



„Aktuelle Problemfelder des Insolvenzsteuerrechts“

24.10.2013 in Hannover

Vortrag:

Prof. Dr. Christoph Uhländer

Finanzverwaltung NRW / Fachhochschule für Finanzen (Nordkirchen)

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

▶ **Quo vadis § 55 Abs. 4 InsO?**

USt-Organschaft, Eigenverwaltung, Forderungseinzug etc.

▶ **Risikomanagement USt in der Insolvenz**

Vielzahl grundlegender BFH-Entscheidungen ...

▶ **Sanierungserlass (BMF) ↔ unionsrechtswidrige Beihilfe?**

EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 bzw. EuGH v. 24.1.2013 – C-73/11 P

▶ **Besonderheiten Besteuerungsverfahren in der Insolvenz**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- **Folgen der Gesetzesänderung durch § 55 Abs. 4 InsO (Antragstellung ab 1.1.2011)**
(vgl. ausführlich *Uhländer*, in: W/U/S, Insolvenzen u. Steuern, 9. Aufl., 2012, S. 232 ff.)
- **Aktuelle Entwicklungen zum „ESUG“ ↔ Folgen StR? (Anwendung ab dem 1.3.2012)**
(„Leider“ keine gesetzliche Regelung der „Sanierungsgewinne“, debt-equity-swap (Forderung gegen Anteile), Stärkung Eigenverwaltung, Schutzschirmverfahren, Masseverbindlichkeiten gem. § 270b Abs. 3 InsO n.F.; vgl. z.B. *Haarmeyer/Wutzke/Förster (Hrsg)*, InsO, 2. Aufl., 2012; *Wimmer (Hrsg.)*, FK-InsO, 7. Aufl., 2012; *Pape/Uhländer (Hrsg)*, NWB-Kommentar, 2013; *Pape/Uhländer*, NWB 41/2012 v. 8.10.2012, S. 3281; *Uhländer*, NWB 26/2012, S. 2113)
- **Aktuelles zur Besteuerung von EU, PersG, KapG in der Krise / Insolvenz**
- **Aktuelle Hinweise zur höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH / BGH)**
 - **BFH v. 01.09.2010 - VII R 25/08 .. Freigabe einer Tätigkeit USt ↔ Aufrechnung**
 - **BFH v. 02.11.2010, VII R 6/10: Vorsteuerabzug aus Rechnung vorl. InV**
 - **BFH v. 09.12.2010 V R 22/10: Leistung vor Eröffnung / Vereinnahmung nach Eröffn.**
(vgl. *Wäger*, DStR 2011, S. 1925 ff.; **BMF v. 9.12.2011**;
Wäger, ZInsO 2012, S. 520 ff.; *ders.* DB 2012, S.
1460 ff.; **Schuster, DStR 2013, S. 1509 ff.**)

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BGH v. 18.11.2010 – IX ZR 240/07: **Anspruch auf ZVA (§ 26b EStG) gegen InV**
- BFH v. 26.1.2011 - VIII R 3/10: **Einkünfte des Insolvenzverwalters (§ 18 EStG)**
- BFH v. 24.2.2011 – VI R 21/10: **ESt nach Eröffnung aus Tätigkeit ≠ § 55 InsO!**
- BFH v. 9.2.2011 – XI R 35/09: **§ 15a UStG als Masseverb. i.S.d. § 55 InsO**
- BFH v. 23.2.2011 – I R 20/10: **KSt-Guth.; Verfahren vor 31.12.2006, § 96 InsO (+)**
- BFH v. 30.3.2011 – XI R 5/09 : **Verzicht Anfechtungsrecht durch InV ↔ USt**
- BFH v. 13.4.2011 – II R 49/09: **KfzSt ≠ § 55 InsO, wenn § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO (+)!**
- BFH v. 14.4.2011 – VII B 201/10: **Kein Anspruch des InV gegen FA auf Prüfung von Amts wegen, ob ein Erstattungsanspruch besteht**
- BGH v. 12.5.2011 – III ZR 107/10: **„Sanierungsberatungsvertrag“ StB ↔ Mandant**
- BFH v. 27.7.2011 – VI R 9/11: **Recht auf „Steuerklassenwahl“ beim Schuldner**
- BFH v. 28.7.2011 – V R 28/09: **„kalte Zwangsverwaltung“ ↔ Folgen USt**
- BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09: **Ende USt-Organschaft „faktischer Macht“ vorl. InV**
- BFH v. 8.9.2011 – V R 38/10: **Nutzung Räumen trotz Verbot ≠ § 55 I InsO (USt)**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BFH v. 8.9.2011 – II R 54/10: KfzSt ≠ § 55 InsO, § 811 Abs. 1 Nr. 5 ZPO (+)!
- BFH v. 26.10.2011 – VII R 50/10: InsO-Verfahren RA ↔ Erlassmaßnahmen FA?
- BFH v. 22.11.2011 – VII R 63/10: Haftung gem. § 74 AO auch auf das Surrogat
- BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11: **Änderung rkr. Tabelleneintrag ↔ § 130 AO (+)**
- BFH v. 30.11.2011 – I R 100/10: **Passivierung Verb. bei Rangrücktritt?**
- BGH v. 19.1.2012 – IX ZR 2/11: **Insolvenzanf. bei USt-Organschaft (§ 131 InsO)**
- BFH v. 31.1.2012 – I S 15/11: Klagebefugnis Stpfl. Haftung nach Eröff.
- BFH v. 23.2.2012 - IV R 31/09: **GbR: Teilerlass Verb. ↔ Folgen?**
- BFH v. 28.2.2012 – VIII R 2/08: **Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen**
- BFH v. 28.2.2012 – VII R 36/11: Steuererstattungsansprüche ↔ Nachtragsverteilung
- BFH v. 1.3.2012 – VI R 4/11: **Vorfinanzierung Insolvenzgeld ↔ § 32b EStG (+)**
- BFH v. 8.3.2012 - V R 24/11: **Verhältnis Festsetzungs- u. Erhebung USt**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BFH v. 14.3.2012 - XI R 28/09: **USt-Organschaft, OT keine Mittel, § 163 AO (-)**
- BFH v. 14.3.2012 - XI R 6/10: **Haftung GmbH-GF gem. § 69 AO ↔ USt**
- BFH v. 20.3.2012 - VII R 12/11: **Hinterziehungszinsen ≠ § 302 Nr. 1 InsO, RSB (+)**
- BGH v. 27.3.2012 - II ZR 171/10: **Pflicht GmbH-GF § 64 GmbHG a.F. / § 15a InsO**
- BFH v. 18.4.2012 - X R 5/10, 7/10: **Darlehensverluste im BV ↔ § 3c EStG (-)**
- BFH v. 25.4.2012 - I R 24/11: **Sanierungserlass GewSt → Gemeinde zuständig**
- BVerwG v. 14.5.2012 – 7 B 53.11: **Anspruch auf Kontoauszug gem. § 4 IFG NRW**
- BFH v. 22.5.2012 – VII R 58/10: **Aufrechnung USt ↔ Wohlverhaltensphase**
- BGH v. 24.5.2012 - IX ZR 125/11: **Insolvenzanfechtung Steuerzahlung: Zinsen**
- BFH v. 31.5.2012 - IV R 40/09: **kein MU-Risiko wertlose Forderung ↔ atyp. B.**
- BFH v. 12.7.2012 - I R 23/11: **Zahlung auf Gesellschafterforderung als BA**
- BFH v. 12.7.2012 – I R 32/11: **§ 163 AO = sonstiger VA § 171 (10) AO für ESt**
- BFH v. 17.7.2012 – X S 24/12: **Unterbrechung Klageverfahren InsO ↔ Kosten**
- BFH v. 25.7.2012 – I R 74/11: **Klage IS gegen Haftungsbescheid (§ 71 AO)**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BFH v. 25.7.2012 – VII 30/11: **Saldierung VorSt ↔ § 96 I 1 Nr. 3 InsO?**
Vorinstanz: FG B.-W. Az.: 1 K 808/08
- BFH v. 25.7.2012 – VII 56/09: **Aufrechnung § 17 II Nr. 3 UStG**
Vorinstanz: FG R.-P. Az.: 6 K 2636/08
- BFH v. 25.7.2012 – VII 44/10:* **USt-Festsetzung als anfechtbare Hdlg.?**
Vorinstanz: FG Berlin-Br. Az.: 9 K 1968/05
- BFH v. 25.7.2012 – VII 29/11:* **§ 17 II UStG ↔ Aufrechnung ↔ §§ 129 ff. InsO**
Vorinstanz: FG Berlin-Br. Az.: 5 K 5350/09
- BFH v. 1.8.2012 – V B 59/11: **RS-Bedürfnis A.d.V.-Antrag ↔ vorl. InsV (+)**
- BFH v. 1.8.2012 – II R 28/11: **KfzSt: Insolvenz ↔ Zwangsverwaltung**
- BFH v. 2.8.2012 – VII R 57/10: **Rspr. VII. Senat v. 2.11.2010 ↔ V. Senat**
- BGH v. 21.8.2012 – 1 StR 26/12: **Vollstreckungsverfahren ↔ Tat i.S.d. § 370 AO**
- BFH v. 21.8.2012 – I B 179/11: **Forderungsverzicht Kpl-GmbH ggü. KG**

***Das BFH-Urteil v. 25.7.2012 VII R 29/11 wurde am 31.10.2012 veröffentlicht und führt zu einer „Anpassung“ der Rspr. des VII. Senats an die Rspr. des V. Senats. Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist danach entscheidend, wann der materiell-rechtl. Berichtigungstatbestand des § 17 II UStG verwirklicht wird. Das Urteil v. 25.7.2011 VII R 44/10 wurde ebenfalls am 31.10.2012 veröffentlicht.**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BFH v. 21.8.2012 - IX R 39/10: § 163 AO in einem Sonderfall des § 17 EStG
- BFH v. 30.8.2012 - III R 40/10: Nachlasskonkurs EM ↔ EF Antrag § 26a EStG?
- BFH v. 30.8.2012 - IV R 44/10: Insolvenz einer GmbH & Co. KG und Kpl-GmbH im Klageverfahren ↔ Anwachsung: Folgen FGO
- BFH v. 5.9.2012 - VII B 95/12: Anfechtung ggü. FA ≠ Abrechnungsbescheid
- BFH v. 18.9.2012 - VIII R 47/09: „Freigabe Arztpraxis“ ≠ § 55 InsO unabhängig, ob § 35 InsO a.F. oder § 35 InsO n.F. greift
- BFH v. 18.9.2012 - VII R 14/11: Rechtsstreit Duldungsbescheid ↔ Insolvenz
- BFH v. 20.9.2012 - IV R 29/10: Forderungsverzicht ↔ Mindestbesteuerung i. S.d. § 10a GewStG ≠ § 163 AO nicht unbillig
- BFH v. 26.9.2012 - V R 9/11: Vergütungsbeschluss AG ≠ § 14 UStG
- BFH v. 27.9.2012 - VII B 190/11: Keine Rückforderung angefochtener (§ 130 InsO) Steuerzahlungen durch Bescheid des FA
- BFH v. 11.10.2012 - IV R 45/10: Teilwertabschreibung ≠ § 3c EStG

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- BFH v. 6.11.2012 - VII R 72/11: Zwangsgeld gegen InV auch bei Nichtabgabe von sog. „Null-Erklärungen“; die *„ihm als Rechtsanwalt keine Schwierigkeit bereiten sollte“*
- BFH v. 15.11.2012 - VII B 105/12: Haftung gem. §§ 69, 34 AO für Kpl. einer KG ohne Anwendung des § 93 InsO
- BFH v. 20.11.2012 - IX R 34/12: **Bürgschaft ↔ nachträgliche Ako § 17 EStG**
- BFH v. 28.11.2012 - IV B 11/12: Überleitung eines laufenden Einspruchsverfahrens bei Insolvenzeröffnung nach Aufnahme durch den Insolvenzverwalter in ein Feststellungsverfahren gem. § 251 III AO und Einspruchsentscheidung des FA als sog. feststellender Verwaltungsakt ↔ Klageart: Anfechtungsklage

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- **BFH v. 4.12.2012 - VIII R 42/09:** **Klagebefugnis einer aufgelösten GbR**
- **BFH v. 6.12.2012 - V R 1/12:** **Wirkung Tabelleneintrag bei Schätzung ↔ Antrag gem. § 130 I AO bei späterer USt-Erklärung**
- **EuG v. 18.12.2012 – T-205/11:** **Nichtigkeitsklage wegen § 8c Abs. 1a KStG unzulässig!**
- **BFH v. 20.12.2012 - V R 23/11:** **Verzicht auf Kleinunternehmerregelung in der Insolvenz durch InV für das gesamte Unternehmen auch bei insolvenzfreiem („Unternehmens-) Vermögen:
*„Summe USt gegen InV
+ Summe USt gegen IS muss der Summe gegen das gesamte Unternehmen entsprechen“*
Grund: Einheit des Unternehmens**
- **BFH v. 8.1.2013 - VII ER-S 1/12:** **Rechtsweg für landesrechtl. IFG beim VerwG**
- **BFH v. 23.1.2013 - I R 35/12:** **§ 11 KStG ↔ § 10d EStG; kein mehrfacher Sockelbetrag von 1 Mio € im mehrjährigen Besteuerungszeitraum**

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- **BFH v. 30.1.2013 - II R 6/12:** **Eintritt Besserungsfall nach Forderungsverzicht; Verhältnis SchenkSt ↔ vGA!**
- **BFH v. 19.2.2013 - IX R 24/12:** **Einlagenrückgewähr über Ako einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG (Erwerb im Insolvenzplanverfahren) – Bescheinigung i.S.d. § 27 KStG (steuerliches Einlagekonto)**
- **BFH v. 28.2.2013 - IV R 49/1:** **§ 3c EStG (-) für AfA / Erhaltungsaufwendung für WG des BV bei Überlassung an KapG**
- **BGH v. 7.3.2013 – IX ZR 64/12:** **Aufgaben StB bei Unterdeckung in der HB ↔ keine Hinweispflicht gem. § 15a InsO!**
- **BFH v. 19.3.2013 - II R 17/11:** **Anspruch auf Kontoauszug des InsV aus AO? (im Streifall kein landesrechtl. IFG in Hessen)**
- **BFH v. 10.5.2013 - XX B 145/12:** **Auslandsinsolvenz ↔ Folgen FG-Verfahren gem. §§ 155 FGO; §§ 249 II, 240 ZPO; §§ 353, 343 ff. InsO**

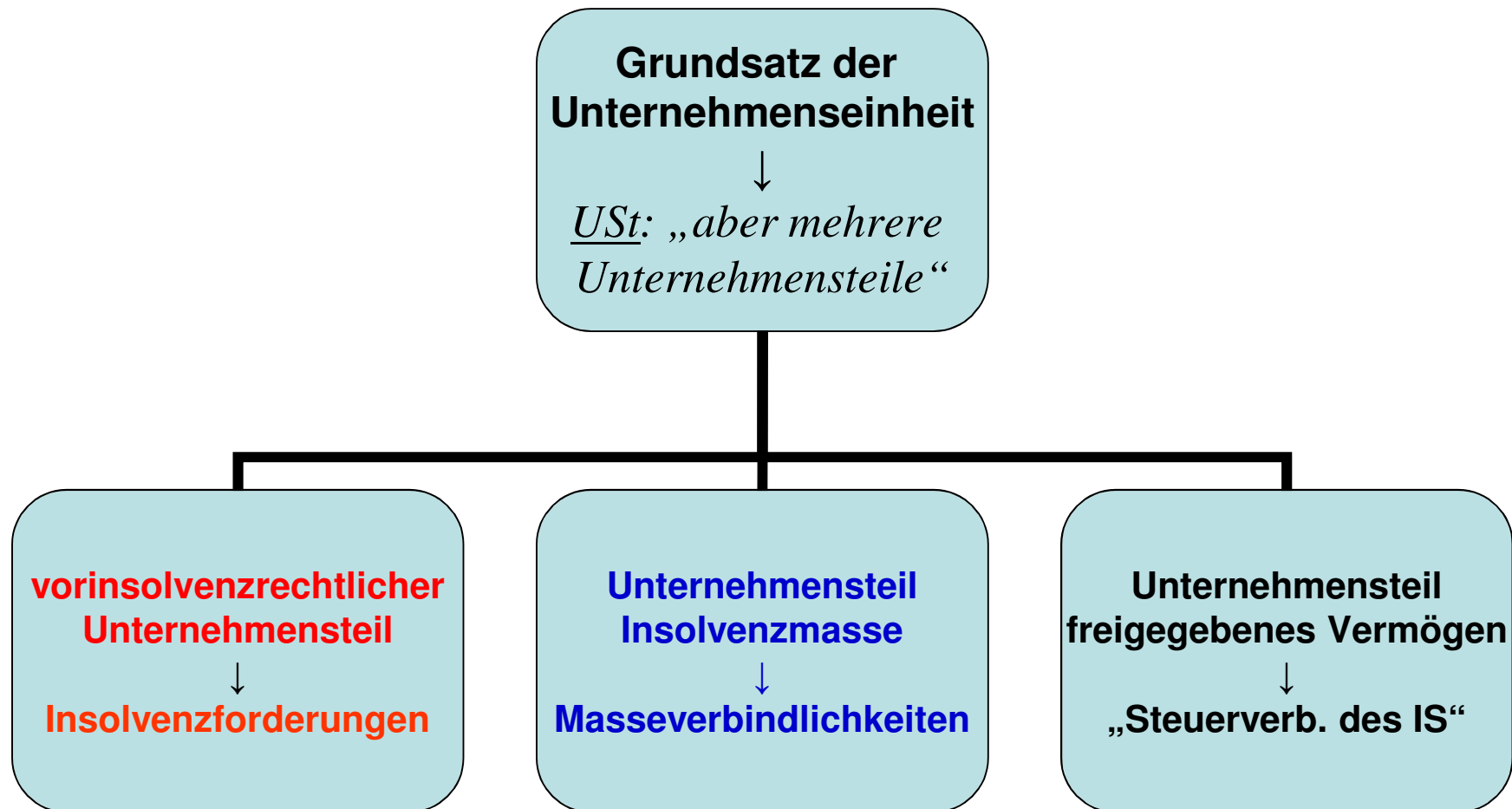
Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- **BFH v. 14.5.2013 - X B 134/12:** Forderungsfeststellung zur Tabelle ↔ keine Beendigung der Unterbrechung eines FG-Verfahrens (Änderung der Rspr.)
- **BFH v. 15.5.2013 – VII R 2/12:** Haftungsinanspruchnahme des Alleingesellschafters / Vorstand einer AG (§ 69 AO) nach Zustimmung des FA zum Insolvenzplan für die AG gleichwohl möglich; § 191 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 AO greift nicht (kein „Erlass“)
- **BFH v. 16.5.2013 - IV R 23/11:** **ESt als Masseverbindlichkeit bei Veräußerung von WG des BV (trotz Absonderungsrechte)**
- **BFH v. 26.6.2013 - X B 244/12:** **Bewertung Einlage kapitalersetzendes Darlehen**
- **BFH v. 11.7.2013 – XI B 41/13:** **Entgeltvereinnahmung vorl. starker InsV (USt) vgl. auch FG M.-V. v. 11.1.2013 – 2 V 90/12 und FG Berlin-B. v. 18.3.2013 – 7 V 7279**

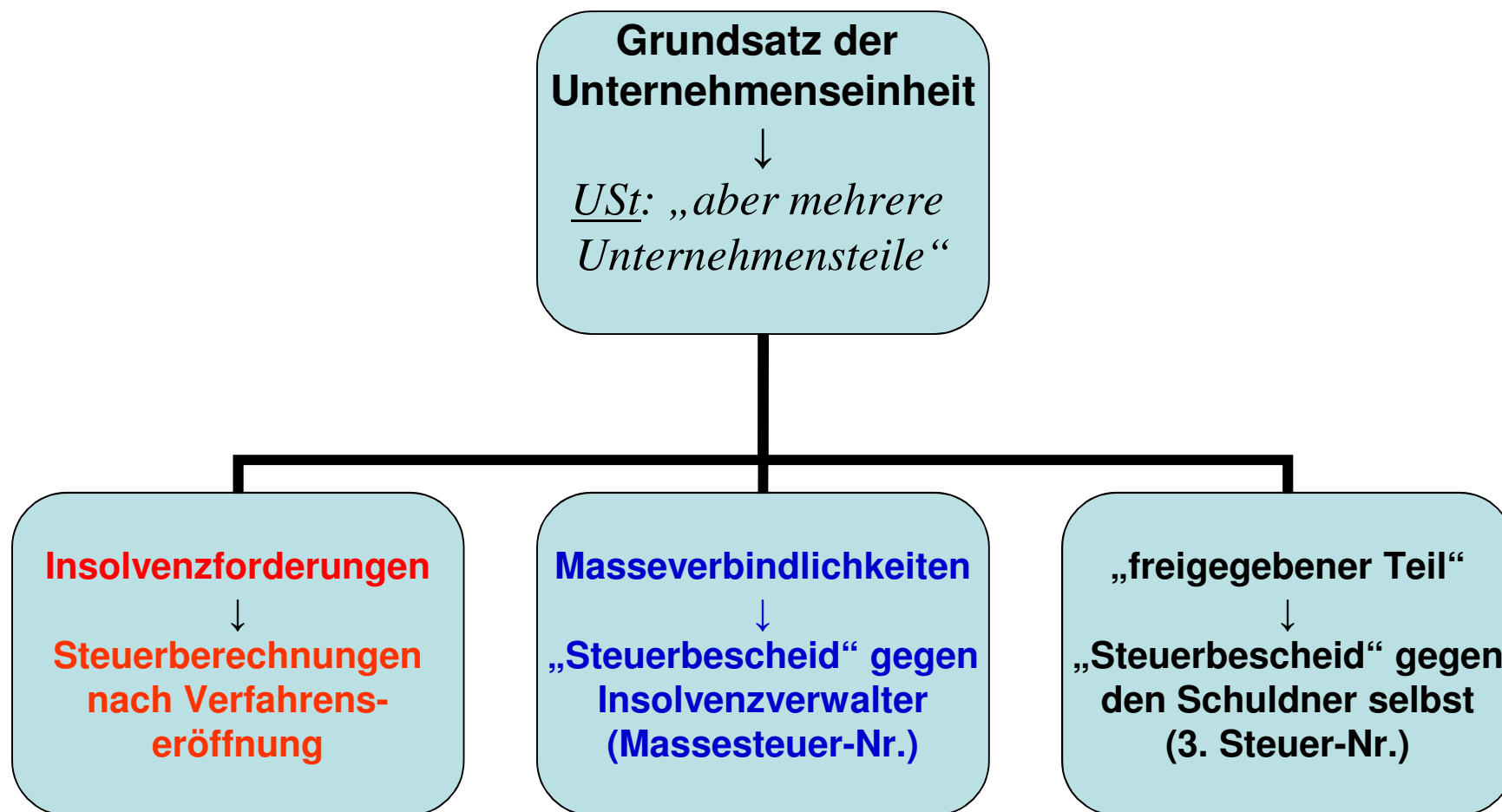
Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- **BFH v. 17.7.2013 - X R 17/11/1:** § 3c EStG für laufende Aufwendungen bei Pachtverzicht Betriebsaufspaltung?
- **EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12:** Ausnahmegenehmigung Verlustabzug als europarechtswidrige Beihilfe (KSt-Regelung in Finnland)? Vgl. auch EuGH v. 24.1.2013 – C-73/11 P: Vergleich über Verbrauchsteuern durch slowakischen Finanzminister als unionsrechtswidrige Beihilfe?
- **BFH v. 8.8.2013 – V R 18/13:** Ende USt-Organschaft, wenn bei der Organgesellschaft ein vorläufiger „schwacher“ IV mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wird (Änderung der Rechtsprechung)
- **BFH v. 8.8.2013 - II B 3/13:** Keine Verfahrensunterbrechung bei Bestellung eines vorläufigen schwachen InV mit Zustimmungsvorbehalt
- **BFH v. 20.8.2013 - IX R 43/12:** § 17 EStG (-) für Darlehensverluste eines nichtgeschäftsführenden, mit 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters

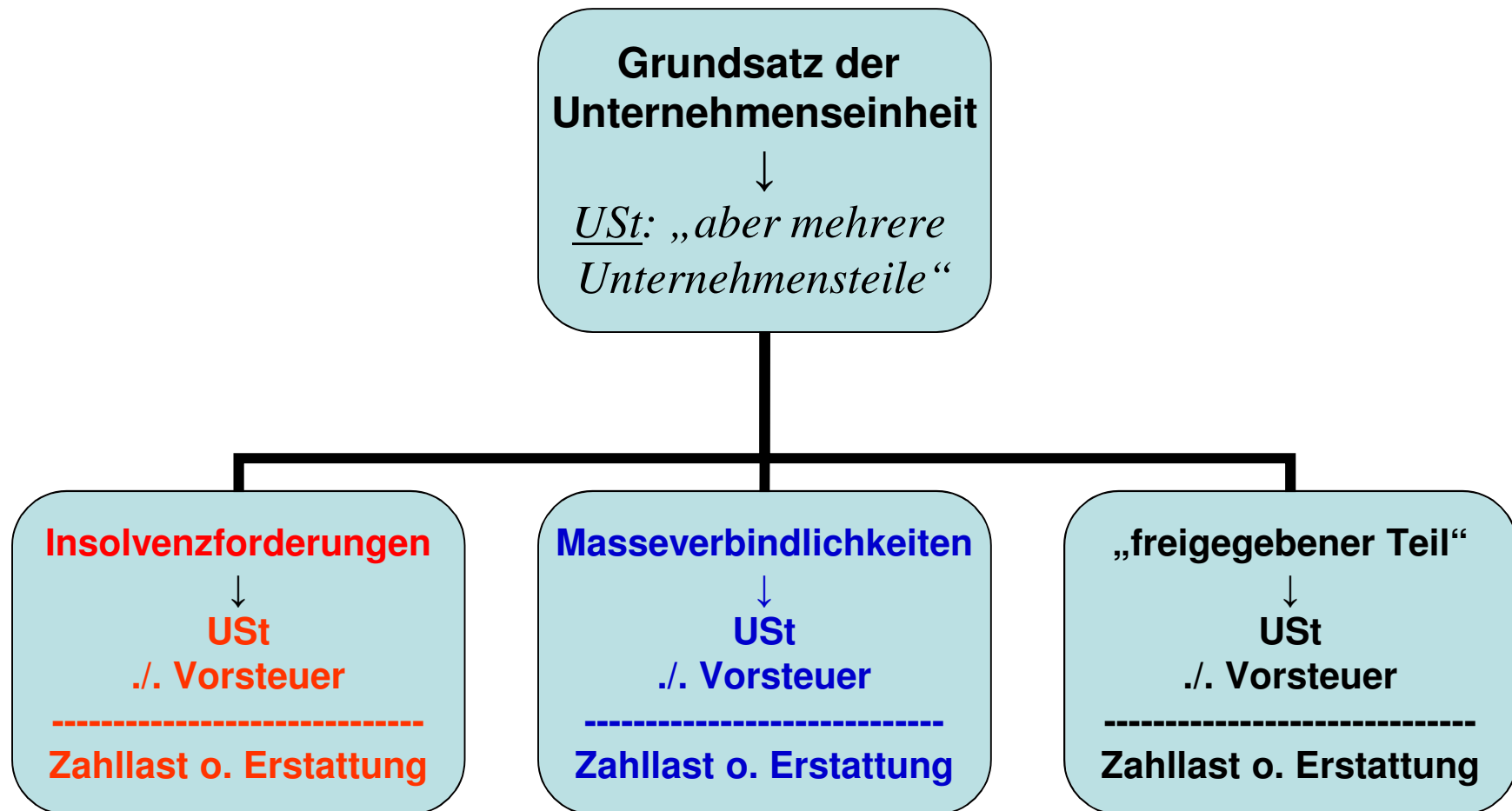
Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11



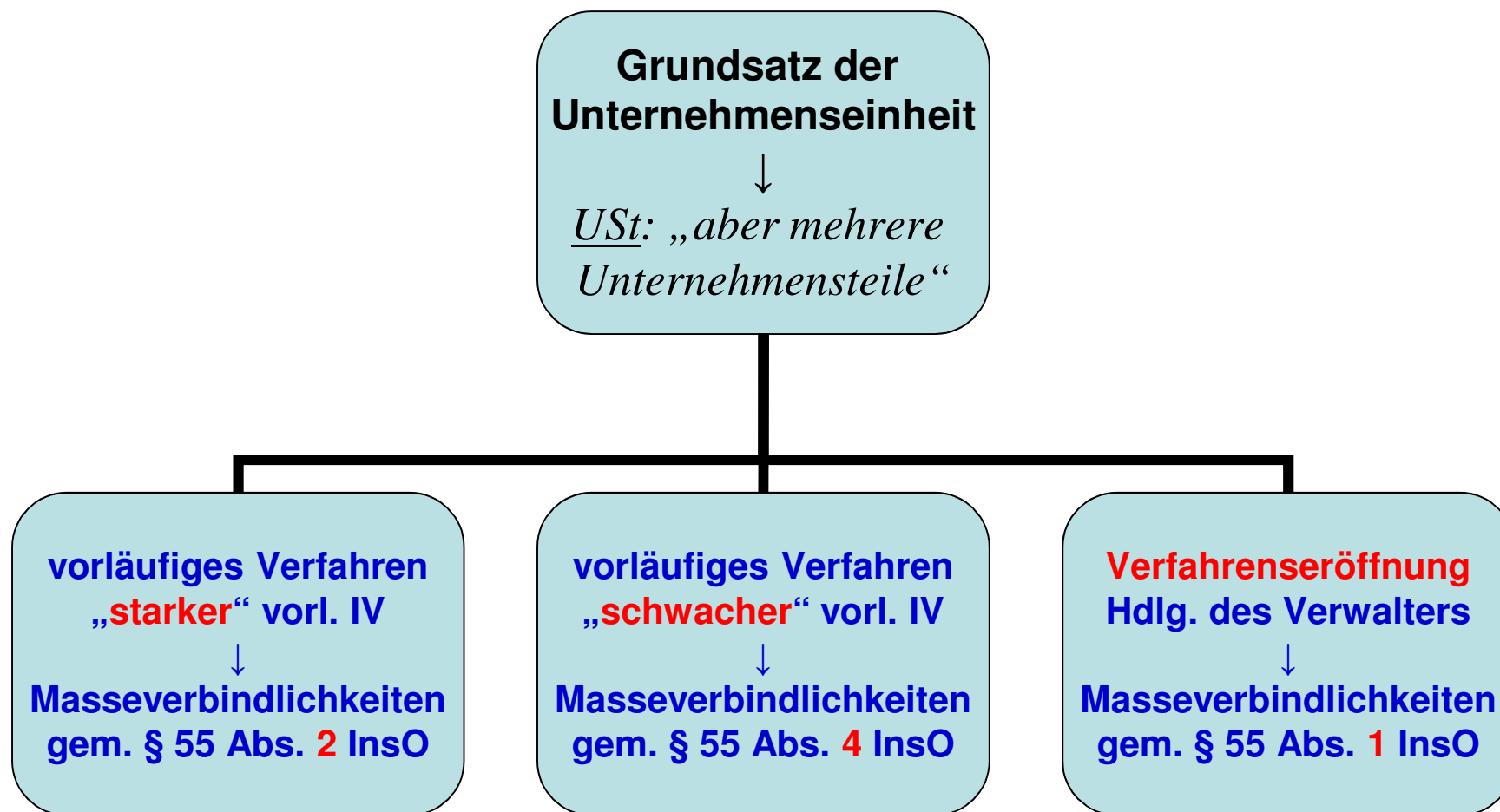
Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11



Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11



Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11



Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11

- ▶ *„Bedingt durch die Erfordernisse des Insolvenzrechts besteht das Unternehmen nach Verfahrenseröffnung jedoch aus mehreren Unternehmensteilen, zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können. ... Diese Teilbereiche sind bei allen Umsatzsteuersachverhalten und damit auch bei der Zuordnung der dem Gesamtunternehmen zustehenden Berechtigungen – wie z.B. dem Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 UStG – zu beachten.“*
- ▶ *„Bei der Steuerberechnung für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil sind die sich für die einzelnen Umsätze ergebenden Steueransprüche und die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge und Berechtigungen nur insoweit zu berücksichtigen, als es sich bei diesen jeweils um „einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner“ i.S. von § 38 InsO handelt und insoweit keine Masseverbindlichkeit z.B. gem. § 55 Abs. 2 InsO*

Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: BFH v. 24.11.2011 – V R 13/11

- ▶ *vorliegt. ... Maßgeblich ist vielmehr, ob bei Insolvenzeröffnung der Tatbestand für die in diesem Besteuerungszeitraum vorliegenden Steueransprüche, Vorsteuerbeträge und Berichtigungen bereits vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist.“*
- ▶ *„Denn die Steuerberechnung gem. §§ 16 ff. UStG hat keine gläubigerbenachteiligende Wirkung und führt daher nicht zu einer anfechtbaren Rechtshandlung i.S. von § 129 InsO ... „*
→ Zur Zwangsverrechnung ↔ Anfechtung ↔ Aufrechnung
vgl. BFH-Urteile v. 25.7.2012 VII R 30/11, VII R 56/09, VII R 44/10, VII R 29/11. Über einen insolvenzrechtlichen Rückgewähranspruch ist nicht durch Abrechnungsbescheid i.S.d. § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden (BFH-Beschluss v. 5.9.2012 VII B 95/12).

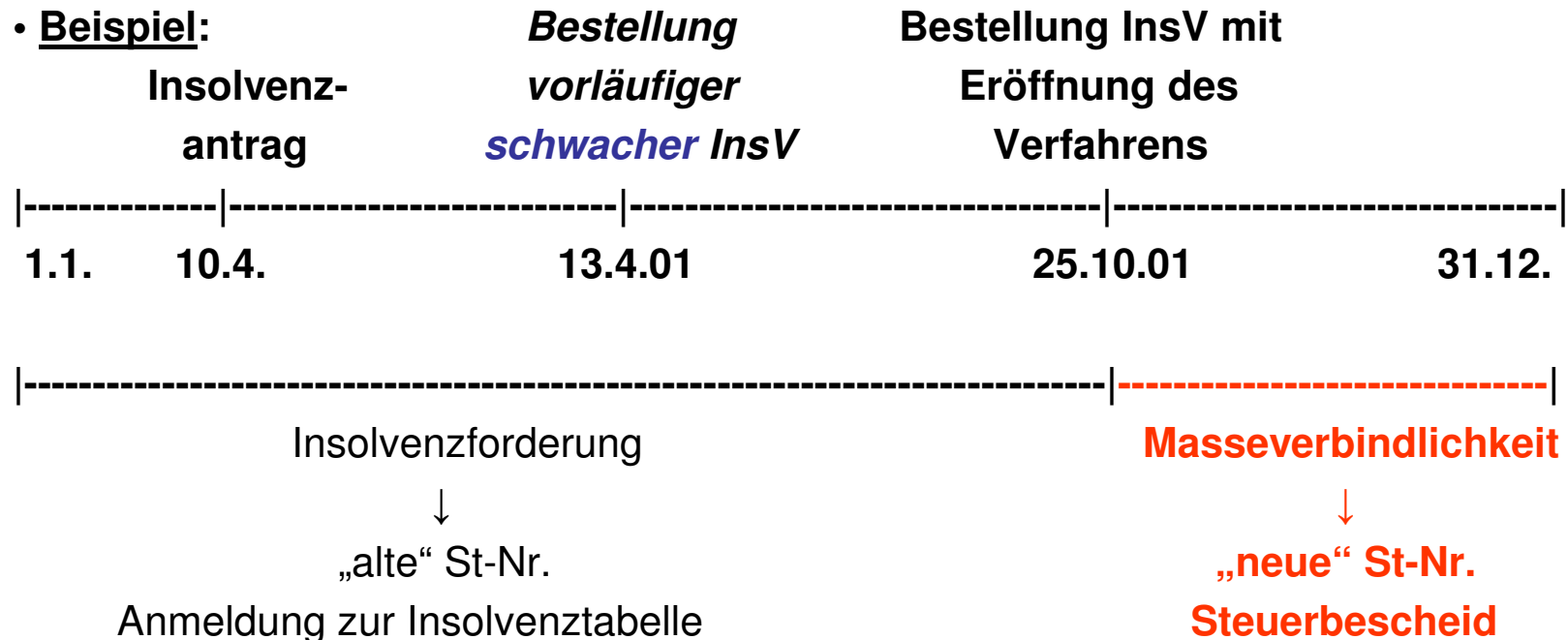
Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)

- **Haushaltsbegleitgesetz 2011, Einfügung § 55 Abs. 4 InsO:**
- **„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 Masseverbindlichkeiten.“**

Zeitliche Anwendung: Verfahren mit Antragstellung ab dem 1.1.2011 (!)

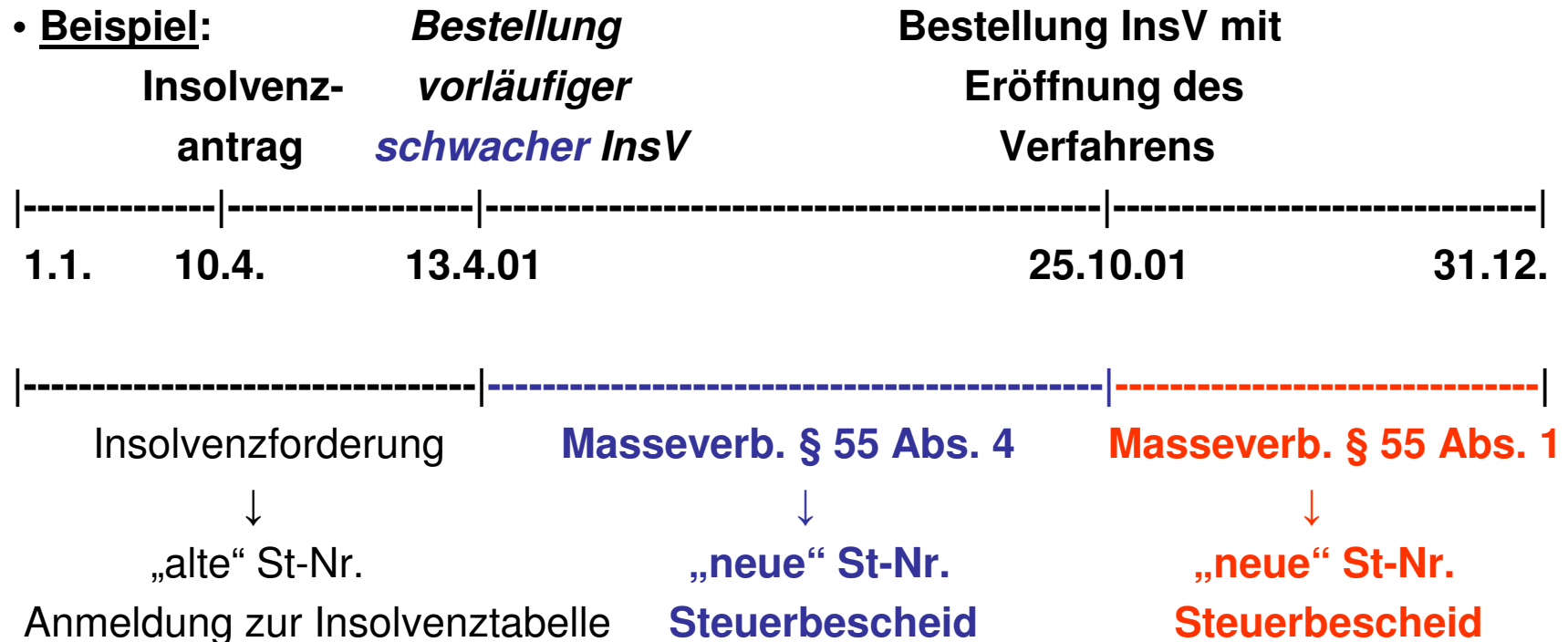
- Vgl. BT-Drucks. 17/3406 v. 26.10.2010, Beschluss BT v. 28.10.2010 (!), kein Zustimmungsgesetz nach Ansicht der Bundesregierung; a.A. z.B. das Land NRW (!)
- BR akzeptierte das Haushaltsbegleitgesetz 2011 jedenfalls am 26.11.2010; Veröffentlichung im BGBl. I 2010, S. 1885 (1893) am 14.12.2010.
- Mehrere “gescheiterte“ frühere Gesetzgebungsvorhaben (Vorläufer).
- **BMF-Schreiben v. 17.01.2012 (!); vgl. ausführlich *Uhländer*, in *W/U/S*, S. 232 ff.**

Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)



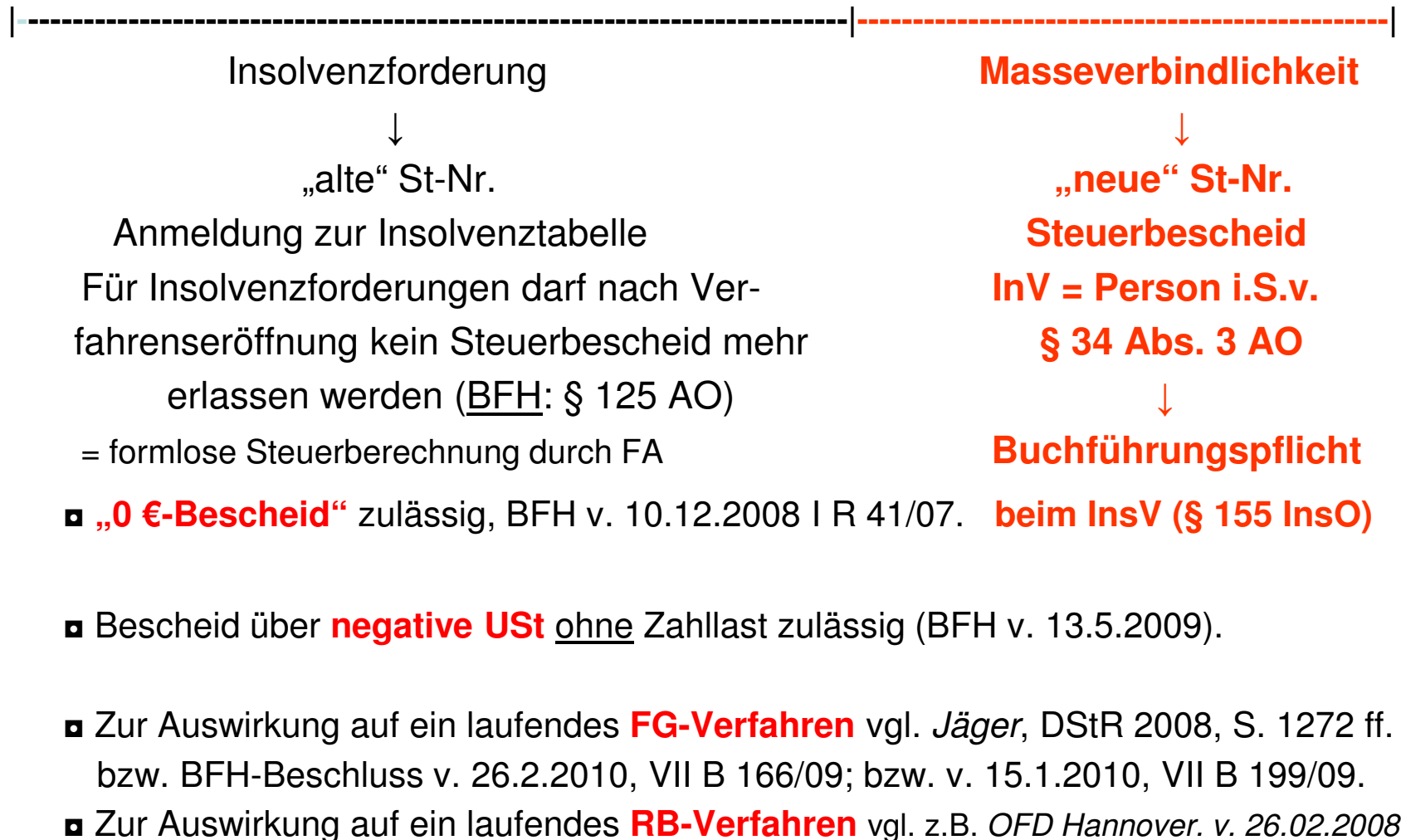
- Rechtslage **vor** der Geltung § 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (Antragstellung bis 31.12.2010)

Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)



- **Rechtslage nach Maßgabe von § 55 Abs. 4 InsO i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 (Antragstellung ab 1.1.2011)**

Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)

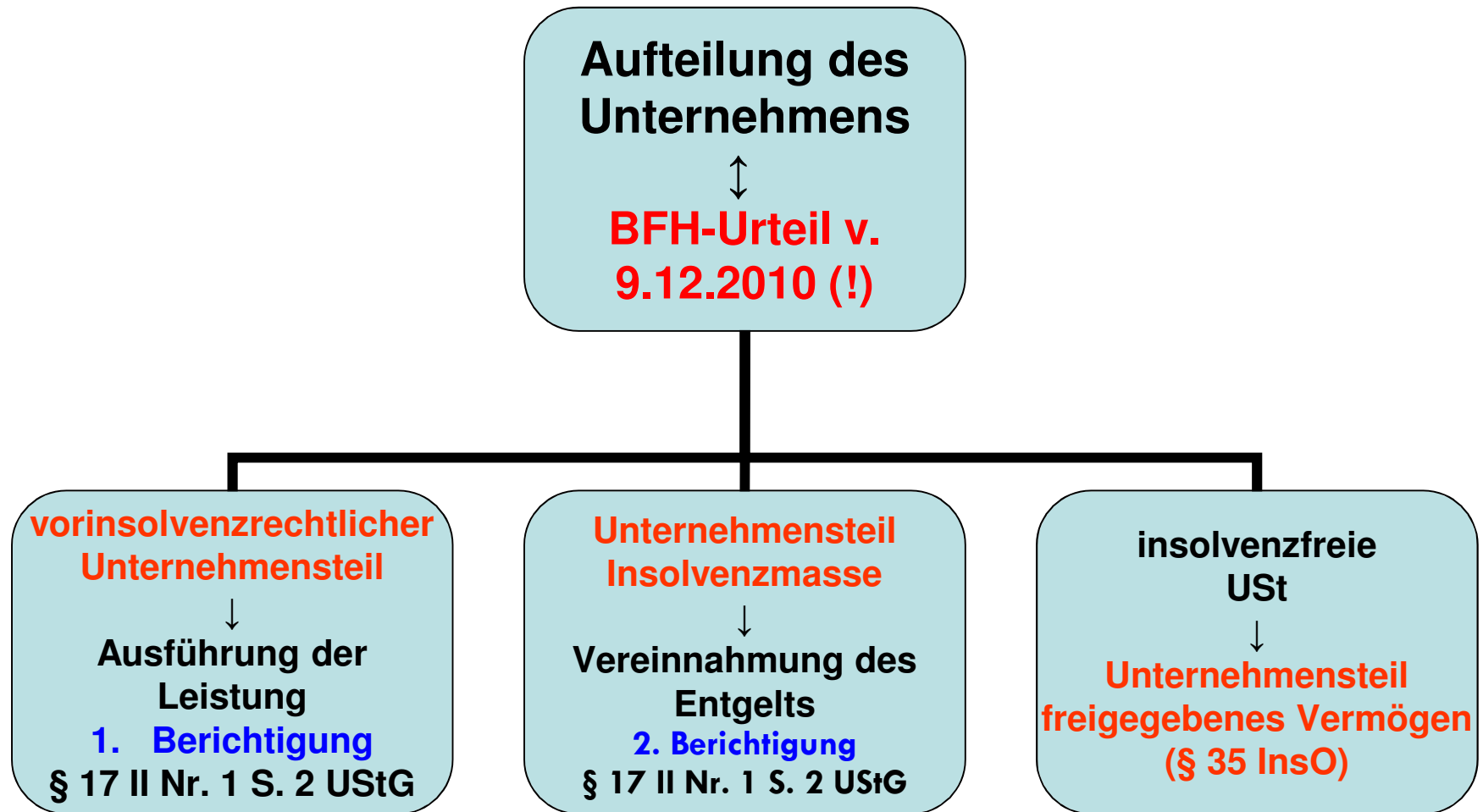


Aktuelle Problemfelder bei der Anwendung § 55 Abs. 4 InsO

Abgabe von Steuererklärungen / Steueranmeldungen

- ▶ Insolvenzschuldner (IS) bis zur Verfahrenseröffnung.
- ▶ Insolvenzverwalter (IV) ab Verfahrenseröffnung.
 - ggf. Änderung der bisherigen Festsetzung (§ 153 AO), falls Insolvenzverwalter unrichtige Erklärungen des IS erkennt.
- ▶ „Starker“ vorläufiger IV ab Bestellung (§ 55 Abs. 2 InsO).
- ▶ „Schwacher“ vorläufiger IV hat keine Mitwirkungspflicht (!)
BMF v. 17.01.2012 Tz. 34; IS selbst noch verpflichtet; so bereits auch Uhländer, in W/U/S, Insolvenzen und Steuern, 9. Auflage, 2012, S. 232; ebenso FG Düsseldorf v. 21.3.2012 – 1 V 152/12 A (U)

Aufteilung der USt als Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeiten (BFH v. 9.12.2010 u. BMF v. 9.12.2011)



Aktuelle Problemfelder bei der Anwendung § 55 Abs. 4 InsO

Problemfelder: (z.B.)

- ▶ „Einzug“ von Forderungen durch vorl. „schwachen“ Verwalter
(vgl. **BMF v. 17.01.2012 Tz. 17. u. 18. Ist- bzw. Sollbesteuerung**)
- ▶ Haftungsschuld gem. § 73 AO der OrganG von § 55 Abs. 4 InsO erfasst?
(**derzeit noch keine Stellungnahme der Finanzverwaltung**)
- ▶ Zuordnung der Vorsteuerbeträge für § 55 Abs. 4 InsO
(vgl. **BMF v. 17.01.2012 Tz. 19., soweit vorl. InV „zugestimmt hat“**)
- ▶ Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO bei der **Eigenverwaltung**?
(**m.E. vorläufiger Sachwalter nicht von § 55 Abs. 4 InsO erfasst; vgl. entsprechende Gesetzesinitiative des Bundesrats v. 15.4.2011, BR-Drucksache 127/11, S. 5 zur Ergänzung des § 55 Abs. 4 InsO, da die bisherige Fassung diese Fallgruppe nicht erfasst; Pape/Uhländer, NWB 41/2012 v. 8.10.2012, S. 3281**)

Aktuelle Problemfelder bei der Anwendung § 55 Abs. 4 InsO

Problemfelder: (z.B.)

- ▶ Anwendbarkeit des § 55 Abs. 4 InsO bei „Steuererstattungen?“
(vgl. **BMF v. 17.01.2012 Tz. 7 „nicht erfasst“**)
- ▶ Abgabe von Steuererklärungen vor Verfahrenseröffnung
(vgl. **BMF v. 17.01.2012 Tz. 34; Schuldner weiterhin verpflichtet**)
- ▶ Steuerfestsetzung gegenüber dem InV für § 55 Abs. 4 InsO
(vgl. **BMF v. 17.01.2012 Tz. 35 ff.; FG Ddorf v. 21.3.2012**)
- ▶ Rückwirkende Fälligkeit der Masseverb. § 55 Abs. 4 InsO
(**m.E. keine Rückwirkung, a.A. BMF v. 17.01.2012 Tz. 38**)

Aktuelle BFH-Entscheidung (veröffentlicht am 4.9.2013)

- BFH v. 8.8.2013 - V R 18/13:

Bestellt das Insolvenzgericht für die Organgesellschaft einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt, so endet die organisatorische Eingliederung und damit die USt-Organschaft (Änderung der Rechtsprechung)

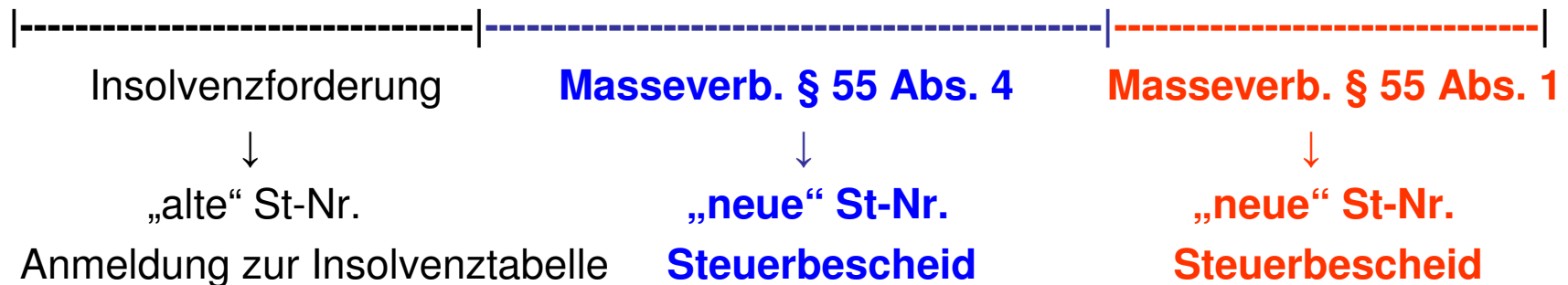
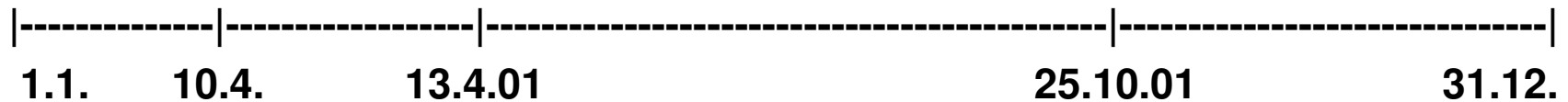
Anmerkung: Vgl. auch OFD Frankfurt v. 11.3.2013 zur bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung

Vgl. zudem BFH-Beschluss v. 11.7.2013 – XI B 41/13 zur Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen starken IV; FG M.-V. v. 11.1.2013 – 2 V 90/12; FG Berlin.-B. v. 18.3.2013 – 7 V 7279

Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)

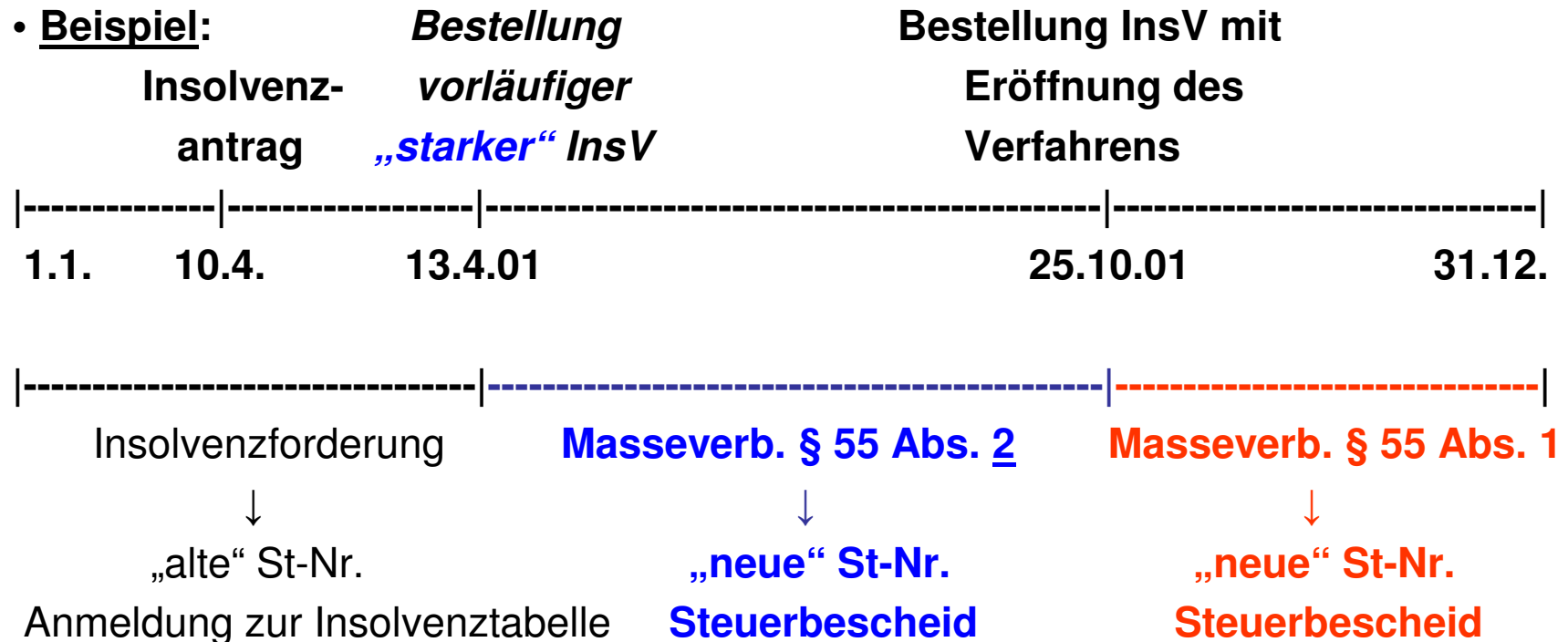
• Beispiel: **Bestellung**
 Insolvenz- **vorläufiger**
 antrag **„schwacher“ InsV**
 mit **Zustimmungs-**
vorbehalt

Bestellung InsV mit
Eröffnung des
Verfahrens



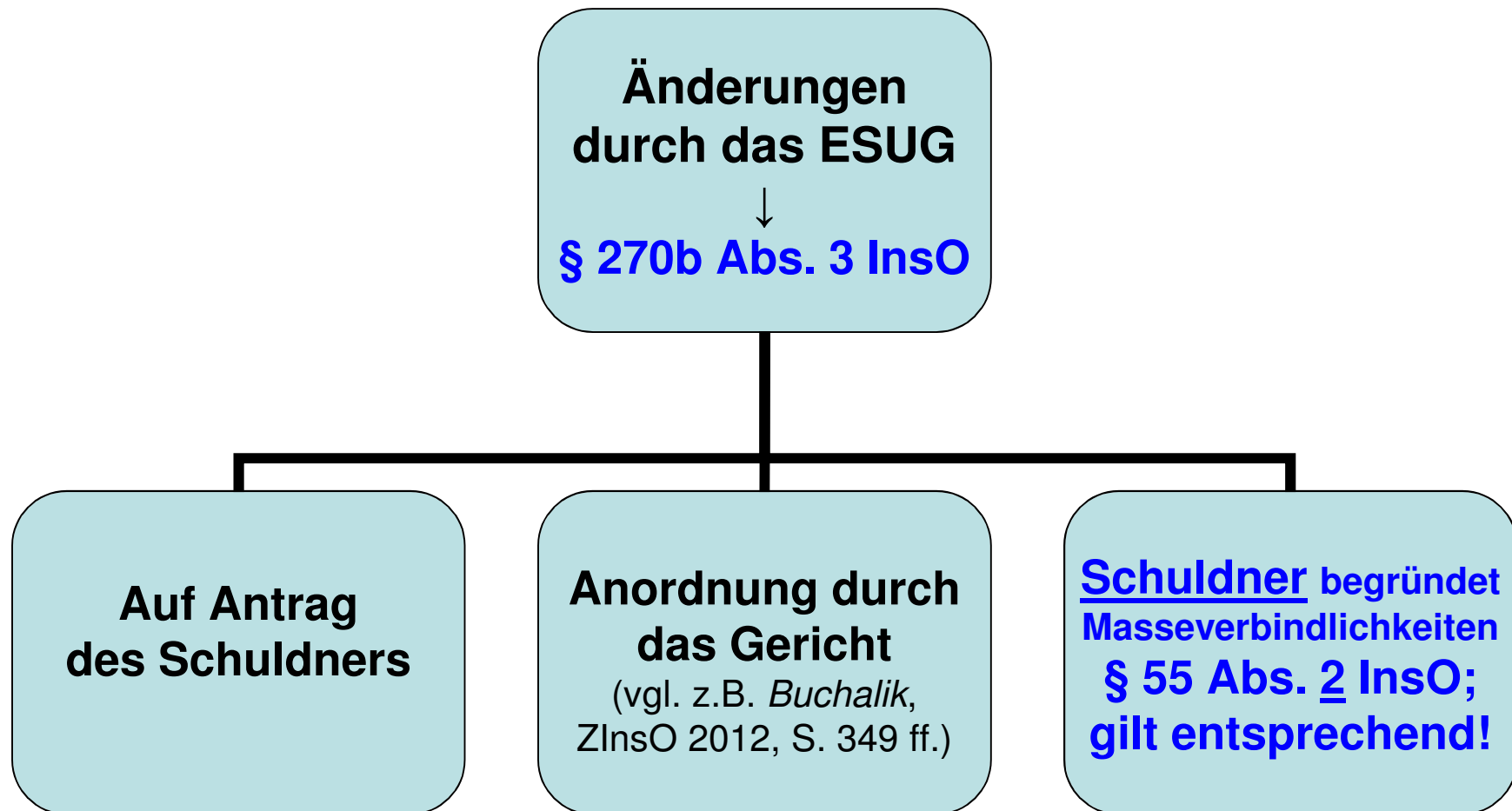
• **Mit Bestellung eines vorl. schwachen IV mit Zustimmungsvorbehalt über Vermögen der Organgesellschaft → Ende der Organschaft; vgl. BFH v. 8.8.2013 - V R 18/13 (veröffentlicht am 4.9.2013)**

Gesetzesänderung zum 1.1.2011 (§ 55 Abs. 4 InsO)



- **Leistung vor Bestellung vorl. starken IV und Forderungseinzug durch vorl. „starken“ IV; vgl. BFH v. 11.7.2013 XI B 41/13**

Besonderheit: „Schutzschirmverfahren“ (§§ 270a ff. InsO n.F.)



Rechtsprechungshinweise (Anfechtung bei USt-Organschaft)

- **BGH, Urteil v. 19.01.2012** – IX ZR 2/11: Zieht das FA in Fällen einer USt-Organschaft der Steuerschuld des Organträgers entsprechende Beträge aufgrund einer Lastschriftermächtigung vom Konto der Organgesellschaft ein, so macht es den steuerrechtlichen Haftungsanspruch aus § 73 AO gegen die Organgesellschaft geltend. Gerät diese in Insolvenz, erlangt das FA die Zahlung als deren Insolvenzgläubiger. Die Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind im Streitfall gegeben (*Rechtshandlung 1 Monat vor Antragstellung*).

- 14.10.2008 Einzug von USt-Beträgen Konto S-GmbH
AGBs: Widerspruch 6 Wochen nach Rechnungsabschluss
- 12.12.2008 Fiktion der Genehmigung gem. AGBs
- 19.12.2008 Eigenantrag der S-GmbH (USt-OrganG)
- 01.02.2009 Eröffnung Insolvenzverfahren

Rechtsprechungshinweise (Anfechtung bei USt-Organschaft)

- **BFH, Urteil v. 23.09.2009** – VII R 43/08: Bezahlt in einer **USt-Organschaft** die OrganG kurz vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen die Steuerschuld des OT, ist die Zahlung durch den InsV nur anfechtbar, wenn die Steuerforderung ggü. dem OT nicht werthaltig ist (uneinbringlich) ist.

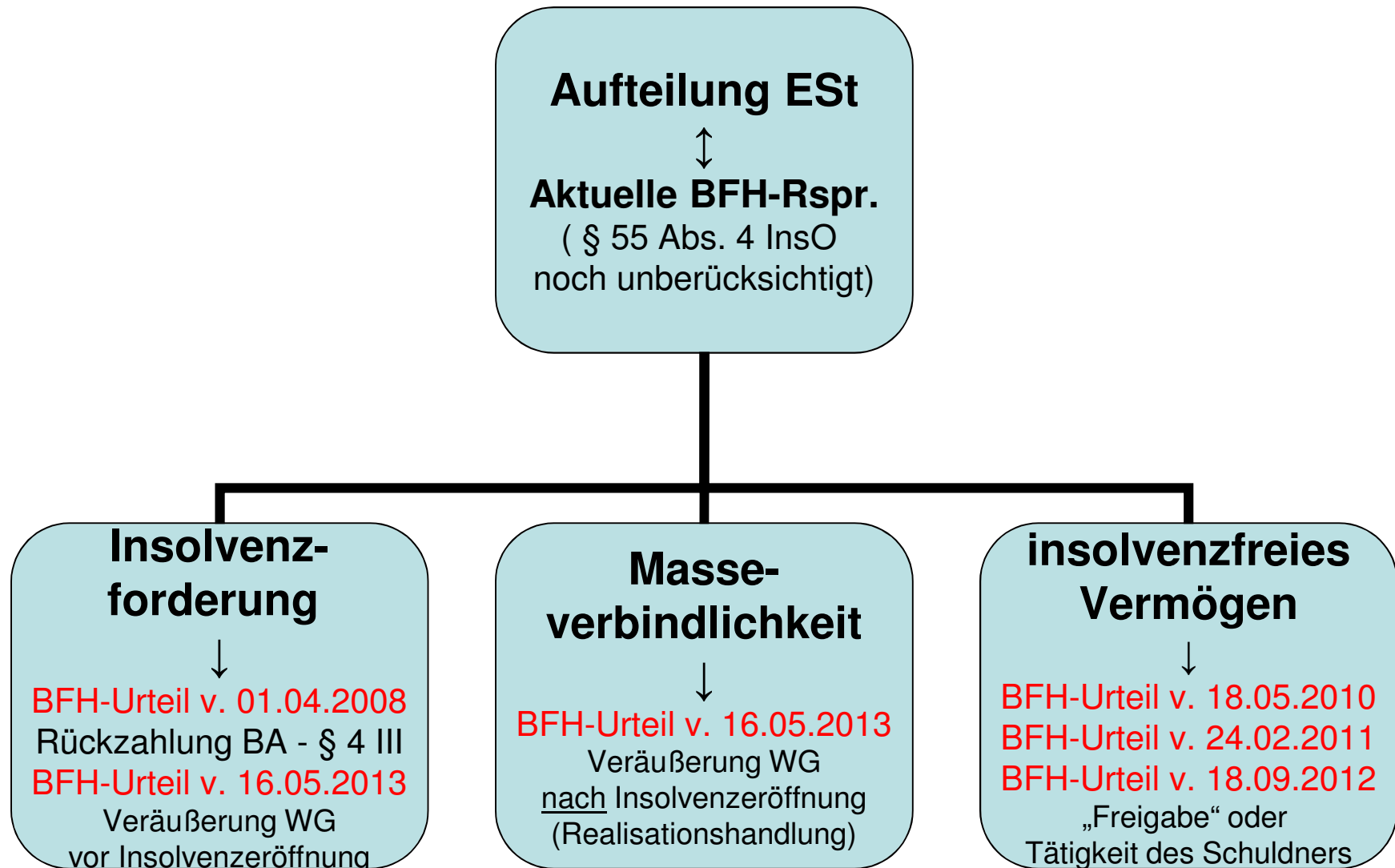
Im Innenverhältnis hat die OrganG die USt ggü. dem OT wirtschaftlich zu tragen und eine entsprechende „Verbindlichkeit“. Schuldner der USt gegenüber dem FA ist der OT. Die Zahlung der OrganG an das FA ist damit eine Zahlung auf fremde Schuld. Sie ist aber keine unentgeltliche Leistung. Die Tilgung der fremden Schulden ist daher als entgeltliche Leistung nicht nach § 134 InsO anfechtbar. Falls die Steuerforderung ggü. dem OT nicht werthaltig ist, kann eine Anfechtung in Betracht kommen.

- **Divergenz zu BGH-Urteil v. 19.01.2012 – IX ZR 2/11 (!)**
- Vgl. auch **BFH v. 14.3.2012 – XI R 28/09**, wenn OT keine Mittel.

Aktuelles Ertragsteuerrecht in Krise und Insolvenz

- **Besonderheiten PersG**
(BFH v. 3.4.2008 u. BFH v. 18.5.2010)
- **Sanierungsgewinne**
(BMF ↔ BFH v. 10.7.2010, 28.2.2012;
BFH v. 25.4.2012 zur GewSt)
- **Betriebsaufspaltung**
(BFH v. 5.6.2008; zu Darlehens-
verlusten im BV vgl. BFH v. 18.4.2102!)
- **Aufteilung der ESt**
(BFH v. 1.4.2008 X B 201/07; *Vielzahl
von FG-Rspr.!*; wichtig BFH v.
24.2.2011; BFH v. 18.9.2012; **BFH v.
16.5.2013 IV R 23/11**)
- **Insolvenzgeld ↔ § 32b EStG**
(BFH-Urteil v. 1.3.2012 – VI R 41/11)
- **Verluste i.S.d. § 17 EStG**
(**BMF v. 21.10.2010, BMF v. 8.11.2010**)
- **Wahlrecht ZVA** beim InsV (BFH
21.6.2007, BGH 24.5.2007 u. 18.11.2010;
BFH v. 30.8.2012!)
- **Wahl der Steuerklassen** (BGH v.
3.7.2008, ZInsO 2008, 976; BFH v.
27.7.2011 Recht beim Schuldner!)
- **Einkünfte InsV** (BFH v. 15.12.2010
u. 26.1.2011 zugunsten der InsV)
- **Wegfall von betriebl. Verb.
Restschuldbefreiung**
Folgen: **aktuelle Ansicht nunmehr
BMF v. 22.12.2009 (!)**

**Einkommensteuer:
Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeiten ...**



ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

□ BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11:

- 1. Die Einkommensteuerschuld, die aus der Verwertung der zur Insolvenzmasse (und zum Betriebsvermögen) gehörenden Wirtschaftsgüter resultiert, ist als sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren.**
- 2. Diese Einkommensteuerschuld ist auch dann in voller Höhe Masseverbindlichkeit, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet war und --nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös-- der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreicht, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen (Aufgabe der anderslautenden Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 29. März 1984 IV R 271/83, BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 3.).**

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

□ **BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11:**

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist **Insolvenzverwalter** über das Vermögen des A (Insolvenzschuldner). Das Regelinsolvenzverfahren wurde am 16. März 2006 eröffnet. Zur Insolvenzmasse gehört u.a. das Grundstück X, auf dem der Insolvenzschuldner ein landwirtschaftliches Unternehmen betrieben hatte. Dieses zum Betriebsvermögen gehörende Grundstück X war mit Grundpfandrechten zugunsten von Kreditinstituten belastet. **Im Einverständnis mit den Grundpfandgläubigern veräußerte der Kläger das Grundstück X --während des Insolvenzverfahrens-- freihändig durch notariell beurkundeten Vertrag vom 8. September 2006. Der Veräußerungserlös betrug 155.000 EUR.** Nach Befriedigung der absonderungsberechtigten (Grundpfand-) Gläubiger flossen der Insolvenzmasse aus diesem Verkauf am 15. Januar 2007 insgesamt **5.394 EUR** zu. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung 2006 schätzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen. Im Einzelnen ging er von einem **Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Grundstücks X (154.923 EUR)** sowie aus dem Verkauf von beweglichen Wirtschaftsgütern (10.000 EUR) in Höhe von insgesamt 164.923 EUR aus und setzte die Einkommensteuer 2006 (Streitjahr) mit Bescheid vom 7. September 2009 auf 19.020 EUR fest. Dieser wurde dem Kläger in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter bekanntgegeben.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1920 veröffentlichten Gründen statt und hob den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sowie die Einspruchsentscheidung auf.⁷ Dabei stützte es sich maßgeblich auf das unter Geltung der Konkursordnung (KO) ergangene Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. März 1984 IV R 271/83 (BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602), wonach die aus der Veräußerung eines zur Konkursmasse gehörenden und mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücks resultierende Einkommensteuer nur insoweit zu Massekosten führe, als der Veräußerungserlös zur Masse gelange. An dieser Rechtsprechung sei auch unter Geltung der Insolvenzordnung (InsO) festzuhalten. Da insgesamt nur 5.394 EUR zur Insolvenzmasse gelangt seien, und dies auch erst im Veranlagungszeitraum 2007, sei der Einkommensteuerbescheid 2006 aufzuheben gewesen.⁸ Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO).⁹ Es trägt im Wesentlichen vor, dass es sich bei der aus der Veräußerungsmaßnahme resultierenden Einkommensteuerschuld um eine sonstige Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handle, weil die Verwertung des Grundstücks X nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Insolvenzverwalter erfolgt sei.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Einkommensteuerschuld, die aus der Verwertung der zur Insolvenzmasse (und zum Betriebsvermögen) gehörenden Wirtschaftsgüter resultiert, als sonstige Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren ist, die gemäß § 53 InsO vorweg aus der Insolvenzmasse zu berichtigen ist (dazu unter 1.). Anders als das FG meint, durfte das FA diese Masseverbindlichkeit in voller Höhe durch Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat geltend machen, und zwar auch insoweit, als die Steuerfestsetzung auf der Veräußerung des mit Grundpfandrechten belasteten Grundstücks X beruht (dazu unter 2.). 1. Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid festgesetzte Steuer ist Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Sonstige Masseverbindlichkeiten i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind u.a. Verbindlichkeiten, die durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet werden, ohne zu den Kosten des Insolvenzverfahrens zu gehören. Insbesondere wegen der Art und Weise ihrer Geltendmachung und ihrer Anspruchsbefriedigung sind diese von den Insolvenzforderungen (§§ 35 Abs. 1, 38, 87, 174 ff., 187 ff. InsO) abzugrenzen. Insolvenzforderungen sind nach § 38 InsO solche Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung (z.B. § 38 der Abgabenordnung i.V.m. § 36 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 16. November 2004 VII R 75/03, BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe; in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.1.).

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Entscheidend ist, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde (BFH-Beschluss vom 1. April 2008 X B 201/07, BFH/NV 2008, 925, unter II.2.c der Gründe, m.w.N.). Der Rechtsgrund für einen (abstrakten) Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand verwirklicht wird (BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 2.b). Ob und wann ein Besteuerungstatbestand nach seiner Art und Höhe tatbestandlich verwirklicht und damit insolvenzrechtlich begründet ist, richtet sich auch im Anschluss an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 208, 296, BStBl II 2006, 193, unter II.2. der Gründe; vom 29. August 2007 IX R 4/07, BFHE 218, 435, BStBl II 2010, 145, unter III.2.b dd (1), m.w.N.; vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.). Bezogen auf die Einkommensteuer kommt es für die insolvenzrechtliche Begründung der Steuerforderung folglich darauf an, ob der einzelne (unselbständige) Besteuerungstatbestand --insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG-- vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde (so auch Urteil des Thüringer FG vom 30. November 2011 3 K 581/09, EFG 2013, 317, unter III.1.b, Revision anhängig unter Az. X R 12/12).

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist die aus der Veräußerung der beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens resultierende Einkommensteuer vom FG zu Recht als Masseverbindlichkeit qualifiziert worden. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht weder dem Grund noch der Höhe nach streitig, weshalb der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht. Dasselbe gilt für die aus der Veräußerung des Grundstücks X resultierende Einkommensteuer. Auch diese wurde als Vermögensanspruch erst nach Insolvenzeröffnung begründet.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Die aus der Veräußerung des Grundstücks X resultierende Einkommensteuer beruht auf der freihändigen Verwertungshandlung des Klägers. Der Besteuerungstatbestand wurde 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 (ständige Rechtsprechung; unter Geltung der KO wurde die daraus resultierende Einkommensteuer als Massekosten i.S. des § 58 Nr. 2 KO angesehen:....). Der erkennende Senat sieht keinen Grund, von dieser ständigen Rechtsprechung abzuweichen.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Dabei braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die Einkommensteuer aufgrund einer "Handlung" des Insolvenzverwalters (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 InsO) oder aber "in anderer Weise" (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 InsO) begründet wurde. Es ist jedenfalls eine der beiden Alternativen erfüllt, wenn man mit der vorgenannten Rechtsprechung für das insolvenzrechtliche "Begründetsein" darauf abstellt, wann und durch wen der steuerauslösende (unselbständige) Besteuerungstatbestand i.S. des § 2 Abs. 1 EStG (vollständig) verwirklicht wurde. Dies ist der maßgebliche Zeitpunkt für die Abgrenzung. Die Anknüpfung der Besteuerung an die "Realisationshandlung" gilt uneingeschränkt auch dann, wenn sie nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern der Insolvenzverwalter im Rahmen seiner Verwaltungsbefugnis nach § 80 Abs. 1 InsO vorgenommen hat.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Die vorgenannten Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn durch die Veräußerung nach Insolvenzeröffnung stille Reserven aufgedeckt werden, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sind. Im insolvenzrechtlichen Schrifttum wird demgegenüber überwiegend vertreten, dass die aus der Aufdeckung stiller Reserven resultierende Einkommensteuer nur insoweit als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren sei, als die stillen Reserven nach Insolvenzeröffnung entstanden seien; im Übrigen handle es sich um eine Insolvenzforderung (u.a. Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., S. 139 ff.; Gottwald/Frotscher, Insolvenzrechts-Handbuch, 3. Aufl., § 121 Rz 26 ff., Rz 29 f.; Onusseit/Kunz, Steuern in der Insolvenz, 2. Aufl., Rz 521 ff., m.w.N.; Uhländer in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl., Rz 1466 ff., Rz 1472; Boochs/Dauernheim, Steuerrecht in der Insolvenz, 3. Aufl., Rz 139; Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 38 Rz 73; MünchKommInsO/Ehricke, Bd. 1, 2. Aufl., § 38 Rz 81, m.w.N.; MünchKommInsO/Kling/Schüppen/Ruh, Bd. 3, 2. Aufl., Insolvenzsteuerrecht, Rz 53 ff., m.w.N.; Häsemeyer, Insolvenzrecht, 4. Aufl., Rz 23.49; Roth, Insolvenz Steuerrecht, S. 332 ff.; Onusseit, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZInsO-- 2003, 677, 680 f.; Sämisch/Adam, ZInsO 2010, 934, 937; Roth, Finanz-Rundschau 2013, 441

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Der Senat hält auch nach erneuter Würdigung der von dem insolvenzrechtlichen Schrifttum vorgebrachten Argumente an seiner bisherigen Rechtsprechung fest (vgl. u.a. BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602). Ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass die vorgenannte, zunächst zu den Regelungen der KO vertretene Auffassung nicht mit §§ 38, 55 Abs. 1 InsO vereinbar ist. Diese Auffassung stellte für die Beurteilung des insolvenzrechtlichen "Begründetseins" nicht darauf ab, wann der Besteuerungstatbestand und damit der Rechtsgrund verwirklicht wird, sondern ausschließlich auf die für die Steuerverwirklichung unmaßgebliche Entstehung des Wertzuwachses. Der Wertzuwachs unterliegt aber erst dann der Besteuerung, wenn es durch einen steuerauslösenden Tatbestand zur Gewinnrealisation kommt. Letzteres steht im Einklang mit den allgemeinen Maßstäben zur Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und (sonstiger) Masseverbindlichkeit. Danach kommt es stets auf die Verwirklichung des anspruchsbegründenden Tatbestands an (z.B. Braun/Bäuerle, Insolvenzzordnung, 5. Aufl., § 38 Rz 4; Uhlenbruck, a.a.O., § 38 Rz 26). Trennlinie zwischen sonstigen Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen ist, ob der Rechtsgrund der Entstehung der Forderung im Augenblick vor Verfahrenseröffnung bereits gelegt war. Das ist dann der Fall, wenn der anspruchsbegründende Tatbestand vor der Verfahrenseröffnung materiell-rechtlich abgeschlossen war (MünchKommInsO/Ehricke, Bd. 1, 2. Aufl., § 38 Rz 16, m.w.N.). Für Zwecke der Besteuerung können keine anderen Kriterien gelten.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Der hier vertretenen Auffassung steht auch nicht der Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 14. Oktober 2010 IX ZB 224/08 (ZInsO 2010, 2188) entgegen. In dieser Entscheidung hat sich der BGH --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht mit Abgrenzungskriterien zum insolvenzrechtlichen "Begründetsein" auseinandergesetzt. Vielmehr hat er sich mit der Befriedigungsreihenfolge bei angezeigter Masseunzulänglichkeit beschäftigt und betont, dass die Umsatzsteuer aus Verwertungserlösen nach Masseunzulänglichkeit nicht zu den erstrangig zu befriedigenden Verfahrenskosten (§ 209 Abs. 1 Nr. 1 InsO), sondern zu den zweitrangigen Neumasseverbindlichkeiten gehört.²⁷ Anders als das FG meint, durfte das FA die sonstige Masseverbindlichkeit auch in voller Höhe durch Einkommensteuerbescheid gegenüber dem Kläger als Bekanntgabeadressat geltend machen.²⁸ a) Die als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizierende (Einkommensteuer-)Forderung hat das FA zu Recht durch (Einkommen-) Steuerbescheid festgesetzt und diesen dem Kläger als Bekanntgabeadressat bekanntgegeben (BFH-Urteil in BFHE 229, 62, BStBl II 2011, 429, unter II.2. der Gründe; unter Geltung der KO: BFH-Urteil in BFHE 220, 299, BStBl II 2008, 787, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn in voller Höhe eine sonstige Masseverbindlichkeit darstellt. Die Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn ist auch dann in voller Höhe Masseverbindlichkeit, wenn das verwertete Wirtschaftsgut mit Absonderungsrechten belastet war und --nach Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger aus dem Verwertungserlös-- der (tatsächlich) zur Masse gelangte Erlös nicht ausreicht, um die aus der Verwertungshandlung resultierende Einkommensteuerforderung zu befriedigen. An der anderslautenden Rechtsprechung (BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602, unter 3.), die noch zu den Regelungen der KO ergangen ist und auf die das FG im Rahmen seiner rechtlichen Würdigung abgestellt hat, **hält der erkennende Senat unter Geltung der InsO nicht mehr fest** (so auch Gerichtsbescheid des FG Düsseldorf in EFG 2012, 544, unter II.1.b; Urteil des Niedersächsischen FG vom 19. Januar 2012 14 K 47/10, juris, unter 1.b).

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit **BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11**

- Ausgehend von dem BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602 müsste die Einkommensteuer, soweit sie den zur Masse gelangten Betrag übersteigt (Restforderung), als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen qualifiziert werden (so auch Gottwald/Frotscher, a.a.O., § 42 Rz 176). Die Rechtsmacht des Verwalters, mit Wirkung für und gegen den Schuldner zu handeln, ist gegenständlich jedoch nach § 80 Abs. 1 InsO auf die Insolvenzmasse beschränkt. Er kann ausschließlich Masseverbindlichkeiten begründen, nicht hingegen den Schuldner persönlich mit seinem insolvenzfreien Vermögen verpflichten (so auch BGH-Teilurteil vom 24. September 2009 IX ZR 234/07, ZInsO 2009, 2198, unter II.3.a aa, m.w.N.). Ist die Einkommensteuer daher bereits aus insolvenzrechtlichen Gründen insgesamt als sonstige Masseverbindlichkeit zu qualifizieren, kann es nicht darauf ankommen, in welchem Umfang der Veräußerungserlös zur Masse gelangt ist. Eine solche Einschränkung der Masseverbindlichkeit ist auch dem Wortlaut des § 55 Abs. 1 InsO nicht zu entnehmen.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Weder die Interessenlage der Beteiligten noch systematische Erwägungen rechtfertigen es, dem Verwalter über den Wortlaut des § 80 Abs. 1 InsO hinaus die Befugnis einzuräumen, den Schuldner persönlich mit seinem insolvenzfreien Vermögen zu verpflichten und nur den (tatsächlich) zur Masse gelangten Betrag der Besteuerung zu unterwerfen. Das Argument, Steuerobjekt der Einkommensteuer sei das "Einkommen", weshalb die Einkommensteuer auch nur insoweit die Qualität eines Masseanspruchs erlangen könne, als das Steuerobjekt zur Masse gelange, negiert das Schicksal der Rest-Einkommensteuerforderung. Der gleiche Einwand müsste nämlich auch für das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners gelten, denn auch dieses wurde nach der Vorwegbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger nicht bereichert. Auch greift der Hinweis des Klägers nicht durch, dass die Aufgabe der Rechtsprechung dem Ziel der Restschuldbefreiung nach § 1 Satz 2 InsO zuwiderliefe. Unabhängig davon, dass das BFH-Urteil in BFHE 141, 2, BStBl II 1984, 602 zur KO ergangen ist, die keine Restschuldbefreiung vorsah, stand allenfalls die bisherige Rechtsauffassung ab Geltung der InsO diesem Verfahrensziel der Restschuldbefreiung entgegen.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Nach seiner bisherigen Rechtsprechung hatte der Senat die Masseverpflichtung auf den zur Konkursmasse gelangten Betrag reduziert. Die restliche Steuerforderung wäre jedoch unter Geltung der InsO, wie unter II.2.b aa dargelegt, als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen zu qualifizieren. Eine solche Forderung würde aber am Restschuldbefreiungsverfahren (§ 286 ff. InsO) nicht teilnehmen können, weil sie nicht gegenüber einem Insolvenzgläubiger besteht (ebenso Uhlenbruck, a.a.O., § 286 Rz 20). Auch könnte der Schuldner von dieser Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen nicht durch ein zweites Insolvenz- und anschließendes Restschuldbefreiungsverfahren befreit werden. Zwar wäre die Forderung in einem zweiten Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung zu qualifizieren, die zur Teilnahme am Restschuldbefreiungsverfahren grundsätzlich berechtigen könnte. **Nach der gefestigten Rechtsprechung des BGH ist die Eröffnung eines zweiten Insolvenzverfahrens jedoch unzulässig, weil --ohne Freigabe von Vermögen-- wegen §§ 35 Abs. 1, 36 InsO kein weiteres insolvenzrechtlich verwertbares Vermögen vorhanden wäre** (BGH-Beschlüsse vom 18. Mai 2004 IX ZB 189/03, ZInsO 2004, 739; vom 3. Juli 2008 IX ZB 182/07, ZInsO 2008, 924; vom 9. Juni 2011 IX ZB 175/10, ZInsO 2011, 1349, unter II.2.a). **Folglich hätte der Insolvenzschuldner keine Möglichkeit, sich von der durch den Verwalter (mit Hilfe der Rechtsprechung) begründeten Steuerforderung zu befreien, was dem Ziel der Restschuldbefreiung zuwiderläuft.**

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Nach der nunmehr vertretenen Rechtsauffassung handelt es sich bei der Steuerforderung insgesamt um sonstige Masseverbindlichkeiten, so dass insoweit ein Zielkonflikt mit der Restschuldbefreiung nicht auftreten kann. Der Senat verkennt nicht, dass die Verwertung der mit Absonderungsrechten belasteten Gegenstände im allseitigen Interesse liegt und die Änderung der bisherigen Rechtsprechung die praktische Folge nach sich ziehen könnte, dass der Verwalter künftig von der Möglichkeit der Freigabe des belasteten Gegenstands Gebrauch machen wird, um die Masse nicht mit aus Steueransprüchen resultierenden Masseverbindlichkeiten zu belasten. Die Richtigkeit einer solchen Annahme unterstellt, kann dieser rein tatsächliche Gesichtspunkt gleichwohl nicht darüber hinweg helfen, dass dem Verwalter die rechtliche Befugnis zur Belastung des insolvenzfreien Vermögens mit Verbindlichkeiten fehlt.

EST: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

BFH-Urteil v. 16.5.2013 – IV R 23/11

- Sollte es wegen der geänderten Rechtsprechung vermehrt zur Freigabe der mit Absonderungsrechten belasteten Gegenstände kommen und sollte die aus ihrer Verwertung durch die absonderungsberechtigten Gläubiger resultierende Einkommensteuer als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen einzuordnen sein, läge der Grund für einen daraus resultierenden Zielkonflikt mit der Restschuldbefreiung aber --anders als der Kläger meint-- zumindest nicht in der geänderten Rechtsprechung. Anders als unter der bisherigen Rechtsprechung (s. oben, II.2.b bb (2)) wäre wegen der Freigabe des Gegenstands verwertbare Masse vorhanden, die grundsätzlich ein zweites Insolvenzverfahren rechtfertigen könnte. **Einer Restschuldbefreiung könnte dann zwar der Versagungsgrund nach § 290 Abs. 1 Nr. 3 InsO entgegenstehen. Darüber ist jedoch vorliegend nicht zu entscheiden.**
- Die Sache ist spruchreif. Zwischen den Beteiligten ist weder die Höhe des Veräußerungsgewinns noch der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung streitig. Auch der Senat geht unter Beachtung der einschlägigen Regelungen in § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 14, 16 EStG davon aus, dass die hier streitigen Veräußerungsgewinne dem Gewinn des Streitjahres 2006 hinzuzurechnen und deshalb zutreffend im angefochtenen Einkommensteuerbescheid erfasst worden sind. Angesichts dessen sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

- FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 24.2.2010 – 2 K 90/08 (Rev.), ZInsO 2010, S. 819 ff.; Az des BFH: VI R 21/10: Folgen Neuerwerb für ESt; Netto- oder Bruttoerwerb; **bestätigt durch BFH v. 24.2.2011 – VI R 21/10 (!)**

- **Sachverhalt:**
Eröffnung des vereinfachten Insolvenzverfahrens für EM u. EF. jeweils im April 2005. FA setzte mit Bescheid gegen die Treuhänderin der EF ESt aus § 19 EStG (EF) u. § 22 EStG (EM) als Masseverbindlichkeiten im Rahmen eines Aufteilungsbescheides fest, da eine ZVA erfolgte.

- **Auffassung des FG** (zustimmend *Sämisch/Adam*, ZInsO 2010, S. 938)
ESt nur dann eine Masseverbindlichkeit für Zeiträume nach Verfahrenseröffnung, soweit die Masse durch den InsV Einkünfte erzielt (§§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 80 Abs. 1 InsO). Zur Insolvenzmasse gehört gem. § 35 InsO auch der Neuerwerb. **Daraus könne jedoch nicht hergeleitet werden, dass Verbindlichkeiten, die an der Neuerwerb anknüpfen (sog. Neuverbindlichkeiten) Masseverbindlichkeiten sind.**

ESt: Abgrenzung Insolvenzforderung ↔ Masseverbindlichkeit

□ Auffassung des FG

Die Regelung des § 35 InsO benachteilige die Neugläubiger – und somit auch das FA im Streitfall – zugunsten der Masse- und Insolvenzgläubiger. Der „Bruttoerwerb“ falle in die Insolvenzmasse.

Im Streitfall beruhe der Steueranspruch auf den Handlungen der Insolvenzschuldnerin, nicht auf einem Handeln des Insolvenzverwalters. Die Arbeitskraft der Insolvenzschuldnerin gehöre, anders als die hieraus erzielten Entgelte, nicht zu der Insolvenzmasse.

Neugläubiger könnten aufgrund der Einbeziehung des Neuerwerbs in die Masse nur in das insolvenzfreie Vermögen vollstrecken bzw. in das Vermögen, welches dem Schuldner nach Beendigung des Verfahrens gehört.

„Schädliche Beteiligungserwerbe“ i.S.d. § 8c KStG

Erhalt der Verlustvorträge bei Sanierung von Unternehmen (§ 8c KStG)

- Beschluss im BT am 19.6.2009 und Zustimmung im BR 10.7.2009
- Änderung § 8c KStG durch das sog. **Bürgerentlastungsgesetz**
- **BMF-Schreiben v. 30.4.2010** (Einleitung eines förmli. Prüfungsverfahrens): **Nichtanwendung der Sanierungsklausel bis zur Entscheidung der EU; vgl. EU-Kommission v. 26.01.2011 sowie Stellungnahme: www.dstv.de sowie Pressemitteilung des BMF v. 9.3.2011 (Klage gegen Beschluss) „Suspendierung“ der Norm (vgl. § 34 Abs. 7c Satz 3 KStG n.F.); **die Nichtigkeitsklage von „D“ ist unzulässig (EuG v. 18.12.2012 T-205/11)!****



- Einfügung einer **Sanierungsklausel** in § 8c Abs. 1a KSt unter bestimmten Vor. für Anteilsübertragungen im **VZ 2008 und 2009! Wegfall der zeitl. Befristung G v. 22.12.2009; zur möglichen Verfassungswidrigkeit des § 8c KStG vgl. FG Hamburg, Beschluss v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, DStR 2011, S. 1172 ff.).**



Vgl. auch Drüen, DStR 2011, S. 289 ff. sowie OFD Münster, Vfg. v. 30.3.2010

Aktuelles Ertragsteuerrecht in Krise und Insolvenz

„Sanierungsgewinne“ ↔ HB / StB

- § 3 Nr. 66 EStG a.F. bis zum 1.1.1998, derzeit (-).
- **BFH-Urteil v. 14.07.2010 – X R 34/08** keine Billigkeitsmaßnahmen bei unternehmerbezogenen Sanierung, a.A. noch die Vorinstanz FG Köln, Urteil v. **24.4.2008 – 6 K 2488/06** (nrk.), BB 2008, 2666, wonach die Aufgabe bzw. Auflösung einer Gesellschaft für die Sanierungsggeeignetheit des Schuldenerlasses unerheblich sei! **BFH: Unternehmen darf werbende Tätigkeit nicht eingestellt haben!**
- BMF-Schreiben vom 27.3.2003; vgl. dazu BFH v. 14.7.2010 und **BFH v. 28.2.2012**
- **Problem: Ist der Sanierungserlass eine rechtswidrige EU-Beihilfe?**
-> vgl. auch EuGH v. 18.7.2013 C-6/12 sowie EuGH v. 24.1.2013 C-73/11P.
- „Ermessensreduzierung auf Null“; Unternehmensfortführung?
- Zielkonflikt mit der Insolvenzordnung
- **Zur GewSt vgl. BFH v. 25.4.2012 sowie OFD Magdeburg v. 21.3.2013!**
- Problem: Wegfall von betriebl. Verb. durch **Restschuldbefreiung**;
vgl. **BMF v. 22.12.2009** (!); *Uhländer* AO-StB 2010, S. 81-87
vgl. **OFD Münster v. 23.6.2010** (zuvor OFD MS v. 21.10.2005)
vgl. **OFD Niedersachsen v. 25.02.2010 u. 29.09.2010** zum Verfahren
→ Vgl. auch *Khan/Adam*, ZInsO 2008, S. 899 ff.; *Thouet*, ZInsO 2009, 664; *Kroniger / Korb*, BB 2008, S. 2656 ff.; *Geist*, BB 2008, S. 2658 ff.; *Gragert*, NWB 17/2011, S. 1438 ff.

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

Aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte: (z.B.)

- FG Düsseldorf v. 2.2.2011
- Sächs. FG v. 11.5.2011
- FG Düsseldorf v. 21.07.2011
- FG München v. 27.07.2011
- FG Düsseldorf v. 19.08.2011
- Thüringer FG v. 30.11.2011
- FG Meckl.-Vorp. v. 15.12.2011

EST als Masseverb.? ↔ Verkauf BV nach Eröffnung
Verzicht auf Kleinunternehmerregelung ↔ InV?
Vgl. BFH v. 20.12.2012 V R 23/11 Recht InV!

§ 15a EStG für Kdt. bei Insolvenz der KG

EST als Masseverb.? ↔ „Freigabe“ Arztpraxis

EST als Masseverb.? ↔ Verkauf PV nach Eröffnung

Folgen des BFH v. 9.12.2010 für die ESt? Rev.

Führt die Tätigkeit eines angestellten RA als InV für eine freiberufl. PersG zur Anwendung der **Abfärberegulung** des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG und damit zur Gewerblichkeit der Einkünfte insgesamt? Az. BFH: VIII R 6/12

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

Aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte: (z.B.)

- FG Düsseldorf v. 1.2.2012 Vorsatzanfechtung gegen FA gem. § 133 InsO
- FG Düsseldorf v. 9.2.2012 Vorsatzanfechtung gegen FA gem. § 133 InsO
- FG Münster v. 23.2.2012 **§ 114 FGO ↔ USt-Erstattung durch EuGH-Rspr.**
- FG Düsseldorf v. 12.3.2012 Liquidationsbesteuerung ↔ § 10d EStG? Rev.
- FG Düsseldorf v. 21.3.2012 **Besteuerungsverfahren bei § 55 Abs. 4 InsO!**
(Anmeldung des IS wirkt auch gegen IV)
- FG Münster v. 28.3.2012 Praxisabwickler StB ↔ Insolvenzverwalter
- AG Köln v. 26.3.2012 Schutzschirmverfahren ↔ Einzelermächtigung
- FG Hamburg v. 17.4.2012 A.d.V. wegen Verfassungswidrigkeit § 8c KStG?
- FG Berlin-B. v. 18.4.2012 Verfassungswidrigkeit **Mindestbest. § 10d EStG?**
- FG Münster v. 24.4.2012 **nicht abgeführte LoSt ↔ § 36 EStG? Rev.**
- FG Münster v. 26.4.2012 Aussetzung FG-Verfahren ↔ Insolvenzanfechtung

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

- FG Düsseldorf v. 6.6.2012

Haftung gem. § 13c UStG (Bank) ↔ Insolvenz

↔ Anfechtung gem. §§ 129 ff. InsO

- FG Baden-W. v. 18.7.2012

Aufrechnung § 74 AO „wegfallende“ Organschaft?

- FG Münster v. 04.09.2012

§ 15a EStG bei laufenden Verlusten + VGewinn

- FG Münster v. 04.10.2012

Wahl der getrennten VA in der Insolvenz

- FG Gotha v. 30.11.2012

**Forderungseinzug ↔ § 4 III EStG ↔ § 55 InsO?
(Veräußerung von AV vor Insolvenzeröffnung)**

- FG Köln v. 22.4.2013

**PKH-Verfahren wegen Haftungsbescheid an
Insolvenzschuldner nach Verfahrenseröffnung**

...

► Vgl. zum aktuellen Gesamtüberblick auch *Krüger*, ZInsO 2013, S. 578 ff.

Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz

Praxisrelevante Verwaltungsanweisungen:

- BMF v. 27.3.2003 „Sanierungserlass“
- BMF v. 8.9.2006 Bilanzierung bei Rangrücktritt § 5 Abs. 2a EStG
- OFD Hann. v. 7.2.2008 Kapitalkonten bei PersG ↔ § 15a EStG
- BMF v. 22.12.2009 „Sanierungserlass“ ↔ Restschuldbefreiung
- BMF v. 21.10.2010 / 08.11.2010 Verluste i.S.d. § 17 EStG ↔ MoMiG § 3c EStG
- BMF v. 9.12.2011 **Anwendung des BFH-Urteils v. 9.12.2010**
- BMF v. 17.1.2012 **Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO**
- Ländererlass v. 14.3.2012 Forderungsverzichte ↔ Schenkungsteuer?
- OFD Frankfurt v. 10.5.2012 Betriebsaufspaltung (in der Insolvenz)
- BMF v. 14.8.2012 Verzicht auf Pensionsanwartschaft ↔ v. Einlage
- BMF v. 31.1.2013 / 1.10.2013 **Besteuerungsfragen in der Insolvenz!**
- OFD Frankfurt v. 11.3.2013 **USt-Organschaft in der Insolvenz!**
- BMF v. 12.4.2013 **Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO ↔ § 17 UStG**
- FinMin NRW v. 16.5.2013 Bekanntgabe an PersG in Liquidation