

NIVD

Neue Insolvenzverwaltervereinigung Deutschlands e.V.

5. Jahrestagung
Berlin, 7. September 2012

Aktuelles zum Insolvenzsteuerrecht
§ 55 Abs. 4 InsO u.a. steuerliche Hürden in der Praxis

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg

Gliederung

- **§ 55 Abs. 4 InsO** **3 - 17**
- **Eigenverwaltung und Steuerrecht** **18 - 33**
- **Aufrechnungsverbote gemäß § 96 InsO** **34 - 40**

§ 55 Abs. 4 InsO

§ 55 Abs. 4 InsO

Ausgangspunkt der Rechtsentwicklung

- **BFH, Beschl. v. 19.2.2010 – VII B 190/09, ZIP 2010, 1900 m.w.N.**
 - Geschäftsführer haftet nicht gemäß § 69 AO, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt die Zustimmung zur Zahlung von Steuern nicht erteilt

- **BFH, Beschl. v. 27.5.2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591 m.w.N.**
 - Vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt haftet nicht gemäß § 69 AO, wenn er die Zustimmung zur Zahlung von Steuern nicht erteilt

- **Danach erhält der Insolvenzschuldner als Leistender von dem Leistungsempfänger zwar die in seiner Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer, führt diese jedoch nicht an den Fiskus ab, der Fiskus ist auf die Insolvenzquote verwiesen**

- **Gesetzgeber und Finanzrechtsprechung korrigieren dieses (insolvenzrechtlich zutreffende) Ergebnis mit unterschiedlichen und miteinander nicht verzahnten Konzepten**

- **Für das Festsetzungsverfahren der USt sind der V. und XI. Senat des BFH zuständig und für das Erhebungsverfahren (Aufrechnung) der VII. Senat des BFH**

§ 55 Abs. 4 InsO

Wesentliche Schritte der Rechtentwicklung (1/4)

- **BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBI II 2009, 682**
 - Insolvenzschuldner = **Leistender, Ist-Besteuerung**: USt nach Insolvenzeröffnung begründet, wenn Ausführung der Lieferungen und Leistungen vor der Insolvenzeröffnung und Vereinnahmung des Entgelts in der Insolvenz

- **BFH. Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08, BStBI II 2011, 988 (dazu BMF-Schreiben v. 9.12.2011, 1273, Urteil anzuwenden auf Insolvenzverfahren, die nach dem 31.12.2011 eröffnet werden)**
 - Insolvenzschuldner = **Leistungsempfänger**: Vorsteuerberichtigung vor Insolvenzeröffnung begründet, wenn Entgelt vor Insolvenzeröffnung nicht bezahlt, weil Uneinbringlichkeit spätestens mit Insolvenzeröffnung eintritt

- **BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996 (dazu BMF-Schreiben v. 9.12.2011, BStBI I 2011, 1273, Urteil anzuwenden auf Insolvenzverfahren, die nach dem 31.12.2011 eröffnet werden)**
 - Insolvenzschuldner = **Leistender, Soll-Besteuerung**: 1. Berichtigung der USt mit Insolvenzeröffnung, die vor Insolvenzforderung begründet ist, weil „rechtliche Uneinbringlichkeit“ mit Insolvenzeröffnung. 2. Berichtigung der USt bei Vereinnahmung in der Insolvenz, die nach Insolvenzeröffnung begründet ist

§ 55 Abs. 4 InsO

Wesentliche Schritte der Rechtsentwicklung (2/4)

- **§ 55 Abs. 4 InsO, BGBl I 2010, 1885 (dazu BMF-Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)**
 - Gilt für Insolvenzverfahren, die ab dem 1.1.2011 beantragt werden
 - Nach Rz. 13 des BMF-Schreibens hat § 55 Abs. 4 InsO Vorrang vor BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996, so auch *Wäger*, DB 2012, 1460 unter III 4. a.E.

- **BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl II 2012, 298**
 - Zwangsverrechnung und Uneinbringlichkeit unterliegen nicht der Insolvenzanfechtung, Anmeldung der USt zur Tabelle auf Grundlage einer Jahresberechnung, dagegen *Kahlert/Onusseit*, DStR 2012, 334

- **BFH, Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10, BStBl II 2011, 439 (Änderung der Rechtsprechung)**
 - Aufrechnungsverbot gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO, wenn Fiskus eine Insolvenzforderung mit einem Vorsteuerüberhang aufrechnet, der allein auf der Rechnung des vorläufigen Insolvenzverwalters beruht
 - Offengelassen, ob das auch dann gilt, wenn im Rahmen der Zwangsverrechnung weitere Lieferungen und Leistungen zu berücksichtigen gewesen wären
 - Zu den aktuellen Aufrechnungsentscheidungen des VII. Senats des BFH vgl. 6 nachstehend den Abschnitt „Aufrechnung“

§ 55 Abs. 4 InsO Wesentliche Schritte der Rechtsentwicklung (3/4)

Unterliegt Uneinbringlichkeit der Insolvenzanfechtung?

Nein - BFH, Beschl. v. 16.10.2008 – VII B 17/08,

BFH/NV 2009, 123

FG Berlin Brandenburg, Urt.

v. 29.4.2010 – 9 K 1968/05, DStRE 2011, 971

Az. BFH VII R 44/10

v. 10.5.2011 – 5 K 5350/09, EFG 2011, 1593

Az. BFH VII R 29/11

Unterliegt Aufrechnung der Insolvenzforderung mit VSt-Anspruch der Insolvenzanfechtung?

Ja - BFH, Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10,

BStBl II 2011, 439

Eingangsleistung (= VSt)
Berichtigung (VSt)
Zwangsverrechnung und Uneinbringlichkeit
unterliegen keiner Insolvenzanfechtung!

BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11,
BStBl II 2012, 298

Ausgangsleistung (= USt)
Berichtigungen (USt)

Unterliegt Zwangsverrechnung der Insolvenzanfechtung?

Ja - FG Stuttgart, Urt. v. 6.4.2011 – 1 K 808,

EFG 2011, 1407 = ZIP 2011, 1784

Az. BFH VII R 30/11

Zeit

Vorläufiges Insolvenzverfahren

Insolvenzverfahren

Bestellung

vorläufiger Insolvenzverwalter

Eröffnung

Insolvenzverfahren

Unterliegt § 55 Abs. 4 InsO der Insolvenzanfechtung?

Vorrang nach BMF v.9.12.2011, BStBl I 2011, 1273

Ja - Kahlert, ZIP 2010, 1887; Roth, ZInsO 2011, 1779

Nein - Onusseit, ZInsO 2011, 641; Heinze, ZInsO 2011,

de Weerth, EWIR 2011, 87

„auf null stellen“ der VSt bei Eingangsleistungen

BFH, Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08

BStBl II 2011, 988

dazu BMF v. 9.12.2011, BStBl I 2011, 1273

„auf null stellen“ der USt bei Ausgangsleistungen

BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10,

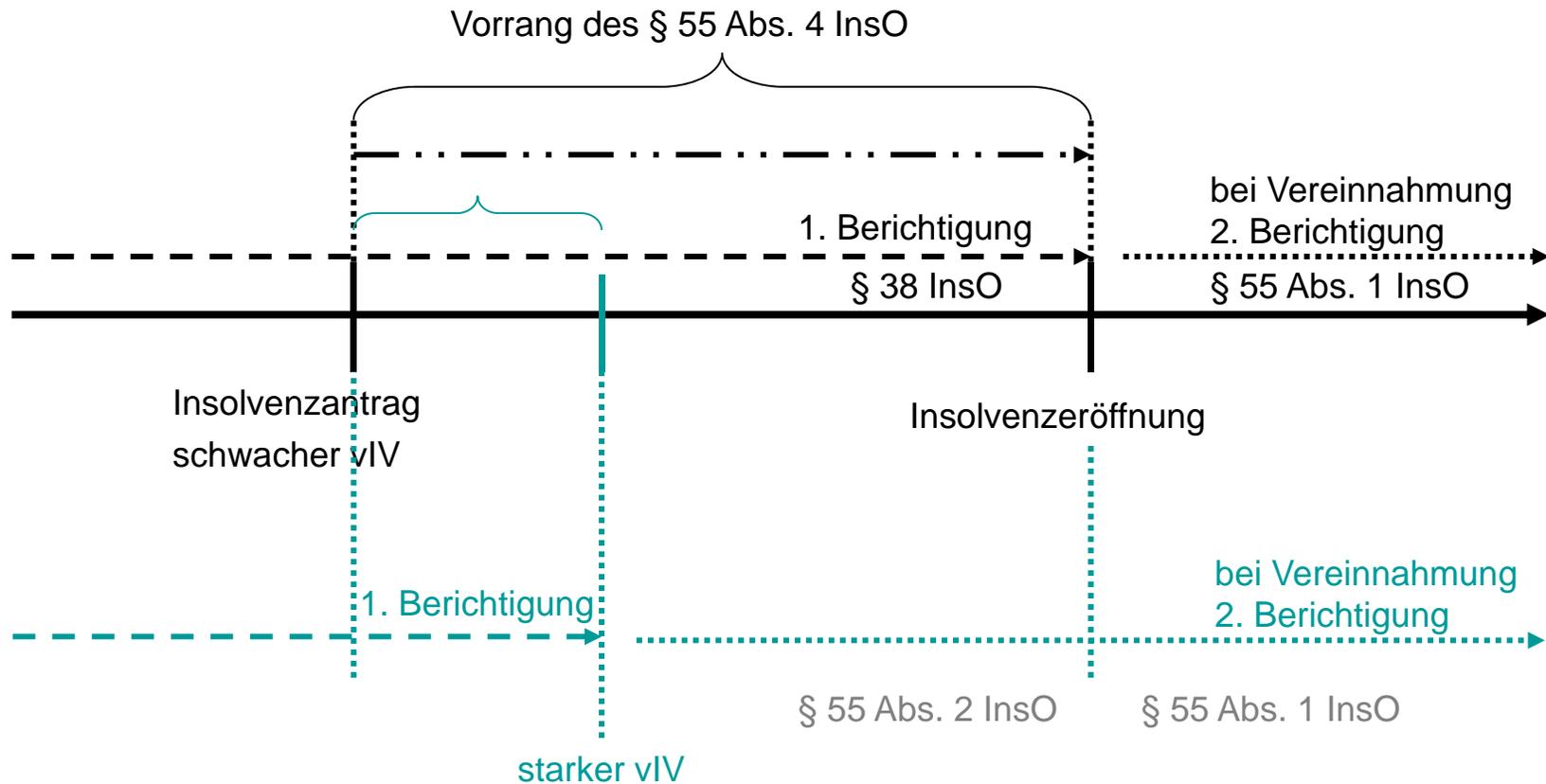
BStBl II 2011, 996

dazu BMF v. 9.12.2011, BStBl I 2011, 1273

§ 55 Abs. 4 InsO

Wesentliche Schritte der Rechtsentwicklung (4/4)

Abgrenzungen



§ 55 Abs. 4 InsO

Tatbestandsvoraussetzungen

- **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**
-
- **Vorschrift wegen des Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG (Normenklarheit und Vollziehbarkeit) verfassungswidrig und nicht anzuwenden (vgl. zu diesem Prinzip BFH, Beschl. v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BFH/NV 2006, 2351 m.w.N.)**
 - **So Beschluss des 8. Deutschen Insolvenzrechtstags des DAV v. 7./8. April 2011. Vgl. dazu im Einzelnen *Kahlert*, in Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage 2011, Rz. 7.57 ff. m.w.N.**

§ 55 Abs. 4 InsO

Begründung durch vIV oder IS mit Zustimmung des vIV
(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

▪ Handlungen des vIV

- Z.B. Verwertung im Rahmen einer Einzelermächtigung und
- Einziehung von Forderungen

▪ Handlungen des IS mit Zustimmung des vIV

- Die Zustimmung kann erfolgen durch aktives oder konkludentes Handeln, z.B. durch
- Tun, Dulden oder Unterlassen

§ 55 Abs. 4 InsO ist nicht anwendbar bei

- ausdrücklichem Widerspruch des vIV
- Nachweis durch Dokumentation

§ 55 Abs. 4 InsO

Reichweite der Umqualifizierung

(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- **Wenn Steuern umqualifiziert werden, so werden auch die steuerlichen Nebenleistungen umqualifiziert**
 - „Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptforderung“, insbesondere Säumniszuschläge
 - aber nicht: Verspätungszuschläge

§ 55 Abs. 4 InsO
Erfasste Steuern – Allgemeines
(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBI I 2012, 120)

Grundsätzlich alle Steuern, insbesondere anwendbar auf

▪ **ESt /KSt/GewSt**

- Ertragsteuern, die auf der Veräußerung von Anlagevermögen mit Aufdeckung stiller Reserven) beruhen, können als Masseverbindlichkeiten gelten
- Abgrenzung Insolvenzforderung/Masseverbindlichkeit wie bisher bei IE – Aufteilung des einheitlichen Jahresergebnisses

▪ **LSt**

- Auszahlung von Löhnen mit Zustimmung vIV: § 55 Abs. 4 InsO (+)
- Aber nicht bei Insolvenzgeld (steuerfrei)

▪ **Kfz-Steuer**

- bloßes (Weiter-) Halten bereits zugelassener Kfz: § 55 Abs. 4 InsO (-)
- Neuzulassung mit Zustimmung des vIV: § 55 Abs. 4 InsO (+)

§ 55 Abs. 4 InsO

Erfasste Steuern – Umsatzsteuer (1/3)

(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- **„Steuerverbindlichkeit“ = Saldo: USt-Beträge ./ Vorsteuer-Beträge**
 - kann zu Vorsteuer-Überhang führen – FA wird versuchen aufzurechnen

- **USt-Beträge: Leistungsdatum ist maßgeblich**
 - nicht Rechnungsdatum

- **Vorsteuer-Beträge: nur wenn vIV Zustimmung zu Umsatz erteilt hat**

- **Führt bloße Vereinnahmung von Entgelten zu § 55 Abs. 4 InsO?**
 - bei Ist-Versteuerung: ja
 - bei Soll-Versteuerung: nein

§ 55 Abs. 4 InsO

Erfasste Steuern – Umsatzsteuer (2/3)

(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- **Korrektur des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG**
 - Änderung der Nutzung/Verkauf während vorläufigen IV: § 55 Abs. 4 InsO (+)
 - Änderung der Nutzung/Verkauf nach IE: § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH, Urt. v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBl II 2011, 1000)
 - Bisher USt-pflichtig vermietetes Grundstück wird durch IV USt-frei vermietet
 - USt-pflichtig verwendetes Wirtschaftsgut wird USt-frei veräußert
 - Nicht bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG)
 - Änderung von Regelbesteuerung zu Kleinunternehmer und umgekehrt
- **Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Uneinbringlichkeit)**
 - § 55 Abs. 4 InsO (-)
 - § 55 Abs. 4 InsO vorrangig gegenüber BFH, Urt. v. 9.12.2010 - V R 29/10, BStBl II 2011, 996
- **Verwertung von Sicherungsgut im vorläufigen Insolvenzverfahren**
 - § 55 Abs. 4 InsO (-) bei Lieferung IS → SN (wg. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG)
 - § 55 Abs. 4 InsO (+) bei Lieferung IS → Erwerber (z.B. bei Freigabe durch SN)

§ 55 Abs. 4 InsO

Erfasste Steuern – Umsatzsteuer (3/3)

(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- Beispiel der Aufteilung nach Trottner (BMF), NWB 2012, 920
- Fraglich, ob die Berechnung auf Basis des jeweiligen Voranmeldungszeitraums zutreffend ist, oder ob eine Voranmeldungszeitraum übergreifende Berechnung zu erfolgen hat, weil „Guthaben“ nicht für andere Veranlagungszeiträume erhalten bleiben

	VA 01 (Januar 2012)	VA 02 (Februar 2012)
USt 55 IV	-5.000,00 €	-5.000,00 €
VSt 55 IV	6.000,00 €	2.000,00 €
USt außerhalb 55 IV	-12.000,00 €	-8.000,00 €
VSt außerhalb 55 IV	1.000,00 €	1.000,00 €
Gesamtsaldierung	-10.000,00 €	-10.000,00 €
55 IV-Saldierung	1.000,00 €	-3.000,00 €
Saldierung außerhalb 55 IV	-11.000,00 €	-7.000,00 €
Rechtsfolge	§ 55 IV <u>nicht</u> anwendbar, da keine Verbindlichkeit (1.000,00), also "normale" Gesamtsaldierung mit dem Ergebnis von -10.000,00, die zur Insolvenztabelle anzumelden sind	§ 55 IV <u>anwendbar</u> , da die 55 IV-Saldierung eine Verbindlichkeit (-3.000,00) ergibt, die als Masseverbindlichkeit gilt und als solche geltend zu machen ist. Die USt außerhalb der 55 IV-Saldierung von -7.000,00 (-8.000,00 + 1.000,00) ist als Insolvenzforderung zur Tabelle anzumelden

§ 55 Abs. 4 InsO

Erklärungspflichten und Bekanntgabe

(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- **Steuererklärung /Steueranmeldung ist durch IS abgegeben worden**
 - Steuerfestsetzung/Steueranmeldung wirkt gegenüber IV fort, keine erneute Bekanntgabe gegenüber IV nach IE. So auch FG Düsseldorf, Beschl. v. 21.3.2012 – 1 V 152/12 A(U), ZIP 2012, 688; a.A. Loose, in Tipke/Kruse, AO, Stand 05/2011, § 251 Rz. 70c
 - Aufteilung in Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten nach IE
 - Geltendmachung mittels Leistungsgebot (§ 254 AO = VA)
 - IV sollte selbst Sonderabrechnung erstellen und an FA schicken und die ermittelte Masseverbindlichkeit an FA abführen, falls keine MUZ
 - zur Vermeidung weiterer Säumniszuschläge
- **Steuererklärung /Steueranmeldung ist nicht durch IS abgegeben worden**
 - vIV treffen keine Steuererklärungspflichten
 - IV ist nach IE verpflichtet, Steueranmeldung/-erklärung nachträglich abzugeben
 - erstmalige Festsetzung erfolgt gegenüber IV
 - Sonderabrechnung erstellen und zusammen mit
 - USt-VA unter alter Steuernummer abgeben, a.A. Finanzverwaltungen: Massesteuernummer
 - es gibt i.d.R. keine dritte Steuernummer für das vorläufige Insolvenzverfahren

§ 55 Abs. 4 InsO
Aufrechnung und Anfechtung
(gemäß BMF–Schreiben v. 17.1.2012, BStBl I 2012, 120)

- **Anfechtung**
 - **Eine Anfechtung ist ausgeschlossen, wobei Einzelheiten unklar bleiben**
 - So auch Onusseit, ZInsO 2011, 641; Heinze, ZInsO 2011, de Weerth, EWiR 2011, 87
 - A.A. Kahlert, ZIP 2010, 1887; Roth, ZInsO 2011, 1779
- **Aufrechnung**
 - § 55 Abs. 4 InsO hindert die Aufrechnung nicht

Eigenverwaltung und Steuerrecht

- Vgl. *Kahlert*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 57

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ § 55 Abs. 4 InsO?

- Der Bundesrat ist – zu Recht – von einer Nichtanwendung des § 55 Abs. 4 InsO ausgegangen, da die Verbindlichkeiten weder von einem vorläufigen Insolvenzverwalter noch vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet werden, sondern vom Schuldner selbst. Deshalb Bundesrat hat eine entsprechende Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO gefordert
 - BR-Drs. 127/11, S. 6 f. und S. 36 f.
- Die Bundesregierung hat – zu Recht – erwidert, dass Masseverbindlichkeiten nur angenommen werden könnten, wenn sie dem Insolvenzverwalter auf Grundlage einer amtlichen Liquidationsmaßnahme im weiteren Sinne zuzurechnen seien, was nicht der Fall sei, weil der Schuldner selbst handele
 - BT-Drs. 17/5712, S. 111 und S.112 f.
- Da § 55 Abs. 4 InsO nicht auf das Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung erstreckt worden ist, findet diese Vorschrift keine Anwendung
- Beachte aber: § 55 Abs. 2 InsO i.V.m. § 270b Abs. 3 InsO.

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (1/6)

Steuerrechtliche Stellung des Schuldners (1/4)

- Gem. § 274 Abs. 2 InsO hat der vorläufige Sachwalter vorrangig die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung des Schuldners zu überwachen
 - Widerspruchs- und Zustimmungsrechte gem. § 275 Abs. 1 InsO wirken grundsätzlich nur im Innenverhältnis und haben auf die Wirksamkeit der Geschäfte des Schuldners im Außenverhältnis keinen Einfluss
 - MünchKommInsO-*Wittig/Tetzlaff*, 2. Auflage 2008, § 275 Rz. 12 zum Sachwalter
 - Im Falle der Übernahme des Kassenführungsrechts gemäß § 275 Abs. 2 InsO handelt der vorläufige Sachwalter insoweit als gesetzlicher Vertreter des Schuldners, wodurch die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Schuldners nicht verdrängt wird
 - KPB-*Pape*, Stand 3/2007, § 275 Rz. 26 zum Sachwalter
 - Gilt auch dann, wenn das Gericht auf Antrag des Schuldners gemäß § 270b Abs. 3 InsO anordnet, dass der Schuldner Masseverbindlichkeiten begründet. Denn nach der Gesetzesbegründung konzentriert sich die Verfügungsbefugnis ausschließlich beim Schuldner und der vorläufige Sachwalter ist lediglich auf eine Überwachungsfunktion begrenzt
 - BT-Drs. 17/7511, S. 50
- ⇒ Rechte des Schuldners werden nur im Innenverhältnis eingeschränkt
- ⇒ Schuldner verliert nicht seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (2/6)

Steuerrechtliche Stellung des Schuldners (2/4)

- Hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten ist der Zweck des Eröffnungsverfahren zu berücksichtigen.
- Nach BGH, Urt. v. 4.11.2004 – IX ZR 22/03, ZIP 2004, 2442 besteht dieser darin, im Interesse der Gläubiger das Vermögen des Schuldners bis zur Entscheidung über den Eröffnungsantrag zu sichern. Als Maßstab kann der Sorgfaltsmaßstab dienen, der an den vorläufigen Insolvenzverwalter anzulegen wäre, vgl. *Hofmann*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 6 Rz. 41, 47 und 59 f.
 - Forderungen einzelner Gläubiger dürfen nur erfüllt werden, wenn dies im Einzelfall im Interesse der Gläubigergemeinschaft, etwa zur Fortführung des Schuldnerunternehmens, erforderlich oder jedenfalls zweckmäßig ist
 - Die Bezahlung von Steuern liegt nicht im Interesse der Gläubigergemeinschaft, vgl. *Farr*, DStR 2007, 706, 708
- Danach müsste vorläufiger Sachwalter gem. § 274 Abs. 2 InsO in Falle der Steuerzahlung durch den Schuldner dem Insolvenzgericht eine Mitteilung machen oder er dürfte im Falle des Kassenführungsrechts nach § 275 Abs. 2 InsO Steuern nicht bezahlen
 - Andernfalls kommt eine Haftung des vorläufigen Sachwalters gem. §§ 274 Abs. 1, 60 InsO sowie der Verdacht einer Untreuestrafbarkeit (§ 266 StGB) in Betracht, vgl. *Hofmann*, in Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 2012, § 6 Rz. 187 ff.

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (3/6)

Steuerrechtliche Stellung des Schuldners (3/4)

- Danach würde eine Steuerzahlungspflicht dem Zweck der vorläufigen Verwaltung (Massesicherung) zuwider laufen
- Bei einer Kollision zwischen Steuerzahlungspflicht und Massesicherungspflicht geht die Massesicherungspflicht im Interesse der Gläubigergemeinschaft vor
 - Vgl. Gerhardt, in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 22 Rz. 258 m.w.N.
 - So auch der 5. Strafsenat des BGH zur Kollision zwischen Massesicherungspflicht gemäß § 64 GmbHG a.F. (heute § 15a InsO) und Steuerzahlungspflicht gemäß § 266a StGB, BGH, Beschl. v. 30.7.2003 – 5 StR 221/03, NJW 2003, 3787 und BGH, Beschl. v. 9.8.2005 – 5 StR 67/05, NJW 2005, 3650, ihm folgend der II. Zivilsenat des BGH, Urt. v. 14.5.2007 – II ZR 48/06, ZInsO 2007, 660; BGH, Urt. v. 2.6.2008 – II ZR 27/07, ZInsO 2008, 740; BGH, Urt. v. 25.1.2011 – II ZR 196/09, ZInsO 2011, missverständlich der VII. Senat des BFH, Urt. v. 23.9.2008 – VII R 27/07, BFH/NV 2009, 248
- Der Gesetzgeber hat diesen Vorrang bestätigt, und zwar durch
 - Schaffung des § 270b Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO
 - Bestünde eine Pflicht zur Steuerzahlung, hätte es dieser Vorschriften zum Schutz des Fiskus nicht bedurft
 - Nichterstreckung des § 55 Abs. 4 InsO auf das Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung
 - § 55 Abs. 4 InsO ist auf der Grundlage geschaffen worden, dass Steuern im vorläufigen Insolvenzverfahren nicht erfüllt werden

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (4/6)

Steuerrechtliche Stellung des Schuldners (4/4)

- Hinsichtlich der weiteren steuerlichen Pflichten ist zu differenzieren
 - Steuerliche Pflichten, deren Erfüllung zur Sicherung und Mehrung der zukünftigen Masse nicht erforderlich sind und dem Vermögen schaden, sind nicht zu erfüllen
 - Steuerliche Pflichten, deren Erfüllung zur Sicherung und Mehrung der zukünftigen Masse nicht erforderlich sind, jedoch dem Vermögen nicht schaden, sind zu erfüllen
 - Steuerliche Pflichten, deren Erfüllung zur Sicherung und Mehrung der zukünftigen Masse erforderlich sind, sind zu erfüllen
 - Vgl. Gerhardt, in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 22 Rz. 258 m.w.N.
- Beachte: Da noch keine gesicherte Rechtslage, verbindliche Auskunft hinsichtlich der Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten einholen oder Erfüllung der (anfechtbar gestalteten) steuerlichen Pflichten in Abstimmung mit dem Insolvenzgericht

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (5/6)

Steuerrechtliche Stellung des Geschäftsführers

- Der Geschäftsführer hat gem. § 34 Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen
- Nach den vorstehenden Ausführungen wird insbesondere die Steuerzahlungspflicht in der vorläufigen Eigenverwaltung wegen des Vorrangs der Massesicherungspflicht suspendiert. Deshalb kommt eine Steuerhaftung nach § 69 AO nicht in Betracht
- Beachte aber auch hier: Da keine gesicherte Rechtslage, verbindliche Auskunft hinsichtlich der Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten einholen oder Erfüllung der (anfechtbar gestalteten) steuerlichen Pflichten in Abstimmung mit dem Insolvenzgericht

Eigenverwaltung (vorläufig) ⇒ Steuerliche Pflichten? (6/6)

Steuerrechtliche Stellung des vorläufigen Sachwalters

- Den vorläufigen Sachwalter treffen grundsätzlich keine steuerlichen Pflichten, weil die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis – siehe oben – nicht auf den vorläufigen Sachwalter übergeht; er ist nicht als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO zu beurteilen
 - KPB-Pape, Stand 3/2007, § 274 RZ. 29 hinsichtlich des Sachwalters
- Übernimmt der vorläufige Sachwalter die Kassenführung gemäß § 275 Abs. 2 InsO, so handelt er – siehe oben – insoweit als gesetzlicher Vertreter des Schuldners. In diesem Fall dürfte § 35 AO Anwendung finden, weil als Verfügungsberechtigter im Sinne dieser Vorschrift gilt, wer aufgrund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam zu handeln berechtigt ist
 - Vgl. auch BFH, Urt. v. 13.9.1988 – VII R 35/85, ZIP 1989, 657. Der BFH hat einem vom Gericht bestellten Sachwalter, dem zugleich vom Vergleichsschuldner durch Treuhandvertrag alle Verfügungsrechte über das Vermögen eingeträumt worden waren, als Verfügungsberechtigten gemäß § 35 AO beurteilt

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ Steuerliche Pflichten? (1/3)

Steuerrechtliche Stellung des Schuldners

- Schuldner ist nach § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO berechtigt, unter der Aufsicht des Sachwalters die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen
 - Schuldner handelt nach h.M. nicht mehr kraft seiner eigenen Privatautonomie, sondern als Amtswalter der Gläubiger mit bestimmten gesetzlich geregelten Rechten und Pflichten
 - Vgl. *KPB-Pape*, Stand 3/2007, § 274 Rz. 1 und *MünchKommInsO–Wittig/Tetzlaff*, 2. Auflage 2008, § 270 Rz. 69 jeweils mit weiteren Nachweisen
- ⇒ Schuldner ist verpflichtet, sämtliche steuerlichen Pflichten zu erfüllen
- So auch BMF, Schreiben v. 17.12.1998 – IV A 4 – S 0550 – 28/98, BStBl I 1998, 1500, Rz. 12

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ Steuerliche Pflichten? (2/3) **Steuerrechtliche Stellung des Geschäftsführers**

- Da gemäß § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim Schuldner, also der juristischen Person, verbleibt, hat der Geschäftsführer weiterhin nach § 34 Abs. 1 AO deren sämtlichen steuerlichen Pflichten zu erfüllen

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ Steuerliche Pflichten? (3/3)

Steuerrechtliche Stellung des Sachwalters

- Da die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO beim Schuldner verbleibt und nicht auf den Sachwalter übergeht, ist der Sachwalter nicht als Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 InsO zu beurteilen, weshalb ihn keine steuerlichen Pflichten treffen und auch eine Steuerhaftung nach § 69 AO ausscheidet
 - So auch *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Auflage 2010, S. 52
- Die Übernahme der Kassenführung gemäß § 275 Abs. 2 InsO hat zur Folge, dass der Sachwalter insoweit als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 35 AO zu beurteilen ist mit der Folge einer möglichen Steuerhaftung nach § 69 AO
 - So auch *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Auflage 2010, S. 52

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ V. Senat des BFH? (1/5)

- Nach § 270 Abs. 1 Satz 2 InsO sind für die Eigenverwaltung grundsätzlich die allgemeinen Vorschriften der Insolvenzordnung anzuwenden. Danach handelt es sich nicht um eine besondere Verfahrensart, sondern um die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens
 - Vgl. MünchKommInsO–*Wittig/Tetzlaff*, 2. Auflage 2008, vor §§ 270 bis 285 Rz. 28
- Somit ist bei Anordnung der Eigenverwaltung – wie bei jeder Insolvenzeröffnung – hinsichtlich der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bedeutsam
 - nach welchen Kriterien eine Insolvenzforderung gemäß § 38 InsO gegeben ist
 - unter welchen Voraussetzungen eine Masseverbindlichkeit gemäß § 55 InsO vorliegt
 - ob eine Aufrechnung von Insolvenzforderungen mit Steuererstattungsansprüchen zulässig ist und
 - wie solche Ansprüche geltend zu machen sind

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ V. Senat des BFH? (2/5)

- Anwendung des BFH-Urteils vom 9.12.2010? (**Soll**-Besteuerung, Schuldner = Leistender)
 - BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996, dazu das BMF-Schreiben vom 9.12.2011, BStBl I 2011, 12773. Vgl. zu diesem BMF-Schreiben *Kahlert/Schmidt*, DB 2012, 197 und *Sterzinger*, NZI 2012, 63
- Der Schuldner handelt nach § 270 Abs. 1 Satz 1 InsO nach h.M in der Literatur nicht mehr kraft seiner eigenen Privatautonomie, sondern als Amtswalter der Gläubiger mit bestimmten gesetzlich geregelten Rechten und Pflichten
- Der V. Senat des BFH begründet die 1. und 2. Berichtigung mit dem Verlust der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis. Liegt diese weiter vor?
- Da es sich um die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens handelt und der Schuldner gewissermaßen an Stelle des Insolvenzverwalters die Interessen der Gläubiger wahrnimmt, dürfte der V. Senat des BFH seine Rechtsprechung auch auf die Eigenverwaltung anwenden

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ V. Senat des BFH? (3/5)

- Anwendung des BFH-Urteils vom 29.1.2009? (**Ist**-Besteuerung, Schuldner = Leistender)
 - BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, ZIP 2009, 977
- Da es sich um die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens handelt, dürfte auch diese Rechtsprechung Anwendung finden

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ V. Senat des BFH? (4/5)

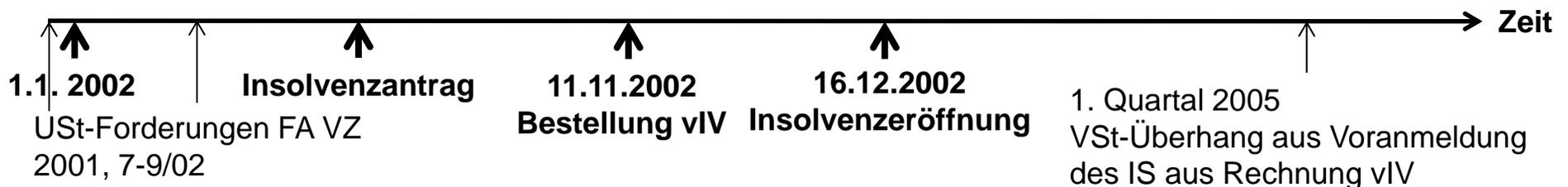
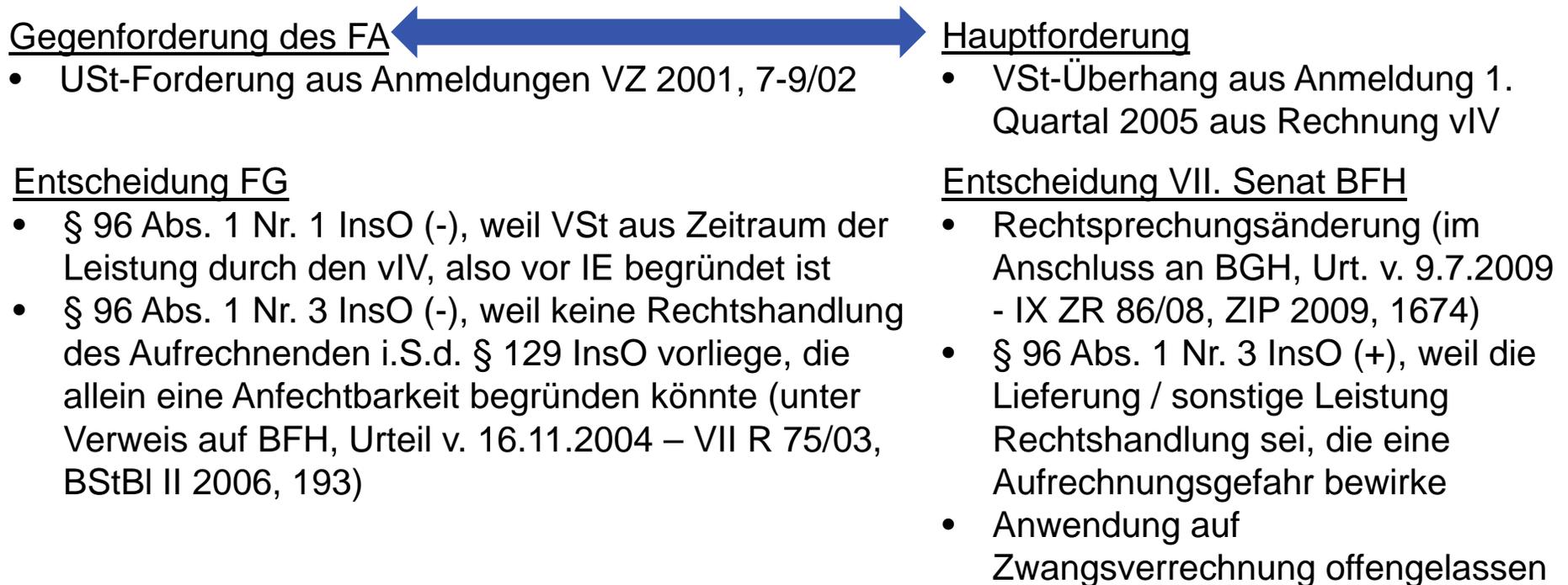
- Anwendung des BFH-Urteils vom 22.10.2009? (Schuldner = Leistungsempfänger)
 - BFH, Urt. v. 22.10.2009 – V R 14/08, BStBI II 2011, 988 Rz. 27, 41; BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996, Rz. 25. So auch Abschn. 17.1 Abs. 15 Satz 4 UStAE
- Danach wird spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Leistungsempfängers für den Leistenden die Forderung uneinbringlich i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG mit der Folge auch einer Berichtigung für den insolventen Leistungsempfänger
- Da es sich bei der Eigenverwaltung um eine Insolvenzeröffnung handelt, dürfte auch diese Rechtsprechung Anwendung finden

Eigenverwaltung (eröffnet) ⇒ V. Senat des BFH? (5/5)

- Umsatzsteuerliche Organschaft
 - OFD Hannover, Verfügung vom 11.10.2004, DStR 2005, 157
 - Kein Fortgelten der umsatzsteuerlichen Organschaft, wenn dem Sachwalter der Organgesellschaft derart weitreichende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse eingeräumt werden, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung möglich erscheint. Ein solcher Fall sei insbesondere gegeben, wenn
 - der Sachwalter die Kassenführungsbefugnis an sich ziehe (§ 275 Abs. 2 InsO)
 - es der Organgesellschaft verboten ist, ohne Zustimmung des Sachwalters Verbindlichkeiten einzugehen (§ 275 Abs. 1 InsO) oder
 - auch die übrigen Rechtsgeschäfte der Organgesellschaft auf Anordnung des Insolvenzgerichts weitgehend der Zustimmung des Sachwalters bedürfen (§ 277 Abs. 1 InsO)

Aufrechnungsverbote gemäß § 96 InsO

FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 26.1.2010 – 5 K 2120/06, EFG 2010, 774
 BFH, Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10, BStBI II 2011, 439
 (Rechtsprechungsänderung)



FG Baden-Württemberg, Urtr. v. 6.4.2011 – 1 K 808/08, EFG 2011, 1407
 BFH, Urtr. v. 25.7.2012 – VII R 30/11 (bislang nur Tenor bekannt)

Gegenforderung des FA

- USt-Forderung aus VSt-Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit nicht bezahlter Verbindlichkeiten des IS im Zeitpunkt der IE
- Anspruch entsteht im VZ vor IE (6/06)
- keine Festsetzung

Entscheidung FG

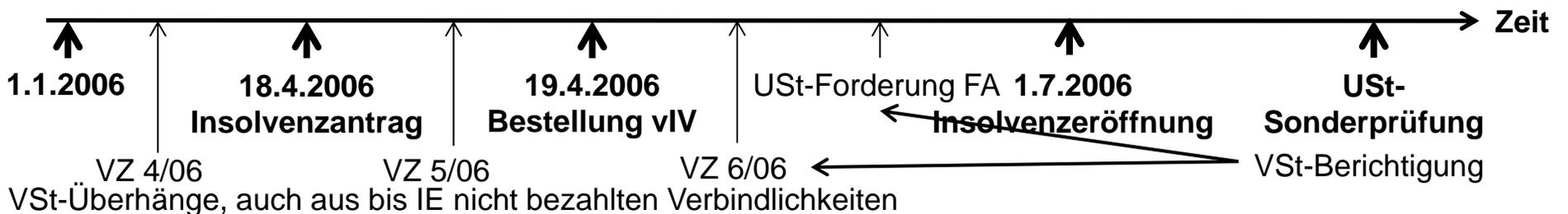
- § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO (+) hinsichtlich VSt-Überhang VZ 4/06 und 5/06, weil Eingangsleistungen vorliegend nach § 131 InsO anfechtbare Rechtshandlung seien
- § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO (+) auch bzgl. VZ 6/06, weil Zwangsverrechnung insolvenzrechtlich Aufrechnung darstelle

Hauptforderung des IS (LE)

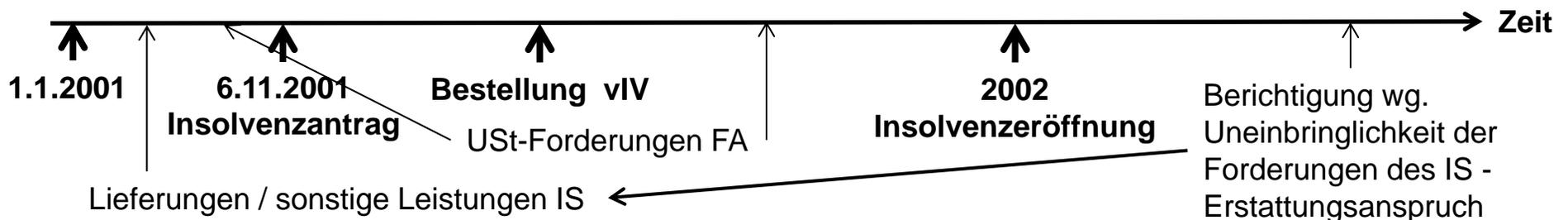
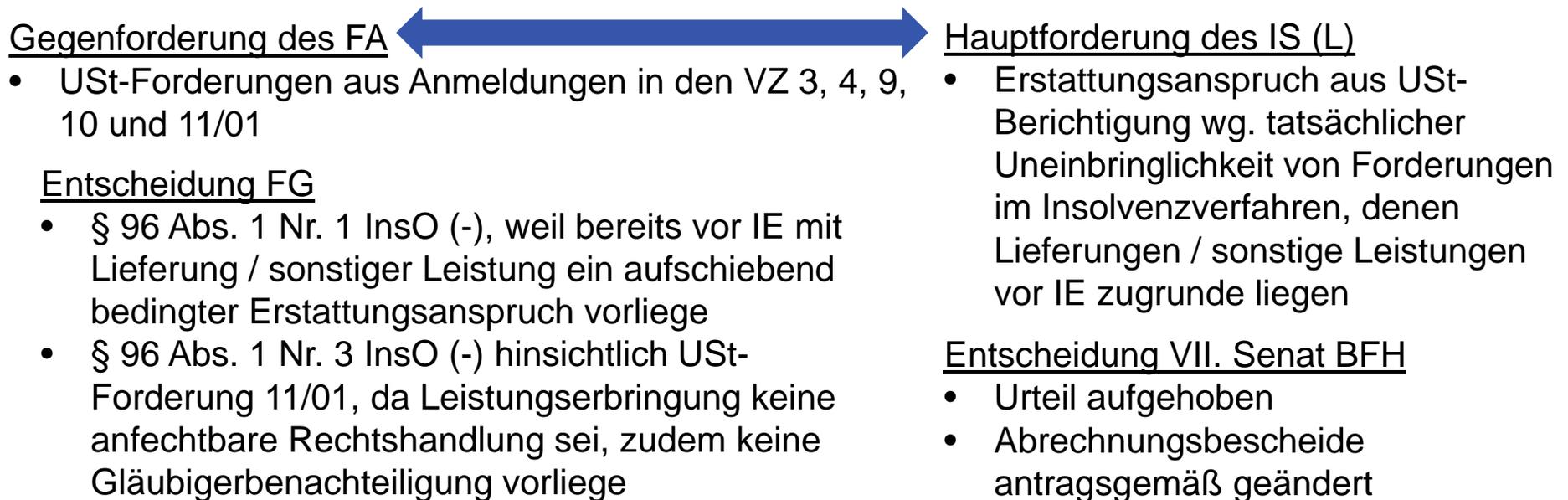
- VSt-Überhang wg. Betriebsfortführung aus Anmeldungen VZ 4/06 und 5/06
- VSt-Überhang wg. Betriebsfortführung in VZ 6/06

Entscheidung VII. Senat BFH

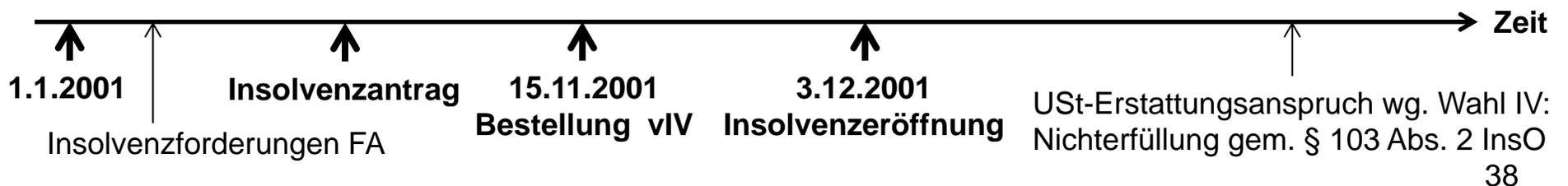
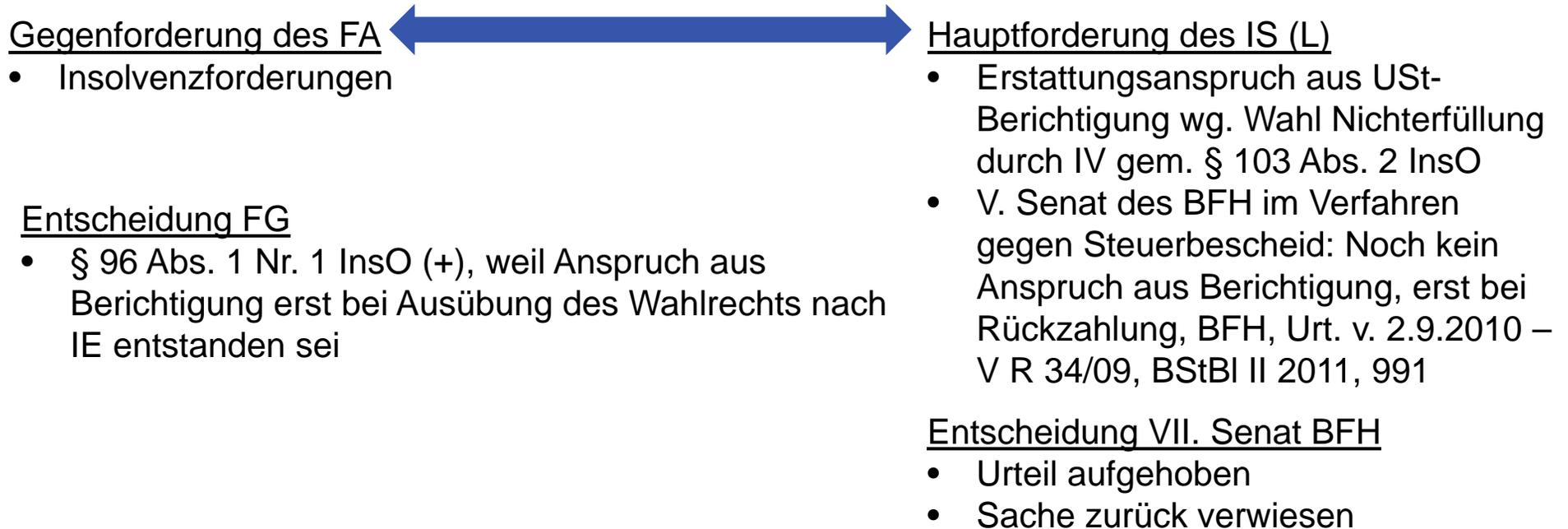
- Urteil aufgehoben
- Klage abgewiesen



FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 10.5.2011 – 5 K 5350/09, EFG 2011, 1593
 BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11 (bislang nur Tenor bekannt)



FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.6.2009 – 6 K 2636/08, EFG 2009, 1793
 BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 56/09 (bislang nur Tenor bekannt)



Sächsisches FG, Urt. v. 20.7.2010 – 1 K 2085/08, EFG 2011, 1049
 BFH – VII R 57/10 (Erledigung der Hauptsache)

Gegenforderung des FA

- Rückforderung aus VSt-Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit nicht bezahlter Verbindlichkeiten VZ 1/06 mit Insolvenzantrag, keine Festsetzung
- USt-Forderung aus Voranmeldungen VZ 2, 3/06

Entscheidung FG

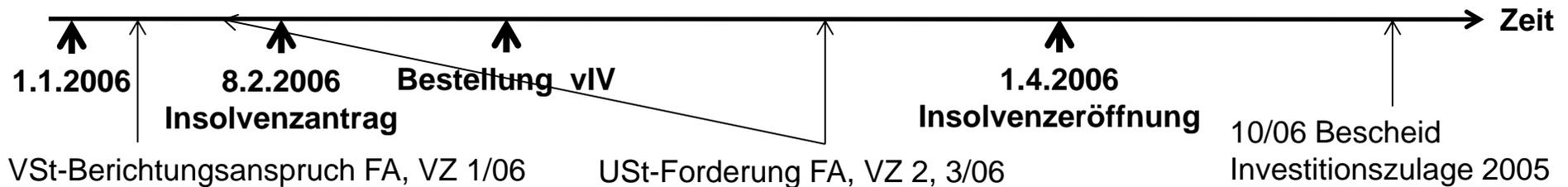
- § 95 Abs. 1 S. 3 InsO (-), weil Fälligkeit der Gegenforderung im letzten VZ vor IE
- § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (-), Investitionszulage vor IE begründet, denn Investitionen seien vor IE erfolgt
- § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO (-), weil weder VSt-Berichtigungsanspruch VZ 1/06 noch USt-Forderung VZ 2, 3/06 durch anfechtbare Rechtshandlungen entstanden seien

Hauptforderung des IS (LE)

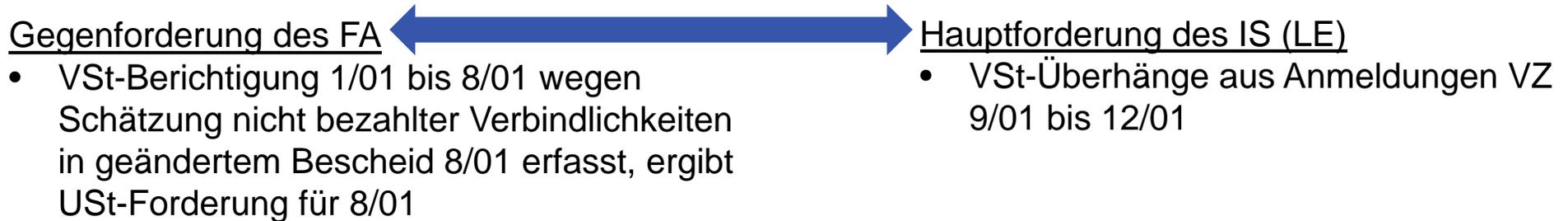
- Investitionszulage 2005 aus Bescheid 10/06, Antrag vom 9.1.2006

Entscheidung VII. Senat BFH

- bislang nicht bekannt



FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 29.4.2010 – 9 K 1968/05, EFG 2011, 855
 BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 44/10 (bislang nur Tenor bekannt)

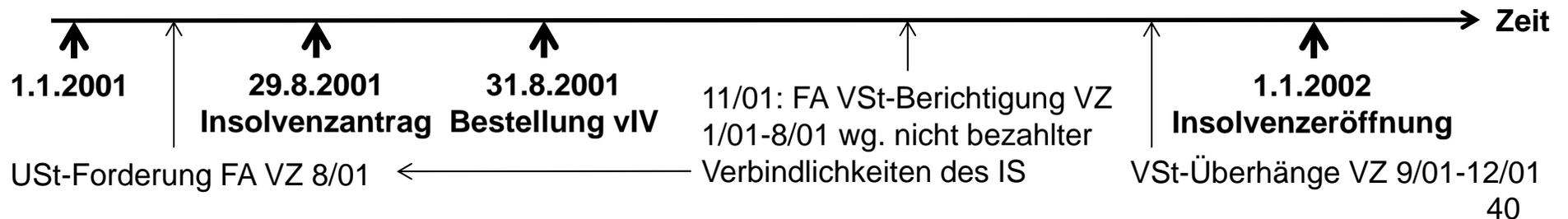


Entscheidung FG

- § 95 Abs. 1 S. 3 InsO (-), Fälligkeit der Gegenforderung wegen Zahlungsunfähigkeit im letzten VZ vor Antrag
- § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (-), weil FA VSt-Überhänge 9/01 bis 12/02 nicht erst nach IE schuldig geworden sei
- § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO (-), weil Berichtigung keine anfechtbare Rechtshandlung darstelle

Entscheidung VII. Senat BFH

- Revision als unbegründet zurückgewiesen



Hinweis: Die mit diesem Vortrag erteilten Informationen stellen keine umfassende Behandlung der Rechtsmaterie dar. Sie können eine rechtliche Beratung im Einzelfall nicht ersetzen

Herzlichen Dank

Dr. Günter Kahlert
Rechtsanwalt Steuerberater
White & Case LLP
Jungfernstieg 51 (Prien-Haus)
20354 Hamburg

Telephone: 040 35005 281
Fax: 040 35005 129
E-Mail gkahlert@whitecase.com