

Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

**5. Jahrestagung
11. Juni 2021**

Ministerialrat Thorsten Kontny
Düsseldorf

**§ 55 Abs. 4 InsO
idF des SanInsFoG**

Rückblick: § 55 Abs. 4 InsO aF

(4) Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

§ 55 Abs. 4 InsO aF und vorläufige Eigenverwaltung

- Keine Anwendung des § 55 Abs.4 InsO aF auf die vorläufige Eigenverwaltung.
- **BGH vom 22.11.2018 – IX ZR 167/16**
 - Der Schuldner begründet im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren auch außerhalb des Schutzschirmverfahrens nach § 270b InsO nur insoweit Masseverbindlichkeiten, als er vom Insolvenzgericht hierzu ermächtigt worden ist.
 - Im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren ist die Bestimmung des § 55 Abs. 4 InsO **nicht** entsprechend anwendbar.

§ 55 Abs. 4 InsO aF und vorläufige Eigenverwaltung

- **BFH vom 07.05.2020 – V R 14/19 und V R 19/19**
 - Der Umsatzsteueranspruch für einen Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer einem Eröffnungsverfahren mit vorläufiger Eigenverwaltung nach § 270a InsO unterliegt, ist **weder** nach § 55 Abs. 2 InsO **noch** nach § 55 Abs. 4 InsO eine Masseverbindlichkeit; auch eine analoge Anwendung dieser Vorschriften kommt nicht in Betracht (Anschluss an BGH vom 22.11.2018 - IX ZR 167/16).
 - Beschränkung führt nicht zur Annahme einer unerlaubten EU-Beihilfe.
 - Antrag auf Aufhebung der Anordnung der Eigenverwaltung nach § 272 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 InsO möglich, wenn iE eigentlich nach § 1 Satz 1 InsO dem Insolvenzverfahren vorbehalten Verwertung des Schuldnervermögens in das Eröffnungsverfahren vorgezogen wird oder konkrete Tatsachen dies befürchten lassen.

**Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts
(Sanierungs- und Insolvenzfortentwicklungsgesetz - SanInsFoG) vom
22.12.2020 – BGBl I 2020, 3256**

§ 55 Abs. 4 InsO

¹Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach *Bestellung* eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

²Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehr- und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer.

sowie insbes. umfangreiche Änderungen der §§ 270 ff. InsO zur Eigenverwaltung
(Ergebnisse der ESUG-Evaluierung)

Änderungen in § 55 Abs. 4 InsO durch das SanInsFoG

1. **Erweiterung** des Anwendungsbereichs auf vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründete Verbindlichkeiten

- zum Streitstand vgl.
 - Wäger, DStR 2021, 825: nur bei Bestellung eines vorläufigen Sachwalters mit den Befugnissen nach § 270c Abs. 3 Satz 2 InsO (im Vgl. zum vorläufigen InsV)

vs.

- Schmidt, DStR 2021, 693; Uhländer, DB 2021, 1027: umfassender Anwendungsbereich; jede Bestellung eines vorläufigen Sachwalters reicht aus

2. **Beschränkung** des Anwendungsbereichs auf Umsatzsteuerverbindlichkeiten und gleichgestellte Abgaben und Steuern.

Änderungen in § 55 Abs. 4 InsO durch das SanInsFoG

Gesetzesbegründung

- Erweiterung
 - Gleichbehandlung der vorläufigen Eigenverwaltung mit Fällen, in denen eine vorläufige Insolvenzverwalterin bestellt worden ist.
 - bislang: Privilegierung der vorläufigen Eigenverwaltung
 - Folge: Fehlanreiz für eigentlich ungeeignete Schuldnerinnen, nur aus diesem Grund die vorläufige Eigenverwaltung anzustreben.
- Beschränkung
 - praktische Relevanz
 - Regelung trägt weiterhin dem Umstand Rechnung, dass die Unternehmerin nach ständiger Rechtsprechung des EuGH als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ tätig wird.

Anwendungszeitraum der §§ 270 ff InsO nF und § 55 Abs. 4 InsO nF

Artikel 25 des SanInsFoG - Inkrafttreten

(1) Dieses Gesetz tritt [...] am 01. Januar 2021 in Kraft.

Art. 103m EGIInso – Überleitungsvorschrift zum SanInsFoG

Auf Insolvenzverfahren, die vor dem 1. Januar 2021 beantragt worden sind, sind die bis dahin geltenden Vorschriften weiter anzuwenden.

§ 5 CovidInsAG

(1) Auf Eigenverwaltungsverfahren, die zwischen dem 1. Januar 2021 und dem 31. Dezember 2021 beantragt werden, sind, soweit in den folgenden Absätzen und § 6 nichts anderes bestimmt ist, die §§ 270 bis 285 der Insolvenzordnung in der bis zum 31. Dezember 2020 geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist.

→ Weitergeltung der §§ 270 ff. alte Fassung bis Ende 2021 in Fällen des CovidInsAG

→ aber: Anwendung § 55 Abs. 4 InsO neue Fassung!

§ 55 Abs. 4 InsO idF des SanInsFoG - umsatzsteuerliche Folgewirkungen

- **(Doppel-)Berichtigungsgrundsatz nach § 17 UStG bei der Soll-Besteuerung**
- Ausgangssituation: Ausführung der Leistung vor Insolvenzeröffnung, Entgeltvereinnahmung nach Insolvenzeröffnung
- Grundsatz: Umsatzsteuer entsteht mit Ausführung der Leistung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG; Entgeltvereinnahmung zunächst grds. unbeachtlich (anders bei Ist-Versteuerung)
- aber: Korrektur erforderlich, wenn Entgelt und Umsatzsteuer (vorläufig) uneinbringlich
 - Folge: Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 iVm Abs. 1 Satz 1 UStG (steuermindernd)
- bei nachträglicher Vereinnahmung
 - Folge: erneute Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG (steuererhöhend)

- **Auswirkungen auf das Insolvenzverfahren**
 - **„Aufspaltung“ in drei Unternehmensteile**
 - vorinsolvenzlicher Unternehmensteil
 - Unternehmensteil der Insolvenzmasse
 - Unternehmensteil des insolvenzfremen Vermögens
- **Insolvenzeröffnung**
 - Forderungen des Schuldners werden uneinbringlich iSv § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (vgl. ua. BFH vom 22.10.2009 – V R 14/08 und BFH vom 09.12.2010 – V R 22/10 – s auch Rn. 30)
 - „rechtliche Uneinbringlichkeit“ im „vorinsolvenzlichen Unternehmensteil“
= Korrektur im Bereich der Insolvenzforderungen
 - gilt auch hinsichtlich Vorsteuerabzug für bezogene Leistungen
 - nachträgliche Vereinnahmung: erneute Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG
= Korrektur im Unternehmensteil der Insolvenzmasse

- **Übertragung der Grundsätze auf das eröffnete Eigenverwaltungsverfahren**
- **BFH vom 27.09.2018 – V R 45/16** (Zuordnung zu insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen, §§ 38, 55 InsO)
 - Zur insolvenzrechtlichen Trennung in Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit kommt es auch im Verfahren der Eigenverwaltung. Fehlende Bestellung eines Insolvenzverwalters steht dem nicht entgegen.
 - Bei der Eigenverwaltung wird dem Insolvenzschuldner die Verwaltungsbefugnis und Verfügungsbefugnis in seiner Funktion als Amtswalter übertragen. Als solcher wird er wie ein Insolvenzverwalter tätig. Er ist dabei nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig, sondern übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus.
 - Er behält somit nicht seine "alte", vor Verfahrenseröffnung bestehende Verfügungsmacht über sein Vermögen, da er nur so nach Verfahrenseröffnung die dem Insolvenzverwalter zugewiesenen Rechte wahrnehmen kann.

- **Übertragung der Grundsätze auf das Insolvenzeröffnungsverfahren**
- ... in Abhängigkeit von der „Vereinnahmungskompetenz“ des vorläufigen Insolvenzverwalters, d.h. „im Rahmen der rechtlichen Befugnisse“, vgl. § 55 Abs. 2, 4 InsO
 - Folge: ebenfalls Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG
- Bestellung eines (schwachen) vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem **Zustimmungsvorbehalt** (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO) und mit **Recht zum Forderungseinzug** (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO)
 - bejaht durch BFH vom 24.09.2014 – V R 48/13; ebenso BMF vom 20.05.2015 Rn. 9
- Bestellung eines (schwachen) vorläufigen Insolvenzverwalters **mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt ohne** Recht zum Forderungseinzug
 - offen geblieben in V R 48/13; bejaht durch BMF vom 20.05.2015 Rn. 10, 15
- Bestellung eines (schwachen) vorläufigen Insolvenzverwalters **mit Kassenführungsbefugnis**
 - bejaht durch BMF vom 20.05.2015 Rn. 10

- **Übertragung der Grundsätze auf das Insolvenzeröffnungsverfahren**
 - ebenso: Bestellung eines (starken) vorläufigen Insolvenzverwalters **mit Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis** (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 1. Alt. InsO – BFH vom 01.03.2016 - XI R 21/14)
- **Übertragung der Grundsätze auf das vorläufige Eigenverwaltungsverfahren durch Änderung des § 55 Abs. 4 InsO (n.F.)?**
 - wg. BFH vom 27.09.2018 – V R 45/16?
 - *oder nur für den Fall des § 270c Abs. 3 Satz 2 InsO?*
 - *Ordnet das Gericht die vorläufige Eigenverwaltung nach § 270b Absatz 1 Satz 2 an, kann es zudem anordnen, dass Verfügungen des Schuldners der Zustimmung durch den vorläufigen Sachwalter bedürfen.*
 - *oder auch im Fall der Kassenführungsbefugnis nach § 275 Abs. 2 InsO?*
- **Übertragung der Grundsätze auf das Restrukturierungsverfahren wegen § 76 Abs. 2 Nr. 2 und 3 StaRUG?**

§ 55 Abs. 4 InsO idF des SanInsFoG - umsatzsteuerliche Folgewirkungen

- Organschaft
- Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE
- Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft = Ende der Organschaft
- gilt auch bei Bestellung eines Sachwalters im Eigenverwaltungsverfahren
- Insolvenzeröffnungsverfahren und **Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters**
 - Organschaft endet mit dessen Bestellung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (OT und OG), wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den **maßgeblichen Einfluss** auf den Schuldner erhält und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist
 - insbesondere, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners aufgrund eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO verhindern kann

§ 55 Abs. 4 InsO idF des SanInsFoG - umsatzsteuerliche Folgewirkungen

- BFH vom 27.11.2019 – XI R 35/17 - Leitsatz
*Weder die **Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung** beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft beenden eine Organschaft, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird, sowie eine Anordnung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt.*
- Ergänzung A 2.8 Abs. 12 Satz 6 UStAE
 - Aufnahme des Leitsatzes der Entscheidung vom 27.11.2019

§ 55 Abs. 4 InsO idF des SanInsFoG - umsatzsteuerliche Folgewirkungen

- Änderung der Auffassung zum vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren durch Änderung des § 55 Abs. 4 InsO iZm Ergänzung des § 276a InsO durch das SanInsFoG?

§ 276a InsO nF

(1) Ist der Schuldner eine juristische Person oder eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit, so haben der Aufsichtsrat, die Gesellschafterversammlung oder entsprechende Organe keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des Schuldners. Die Abberufung und Neubestellung von Mitgliedern der Geschäftsleitung ist nur wirksam, wenn der Sachwalter zustimmt. Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Maßnahme nicht zu Nachteilen für die Gläubiger führt.

(2) Ist der Schuldner als juristische Person verfasst, so haften auch die Mitglieder des Vertretungsorgans nach Maßgabe der §§ 60 bis 62. Bei einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit gilt dies für die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschafter. Ist kein zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigter Gesellschafter eine natürliche Person, gilt dies für die organschaftlichen Vertreter der zur Vertretung ermächtigten Gesellschafter. Satz 3 gilt sinngemäß, wenn es sich bei den organschaftlichen Vertretern um Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit handelt, bei denen keine natürliche Person zur organschaftlichen Vertretung ermächtigt ist, oder wenn sich die Verbindung von Gesellschaften in dieser Art fortsetzt.

(3) Die Absätze 1 und 2 finden im Zeitraum zwischen der Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung oder der Anordnung vorläufiger Maßnahmen nach § 270c Absatz 3 und der Verfahrenseröffnung entsprechende Anwendung.

§ 55 Abs. 4 InsO idF des SanInsFoG - umsatzsteuerliche Folgewirkungen

- siehe Begründung des BFH vom 27.11.2019, Rn. 41
- *Ebenso bestand trotz Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung weiterhin eine finanzielle Eingliederung, weil § 276a InsO während der vorläufigen Eigenverwaltung noch nicht eingreift. Die Beigeladene konnte deshalb im Streitzeitraum ihren Willen weiterhin durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung der Klägerin durchsetzen.*
- anders durch Ergänzung des § 276a InsO?
- beachte: § 276a InsO nF gilt zwar grds. für ab dem 01.01.2021 beantragte Eigenverwaltungsverfahren; allerdings nicht soweit die Voraussetzungen von § 5 Abs. 1 COVInsAG einschlägig sind