



Flick Gocke
Schaumburg

§ 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des SanInsFoG

– Einführung / Überblick (Ko-Referat I/II) –

7. Leipziger Insolvenzsteuerrechtstag (LIST)

RA/StB Dr. Alexander Witfeld
Leipzig, 1.3.2022

Gliederung

- I. Synopse
- II. Genese
- III. Motivlage des Gesetzgebers
- IV. Systematik
- V. Kritik (Auszug)

I. Synopse

HBeglG 2011 v. 9.12.2010 (Art. 3 Nr. 2, BGBl. 2010, 1885, 1893) m.W.v. 1.1.2011:

- (4) ~~Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuer-schuldverhältnis~~, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter *[Alt. 1]* oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters *[Alt. 2]* begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

SanInsFoG v. 22.12.2020 (Art. 5 Nr. 14, BGBl. 2020, 3256, 3283) m.W.v. 1.1.2021 (zur Anwendung s. Art. 103m Satz 1 EGIInsO):

- (4) ¹Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter *[Alt. 1]* oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters *[Alt. 2]* oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters *[Alt. 3]* 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.

II. Genese

- Gesetzgeber hat mit dem HBeglG 2011 i.F. von § 55 Abs. 4 InsO a.F. ein **Fiskusvorrecht** wieder eingeführt.
- „Flankierende“ Rechtsprechung des BFH zur Umsatzsteuer („Marksteine“), Urteile vom
 - 29.1.2009, V R 64/07, BStBl. II 2009, 682 („Ist-Versteuerung / Insolvenzeröffnung“);
 - 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996 („Soll-Versteuerung / Insolvenzeröffnung“ → *grundlegend für sog. Doppelberichtigungsrechtsprechung*);
 - 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506 („vorläufiges Regelinsolvenzverfahren“);
 - 1.3.2016, XI R 21/14, BStBl. II 2016, 756 („starker vorläufiger Insolvenzverwalter“);
 - 27.9.2018, V R 45/16, BStBl. II 2019, 356 („Soll-Versteuerung / Insolvenzeröffnung unter Anordnung Eigenverwaltung“).
- Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung jeweils umgesetzt („BStBl. II“, BMF-Schreiben, UStAE, AEAO etc.).
- Im **vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren** war eine **(analoge) Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO nicht möglich** (zunächst BGH, Urt. v. 22.11.2018, IX ZR 167/16, BGHZ 220, 243; ferner m.E. XI. Senat des BFH, Urt. v. 27.11.2019, XI R 35/17, BStBl. II 2021, 252 = juris, Rz. 27; „endgültig“ V. Senat des BFH, Beschl. v. 7.5.2020, V R 14/19, BFHE 268, 512 = BFH/NV 2020, 1178; veröffentlicht am 30.7.2020).
- **Folge aus der Sicht des Fiskus** und im Vergleich zu den übrigen „Fallgruppen“ → „**Umsatzsteuererhebungslücke**“ in der Insolvenz und „Vorteil“ für die vorläufige Eigenverwaltung.

III. Motivlage des Gesetzgebers

- „Richtungswechsel“ im (eiligen) Gesetzgebungsverfahren*
 - RefE vom 19.9.2020: **Erweiterung auf vorläufige Eigenverwaltung, Begrenzung auf Umsatzsteuer** (a.a.O., S. 213);
 - RegE vom 16.10.2020 (BR-Drs. 619/20 = BT-Drs. 19/24181): **keine Neufassung enthalten**;
 - Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 16.11.2020 (BR-Drs. 619/1/20, S. 23): **(nur) Erweiterung auf vorläufige Eigenverwaltung** m.d.F., dass weiterhin (alle) **„Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis“** erfasst gewesen wären;
 - Stellungnahme des Bundesrates vom 27.10.2020: Anschluss an Empfehlungen;
 - Gegenäußerung der Bundesregierung vom 2.12.2020: Vorschlag werde geprüft;
 - Beschlussempfehlung des Ausschusses für Recht [...] vom 15.12.2020 [zugleich Vorschlag von § 15 Abs. 8 InsO] (BT-Drs. 19/25303, S. 92): **Erweiterung auf vorläufige Eigenverwaltung, Begrenzung auf Umsatzsteuer und ihr „gleichstehende Steuerarten“**.
- Mit § 55 Abs. 4 InsO n.F. sollten **„falsche Anreize und wirtschaftliche Ungleichbehandlungen“ vermieden werden**. Der eigenverwaltende Schuldner habe zuvor die **Masse bewusst mit Umsatzsteuer „anreichern“ können**. Außerdem käme es zu „Wettbewerbsverzerrungen“ zulasten solventer Konkurrenten.
- Gemengelage trete v.a. bei auf **Überwälzung angelegten (indirekten) Steuern** auf (Unternehmer als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ mit Verweis auf EuGH v. 8.5.2019, C-127/18, DStRE 2020, 34).
- *„Zur Vermeidung von Anlastungen des Bundeshaushalts oder Vertragsverletzungsverfahren aufgrund der eigenmittelrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland bleiben die Eigenmittel der EU mit in den Anwendungsbereich der Vorschrift einbezogen.“* (jew. BT-Drs. 19/25353, S. 13).

IV. Systematik

- Neufassung von § 55 Abs. 4 InsO bedeutet
 - **zeitliche Erweiterung hinsichtlich der Eigenverwaltung**, da nun auch die nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters *begründeten* Steuerverbindlichkeiten erfasst sind,
 - **sachliche Verengung**, da „nur“ noch die in § 55 Abs. 4 Satz 1 und 2 **abschließend aufgezählten Steuerverbindlichkeiten/-arten** nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten gelten.
- Anwendbarkeit auf „alle Formen“ der vorläufigen Eigenverwaltung (nicht nur § 270c Abs. 3 Satz 2 InsO).
- Der Gesetzgeber hat m.E. *erstmal*s eine **gemeinsame Werteentscheidung im Insolvenzsteuerrecht** zu erkennen gegeben → „**Treuguteigenschaft der Umsatzsteuer**“ als neue Dogmatik, wie es dem Ergebnis der Rechtsprechung des BFH entspricht?
- M.E. haben „Erhebungsdefizite“ nach nationalem Insolvenzrecht **keine unionsrechtlichen Auswirkungen** (insbesondere keine beihilferechtliche Relevanz; umstr.).
- Für die Rechtsanwendung bleibt „wesentliches Tatbestandsmerkmal“, ob die jeweilige Steuerverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 4 Satz 1 InsO „begründet worden“ ist („*Blankettmerkmal des Insolvenzsteuerrechts*“).
- „Wechselwirkungen“ zu **§ 15b Abs. 8 InsO**?

V. Kritik (Auszug)

- Ist § 55 Abs. 4 InsO n.F. bei „folgerichtiger Betrachtung“ der **passende Regelungsstandort** oder eher die Begründung eines Aus-/Absonderungsrechts?
- Wertungswiderspruch hinsichtlich **Vorsteuerüberhängen**, die m.E. dem Unternehmensbereich „Insolvenzmasse“ zugehörig sind, sofern das Entgelt „aus der Masse“ gezahlt wird?
- **Keine Konsequenz** hinsichtlich
 - KfZ-Steuer, da steuersystematisch nicht auf „Überwälzung“ angelegt (direkte Aufwandsteuer);
 - Lohnsteuer, da keine Steuer, sondern (nur) besondere Erhebungsform der Einkommensteuer und „ebenefalls“ nicht auf Überwälzung i.S.e. Verbrauchsteuer angelegt. Auch andere Quellensteuern (bspw. § 50a EStG, KapESt, Bauabzugsteuer) sind nicht erfasst.
- Gesetzgeber hat keine Aussage zur bisherigen Rechtsprechung des BFH zur Behandlung der Umsatzsteuer in der Insolvenz getroffen. Die Doppelberichtigungsrechtsprechung (Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen, vgl. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) ist von zentraler Bedeutung im „Umsatzsteuerinsolvenzrecht“.
 - Anwendbarkeit auf die Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung / Bestellung eines vorläufigen Sachwalters umstritten (vgl. hierzu jüngst BMF-Schreiben v. 11.1.2022, BStBl. I 2022, 116, Rz. 17, 19, 21; *näher hierzu mit „Fallgruppenbildung“ im zweiten Ko-Referat*)*.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

-

Fragen, Anmerkungen oder Hinweise gerne an:



Dr. Alexander Witfeld

Rechtsanwalt, Steuerberater

alexander.witfeld@fgs.de

+49 211 / 6 18 22-0 (Büro Düsseldorf)

fgs.de