausch der Gesellschafter; entsprechend werden nicht einzelne Assets veräußert, sondern der betreffende Rechtsträger wird übernommen. Im Falle des Share-Deals erfolgt der Verkauf der Beteiligung an dem Unternehmen, das in Schieflage geraten ist. Die bestehenden Rechte und Pflichten sowie Chancen und insbesondere Risiken gehen auf den neuen Gesellschafter in Form der bisherigen Unternehmensstruktur über.

Im Gegensatz zum Asset Deal wird der Share Deal grundsätzlich als umsatzsteuerbefreiter Vorgang qualifiziert. Es besteht jedoch die Möglichkeit, eine Option (§ 9 UStG) zur Steuerpflicht in Anspruch zu nehmen, sodass ggf. ein steuerpflichtiger Vorgang vorliegt.

Empfehlung
Unabhängig von der Übergangsform ist es aus steuerlicher Sicht ratsam, in die Unternehmenskaufverträge entsprechende Klauseln aufzunehmen, die sowohl im Falle einer vorliegenden GiG als auch bei einer nicht vorliegenden GiG negative Auswirkungen aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung abfangen.

Fazit
Die Wahl der passenden Restrukturierungs- oder Sanierungsmaßnahmen hängt stark vom jeweiligen Stadium der Unternehmenskrise ab. Eine frühzeitige Erkennung einer anstehenden Unternehmenskrise und damit auch das frühzeitige Entgegenwirken mit entsprechenden Maßnahmen stellt oftmals eine gute Chance dar, um eine Insolvenz zu vermeiden. Es können auch innerhalb des Insolvenzverfahrens noch passende Sanierungsmaßnahmen ergriffen werden, um für das Unternehmen eine geordnete Abwicklung zu gewährleisten oder es sogar wieder auf einen angemessenen Erfolgskurs zu bringen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist dabei besondere Sorgfalt geboten: Aufgrund der Vielschichtigkeit und Individualität solcher Maßnahmen müssen deren steuerliche Folgen im Einzelfall sorgfältig analysiert werden. Ohne eine fundierte steuerliche Prüfung besteht die Gefahr erheblicher umsatzsteuerlicher Risiken – etwa durch ungewollte Steuerpflichten, Vorsteuerberichtigungen oder die Versagung des Vorsteuerabzugs.

Umsatzsteuerliche Haftungsrisiken der Geschäftsführer in der Unternehmenskrise: Entstehung und Vermeidung

Geraten Unternehmen in eine wirtschaftliche Schieflage, wanken nicht nur die wirtschaftlichen Grundlagen des Betriebs – auch die persönliche Verantwortung des Geschäftsführers rückt verstärkt in den Fokus. Eine besonders brisante Haftungsfalle stellt die Umsatzsteuer dar. Kommt ein Unternehmen in Liquiditätsengpässe, fällt die Umsatzsteuer häufig unter die ersten Verbindlichkeiten, deren Begleichung verschoben wird. Wer in dieser Phase steuerliche Pflichten – insbesondere bei der Umsatzsteuer – verletzt, riskiert schnell eine persönliche Haftung. Die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung setzen hier klare Maßstäbe.



1. Die Umsatzsteuer als „gefährliche" Steuer

Die Umsatzsteuer wird im Unternehmensalltag häufig als bloßer Abrechnungsfaktor behandelt, weil die Umsatzsteuer ihrer rechtlichen Natur nach eine sog. Durchlaufsteuer ist: Das Unternehmen vereinnahmt sie vom Kunden und führt sie an das Finanzamt ab. Daraus leitet sich jedoch eine besondere Verantwortung des Unternehmers ab. Diese Besonderheit führt dazu, dass Geschäftsführer von Unternehmen – mehr noch als bei vielen anderen Steuerarten – in besonders hohem Maße persönlich zur Verantwortung gezogen werden können, wenn die Steuer nicht ordnungsgemäß abgeführt wird.

Die insoweit einschlägige Vorschrift ist § 69 der Abgabenordnung (AO); hiernach haften Personen, die kraft Gesetzes für die Erfüllung steuerlicher Pflichten verantwortlich sind, für Schäden, die durch vorsätzliche oder grob fahrlässige Pflichtverletzungen entstehen.

Hinweis
Bei der Umsatzsteuer bedeutet das: Wenn ein Geschäftsführer trotz Fälligkeit und ausreichender Liquidität eine Steuer nicht abführt oder das Finanzamt verspätet informiert, kann er persönlich in Anspruch genommen werden – mitunter sogar mit seinem Privatvermögen. Das gilt insbesondere auch für die Lohnsteuer.

Die Verantwortung des Geschäftsführers eines kriselnden Unternehmens endet erst, wenn im Insolvenzverfahren ein Insolvenzverwalter bestellt wird. Wird bereits im vorläufigen Verfahren ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, verbleibt die Pflichtenerfüllung beim Geschäftsführer, es sei denn, das insolvente Unternehmen bzw. dessen Organe sind ausnahmsweise nicht mehr berechtigt, über das Vermögen des Unternehmens zu verfügen. Dies ist der Fall, wenn ein sog. starker vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird.

2. Rechtsprechung zu den Pflichten des Geschäftsführers

Die Rechtsprechung hat in den vergangenen Jahren diesen Grundsatz immer wieder bestätigt – und teilweise noch verschärft. So hat etwa der Bundesgerichtshof (BGH) in seinem Urteil vom 20.6.2013 (Az.: IX ZR 219/11) klargestellt, dass Geschäftsführer in der Krise eine anteilige (quotenmäßige) Begleichung aller fälligen Forderungen, einschließlich der Steuerschulden, vornehmen müssen. Häufig sehen sich Geschäftsführer in der Krise in der Verantwortung, zunächst ihre Mitarbeiter zu entlohnen. Wer aber nur Mitarbeiterlöhne oder Lieferanten zahlt und die Umsatzsteuerbeträge nicht abführt, haftet persönlich.

Noch deutlicher wurde der BGH im Jahr 2020 in einem anderen Fall (Urteil vom 26.3.2020, Az.: IX ZR 236/19), bei dem der Geschäftsführer die Steuerschulden schlicht zurückgestellt hatte, weil er davon ausging, mit einer bevorstehenden Finanzierungsrunde die finanziellen Probleme lösen zu können. Der BGH entschied, dass das Vertrauen des Geschäftsführers auf künftige (positive) Entwicklungen nicht ausreicht, um eine (steuerliche) Pflichtverletzung zu rechtfertigen. Die Abführung der Umsatzsteuer habe immer Vorrang – selbst in der Not.

3. Praxisfall

Der Geschäftsführer A einer mittelständischen GmbH in der Automobilzulieferbranche erkannte im Herbst 2023 einen beginnenden Auftragsrückgang. Die Liquiditätsplanung zeigte, dass ab Januar 2024 Zahlungsschwierigkeiten drohen. Trotzdem wurden im Dezember noch Weihnachtsgeld und Lieferantenverbindlichkeiten bedient, die fällige Umsatzsteuervorauszahlung hingegen verschoben. Die Krise verschärfte sich, das Unternehmen meldete erst im Februar Insolvenz an. Im Ergebnis wurde der Geschäftsführer vom Finanzamt persönlich für einen fünfstelligen Umsatzsteuerbetrag in Haftung genommen – mit der Begründung, er habe die Priorisierung der Steuerzahlung grob fahrlässig verletzt.

Praxisfall, zeitlicher Ablauf

Herbst 2023
beginnender Auftragsrückgang

Planung zeigt ab Januar 2024 Liquiditätsproblem →

Dezember 2023
trotzdem Zahlung von Weihnachtsgeld und Lieferantenverbindlichkeiten →

Januar 2024
fällige Umsatzsteuervorauszahlung verschoben →

Februar 2024
Unternehmen meldet Insolvenz an →

Frühjahr 2024
Geschäftsführer haftet persönlich für 5-stelligen Umsatzsteuerbetrag

4. Maßnahmen zur Haftungsvermeidung in der Unternehmenskrise

Um das persönliche Risiko in der Krise zu minimieren, ist ein systematisches und verantwortungsvolles Vorgehen des Geschäftsführers erforderlich. Dazu gehören:

- eine **vorausschauende Liquiditätsplanung**, die alle steuerlichen Fälligkeiten berücksichtigt,
- die **pünktliche und vollständige Abgabe** von Umsatzsteuervoranmeldungen,
- die konsequente Anwendung der **Quotenregel** auf alle fälligen Verbindlichkeiten, wenn Zahlungen nicht vollständig möglich sind,
- die **rechtzeitige Beantragung eines Insolvenzverfahrens**, sobald die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind,
- sowie die **detaillierte Dokumentation** aller geschäftsrelevanten Entscheidungen, insbesondere bei Zahlungsknappheit.

Fazit

Die Umsatzsteuer ist kein „gewöhnlicher" Posten in der Buchhaltung. Sie gilt im Krisenfall als besonders sensibler Bereich, bei dem Geschäftsführer sehr schnell in eine persönliche Haftung geraten können. In schwierigen Unternehmenssituationen zählt nicht nur das unternehmerische Geschick, sondern auch das rechtliche Verantwortungsbewusstsein des Geschäftsführers. Wer insbesondere in Krisenzeiten rechtzeitig handelt, professionellen Rat einholt und Entscheidungen nachvollziehbar dokumentiert, kann sein Haftungsrisiko auf ein Minimum reduzieren – und damit die persönliche wirtschaftliche Existenz sichern.

Unternehmereigenschaft im Insolvenzfall: Rechtliche Rahmenbedingungen und praktische Konsequenzen



Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellt für Unternehmen i.d.R. eine schwierige und oft belastende Situation dar. Dabei stellt sich neben vielen anderen rechtlichen und praktischen Problemen auch die Frage, welche Auswirkungen die Insolvenz auf die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft des betroffenen Unternehmens hat. Nachfolgend werden die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie praktischen Konsequenzen für Unternehmer im Insolvenzfall dargestellt.

1. Umsatzsteuerlicher Unternehmerbegriff

§ 2 Abs. 1 UStG definiert den umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff wie folgt: „Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."

Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ist somit:

- eine nachhaltige Tätigkeit,
- die selbständig ausgeübt wird und
- der Erzielung von Einnahmen dient.

Mit Blick auf dieses Verständnis der Unternehmereigenschaft stellt sich die Frage, ob der Eintritt des Insolvenzfalls Auswirkungen auf die Unternehmereigenschaft des insolventen Unternehmens hat.

2. Auswirkungen des Insolvenzverfahrens auf die Unternehmereigenschaft

2.1 Unternehmereigenschaft des insolventen Unternehmens

Zunächst ist festzuhalten, dass das insolvente Unternehmen weder mit Stellung des Insolvenzantrags noch mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens per se seine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG verliert. Dies kommt nur in Betracht, wenn das Unternehmen zeitgleich auch seine wirtschaftliche Tätigkeit vollständig und endgültig einstellt. Soweit das Unternehmen während des (vorläufigen) Insolvenzverfahrens auch weiterhin unternehmerisch tätig ist und Leistungen erbringt, bleibt ihm die Unternehmereigenschaft erhalten.
Zudem führt das Insolvenzverfahren nicht dazu, dass das Vermögen des Unternehmens als Insolvenzmasse zu einem selbständig zu besteuernden Steuersubjekt wird. Vom insolventen Unternehmen getätigte Umsätze bleiben grundsätzlich solche des (insolventen) Unternehmens. Die Insolvenzmasse hat folglich keine eigenen steuerrechtlichen Pflichten.
Es findet allerdings in der Regel (mit Ausnahme des Falls der Eigenverwaltung) ein Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Unternehmensvermögen auf den Insolvenzverwalter gem. § 80 InsO statt (siehe dazu Abschn. 3). Der Insolvenzverwalter leitet den Geschäftsbetrieb des Unternehmens während des Insolvenzverfahrens und tritt damit an die Stelle der bisherigen Geschäftsführung.

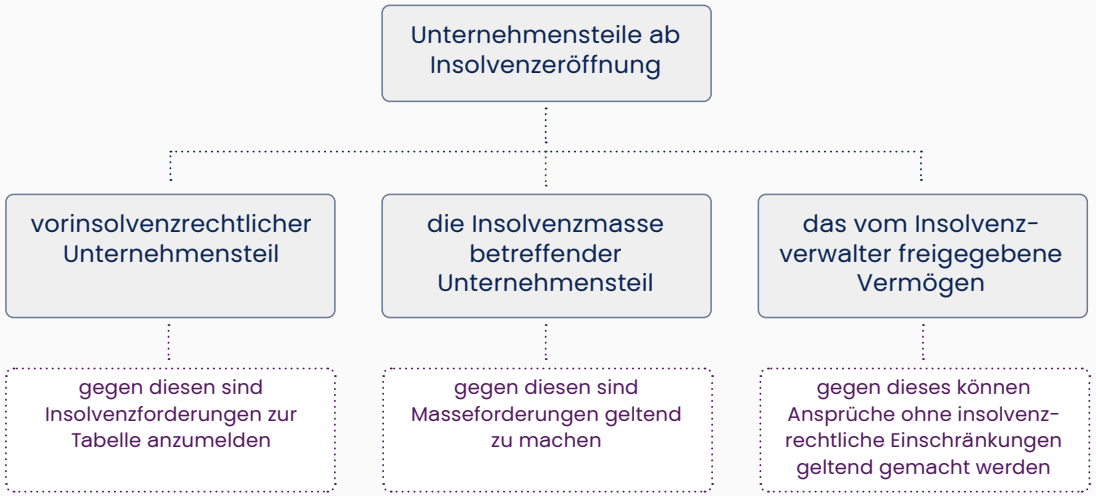


Abbildung 1: Abzugrenzende Unternehmensteile

Hinweis
Gesellschaften verlieren ihre Eigenschaft als umsatzsteuerliche Unternehmer erst mit der nach außen erkennbaren (endgültigen) Einstellung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit. Steuerrechtlich besteht die Gesellschaft allerdings darüber hinaus so lange fort, bis alle Rechtsbeziehungen – einschließlich des Rechtsverhältnisses der Gesellschaft zum Finanzamt – endgültig abgewickelt wurden. Dies gilt selbst dann, wenn die Gesellschaft aus dem Handelsregister gelöscht wurde, aber gegen die Gesellschaft noch steuerliche Ansprüche geltend gemacht werden können.

2.2 Aufspaltung des Unternehmens

Allerdings kommt es mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Aufspaltung des Unternehmens in einzelne Unternehmensteile. Dies ist auch für die Umsatzsteuer relevant. Man unterscheidet insoweit wie in der **Abbildung 1** dargestellt drei Unternehmensteile.

Wichtig
Es ist darauf zu achten, dass die während der Insolvenz vom Unternehmen getätigten Umsätze dem richtigen Unternehmensteil zugeordnet werden.

2.3 Vergabe von Insolvenz-Steuernummern

Die dargestellte Aufspaltung des Unternehmens im Insolvenzfall führt u.a. dazu, dass das Finanzamt dem Insolvenzschuldner Steuernummern für jeden Unternehmensteil, die sog. Insolvenz-Steuernummern erteilt. Für Besteuerungszeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist weiterhin die alte Steuernummer des Unternehmens zu verwenden.

Hinweis
Auf den Rechnungen des Unternehmens ist die Steuernummer des im jeweiligen Fall leistenden Unternehmensteils anzugeben und die Umsätze sind dem richtigen Unternehmensteil zuzuordnen. Eine Vermischung der Umsätze ist nicht zulässig.

2.4 Weiterverwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Die bisherige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Unternehmens bleibt auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gültig. Sie kann daher auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens weiterhin für den innereuropäischen Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie für die Zusammenfassende Meldung genutzt werden.

3. Rolle des Insolvenzverwalters

3.1 … im vorläufigen Insolvenzverfahren

Im vorläufigen Insolvenzverfahren, also dem Zeitraum zwischen der Stellung des Insolvenzantrags und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wird seitens des Insolvenzgerichts ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt. Dieser kann eine schwache oder eine starke Position ausfüllen:

- Bei einem schwachen Insolvenzverwalter bleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des insolventen Unternehmens weiterhin bei diesem bzw. bei dessen Organen. Allerdings sind Verfügungen des Unternehmens nur mit Zustimmung des Insolvenzverwalters zulässig. Die umsatzsteuerlichen Pflichten werden in diesem Fall weiterhin durch die Geschäftsführung des insolventen Unternehmens erfüllt.
- Wird hingegen ein starker Insolvenzverwalter durch das Gericht bestellt, so geht bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter über. Dies bedeutet, dass das insolvente Unternehmen bzw. dessen Organe nicht mehr berechtigt sind, über das Vermögen des Unternehmens zu verfügen. Wurde bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren ein starker Insolvenzverwalter bestellt, ist dieser bereits während des vorläufigen Insolvenzverfahrens für die Erfüllung der (umsatz-)steuerlichen Pflichten des Unternehmens verantwortlich.

3.2 … nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der Verwalter-Bestellung übernimmt i.d.R. der Insolvenzverwalter die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des insolventen Unternehmens (§ 80 InsO). Eine Ausnahme hiervon bildet die Insolvenz in Eigenverwaltung. Der Insolvenzverwalter ist verpflichtet, das Insolvenzverfahren ordnungsgemäß durchzuführen. Dazu gehört auch die ordnungsgemäße Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten des insolventen Unternehmens.

Der Insolvenzverwalter wird in Bezug auf die Insolvenzmasse eigenes Organ des insolventen Unternehmens. Die Aufgaben des (vorläufigen) Insolvenzverwalters gleichen denen eines Geschäftsführers einer (solventen) Gesellschaft. Die Handlungen des Insolvenzverwalters muss sich das insolvente Unternehmen daher auch entsprechend zurechnen lassen.

Der Insolvenzverwalter übernimmt durch seine Tätigkeit für das Unternehmen jedoch mit Blick auf das von ihm zu verwaltende insolvente Unternehmen nicht dessen Stellung als umsatzsteuerlicher Unternehmer. Vielmehr bleibt das insolvente Unternehmen auch hier weiterhin selbst umsatzsteuerlicher Unternehmer, solange es wirtschaftlich tätig ist (siehe dazu bereits oben).

Hinweis
In Bezug auf die Leistungen (Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse), die der Insolvenzverwalter im Rahmen seiner Tätigkeit an das insolvente Unternehmen erbringt, ist dieser selbst als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen und unterliegt damit eigenen umsatzsteuerlichen Pflichten.

4. Abgabe von Umsatzsteuererklärungen

Auch in der Insolvenz bleibt das insolvente Unternehmen als umsatzsteuerlicher Unternehmer verpflichtet, regelmäßig ordnungsgemäße Umsatzsteuererklärungen und -voranmeldungen abzugeben. Diese Pflicht wird regelmäßig vom Insolvenzverwalter als für das insolvente Unternehmen handelnde Person wahrgenommen.

Fazit
Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft bleibt auch im Insolvenzfall weiterhin bestehen, wobei jedoch der Insolvenzverwalter regelmäßig als starker Insolvenzverwalter die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis übernimmt und für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmens verantwortlich ist. Hierbei erfordert die umsatzsteuerliche Behandlung im Insolvenzfall besondere Aufmerksamkeit. Denn die korrekte Erfassung und Abführung der Umsatzsteuer ist entscheidend, um negative rechtliche Konsequenzen zu vermeiden.

Die umsatzsteuerliche Organschaft in der Insolvenz: Rechtslage und Folgen



Die umsatzsteuerliche Organschaft ist ein bewährtes Gestaltungsinstrument zur Vereinfachung der steuerlichen Behandlung konzerninterner Leistungen. Sie ermöglicht es, mehrere rechtlich selbständige Unternehmen steuerlich als eine Einheit zu behandeln. Allerdings sind die rechtlichen und steuerlichen Folgen gravierend, wenn innerhalb dieser Struktur eine Insolvenz eintritt.

1. Grundlagen der umsatzsteuerlichen Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft liegt gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn ein Unternehmen (Organgesellschaft) nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist.

- Die **finanzielle Eingliederung** bedeutet, dass der Organträger über eine Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft verfügt und somit die Kontrolle über deren Entscheidungen hat.
- Die **wirtschaftliche Eingliederung** liegt vor, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verbindung besteht. Diese ist u.a. durch aufeinander abgestimmte Tätigkeiten gegeben.
- Die **organisatorische Eingliederung** setzt voraus, dass der Organträger die Möglichkeit hat, die Geschäftsführung der Organgesellschaft zu bestimmen, beispielsweise durch eine gemeinsame Managementstruktur. Dies wird in der Praxis regelmäßig durch eine Personenidentität in den Leitungsgremien sichergestellt.

Eine zentrale Rechtsfolge der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass Umsätze innerhalb des Organkreises nicht steuerbar sind. Des Weiteren werden Umsätze gegenüber Dritten ausschließlich dem Organträger zugeordnet. Folglich ist der Organträger alleiniger Steuerschuldner der Umsatzsteuer und damit auch allein zum Vorsteuerabzug für sämtliche Eingangsleistungen des Organkreises berechtigt. Abweichungen hiervon ergeben sich lediglich bei grenzüberschreitenden Strukturen, da die umsatzsteuerliche Organschaft nur inländische Unternehmensteile betrifft.

Die Organgesellschaft tritt für Zwecke der Umsatzsteuer gegenüber der Finanzverwaltung nicht mehr eigenständig auf, sondern ist Teil der umsatzsteuerlichen Einheit „Organkreis".

Hinweis
I.d.R. sind nur juristische Personen (wie etwa die GmbH) als Organgesellschaft anerkannt. Unter bestimmten Voraussetzungen können allerdings auch Personengesellschaften (wie die GmbH & Co. KG) als Organgesellschaft eingeordnet und damit in die umsatzsteuerliche Organschaft einbezogen werden.

Die Insolvenz eines Beteiligten (Organträger oder -gesellschaft) wirft die Frage auf, ob die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft weiterhin erfüllt sind. Denn die umsatzsteuerliche Organschaft endet taggenau, sobald eines der drei Eingliederungsmerkmale nicht mehr vorliegt. Sowohl die Begründung als auch die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft bedarf keiner Feststellung (z.B. per Bescheid) durch die Finanzbehörden.

2. Insolvenz und ihre Auswirkungen auf den Organkreis

2.1 Beendigung der Organschaft bei Insolvenz der Organgesellschaft

Bereits nach der früheren Rechtsprechung des BFH führte die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft zwingend zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft, denn in diesem Zeitpunkt gilt die Organgesellschaft als kraft Gesetzes aufgelöst, und die Verwaltungs- und Verfügungsmacht über das Vermögen der insolventen Gesellschaft geht auf den Insolvenzverwalter über. Infolgedessen fehlt es an der organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger (siehe bereits Abschn. 1).

Hinweis
Zwar endet die umsatzsteuerliche Organschaft spätestens bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens; die Unternehmereigenschaft der insolventen Gesellschaft bleibt jedoch so lange bestehen, bis die Gesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit vollends eingestellt hat.

Bis zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung, also während des vorläufigen Insolvenzverfahrens, war allerdings nach Meinung des BFH die Fortführung der umsatzsteuerlichen Organschaft zumindest dann möglich, wenn für das vorläufige Insolvenzverfahren nur ein sog. schwacher Insolvenzverwalter bestellt wurde, dem keine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen der insolventen Gesellschaft eingeräumt wurde. Nur bei der Bestellung eines starken Insolvenzverwalters war die organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft bereits während des vorläufigen Insolvenzverfahrens nicht mehr gegeben, da mit der Bestellung des starken Insolvenzverwalters der Organträger seinen Willen nicht mehr in der Organgesellschaft durchsetzen kann (zur Abgrenzung zwischen schwachem und starken Verwalter s. den Beitrag über „Unternehmereigenschaft im Insolvenzfall" in diesem Heft, S. 13).

Nach aktueller Auffassung des BFH reicht nunmehr bereits die Bestellung eines schwachen Insolvenzverwalters aus, um die umsatzsteuerliche Organschaft schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorläufigen Insolvenzverfahren zu beenden. Bei der Bestellung eines schwachen Insolvenzverwalters unterliegt das Handeln der Geschäftsleitung der Organgesellschaft der Zustimmung des Insolvenzverwalters. Dies macht ein eigenständiges Handeln der Geschäftsführung und eine Einflussnahme des Organträgers auf die Tätigkeit der Organgesellschaft unmöglich.

Damit führt die Bestellung eines Insolvenzverwalters bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren – unabhängig von dem Umfang der diesem zugewiesenen Befugnisse – zu einem Entfallen mindestens der organisatorischen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger und damit zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft.

Zwischenfazit
Mit Bestellung eines Insolvenzverwalters bei der Organgesellschaft fehlt es an dem Merkmal der organisatorischen Eingliederung und die umsatzsteuerliche Organschaft entfällt.

2.2 Beendigung der Organschaft bei Insolvenz des Organträgers

Früher ging man davon aus, dass – im Gegensatz zur Insolvenz der Organgesellschaft – die Insolvenz des Organträgers nicht automatisch zum Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft führte. Es wurde angenommen, dass der für den insolventen Organträger bestellte Insolvenzverwalter sicherstellen werde, dass sein Wille auch in der Organgesellschaft durchgesetzt werden kann und damit die organisatorische Eingliederung erhalten bleibt.
Dies dürfte umso mehr in dem Fall gegolten haben, dass nicht nur der Organträger, sondern auch die Organgesellschaft insolvent war und beide Gesellschaften vom gleichen (starken) Insolvenzverwalter betreut wurden. In diesem Fall sei die organisatorische Eingliederung über die Personenidentität des Insolvenzverwalters nach wie vor gegeben.
Nach aktueller Rechtsprechung gelten diese Grundsätze indes nicht mehr. Vielmehr ist die Organschaft mit Insolvenz des Organträgers stets beendet. Dies ist auch dann anzunehmen, wenn (zeitgleich) ein Insolvenzverfahren über die Organgesellschaft eröffnet und für beide Gesellschaften derselbe Verwalter bestellt wurde.

2.3 Insolvenzverfahren in Eigenverwaltung

Gleiches gilt auch dann, wenn bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Eigenverwaltung angeordnet wird (§§ 270 ff. InsO). Eigenverwaltung ist zu verstehen als die eigenverantwortliche Verwaltung der Insolvenzmasse durch die Gesellschaft selbst bzw. deren Organe statt durch einen (externen) Insolvenzverwalter, wobei dies unter der Aufsicht eines sog. Sachwalters erfolgt.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung verliert der Geschäftsführer der Gesellschaft aus umsatzsteuerlicher Sicht seine originäre „alte“ Verfügungsmacht, die ihm nach Maßgabe des Gesellschaftsrechts (insbesondere nach GmbH-Recht) eingeräumt wurde, und erhält stattdessen als Amtswalter eine eigene Art von Verfügungsmacht nach Maßgabe des Insolvenzrechts. Aufgrund dieser qualitativen Änderung der Verfügungsmacht ist eine organisatorische Eingliederung in diesem Fall nicht mehr anzunehmen. Darüber hinaus entfällt zu diesem Zeitpunkt auch die finanzielle Eingliederung, denn § 276a InsO ordnet an, dass ab diesem Zeitpunkt der Aufsichtsrat, die Gesellschafterversammlung oder entsprechende Organe keinen Einfluss mehr auf die Geschäftsführung der insolventen Gesellschaft haben und damit auch die Entscheidungen nicht mehr kontrollieren können.

Anders verhält es sich hingegen bei der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters (§ 274 InsO) im Rahmen der Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung (§ 270a InsO). Hier hat der BFH entschieden, dass bei der vorläufigen Eigenverwaltung der Geschäftsführer des Schuldners aufgrund seiner ursprünglichen Verfügungsmacht weiterhin autonom und ohne weitergehende Beschränkungen handelt. Er unterliegt lediglich der Aufsicht des vorläufigen Sachwalters. Das Insolvenzrecht gewährt im Fall der vorläufigen Eigenverwaltung dem Amtswalter – anders als bei einem vorläufigen Insolvenzverwalter – keine besonderen insolvenzspezifischen Befugnisse. Daher kommt es in dieser Konstellation also nicht zu einer Veränderung in den Machtstrukturen der insolventen Gesellschaft. Die organisatorische Eingliederung bleibt somit unverändert erhalten. Da § 276a InsO noch nicht für das vorläufige Insolvenzverfahren gilt, besteht auch die finanzielle Eingliederung unverändert fort.

2.4 Beendigung der Organschaft

Reine Liquiditätsprobleme auf Ebene der Organgesellschaft und/oder des Organträgers führen nicht zu einer Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft. Erst die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters ist geeignet, die Organschaft zu beenden (s.o.). Auch die Insolvenz einer Gesellschaft eines umsatzsteuerlichen Organkreises hat nicht zur Folge, dass der Organkreis als solcher zerfällt.

Zudem reichen weder die Stellung eines Insolvenzantrags noch seine Abweisung wegen nicht ausreichender Insolvenzmasse aus, um eine bestehende umsatzsteuerliche Organschaft aufzulösen.

Die Liquidation des Organträgers führt regelmäßig zur Beendigung der Organschaft, weil mit der Einstellung der aktiven unternehmerischen Tätigkeit des Organträgers die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers entfällt.

Hinweis
Dagegen berührt die Liquidation einer Organgesellschaft nicht die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers, so dass die Organschaft bis zum Abschluss der Liquidation fortbesteht.

	Ausgleichsanspruch bei Umsatzsteuerzahllast aus Sicht des Organträgers	**Ausgleichsanspruch bei Vorsteuerüberhang aus Sicht der Organgesellschaft**
Insolvenz der Organgesellschaft	Insolvenzforderung	Wird vom Insolvenzverwalter zur Anreicherung der Masse geltend gemacht
Insolvenz des Organträgers	Wird vom Insolvenzverwalter zur Anreicherung der Masse geltend gemacht	Insolvenzforderung

Abbildung 2: Auswirkungen auf wechselseitige Ausgleichsansprüche

3. Auswirkungen der Insolvenz auf organschaftliche Ausgleichsansprüche

Innerhalb einer Organschaft haben Organträger und Organgesellschaft wechselseitige Ausgleichsansprüche. So besteht bei der Organgesellschaft ein Zahlungsanspruch in Höhe des vom Organträger gegenüber dem Finanzamt geltend gemachten, aber auf die Organgesellschaft entfallenden Vorsteuerüberhangs. Bei einer auf Ebene der Organgesellschaft entstandenen Umsatzsteuerzahllast kann der Organträger hingegen einen Ausgleich von der Organgesellschaft verlangen.

Die Auswirkungen einer Insolvenz der Organgesellschaft bzw. des Organträgers auf bestehende Ausgleichsansprüche sind in der Abbildung 2 dargestellt.

Der Ausgleichsanspruch stellt im Falle einer Insolvenz des Zahlungsverpflichteten aus Sicht des Gläubigers eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO und keine Masseverbindlichkeit dar. Der Anspruch ist daher zur Insolvenztabelle anzumelden und aus der vorhandenen Insolvenzmasse entsprechend der Insolvenzquote zu befriedigen.

4. Steuerliche und praktische Folgen der Beendigung der Organschaft

Die Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft hat weitreichende Konsequenzen zur Folge:

- **Eigenständige Steuerpflichten der ehemaligen Organgesellschaft:** Nach dem Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft gilt die ehemalige Organgesellschaft wieder als selbständiger Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die umsatzsteuerlichen Pflichten gehen damit wieder auf die frühere Organgesellschaft über und eigene Umsatzsteuer-Voranmeldungen und -Jahreserklärungen müssen durch die Gesellschaft abgegeben werden.

- **Zurechnung von Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträgen:** Entscheidend für die Zurechnung ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Leistungserbringung (Umsatzsteuer) bzw. des Leistungsbezugs (Vorsteuer). Werden die Leistungen vor Ende der Organschaft erbracht bzw. bezogen, werden diese dem Organträger zugerechnet. Liegt dieser Zeitpunkt hingegen nach Beendigung der Organschaft, sind diese der Organgesellschaft als eigenständigem Unternehmer zuzuordnen.

- **Umgang mit bisher nicht steuerbaren Innenumsätzen:** Während der umsatzsteuerlichen Organschaft waren Umsätze zwischen Organträger und Organgesellschaft nicht steuerbar. Nach Beendigung der Organschaft sind diese Umsätze zwischen den Beteiligten wieder als Außenumsätze steuerbar und unterliegen der regulären Umsatzbesteuerung. Spiegelbildlich sind die Gesellschaften grundsätzlich auch zum Vorsteuerabzug aus den wechselseitigen Leistungsbeziehungen berechtigt.

- **Berichtigung nach § 17 UStG:** Eine ggf. erforderliche Berichtigung der Umsatzsteuer (z.B. aufgrund der Inanspruchnahme von Skonti durch einen Kunden) ist vom Organträger vorzunehmen, wenn das die Berichtigung auslösende Ereignis (z.B. die Inanspruchnahme eines Skontos) noch während der Organschaft eintritt. Liegt das entsprechende Ereignis nach Beendigung der Organschaft, ist die Berichtigung durch die Organgesellschaft vorzunehmen.

- **Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG):** Soweit Wirtschaftsgüter innerhalb eines Zeitraums von fünf bzw. (bei Grundstücken) zehn Jahren abweichend von der bisherigen Nutzung zu vorsteuerschädlichen Zwecken verwendet werden, muss eine Korrektur der insoweit bereits geltend gemachten Vorsteuer erfolgen. Ändert sich bei einem Wirtschaftsgut der Organgesellschaft die Nutzung nach Beendigung der Organschaft, so ist die Berichtigung von der Organgesellschaft vorzunehmen, auch wenn der frühere Vorsteueranspruch vom Organträger geltend gemacht wurde, denn über den Mechanismus des Ausgleichsanspruchs ist diese Vorsteuer bereits im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung der Organgesellschaft zugutegekommen. Die Beendigung der Organschaft selbst hingegen stellt grundsätzlich keine Nutzungsänderung dar und führt daher nicht zu einer entsprechenden Vorsteuerberichtigung.

Empfehlung
Besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft, so ergeben sich im Fall der Insolvenz des Organträgers oder der Organgesellschaft zusätzliche umsatzsteuerliche Fragestellungen, die zu klären sind. Unternehmen sollten daher frühzeitig, d.h. bereits bei sich abzeichnenden Zahlungsproblemen der Organgesellschaft oder des Organträgers, überlegen, wie sich die beteiligten Unternehmen im Falle einer Insolvenz umsatzsteuerlich aufstellen wollen.

Berichtigung der Umsatzsteuer bei Zahlungsausfällen: Pflichten für leistende Unternehmen

Wenn Kunden nicht zahlen, kann das für Unternehmen zur doppelten Belastung werden: Einerseits fehlen die erhofften Einnahmen, andererseits wurde auf die offenen Forderungen bereits Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt. Allerdings gibt es bei der Umsatzsteuer einen wichtigen Ausgleichsmechanismus: Bei uneinbringlichen Forderungen kann die Umsatzsteuer rückwirkend berichtigt werden – sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden.

1. Der Grundsatz: Umsatzsteuer mit der Leistung fällig

Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich mit dem Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde, unabhängig davon, ob die Zahlung bereits erfolgt ist (Soll-Besteuerung). Das bedeutet: Auch bei späterem Zahlungsausfall muss der Unternehmer zunächst die Umsatzsteuer für die erbrachte Leistung an das Finanzamt abführen. Nur wenn sich später herausstellt, dass die Forderung endgültig uneinbringlich ist, wird dieser Grundsatz durchbrochen.



2. Wann liegt eine Uneinbringlichkeit vor?

Eine Forderung gilt als uneinbringlich, wenn objektiv feststeht, dass sie auf absehbare Zeit nicht oder nur in geringem Umfang realisiert werden kann. Das ist bei einer Krise des Leistungsempfängers insbesondere dann der Fall, wenn:

- der Schuldner Insolvenz anmeldet oder das Insolvenzverfahren eröffnet wird,
- das Insolvenzverfahren mangels Masse abgewiesen wurde,
- eine Zwangsvollstreckung erfolglos blieb,
- ein gerichtlicher Forderungsverzicht oder Vergleich vorliegt
- oder der Gläubiger die Forderung endgültig ausbucht (z. B. nach mehreren fruchtlosen Mahnversuchen).

Hinweis
Nicht ausreichend ist hingegen ein bloßer Zahlungsverzug oder ein schwebendes Mahnverfahren. Die Finanzverwaltung verlangt klare Belege dafür, dass mit einer Begleichung der Rechnung nicht mehr zu rechnen ist.

3. Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 UStG

3.1 Vornahme der Berichtigung

Wird eine Forderung uneinbringlich, kann und muss der Unternehmer die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt korrigieren. Die Rechtsgrundlage hierfür ist § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Die Korrektur der Bemessungsgrundlage erfolgt in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Der Korrekturbetrag ist in der entsprechenden Anmeldung zusätzlich in einem gesonderten Feld anzugeben.

3.2 Beispiel zur Ausbuchung bei Uneinbringlichkeit

Ein Unternehmen stellt im Januar 2024 einem Kunden eine Leistung über 10.000 € zzgl. 19 % USt in Rechnung. Im Juli 2024 wird das Insolvenzverfahren über den Kunden eröffnet. Die noch offene Forderung wird im Oktober 2024 durch das leistende Unternehmen endgültig als uneinbringlich ausgebucht. Das Unternehmen hat in der Umsatzsteuervoranmeldung Oktober 2024 die Umsatzsteuer i.H. von 1.900 € zu berichtigen.

Hinweis
Wichtig ist, dass es sich um eine Pflicht zur Berichtigung handelt, keine Option. Unterbleibt sie, kann das im Rahmen einer Betriebsprüfung beanstandet werden. Das hat gravierende Folgen, wenn die Korrektur bereits in einem Veranlagungszeitraum erfolgen musste, der zwischenzeitlich festsetzungsverjährt ist.

3.3 Fristen und Nachweise

Die Berichtigung muss zeitnah erfolgen. Das heißt: Sobald der Unternehmer erkennt, dass eine Forderung uneinbringlich ist, hat er dies in der nächsten Voranmeldung oder spätestens in der Jahreserklärung zu berücksichtigen. Zur Absicherung empfiehlt sich eine saubere Dokumentation, etwa durch:

- Kopien von Insolvenzbekanntmachungen,
- Vollstreckungsprotokolle,
- schriftliche Zahlungsunwilligkeitserklärungen des Kunden oder
- betriebsinterne Ausbuchungsunterlagen mit Begründung.

3.4 Sonderfall: Teilzahlungen und nachträgliche Zahlung

Erhält der Unternehmer nachträglich doch noch eine (Teil-)Zahlung auf die ursprünglich als uneinbringlich behandelte Forderung, ist die Umsatzsteuer erneut zu berichtigen – in Höhe des tatsächlich erhaltenen Betrags. Das gilt auch, wenn der Schuldner Jahre später doch zahlt.

Fazit
Gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten ist die Berichtigung der Umsatzsteuer bei Forderungsausfällen ein wichtiges Instrument zur Liquiditätssicherung. Unternehmer sollten jedoch genau wissen, wann und wie die Berichtigung zulässig ist, und entsprechende Vorgänge nachvollziehbar dokumentieren. Dabei spielen Steuerberater eine zentrale Rolle – sowohl in der Beratung als auch in der fristgerechten Umsetzung. Wer hier sorgfältig handelt, kann steuerliche Nachteile bei Zahlungsausfällen wirkungsvoll abfedern.

Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Insolvenzverwalters: Anwendung aktueller BFH-Rechtsprechung



In Ermangelung eines speziellen Insolvenzumsatzsteuerrechts hatte der Bundesfinanzhof (BFH) in 2024 zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Insolvenzverwalters zu entscheiden. Konkret ging es um die Frage, in welchem Umfang ein Vorsteuerabzug in Abhängigkeit vom unternehmerischen Status des Insolvenzschuldnerunternehmens möglich ist. Die Anwendung dieser Rechtsprechungsgrundsätze ist von Bedeutung, um einerseits umsatzsteuerlich compliant zu sein und andererseits aus Gläubigersicht zur zutreffenden Masseanreicherung zu gelangen.

Umsatzsteuerrecht ist bekanntlich eine komplexe Materie – das gilt auch und insbesondere für Umsatzsteuer im Zusammenhang mit Insolvenz und Unternehmenskrise. Der BFH hatte in 2024 zu der Frage des Umfangs des Vorsteuerabzugs zu entscheiden, und zwar

- einerseits für den Fall, dass das Unternehmen des Insolvenzschuldners fortgeführt wird (BFH vom 23.10.2024, Az.: XI R 22/20, veröffentlicht am 27.3.2025; s. Abschn. 2), sowie
- andererseits für den Fall, dass das Unternehmen des Insolvenzschuldners eingestellt wird (BFH vom 23.10.2024, Az.: XI R 8/22; s. Abschn. 3).

1. Aufteilung von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit Insolvenzverwalterleistungen

Der Insolvenzverwalter erbringt im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit Insolvenzverwalterleistungen an den Insolvenzschuldner. Hierüber stellt der Insolvenzverwalter ordnungsgemäße Rechnungen aus. Fraglich ist, in welchem Umfang der Insolvenzschuldner die in den Rechnungen des Insolvenzverwalters ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen darf. Die Frage ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Insolvenzverwalterleistungen für gewöhnlich auch für Umsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen (z.B. beim Nebeneinander von Unternehmens- und Privatinsolvenz). In diesen Fällen

besteht das Recht zum Vorsteuerabzug nur zum Teil. Der Anteil der Vorsteuer, der den den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen zuzuordnen ist (z.B. Kosten für eine zeitgleiche Privatinsolvenz), darf nicht abgezogen werden. Es ist daher eine Aufteilung zwischen abziehbarem und nicht abziehbarem Teil der Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Hierfür gelten grundsätzlich die allgemeinen Regelungen, wonach eine sachgerechte Schätzung vorzunehmen ist.
Die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Gesamtumsatzschlüssel (= Verhältnis „Summe der Ausschlussumsätze / Summer aller Umsätze“) ist jedoch nur zulässig, wenn keine andere, präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist (vgl. BMF-Schreiben vom 13.2.2024, Az.: III C 2 - S 7306/22/10001 :001).

2. Vorsteuerabzug bei Fortführung des Unternehmens des Insolvenzschuldners

Der hierzu mit dem Az. XI R 22/20 ergangenen BFH-Entscheidung lag das Insolvenzverfahren über das Unternehmen eines selbständig tätigen IT-Administrators zugrunde, für das ausweislich eines entsprechenden Gutachtens Fortführungsaussichten bestanden. Für die Zeit der Unternehmensfortführung wurden Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben. Dem Insolvenzverwalter wurde für seine Tätigkeit vom Insolvenzgericht eine Nettovergütung von 22.650 € zugesprochen. Die Umsatzsteuer auf die Vergütung von rd. 4.300 € wurde in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2018 deklariert und war wesentlicher Teil des insgesamt den Betrag von rd. 4.600 € umfassenden Vorsteuerüberhangs.

Nach der Argumentation des Insolvenzverwalters ergab sich auf Ebene des fortgeführten Unternehmens des Insolvenzschuldners bzgl. der Vorsteuer aus der Tätigkeit des Insolvenzverwalters eine Abzugsquote von gut 97%. Die Quote wurde anhand des Verhältnisses der während der Fortführung erzielten Gesamteinnahmen (rd. 272,5 T€) zu den betrieblich begründeten Umsätzen (rd. 265,4 T€) ermittelt.

Das Finanzamt hielt eine Abzugsquote von rd. 17% dagegen. Dieser Quote liegt das Verhältnis der auf die Umsatzsteuer entfallenden, mithin unternehmerischen Forderungen von rd. 57 T€ und des Gesamtforderungsbestands laut Schlussverzeichnis von rd. 333,9 € zugrunde.

Der BFH schloss sich der Auffassung des Insolvenzverwalters an. Die vorzunehmende Aufteilung der Vorsteuer aus den Rechnungen des Insolvenzverwalters könne während der Zeit der Insolvenzverwaltung nach Maßgabe der Anteile steuerpflichtiger, steuerfreier bzw. nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten bestimmt werden. Diese Aufteilung nach der Gesamttätigkeit des Unternehmens sei sachgerecht. Entscheidend sei hierfür, dass – wie im vorliegenden Sachverhalt – das Unternehmen des Insolvenzschuldners fortgeführt werde, und zwar ohne (wesentliche) Verwertungshandlungen.

3. Vorsteuerabzug bei Beendigung des Unternehmens des Insolvenzschuldners vor Eröffnung des Verfahrens

Der Gegenstand des der zweiten BFH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalts (Az.: XI R 8/22) war die Insolvenz eines Unternehmens der Baubranche. Der Insolvenzverwalter war (wie im o.g. Fall auch) bereits als vorläufiger Insolvenzverwalter eingesetzt. Die Besonderheit lag darin, dass bereits während des Insolvenzeröffnungsverfahrens die von der Insolvenz betroffenen laufenden Bauvorhaben aufgenommen, Arbeiten abgerechnet und Abwicklungsvereinbarungen mit den Auftraggebern bzw. Erwerbern der Immobilien geschlossen wurden. Mit anderen Worten war das Unternehmen des Insolvenzschuldners bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet.

Die Rechnung des Insolvenzverwalters über seine Tätigkeiten an den Insolvenzschuldner enthielt einen Umsatzsteuerausweis von rd. 17 T€, der vom Insolvenzverwalter in der betreffenden Umsatzsteuer-Voranmeldung auf den tatsächlich von der Masse gezahlten Betrag von rd. 11,9 T€ begrenzt wurde. Im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens erfuhr dieser Betrag eine Reduzierung auf den Teil (45%), der unmittelbar im Zusammenhang mit den vom Insolvenzschuldner ausgeführten steuerpflichtigen

Umsätzen stand, konkret: rd. 5,3 T€ (=45% von 11,9 T€).

Das Finanzamt gewährte den Vorsteuerabzug lediglich quotal i.H. von 1,43%. Der Aufteilungsquote lag das Verhältnis von den im Rahmen des Insolvenzverfahrens erzielten steuerfreien Umsätzen von rd. 939,6 T€ und steuerpflichtigen Umsätzen von rd. 43,5 T€ zugrunde.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts zurück. Das Unternehmen des Insolvenzschuldners sei nicht fortgeführt worden. Daher sei der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Insolvenzverwalters zu gewähren, vorliegend anteilig mit 45%, also i.H. von 5,3 T€. Habe der Insolvenzschuldner die unternehmerische Tätigkeit bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingestellt, sei für den Umfang des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen über die Tätigkeiten des Insolvenzverwalters die frühere unternehmerische Tätigkeit des Insolvenzschuldners maßgebend.

4. Zusammenfassende Übersicht

Mit seiner jüngsten Rechtsprechung sorgt der BFH in begrüßenswerter Weise für klare Verhältnisse. Der Umfang des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen für die Tätigkeit des Insolvenzverwalters hängt davon ab, ob das Unternehmen des Insolvenzschuldners fortgeführt oder eingestellt wird. Es ergibt sich folgende, in der Praxis gut handhabbare Übersicht in Abbildung 3.

Abbildung 3: Übersicht zum Umfang des Vorsteuerabzugs

Ausprägung des Insolvenzverfahrens	Ausrichtung der Tätigkeiten des Insolvenzverwalters	Vorsteueraufteilung / -quote für Rechnungen des Insolvenzverwalters	Häufigkeit
Fortführung des Unternehmens des Insolvenzschuldners ohne (wesentliche) Verwertungshandlungen	**Erhalt** des Unternehmens	**Verhältnis** der Anteile **steuerpflichtiger, steuerfreier bzw. nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten** während der Zeit der Insolvenzverwaltung	**Selten** (wohl regelmäßig bei Insolvenz in Eigenverwaltung)
Einstellung des Unternehmens des Insolvenzschuldners vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens	**Verwertung** des vorhandenen Unternehmens / Gläubigerbefriedigung	**Maßgabe der früheren unternehmerischen Tätigkeit** des Unternehmens des Insolvenzschuldners	**Regelfall**

Ausblick

Es bleibt spannend zu beobachten, welcher Umfang an Verwertungshandlungen noch als „nicht wesentlich" in Fällen von Unternehmensfortführungen gilt. Beträgt der Verkauf von Gegenständen des Privatvermögens weniger als 0,07% der Gesamteinnahmen wie im betreffenden Urteil, ist dies leicht eingängig. Offen – und ggf. im Rahmen weiterer Abstimmung mit der Finanzverwaltung oder durch Beschreiten des Weges durch die Finanzgerichtsinstanzen zu bestimmen – sind Fälle, in denen das Verwertungsvolumen 1,5 oder 10% beträgt, wenn die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach dem Gesamtumsatz für die Anreicherung der Masse des Insolvenzschuldners vorteilhaft ist. Die Verpflichtung des Insolvenzverwalters, die Masse für die Gläubigerbefriedigung zu maximieren, dürfte auch in diesem Kontext für entsprechend gelagerte Folgeurteile sorgen.

Pflichten und Fallstricke beim Wechsel von der Soll- zur Ist-Versteuerung

Die Insolvenz eines Unternehmens fordert sowohl den Leistenden als auch den Leistungsempfänger heraus und führt zu zahlreichen Fragen im Bereich der Umsatzsteuer. Bezogen auf das Kernthema Liquidität, welches eine zentrale Rolle bei Insolvenzen spielt, kann umsatzsteuerlich durch einen Wechsel von der Soll- zur Ist-Versteuerung positiv Einfluss auf die Zahlungsfähigkeit eines insolventen Unternehmens genommen werden. Diese Option bringt neben der zeitweisen Liquiditätsverbesserung jedoch auch Pflichten mit sich und es gibt beachtenswerte Fallstricke.



1. Soll- und Ist-Versteuerung im Überblick

Umsatzsteuerlich wird zwischen zwei Verfahren zur Erhebung der Umsatzsteuer unterschieden:

(1) Bei der **Soll-Versteuerung (als Regelfall)** entsteht die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten, also grundsätzlich mit der Ausführung der Leistung. Dieser Zeitpunkt bestimmt, in welche Umsatzsteuer-Voranmeldung (pro Monat oder pro Quartal) der Umsatz einfließt, d.h. wann die Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt abgeführt wird. Nach dieser Regelung muss der Unternehmer in Bezug auf die Umsatzsteuer in Vorleistung gehen, da er diese ggf. vor dem Zahlungseingang an das Finanzamt abzuführen hat. Gerade umfängliche Entgelte wirken hier stark auf die Liquidität des Unternehmers. Insbesondere in Fällen insolventer Unternehmer kann dies ein Problem darstellen.

(2) Anders als bei der Soll-Versteuerung entsteht die Umsatzsteuer bei der **Ist-Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten**, d.h. erst, wenn der Zahlungseingang erfolgt ist. Der Unternehmer muss also bei der Ist-Versteuerung gegenüber dem Finanzamt nicht in Vorleistung gehen. Diese Versteuerungsmethode wird i.d.R. von kleinen Unternehmen oder solchen mit Liquiditätsengpässen genutzt. In der Insolvenzphase kann diese Methode einen entscheidenden Liquiditätsvorteil bieten, so dass seitens des insolventen Unternehmers bzw. des Insolvenzverwalters ein Wechsel von der Soll- hin zur Ist-Versteuerung geprüft werden sollte.

Hinweis
Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat auf die Möglichkeit des Wechsels keinen Einfluss, d.h. dieser kann auch nach der Eröffnung beantragt werden. Insbesondere, wenn das Unternehmen mit säumigen Kunden zu kämpfen hat, ist die Ist-Versteuerung von Vorteil.

2. Gesetzliche Grundlagen und Voraussetzungen des Wechsels

Der Wechsel zur Ist-Versteuerung ist an weitere Voraussetzungen gebunden. Diese sind in § 20 UStG geregelt:

- Der Unternehmer darf im vorangegangenen Kalenderjahr einen Gesamtumsatz von 800.000 € nicht überschritten haben, oder
- der Unternehmer ist von der Buchführungspflicht nach § 148 AO befreit oder
- soweit der Unternehmer Umsätze in Ausübung eines freien Berufs (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) ausführt.

Liegt eine der genannten Voraussetzungen vor, bedarf es eines Antrags für die Ist-Versteuerung (ggf. durch den Insolvenzverwalter), die vom Finanzamt gestattet werden kann. Die Genehmigung gilt grundsätzlich ab Beginn des Kalenderjahres, das auf die Antragstellung folgt, es sei denn, das Finanzamt stimmt einem früheren Beginn zu. Ein Wechsel für zurückliegende Zeiträume ist grundsätzlich nur bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft der jeweiligen Umsatzsteuerfestsetzung möglich.

Zwischenergebnis
Die Art der Versteuerung (Soll- oder Istbesteuerung) bleibt durch die Insolvenzeröffnung grundsätzlich unberührt. Es wird die bisherige Besteuerungsart beibehalten. Ein Wechsel der Besteuerungsart ist auch im Insolvenzverfahren nach den allgemeinen Vorschriften möglich, jedoch nicht zwingend vorgeschrieben oder automatisch mit der Insolvenzeröffnung verbunden. Die Voraussetzungen für die Istbesteuerung liegen also nicht automatisch mit Insolvenzeröffnung vor, sondern richten sich weiterhin nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorschriften.

3. Vorteile des Wechsels zur Ist-Versteuerung im Insolvenzverfahren

Der Wechsel zur Ist-Versteuerung bietet viele Vorteile, so die Liquiditätsschonung und die Vermeidung von Masseverbindlichkeiten sowie Steuerungsmöglichkeiten.

3.1 Liquiditätsschonung der Insolvenzmasse

Außenstände, die vor Insolvenzeröffnung entstanden sind und erst nach Verfahrenseröffnung vereinnahmt werden, führen erst dann zu einer Umsatzsteuerbelastung, wenn tatsächlich ein Zahlungseingang erfolgt. Dies schont die Liquidität der Insolvenzmasse mit insbesondere den folgenden positiven Effekten:

- Sicherung des laufenden Betriebs (bei Insolvenz in Eigenverwaltung oder Fortführung) durch Liquidität für Gehälter, Mieten, Material
- Höhere Gläubigerquoten
- Stärkung der Verhandlungsposition, weil durch Liquidität Vergleiche besser verhandelt werden können (z.B. mit dem Finanzamt oder den Sozialkassen).
- Begrenzung der Masseverbindlichkeiten, denn je weniger Zahlungsverpflichtungen vorschnell ausgelöst werden, desto besser lässt sich die Masse „steuern".

3.2 Vermeidung von Masseverbindlichkeiten

Durch den Wechsel zur Ist-Versteuerung kann verhindert werden, dass die Umsatzsteuer auf noch nicht vereinnahmte Forderungen als Masseverbindlichkeit entsteht (wie es bei Soll-Versteuerung der Fall wäre). Die Umsatzsteuer wird erst dann zur Masseverbindlichkeit, wenn die Forderung nach Insolvenzeröffnung tatsächlich beglichen wird.

3.3 Flexibilität für den Insolvenzverwalter

Der Insolvenzverwalter kann durch den Wechsel zur Ist-Versteuerung gezielt steuern (Absprache mit Kunden über den Zeitpunkt des Zahlungseingangs), wann Umsatzsteuer entsteht, und so die Masseverbindlichkeiten minimieren.

4. Fallstricke

4.1 Verfahrensrechtliche Hürden

Ein Wechsel ist nicht automatisch mit der Insolvenzeröffnung möglich, sondern bedarf eines Antrags und der Zustimmung des Finanzamts.

4.2 Zeitpunkt und Wirkung des Wechsels

Der Wechsel zur Ist-Versteuerung ist grundsätzlich für die Zukunft möglich. Ein rückwirkender Wechsel ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig, allerdings ausschließlich bis zur formellen Bestandskraft der Umsatzsteuerfestsetzung. Nach Eintritt der Bestandskraft ist ein rückwirkender Wechsel für diesen Zeitraum ausgeschlossen.

5. Betrachtung aus Sicht eines Unternehmers mit Forderungen an ein insolventes Unternehmen

5.1 Unterscheidung zwischen Insolvenzforderungen und Masseforderungen

Aus der Perspektive eines Unternehmers, der Forderungen gegen einen insolventen Unternehmer hat, ist die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Soll- und Ist-Versteuerung von zentraler Bedeutung:

- **Insolvenzforderungen** (§ 38 InsO) sind solche, die bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurden. Sie sind zur Insolvenztabelle anzumelden und werden grundsätzlich nur quotal aus der Insolvenzmasse befriedigt.
- **Masseverbindlichkeiten** (§ 55 Abs. 1 InsO) entstehen durch Handlungen des Insolvenzverwalters nach Verfahrenseröffnung oder durch die Verwaltung und Verwertung der Insolvenzmasse. Sie sind vorrangig aus der Masse zu begleichen. Es kommt nicht zu Ausfällen, sofern die Masse die Forderungen deckt.

5.2 Abgrenzung im Insolvenzfall

Bei der Soll-Versteuerung gilt Folgendes: Wurde die Leistung des Kunden vor Insolvenzeröffnung erbracht, ist die Umsatzsteuerforderung bereits mit Leistungsausführung begründet und stellt eine Insolvenzforderung dar. Die Forderung ist zur Tabelle anzumelden und wird quotal bedient. Umsatzsteuerlich kann es hierbei beim Leistenden zu einer Berichtigung nach § 17 UStG kommen. Da dies oft mit erheblichen zeitlichen Verzögerungen einhergeht, ist der Unternehmer gezwungen, entsprechend lange liquiditätsnachteilig in Vorleistung zu gehen. Wurde die Leistung nach der Insolvenzeröffnung erbracht, wird diese zur Masseverbindlichkeit und aus dieser i.d.R. sicher bedient. D.h. es kommt zu keinem Forderungsausfall, sofern genügend Masse vorhanden ist. In beiden Fällen ist die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Leistungserbringung bzw. Rechnungsstellung durch den Unternehmer anzumelden.

Bei der Ist-Versteuerung entsteht die Umsatzsteuer erst mit dem Zahlungseingang. Für eine vor Insolvenzeröffnung erbrachte Leistung des Kunden (Insolvenzforderung) ist keine Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt abzuführen, solange die Zahlung nicht erfolgt ist. Wird die Zahlung hingegen nach der Insolvenzeröffnung vereinnahmt und auch die Leistung erst danach erbracht, entsteht die Umsatzsteuer erst zu diesem Zeitpunkt und ist als Masseverbindlichkeit

zu behandeln. Diese ist vorrangig aus der Insolvenzmasse zu begleichen und kann die Masse belasten, was für den insolventen Unternehmer nachteilig ist, für den leistenden Unternehmer jedoch zumindest bezüglich des USt-Betrags von Vorteil sein wird, da es insoweit nicht zu einem Forderungsausfall bzw. zu einer quotalen Erfüllung der Forderung kommt.

Hinweis
Unabhängig davon, dass nach § 80 InsO bereits an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuern auf noch nicht vereinnahmte Forderungen an das insolvente Unternehmen zurückerstattet werden müssen, hat der Insolvenzverwalter unter den genannten Voraussetzungen das Wahlrecht, zur Ist-Versteuerung zu wechseln. Das Wahlrecht kann er nach Insolvenzeröffnung ausüben.

6. Fallbeispiele

6.1 Wechsel zur Ist-Versteuerung nach Insolvenzeröffnung

Ein Unternehmer versteuert seine Umsätze bisher nach der Soll-Versteuerung. Über sein Vermögen wird am 10.7.2024 das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Insolvenzverwalter beantragt am 15.7.2024 den Wechsel zur Ist-Versteuerung ab dem Besteuerungszeitraum 2024. Das Finanzamt stimmt zu. In diesem Fall entsteht für sämtliche nach dem 10.7.2024 vereinnahmten Entgelte die Umsatzsteuer erst mit dem Zahlungseingang. Die Umsatzsteuer auf Alt-Forderungen, die nach Insolvenzeröffnung beglichen werden, wird erst dann fällig und belastet die Insolvenzmasse. Hier sind für die Voranmeldungszeiträume, die unter Soll-Versteuerung abgegeben wurden, berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldungen einzureichen.

6.2 Verspäteter Antrag und Bestandskraft

Der Insolvenzverwalter beantragt den Wechsel zur Ist-Versteuerung erst im Jahr 2026 für das Jahr 2024. Die Umsatzsteuerbescheide für 2024 sind bereits bestandskräftig. In diesem Fall ist ein rückwirkender Wechsel nicht mehr möglich. Die Umsatzsteuer auf Alt-Forderungen, die nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt werden, bleibt als Masseverbindlichkeit bestehen und belastet die Insolvenzmasse.

Zusammenfassung
Der Wechsel des insolventen Unternehmers im Insolvenzverfahren von der Soll- zur Ist-Versteuerung kann erhebliche Vorteile für die Insolvenzmasse bieten, insbesondere durch die Liquiditätsschonung und die Vermeidung unnötiger Masseverbindlichkeiten. Eine sorgfältige Planung und Abstimmung mit dem Finanzamt ist unerlässlich, um steuerliche Nachteile für die Insolvenzmasse zu vermeiden.

Digitalisierung zwecks Effizienzsteigerung im Umsatzsteuer-Management

In einer Unternehmenskrise stehen viele Firmen unter Druck, ihre Finanzen zu optimieren und operative Prozesse zu verbessern. Eine zentrale Rolle spielt dabei die effiziente Verwaltung der Umsatzsteuer (USt), da diese Steuerart eine bedeutende Belastung für Unternehmen darstellen kann. Die Digitalisierung bietet hier wertvolle Möglichkeiten, das Umsatzsteuer-Management eines Unternehmens zu optimieren und im besten Fall Krisen zu vermeiden.

1. Herausforderungen der Umsatzsteuer in der Unternehmenskrise

Krisenzeiten gehen mit wirtschaftlichen Unsicherheiten, Kostensteigerungen und sinkenden Umsätzen einher. Dies führt zu Liquiditätsengpässen. Viele Unternehmen geraten unter erhöhten Druck, ihre Steuerverpflichtungen zu erfüllen.

Folgenden Problemen müssen sich die Steuerpflichtigen stellen:

- **Komplexität der Vorschriften**: Umsatzsteuergesetze und -vorschriften können in verschiedenen Ländern stark variieren und sich immer wieder ändern. Beispielsweise sind bestimmte Transaktionen wie Reihengeschäfte international sehr unterschiedlich geregelt und die umsatzsteuerliche Behandlung ist sehr fehleranfällig.
- **Erhöhter Aufwand und fehlende Transparenz**: Die korrekte Berechnung und Dokumentation der Umsatzsteuer ist zeitaufwendig und fehleranfällig. Durch unzureichende Dokumentationen entstehen u.U. Fehler und Unregelmäßigkeiten, die zu finanziellen und rechtlichen Problemen führen können.



2. Vorteile der Digitalisierung im Umsatzsteuer-Management

Digitale Lösungen im Umsatzsteuer-Management bieten in Krisenzeiten zahlreiche Vorteile:

- Steigerung der Effizienz: Digitale Lösungen ermöglichen eine schnellere Bearbeitung von Transaktionen und Steuererklärungen. Dies ist besonders wichtig, wenn es darum geht, Liquidität zu sichern.
- Reduzierung von Risiken: Die Präzision digitaler Schnittstellen verringert das Risiko von Fehlern und damit verbundener finanzieller oder rechtlicher Konsequenzen.

Langfristig wird die Digitalisierung eine immer zentralere Rolle im Umsatzsteuerrecht einnehmen. Mit Einführung der E-Rechnung zu Beginn des Jahres 2025 ist bereits ein wichtiger Schritt erfolgt. Besonders die stetig wachsende Entwicklung von Künstlicher Intelligenz (KI) bietet z.B. in Form von maschinellem Lernen Potenzial, um Steuersysteme noch intelligenter und anpassungsfähiger zu machen.

3. Prävention durch Digitalisierung und Automatisierung als Lösungsansätze

Digitalisierung und Automatisierung eröffnen Unternehmen eine Vielzahl von Lösungen, um das Umsatzsteuer-Management effizienter zu gestalten:

(1) **Automatisierung von Prozessen**: Automatisierte Systeme können bei der Berechnung und der Deklaration der Umsatzsteuer unterstützen. Dadurch wird nicht nur der Aufwand für die manuelle Verarbeitung von Transaktionen reduziert, sondern auch die Fehlerquote verringert.

(2) **Echtzeit-Datenanalyse**: Mit der Digitalisierung haben Unternehmen die Möglichkeit, ihre Finanzdaten in Echtzeit zu überwachen und die Umsatzsteuerverpflichtungen genau zu kalkulieren. Dies ermöglicht eine effiziente Erkennung von Unregelmäßigkeiten und eine zügigere Reaktion auf mögliche Forderungsausfälle in Krisenzeiten. So können schon vorbeugend Umsatzsteuerfälle zusammengefasst und deren Abbildung sowie Einordnung durch automatische Tools auf deren Richtigkeit schnell und effizient geprüft werden. Langwierige Reviews und Checks von Transaktionen entfallen und die Ressourcen der Mitarbeiter können anderweitig eingesetzt werden.

(3) **Verbesserung der Dokumentation**: Die Digitalisierung bietet eine strukturierte Dokumentation aller relevanten umsatzsteuersteuerlichen Sachverhalte. Der Prozess der Datenverarbeitung wird in einer Verfahrensdokumentation beschrieben. Im Falle einer Steuerprüfung haben Unternehmen so jederzeit Zugriff auf die notwendigen Nachweise und Daten.

Die Autoren aus dem PKF Deutschland Team

Dr. Kristina Bexa / Duisburg
Thorsten Haake/ Duisburg
Melissa Henger-Cseh / Stuttgart
Marco Herrmann / Köln
Christoph Hofer / Nürnberg
Agnieszka Jarecka / Rostock
Katinka Kammerer / München
Enrico Kiehne / Braunschweig
Martin Krebs / Stuttgart
Ulrike Kronenthaler / Freudenstadt
Ralf Lüdeke / Hamburg
Iva Marinova / München
Thomas Niemann / Balingen
Ulrich Püschel / Berlin
Martin Schuster / Augsburg
Dr. Mario Wagner / Hamburg

Impressum

PKF Deutschland-Netzwerk
EUREF-Campus 10/11
10829 Berlin
Telefon +49 30 306907 - 0

info@pkf.de
www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

Das PKF Deutschland-Netzwerk ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

* „PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International Limited und deren Mitgliedsunternehmen verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.