

Der Sanierungs- Berater

www.sanierungsberater.de

Betriebs-Berater für Interimsmanagement und Restrukturierung

SanB

2/2021

Seiten 41–66

2. Jahrgang

- | | | |
|---|--|----|
| ■ | Prof. Dr. Florian Stapper
Der neue Werkzeugkasten des Sanierers | 41 |
| ■ | Victor Frhr. v. d. Bussche und Melanie Strauß
Die Änderungen der InsO durch das SanInsFoG und ihre Auswirkungen auf das Insolvenzsteuerrecht | 42 |
| ■ | Dr. Martin Heidrich, LL.M. (Frankfurt – School of Finance and Management) und Dr. Rembert T. Graf Kerssenbrock, LL.M. (Beijing)
Fallstricke der Restrukturierungsplanbestätigung kurz vor dem Ziel | 46 |
| ■ | Dr. Alexander Senninger, LL.M. (Cambridge) und Rebecca Gabriel
Fallstricke der Restrukturierungsplanbestätigung kurz vor dem Ziel | 48 |
| ■ | Dr. Sylwia Maria Bea
Distressed M&A-Transaktionen und neue Stakeholderanalyse im Kontext des StaRUG | 51 |
| ■ | Dr. Anke Gößmann und Martin Hammer
Wenn die Sanierung zum Normalzustand wird: Die norddeutschen Werften | 58 |
| ■ | Rüdiger Weiß
Anmerkung zu BGH, Beschl. v. 14.1.2021 – IX ZB 94/18 | 60 |
| ■ | Anne Nickert und Cornelius Nickert
Anmerkung zu AG Köln, Hinweis vom 3.3.2021 – 83 RES 1/21 | 63 |
| ■ | Prof. Dr. Florian Stapper
Braun, Eberhard, Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (StaRUG), Kommentar, 2021 | 64 |

Herausgegeben von
Prof. Dr. Daniel Graewe
Dr. Martin Heidrich
Rüdiger Weiß

Beirat
Martin Hammer
ORR Dr. Michael Hippeli
Béla Knof
Prof. Dr. Rolf-Dieter Mönning
VRiLG Dr. Martin Pellens
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann
Dr. Johan Schneider

Schriftleitung
Dr. Anke Gößmann

dfv Mediengruppe · Frankfurt am Main

Aufsätze

Victor Frhr. v. d. Bussche, Hamburg und Melanie Strauß, Hamburg*

Die Änderungen der InsO durch das SanInsFoG und ihre Auswirkungen auf das Insolvenzsteuerrecht

Am 1.1.2021 ist das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz – SanInsFoG)¹ in Kraft getreten. Neben der Einführung des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (StaRUG), wodurch den deutschen Unternehmen nunmehr ein Instrument für eine Restrukturierung gegen den Willen einzelner Gläubiger außerhalb eines Insolvenzverfahrens zur Verfügung steht, beinhaltet das SanInsFoG auch eine Reihe von Änderungen in der Insolvenzordnung (InsO). Ein besonderes Augenmerk ist hierbei auf die im Rahmen des SanInsFoG neu eingeführten bzw. neu konzipierten §§ 15b Abs. 8, 276a Abs. 3 und 55 Abs. 4 InsO zu richten. Auch wenn diese Änderungen recht unscheinbar wirken, so haben sie mitunter erhebliche Auswirkungen auf das Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht. Der nachfolgende Beitrag untersucht die wesentlichen Auswirkungen und gibt Handlungsempfehlungen.

I. Keine Haftung für nicht gezahlte Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis durch § 15b Abs. 8 InsO

Bis zum Inkrafttreten des § 15b Abs. 8 InsO durch das SanInsFoG befand sich der Geschäftsführer im Zeitraum zwischen dem Eintritt der Insolvenzureife und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens in einem Spannungsverhältnis zwischen der Massesicherungspflicht und seiner Verpflichtung zur Zahlung der Steuern. Zahlte dieser die fälligen Steuern nicht, so konnte er durch Haftungsbescheid persönlich von den Finanzämtern in Anspruch genommen werden. Das war in der bisherigen Praxis insbesondere in der vorläufigen Eigenverwaltung problematisch, weil sich der Konflikt – ohne gesonderten Beschluss des Gerichts – nicht durch den Zustimmungsvorbehalt des vorläufigen Sachwalters umgehen lies. Dieser Konflikt wurde durch die Einführung des § 15b Abs. 8 InsO zugunsten der Massesicherungspflicht nunmehr aufgelöst. Gemäß § 15b Abs. 8 InsO werden steuerliche Zahlungspflichten nicht verletzt, wenn zwischen dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und der Entscheidung des Gerichts über den Insolvenzantrag fällige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig gezahlt werden. Voraussetzung ist, dass die Geschäftsleitung ihren Verpflichtungen zur Insolvenzantragstellung ordnungsgemäß nachgekommen ist.

Wird der Insolvenzantrag verspätet gestellt, so gilt die Regelung nur für die nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung fällig werdenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.

Sind die Voraussetzungen des § 15b Abs. 8 InsO n. F. erfüllt, sollte dessen Anwendung auch die steuerliche Haftung nach § 69 AO suspendieren. Dies wurde zwar nicht ausdrücklich in der Abgabenordnung geregelt, sollte sich jedoch aus dem Wortlaut des § 69 AO herleiten lassen, wonach die Vertreter haften, „soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden“. Sind die Voraussetzungen des § 15b Abs. 8 InsO erfüllt, so setzt dieser die Steuerzahlungspflicht des Schuldners aus. Damit sollte keine auferlegte Pflicht verletzt werden, vorausgesetzt, die in § 69 AO erwähnten *auferlegten Pflichten* umfassen nicht nur solche des Steuerrechts.²

Unberührt bleibt die Haftung nach §§ 69, 34 AO für die bereits vor Eintritt der Insolvenzureife begangenen Pflichtverletzungen durch die Nichtzahlung fälliger Steuern.³ Denn im Zeitpunkt der Fälligkeit lag noch keine insolvenzrechtliche Pflicht vor, die mit der Steuerzahlungspflicht kollidiert haben könnte. Nach der Gesetzesbegründung bleibt auch die Nichtbegleichung derjenigen Steuerschulden haftungsbewährt, die im Zeitraum zwischen dem (fruchtlosen) Ablauf der Insolvenzantragspflicht und der aufgrund des später nachgeholten Antrags erfolgten Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig werden.⁴

Um Haftungsbescheide bei Nichtzahlung fälliger Steuern zu vermeiden, ist das Finanzamt unmittelbar mit Insolvenzantragstellung von dieser in Kenntnis zu setzen und auf die Geltung des § 15b Abs. 8 InsO hinzuweisen. Es ist davon auszugehen, dass sich das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15b Abs. 8 InsO nachweisen lässt. Daher empfiehlt es sich, die Einhaltung der Verpflichtungen zur Insolvenzantragstellung sorgfältig auch für steuerliche Zwecke zu dokumentieren und die Fälligkeit der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis für den Zeitpunkt der Antragstellung genau im Blick zu haben. Sollte das Finanzamt dennoch einen Haftungsbescheid erlassen, so kann gegen diesen Einspruch eingelegt werden.

* Der Autor Victor Frhr. v. d. Bussche ist Partner, die Autorin Melanie Strauß ist Associate bei BRL BOEGE RÖHDE LUEBBEHUESEN. Tätigkeitsbereich beider Autoren ist die insolvenzsteuerliche Beratung in Krise und Insolvenz. Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. III.
1 BGBl. I 2020, 3256 ff.

2 Hentschel/Ruster, ZInsO 2021, 637, 642.

3 Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz vom 16.12.2020, BT-Drs. 19/25353, S. 12.

4 Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz vom 16.12.2020, BT-Drs. 19/25353, S. 12.

II. Ausdehnung von § 55 Abs. 4 InsO auf die vorläufige Eigenverwaltung

Nach der seit dem 1.1.2021 geltenden Fassung des § 55 Abs. 4 InsO gelten Umsatzsteuerverbindlichkeiten 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, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen Verbindlichkeiten aus sonstigen Ein- und Ausfuhrabgaben, bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern, Luftverkehr- und Kraftfahrzeugsteuern und Lohnsteuer gleich.

Mit der Neufassung des § 55 Abs. 4 InsO wurde somit dessen Anwendungsbereich auf die vorläufige Eigenverwaltung ausgeweitet, gleichzeitig aber der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift dahingehend eingeschränkt, dass Ertragsteuern (Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer) von der Regelung nicht mehr erfasst werden. § 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des SanInsFoG findet auf alle Insolvenzverfahren Anwendung, die nach dem 31.12.2020 beantragt worden sind.

1. Hintergrund der Neuregelung

Hintergrund der im Rahmen des SanInsFoG erfolgten Neuregelung der Vorschrift war vor allem der „Finanzierungseffekt“, der sich aufgrund der Nichtanwendung der Vorschrift für die vorläufige Eigenverwaltung ergab und diese gegenüber einem vorläufigen Regelinsolvenzverfahren bevorteilte.

Der Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz wies während der Beratungen zum SanInsFoG darauf hin, dass der eigenverwaltende Schuldner bisher die Insolvenzmasse bewusst dadurch anreichern konnte, indem er die von den Kunden erhaltenen Umsatzsteuern vereinnahmt, diese aber nicht an den Fiskus abgeführt hat.⁵ Sofern die Liquidität es zuließ und er die Steuern bezahlt hat, unterlagen diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Anfechtung mit dem gleichen wirtschaftlichen Ergebnis. Die Sanierung im Rahmen der Eigenverwaltung erfolgte somit nicht zuletzt auch auf Kosten des Fiskus.

Da die Rechtsprechung⁶ der von der Finanzverwaltung begehrten (analogen) Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO a.F. auf Fälle der vorläufigen Eigenverwaltung eine klare Absage erteilte, kam die gesetzliche Neuregelung nicht überraschend.

2. Auswirkung auf die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Von § 55 Abs. 4 InsO n.F. werden zunächst Umsatzsteuerverbindlichkeiten erfasst, die auf Ein- und Ausgangsumsätzen nach Bestellung des vorläufigen Sachwalters beruhen.

Sowohl die Gesetzesbegründung als auch der Wortlaut des § 55 Abs. 4 InsO n.F. lassen allerdings eine für die Insolvenzpraxis wesentliche Frage unbeantwortet. Ungewiss ist nämlich, ob die Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO auch dazu führt, dass Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund von Eingangs- und Ausgangsumsätzen, die vor Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung erfolgten und für die das Entgelt erst nach Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung gezahlt wurde, ebenso in den Anwendungsbereich von § 55 Abs. 4 InsO n.F. fallen. Dazu

müsste eine erste Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bereits mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung erfolgen.

Bisher hat der BFH die Grundsätze der sog. Doppelberichtigung bei der Eigenverwaltung lediglich mit Verfahrenseröffnung für anwendbar erklärt. Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, so begründet dies eine Masseverbindlichkeit i. S. v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.⁷ Die erste Berichtigung erfolgt demnach eine juristische Sekunde vor Verfahrenseröffnung. Offen blieb bisher die Frage, ob die Grundsätze der Doppelberichtigung auch in der vorläufigen Eigenverwaltung gelten. Dies war auch nicht entscheidungserheblich, da § 55 Abs. 4 InsO a.F. nicht für die vorläufige Eigenverwaltung galt.

Gegen eine erste Berichtigung mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung könnte die Argumentation des BFH zur Doppelberichtigung im vorläufigen Regelinsolvenzverfahren sprechen. Nach Auffassung des BFH tritt mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und mit Recht zum Forderungseinzug rechtliche Uneinbringlichkeit ein. Umsatzsteuern bzw. Vorsteuern sind für die Leistungen, die der Unternehmer bis zur Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht oder bezogen hat, unmittelbar vor dessen Bestellung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG zu berichtigen.⁸ Dabei stellt der BFH in seiner Urteilsbegründung maßgeblich auf die rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Insolvenzverwalters und dem damit einhergehenden Übergang der Empfangszuständigkeit ab, welcher zur rechtlichen Uneinbringlichkeit führt. Der Rechts- und Pflichtenstellung des vorläufig eigenverwaltenden Insolvenzschuldners würde nach dieser Argumentation des BFH eine entscheidende Bedeutung zukommen. Da §§ 22 Abs. 2, 23 und 80 Abs. 1 InsO in der vorläufigen Eigenverwaltung keine Anwendung finden, kommt es in der vorläufigen Eigenverwaltung gerade nicht zu einem Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis. Nach der Rechtsprechung des BGH⁹ steht dem Schuldner während der vorläufigen Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen aus *eigenem Recht* zu, soweit das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen nach § 270c Abs. 3 i. V. m. § 21 Abs. 1, 2 Nr. 1a, 3 bis 5 InsO anordnet. Auch der BFH stellt fest, dass es an einer Amtstätigkeit des Schuldners in der vorläufigen Eigenverwaltung fehlt.¹⁰ Da der eigenverwaltende Schuldner somit weiterhin empfangsbefugt ist, würde nach dieser Argumentation des BFH die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung nicht zu einer rechtlichen Uneinbringlichkeit i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG und folglich nicht zu einer ersten Berichtigung führen.

Stellt der BFH in seinem Urteil vom 24.9.2014¹¹ noch maßgeblich auf den Übergang der Empfangsbefugnis auf den vorläufigen Insolvenzverwalter ab, umschiffte er diesen fehlenden Übergang der Empfangszuständigkeit in seinem Urteil vom 27.9.2018¹² für die Eigenverwaltung, indem er hier mit dem ab Verfahrenseröffnung veränderten Pflichtenprogramm des Insolvenzschuldners argumentiert. Der eigenverwaltende Schuldner ist dabei nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig, sondern übt die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter aus. Zudem kommt es auch in der Eigenverwaltung zu einer haftungsrechtlichen Vermögensabsonderung. Daraus folgt, dass die Entgeltvereinnah-

5 Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf des SanInsFoG, BR-Drs. 619/1/20, S. 24; Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz vom 16.12.2020, BT-Drs. 19/25353, S. 13.

6 BGH Ur t. v. 22.11.2018, IX ZR 167/16, NJW 2019, 244; BFH Ur t. v. 27.11.2019, XI R 35/17, BFH/NV 2020, 482; BFH Ur t. v. 7.5.2020, V R 14/19, BFH/NV 2020, 1178; BFH Ur t. v. 7.5.2020, V R 19/19, BFH/NV 2020, 1095.

7 BFH Ur t. v. 27.9.2018, V R 45/16, BStBl. II 2019, 356.

8 BFH Ur t. v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506.

9 BGH Ur t. v. 22.11.2018, IX ZR 167/16, NJW 2019, 224.

10 BFH Ur t. v. 7.5.2020, V R 19/19, BFH/NV 2020, 1095 (NV).

11 BFH Ur t. v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506.

12 BFH Ur t. v. 27.9.2018, V R 45/16, BStBl. II 2019, 356.

mung durch den eigenverwaltenden Schuldner zu einer vorrangig zu bedienenden Masseverbindlichkeit führt. Dies wiederum führt zu einer zweiten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 UStG die eine erste Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 UStG mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens unter Anordnung der Eigenverwaltung bedingt. Da aufgrund der Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO die vorläufige Eigenverwaltung dem Massebereich zugeordnet wird und es danach auch in der vorläufigen Eigenverwaltung zur Bildung einer Insolvenzmasse und damit zu einer haftungsrechtlichen Vermögensabsonderung kommt, könnte dies für die Durchführung einer ersten Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bereits mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung sprechen.¹³ Denn aus der haftungsrechtlichen Vermögensabsonderung folgt eine besondere Pflichtenstellung des eigenverwaltenden Schuldners.¹⁴ Der eigenverwaltende Schuldner muss bereits im vorläufigen Eröffnungsverfahren sein Handeln der Massesicherung unterordnen. Dies ergibt sich beispielsweise aus § 15b Abs. 8 InsO n. F.¹⁵

Gestützt werden könnte dieses Ergebnis auch durch das Ziel des Gesetzgebers, eine Gleichbehandlung zwischen dem vorläufigen Regelinsolvenzverfahren und der vorläufigen Eigenverwaltung herzustellen, sowie dem Argument, dass auch der eigenverwaltende Schuldner lediglich „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ ist. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Sollbesteuerung bei insolvenzgefährdeten Unternehmen bereits dem Grunde nach wenig sachgerecht.¹⁶

Bislang hat sich das BMF zu der Frage des Zeitpunkts der Vornahme der ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht geäußert. Es sprechen triftige Argumente sowohl für als auch gegen eine erste Berichtigung mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung. Daher bleibt abzuwarten, wie sich BMF und letztlich die höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Frage positionieren. Solange sich das BMF nicht geäußert hat, lässt es sich u. E. rechtfertigen, die bisherige Rechtsprechung weiterhin anzuwenden und eine erste Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung unmittelbar vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens unter Anordnung der Eigenverwaltung durchzuführen. Aus Sicht der Insolvenzpraxis ist es aber dringend erforderlich, dass das BMF zu der Frage des Zeitpunkts der ersten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Rahmen einer Neufassung seines Schreibens zu § 55 Abs. 4 InsO Stellung nimmt, wenngleich höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Frage zu erwarten ist.

III. Auswirkungen des § 276a Abs. 3 InsO n. F. auf die umsatzsteuerliche Organschaft in der vorläufigen Eigenverwaltung

Durch das SanInsFoG wurde § 276a InsO neu konzipiert und dessen Anwendung durch § 276a Abs. 3 InsO auf die vorläufige Eigenverwaltung ausgedehnt. 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. Auch besteht in der vorläufigen Eigenverwaltung eine Massesicherungspflicht, da die gesetzlichen Vertreter des Schuldners nunmehr nach §§ 60 bis 62 InsO haften (§ 176a Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 InsO).

§ 276a Abs. 3 InsO n. F. gilt nicht für Eigenverwaltungsverfahren, die zwischen dem 1.1.2021 und 31.12.2021 beantragt

wurden und für die nach § 5 Abs. 1 COVInsAG die bisherigen Regelungen der §§ 270 bis 285 InsO a. F. weiter anwendbar sind.

1. Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft

Nach dem Urteil des BFH¹⁷ vom 27.11.2019 führt die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung mit Vollstreckungsschutz nach § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 InsO bei der Organgesellschaft nicht zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft. Dem Schuldner steht während der vorläufigen Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis aus eigenem Recht zu, sofern das Insolvenzgericht keine beschränkenden Anordnungen erlässt. Auch kommt es, nach damaliger Rechtslage, in der vorläufigen Eigenverwaltung zu keiner insolvenzrechtlich geprägten Überlagerung des »Pflichtenprogramms« der handelnden Gesellschaftsorgane, sodass die organisatorische Eingliederung fortbesteht. Dies gilt auch für die finanzielle Eingliederung. Zwar entzieht § 276a S. 1 InsO dem Organträger die für die finanzielle Eingliederung erforderlichen gesellschaftsrechtlichen Durchgriffsmöglichkeiten bei der Organgesellschaft. Jedoch war § 276a InsO im Zeitpunkt der Urteilsfindung in der vorläufigen Eigenverwaltung nicht anwendbar.

Mit der durch das SanInsFoG erfolgten Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 276a InsO auf die vorläufige Eigenverwaltung verliert das Urteil des BFH vom 27.11.2019¹⁸ nunmehr seine Aussagekraft. Zwar ändern sich durch § 276a InsO n. F. nicht die Beteiligungsverhältnisse. Allerdings binden die auf Ebene des Organträgers getroffenen Mehrheitsbeschlüsse die Geschäftsführung der Organgesellschaft nicht mehr. Es fehlt an der rechtlichen Durchsetzungsmöglichkeit, die die finanzielle Eingliederung erfordert.¹⁹ Nach der überzeugenden Argumentation des V. Senats des BFH²⁰ würde es aufgrund von § 276a InsO n. F. zu einer Beendigung der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft und somit zu einer Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft kommen.²¹ Ebenso endet auch die organisatorische Eingliederung, denn die insolvenzrechtliche Massesicherungspflicht des vorläufig eigenverwaltenden Schuldners gemäß § 276a Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 InsO n. F. schließt eine Ausrichtung der Geschäftsführung nach dem Willen des Organträgers aus.²²

Die Finanzverwaltung hat sich jüngst dem Urteil des BFH vom 27.11.2019 angeschlossen, ohne die inzwischen geänderte Rechtslage hinsichtlich § 276a Abs. 3 InsO zu berücksichtigen.²³ Die durch die Rechtsprechung des BFH beseitigte Rechtsunsicherheit in der Frage der Organschaftsbeendigung bei Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung ist durch die Ausdehnung des § 276a InsO im Rahmen des SanInsFoG bis zur nächsten Urteilsmöglichkeit für den BFH wiederaufgelebt. Dabei liegt die Vermutung nahe, dass die Finanzverwaltung einer die neue Rechtslage berücksichtigenden höchstrichterlichen Rechtsauffassung abermals folgen wird, da es der umsatzsteuerlichen Organschaft als Instrument zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens in der vorläufigen Eigenver-

17 BFH Ur. v. 27.11.2019, XIR 35/17, BFH/NV 2020, 482.

18 BFH Ur. v. 27.11.2019, XIR 35/17, BFH/NV 2020, 482.

19 BFH Beschl. v. 16.12.2010, V B 46/10, BFH/NV 2011, 857.

20 BFH Ur. v. 15.12.2016, V R 14/16, BStBl. II 2017, 600.

21 Kahlert, WPg online 2021, 321, 323; Piroth, MwStR 2021, 146, 148; Piroth, Die umsatzsteuerliche Organschaft in Krise und Insolvenz, 2021, Rn. 286.

22 Piroth, MwStR 2021, 146, 148 f.

23 BMF-Schreiben vom 4.3.2021, III C 2 -S 7105/20/10001 :001, BStBl. I 2021, 316.

13 Bejahend: Kahlert, WPg online 2021, 321, 322; so auch bereits Kruth zum BFH Ur. v. 27.9.2018, V R 45/16, MwStR 2018, 1080, 1083.

14 Kruth zum BFH Ur. v. 27.9.2018, V R 45/16, MwStR 2018, 1080, 1083.

15 Schmidt, DStR 2021, 693, 698.

16 Wäger, DStR 2021, 825.

waltung nach Ausweitung des § 55 Abs. 4 InsO nicht mehr bedarf.²⁴

2. Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger

Die Eingliederungsmerkmale der umsatzsteuerlichen Organshaft werden nach der Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung über das Vermögen des Organträgers durch die Neukonzeption des § 276a InsO nicht beeinträchtigt, sodass in diesem Fall von einem Fortbestand der Organshaft, zumindest bis zur Verfahrenseröffnung, auszugehen ist.

Die Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die der eigenverwaltende Organträger während der vorläufigen Eigenverwaltung mit eigenen Umsätzen begründet, sind als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO zu qualifizieren.²⁵ Ob die durch Umsätze der Organgesellschaft begründete Umsatzsteuer, die der Organträger nur im Falle eines Umsatzsteuerüberhangs auf Ebene der Organshaft insgesamt schuldet, hingegen als Masseverbindlichkeit des Organträgers zu qualifizieren sind, ist bisher nicht rechtssicher geklärt. Dem Wortlaut des § 55 Abs. 4 InsO n. F. zufolge wären die von der Organgesellschaft, mithin nicht vom Schuldner selbst begründeten Umsätze, nicht geeignet, über den Organträger in den Rang einer Masseverbindlichkeit gehoben zu werden.

Es ist vor dem Hintergrund des Zwecks der Ausdehnung des § 55 Abs. 4, nämlich die Angleichung der Rechtslage in der vorläufigen Eigenverwaltung an das vorläufige Regelverfahren, nicht unwahrscheinlich, dass der BFH bei der nächsten Gelegenheit die Organshaft auch bei vorläufiger Eigenverwaltung des Organträgers für beendet erklärt.

Ein möglicher Anknüpfungspunkt könnte ein Konflikt mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der organschaftlichen Unternehmenseinheit sein, den der V. Senat des BFH bei der Findung seines Urteils vom 15.12.2016 sah.²⁶ Der BFH führte in seiner Urteilsbegründung zur Beendigung der umsatzsteuerlichen Organshaft in der Insolvenz bei Eigenverwaltung aus, dass nur die Umsatzsteuer des insolventen Organträgers eine Masseverbindlichkeit ist, da diese auf seiner eigenen Umsatztätigkeit beruht. Die Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus der eigenen Umsatztätigkeit der nicht insolventen Organgesellschaft hingegen begründen keine Masseverbindlichkeiten, denn diese wurden nicht durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet. Kann die Umsatzsteuerverbindlichkeit der Organgesellschaft aber nicht gegen diese festgesetzt werden, so bestünde für das Finanzamt nur die Möglichkeit, die Organgesellschaft als Haftende nach § 73 AO in Anspruch zu nehmen. Dies hält der V. Senat des BFH mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der organschaftlichen Unternehmenseinheit und der mit der Organshaft bezweckten Verwaltungsvereinfachung nicht vereinbar. Allerdings ist die Argumentation des BFH durchaus kritisch zu sehen, wenn durch die Insolvenz die Eingliederungsmerkmale

nicht berührt werden. Eine Unvereinbarkeit mit dem umsatzsteuerrechtlichen Grundsatz der organschaftlichen Unternehmenseinheit lässt sich nicht feststellen, wenn die Steuerverbindlichkeit weiterhin auf Ebene des Organträgers entsteht und die Finanzverwaltung zur Realisierung ihrer Ansprüche aus den Umsätzen der Organgesellschaft dennoch auf diese mittels § 73 AO zurückgreift. Und auch wenn man bei einer getrennten Steuerfestsetzung und Steuerdurchsetzung nicht mehr von einer Verwaltungsvereinfachung bei der Organshaft sprechen kann, so genügt auch dies nicht für ein Entfallen der Organshaft.²⁷ Denn die Verwaltungsvereinfachung ist keine Tatbestandsvoraussetzung für das Bestehen einer umsatzsteuerlichen Organshaft.

Bis sich das BMF bzw. der BFH nicht anderweitig äußern, ist im Fall der vorläufigen Eigenverwaltung des Organträgers von einem Fortbestehen der Organshaft auszugehen. Dabei ist die Umsatzsteuer weiter für den gesamten Organkreis durch den Organträger anzumelden und die Aufteilung der Umsatzsteuer in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen dem Finanzamt zu erläutern. Angesichts der erheblichen Konsequenzen sowohl für die Masse als auch für die Rechnungslegung im Insolvenzeröffnungsverfahren sollte unmittelbar nach erfolgreicher Antragstellung eine gemeinsame Linie, insbesondere zum Zeitpunkt der Beendigung der Organshaft und der insolvenzbedingten Korrekturen nach § 17 UStG, mit dem Finanzamt abgestimmt werden.

IV. Fazit

Es ist zu begrüßen, dass der Gesetzgeber die Geschäftsführungsorgane durch die Einführung von § 15b Abs. 8 InsO nunmehr von dem bis dahin bestehenden Konflikt zwischen Massesicherungspflicht und Steuerzahlungspflicht befreit hat. Auch der durchaus berechtigte Wunsch des Gesetzgebers zur Gleichbehandlung von vorläufigen Regelinsolvenzverfahren und vorläufigem Eigenverwaltungsverfahren dürfte das SanInsFoG erfüllen. Aber wie so oft werden im Rahmen der Gesetzgebung die praktischen Fragen der Gesetzesanwendung nicht in Gänze berücksichtigt und führen nunmehr zu weiteren Rechtsunsicherheiten oder sogar zum Wiederaufleben bereits gelöster Konflikte. Für die Praxis der Eigenverwaltung ist es im Sinne der Rechtssicherheit und damit einer möglichst kurzen Verfahrensdauer wünschenswert, dass sich das BMF zu den zuvor dargestellten Fragestellungen schnellstmöglich äußert.

24 *Denkhaus*, in: Schmidt, HambKomm InsR, 9. Aufl. 2021, § 155, Rn. 51.

25 So auch *Piroth*, MwStR 2021, 146, 150.

26 *Piroth*, MwStR 2021, 146, 150; BFH Urt. v. 15.12.2016, VR 14/16, BStBl. 2017, II 600.

27 *Piroth*, Die umsatzsteuerliche Organshaft in Krise und Insolvenz 2021, Rn. 452 f.