

UPDATE – Insolvenzsteuerrecht sowie Praxis der Anfechtungsreform aus Sicht der Finanzverwaltung

Referent:
RR und Diplom-Finanzwirt Holger Busch
Brey

Inhalt

1. Aktuelle Rechtsprechung

2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen

3. Reform der Insolvenzordnung

Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses im Insolvenzfall bei Beschwerde gegen abgelehnte AdV

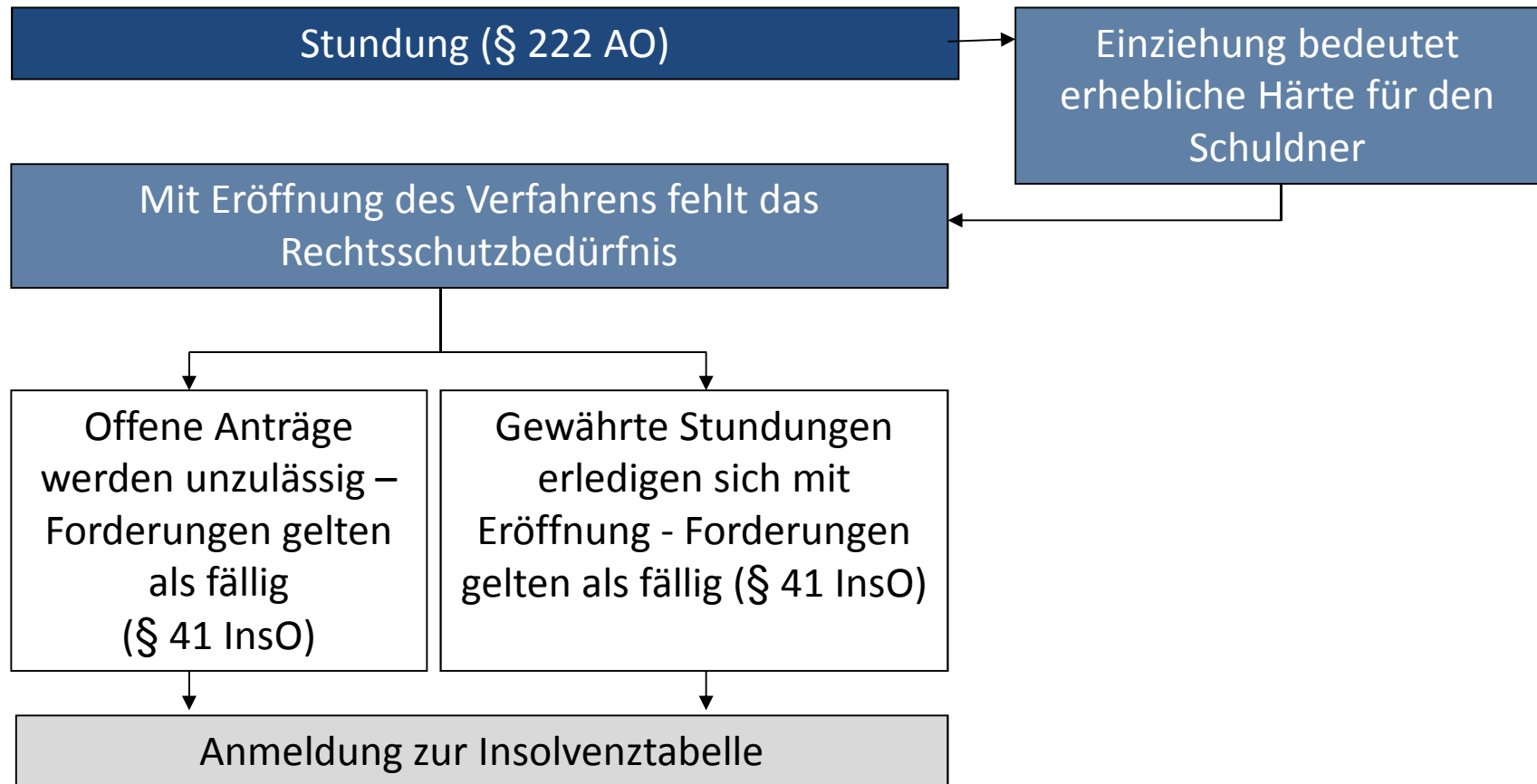
Das Rechtsschutzbedürfnis der Antragstellerin an einer Entscheidung ist aber entfallen, weil das mit der Beschwerde verfolgte Ziel nicht mehr erreicht werden kann (BFH-Beschluss vom 1. August 2012 V B 59/11, BFH/NV 2012, 2013; vgl. auch Gräber/Ratschow, § 128 Rz 18, m.w.N.).

Denn wegen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens darf der streitbefangene Umsatzsteuerbescheid ohnehin nicht mehr vollzogen werden.

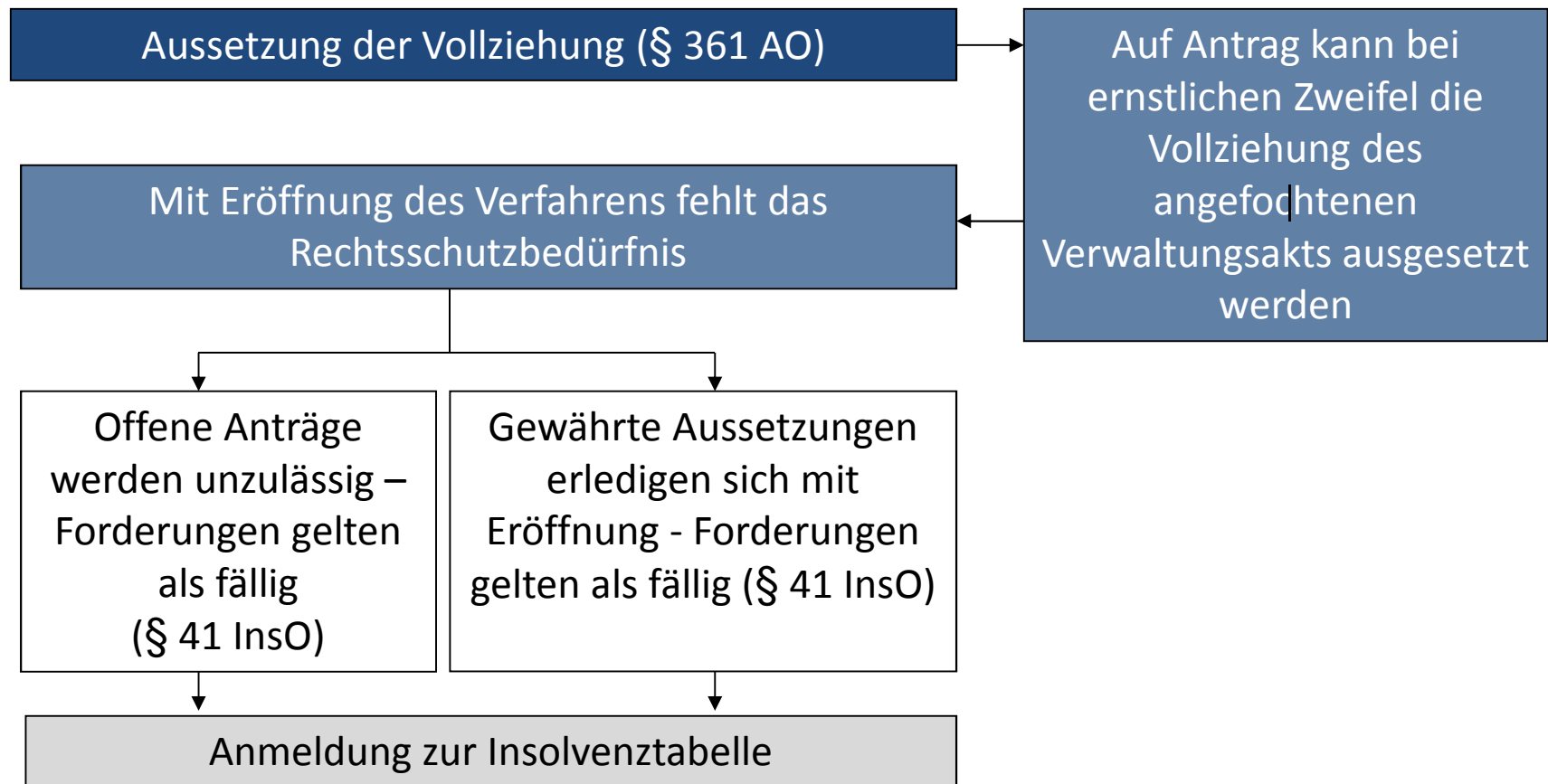
Da die Beschwerde mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens unzulässig geworden ist, kann der Rechtsstreit in der Hauptsache nicht mehr wirksam für erledigt erklärt werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. September 1999 VII B 84/99, BFH/NV 2000, 571, und vom 11. Mai 2009 VIII R 81/05, BFH/NV 2009, 1447).

BFH, Beschluss vom 31. Januar 2017 – V B 14/16, NZI 2017, 319 f.

Anträge auf Stundung, Erlass, Vollstreckungsaufschub und AdV



Anträge auf Stundung, Erlass, Vollstreckungsaufschub und AdV



Insolvenzantrag

Bezieht sich das antragstellende Finanzamt zur Glaubhaftmachung seiner Forderungen nach § 14 Abs. 1 Satz 1 InsO auf einen vollziehbaren Steuerbescheid, so reicht es zur Gegenglaubhaftmachung nicht aus, wenn der Schuldner vorträgt, der Steuerbescheid sei zu Unrecht ergangen, weil er auf willkürlicher Schätzung beruhe.

AG Köln, Beschluss vom 2. Mai 2017 – 72 IN 344/16, NZI 2017, 570

Insolvenzantrag

Die Stellung eines Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch das Finanzamt ist grds. ermessensfehlerhaft, wenn es von weniger einschneidenden Vollstreckungsmaßnahmen keinen Gebrauch macht.

In diesem Sinne ermessensfehlerhaft verhält sich das Finanzamt nicht, wenn es einem Ratenzahlungsbegehren des Steuerpflichtigen entgegenhält, dass bei Annahme der Ratenzahlungen ein erhebliches Insolvenzanfechtungsrisiko (§§ 129 ff. InsO) bestünde und dabei auf die im Zuge der eingereichten Einkommens- und Vermögensübersicht erlangte eigene Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit und Existenz weiterer Gläubiger verweist.

Bis zu diesem Schluss des Verfahrens beim FG kann das Finanzamt seine Ermessenserwägungen nicht nur ergänzen, sondern sein Ermessen auch völlig neu ausüben.

FG Hamburg, Beschluss vom 18. Mai 2017 - 2 V 117/17, ZInsO 2017, 2380 ff.

Insolvenzantrag - Ermessen

- Ausschöpfung aller Vollstreckungsmöglichkeiten für Antragsstellung ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 26.2.2007, VII B 98/06).
 - Vorherige Abgabe der eidesstattlichen Versicherung mit Vorlage des Vermögensverzeichnisses - ab 01.01.2013 die Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners nach § 284 AO ist nicht erforderlich.
- Über vorliegende Anträge auf Erlass, Stundung oder Aussetzung der Vollziehung soll grundsätzlich entschieden sein.
 - Insolvenzantrag ausnahmsweise schon vorher möglich, wenn Billigkeits- oder Aussetzungsanträge trotz angemessener Frist nicht begründet werden oder offensichtlich unbegründet sind (Herausögerung des Vollstreckungsverfahrens).

Insolvenzantrag - Rechtsbehelfe

■ Rechtsbehelfe des Schuldners

■ Finanzgericht

- Insolvenzantrag ist **kein Verwaltungsakt** (sondern schlichtes hoheitliches Handeln)
- Überprüfung obliegt dem Finanzgericht (BFH vom 31.08.2011 – VII B 59/11)
- Zulässig ist
 - Allgemeine Leistungsklage (§ 40 Abs. 1 FGO)
 - Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung (§114 FGO) im vorläufigen Rechtsschutzverfahren

Insolvenzantrag - Rechtsbehelfe

- Die Prüfung des Ermessens obliegt den Finanzgerichten.
 - Zur Überprüfung des beim Amtsgericht gestellten Insolvenzantrags des Finanzamts ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten gegeben ist.
 - FG Sachsen-Anhalt vom 24.09.2015, 3 V 916/15
- Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Insolvenzantrags des Finanzamts ist eine öffentlich-rechtliche Streitigkeit über Abgabenangelegenheiten.
 - Der etwaige Anspruch auf pflichtgemäße Ausübung des Ermessens kann mithin nur durch den finanzgerichtlichen Rechtsschutz durchgesetzt werden, weswegen der Finanzrechtsweg zwingend eröffnet sein muss.

Insolvenzantrag - Rechtsbehelfe

■ Rechtsbehelfe des Schuldners

■ Insolvenzgericht

- Nach § 14 Abs. 2 InsO wird der Schuldner bei einem zugelassenen Insolvenzantrag durch das Insolvenzgericht gehört
- Das Insolvenzgericht prüft lediglich das Rechtsschutzbedürfnis des Gläubigers, der den Insolvenzantrag stellt, während das Finanzgericht die Ermessensentscheidung des Gläubigers überprüft
- Schmittmann, Einstweiliger Rechtsschutz gegen Insolvenzanträge der Finanzverwaltung unter besonderer Berücksichtigung des Rechtswegs, ZInsO 2013, 1992

Unterbrechungswirkung

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Steuerpflichtigen wird ein bereits anhängiges Einspruchsverfahren gegen Einkommensteuerfestsetzungen analog § 240 ZPO unterbrochen.

FG Köln, Urteil vom 28. Juni 2016 – 8 K 92/13, NZI 2017, 118 ff.

Unterbrechungswirkung analog § 240 ZPO

- Steuerfestsetzungsverfahren
- Rechtsbehelfsverfahren
- Lauf der Rechtsbehelfsfristen sind, soweit die Insolvenzmasse betroffen ist, unterbrochen
- Ausnahme:
 - Erstattungsbescheide
 - Mitwirkungspflicht des Insolvenzverwalters

Unterbrechungswirkung - AEAO zu § 251 Tz. 4.1.2

Das Steuerfestsetzungsverfahren, das Rechtsbehelfsverfahren und der Lauf der Rechtsbehelfsfristen werden, soweit sie die Insolvenzmasse betreffen und abstrakt dazu geeignet sind, sich auf zur Tabelle anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken, analog zu § 240 ZPO unterbrochen (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.2004, VIII R 14/02, BStBl II 2005, S. 246).

Eine Verfahrensunterbrechung tritt nicht ein, wenn keine Forderungen gegenüber der Insolvenzmasse für Zeiträume vor Insolvenzeröffnung geltend zu machen sind (z. B. im Falle einer Erstattung für die Masse; BFH-Urteil vom 13.5.2009, XI R 63/07, BStBl 2010 II S. 11).

Die Ermittlungsrechte und -pflichten der Finanzbehörde (§ 88 AO) und die Mitwirkungspflichten des Schuldners, des vorläufigen Insolvenzverwalters und des Insolvenzverwalters (§ 34 Abs. 3 AO) bleiben von der Unterbrechungswirkung unberührt.

Geschäftsführerhaftung für Einfuhrumsatzsteuer nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters - Grundsatz der anteiligen Tilgung

1. Wird (...) ein vorläufiger Insolvenzverwalter unter Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts bestellt, verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH. Er wird durch den vorläufigen Insolvenzverwalter nicht aus seiner Pflichtenstellung verdrängt und hat weiterhin dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln der GmbH entrichtet werden.
2. Ist für Einfuhrabgaben ein laufender Zahlungsaufschub gewährt worden, sind diese am Fälligkeitstag vorrangig ohne Rücksicht auf das Bestehen etwaiger anderer Zahlungsverpflichtungen zu entrichten. In diesem Fall ist daher auf die Haftung des GmbH-Geschäftsführers für die Einfuhrabgaben der sog. Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht anzuwenden.

BFH, Urteil vom 26. September 2017 – VII R 40/16, ZIP 2018, 22 ff.

Geschäftsführerhaftung

Vielmehr war der Kläger an der Erfüllung seiner steuerlichen Pflicht nicht durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt gehindert.

Die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters steht der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers der in Insolvenz geratenen GmbH nicht entgegen

Denn im Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters ohne Anordnung eines allgemeinen Verfügungsverbots (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO) verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH

Der vorläufige Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt ist kein Vermögensverwalter i.S. des § 34 Abs. 1 Satz 1 AO.

Der GmbH-Geschäftsführer wird durch den vorläufigen Insolvenzverwalter aus seiner Pflichtenstellung nicht verdrängt

Haftung und Insolvenz

Verletzt ein gesetzlicher Vertreter nach § 34 Abs. 1 AO zumindest grob fahrlässig seine Pflicht zur fristgemäßen Entrichtung von Steuern, setzt er mit seinem schuldhaften Verhalten eine Ursache, die bewirkt, dass dem FA die ihm zustehenden Steuerbeträge vorenthalten werden.

Nach dem Sinn und Zweck des § 69 AO kann in diesen Fällen eine Schadenszurechnung nicht deshalb entfallen, weil bei nachträglicher Betrachtung des tatsächlichen Geschehensablaufs tatsächlich geleistete Zahlungen oder gedachte Zahlungen infolge einer Anfechtung nach insolvenzrechtlichen Vorschriften durch Erstattung der Beträge an die Finanzbehörde wieder hätten rückgängig gemacht werden müssen. Insoweit kann ein hypothetischer Kausalverlauf keine Berücksichtigung finden.

BFH, Urteil vom 26. Januar 2016 – VII R 3/15, ZInsO 2016, 922 ff.

Haftung und Insolvenz

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet in der vorläufigen Eigenverwaltung nicht für solche Steuern, deren Zahlung der Sachwalter im vorläufigen Verfahren nicht zugestimmt hat, wenn das Insolvenzgericht diese Zahlungen unter den Vorbehalt der Zustimmung des vorläufigen Sachwalters gestellt hat.

FG Münster, Beschluss vom 3. April 2017 – 7 V 492/17, NZI 2017, 495 ff. mit Anm. *Rieger/Verken*

Haftung und Insolvenz

Im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung gilt die Massesicherungspflicht. Eine Pflichtverletzung im Sinne des § 64 Satz 1, 2 GmbHG liegt allenfalls vor, wenn der Geschäftsführer „überproportional“ auf die Umsatzsteuer leisten würde (so *Schmittmann/Dannemann*, ZIP 2014, 1405, 1410).

Die (drohende) Geschäftsführerhaftung nach §§ 69, 34 AO für Umsatzsteuerschulden führt nicht dazu, dass die Insolvenzforderungen des Fiskus vorrangig gegenüber den Forderungen der anderen Insolvenzgläubiger befriedigt werden und es somit zu einer Verletzung des Gläubigergleichbehandlungsgrundsatzes kommt.

Vielmehr greift die Geschäftsführerhaftung nur dann ein, wenn ein Geschäftsführer trotz bestehender Massesicherungspflicht andere Gläubiger (unter Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes) bevorzugt gegenüber dem Fiskus befriedigt hat. Der Grundsatz der anteiligen Tilgung führt auch nicht zu einer vollständigen Befriedigung der Forderungen des Fiskus, sondern lediglich zu einer Gleichbehandlung mit dem Durchschnitt der übrigen Gläubiger und verhindert so eine Benachteiligung des Fiskus durch die Geschäftsführer in der Eigenverwaltung.

FG Münster, Beschluss vom 6. Februar 2017 – 7 V 3973/16 U, EFG 2017, 452 ff.

§ 166 AO - Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

Die durch § 166 angesprochenen Personen verlieren nur die Einwände, die sie im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Steuerbescheid geltend machen konnten. So kann der Haftungsschuldner (§ 191 Abs. 1, § 219; z.B. der Geschäftsführer einer GmbH) nicht mehr vorbringen, die Steuer, für die er haftet (z.B. die Umsatzsteuer der GmbH), sei unrichtig festgesetzt

- (AO-Kommentar Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO)

§ 166 AO - Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer der Insolvenzschuldnerin vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens einen Einspruch eingelegt hatte, über den noch nicht entschieden ist.

Denn die widerspruchslose Feststellung der zunächst festgesetzten Forderung des FA führt zu einem vollstreckbaren Titel des FA (vgl. § 201 Abs. 2 Satz 1 InsO) und zur Erledigung des Einspruchs.

Im Ergebnis ist also der Einspruch erfolglos geblieben.

In diesen Fällen gilt § 166 AO ebenfalls (Kruse in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, November 2015, § 166 Rz. 14), weil es für den mit der Vorschrift verfolgten Vereinfachungszweck keine Rolle spielt, ob der Dritte von seiner Möglichkeit zur Anfechtung tatsächlich Gebrauch macht. Bei erfolglosem Rechtsbehelf ist die Bindung erst recht gerechtfertigt

FG München, Urteil vom 10. März 2016 – 14 K 2710/13, NZI 2017, 83 ff. mit Anm. *Hermes/Schmitt*

§ 166 AO - Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Das in Haftung genommene Vertretungsorgan einer Kapitalgesellschaft ist im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen die formell bestandskräftigen Lohnsteuerbeträge ausgeschlossen, wenn er im Insolvenzverfahren den im Prüfungstermin angemeldeten Forderungen des Finanzamtes nicht widersprochen hat.

FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 4. Juli 2016 – 2 K 203/16, EFG 2016, 1766 f.

§ 166 AO - Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Der als Haftungsschuldner nach § 69 AO in Anspruch genommene Geschäftsführer einer GmbH ist nach § 166 AO im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen unanfechtbar festgesetzte Steuern der von ihm vertretenen und in Insolvenz geratenen GmbH ausgeschlossen, wenn er im Prüfungstermin nicht anwesend gewesen ist und deshalb gegen die Forderungen keinen Widerspruch erhoben hat, so dass diese zur Tabelle festgestellt worden sind.

BFH, Urteil vom 16. Mai 2017 – VII R 25/16, ZIP 2017, 1464 ff. = EWiR 2017, 555 f. [*Kahlert*] = ZInsO 2017, 2029 ff. = StuB 2017, 685 [Ls.] mit Anm. *jh*

§ 166 AO - Drittwirkung der Steuerfestsetzung

Haftungsbescheid; Einwendungsausschluss des Geschäftsführers einer GmbH bei unterlassenem Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des FA

Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gemäß § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat.

Die unwidersprochene Feststellung der Forderung in der Insolvenztabelle tritt auch für die Berechnung der Haftungsschuld an die Stelle der (hier: von der GmbH mit dem Einspruch angefochtenen) Steuerbescheide, die dadurch i.S. des § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt sind

BFH, Urteil vom 27. September 2017 – XI R 9/16, ZIP 2017, 2401 ff. = StuB 2017, 934 [Ls.] mit Anm. *jh* = ZInsO 2017, 2753 ff.

§ 166 AO – Einwendungsausschluss bei unterlassenem Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des Finanzamts im Insolvenzverfahren

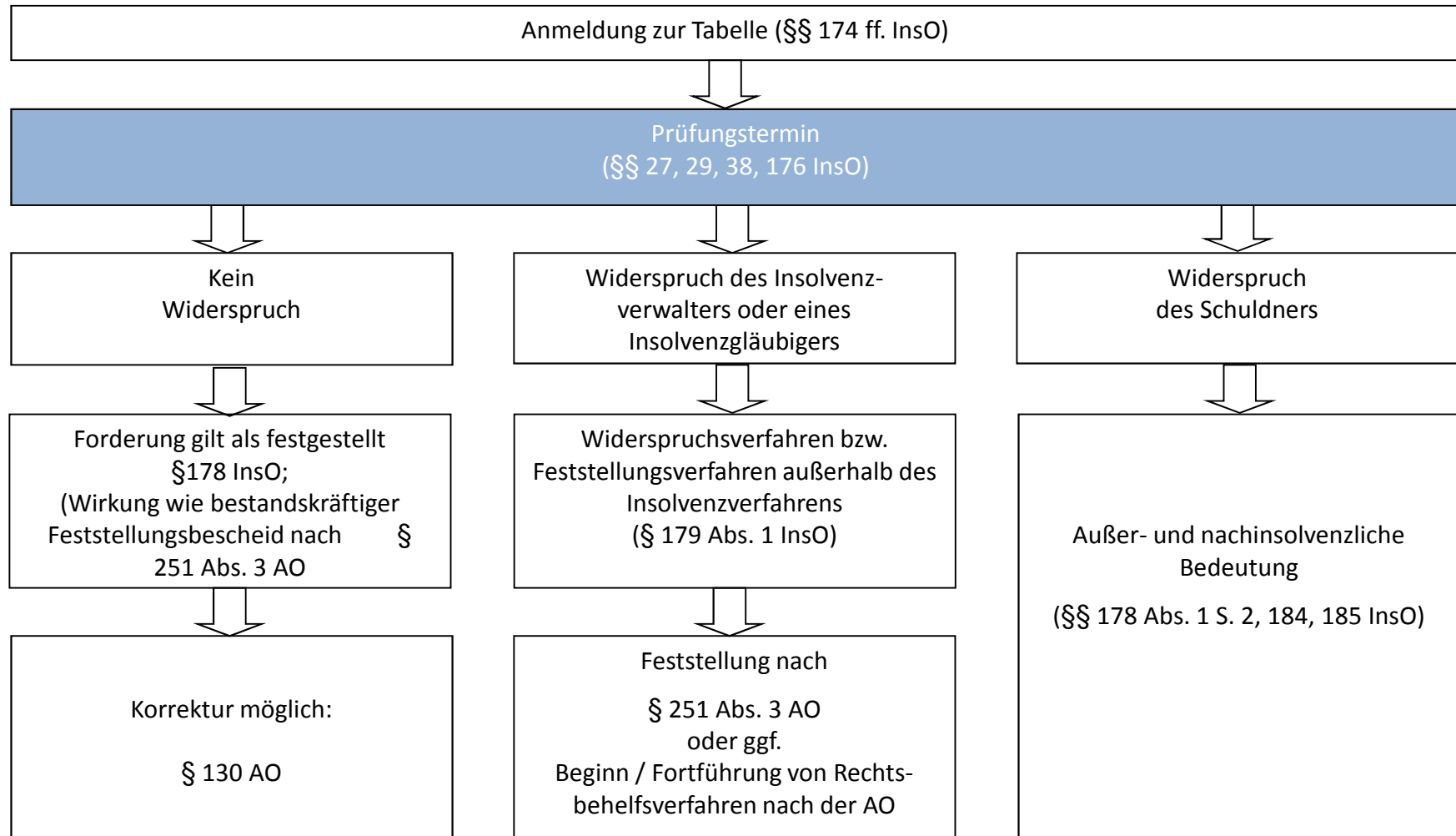
– BFH:

- Widerspruchslose Feststellung einer Steuerforderung im Insolvenzverfahren ist als unanfechtbare Steuerfestsetzung **i.S. des § 166 AO** anzusehen (bisher umstritten)
- Unwidersprochene Feststellung tritt **auch für Haftungszwecke** an die Stelle der Steuerbescheide; diese sind dadurch i.S. des § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt

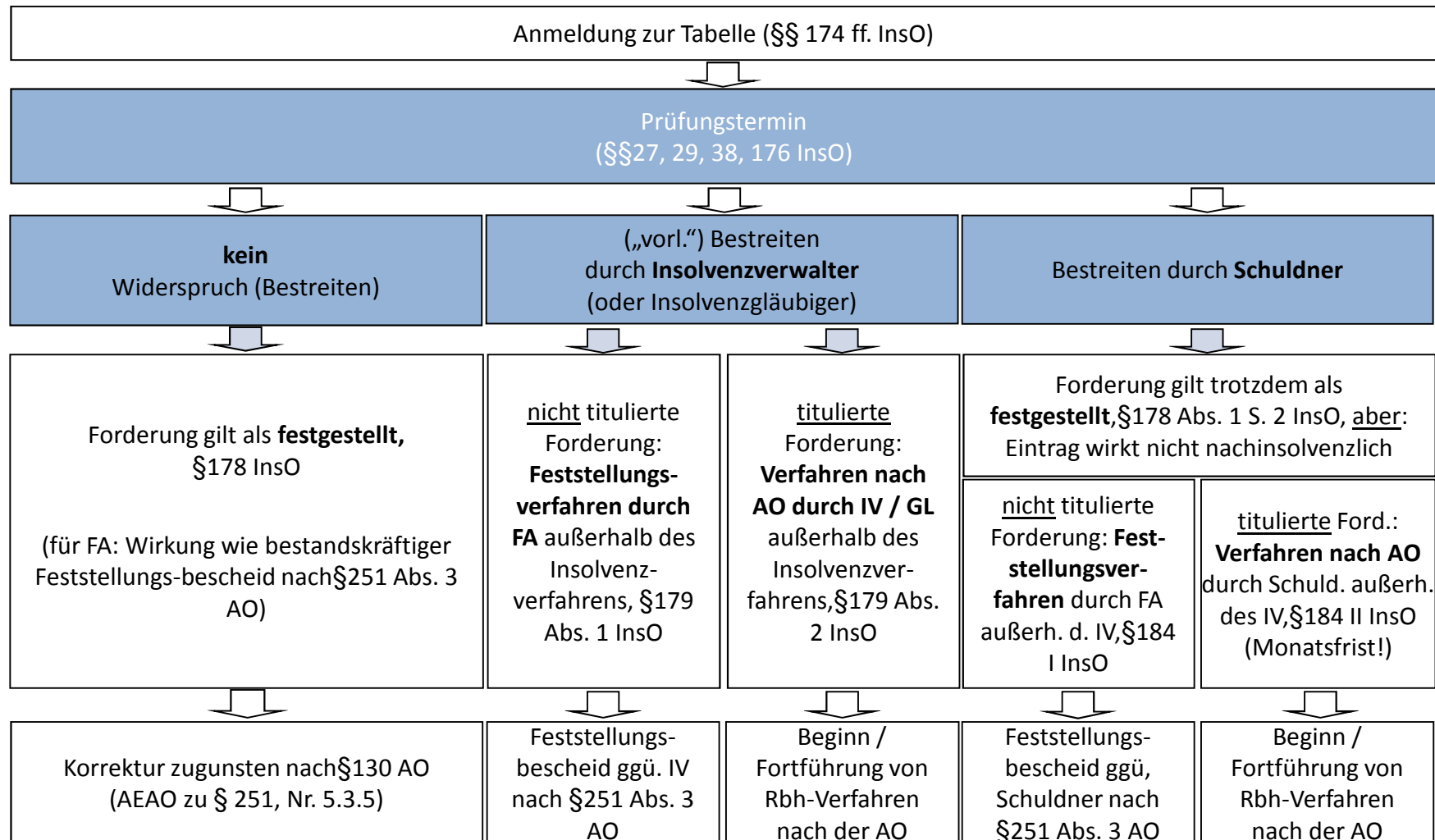
§ 166 AO – Einwendungsausschluss bei unterlassenem Widerspruch gegen die Forderungsanmeldung des Finanzamts im Insolvenzverfahren

- § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO:
Forderung ist festgestellt, soweit gegen sie im Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren ein Widerspruch weder vom Insolvenzverwalter noch von einem Insolvenzgläubiger erhoben wird
- § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO:
Ein Widerspruch des Schuldners steht der Feststellung der Forderung nicht entgegen
- § 178 Abs. 3 InsO:
Wirkung der widerspruchslosen Eintragung in die Insolvenztabelle:
wie Urteil, gegenüber Insolvenzverwalter und -gläubiger

Insolvenzforderungen



Insolvenzforderungen



- AEAO zu § 251 Tz. 5.3.2
- Im Falle einer titulierten Forderung obliegt es dem Schuldner, binnen einer Frist von einem Monat, beginnend ab dem Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren mit dem Bestreiten der Forderung, den Widerspruch zu verfolgen. Nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist gilt ein Widerspruch als nicht erhoben (§ 184 Abs. 2 InsO).
- Erfolgt der Widerspruch des Schuldners rechtzeitig, kann ein unterbrochenes Einspruchsverfahren vom Finanzamt gegenüber dem Schuldner fortgeführt werden (§ 184 Abs. 1 Satz 2 InsO).
- Wird eine nicht titulierte Forderung vom Schuldner bestritten, kann das Finanzamt das Bestehen der Abgabeforderung durch Bescheid nach § 251 Abs. 3 AO feststellen (§ 180 Abs. 1 Satz 1 InsO). Dieser Bescheid ist an den Schuldner zu richten und diesem bekannt zu geben.

Es kommt auf Mittelausstattung des
Vertretenen im Zeitpunkt der
Pflichtverletzung an!

Fristgerecht angemeldet
Steuern werden nicht
gezahlt, da keine
Vermögenswerte
vorhanden sind:
keine
Gläubigerbenachteiligung,
bereits keine
Pflichtverletzung

Steuern werden nicht /
nicht fristgerecht erklärt
/ angemeldet, bei
fristgerechter Erklärung /
Anmeldung hätten sie
getilgt werden können=
**Haftung in vollem
Umfang!**

Auch bei pflichtgemäßer
Erklärung stehen nicht
ausreichend Mittel zur
Verfügung =
**Anwendung des
Grundsatzes der anteiligen
Tilgung!**

§ 55 Abs. 4 InsO

Ein während der Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung (§ 55 Abs. 4 InsO) begründeter Vorsteuererstattungsanspruch mindert nicht die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Umsatzsteuerschulden.

FG Münster, Urteil vom 26. Januar 2017 – 5 K 3730/14 U, ZIP 2017, 831 ff. = NZI 2017, 273 ff.; vgl. dazu: *Schmidt*, Die Geister, die der BFH rief: Unternehmensteile und die Berücksichtigung von Vorsteuerüberhängen bei § 55 IV InsO, NZI 2017, 384 ff.

§ 55 Abs. 4 InsO

Nach § 55 Abs. 4 InsO sind lediglich Verbindlichkeiten, nicht aber Forderungen den Masseverbindlichkeiten zugewiesen.

FG Niedersachsen, Urteil vom 7. September 2017 – 11 K 10305/15, ZInsO 2017, 2711 f., Revision XI R 33/17

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Insolvenz

1. Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers endet die Organschaft.
2. Unabhängig von den Verhältnissen beim Organträger endet die Organschaft jedenfalls mit der Insolvenzeröffnung bei der Organgesellschaft.
3. Die Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO in den Insolvenzverfahren des bisherigen Organträgers und der bisherigen Organgesellschaft ändert hieran nichts.

BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016 – V R 14/16, ZIP 2017, 619 ff. = EWiR 2017, 311 f. [*Onusseit*] = DStR 2017, 599 ff. = NJW-Spezial 2017, 310 f. = NZI 2017, 360 ff. mit Anm. *de Weerth* = StuB 2017, 29 f. mit Anm. *jh*

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Insolvenz

UStAE Abschnitt 2.8 Absatz 12

¹Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft endet die Organschaft (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 2016, V R 14/16, BStBl 2017 II S. 600).

²Dies gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO.

³Wird im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, endet die Organschaft mit dessen Bestellung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluss auf den Schuldner erhält und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Insolvenz

UStAE Abschnitt 2.8 Absatz 12

⁴Dies ist insbesondere der Fall, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners aufgrund eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO verhindern kann (vgl. BFH-Urteil vom 8. 8. 2013, V R 18/13, BStBl 2017 II S. 543, und vom 24. 8. 2016, V R 36/15, BStBl 2017 II S. 595).

⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten auch in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein personenidentischer Sachwalter, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt wird.

Umsatzsteuerrechtliche Organschaft

[...] Ausgehend von diesen Grundsätzen der Rechtsprechung geht der erkennende Senat auch für den – soweit ersichtlich – bislang nicht höchstrichterlich entschiedenen Fall der Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung mit Bestellung eines vorläufigen Sachwalters (§ 270 a InsO) davon aus, dass auch in diesem Fall eine organisatorische Eingliederung und damit die umsatzsteuerliche Organschaft entfällt, wenn – wie hier – das Gericht neben der vorläufigen Eigenverwaltung zugleich einen Vollstreckungsschutz gem. § 21 Abs. 2 Nr. 3 InsO angeordnet hat. Der Senat ist der Auffassung, dass die Organträgerin (die Beigeladene) ihren Willen bei der Organgesellschaft (der Klägerin) nicht mehr (in rechtlich zulässiger Weise) durchsetzen konnte.

FG Düsseldorf, Urteil vom 7. September 2017 – 5 K 3123/15 U, ZIP 2017, 2217 ff. (Revision: BFH – XI 35/17)

Korrektur der Umsatzsteuerfestsetzung in Bauträgerfällen

1. Eine Umsatzsteuerfestsetzung kann nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.
2. Das FA hat eine Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG auch dann anzunehmen, wenn der Steueranspruch bereits durch Zahlung getilgt war. Auf das Vorliegen einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis kommt es nicht an.

BFH, Urteil vom 23. Februar 2017 – V R 16, 24/16; V R 16/16; V R 24/16, StuB 2017, 329 [Ls.] mit Anm. *jh*

Bauträgerfall und Insolvenz

Die Befugnis des Finanzamts zur Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer gemäß § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG setzt voraus, dass dem leistenden Unternehmer gegen den Leistungsempfänger ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung des Umsatzsteuerbetrages zusteht.

Ein derartiger Anspruch steht dem Leistenden aus einer ergänzenden Auslegung des mit dem Leistungsempfänger geschlossenen Bauwerkvertrages zu.

Bauträgerfall und Insolvenz

Dieser Anspruch ist auch dann abtretbar, wenn über das Vermögen des leistenden Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

Dem steht nicht entgegen, dass die Abtretung regelmäßig zu einer Gläubigerbenachteiligung führen würde.

Zum einen begründet eine Gläubigerbenachteiligung rechtlich kein Veräußerungsverbot und zum anderen besteht kein Schutzbedürfnis des Insolvenzschuldners und der Gläubiger, wenn der Insolvenzverwalter sich gegen die rechtlich mögliche Abtretung entscheidet, um einerseits die Zahlung des Leistungsempfängers in voller Höhe zur Masse zu ziehen und andererseits die Umsatzsteuerforderung des Finanzamtes nur in Höhe der Insolvenzquote befriedigen zu müssen.

FG Hamburg vom 18.01.2018, 3 K 209/17

Vorsteuerabzug

UStAE Abschnitt 3.10. Absatz 6 Nr. 15

Dient ein Insolvenzverfahren der Befriedigung sowohl von Verbindlichkeiten des zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmers wie auch von dessen Privatverbindlichkeiten, erbringt der Insolvenzverwalter eine einheitliche Leistung, aus der der Unternehmer nur zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2015, V R 44/14, BStBl II S. 679)

Vorsteuerabzug

UStAE Abschnitt 15.2b. Absatz 3 Satz 11

Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des - zum Vorsteuerabzug berechtigten - Unternehmers wie auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist der Unternehmer aus der Leistung des Insolvenzverwalters grundsätzlich im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

Vorsteuerabzug

Bei der Aufteilung der Vorsteuer aus einer Insolvenzverwalterrechnung ist in einem ersten Schritt das Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Insolvenzforderungen zu ermitteln. Bzgl. der unternehmerischen Forderungen ist in einem zweiten Schritt danach aufzuteilen, ob die Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen oder steuerfreien Ausschlussumsätzen stehen.

Der Schuldner war unternehmerisch tätig. In einer Rechnung aus dem Jahre 2013 rechnete die Klägerin ihre Vergütung ab und machte die daraus resultierenden Vorsteuern geltend. Zur Begründung trug sie im Wesentlichen vor, dass der Vorsteuerabzug in dem Verhältnis zu gewähren sei, in welchem die unternehmerischen Verbindlichkeiten zu den privaten Verbindlichkeiten standen. Im Streitfall bestanden die zur Insolvenztabelle angemeldeten Forderungen fast ausschließlich aus der unternehmerischen Sphäre.

Vorsteuerabzug

Der Senat entschied dagegen, dass nach dieser ersten Aufteilung „unternehmerisch/privat“ eine zweite Aufteilung vorzunehmen sei, weil der Vorsteuerausschluss nicht nur bei einem Zusammenhang der Eingangsleistung mit privaten Ausgangsleistungen, sondern auch bei einem Zusammenhang mit unternehmerischen steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen gegeben sei.

Daher dienten die unternehmerischen Verbindlichkeiten dem Vorsteuerabzug nicht, soweit sie im Zusammenhang mit steuerfreien Lieferungen standen. Dies war zu einem großen Teil der Fall, weil der Kläger in seiner unternehmerischen Tätigkeit steuerfrei Grundstücke veräußert hatte.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 15. September 2016 - 4 K 14/14, EFG 2017, 76 ff.

Vorsteuerberichtigung

Hat die Insolvenzsuldnerin vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Eingangsrechnungen bezahlt und daraus einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, hat der Insolvenzverwalter nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens diese Zahlungen erfolgreich angefochten und haben folglich die Leistungserbringer die vereinnahmten Entgelte wieder an die Insolvenzmasse ausgekehrt, so ist der Vorsteuerberichtigungsanspruch hinsichtlich der Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs gegen die Insolvenzmasse festzusetzen; insoweit handelt es sich nicht um eine Insolvenz-, sondern um eine Masseforderung.

FG Sachsen, Urteil vom 26. Februar 2016 – 6 K 1065/15; vgl. dazu: *Busch/Büker*, InsbürO 2017, 6 f.

Vorsteuerberichtigung

Führt die Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO aufgrund einer Rückzahlung an den Insolvenzverwalter zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG, ist der sich hieraus ergebende Steueranspruch nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO Teil der Masseverbindlichkeit für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung.

BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016 – V R 26/16, ZIP 2017, 782 ff. = EWiR 2017, 243 f. [*Berger*] = NJW-Spezial 2017, 311 = NZI 2017, 270 ff. mit Anm. *Schmittmann* = StuB 2017, 252 [Ls.] mit Anm. *jh* = ZInsO 2017, 549 ff. = DStR 2017, 493 ff. mit Anm. *Heuermann*

Vorsteuerberichtigung

1. Zahlt ein Gläubiger des Insolvenzschuldners Beträge, die er vor Insolvenzeröffnung vom Insolvenzschuldner vereinnahmt hat, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens infolge einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung in die Insolvenzmasse zurück, hat der Insolvenzverwalter im Zeitpunkt der Rückzahlung den Vorsteuerabzug gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.
2. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs führt zum Entstehen einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

BFH, Urteil vom 29. März 2017 – XI R 5/16, ZIP 2017, 1121 ff.

Vorsteuerberichtigung - UStAE Abschnitt 17.1 Absatz 17

¹Wird auf Grund einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO ein bereits entrichtetes Entgelt für eine vom Insolvenzschuldner bezogene Leistung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt, ist der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG durch den Insolvenzverwalter in dem Zeitpunkt der tatsächlichen Entgeltrückgewähr zu berichtigen.

²Der Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG entsteht dann im Rahmen der Masseverwaltung und stellt folglich nach § 55 Abs. 1 Satz 1 InsO eine Masseverbindlichkeit.

BMF-Schreiben vom 03.07.2017, III C 2-S 7330/09/10001:004,
2017/0563958

- Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Masseverbindlichkeiten vs. Insolvenzfremde Forderungen

Bei der Fortführung eines Einzelunternehmens im Insolvenzverfahren sind Umsatzsteuern aus Einnahmen, die dem Insolvenzverwalter nicht offenbart wurden, keine Masseverbindlichkeiten.

FG Köln, Urteil vom 9. Dezember 2016 – 7 K 860/16, NZI 2017, 404 ff. = Verbraucherinsolvenz aktuell 2017, 47 f. mit Anm. *Wegener*

Masseverbindlichkeiten vs. Insolvenzfremde Forderungen

Es steht nicht in der Rechtsmacht des Schuldners, am Insolvenzverwalter vorbei die Insolvenzmasse zu belasten.

Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Insolvenzverwalter nicht schuldhaft unwissend gewesen ist und nach Kenntniserlangung das Insolvenzgericht unverzüglich unterrichtet hat und versucht hat die verheimlichten Einnahmen nachträglich zu erlangen.

FG Köln, Urteil vom 9. Dezember 2016 – 7 K 1869/16, NZI 2017, 404 ff.

Masseverbindlichkeiten



Die Masseverbindlichkeiten sind vorab aus der vorhandenen Insolvenzmasse zu begleichen.

Begründung des Steueranspruchs

Für die insolvenzrechtliche Begründung des Einkommensteueranspruchs kommt es deshalb darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand - insbesondere die Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG - vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde.

Es ist zu prüfen, wann der Tatbestand, an den die Besteuerung knüpft, vollständig verwirklicht ist (so bereits BFH-Urteil in BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, dort unter II.1.).

Auf die steuerrechtliche Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (z.B. § 38 AO i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFH/NV 2015, 988, unter II.2.a, m.w.N.).

BFH, Urteil vom 3. August 2016 – X R 25/14, BFH/NV 2017, 317 ff.

Begründung des Steueranspruchs

Im Fall der Veräußerung eines Wirtschaftsguts durch den Insolvenzverwalter wird der Besteuerungstatbestand durch diese Handlung nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet, weshalb die aus der Gewinnrealisierung resultierende Einkommensteuer als sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren ist.

Dies gilt auch, wenn durch die Veräußerung nach Insolvenzeröffnung stille Reserven aufgedeckt werden, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind

BFH, Urteil vom 26. Mai 2013 – IV R 23/11, BFHE 241, 233 ff. = BStBl. 2013 II, 759 ff. = ZIP 2013,1481 ff. = EWiR 2013, 621 f. [Schmittmann]

Begründung des Steueranspruchs

Die auf den Gewinn aus der privaten Veräußerung eines Grundstücks durch den Insolvenzverwalter entfallende Einkommensteuer stellt eine Masseverbindlichkeit dar

Eine Aufteilung des einheitlichen Veräußerungsgewinns in Voreröffnung des Insolvenzverfahrens und danach entstandene stille Reserven scheidet aus

Die Einordnung der auf den Gewinn aus privater Grundstücksveräußerung entfallenden Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit steht nicht entgegen, dass der veräußerte Grundbesitz einem Absonderungsrecht unterliegt

FG Düsseldorf vom 19.8.2011, 11 K 4201/10, ZIP 2011, 2070 ff.

- Revision zurückgenommen

Verfahrensaufhebung mit Masseverbindlichkeiten

Nach Verfahrensbeendigung bestehen noch Einkommensteuerrückstände aus der Veräußerung einer Immobilie durch den Insolvenzverwalter

- Bisherige Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Der Schuldner ist auch hinsichtlich der nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Steuerforderungen weiterhin Steuerschuldner

- BFH-Beschluss vom 23.8.1993, V B 135/91, BFH/NV 1994 S. 186 und AEAO zu § 251 Rn. 14

Somit können die während des Bestehens des Insolvenzverfahrens begründeten Steuerschulden nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Steuerpflichtigen geltend gemacht und - mangels gegenteiliger gesetzlicher Regelungen - auch vollstreckt werden

Verfahrensaufhebung mit Masseverbindlichkeiten

Der Insolvenzschnldner haftet in der Folge für nicht erfüllte Masseverbindlichkeiten mit seinem gesamten Vermögen

Diese Verbindlichkeiten unterliegen nicht der Restschuldbefreiung

Die Vollstreckung ist zulässig

- FG Baden-Württemberg vom 1.7.2015, 1 K 1231/13

Die Vollstreckung ist unzulässig

- Dem bisherigen Insolvenzschnldner steht die Einrede der beschränkten Haftung zu
- FG Sachsen vom 9.12.2015, 8 K 1112/15, Revisionsverfahren VII R 1/16.....ist entschieden

Verfahrensaufhebung mit Masseverbindlichkeiten

Masseverbindlichkeiten werden von einer Restschuldbefreiung nicht erfasst

Steuerschulden, die als Masseverbindlichkeiten entstanden sind, können nach Abschluss des Insolvenzverfahrens mit Erstattungsansprüchen des ehemaligen Insolvenzschuldners verrechnet werden.

Der Verrechnung stehen eine dem Insolvenzverfahren immanente sog. Haftungsbeschränkung bzw. eine Einrede der beschränkten Haftung des Insolvenzschuldners nicht entgegen

BFH, Urteil vom 28.11.2017, VII R 1/16

Kein Aufrechnungsverbot nach Beendigung des Insolvenzverfahrens

Das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO besteht nach Einstellung des Insolvenzverfahrens nicht mehr.

Das FA kann gegen eine abgetretene Forderung der Insolvenzmasse unter den Voraussetzungen des § 406 BGB auch gegenüber dem neuen Gläubiger die Aufrechnung erklären.

BFH, Urteil vom 13. Dezember 2016 – VII R 1/15, ZIP 2017, 934 ff. = StuB 2017, 368 mit Anm. *jh*

- Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit nach § 208 Abs. 1 InsO und das damit einhergehende Vollstreckungsverbot für eine Altmasseverbindlichkeit nach § 210 InsO ändern nichts an der Fälligkeit der Altmasseverbindlichkeit
 - (hier: USt-Voranmeldung gem. § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 S. 4 UStG)
 - Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit hindert auch für Altmasseverbindlichkeiten nicht das Entstehen von Säumniszuschlägen
 - Hat das FA bereits die Hälfte der während des Insolvenzverfahrens nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit für eine Altmasseverbindlichkeit verwirkten Säumniszuschläge erlassen, ist es nicht unbillig, die andere Hälfte einzuziehen
 - Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob die Unmöglichkeit zur fristgerechten Zahlung der Abgabeforderung ihren Grund in einer Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung oder wie im Streitfall im Bestehen eines gesetzlichen Zahlungsverbots nach der InsO hat
 - FG Sachsen, Urteil vom 18. Januar 2017 – 8 K 1208/16, NZI 2017, 366 f. = Verbraucherinsolvenz aktuell 2017, 39 f. mit Anm. *Schmittmann*

Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

Durch die Erteilung der Restschuldbefreiung entsteht ein steuerbarer Gewinn. Bei Schuldnern, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens einen Geschäftsbetrieb geführt haben, kommt es hinsichtlich der zum Betrieb gehörenden Verbindlichkeiten zu einer Betriebsvermögensmehrung, die grundsätzlich einen außerordentlichen Ertrag darstellen.

Der Gewinn durch den Wegfall der Belastung entsteht im Fall einer vorinsolvenzlichen Betriebsaufgabe steuerrechtlich nicht im Jahr der Restschuldbefreiung, sondern ist dem Jahr zuzurechnen, in dem der Betrieb aufgegeben worden ist. Eine durch die Restschuldbefreiung entstehende Gewinnerhöhung ist nicht im Jahr der Erteilung der Restschuldbefreiung zu berücksichtigen, sondern wirkt steuerlich auf das Jahr der Betriebsaufgabe zurück.

FG Münster, Urteil vom 21. Juli 2016 – 9 K 3457/15 E, F, EFG 2016, 1871 ff.

Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

1. Ein Buchgewinn, der aufgrund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entsteht, ist grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen (Bestätigung des Senatsurteils vom 3. Februar 2016 X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBl II 2016, 391).
2. Wurde der Betrieb vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben, liegt allerdings ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz zurückwirkendes Ereignis vor.

BFH, Urteil vom 13. Dezember 2016 – X R 4/15

Treuhändervergütung im Verbraucherinsolvenzverfahren weder Werbungskosten noch außergewöhnliche Belastung

1. Die Vergütung des Insolvenztreuhandlers ist dem Privatbereich des Steuerpflichtigen zuzuordnen und kann deshalb nicht als Werbungskosten abgezogen werden.
2. Hat der Steuerpflichtige die entscheidende Ursache für seine Zahlungsschwierigkeiten selbst gesetzt, so kann die Insolvenztreuhändervergütung auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

BFH, Urteil vom 4. August 2016 – VI R 47/13, ZVI 2017, 57 ff. = NZI 2016, 958 f. = Verbraucherinsolvenz aktuell 2016, 95 f. mit Anm. *Schmittmann* = ZInsO 2017, 182 ff. = StuB 2016, 879 [Ls.] mit Anm. *jh*

Vorinstanz: FG Köln, Urteil vom 23. Mai 2013 - 6 K 2216/08

Nachtragsverteilung

Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entstandene, aber bereits während seiner Dauer begründete Steuererstattungsansprüche des Insolvenzschuldners unterliegen weiterhin dem Insolvenzbeschluss nach

- § 80 Abs. 1 InsO (BFH vom 28.02.2012 – VII R 36/11)
- Für solche dem Insolvenzbeschluss weiterhin unterliegenden Ansprüche gelten die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote (BFH vom 28.02.2012 – a.a.O.)

Die Insolvenzbeschlussnahme i.S.d. § 80 Abs. 1 InsO besteht fort → insoweit liegt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis weiterhin beim (früheren) Insolvenzverwalter

Nachtragsverteilung

Mit der Anordnung der Nachtragsverteilung für etwaige "auf die Dauer des Insolvenzverfahrens" entfallende Steuererstattungsansprüche hinreichend fest. Der Beschluss ist auch insoweit hinreichend bestimmt, weil sich aus der Formulierung "etwaiger (...) Steuererstattungsansprüche" ergibt, dass Steuererstattungsansprüche im Zusammenhang mit allen Steuerarten von der Nachtragsverteilung erfasst sein sollen.

Die BFH-Rechtsprechung zur Forderungspfändung, wonach die bloße Bezeichnung der gepfändeten Forderungen als "Steuererstattungsansprüche" nicht ausreicht und die Angabe der Steuerart, für die Erstattungsansprüche bestehen sollen, zur Identifizierung und Abgrenzung der zu pfändenden Forderungen regelmäßig erforderlich ist (BFHE 188, 137, BStBl II 1999, 439), ist -unabhängig davon, ob sie überhaupt auf die Anordnung der Nachtragsverteilung übertragen werden kann - jedenfalls für den vorliegenden Fall ohne Bedeutung.

BFH, Urteil vom 20. September 2016 – VII R 10/15

Es ist höchstrichterlich geklärt und damit nicht mehr von grundsätzlicher Bedeutung, dass nach dem Tod des Erblassers allein die Erben den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklichen und damit die Besteuerungsgrundlagen den Erben gegenüber festzustellen sind (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. November 2015 VII R 35/13, BFHE 252, 201, BStBl II 2016, 372, unter II.1., betreffend eine Nachlassverwaltung, und vom 10. Februar 2015 IX R 23/14, BFHE 249, 202, unter B.II.1.b aa, betreffend eine Zwangsverwaltung). Dies gilt auch im Fall der Nachlassinsolvenz (vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 161, unter "Nachlassinsolvenz"). Es entspricht zudem der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass die Beschränkung der Erbenhaftung nicht im Feststellungs- oder Festsetzungsverfahren, sondern erst im Zwangsvollstreckungsverfahren geltend gemacht werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1998 VII R 118/95, BFHE 186, 328, BStBl II 1998, 705, unter II.A.3. und 4., betreffend einen Nachlasskonkurs).

BFH, Beschluss vom 14. Juli 2016 – IX B 142/15

Die vom Erben als Gesamtrechtsnachfolger aufgrund Erbanfalls nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i.V.m. § 1922 BGB geschuldete Erbschaftsteuer ist eine Nachlassverbindlichkeit, die vom FA als Nachlassinsolvenzforderung im Nachlassinsolvenzverfahren geltend gemacht werden kann.

BFH, Urteil vom 20. Januar 2016 – II R 34/14, ZIP 2016, 880 ff. = EWiR 2016, 347 f. [*Anzinger*] = NJW 2016, 1840 [Ls.] = StuB 2016, 560 mit Anm. *jh* = ZInsO 2016, 2203 ff. = NZI 2016, 411 ff. mit Anm. *Fridgen*

Vorinstanz:

Die Erbschaftsteuer ist eine Eigenschuld des Erben und keine Nachlaßverbindlichkeit gem. § 1967 BGB, § 325 InsO.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Haftung des Nachlasses bis zur Auseinandersetzung, § 20 Abs. 3 ErbStG, scheidet eine Qualifizierung der Erbschaftsteuer als Nachlaßverbindlichkeit aus.

FG Münster, Urteil vom 30. April 2014 – 3 K 1915/12 Erb, ZInsO 2014, 1402 f.

Einer Anerkennung der Restschuldbefreiung im Sinne des englischen Rechts steht nicht schon entgegen, dass der Antragsteller seinen COMI möglicherweise nur kurzfristig nach Großbritannien verlegt hat. Denn Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 1 VO Nr. 1346/2000 ist dahin auszulegen, dass das von einem Gericht eines Mitgliedstaats eröffnete Insolvenzverfahren von den Gerichten der übrigen Mitgliedstaaten anzuerkennen ist, ohne dass diese die Zuständigkeit des Gerichts des Eröffnungsstaats überprüfen können.

Gegebenenfalls müssen Fragen hinsichtlich der Zuständigkeit im Rahmen von im Eröffnungsmitgliedstaat gegebenen Rechtsbehelfen gegen die Eröffnungsentscheidung geklärt werden (vgl. EuGH-Urteil Eurofood IFSC, EU:C:2006:281, Rz 43).

BFH, Beschluss vom 27. Januar 2016 -VII B 119/15, ZIP 2016, 2017 ff. = NZI 2016, 929 ff. mit Anm. *Fuchs* = StuB 2016, 760 mit Anm. *jh* = ZInsO 2016, 1936 ff.; kritisch dazu: *Paulus*, RIW 2017, 81 ff.;

Allein die Möglichkeit, in Großbritannien schneller eine Restschuldbefreiung zu erreichen, genügt nicht, um die Voraussetzungen des Art. 26 VO Nr. 1346/2000 zu bejahen. Ein Verstoß gegen die deutsche öffentliche Ordnung ("ordre public") im Sinne eines Rechtsmissbrauchs kann sich jedoch daraus ergeben, dass eine nur vorübergehende Wohnsitzverlegung (bzw. eine nur vorübergehende Verlegung des Mittelpunkts der hauptsächlichen Interessen) in einen anderen Staat erfolgt, um unter dort erleichterten Bedingungen eine Restschuldbefreiung zu erwirken (vgl. BGH-Beschluss in NJW 2002, 960).

Im Fall einer rechtsmissbräuchlichen Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland nur zum Schein kann unter diesen Umständen das Ergebnis der Anwendung des ausländischen Rechts unter Beachtung inländischer Rechtsvorstellungen untragbar erscheinen (vgl. BGH-Beschluss in NJW 2002, 960).

Schließlich bestehen auch Bedenken gegen eine Anerkennung der Restschuldbefreiung, weil der Antragsteller das FA gegenüber dem High Court of Justice als Gläubiger verschwiegen hat und dieses somit im Rahmen des englischen Insolvenzverfahrens nicht entsprechend dem Verfahren nach Art. 40 VO Nr. 1346/2000 angehört worden ist, obwohl viel dafür spricht, dass es hätte beteiligt werden müssen.

BFH, Beschluss vom 27. Januar 2016 -VII B 119/15, ZIP 2016, 2017 ff.

Vermutung des Vermögensverfalls bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nach englischem Recht

Der Eintritt eines Vermögensverfalls ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG auch dann zu vermuten, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten nicht in Deutschland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union nach dessen Recht eröffnet worden ist.

BFH, Beschluss vom 17. August 2016 – VII B 59/16, NZI 2016, 878 f. = NJW 2016, 3392 = Verbraucherinsolvenz aktuell 2016, 94 f. mit Anm. *Renger* = BRAK-Mitt. 2016, 301 [Ls.] = StuB 2016, 879 f. mit Anm. *jh* = ZInsO 2016, 2033 ff.



Inhalt

1. Aktuelle Rechtsprechung

2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen

3. Insolvenzrechtsreform

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – GrS 1/15 **verstößt die Finanzverwaltung** mit einem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27.03.2003 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl I 2010, 18) vorgesehenen Billigkeitserlass, der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuerbeträge, **gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.**

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- Der für das gesamte Verfahren geltende Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist der für das Steuerrecht einfachrechtlich formulierte Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung i.S. des Art. 20 Abs. 3 GG.
- § 85 Satz 1 AO enthält das im Steuerrecht geltende Legalitätsprinzip
- Die Finanzbehörden sind danach nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- Auf der Grundlage der BMF-Schreiben vom 27.03.2003 bzw. vom 22.12.2009 können keine verbindlichen Auskünfte mehr erteilt werden
 - Entscheidungen über Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft
 - sowie über Anträge auf Stundung mit dem Ziel des späteren Erlasses werden zurückgestellt
- Übergangsregelung für „Altfälle“

• Aktuelle Verwaltungsanweisungen

- Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017: BMF-Schreiben vom 27. März 2003 gilt uneingeschränkt weiter
- Vorliegen einer verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage: nicht aufzuheben oder zurückzunehmen, wenn Forderungsverzicht im wesentlichen vollzogen oder im Einzelfall Vertrauensschutz vorliegt
- Billigkeitsmaßnahmen und Stundungen sind nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen
- Erlassentscheidungen sind zurückzustellen
- Erteilung verbindlicher Auskünfte weiterhin möglich
- Billigkeitsmaßnahmen aus besonderen, außerhalb des sog. „Sanierungserlasses“ liegenden sachlichen oder persönlichen Gründen des Einzelfalls bleiben unberührt
- BMF, Schreiben vom 27. April 2017 – IV C 6 – S 2140/13/10003, StuB 2017, 360

• Aktuelle Verwaltungsanweisungen

- Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017: BMF-Schreiben vom 27. März 2003 gilt uneingeschränkt weiter
- In den Fällen, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen wurde, sind die BMF-Schreiben vom 27. März 2003 und 22. Dezember 2009 weiterhin uneingeschränkt anzuwenden.
- Ist der Forderungsverzicht Gegenstand eines Insolvenzplanes, gilt er mit der Rechtskraft des Beschlusses des Insolvenzgerichtes über die Bestätigung des Insolvenzplanes als endgültig vollzogen.
- Wird in diesen Fällen nach dem 8. Februar 2017 ein Antrag auf Anwendung des Sanierungserlasses gestellt oder nach dem 8. Februar 2017 über einen solchen Antrag entschieden, hat das Finanzamt zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Sanierungserlasses i. V. m. der Übergangsregelung erfüllt sind.
- Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen erstmaligen Antrag oder in den Fällen, in denen bereits ein Antrag auf Anwendung des Sanierungserlasses abgelehnt wurde, einen „neuen“ Antrag handelt.

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- BFH vom 23.08.2017 - I R 52/14
- Der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 18) verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393)

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- BFH vom 23.08.2017 - I R 52/14
- Die im BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf alle Fälle, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen worden ist (Altfälle), ist ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen - Rechtmäßigkeit des sog. „Sanierungserlasses“

- BFH vom 23.08.2017 - I R 52/14
- **Nichtanwendungserlass; BMF-Schreiben vom 29.03.2018 - IV C 6 - S 2140/13/10003**
- Die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2017 (I R 52/14, X R 38/15, BStBl 2018 II S. xxx) sind insoweit nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden.
 - Begründung
 - Gegenstand des Gesetzgebungsverfahrens zu §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG/§ 7b GewStG war auch die Ausgestaltung der Anwendungsregelung mit der Vertrauensschutzregelung des BMF-Schreibens vom 27. April 2017 (vgl. BT-Drs. 18/12128)

• Aktuelle Gesetzesänderungen

- Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Art. 2

§ 3a EStG-E Sanierungserträge

- (1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung i.S. des Abs. 2 (Sanierungsertrag) steuerfrei. [...]
- (2) Definition: unternehmensbezogene Sanierung
- (3) Minderungsreihenfolge
- (4) Gesonderte Feststellung des Sanierungsertrags
- (5) Erträge aus Restschuldbefreiung

§ 3c EStG-E Sanierungskosten

• Aktuelle Gesetzesänderungen

- Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Art. 6 Inkrafttreten

(1) Art. 1 und Art. 2 treten am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Art. 2, 3 Nr. 1 bis 4 und Art. 4 Nr. 1 bis 3 a treten an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen der Art. 2, 3 Nr. 1 bis 4 und des Art. 4 Nr. 1 bis 3a entweder keine staatliche Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission sowie der Tag des Inkrafttretens werden vom Bundesministerium der Finanzen gesondert im Bundesgesetzblatt bekanntgemacht.

Einkommensteuerliche Pflichten des Zwangsverwalters:
Anwendungsfragen zur Entscheidung des BFH, Urteil vom 10. Februar
2015 – IX R 23/14

- Abgabepflicht des Zwangsverwalters
 - Anlage V
 - ggfs. Anlage KAP
- Zeitraum: nur zwischen Bestellung und Aufhebung
- Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters
- Verteilung der Einkommensteuer unter Einbeziehung aller Einkünfte des Schuldners
- Bekanntgabe eines „Teil-“Steuerbescheides an den Zwangsverwalter
- Einspruchsbefugnis des Zwangsverwalters
- Anwendung auf alle Besteuerungstatbestände, in denen das Zwangsverwaltungsverfahren nach dem 9. Juni 2015 aufgehoben worden ist
- **BMF-Schreiben vom 3. Mai 2017 – IV A 3 – S 0550/15/10028**

- BMF, Schreiben vom 20. Mai 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 476 ff. = ZIP 2015, 1093 ff.: Anwendungsschreiben zu § 55 Abs. 4 InsO
- Verfahrensrechtliche Stellung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters
- Umsatzsteuerverbindlichkeiten aufgrund ausgeführter Leistungen und sonstiger Leistungen
 - Forderungseinzug durch schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter (vgl. BFH, Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13, BStBl. II 2015, 506 ff.)
 - Übergangsregelung: Anwendung bei Anordnung von Sicherungsmaßnahmen nach dem 31. Dezember 2014 (BMF, Schreiben vom 18. November 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, DOK 2015/10377464, BStBl. II 2015, 886)
 - Verwertung von Anlagevermögen durch schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter
 - Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen
 - Auswirkungen der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10): Aufteilung in mehrere Unternehmensteile
 - Vorsteuerrückforderung nach § 17 UStG

- BMF, Schreiben vom 20. Mai 2015 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2015, 476 ff. = ZIP 2015, 1093 ff.: Anwendungsschreiben zu § 55 Abs. 4 InsO
- Steuerarten
- Steuererstattungs- und -vergütungsansprüche
- Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer
 - Ertragsteuern werden ebenfalls zu Masseverbindlichkeiten
 - Veräußerung von Anlagevermögen
 - Aufdeckung von stillen Reserven
 - Verteilung des steuerlichen Jahresergebnisses
- Säumniszuschläge
- Vorsteuerkorrektur
- Geltendmachung von Masseverbindlichkeiten
- Anfechtung
- Anwendung
 - Schreiben tritt mit sofortiger Wirkung an die Stelle des BMF-Schreibens vom 17. Januar 2012 (BStBl. I. 2012, 120 = ZIP 2012, 245 ff.)

Inhalt

1. Aktuelle Rechtsprechung

2. Aktuelle Verwaltungsanweisungen

3. Insolvenzrechtsreform



Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

- Mit dem Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz vom 29. März 2017 (BGBl. I S. 654) wurden die §§ 14, 133, 142 und 143 der Insolvenzordnung geändert.

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

Wichtige Neuerung § 14 InsO

- Nach § 14 Abs. 1 S. 2 InsO n.F. wird der Antrag eines Gläubigers nicht allein deshalb unzulässig, weil der Schuldner die Forderung erfüllt
- Bereits der erste zulässige und begründete Antrag kann daher zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners führen
- Das bislang notwendige Abwarten eines zweiten Antrags innerhalb von zwei Jahren ist künftig nicht mehr nötig

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

Wichtige Neuerung § 133 InsO

- Nach 133 Abs. 2 InsO n.F. wird die Anfechtungsfrist für Deckungshandlungen (Zahlungsverpflichtung und Zahlung) auf die letzten 4 Jahre vor dem Insolvenzantrag begrenzt
- Andere Vermögensverschiebungen bleiben weiter für 10 Jahre anfechtbar
- Im Falle kongruenter Deckungen, d.h. Art und Weise der Zahlung entspricht den ursprünglich getroffenen Vereinbarungen, reicht es nach § 133 Abs. 3 S. 1 InsO nF nicht, dass der Gläubiger die drohende Zahlungsunfähigkeit kannte
 - Vielmehr wird die Kenntnis vom Gläubigerbenachteiligungsvorsatz nur vermutet, wenn der Gläubiger die eingetretene Zahlungsunfähigkeit kennt

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

Wichtige Neuerung § 133 InsO

- Hat der Gläubiger im Falle einer kongruenten Deckung mit dem Schuldner eine Ratenzahlungsvereinbarung getroffen oder ihm eine andere Zahlungserleichterung gewährt, wird vermutet, dass er die Zahlungsunfähigkeit nicht kannte (§ 133 Abs. 3 S. 2 InsO nF)
- Bargeschäfte sind nach § 133 Abs. 1 – 3 InsO n.F. nur anfechtbar, wenn der Gläubiger erkannt hat, dass der Schuldner unlauter handelte (§ 142 Abs. 1 InsO n.F.)
 - Diese Regelung wird nach wie vor für Zahlungen auf gesetzliche Ansprüche (Sozialversicherungsbeiträge / Steuern) keine Anwendung finden

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

Wichtige Neuerung § 142 InsO

- In § 142 Abs. 2 InsO n.F. wird definiert, wann der Austausch von Leistung und Gegenleistung unmittelbar ist
- Im Falle von Arbeitsentgelt ist der enge zeitliche Zusammenhang gegeben, wenn zwischen Arbeitsleistung und der Zahlung des Arbeitsentgelts maximal drei Monate liegen
- Das gilt auch, wenn das Arbeitsentgelt von einem Dritten gezahlt wurde, dies für den Arbeitnehmer aber nicht erkennbar war (§ 142 Abs. 2 S. 3 InsO n.F.)
 - Auch diese Regelung wird nach wie vor für Zahlungen auf gesetzliche Ansprüche (Sozialversicherungsbeiträge / Steuern) keine Anwendung finden

Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der InsO und nach dem Anfechtungsgesetz

Wichtige Neuerung § 143 InsO

- Rückforderungsanspruch nach § 143 InsO ist nur noch zu verzinsen, wenn die Voraussetzungen des Schuldnerverzugs oder des § 291 BGB vorliegen
 - Verzinsungspflicht besteht erst, wenn der Anfechtungsgegner zur Rückzahlung aufgefordert wurde und eine angemessene Frist zur Zahlung erfolglos verstrichen ist
- Künftig wird es einen Anspruch der Insolvenzmasse auf Zahlung einer Nutzungsentschädigung für die Zeit zwischen Zahlung und Insolvenzeröffnung nicht geben
- Diese Regelung gilt gemäß Art. 103 EGIInsO auch für Altfälle; nur bereits entstandene Zinsen und Nutzungen bleiben unberührt.



Holger Busch

- Regierungsrat / Diplom-Finanzwirt
 - Studium an der Hochschule für Finanzen / Edenkoben
 - Überfachliche Qualifizierung an der Hochschule für öffentliche Verwaltung / Mayen
- Landesamt für Steuern in Koblenz
 - Leiter des Referates für Vollstreckung, Stundung, Erlass, Aussetzung der Vollziehung und Insolvenzordnung
 - 56073 Koblenz