



RiBFH a.D. Reinhart Rüsken



RA Dr. Günter Kahlert



Prof. Dr. Marcel Krumm

Fotos: Mite/Schulte

Über Flickschusterei und Steuereinsammler

Düsseldorf. Das Institut für Insolvenz- und Sanierungsrecht (ISR) und die Düsseldorfer Vereinigung für Insolvenz- und Sanierungsrecht e. V. veranstalteten in Kooperation mit dem Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf am 21.11.2014 die 1. Jahrestagung zum Thema »Insolvenz und Steuern«, die spannende Themen versprach. Die Teilnehmer wurden allein durch die These nicht enttäuscht, dass de lege ferenda ein Aussonderungsrecht i. S. d. § 47 InsO zugunsten des Fiskus umsatzsteuersystemkonsequent und durch den europarechtlichen Grundsatz umsatzsteuerlicher Wettbewerbsneutralität fundiert sei.

Text: Rechtsanwalt und Fachanwalt für Insolvenzrecht Andreas Budnik, AndresSchneider Rechtsanwälte & Insolvenzverwalter

Prof. Dr. Nicola Preuß, geschäftsführende Direktorin des ISR, leitete in das Thema ein, das aufgrund des Spannungsverhältnisses zwischen dem in § 1 InsO verankerten Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz und dem fiskalischen Bedürfnis nach Durchsetzung eines möglichst ungekürzten Abgabenspruchs interessante Vorträge erwarten ließ. Zu Beginn stellten RA StB Dr. Günter Kahlert, Prof. Dr. Marcel Krumm und RA WP StB Dr. Jens Hageböke anhand eines praktischen Falls mit Konzernstruktur exemplarisch die »steuerliche Abwicklung einer Insolvenzplansanierung« dar und erläuterten die umsatz- und körperschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen. Hageböke problematisierte die Frage, inwiefern Umsatz- und Körperschaftsteuern in der vorläufigen Eigenverwaltung als Masseverbindlichkeiten anzusehen sind und welche Haftungsgefahren bei Nichtzahlung für die gesetzlichen Vertreter bestehen. Kahlert ging auf den innerorganschaftlichen Ausgleichsanspruch nach § 426 BGB ein, der aufgrund der Abführung von Steuern bzw. des Vorsteuerabzugs durch die Organgesellschaft gegenüber dem Organträger entsteht, eine Insolvenzforderung darstellt und nicht unter die Vorschrift des § 55 I InsO fällt (vgl. BFH, DStR 2014, 793). Das gelte nicht nur im eröffneten Eigenverwaltungsverfahren, sondern bereits in der vorläufigen Eigenverwaltung, da hierdurch die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ende. Der Referent problematisierte, ob die Schuldnerin in der vorläufigen Eigenverwaltung fällige Steuern abführen soll, um eine Haftung nach § 69 AO zu vermeiden, die nach seiner Ansicht jedenfalls mangels Pflichtverletzung nicht in Betracht komme (ZIP 2012, 2089;

so auch AG Hamburg, ZIP 2014, 2101, wonach Steuerzahlungen nicht zur Betriebsfortführung erforderlich sind). § 55 II und § 55 IV InsO seien weder direkt noch mangels planwidriger Regelungslücke analog anzuwenden. Hageböke ging noch auf die Bilanzierungspflichten des Insolvenzverwalters sowie des eigenverwaltenden Schuldners ein.

Krumm stellte sodann die Abgrenzung von Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten bei der Körperschaftsteuer dar, insbesondere bei Aufdeckung stiller Reserven infolge von Verwertungstätigkeiten und infolge eines Realisationsvorgangs noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, aber bei Zufluss nach Eröffnung. Selbst wenn der Verwertungserlös nicht ausreicht, um die Steuerschuld auszugleichen, ist diese nach Auffassung des BFH (IV R 23/11) Masseverbindlichkeit. Er äußerte die Auffassung, dass im Rahmen der Abrechnung nach den §§ 170, 171 InsO auch die Ertragsteuer bei der Insolvenzmasse verbleiben müsse.

»Magische« Uneinbringlichkeit

Nach der Pause ging Kahlert auf die Probleme bei der Vereinnahmung von vor Insolvenzantragstellung begründeter Altforderungen ein, deren Steueranteil aufgrund der Uneinbringlichkeitsrechtsprechung des BFH »wie durch Magie« zur Masseverbindlichkeit erhoben werde. Schließlich vertiefte Krumm die steuerrechtlichen Probleme nach Aufhebung des Insolvenzplanverfahrens. Steuererstattungen stehen wieder dem Schuldner zu, da er die Verwaltungs- und Verfügungsbe-



RAin Corinne Rennert-Bergenthal



Prof. Dr. Roman Seer



MinRat Gregor Kirch



Dr. Jens Hageböke

fugnis zurückerlangt. Nach herrschender Meinung sei eine Nachtragsverteilung von Steuererstattungen nicht möglich (vgl. BGH, IX ZR 206/08).

Kahlert thematisierte sodann die Behandlung von Anträgen auf Änderung von zur Insolvenztabelle festgestellter Steuerforderungen unter Beleuchtung der verfahrensrechtlichen Problematiken, während Hageböke zu den Steuerhaftungsproblemen des Geschäftsführers nach § 69 AO im Eigenverwaltungsverfahren ausführte, dass eine insolvenzrechtliche Überlagerung und damit eine Exkulpationsmöglichkeit nicht bestehe. Die Rechtsprechung suche die Lösung auf der Verschuldensebene (FG Köln, NZI 2014, 627), sodass aus Vorsichtsgründen der Geschäftsleitung zu empfehlen sei, im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren die Steuern unter Vorbehalt zu zahlen und später anzufechten (Kahlert, ZIP 2012, 289).

Unternehmer »Treuhand« für den Staat?

Nach der Mittagspause analysierte Reinhart Rüsken, Rechtsanwalt und Richter am BFH a. D., im Rahmen seines Vortrags »Insolvenzverwaltung und Umsatzsteuer« kritisch die Rechtsprechung des BFH, der am 29.01.2009 entschied (BFHE 224, 24), dass bei der Ist-Versteuerung die vor Insolvenzeröffnung erbrachte Leistung, deren Entgelt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Verfahrens vereinnahmt, als Masseverbindlichkeit zu behandeln ist, weil auf den Zeitpunkt der tatsächliche Vereinnahmung abzustellen sei. Dies führte allerdings zur Un-



gleichbehandlung von Ist- und Soll-Besteuerung. Eine Korrektur nahm der BFH durch seine sogenannte Doppelberichtigungsrechtsprechung vor (BStBl II 2011, 996) und entschied, dass auch bei der Soll-Besteuerung die Vereinnahmung eines Entgelts nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für Leistungen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit nach § 55 I Nr. 1 InsO zu behandeln ist. Die dogmatische Begründung mit der rechtlichen Unein-

bringlichkeit der Forderung zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung mit anschließender Korrektur bei Vereinnahmung der Forderung rechtfertigt der BFH mit der Funktion des Unternehmers als »Steuereinnahmer für den Staat«. Diese Sichtweise kritisierte Rüsken, da der Unternehmer nicht als »Treuhand« für den Staat tätig werde, sondern der in der Forderung enthaltene Umsatzsteueranteil zunächst dem Barvermögen des Unternehmers zuzurechnen sei. Neben den Problemen im Steuerfestsetzungsverfahren ging Rüsken auf die Struktur des Steuererhebungsverfahrens ein, in dem Steuerfestsetzungsfehler nicht mehr korrigiert werden können (vgl. BFHE 208, 296). Er unterzog auch die Rechtsprechung zur Verrechnung des Finanzamtes von Umsatzsteuerforderungen mit steuerlichen Ansprüchen des Schuldners einer kritischen Analyse und bejahte die Anwendbarkeit des § 96 I Nr. 3 InsO (BFHE 231, 488).

RAin WP StB Corinne Rennert-Bergenthal referierte zu den »Fragen zur Anwendung des § 55 IV InsO« und rief in Erinnerung, dass der Fiskus durch Schaffung des § 55 IV InsO in der Erwartung der regelmäßigen Bestellung eines sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters mit nennenswerten Mehreinnahmen aus Umsatzsteuerforderungen rechnete, was wegen der vornehmlichen Bestellung sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalters nicht eintraf. Die vom Fiskus begehrte Bevorrechtigung von Steuerforderungen sei auf dessen Zwangsgläubigerschaft zurückzuführen. Nach einhelliger Auffassung sei § 55 IV InsO allerdings auf Eigenverwaltungsverfahren nach den §§ 270a und 270b InsO nicht anzuwenden. Sie befasste sich sodann mit der Frage, was als »Verbindlichkeit aus dem Steuerschuldverhältnis« im Sinne des § 55 IV InsO zu verstehen sei und zeigte die Ungereimtheiten des Wortlauts der Vorschrift unter Darstellung des Prinzips der Zwangsverrechnung nach § 16 UStG auf. Sie erörterte die Frage, was unter »Zustimmung« des vorläufigen Insolvenzverwalters im insolvenzrechtlichen und im zivilrechtlichen Sinne zu verstehen sei und zeigte anhand des BMF-Schreibens vom 17.01.2012 und der Rechtsprechung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 27.09.2013 (1K 3372/12 U) ihre Ansicht auf, dass darunter allein das tatsächliche Handeln/Dulden zu verstehen sei. Ein angeordneter Zustimmungsvorbehalt nach § 21 II Nr. 2 InsO sei unbeachtlich, und die Anwendung des § 55 IV InsO entfalle nur bei ausdrücklichem Widerspruch durch den vorläufigen Insolvenzverwalter. Ergänzend berichtete sie aus der von ihr begleiteten mündlichen Verhandlung vor dem BFH (IV R 48/13) zu den vorstehenden Fragen.

Ministerialrat Gregor Kirch beschäftigte sich in seinem Vortrag mit der »Vorsteuerberichtigung« nach § 17 II 1 UStG in den einzelnen Verfahrensstadien und erläuterte die Entscheidungsgründe des Steuerfestsetzungssenats dahingehend, dass die Uneinbringlichkeit wegen mangelnder Verfügungsbefugnis des Schuldners aufgrund der Bestellung des vorläufigen Insol-



Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (3. v. re.) moderierte die Podiumsdiskussion »Insolvenzverwaltung und Umsatzsteuer – Fragen an den Gesetzgeber«.

venzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt bestehe und der Berichtigungszeitpunkt vom Eröffnungs- auf den Antragszeitpunkt vorverlagert werde. Er ging auch auf die Fälle der Uneinbringlichkeit bei schwebenden Verträgen und der Erfüllungswahl nach § 103 InsO sowie die Fallgestaltung bei der Organschaft ein. Schließlich skizzierte er die Vorsteuerberichtigung bei Auszahlung der Insolvenzquote und stellte die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei der Grundstücksveräußerung dar. Weiter wies er darauf hin, dass die Realisierung einer Forderung aus Anfechtung der Zahlung auf Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auch den Tatbestand des § 17 II Nr. 1 UStG erfüllt und die Vorsteuerberichtigung zu Masseverbindlichkeiten führen kann (FG Münster vom 17.03.2011, 5 K 1861/07; a. A. Kahlert a. a. O.).

Unionsrechtliches Beihilfeverbot als Argument

Prof. Dr. Roman Seer, Vorsitzender der Kommission zur Harmonisierung des Insolvenz- und Steuerrechts, die ihre Arbeit mit Erstellung ihres Abschlussberichts beendet hat, befasste sich in seinem Vortrag mit der »Umsatzsteuer in der Krise – steuersystematische Überlegungen« und führte aus, dass die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchssteuer sei, bei der der Fiskus an der sich durch den Konsum typischerweise am Markt zeigenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers als Steuerträger partizipiert. Umsatzsteuer sei damit eine auf Überwälzung angelegte indirekte Steuer, bei der im Lichte des Belastungsgrundes der Lieferant als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse fungiere. Er schulde die Umsatzsteuer, die als Verbrauchssteuer letztlich vom Endverbraucher getragen wird. Das Umsatzsteuer-Fundamentalprinzip der Wettbewerbsneutralität (Präambel Abs. 4 der MwStSyStRL) erfordere eine Gleichbehandlung aller Steuerschuldner. Sie müssten als »Steuereinsammler« die Umsatzsteuer an den Fiskus abführen und zwar unabhängig davon, ob die Leistung von einem solventen oder insolventen Unternehmen erbracht wird. Diese Argumentation bettete er in das unionsrechtliche Beihilfeverbot ein, bei dem die Kernfrage zu beantworten sei, ob dem Unternehmen durch Nichtabführung der Umsatzsteuer ein unzulässiger selektiver Vorteil gewährt wird.

Er kritisierte sodann die richterrechtliche Ausweitung des Anwendungsbereichs des § 55 InsO, insbesondere auch auf

den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter. Zum Tagungszeitpunkt trat nach dem BMF-Schreiben vom 12.04.2013 (BStBl. I 2013, 518) für den vorläufigen schwachen Insolvenzverwalter die Uneinbringlichkeit erst mit Eröffnung des Verfahrens bzw. der Bestellung eines starken vorl. Verwalters ein (Anmerkung des Verfassers: Zwischenzeitlich hat der BFH am 24.09.2014 (V R 48/13) entschieden, dass auch beim schwachen vorläufigen Verwalter auf den Zeitpunkt der Entgeltver-einnahmung abzustellen ist.).

Im Ergebnis verstand Seer die Umsatzsteuer als durchlaufenden Posten des Unternehmens in seiner Funktion als Steuereinsammler mit dem Charakter eines Treuhandvermögens und kam so zu einem Aussonderungsrecht zugunsten des Fiskus i. S. d. § 47 InsO unabhängig davon, ob die Umsatzsteuer vom Insolvenzschuldner, vom schwachen oder starken vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom endgültigen Insolvenzverwalter vereinnahmt wird. Ein solches Aussonderungsrecht bestehe de lege lata allerdings nicht, sondern sei nur de lege ferenda möglich.

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Lehrstuhl für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht) moderierte die anschließende Podiumsdiskussion »Insolvenzverwaltung und Umsatzsteuer – Fragen an den Gesetzgeber«. Die Referenten äußerten den Wunsch nach Rechtssicherheit sowie einem vorhersehbaren und handhabbaren Steuersystemen. Das vorliegende Wirrwarr von Steuergesetzen, Rechtsprechung des BFH und Anwendungserlassen stelle eine »Flickschusterei mit Problemen auf allen Ebenen« dar. Die Komplexität des Steuerrechts sei auch von Fachleuten nur in den Griff zu bekommen, wenn ausreichende und verlässliche Rechtsgrundlagen vorliegen. Rüsken konnte sich zur Vereinfachung eine – nicht zu erwartende – Abschaffung der Soll-Besteuerung vorstellen, da allein bei der Ist-Besteuerung die Verwirklichung des Steuer-tatbestandes klar erkennbar sei.

Das Plenum schloss sich dem Wunsch nach Rechtssicherheit an, kritisierte allerdings das von Seer aufgezeigte Fiskalvorrecht im Rang eines Aussonderungsrechts. Es bestehe das Problem der Vermischung und Vermengung der vereinnahmten Gelder, sodass der für das Aussonderungsrecht erforderliche Nämlichkeitsnachweis zu erbringen sei. Zudem bestehe aus insolvenzrechtlicher Sicht eher ein Ab- als ein Aussonderungsrecht. Zweifel bestanden an der insolvenzrechtlichen Umsetzbarkeit der Steuerzahlung im Rahmen einer Treuhandenschaft. «