

Aktuelles Insolvenzsteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Humboldt-Universität zu Berlin - 15. Juni 2017

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

Einführung

Besteuerung von Sanierungsgewinnen

„Fortführungsgebundener Verlustvortrag“ nach § 8d KStG

Umsatzsteuer bei Anfechtungserlösen

Aufteilung der Vorsteuer aus der Verwaltervergütung

Vorsteuerberichtigung beim Forderungseinzug

Aktuelle Rechtsprechung zum Insolvenzsteuerrecht

Fazit

Verhältnis Insolvenz- und Steuerrecht

- „Unabhängige Gerichte ja, abgehobene Gerichte bitte nein.“
(*Möhlenbeck*, EWiR 2017, 149, 150)
- „Die Rechtsunsicherheiten im Steuerrecht stören in fast allen Bereichen der Sanierung.“ (*Rendels*, INDat Report 3/2016, 64, 66)
- „Vielleicht nimmt der Gesetzgeber den Kopf aus dem Sand des unabgestimmten Verhältnisses von Insolvenz- und Steuerrecht und hilft.“ (*Anzinger*, EWiR 2015, 777, 778)
- „Der Gesetzgeber sollte der Aufforderung des Bundesrates, ein Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht zu schaffen, nunmehr nachkommen, zumal durch den Bericht der „Seer“-Kommission wichtige dogmatische Vorarbeiten bereits erledigt sind. Eine Fortsetzung der Untätigkeit des Gesetzgebers unter gleichzeitiger Nichtentscheidung durch den BFH schadet dem Sanierungsstandort Deutschland.“ (*Schmittmann*, StuB 2015, 389, 390)

Problemfelder

- Entstehung von „Buchgewinnen“
- Besteuerung von Sanierungsgewinnen
- Verstoß des BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung
- Reaktion des Gesetzgebers
- Wegfall von Verlustvorträgen
- Beihilfeverbot aus dem AEUV

Mit dem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

BFH, Beschluß vom 28. November 2016 – GrS 1/15, ZIP 2017, 338 ff. = EWiR 2017, 149 f. [*Möhlenbeck*] = NZI 2017, 163 ff. mit Anm. *Willemsen* = ZInsO 2017, 340 ff. = StuB 2017, 161 [Ls.] mit Anm. *jh*

Literaturhinweise: *Hölzle/Kahlert*, Der sog. Sanierungserlass ist tot – Es lebe die Ausgliederung, ZIP 2017, 510 ff.; *Kahlert/Schmidt*, Der sog. Sanierungserlass ist tot – Wie geht es weiter ?, ZIP 2017, 503 ff.; *Lenger*, Sanierungserlass gekippt – Praxisfolgen und aktuelle Lösungsansätze für Insolvenzplanverfahren, NZI 2017, 290 ff.; *Schmittmann*, BFH kassiert den „Sanierungserlass“ – was kommt nun ?, NZI 5/2017, V f.

Reaktion des BMF

- 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

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

Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Art. 3

KStG

§ 8 Abs. 8 und § 8 Abs. 9 KStG-E

Anwendung §§ 3a und 3c EStG analog

Art. 4

GewStG

§ 7b GewStG-E: Sonderregelung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags bei
unternehmensbezogener Sanierung

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.

Staatliche Beihilfen – Deutsche steuerrechtliche Bestimmungen über den Verlustvortrag auf die künftigen Steuerjahre (Sanierungsklausel) – Beschluss, mit dem die Beihilferegulierung für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wird – Nichtigkeitsklage – Individuelle Betroffenheit – Zulässigkeit – Begriff der staatlichen Beihilfe – Selektiver Charakter – Natur und innerer Aufbau des Steuersystems

Der Beschluß 2011/527/EU der Kommission vom 26. Januar 2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands C 7/10 (ex CP 250/09 und NN 5/10) „KStG, Sanierungsklausel“ (ABl. L 235, S. 26) ist rechtmäßig.

EuG – 9. Kammer, Urteil vom 4. Februar 2016 – Rs. T-287/11, GmbHR 2016, 384 ff. – „Heitmann Bauholding GmbH“

Rechtsmittel: EuGH – Rs. C-203/16 P; vgl. *Hübler*, NZI 2016, 481, 483

Staatliche Beihilfen – Deutsche steuerrechtliche Bestimmungen über den Verlustvortrag auf die künftigen Steuerjahre (Sanierungsklausel) – Beschluss, mit dem die Beihilferegulierung für mit dem Binnenmarkt unvereinbar erklärt wird – Nichtigkeitsklage – Individuelle Betroffenheit – Zulässigkeit – Begriff der staatlichen Beihilfe – Selektiver Charakter – Natur und innerer Aufbau des Steuersystems

Die sog. Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG verstößt gegen Europarecht

EuG, Urteil vom 4. Februar 2016 – Rs. T-620/11, EWiR 2016, 319 f. [Roth] = IStR 2016, 390 – „GFKL Financial Services AG“

Rechtsmittel: EuGH – Rs. C-209/16 P; vgl. *Hübler*, NZI 2016, 481, 483

Die MWSt-Systemrichtlinie steht nationalen Rechtsvorschriften (hier: Italien) wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht entgegen, die dahin ausgelegt werden, dass ein insolventes Unternehmen, um seine Schulden durch die Liquidation seines Vermögens zu tilgen, ein Gericht mit einem Antrag auf Eröffnung eines Vergleichsverfahrens anrufen kann, in dem es nur eine teilweise Befriedigung einer MWSt-Schuld vorschlägt und hierfür durch ein Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachweist, dass im Fall des Konkurses keine höhere Begleichung dieser MWSt-Schuld erzielt würde.

EuGH, Urteil vom 7. April 2016 – Rs. C-546/14, ZInsO 2016, 863 ff. mit Anm. *de Weerth*

Das Unionsrecht, insbesondere Art. 4 Abs. 3 EUV, die Art. 2 und 22 MWStSystRL sowie die Vorschriften über staatliche Beihilfen sind dahin auszulegen, dass sie es nicht verbieten, dass Mehrwertsteuerschulden gemäß einer nationalen Regelung wie der des Ausgangsverfahrens für uneinbringlich erklärt werden, die ein Restschuldbefreiungsverfahren vorsieht, bei dem ein Gericht unter bestimmten Voraussetzungen Schulden einer natürlichen Person, die bei Abschluss eines diese Person betreffenden Insolvenzverfahrens nicht beglichen sind, für uneinbringlich erklären kann.

EuGH, Urteil vom 16. März 2017 – Rs. C-493/15, NZI 2017, 406 ff.

Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I 2016, 2998 f.)

§ 8 d KStG: „fortführungsgebundener Verlustvortrag“

§ 8 c KStG ist nach einem schädlichen Beteiligungserwerb auf Antrag u.
a. nicht anzuwenden, wenn die Körperschaft ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und keines der nachfolgenden Negativmerkmale gegeben ist:

- Einstellung des Geschäftsbetriebs
- Ruhestellung des Geschäftsbetriebs
- Zuführung des Geschäftsbetriebs zu einer andersartigen Zweckbestimmung
- Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs durch die Körperschaft
- Beteiligung der Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft
- Einnahme der Stellung eines Organträgers im Sinne des § 14 Abs. 1 KStG
- Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die sie zu einem geringeren als dem gemeinen Wert ansetzt

Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I 2016, 2998 f.)

Zudem gilt die Regelung nicht:

- für Verluste aus der Zeit vor einer Einstellung oder Ruhestellung des Geschäftsbetriebs oder
- wenn die Körperschaft Organträger oder an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Ein Geschäftsbetrieb umfasst die von einer einheitlichen Gewinnerzielungsabsicht getragenen, nachhaltigen, sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen der Körperschaft und bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen in einer Gesamtbetrachtung. Qualitative Merkmale sind insbesondere die angebotenen Dienstleistungen oder Produkte, der Kunden- und Lieferantenkreis, die bedienten Märkte und die Qualifikation der Arbeitnehmer.

Ertragsteuerliche Konsequenzen

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

Verfahrenseröffnung

- Aktivierung des Rückgewähranspruchs ?
- Ansatz dem Grunde nach und der Höhe nach

Erfüllung des Rückgewähranspruchs

- Passivierung bei Erfüllung

Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung

Zufluss-/Abflussrechnung

Zeitpunkt des Zahlungseingangs entscheidet

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Voraussetzung: Schuldner ist Unternehmer

Rückabwicklung der anfechtbaren Leistungsbeziehung

Berichtigung von Steuer und Vorsteuer gem. § 17 UStG

Begründung einer neuen Leistungsbeziehung

Verzicht auf eine Rechtsposition

Insolvenzverwalter erbringt eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung

Literatur:

Kahlert, Umsatzsteuerfolgen von Vereinbarungen über Insolvenzanfechtung, ZIP 2012, 1433 ff.; *Schmittmann*, Steuerrechtliche Folgen einer Insolvenzanfechtung, NZI 2014, 638 ff.; *Zistler*, Weiteres Fiskusprivileg ? – Steuermasseverbindlichkeiten durch Umsatzsteuerberichtigung nach anfechtungsrechtlicher Rückgewähr ?, ZInsO 2015, 833 ff.

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

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. = 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*

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

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.

Schenkungssteuerliche Konsequenzen

Anfechtung einer unentgeltlichen Leistung gem. § 134 Abs. 1 InsO

Steuerschuldner der Schenkungssteuer ist gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 EStG der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Schenker.

§ 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erlischt die Steuer mit Wirkung für die Vergangenheit, soweit ein Geschenk wegen eines **Rückforderungsrechts** herausgegeben werden muss.

Rückgewähranspruchs gemäß §§ 143, 134 Abs. 1 InsO steht einem **Rückforderungsrecht** im Sinne von § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gleich (so *Troll/Gebel/Jülicher*, Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz, 48. Ergänzungslieferung, München, 2014, § 29 Rn. 33).

Eine zu erwartende Umsatzsteuererstattung an die Insolvenzmasse wegen des Vorsteuerabzugs hinsichtlich der festzusetzenden Vergütung des Verwalters ist im Voraus bei der Berechnungsgrundlage für die Vergütung des Verwalters nur in der Höhe zu berücksichtigen, die sich aus der ohne Vorsteuererstattung berechneten Vergütung ergibt.

Eine im Hinblick auf die Insolvenzverwaltervergütung erforderliche Aufteilung der Vorsteuern für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Schuldners dienen, richtet sich nach der Quote der betrieblichen Insolvenzforderungen an den Gesamtverbindlichkeiten.

BGH, Beschluß vom 26. Februar 2015 – IX ZB 9/13, ZIP 2015, 696 f. = EWiR 2015, 353 f. [*Zimmer*] = NZI 2015, 388 f. mit Anm. *Graeber* = WM 2015, 617 ff.

Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des - zum Vorsteuerabzug berechtigten - Unternehmens 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.

BFH, Urteil vom 15. April 2015 – V R 44/14, BFHE 250, 263 ff. = BStBl. II 2015, 679 ff. = NZI 2015, 625 ff. mit Anm. *de Weerth* = ZIP 2015, 1237 ff. mit Anm. *Kahlert* = EWiR 2015, 489 f. [*Schmittmann*] = StuB 2015, 518 [Ls.] mit Anm. *jh*

Dient ein Insolvenzverfahren über einen Nachlass sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des vormals als Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigten Erblassers wie auch der Befriedigung von dessen Privatverbindlichkeiten, ist der Gesamtrechtsnachfolger aus den Leistungen des Insolvenzverwalters grundsätzlich im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Nachlassinsolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.

BFH, Urteil vom 21. Oktober 2015 – XI R 28/14, ZIP 2016, 731 ff. = NZI 2016, 370 ff. =StuB 2016, 320 mit Anm. *jh* = ZInsO 2016, 764 ff.

1. Im Insolvenzverfahren einer KG, die ihre Tätigkeit bereits vor Insolvenzeröffnung eingestellt hatte, ist über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters nach der früheren Unternehmenstätigkeit der KG zu entscheiden.
2. Der Insolvenzverwalter hat seine Leistung erst mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens erbracht. Ein Vorsteuerabzug bereits im Insolvenzverfahren kommt daher nur nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG in Betracht.

BFH, Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 15/15, ZIP 2016, 631 ff. = EWiR 2016, 245 f. [*Schmittmann*] = NZI 2016, 372 ff. = StuB 2016, 321 mit Anm. *jh* = ZInsO 2016, 762 ff.

Aufteilung der Vorsteuer aus der Verwaltervergütung

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.

Die Klägerin war Insolvenzverwalterin über das Vermögen des Schuldners. 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. Der Senat entschied dagegen, dass nach dieser ersten Aufteilung „unternehmerisch/privat“ eine zweite Aufteilung vorzunehmen sei, weil der Vorsteuerauschluss 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.

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Soll-Besteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung von BFH, Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07, BFHE 224, 24 = BStBl. II 2009, 682, zur Ist-Besteuerung)

BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011, 996 ff.

Vorsteuerberichtigung bei Forderungseinzug

Bestellt das Insolvenzgericht einen sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter, ist der Steuerbetrag für die steuerpflichtigen Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen (erste Berichtigung).

Eine nachfolgende Vereinnahmung des Entgelts durch den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter führt gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung des Steuerbetrages und begründet eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO.

BFH, Urteil vom 1. März 2016 – XI R 21/14, BFHE 253, 445 ff. = BStBl. II 2016, 756 ff. = ZIP 2016, 1355 ff. = EWiR 2016, 439 f. [*Schmittmann*] = NZI 2016, 706 ff. = DB 2016, 1548 ff. = DStR 2016, 1469 ff. = ZInsO 2016, 1487 ff. mit Anm. *Rekers* = StuB 2016, 561 mit Anm. *jh*

Die durch BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBI II 2011, 996 begründete Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit verstößt weder gegen insolvenzrechtliche Vorgaben noch gegen den Grundsatz der Unternehmenseinheit oder gegen Art. 90 MwStSystRL, zuletzt BFH-Urteil vom 1. März 2016 XI R 21/14 (BFHE 253, 445, BStBI II 2016, 756, Rz 28 ff.). Anlass für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH besteht insofern nicht (Senatsurteile vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBI II 2012, 298, Rz 54, und in BFHE 247, 460, BStBI II 2015, 506, Rz 37 f.; Senatsbeschluss vom 11. März 2014 V B 61/13, BFH/NV 2014, 920).

BFH, Beschluß vom 6. September 2016 – V B 52/16, NZI 2017, 40 ff. mit Anm. *Harder* = ZInsO 2016, 2449 f. = StuB 2017, 40 [Ls.] mit Anm. *jh*

Vorsteuerberichtigung bei Forderungseinzug

§ 270 Abs. 1 Satz 1 InsO ist dahin zu verstehen, dass die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht beim Schuldner „bleibt“, sondern diesem mit dem Anordnungsbeschluss eingeräumt wird. Der Schuldner erlangt durch den konstitutiven Akt der Anordnung der Eigenverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über die Masse, um sie im Sinne der Gläubigergleichbehandlung zu sichern und zu verwerten (Zipperer in: Uhlenbruck, 14. Auflage 2015, § 270 InsO Rz. 12; Foltis in: FK, § 270 InsO Rn 7). Er erhält damit Befugnisse, die dem Insolvenzverwalter in einem Verfahren ohne Eigenverwaltung zustehen (Graf-Schlicker in: Graf-Schlicker, 4. Aufl. 2014, § 270a InsO InsO Rz. 13). Der Schuldner handelt nunmehr also nicht mehr kraft eigener Privatautonomie, sondern übt die ihm durch den Konstitutivakt der Anordnung zugewiesenen Befugnisse als Amtswalter aus (Zipperer in: Uhlenbruck, § 270 InsO Rz. 29).

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 15. Juni 2016 – 9 K 2564/14, EFG 2016, 1565 ff. = ZIP 2016, 2178 ff. = EWiR 2016, 771 f. [*Linsenbarth*] = NZI 2016, 851 ff. = ZInsO 2016, 824 ff. mit abl. Anm. *Rekers*

Revision: BFH – V R 45/16

[...] Vielmehr erfolgt die angegriffene "Umqualifizierung von Steuerforderungen im Insolvenzeröffnungsverfahren" durch § 55 Abs. 4 InsO. Darin liegt entgegen der Auffassung des Klägers keine verfassungswidrige Privilegierung des Fiskus, sondern im Gegenteil eine Beseitigung einer vom Gesetzgeber gesehenen Benachteiligung des Fiskus. Vor Inkrafttreten des § 55 Abs. 4 InsO wurden durch Umsätze von einem sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Umsatzsteuerbeträge als Insolvenzforderungen begründet, die die Insolvenzmasse angereichert haben, ohne dass der Gläubiger --hier der Fiskus-- darauf Einfluss hatte. Diese nach Ansicht des Gesetzgebers ungerechtfertigte Benachteiligung wurde durch § 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 vom 9. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1885) beseitigt. Gleichzeitig dient die Regelung der Verhinderung von Missbrauch (vgl. BTDrucks 17/3030, S. 43).

BFH, Urteil vom 1. März 2016 - XI R 9/15, BFH/NV 2016, 310 f. = StuB 2016, 671 mit Anm. *jh*

1. Zwischen Schwestergesellschaften besteht auch unter Berücksichtigung des Unionsrechts keine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.
2. Die Organschaft entfällt spätestens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die Organgesellschaft.
3. Der Grundsatz von Treu und Glauben wie auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes stehen einer Forderungsanmeldung von Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren einer GmbH nicht entgegen, wenn die GmbH bei einer zunächst unzutreffend bejahten Organschaft, bei der sie rechtsfehlerhaft als Organgesellschaft angesehen wurde, die tatsächlich von ihr als Steuerschuldner geschuldete Umsatzsteuer von dem vermeintlichen Organträger vereinnahmt hat.

BFH, Urteil vom 24. August 2016 - V R 36/15, ZIP 2016, 2487 ff. = ZInsO 2017, 44 f. = NZI 2017, 42 ff. mit Anm. *Schmittmann* = StuB 2017, 40 [Ls.] mit Anm. *jh*

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. = NZI 2017, 360 ff. mit Anm. *de Weerth* = StuB 2017, 29 f. mit Anm. *jh*

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*

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. = ZVI 2017, 62 ff. = EWiR 2017, 53 f. [*Schmittmann*] = ZInsO 2016, 2354 ff. (Revision: BFH – IX R 30/16)

Sonstige Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO Forderungen, die bereits zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Entscheidend ist dabei, ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit die Steuerforderung insolvenzrechtlich begründet worden ist. Dies richtet sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (st. Rspr., so bereits BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2.; vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N., sowie vom 16. Mai 2013 IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759; vgl. auch zur Entstehung eines Umsatzsteueranspruchs: BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1., und vom 9. Februar 2011 XI R 35/09, BFHE 233, 86, BStBl II 2011, 1000, unter II.2.). 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. = NZI 2017, 218 ff. mit krit. Anm. *Schmidt* = Verbraucherinsolvenz aktuell 2017, 31 f. mit Anm. *Harder* = StuB 2017, 206 f. mit Anm. *jh*

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*

Die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Abzug auf die Kapitalerträge der Insolvenzmasse erhobene Einkommen- oder Körperschaftsteuer (Kapitalertragsteuer) ist ebenso wie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag auch im Insolvenzverfahren vermögensmäßig als Abzug von Gesellschaftskapital anzusehen und wegen der steuerlichen Anrechnung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Gesellschafter wie eine Entnahme zu behandeln. Die Gesellschafter sind deshalb - unabhängig vom Inhalt des Gesellschaftsvertrages - zur Erstattung der Zinsabschläge in die Masse verpflichtet.

BGH, Urteil vom 5. April 2016 – II ZR 62/15, NZI 2016, 927 ff. = ZIP 2016, 1019 ff. = EWiR 2016, 459 f. [*Wertenbruch*]

Auch in der Insolvenz einer Kommanditgesellschaft schulden die Gesellschafter die Einkommensteuer aus Gewinnen, die der Insolvenzverwalter nach Eröffnung des Verfahrens erzielt.

Ihnen steht weder aus §§ 161 Abs. 2, 110 HGB noch aus anderen Anspruchsgrundlagen ein Erstattungsanspruch gegen die Insolvenzmasse zu.

OLG Stuttgart, Hinweisbeschuß vom 7. Juni 2016 – 14 U 24/16, NJW-Spezial 2016, 752 = ZInsO 2017, 393 ff. = NZI 2016, 882 ff. mit Anm. *Thole*

Die Entscheidung des Insolvenzverwalters, zum satzungsmäßigen Geschäftsjahr der Gesellschaft zurückzukehren, muss durch eine Anmeldung zur Eintragung im Handelsregister oder durch eine sonstige Mitteilung an das Registergericht jedenfalls noch während des ersten laufenden Geschäftsjahrs nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach außen erkennbar werden (Bestätigung von BGH, Beschl. v. 14. 10. 2014 – II ZB 20/13, ZIP 2015, 88 Rz. 13).

BGH, Beschluß vom 21. Februar 2017 – II ZB 16/15, ZIP 2017, 732 f.

- **Fazit**
 - **Sanierungsgewinne**
 - „Sanierungserlaß 2003“ verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung
 - Neuregelung durch das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen
 - **Umsatzsteuer**
 - Anfechtung und Berichtigung
 - Organschaft
 - **Einkommensteuer**
 - Abgrenzung von Insolvenz- und Masseverbindlichkeiten
 - Auswirkungen der Restschuldbefreiung
- **Ausblick**
 - **kodifiziertes Insolvenzsteuerrecht ist nicht in Sicht**
 - **erfolgreiche Sanierungen erfordern verlässliche Steuerplanung**



Referent

Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht

FOM Hochschule für Oekonomie und Management

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Insolvenzrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerberater

Insolvenzverwalter

www.schmittmann.de

