

Urteil vom 18. Dezember 2025, V R 34/23

Zur sogenannten Doppelberichtigung ("Berichtigungssequenz") bei Insolvenzeröffnung

ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR34.23.0

BFH V. Senat

UStG § 17 Abs 1 S 1, UStG § 17 Abs 2 Nr 1 S 2, UStG § 16 Abs 1 S 2, EGRL 112/2006 Art 90 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 273, InsO § 55 Abs 1 Nr 1, InsO § 270, InsO § 38, InsO § 270a, InsO § 254ff, InsO § 254, UStG VZ 2019

vorgehend FG Düsseldorf, 25. Januar 2023, Az: 5 K 1749/21 U

Leitsätze

Werden nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zunächst uneinbringlich gewordene Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vereinnahmt, hängt die mit der Vereinnahmung zulasten des Massebereichs des § 55 der Insolvenzordnung (InsO) vorzunehmende zweite Berichtigung nicht davon ab, dass die erste Berichtigung mit Wirkung zugunsten des Insolvenzbereichs des § 38 InsO zutreffend verfahrensrechtlich durchgeführt wurde.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 25.01.2023 - 5 K 1749/21 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, beantragte 2019 beim zuständigen Amtsgericht (Insolvenzgericht), über ihr Vermögen das Insolvenzverfahren zu eröffnen und vorläufige Eigenverwaltung nach § 270a der Insolvenzordnung (InsO) anzuordnen. Mit Beschluss vom selben Tag ordnete das Insolvenzgericht antragsgemäß die vorläufige Eigenverwaltung an und bestellte einen vorläufigen Sachwalter, der damit beauftragt wurde, ein Gutachten darüber zu erstellen, ob ein Eröffnungsgrund vorliege und welche Aussichten für die Fortführung des Unternehmens der Klägerin bestünden.
- 2 In seinem Gutachten kam der vorläufige Sachwalter zu dem Ergebnis, dass die Klägerin zahlungsunfähig und überschuldet sei. Aussichten für eine Fortführung des Unternehmens bestünden im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens. Der vorläufige Sachwalter empfahl daher, das Insolvenzverfahren zu eröffnen und Eigenverwaltung gemäß § 270 InsO anzuordnen.
- 3 Mit Beschluss vom 17.11.2019 eröffnete das Insolvenzgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin und ordnete Eigenverwaltung an. Der vorläufige Sachwalter wurde zum Sachwalter bestellt.
- 4 In der Folgezeit wurde ein Insolvenzplan für die Klägerin zur Prüfung, Erörterung und Abstimmung vorgelegt. Dieser sah unter anderem für die ungesicherten und nicht nachrangigen Insolvenzgläubiger eine Quote von 15 % vor.
- 5 Die Klägerin besteuerte ihre Umsätze (auch) im Jahr 2019 nach vereinbarten Entgelten (sogenannte Sollbesteuerung, § 16 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens (16.11.2019) hatte sie unter ihrer ursprünglichen Steuernummer Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgegeben und die angemeldete Umsatzsteuer an den Beklagten und Revisionsbeklagten

(Finanzamt --FA--) abgeführt. Nach Insolvenzeröffnung erteilte das FA der Klägerin für die Umsatzsteuer ab Insolvenzeröffnung (17.11.2019) eine gesonderte Masse-Steuernummer.

- 6** Im Rahmen des Insolvenzverfahrens meldete das FA die nach seiner Ansicht bestehenden Steuerforderungen für den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 16.11.2019 zum Insolvenzplan an, ohne dabei Berichtigungsansprüche bezogen auf bereits erbrachte Leistungen ohne Entgeltvereinnahmung bis Insolvenzeröffnung zu berücksichtigen. Diese Forderungsanmeldung blieb auch seitens der Klägerin unwidersprochen. Nach Eintritt der Rechtskraft des Insolvenzplans hob das Insolvenzgericht Anfang 2020 das Insolvenzverfahren auf.
- 7** Am 23.07.2020 übermittelte die Klägerin dem FA zwei Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2019, und zwar eine unter der ursprünglichen Steuernummer für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung (01.01.2019 bis 16.11.2019) und eine unter der Masse-Steuernummer für den --allein verfahrensgegenständlichen-- Zeitraum ab Insolvenzeröffnung (17.11.2019 bis 31.12.2019; nachfolgend: Streitzeitraum). Die Klägerin erklärte für den Streitzeitraum Umsatzsteuer in Höhe von ... €.
- 8** Diese Steuererklärung stand einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 i.V.m. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 9** In ihrem Anschreiben an das FA vom selben Tag führte die Klägerin aus: Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 17.11.2019 hätte eine erste Berichtigung und im Zeitpunkt der Entgeltvereinnahmung eine zweite Berichtigung bestimmter Umsätze erfolgen müssen. Sie, die Klägerin, habe versehentlich versäumt, insoweit eine richtige Zuordnung und Berichtigung vorzunehmen. Im Rahmen einer internen Überprüfung der gebuchten Umsätze sei dieses Versehen aufgefallen. Man habe sich entschlossen, die Berichtigungen nicht über Voranmeldungen, sondern über die Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2019 vorzunehmen. Für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung ergebe sich aufgrund der Korrekturen ein Erstattungsbetrag und für den Zeitraum nach Insolvenzeröffnung die erklärte Umsatzsteuer. Es werde insoweit Verrechnung beantragt.
- 10** In Bezug auf die Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung (01.01.2019 bis 16.11.2019) lehnte das FA mit Schreiben vom 07.08.2020, dem eine Rechtsbehelfsbelehrung beigelegt war, unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.10.2014 - I R 39/13 (BFHE 247, 300, BStBl II 2015, 577) die beantragte Änderung ab. Es vertrat die Auffassung, dass der in der Erklärungseinreichung liegende Änderungsantrag abzulehnen sei, da der Insolvenzplan, der unter anderem die Umsatzsteuer für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung zum Gegenstand habe, rechtskräftig geworden sei. Für den Streitzeitraum war das FA hingegen aufgrund des BFH-Urteils vom 23.10.2018 - VII R 13/17 (BFHE 262, 326, BStBl II 2019, 126) der Ansicht, dass eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung vorzunehmen sei.
- 11** Die Klägerin reichte daraufhin am 26.08.2020 eine geänderte Umsatzsteuererklärung für den Streitzeitraum ein. Danach belief sich die festzusetzende Umsatzsteuer nur noch auf ... €. Zur Begründung führte die Klägerin aus, dass aufgrund der Ablehnung des Änderungsantrags für den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung die Umsatzsteuer aufgrund der vorgenommenen ersten und zweiten Berichtigung doppelt erfasst sei. Aufgrund der Rechtskraft des Insolvenzplans hinsichtlich der Qualifikation der betreffenden Abgabenforderungen seien diese dem Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung und nicht mehr dem Zeitraum ab Insolvenzeröffnung zuzuordnen.
- 12** Mit Bescheid vom 30.11.2020 lehnte das FA diesen Änderungsantrag der Klägerin ab. Da nachträglich Entgelte vereinnahmt worden seien, sei eine Korrektur der Umsatzsteuer erforderlich. Diese Korrektur erfolge unabhängig davon, ob im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit eine entsprechende Korrektur stattgefunden habe. Es handele sich um getrennt zu beurteilende Sachverhalte, die eine eigenständige Korrektur nach § 17 UStG auslösen würden.
- 13** Den Einspruch, mit dem die Klägerin unter anderem geltend machte, sie habe eine richtige Zuordnung der Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge versäumt, so dass sowohl die erste als auch die zweite Berichtigung zunächst nicht erfolgt seien und die Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die nach der Rechtsprechung als Masseverbindlichkeiten betreffend den Zeitraum ab Insolvenzeröffnung anzusehen wären, als Insolvenzforderungen zu behandeln seien, da sich ansonsten eine doppelte Zahllast ergäbe oder der Insolvenzplan geändert werden müsse, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 06.07.2021 als unbegründet zurück.
- 14** Im Laufe des sich anschließenden Klageverfahrens haben sich die Beteiligten unter anderem dahingehend tatsächlich verständigt, dass der Unterschiedsbetrag zwischen den Leistungen zu 19 % gemäß der am 23.07.2020 und der am 26.08.2020 an das FA übermittelten Umsatzsteuererklärungen auf von der Klägerin vor

Insolvenzeröffnung ausgeführten Leistungen beruht, für die das Entgelt erst nach Insolvenzeröffnung bis zum 31.12.2019 gezahlt worden ist.

- 15** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin unter anderem geltend machte, im Streitfall bestehe mangels der versehentlich unterbliebenen ersten Berichtigung kein Spielraum für eine "erneute" Berichtigung, weil sonst die Umsatzsteuer für beide Unternehmensteile höher sei als die des gesamten Unternehmens, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 726 veröffentlichten Urteil ab.
- 16** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) rügt. Die Rechtsprechung des BFH und ihre Übertragung auf die Eigenverwaltung (BFH-Urteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356) würden nicht in Frage gestellt. Allerdings habe der BFH bisher nicht entschieden, dass die Durchführung der zweiten Berichtigung nicht von der Durchführung der ersten Berichtigung abhängt, wie das FA und das FG meinten. Das FG Münster (Urteil vom 20.02.2018 - 15 K 1514/15 U,S, EFG 2018, 697) vertrete zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs die Gegenauffassung. Für die Umsatzsteuer könne insoweit nichts anderes gelten. Entgegen der Auffassung des FA und des FG hänge die Durchführung der zweiten Berichtigung von der Durchführung der ersten Berichtigung ab. Dies bringe der Wortlaut des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG mit der Formulierung "erneut" auch eindeutig zum Ausdruck. Bei der Sollbesteuerung, die die Klägerin anwende, sei der anspruchsbegründende steuerrechtliche Tatbestand an sich mit der Leistungserbringung durch den Unternehmer abgeschlossen. Die erste Berichtigung bringe diesen (als Insolvenzforderung) im Regelfall ex nunc zum Erlöschen. Mit der Vereinnahmung und der sich daraus ergebenden zweiten Berichtigung werde der Steueranspruch erneut (und dadurch als Masseverbindlichkeit) begründet. Da im Streitfall die erste Berichtigung unterblieben sei, bestehe die ursprüngliche Steuerforderung als Insolvenzforderung fort. Ihr Wiederaufleben als Masseverbindlichkeit durch die zweite Berichtigung scheide aus, da sie zuvor nicht durch die erste Berichtigung erloschen sei. Würde man daneben eine Masseverbindlichkeit entstehen lassen, würde die Umsatzsteuer für den nämlichen Umsatz doppelt festgesetzt. Es komme auch nicht, wie das FG meine, durch eine zweite Berichtigung, die nicht von der ersten Berichtigung abhängt, zu einer zutreffenden Besteuerung des Gesamtunternehmens, sondern zu einer Doppelbesteuerung. Der Unternehmer, der an sich nur Steuereinnahmer des Staates sei, werde mit Umsatzsteuer belastet und der Fiskus bereichert. Nicht gegen die Abhängigkeit der zweiten Berichtigung von der ersten Berichtigung spreche, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer beim Leistenden und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger voneinander unabhängig seien. Dies betreffe eine Situation mit zwei Steuerpflichtigen, während es hier um einen einzigen Steuerpflichtigen gehe. Der Wortlaut sei insoweit durch die Formulierung ("erneut" statt "ebenfalls") anders gefasst.
- 17** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 06.07.2021 und den Ablehnungsbescheid vom 30.11.2020 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuer für den Streitzeitraum (17.11.2019 bis 31.12.2019) auf ... € herabzusetzen.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Der Fall, der dem Urteil des FG Münster vom 20.02.2018 - 15 K 1514/15 U,S (EFG 2018, 697) zugrunde gelegen habe, sei anders gelagert, da es den Vorsteuerabzug betroffen habe. Außerdem habe dieses FG zu Lasten des dortigen Klägers berücksichtigt, dass er keine Vorsteuerberichtigung vorgenommen habe. Vorliegend sei die Klägerin ihrer Verpflichtung zur Berichtigung nicht nachgekommen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung für den Streitzeitraum des Insolvenzverfahrens (17.11.2019 bis 31.12.2019) zu Recht abgelehnt. Werden nach Eröffnung der Insolvenzverfahrens zunächst uneinbringlich gewordene Entgelte für zuvor erbrachte Leistungen vereinnahmt, hängt die mit der Vereinnahmung zulasten des Massebereichs des § 55 InsO vorzunehmende zweite Berichtigung nicht davon ab, dass die erste Berichtigung mit Wirkung zugunsten des Insolvenzbereichs des § 38 InsO zutreffend verfahrensrechtlich durchgeführt wurde.
- 21** 1. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG ist der für einen steuerpflichtigen Umsatz vom leistenden

Unternehmer geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen, wenn das hierfür vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist, wobei der Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen ist, wenn das Entgelt nachträglich vereinnahmt wird. Unionsrechtlich beruht die hier streitige Steuerberichtigung auf Art. 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) wonach im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert wird. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat dabei insbesondere die gesetzliche Anordnung einer zweiten Berichtigung, wie sie sich aus § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG ergibt, ausdrücklich gebilligt (EuGH-Urteil Di Maura vom 23.11.2017 - C-246/16, EU:C:2017:887, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2018, 37, Rz 27; vgl. auch BFH-Urteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 21).

- 22** 2. Diese Vorschriften sind auch im Insolvenzverfahren des leistenden Unternehmers anzuwenden.
- 23** a) Hat ein Unternehmer, der --wie die Klägerin-- der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten unterliegt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG), eine Leistung vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht, für die erst der Insolvenzverwalter die Gegenleistung vereinnahmt, führt die Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter nach ständiger Rechtsprechung des BFH zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG, die in Höhe des Berichtigungsbetrags insolvenzrechtlich eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet, während die ursprünglich für die Leistungserbringung vorgenommene Besteuerung für das Jahr der Insolvenzeröffnung zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG) und dabei bei der Berechnung der sich für dieses Jahr ergebenden Umsatzsteuer, die als Insolvenzforderung geltend zu machen ist, zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 13; ebenso BFH-Urteil vom 09.12.2010 - V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996, Rz 30 ff.; ebenso für das Insolvenzeröffnungsverfahren BFH-Urteile vom 24.09.2014 - V R 48/13, BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 26 f.; vom 01.03.2016 - XI R 21/14, BFHE 253, 445, BStBl II 2016, 756, Rz 15 f.; vom 13.02.2019 - XI R 19/16, BFH/NV 2019, 928, Rz 26; vom 28.05.2020 - V R 2/20, BFHE 268, 519, Rz 17; vom 22.06.2022 - XI R 46/20, BFHE 277, 26, Rz 20; vom 06.12.2023 - XI R 5/20, BFHE 282, 186, BStBl II 2024, 316, Rz 25).
- 24** Diese doppelte Berichtigung (mit einer ersten Berichtigung, die zugunsten des Insolvenzbereichs des § 38 InsO wirkt, und einer zweiten Berichtigung zulasten des Massebereichs des § 55 InsO) gilt auch bei einem Insolvenzverfahren in Eigenverwaltung (vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2018 - V R 45/16, BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 24 ff.) und damit im Streitfall.
- 25** b) Soweit hiergegen im Schrifttum im Hinblick auf die EuGH-Urteile *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* u.a. vom 03.06.2021 - C-182/20 (EU:C:2021:442, Rz 38) und *Vittamed tecnologijos* vom 06.10.2022 - C-293/21 (EU:C:2022:763, Rz 50 ff.) unionsrechtliche Zweifel vorgebracht wurden (z.B. Klenk, *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2021, 835, 837; de Weerth, *Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht* 2021, 1277), erweisen sich diese nicht als durchgreifend, da diese EuGH-Urteile die Frage betreffen, ob ein insolventes Unternehmen weiterhin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und daher Eingangsleistungen zur Ausführung steuerpflichtiger Ausgangsumsätze beziehen kann, so dass ihm weiterhin ein Recht zum Vorsteuerabzug zusteht und daher keine Änderung der Verhältnisse eingetreten ist, die zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, Art. 184 ff. MwStSystRL führen würde. Demgegenüber stellt die Rechtsprechung des BFH die wirtschaftliche Tätigkeit des insolventen Unternehmens ebenso wenig in Frage wie den Leistungsbezug für das Unternehmen und das Fehlen einer Änderung der Verhältnisse (ebenso Schmittmann, *Betriebs-Berater* 2023, 407, 410; Wäger, *UR* 2022, 197, 212; Witfeld, *Neue Zeitschrift für das Recht der Insolvenz und Sanierung*, das gesamte Verfahren der Unternehmens- und Verbraucherinsolvenz 2024, 72, 74). Dagegen gesteht der EuGH den Mitgliedstaaten das Recht zu, der Unsicherheit über die Einbringlichkeit einer Forderung dadurch Rechnung zu tragen, dass die Verminderung zuerkannt wird, wenn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der Schuld besteht, aber die Steuerbemessungsgrundlage wieder heraufgesetzt werden kann, wenn die Zahlung dennoch erfolgen sollte (vgl. EuGH-Urteile *E. (TVA - Reduction de la base d'imposition)* vom 15.10.2020 - C-335/19, EU:C:2020:829, Rz 48; *ELVOSPOL* vom 11.11.2021 - C-398/20, EU:C:2021:911, Rz 30).
- 26** Die BFH-Rechtsprechung zur ersten Berichtigung aufgrund der Insolvenzeröffnung im Insolvenzbereich des § 38 InsO und zur zweiten Berichtigung bei Vereinnahmung durch den Insolvenzverwalter im Massebereich des § 55 InsO verstößt auch nicht anderweitig gegen das Unionsrecht. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat hierzu auf sein Urteil vom 27.09.2018 - V R 45/16 (BFHE 262, 214, BStBl II 2019, 356, Rz 22) zu den nach

Art. 90 und Art. 273 MwStSystRL bestehenden Regelungsbefugnissen, ohne dass dabei näher darauf einzugehen ist, ob in die Betrachtung auch Mehrwertsteuereinzugsstellen einzubeziehen sind.

- 27** 3. Der vorliegend streitigen zweiten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 UStG im Massebereich des § 55 InsO steht --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen, dass die dem vorausgehende erste Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 Satz 1 UStG bei der Berechnung der vom FA als Insolvenzforderung geltend zu machenden Umsatzsteuer verfahrensrechtlich unberücksichtigt geblieben ist.
- 28** a) Maßgeblich ist insoweit, dass der Beurteilung für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung --anders als ein Grundlagenbescheid in Bezug auf Folgebescheide-- keine bindenden Auswirkungen für andere Steuerfestsetzungen (und dabei insbesondere keine Bindungswirkung für die Steuerfestsetzung betreffend des Zeitraums ab Insolvenzeröffnung) zukommt.
- 29** aa) Nach § 157 Abs. 2 AO bildet die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Besteuerungsgrundlagen sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (§ 199 Abs. 1 AO). Besteuerungsgrundlagen werden nur dann abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert und für Folgebescheide bindend festgestellt, wenn dies in der Abgabenordnung oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist (§ 179 Abs. 1, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Dem liegt der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) zugrunde, wonach abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren zwingend einer gesetzlichen Regelung bedürfen. Die sonach gebotene und unverzichtbare Rechtsgrundlage kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen oder vergleichbare sinnvolle Überlegungen ersetzt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a). Lediglich der im mehrstufigen Steuerverwaltungsverfahren erlassene Feststellungsbescheid ist für andere Feststellungsbescheide, für Steuermessbescheide, für Steuerbescheide und für Steueranmeldungen (Folgebescheide) bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Dabei ist nicht zwischen einer Bindungswirkung für denselben, der Besteuerung unterliegenden Zeitraum und der --sich im Streitfall stellenden und zu verneinenden-- Frage einer Bindungswirkung für nachfolgende Zeiträume zu unterscheiden.
- 30** bb) Insolvenzrechtliche Besonderheiten rechtfertigen keine andere Beurteilung. Daher kommt es nicht in Betracht, daraus, dass die erste Berichtigung bei der Berechnung der Umsatzjahressteuer und die Geltendmachung dieser als Insolvenzforderung unterblieb, eine Bindungswirkung für den Besteuerungszeitraum ab Insolvenzeröffnung abzuleiten. Zwar ist der Tabelleneintrag --und die ihr zugrunde liegende Steuerberechnung-- nicht einer Steuerfestsetzung, aber immerhin einem Feststellungsbescheid gleichzustellen (BFH-Urteil vom 24.11.2011 - V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 44 ff.). Beiden kommt aber keine Bindungswirkung für andere Bescheide zu. Die (unterbliebene) erste Berichtigung bildet im Regelinsolvenzverfahren als (nicht) angesetzte Besteuerungsgrundlage entsprechend dem Rechtsgedanken des § 157 Abs. 2 AO nur einen unselbständigen Teil der der Anmeldung zur Insolvenztabelle zugrunde liegenden Steuerberechnung. Auch den Besonderheiten des Insolvenzplanverfahrens nach §§ 217 ff. InsO mit den besonderen Gestaltungsfolgen der §§ 254 ff. InsO ist in keiner Weise eine Bindungswirkung für die Besteuerung nachfolgender Zeiträume zu entnehmen. Die nach "Soll"-Besteuerungsgrundsätzen vorgenommene erste Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG ist schließlich lediglich tatbestandliche Voraussetzung der materiellen Regelung des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG (vgl. allgemein zu § 17 UStG BFH-Urteile vom 07.12.2006 - V R 2/05, BFHE 216, 375, BStBl II 2007, 848, unter II.1.a; vom 22.10.2009 - V R 14/08, BFHE 227, 513, BStBl II 2011, 988, unter II.1.a).
- 31** Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass die Insolvenzeröffnung den Regel-Besteuerungszeitraum des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG zwar nicht unterbricht (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2007 - VII R 7/06, BFHE 216, 390, BStBl II 2007, 745, unter II.; vom 27.11.2019 - XI R 35/17, BFHE 267, 542, BStBl II 2021, 252, Rz 26; vom 11.12.2024 - XI R 1/22, BFHE 287, 544, Rz 19), aber es aus insolvenzrechtlichen Gründen gleichwohl zu einer Trennung in zwei --dem Grunde nach getrennt der Bestandskraft fähige-- Abschnitte eines Besteuerungszeitraums kommt. Daher ist --auch wenn die Abschnitte jeweils keinen vollständigen Besteuerungszeitraum im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG darstellen-- das Erfordernis einer gesetzlichen Anordnung einer Bindungswirkung auch hier zu beachten. Dem entspricht im Übrigen das Prinzip der Abschnittbesteuerung, nach dem die Besteuerungsgrundlagen jeweils selbständig festzustellen sowie der Sachverhalt und die Rechtslage ohne Bindung an eine frühere Beurteilung neu zu prüfen sind (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.2014 - V R 11/12, BFHE 247, 471, BStBl II 2015, 973, Rz 31; vom 18.11.2021 - V R 4/21 (V R 41/17), BFHE 274, 368, BStBl II 2022, 350, Rz 57).

- 32** b) Soweit die Klägerin hiergegen vorträgt, dass sie es (zunächst) versehentlich versäumt habe, im Rahmen der Eigenverwaltung eine richtige Zuordnung und Berichtigung im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil vorzunehmen, vermag dies auch deshalb nicht zu überzeugen, da andernfalls Insolvenzschuldner (hier: die Klägerin) durch Nichtbeachtung der ersten Berichtigung darüber entscheiden könnten, ob der im Rahmen der zweiten Berichtigung entstandene Steueranspruch zulasten der Masse festgesetzt werden kann. Insolvenzschuldnern würde sonst die Möglichkeit eröffnet, eine nach Insolvenzeröffnung mit Umsatzsteuer vereinnahmte Gegenleistung in Bezug auf den Steueranteil dem insolvenzfreien Vermögen zuzuführen und damit das System der doppelten Berichtigung faktisch außer Kraft zu setzen.
- 33** 4. Ob es zu Lasten der Klägerin zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung (keine Minderung des Insolvenzanspruchs durch die erste Berichtigung mit Erfassung der zweiten Berichtigung als Teil einer Masseverbindlichkeit) gekommen ist, bedarf vorliegend keiner Entscheidung. Ungeachtet des Umstands, dass es durch die Anwendung einer Rechtsprechung des BFH zu keiner Doppelbesteuerung kommen kann, wäre dem in einem Rechtsbehelfs- oder Billigkeitsverfahren bezogen auf den vorinsolvenzrechtlichen Zeitraum nachzugehen, bei dem einerseits besonderes Augenmerk darauf zu legen wäre, dass die Forderungsanmeldung des FA nicht nur im Widerspruch zu einer im Zeitpunkt der Forderungsanmeldung bereits langjährigen BFH-Rechtsprechung stand, sondern auch mit einer bereits seit mehreren Jahren bestehenden Weisungslage der Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 09.12.2011, BStBl I 2011, 1273 zur Anwendung der BFH-Rechtsprechung auf alle Insolvenzverfahren, die nach dem 31.12.2011 eröffnet wurden) nicht vereinbar war, so dass die übereinstimmende Sichtweise von BFH und Finanzverwaltung zumindest im Schätzungswege ansatzweise hätte Berücksichtigung finden müssen. Andererseits wäre aber auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin den offensichtlich gebotenen Widerspruch gegen den vom FA geltend gemachten Steueranspruch unterlassen hat und die zur Vornahme der ersten Berichtigung erforderlichen Angaben aus ihrer Informations- und Tätigkeitssphäre stammten.
- 34** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de