



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Vorab per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 17. Januar 2012

- Verteiler AO 1 -

BETREFF **Insolvenzordnung;
Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO**

BEZUG **TOP 11 der Sitzung AO IV/2011**

GZ **IV A 3 - S 0550/10/10020-05**

DOK **2012/0042691**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

I. Allgemeines

1. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 wurde § 55 InsO um folgenden Absatz 4 erweitert:

„(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.“

Die neue Regelung ist auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, deren Eröffnung ab dem 1. Januar 2011 beantragt wird.

II. Anwendung

II.1 Betroffene Personen

- 2 § 55 Abs. 4 InsO findet Anwendung auf den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter). Hierbei ist es unbeachtlich, ob der schwache vorläufige Insolvenzverwalter vom Gericht mit einem Zustimmungsvorbehalt ausgestattet wurde oder nicht. Auch ohne einen Zustimmungsvorbehalt im Sinne des § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO können entsprechende Steuerverbindlichkeiten durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter begründet werden, insbesondere wenn ihm zahlreiche Rechte durch das Insolvenzgericht eingeräumt oder Sicherungsmaßnahmen angeordnet werden.
- 3 Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO werden begründet
- durch Handlungen des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Verwertung von Anlagevermögen durch den vorläufigen Insolvenzverwalter im Rahmen einer Einzelermächtigung, Einziehung von Forderungen).
 - durch Handlungen des Insolvenzschuldners, die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters (z. B. Zustimmung zu Umsatzgeschäften) erfolgen. Die Zustimmung kann aktiv oder durch konkludentes Handeln erfolgen (z. B. Tun, Dulden, Unterlassen).
- 4 Soweit der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich der Handlung des Insolvenzschuldners widersprochen hat, entstehen keine Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO.
- 5 Für den vorläufigen Insolvenzverwalter, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übergegangen ist (so genannter „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter), ist § 55 Abs. 4 InsO nicht anwendbar, da insoweit sonstige Masseverbindlichkeiten bereits nach § 55 Abs. 2 InsO begründet werden.

II.2 Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters

- 6 Die steuerrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters wird durch die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO nicht berührt. Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ist kein Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO, so dass er während des Insolvenzöffnungsverfahrens weder die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen hat noch diese erfüllen darf.

II.3 Verbindlichkeiten / Forderungen

- 7 Die Vorschrift ist lediglich auf Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Schuldverhältnis anwendbar. Steuererstattungsansprüche und Steuervergütungsansprüche werden von der Vorschrift nicht erfasst.

II.4 Betroffene Steuerarten und steuerliche Nebenleistungen

- 8 Der Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erstreckt sich auf alle Steuerarten.
- 9 Steuerliche Nebenleistungen zu den von § 55 Abs. 4 InsO erfassten Steuerarten teilen das Schicksal der Hauptforderung (z. B. Säumniszuschläge auf als Masseverbindlichkeiten zu qualifizierende Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus dem Eröffnungsverfahren).
- 10 Verspätungszuschläge, die gegen den Insolvenzschuldner wegen Fristversäumnissen im Insolvenzeröffnungsverfahren festgesetzt worden sind, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, da diese nicht vom schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter bzw. durch seine Zustimmung begründet worden sind.

II.4.1 Umsatzsteuer

II.4.1.1 Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Lieferungen und sonstiger Leistungen

- 11 Grundsätzlich fallen sämtliche Umsatzsteuerverbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Leistungen sowie der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Insolvenzschuldner nach § 13b UStG, die nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO. Die Umsatzsteuerverbindlichkeit kann sowohl auf Umsätzen aus Lieferungen (z. B. Warenverkäufe) als auch auf sonstigen Leistungen des Unternehmers (z. B. aktives Tun, aber auch Duldung oder Unterlassung) beruhen. Ausgenommen sind Umsatzsteuerverbindlichkeiten, die auf Umsätzen beruhen, denen der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ausdrücklich widersprochen hat (vgl. Rz. 4).

II.4.1.2 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 UStG

- 12 Vorsteuerrückforderungsansprüche nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen gegen den Insolvenzschuldner erfüllen regelmäßig nicht den Tatbestand des § 55 Abs. 4 InsO, weil sie unabhängig von der Tätigkeit (der Zustimmung) des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters entstehen. Entsprechende Vorsteuerrückforderungsansprüche stellen damit Insolvenzforderungen dar.

II.4.1.3 Umsatzkorrektur wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 -)

- 13 Mit Urteil vom 9. Dezember 2010 (V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996) hat der BFH entschieden, dass das Entgelt für eine vor Eröffnung des Verfahrens ausgeführte Leistung, dass durch den Insolvenzverwalter nach Verfahrenseröffnung vereinnahmt wird, nicht nur bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (so genannte Istbesteuerung nach § 20 UStG), sondern auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (so genannte Sollbesteuerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet. Denn mit der Insolvenzeröffnung entstehen die selbständigen umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensteile „Insolvenzmasse“ und „vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil“. Die Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen des Insolvenzschuldners, bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, werden mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aus Rechtsgründen uneinbringlich, so dass in den Fällen der Sollbesteuerung eine Umsatzkorrektur im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu erfolgen hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 - V R 22/10 - a. a. O. und BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011, BStBl I S. 1273).
- 14 Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO, bei denen das Entgelt im Falle der Sollbesteuerung zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind hingegen nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. Absatz 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Diese Umsatzsteuerbeträge sind durch den Unternehmensteil „Insolvenzmasse“ begründet und sind daher auch aus der Insolvenzmasse zu entrichten. Da kein Wechsel des leistenden Unternehmensteils („Insolvenzmasse“) vorliegt, ist auch keine Berichtigung durchzuführen (vgl. BMF-Schreiben zur Änderung des Abschnitts 17.1 UStAE vom 9. Dezember 2011 a. a. O.).

II.4.1.4 Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

- 15 Ist während der vorläufigen Insolvenzverwaltung eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG durchzuführen, fällt diese in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 - XI R 35/09 - BStBl II S. 1000).

II.4.1.5 Verwertung von Sicherungsgut

- 16 Die Verwertung von Sicherungsgut begründet keine Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO. Derartige Umsätze unterliegen weiterhin der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG. Durch die Fiktion in § 55 Abs. 4 InsO werden diese Umsätze nicht zu Umsätzen „innerhalb“ des Insolvenzverfahrens.

II.4.1.6 Forderungseinzug bei der Besteuerung nach vereinnahmten und nach vereinbarten Entgelten im vorläufigen Insolvenzverfahren

- 17 Im Fall der Istbesteuerung führt die Vereinnahmung der Entgelte durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Entstehung von Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07 - BStBl II, S. 682).
- 18 Bei der Sollbesteuerung führt die bloße Vereinnahmung der Entgelte aus Umsätzen, die vor dem Insolvenzeröffnungsverfahren getätigt wurden, durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter im vorläufigen Insolvenzverfahren nicht zu Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs.4 InsO.

II.4.1.7 Nach § 55 Abs. 4 InsO begründete abziehbare Vorsteuerbeträge

- 19 Vorsteuerbeträge für nach Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters bezogene Lieferungen und sonstige Leistungen fallen in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO, sofern der schwache vorläufige Insolvenzverwalter dem zu Grunde liegenden Umsatzgeschäft zugestimmt hat.

II.4.2 Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

- 20 Werden durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder durch den Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Ertragsteuern begründet, stellen diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO dar (z. B. Veräußerung von Anlagevermögen mit Aufdeckung stiller Reserven).
- 21 Insoweit erfolgt die Zuordnung in Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten durch eine zeitliche Vorverlagerung der Wirkung des eröffneten Insolvenzverfahrens auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters. In der Folge kann aber nur eine Aufteilung des einheitlichen Jahresergebnisses erfolgen.

II.4.3 Lohnsteuer

- 22 Werden Löhne während des vorläufigen Insolvenzverfahrens an die Arbeitnehmer ausgezahlt, stellt die hierbei entstandene Lohnsteuer mit Verfahrenseröffnung eine Masseverbindlichkeit dar. Dies gilt nicht für Insolvenzgeldzahlungen, diese unterliegen als steuerfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 2 EStG nicht dem Lohnsteuerabzug.

II.4.4 Kraftfahrzeugsteuer

- 23 Das bloße (Weiter-)Halten eines bereits vor Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters auf den Insolvenzschuldner zugelassenen Fahrzeuges fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO.

- 24 Lässt der Insolvenzschuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters ein Fahrzeug neu zu, fällt die entstehende Kraftfahrzeugsteuer in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO und stellt eine Masseverbindlichkeit dar, wenn das Fahrzeug zur späteren Insolvenzmasse gehört.

III. Verfahrensrechtliche Fragen

III.1 Steuererklärungspflichten

- 25 § 55 Abs. 4 InsO ändert nicht den rechtlichen Status des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und lässt das Steuerrechtsverhältnis unberührt.
- 26 Da der schwache vorläufige Insolvenzverwalter nicht Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO ist, hat er keine Steuererklärungspflichten für den Insolvenzschuldner zu erfüllen.
- 27 § 55 Abs. 4 InsO verlagert lediglich den Zeitpunkt der Zuordnung von Steuerverbindlichkeiten in Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den Zeitpunkt der Bestellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters vor.

III.2 Entstehung der Masseverbindlichkeiten

- 28 Erst mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelten die nach Maßgabe des § 55 Abs. 4 InsO in der vorläufigen Insolvenzverwaltung begründeten und noch bestehenden Verbindlichkeiten als Masseverbindlichkeiten.

III.3 Aufrechnung gegen Steuererstattungsansprüche

- 29 Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Steuerforderungen und Steuererstattungen ohne Einschränkungen aufrechenbar, soweit die Aufrechnungsvoraussetzungen vorliegen. Der Umstand, dass bestimmte Steuerforderungen später (nach Insolvenzeröffnung) gem. § 55 Abs. 4 InsO zu Masseverbindlichkeiten werden, hindert die Aufrechnung nicht.

III.4 Zuordnung und Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO bei der Umsatzsteuer

- 30 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind die im vorläufigen Insolvenzverfahren abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen, bei denen die Umsatzsteuer noch nicht bzw. nicht vollständig beglichen wurde, in Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO und Insolvenzforderungen aufzuteilen. Für Zwecke der Zuordnung gilt Folgendes:
- 31 Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen

im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO (vgl. Rz. 11, 15, und 17) sind um die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträge (vgl. Rz. 19) zu mindern. Nur soweit sich hiernach eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO vor (vgl. Rz.7).

- 32 Die als Masseverbindlichkeiten im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltenden Umsatzsteuerverbindlichkeiten (vgl. Rz. 31) sind nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die Besteuerungszeiträume des Insolvenzeröffnungsverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter durchzusetzen (vgl. Rz. 34 ff.). Einwendungen hiergegen können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs nach § 347 AO, geltend gemacht werden.
- 33 Nicht als Masseverbindlichkeit im Sinne des § 55 Abs. 4 InsO geltend zu machende Umsatzsteuerverbindlichkeiten sind als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden.

III.5 Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO

III.5.1 Bekanntgabe

- 34 Es gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 122 AO und Nr. 2.9 des AEAO zu § 122. Der vorläufige Insolvenzverwalter ohne Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ist nicht Bekanntgabeadressat für Verwaltungsakte.
- 35 Soweit bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Steuerfestsetzung (Steueranmeldung) der nach Verfahrenseröffnung nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeiten geltenden Steuerverbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, wirkt diese gegenüber der Insolvenzmasse fort. Es ist keine erneute Bekanntgabe gegenüber dem Insolvenzverwalter vorzunehmen (zum Leistungsgebot vgl. Rz. 38 ff.).
- 36 Soweit noch keine Steuerfestsetzung der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 55 Abs. 4 InsO als Masseverbindlichkeit geltenden Steuerverbindlichkeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzschuldner erfolgt ist, ist gegenüber dem Insolvenzverwalter die Steuer erstmalig festzusetzen.

III.5.2 Leistungsgebot

- 37 Die Geltendmachung der noch nicht beglichenen Masseverbindlichkeiten erfolgt mittels Leistungsgebot.
- 38 Da § 55 Abs. 4 InsO für die tatbestandlichen Steuerverbindlichkeiten die Insolvenzmasse als „haftenden“ insolvenzrechtlichen Vermögensbereich bestimmt und gegenüber diesem Vermögensbereich noch kein Leistungsgebot erfolgt ist, ist insoweit an den Insolvenzverwalter

ein Leistungsgebot mit der ursprünglichen Fälligkeit und unter Aufführung der bereits entstandenen Nebenleistungen zu erlassen.

III.5.3 Einwendungen gegen die Zuordnung als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 4 InsO

- 39 Bei Streit über die Zuordnung anteiliger Beträge zur Insolvenzmasse kann der Insolvenzverwalter mit Verfahrenseröffnung die Rechte wahrnehmen, die dem Insolvenzschuldner zu diesem Zeitpunkt auch zugestanden hätten. Einwendungen gegen die Zuordnung können nach den allgemeinen Grundsätzen, insbesondere im Wege des Einspruchs gegen das Leistungsgebot geltend gemacht werden.

IV. Anfechtung

- 40 Tatbestandlich ist § 55 Abs. 4 InsO im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung im Falle einer anfechtbar geleisteten Zahlung mangels bestehender Steuerverbindlichkeiten nicht erfüllt. Würde der Insolvenzverwalter nach der Insolvenzeröffnung die Anfechtung der Steuerzahlung erklären und das Finanzamt auf die Anfechtung hin zahlen, würde die ursprüngliche Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO unmittelbar, aber nunmehr als Masseforderung wieder aufleben. Das Finanzamt würde eine Zahlung leisten, die es sofort wieder zurückfordern könnte. Eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch kann daher wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Wirtschaft und Verwaltung - Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Abgabenordnung - zum Download bereit.

Im Auftrag