

1. Jahrestagung  
des Instituts für Insolvenz- und Sanierungsrecht und  
der Düsseldorfer Vereinigung für Insolvenz- und  
Sanierungsrechte e. V.

Düsseldorf, den 21.11.2014

**Der praktische Fall:  
Steuerliche Abwicklung einer  
Insolvenzplansanierung**

Rechtsanwalt/Steuerberater

**Dr. Günter Kahlert**

White & Case  
Hamburg

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

**Dr. Jens Hageböke**

Flick Gocke Schaumburg  
Bonn

Universitätsprofessor

**Dr. Marcel Krumm**

Westfälische Wilhelms-  
Universität Münster

# Gliederung (1/2)

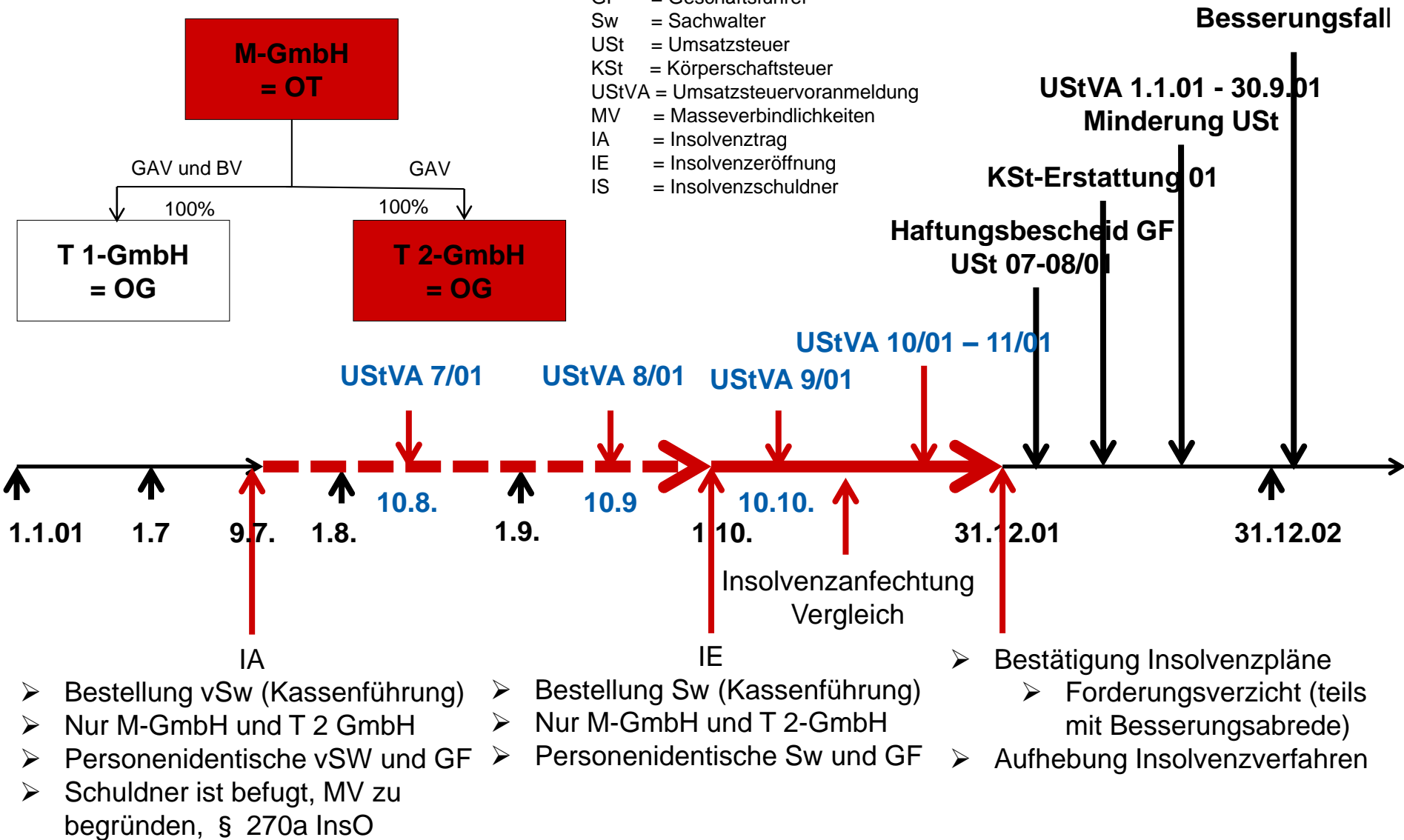
1. Sachverhalt
2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung
  1. Steuerliche Organschaften
  2. Steuerzahlungspflicht
  3. Masseverbindlichkeiten
    1. § 55 Abs. 4 InsO
    2. § 55 Abs. 2 InsO analog
    3. Beschluss des Insolvenzgerichts
3. Insolvenzverfahren
  1. Geschäftsjahr / Bilanzen
  2. Ertragsbesteuerung – Masseverbindlichkeiten
    1. Abgrenzungsfragen
    2. Sanierungsbeiträge im Insolvenzplan
    3. Sanierungserlass
    4. Sanierungserlass (Zuständigkeit)

# Gliederung (2/2)

3. Insolvenzverfahren (Fortsetzung)
  3. Umsatzbesteuerung – Masseverbindlichkeiten
    1. Vereinnahmung Alt-Forderungen
    2. Insolvenzanfechtung
    3. Vergleich über Insolvenzanfechtung
  
4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens
  1. Steuererstattungen
  2. Wiederaufleben einer Forderung nach Aufhebung
  3. Antrag auf Änderung der zur Insolvenztabelle festgestellten Steuerforderungen
  4. Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen im Insolvenzverfahren
  5. Haftungsinanspruchnahme für Steuerschulden im Rang von Insolvenzforderungen
    1. § 69 AO
    2. § 73 AO

# 1. Sachverhalt

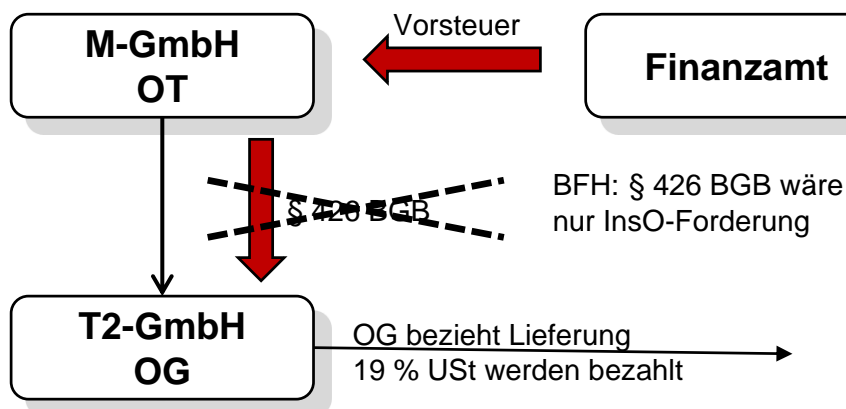
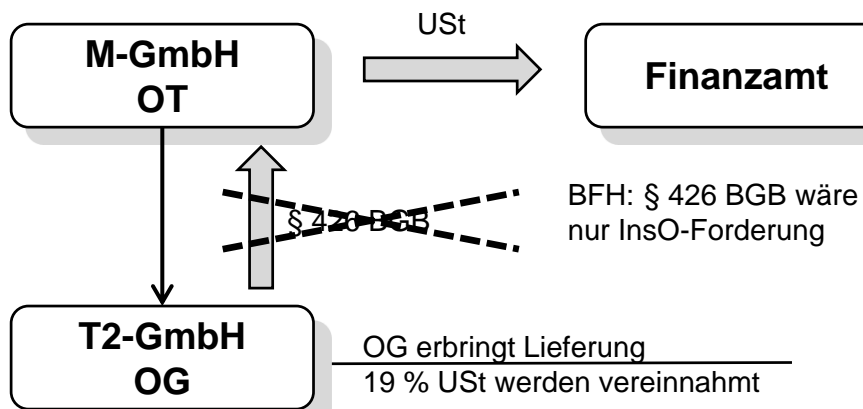
OT = Organträger  
 OG = Organgesellschaft  
 vSw = vorläufiger Sachwalter  
 GF = Geschäftsführer  
 Sw = Sachwalter  
 USt = Umsatzsteuer  
 KSt = Körperschaftsteuer  
 UStVA = Umsatzsteuervoranmeldung  
 MV = Masseverbindlichkeiten  
 IA = Insolvenztrag  
 IE = Insolvenzeröffnung  
 IS = Insolvenzschuldner



## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 1. Steuerliche Organschaften

#### 1. Umsatzsteuer



**BFH v. 19.3.2014, V B 14/14, DStR 2014, 793 (zu § 270 InsO):**

- Wird über das Vermögen der Gesellschaften das Insolvenzverfahren eröffnet und Eigenverwaltung angeordnet, unterliegen die Ausgleichsansprüche den allg. insolvenzrechtlichen Regelungen.
- Ausgleichsanspruch (analog § 426 BGB, BGH) ist bloße Insolvenzforderung und keine Masseverbindlichkeit.  
§ 55 Abs. 1 InsO:

Nr. 1: (-), da der Ausgleichsanspruch weder durch Handlung des Insolvenzverwalters noch durch Verwaltung, Verwertung oder Verteilung der Insolvenzmasse des OT/der OG begründet wurde (str., a.A. *Möhlenkamp/ Möhlenkamp*, DStR 2014, 1357).

Nr. 2: (-), da kein gegenseitiger Vertrag.

Nr. 3: (-), da die Masse nicht ungerechtfertigt bereichert

→ **Gilt m.E. auch für vorl. Eigenverwaltung (§ 270a InsO):** Umsatzsteuerliche Organschaft wird mit Anordnung der vorl. Eigenverwaltung beendet; die Gesellschaften sind jeweils für sich umsatzsteuerliche Unternehmer und damit (wieder) Steuerschuldner [a.A. noch (?) *FinVerw*; a.A. auch *Wäger* (UR 2014, 81, 91 f.), nach dem die insolvenzrechtliche Pflichtenbindung nicht für eine Beendigung der organisatorischen Eingliederung ausreichen soll; ebenso *Meyer*, EFG 2014, 607; a.A. auch *Böing*, BB 2013, 2600].

## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 1. Steuerliche Organschaften

### 2. Körperschaftsteuer

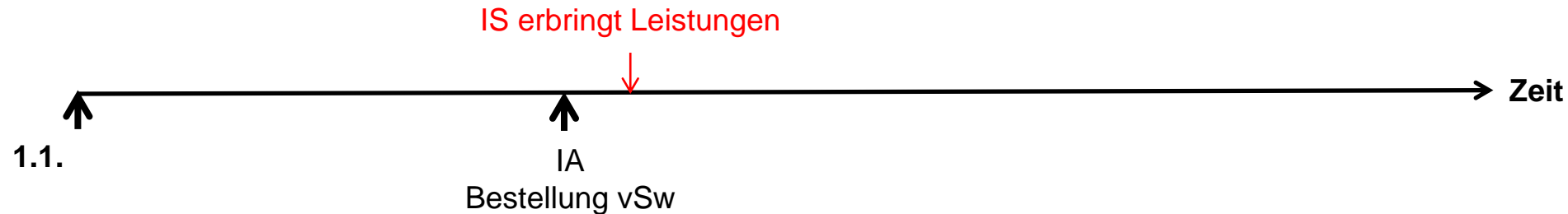
---

- Nach bisheriger h.M., FinVerw und Rspr. endet die Organschaft mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens (z.T. aber str.: Fortgeltung).
- Nach der Rspr. setzt die „finanzielle Eingliederung“ voraus, dass der OT in der Weise an der OG beteiligt ist, dass er seinen **Willen durch Mehrheitsbeschlüsse in der GV durchsetzen** kann.
  - Der BFH verwendet zum Teil unterschiedliche Formulierungen, z.B. „Finanziell muss der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt sein, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschluss in der Gesellschafterversammlung durchsetzen kann“ (BFH v. 7.7.2011, V R 53/10) oder „Nach der Rechtsprechung setzt die finanzielle Eingliederung voraus, dass der Organträger in der Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann“ (BFH v. 22.4.2010, V R 9/09).
- **Nicht abschließend geklärt ist**, ob es bei der Willensdurchsetzung per Gesellschafterbeschluss (1.) allein auf die Durchsetzungsmöglichkeit in der GV **oder** (2.) in der Gesellschaft ankommt.
- Wäre Letzteres der Fall, wäre „**finanzielle Eingliederung“ schon ab Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beendet**, da der Schuldner zur Sicherung der zukünftigen Masse verpflichtet ist; Entscheidungen, die dem Sicherungszweck des Verfahrens entgegenlaufen, dürfen nicht umgesetzt werden [so *Kahlert*, DStR 2014, 73; diesem folgend *Dötsch*, in D/P/M, § 14 KStG, Rz. 246 (Aug. 2014); zuvor zur USt *Hölzle*, DStR 2006, 1210; *Roth*, DZWIR 2009, 274; *Trinks*, UVR 2010, 12, (jeweils zum „schwachen“ Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt)].
- Zudem: Kann MG noch Gewinnabführungsanspruch durchsetzen? Antwort: Nein: (Jedenfalls) **Leistungsverweigerungsrecht** der TG, wenn AG nach § 21 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 InsO Vollstreckungsschutz angeordnet hat.

## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 2. Steuerzahlungspflicht

---



#### ➤ **Kahlert, ZIP 2012, 2089**

- Auch das Antragsverfahren der Eigenverwaltung diene der Massesicherung, die Vorrang vor der Steuerzahlungspflicht habe. Deshalb dürften gesetzliche Vertreter keine Steuerforderungen erfüllen. Eine Haftung nach § 69 AO komme mangels Pflichtverletzung nicht in Betracht.
- Demgegenüber bejaht der BFH (bislang) die Steuerzahlungspflicht im Eröffnungsverfahren. Er verneint bei der Verweigerung der Zustimmung des vIV allein das Verschulden. Deshalb ist zur Vermeidung einer Steuerhaftung des GF die Steuerzahlung bei Fälligkeit und die anschließende Insolvenzanfechtung zu erwägen. Nach dem BFH schließt eine hypothetische Insolvenzanfechtung § 69 AO nicht aus.

#### ➤ **AG Hamburg, Beschl. v. 14.7.2014 – 67b IN 196/14, ZIP 2014, 2101**

- Zahlungen an Sozialversicherungsträger und Finanzkassen seien nicht zulässig. Denn solche Zahlungen dienten nicht einmal der Betriebsfortführung.
- Zahlungen kämen auch nicht deshalb in Betracht, weil den GF andernfalls eine (Steuer-) Haftung treffen könnte und die Zahlungen nach Insolvenzeröffnung angefochten werden könnten. Denn weder sei der GF Beteiligter des Insolvenzverfahrens noch sei nach dem BGH eine Insolvenzanfechtung zweifelsfrei möglich.
- Danach würden die Rechtsunsicherheiten auf dem Rücken des GF ausgetragen

## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 3. Masseverbindlichkeiten

#### 1. § 55 Abs. 4 InsO?

---

- Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem Insolvenzschuldner im vorläufigen Insolvenzverfahren bei Eigenverwaltung (§ 270a InsO) begründet werden, fallen nach dem **Gesetzeswortlaut nicht** unter **§ 55 Abs. 4 InsO**.
- Der Insolvenzschuldner handelt weder als Insolvenzverwalter, noch handelt er mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters. Gesetz differenziert zwischen den Begriffen „(vorläufiger) Insolvenzverwalter“ und „(vorläufiger) Sachwalter“.
- Analoge Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO?
  - Hier stellt sich zum einen die Frage der Vergleichbarkeit. Die BReg war im Gesetzgebungsverfahren zum ESUG der Auffassung, dass vorl. Eigenverwaltung und vorl. Insolvenzverwaltung nicht vergleichbar seien (BReg in BT-Drs. 17/5712 v. 4.5.2011, Anlage 4, S. 67 f.):

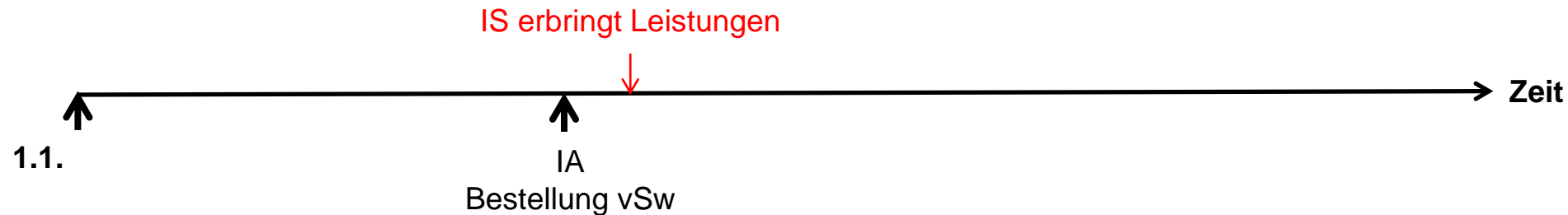
*„Der Änderungsvorschlag [sc.: des BR zur Erweiterung des § 55 Abs. 4 InsO auf das Verfahren nach § 270a InsO] würde ... die klare Systematik des Gesetzes verwässern.“*
  - Darüber mag man streiten. Diese Frage kann aber dahinstehen, da **keine planwidrige Lücke** vorliegt, Änderungsvorschlag des BR ist nicht Gesetz geworden (so wohl auch die FinVerw, vgl. *Kirch*, FM NRW, zitiert nach *Richter/Welling*, FR 2014, 747, 751).
- **Ergebnis:** § 55 Abs. 4 InsO ist im Rahmen von § 270a InsO nicht (auch nicht analog) anwendbar (vgl. z.B. *Kahlert*, ZIP 2014, 1101, 1105).



## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 3. Masseverbindlichkeiten

#### 2. § 55 Abs. 2 InsO analog



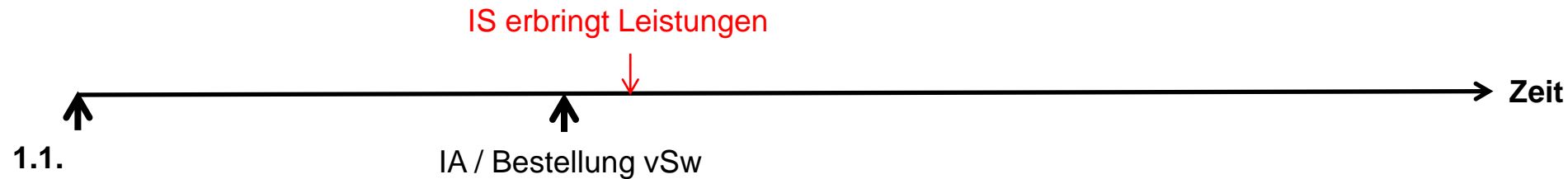
#### ➤ § 55 Abs. 2 InsO

- „Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist, gelten nach der Eröffnung des Verfahrens als Masseverbindlichkeiten.“
- **In der Praxis vertreten FA die Meinung, § 55 Abs. 2 InsO sei entsprechend auf den eigenverwaltenden Schuldner im Antragsverfahren der Eigenverwaltung anzuwenden.**
  - Dagegen spricht die Gesetzesbegründung, wonach gewissermaßen Einigkeit darüber herrscht, dass sogar die speziellen Regelungen des § 55 Abs. 4 InsO auf das Antragsverfahren der Eigenverwaltung keine Anwendung finden. Es fehlt m.E. an einer Regelungslücke.
  - Allerdings meint das AG Hamburg, Beschl. v. 14.7.2014 – 67b IN 196/14, ZIP 2014, 2101, im Zusammenhang mit der Insolvenzanfechtung: „diese Figur (gemeint ist der vorläufige starke Insolvenzverwalter) entspricht derjenigen des eigenverwaltenden Schuldners“.

## 2. Antragsverfahren der Eigenverwaltung

### 3. Masseverbindlichkeiten

#### 3. Beschluss des Insolvenzgerichts



#### ➤ **FA vertreten in der Praxis die Meinung, die vom Gericht dem Schuldner erteilte Befugnis zur Begründung von Masseverbindlichkeiten erstrecke sich auf die Steuern**

- Zwar entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.
- Jedoch ist entscheidend, ob diese Ansprüche, deren Entstehung das Insolvenzrecht nicht verhindern kann, durch den Beschluss des Insolvenzgerichts zu Masseverbindlichkeiten qualifiziert werden. Ein solcher Beschluss erfordert nach dem BGH (Urt. v. 18.7.2002 – IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625 Rz. 36), dass er die Verpflichtungen zulasten der späteren Insolvenzmasse
  - im Voraus genau festlegt und
  - diese für eine erfolgreiche Verwaltung nötig sind.
- Diese Voraussetzungen liegen m.E. nicht vor. Insbesondere sind Steuern, da sie ohne Gegenleistung sind (§ 3 Abs. 1 AO), bloße Kosten und somit für eine erfolgreiche Sanierung nicht nötig.

### 3. Insolvenzverfahren

#### 1. Geschäftsjahr / Bilanzen

---

- Handelsrechtlich entsteht durch die Verfahrenseröffnung ein Rumpf-GJ bis zur Eröffnung und ein neues 12-monatiges GJ ab Eröffnung (§ 155 Abs. 2 S. 1 InsO).
- Der Insolvenzverwalter ist verpflichtet, auf das Ende des Eröffnungsverfahrens eine Schlussbilanz und auf den Tag der Eröffnung eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.
- Das neue GJ dauert ab der Eröffnung höchstens 12 Monate (§ 240 Abs. 2 S. 2 HGB), wenn nicht wieder (bspw.) zum ursprünglichen GJ-Rhythmus gewechselt werden soll.
- Nach Auffassung des OLG Frankfurt/M. im rkr. Beschluss v. 21.5.2012, DB 2012, 2389 („Lehman Brothers Bankhaus AG“), bestätigt durch OLG Frankfurt/M. v. 1.10.2013, GmbHR 2014, 592 m. krit. Anm. *Wachter*, liegt die Zuständigkeit zur Änderung des GJ allein beim Insolvenzverwalter; dies folge aus § 80 Abs. 1 InsO (aber in der Literatur str.).
- Diese Änderung stelle keine Satzungsänderung dar; die Rückkehr zum satzungsmäßigen Geschäftsjahr setze für ihre Wirksamkeit aber die Anmeldung und die Eintragung zum HR voraus.
- Eine rückwirkende HR-Eintragung ist nach Ansicht des OLG Frankfurt/M. ausgeschlossen (u.E. zutr.). Gegen OLG Frankfurt/M. v. 1.10.2013 ist Rechtsbeschwerde beim BGH unter dem Az. II ZB 20/13 anhängig.
- Das *IDW* hat sich dieser Auffassung nunmehr in 2014 angeschlossen (*IDW RH HFA 1.012*, Externe (handelsrechtliche) Rechnungslegung im Insolvenzverfahren, IDW-FN 2014, 386, Rz. 10 (Stand 26.2.2014, ersetzt die Vorgängerfassung v. 13.6.2008, IDW-FN 2008, 331).

### 3. Insolvenzverfahren

#### 2. Ertragsbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

##### 1. Abgrenzungsfragen

---

- **Abgrenzung Insolvenzforderung / Masseverbindlichkeit bei der Körperschaftsteuer?**
  - Steuerschuldrechtliche Entstehung ist irrelevant (Konsens),
  - IV. Senat: Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes bzw. (m. E. sinn- gemäß) I. Senat: Verwirklichung des der Steuerbarkeit zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhaltes
- **Insbes.: Aufdeckung stiller Reserven infolge von Verwertungstätigkeiten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens**
  - Ausgangsfrage: Körperschaftsteuer als Masseverbindlichkeit?
  - Folgefrage: in voller Höhe, wenn der Verwertungserlös (teilweise) einem zur Absonderung berechtigten Gläubiger zufließt?  
siehe v. a. [BFH v. 16. 5. 2013, IV R 23/11](#)
- **Insbes.: Aufdeckung stiller Reserven infolge eines Realisationsvorgangs vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, aber Zufluss erst nach Eröffnung** (vgl. [FG Thüringen v. 30.11.2011, 3 K 581/09](#))

### 3. Insolvenzverfahren

#### 2. Ertragsbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

#### 2. Sanierungsbeiträge im Insolvenzplan

---

- Passivierungsvoraussetzung: Wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen!  
Fällt diese Weg → Gewinnrealisierung
- Die Wirtschaftliche Belastung entfällt **erst** (u. U. ) mit Entlastungsmaßnahmen, insbes. infolge und mit Eintritt der Gestaltungswirkungen eines Insolvenzplans  
→ KSt ist Masseverbindlichkeit, dazu Blümich/*Krumm*, EStG, § 5 Rn. 956 ff.)
- **Sanierungsbeiträge** und ihre steuerlichen Wirkungen beim Schuldner
  - **Forderungsverzicht ohne und mit Besserungsschein**
  - **Rangrücktritt**
  - **Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital**
- Sonderfragen im Falle eines **Gesellschafter-Gläubigers**
  - Betriebliche vs. gesellschaftsrechtliche Veranlassung
  - im Falle einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung → i. H. d. werthaltigen Forderungsteils erfolgt eine verdeckte Einlage (Neutralität bei Schuldner u. Ges´ter); i. H. d. wertlosen Forderungsteils Gewinn beim Schuldner / Aufwand beim Ges´ter
  - Steuerwirksamkeit des Aufwandes kann nach § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG fehlen; beachte: § 3c Abs. 2 EStG-E nach dem Zollkodexanpassungsgesetz!

### 3. Insolvenzverfahren

#### 2. Ertragsbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

#### 3. Sanierungserlass

---

- **sog. „Sanierungserlass“** (BMF v. 27.3.2003, BStBl. I 2003, 240): unter den vormaligen Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 EStG a. F. ist die Steuer zuerst zu stunden (vorrangige Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen) und schließlich zu erlassen → im Ergebnis wird auf der Grundlage der §§ 163, 222, 227 AO die Steuerfreiheit „fortgeführt“
- Sanierungserlass = **ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift**
- Grundständige Problemfelder (dazu z. B. *Seer*, FR 2014, 721 ff.):
  - **Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses?**
  - **Beihilferechtskonformität des Sanierungserlasses?**
- Anwendungsvoraussetzungen
  - **Sanierungsbedürftigkeit und –fähigkeit** des Unternehmens sowie **Sanierungseignung** des Sanierungsmaßnahme
  - Anwendung sowohl auf **betriebliche** wie auch **gesellschaftsrechtlich veranlasste Sanierungsmaßnahmen?**

### 3. Insolvenzverfahren

#### 2. Ertragsbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

#### 4. Sanierungserlass (Zuständigkeit)

---

- Mit **Urteil v. 25.4.2012, I R 24/11, DStR 2012, 1544**, hat der BFH entschieden, dass der Sanierungserlass „weder eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung noch eine allgemeine Verwaltungsvorschrift einer obersten Landesfinanzbehörde i.S. des § 184 Abs. 2 AO“ sei. Damit könne sich nach Ansicht des BFH aus dem Sanierungserlass bei der Festsetzung des GewSt-Messbetrags grundsätzlich keine Zuständigkeit des FA zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 Satz 1 AO ergeben; zuständig dafür seien die **Gemeinden** (kritisch *Hageböke/Stangl*, Ubg 2012, 598; *Stangl/Hageböke*, Ubg 2013, 299; jüngst auch *Seer*, Abschlussbericht der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, DStR-Beih. H. 42/2014, S. 117\*, 134\*).
- **Problem: Die Gemeinden sind nicht an BMF-Schreiben gebunden** (zahlr. OVG-Rspr.).
- Geplante Änderung von **§ 184 Abs. 2 AO-E** durch das **Zollkodex-AnpG-E** („JStG 2015“ – BR-Drs. 432/14 v. 26.9.2014, S. 5 und S. 35 f.): Nach § 184 Abs. 2 S. 1 AO-E schließt die  
„Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, ... auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Satz 1 ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, **der obersten Bundesfinanzbehörde** oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind“.
- Nach der RegBegr.: „Nichtanwendungsgesetz“ zu BFH I R 24/11. Folge zukünftig: Festsetzung des GewSt-Messbetrags auf Null (nach VV-Verrechnung) durch FA mit Bindungswirkung für Gemeinde?

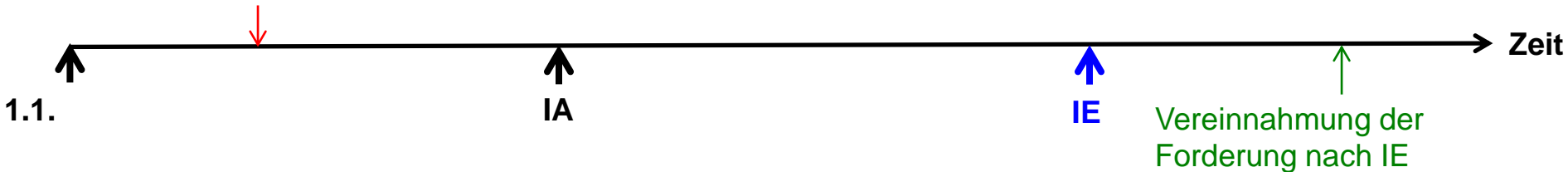
### 3. Insolvenzverfahren

#### 3. Umsatzbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

##### 1. Vereinnahmung Alt-Forderungen

IS erbringt Leistungen

Keine Vereinnahmung der Forderung vor IE



- **Ist-Versteuerung:** Der Steuertatbestand werde erst mit der Vereinnahmung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen, weshalb der vereinnahmte USt-Anteil als MV gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu beurteilen sei, BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl II 2009, 682.
- **Soll-Versteuerung:** Mit IE verliere der Schuldner wegen des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gemäß § 80 Abs. 1 InsO auf den IV die Empfangszuständigkeit für den USt-Anteil in der Forderung, weshalb die Forderung rechtlich uneinbringlich werde mit der Folge einer 1. Berichtigung. Die Vereinnahmung der Forderung (einschließlich USt-Anteil) im Insolvenzverfahren bewirkt nach dem BFH sodann eine 2. Berichtigung, die als MV zu beurteilen sei, weil die Berichtigung durch die Vereinnahmung im Insolvenzverfahren vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen werde, BFH v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl II 2011, 996, so auch BFH v. 11.7.2013, XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647; a.A. FG Berlin-Brandenburg v. 2.4.2014, 7 K 7337/12, EFG 2014, 1427 (Rev. XI R 21/14)
  - Da der Schuldner wie ein IV einem insolvenzrechtlichen Pflichtenprogramm unterliegt, finden m.E. die 1. und 2. Berichtigung Anwendung, so auch AEAO zu § 251 Tz. 9.2 und 13.2, a.A. *Jaffé/Friedrich-Vache*, MwStR 2014, 86, 91 f.

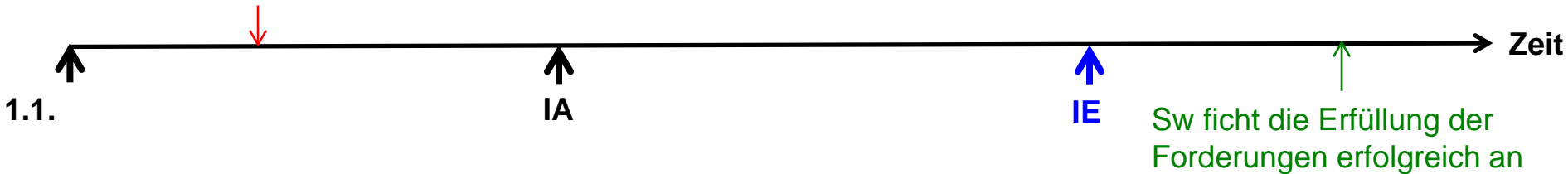


### 3. Insolvenzverfahren

#### 3. Umsatzbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

#### 2. Insolvenzanfechtung

IS macht für an ihn ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen den Vorsteuerabzug geltend und erfüllt die Forderungen



- Die Vorsteuer ist m.E. (*Kahlert*, ZIP 2012, 1433, 1434 ff.) nach dem BFH-Urt. v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996, wegen nachträglicher rechtlicher Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG als Insolvenzforderung zu berücksichtigen, weil das Anfechtungsrecht bereits mit IE entsteht.
- A.A. FG Münster, Urt. v. 17.3.2011 , 5 K 1861/07 U, juris (rechtskräftig) und die Finanzverwaltung, OFD Koblenz, Verfügung v. 23.8.2013, juris. Danach handelt es sich bei der Vorsteuersteuerberichtigung um eine MV, weil der Steuertatbestand durch die Rückzahlung nach IE vollständig verwirklicht werde.

### 3. Insolvenzverfahren

#### 3. Umsatzbesteuerung – Masseverbindlichkeiten

#### 3. Vergleich über Insolvenzanfechtung

IS macht für an ihn ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen den Vorsteuerabzug geltend und erfüllt die Forderungen



#### ➤ BFH, Urt. v. 30.11.2011 – XI R 5/09, BFH/NV 2011, 1724

- Der entgeltliche Verzicht auf das Insolvenzanfechtungsrecht ist als sonstige Leistung zu beurteilen.
- Danach bewirken ein Vergleich und eine Zahlung auf den Anfechtungsanspruch keine sonstige Leistung, so *Kahlert*, ZIP 2012, 1433, dem folgend *Waza* in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 10. Auflage 2014, Rz. 2386
- Die Meinung von *Schmittmann*, NZI 2014, 638, 641 wonach in der Einigung über den Vergleich eine sonstige Leistung liegen soll, ist in mehrfacher Hinsicht missverständlich
  - Der BFH hat nicht den Vergleich, sondern den Verzicht auf das Anfechtungsrecht als sonstige Leistung beurteilt. Der Vergleich bewirkt keinen Verzicht auf das Recht, schafft somit keinen neuen Rechtsgrund, sondern konkretisiert das zugrunde liegende Rechtsverhältnis, hier den Anfechtungsanspruch (vgl. BGH, Urt. v. 23.6.2010 – XII ZR 52/08, NJW 2010, 2652 Rz. 18).
  - Das in Bezug genommene Urteil des FG Münster, Urt. v. 17.3.2011 – 5 K 1861/07 U, juris, geht bei einem Vergleich auch nicht von einer sonstigen Leistung aus, sondern folgerichtig von der Anwendung der Berichtigungsvorschriften (§ 17 UStG) wegen einer Änderung des Entgelts. So auch *Waza*, a.a.O.

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 1. Steuererstattungen

---

- Steuererstattungen stehen dem Schuldner zu; er erlangt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis mit Aufhebung des Verfahrens wieder
- Nachtragsverteilung nach h. M. nicht möglich (vgl. nur BGH v. 10.12.2009, IX ZR 206/08); Zugriff der Gläubiger über entsprechende Bedingungen möglich.

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 2. Wiederaufleben einer Forderung nach Aufhebung

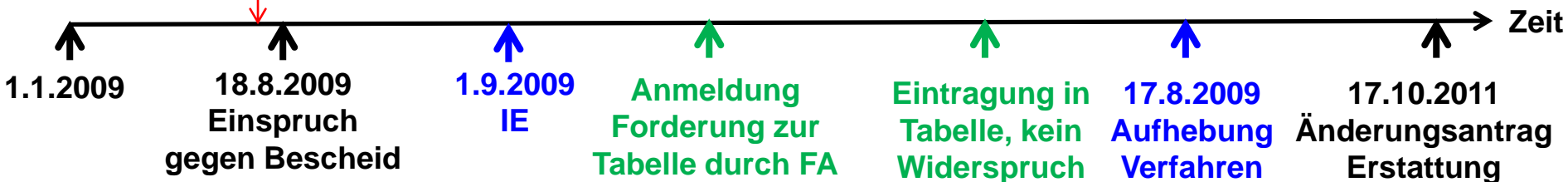
---

- Forderungsverzicht gegen Besserungsschein → mit Rechtskraft des Bestätigungsbeschlusses wird der Schuldner wirtschaftlich entlastet und die Verbindlichkeit ist nicht mehr zu passivieren
- Mit Eintritt des Besserungsfalls tritt die wirtschaftliche Belastung wieder ein → **Eintritt der auflösenden Bedingung wirkt nicht zurück!**
- **Wechselwirkung mit Sanierungserlass:** *„Bei Forderungsverzicht gegen Besserungsschein ist die auf den Sanierungsgewinn entfallende Steuer solange zu stunden, wie Zahlungen auf den Besserungsschein geleistet werden können. Während dieses Zeitraums darf auch kein Erlass ausgesprochen werden.“*

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 3. Antrag auf Änderung der zur Insolvenztabelle festgestellten Steuerforderungen

FA setzt Steuern gegen IS unter § 164 AO fest; späterer IS legt vor IE Einspruch ein

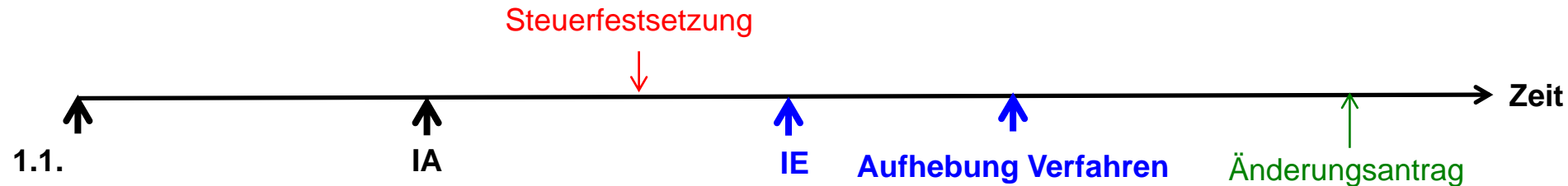


#### ➤ FG Köln, Ur. v. 8.5.2013, 10 K 3191/12 , EFG 2013, 1371, Rev. BFH I R 39/13

- Unterbrechung des Einspruchsverfahrens durch IE, § 240 ZPO.
- Keine Änderung nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) AO möglich, weil Beendigung des Einspruchsverfahrens durch widerspruchslose Eintragung der Steuerforderung in die Insolvenztabelle („Einspruch gilt als zurückgenommen“).
- Keine Änderung nach § 130 AO, weil wirksamer Steuerbescheid vor IE, so dass kein Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 InsO erforderlich (entgegen Rechtsprechung des V. Senats des BFH). So bereits *Kahlert/Onusseit*, DStR 2012, 334, 335 unter 3.
- Keine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO, weil Vorbehalt der Nachprüfung mit widerspruchsloser Eintragung der Forderung in Tabelle seine Wirkung verliert.
- Keine Änderung gemäß §§ 579, 580 ZPO (Nichtigkeits- oder Restitutionsklage).

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 4. Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen im Insolvenzverfahren



- § 259 Abs. 1 Satz 2 InsO: „Der Schuldner erhält das Recht zurück, über die Insolvenzmasse frei zu verfügen.“ Deshalb (vgl. AEAO zu § 251 AO, Tz. 14)
  - sind Steuerbescheide an den Steuerpflichtigen zu richten und diesem bekannt zu geben.
  - hat für das Jahr der Aufhebung des Insolvenzverfahrens nur eine einheitliche Steuerfestsetzung (z.B. Körperschaftsteuer) zu erfolgen, in der sowohl der Zeitraum nach Insolvenzeröffnung bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens als auch der Zeitraum nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens bis zum Schluss des Geschäftsjahres zusammengefasst werden.
- Danach ist der Schuldner nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens auch befugt, Steuerfestsetzungen, die den Zeitraum bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens betreffen, zu ändern, soweit dies verfahrensrechtlich zulässig und materiell-rechtlich zutreffend ist.
  - Das kann insbesondere ein im Insolvenzverfahren angenommenes Fortbestehen einer Organschaft betreffen, woraus sich Steuererstattungsansprüche ergeben könnten.

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 5. Haftungsinanspruchnahme für Steuerschulden im Rang von Insolvenzforderungen

#### 1. 69 AO

---

- Nach bisheriger Auffassung des BFH besteht bislang grundsätzlich eine Steuerzahlungspflicht im Eröffnungsverfahren mit vIV (s.o.). Er verneint bisher bei der Verweigerung der Zustimmung des vIV mit Zustimmungsvorbehalt allein das Verschulden des GF (BFH, BFH/NV 2010, 1120).
- Ob hieran angesichts der neueren Rspr. zur Massesicherungspflicht des vIV festgehalten werden kann, ist fraglich [BFH v. 8.8.2013, V R 18/13, BFH/NV 2013, 1747 (hierzu Nichtanwendungserlass: BMF, BStBl. I 2014, 820); bestätigt durch BFH v. 3.7.2014, V R 32/13, DStR 2014, 2020].
- Ob Zahlungsverpflichtungen im Eröffnungsverfahren mit vorl. Eigenverwaltung weiter bestehen, ist höchstrichterlich ungeklärt (obwohl FG Köln v. 25.2.2014, NZI 2014, 627, zu LSt-Haftung gem. § 69 AO bei vIV mit Zustimmungsvorbehalt Revision wg. grds. Bedeutung zugelassen hatte, wurde – soweit ersichtlich – keine Revision beim BFH eingelegt).
- Zwar gibt es gute Gründe, dass im Hinblick auf die Pflicht zur Sicherung auf die zukünftige Insolvenzmasse keine Zahlungsverpflichtungen mehr bestehen (vgl. *Kahlert*, ZIP 2012, 2089; diesem folgend *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545). Aus **Vorsichtsgründen** wird aber in der Literatur empfohlen, im Verfahren der vorl. Eigenverwaltung die Steuern unter Vorbehalt zu zahlen und später **anzufechten** (so z.B. *Kahlert*, ZIP 2012, 2089, 2091 f.; *Jaffé/Friedrich-Vache*, MwStR 2014, 86, 91; *Lau*, DB 2014, 1417, 1421; beachte jedoch AG Hamburg v. 14.7.2014, ZIP 2014, 2101).
- Regelung im Insolvenzplan, da GF aus Sicht des Unternehmens Dritter (nach BFH v. 15.5.2013, BFH/NV 2013, 1543, bleibt Haftung nach § 69 AO auch dann bestehen, wenn das FA einem Sanierungsplan bei InsO der Gesellschaft zugestimmt hat)? Verbindliche Auskunft nach § 89 AO? Bei D&O-Versicherung besteht m.E. Auskunftsinteresse der Gesellschaft.

## 4. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens

### 5. Haftungsanspruchnahme für Steuerschulden im Rang von Insolvenzforderungen

#### 2. 73 AO

---

- Nach § 73 S. 1 AO haftet eine „Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist“. Nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO „kann“ durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner) (Ermessen).
- Haftungsrisiko nach § 73 AO kann bspw. auch Verkauf der (ehem.) OG behindern. **Aber:** Die ehemalige OG haftet nach dem **Verursacherprinzip** nur für Steuern (des ehem. OT), die sie selbst verursacht hat (h.M.; so auch aktuell VG Gelsenkirchen v. 10.11.2014, 2 K 2825/12 u.a., GewSt-Haftungsverfahren der Städte Essen und Bochum für GewSt-Schulden der Arcandor AG i.I.
- Str., ob Haftungsbegrenzung auf der Tatbestandsebene erfolgen muss (m.E. zutr.) oder erst auf der Ermessensebene.
- **Regelung im Insolvenzplan der OG?** Nach Auffassung des BGH ist der Haftungsanspruch abstrakt mit Verwirklichung des Haftungstatbestands materiell entstanden (BGH v. 19.1.2012, IX ZR 2/11, DB 2012, 399). Bei Regelung im Insolvenzplan, dass keine Haftungsanspruchnahme der OG erfolgen soll, kann Haftungsanspruch wg. § 254 Abs. 1 S. 1 InsO nicht mehr geltend gemacht werden (s. AEAO zu § 251 AO, Tz. 11 „Insolvenzplan“).
- Die Legitimationsermächtigung des Fiskus hierzu (mit vorweggenommener Zukunftsbindung) ergibt sich aus § 217 InsO (vgl. *Krumm*, Steuervollzug und formelle Insolvenz, 2009, S. 191).



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 für Ihre Aufmerksamkeit**

Rechtsanwalt/Steuerberater

**Dr. Günter Kahlert**

White & Case

Valentinskamp 70

20355 Hamburg

guenter.kahlert@whitecase.com

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

**Dr. Jens Hageböke**

Flick Gocke Schaumburg

Johanna-Kinkel-Straße 2-4

53175 Bonn

jens.hageboeke@fgs.de

Universitätsprofessor

**Dr. Marcel Krumm**

Westfälische Wilhelms-

Universität Münster

marcel.krumm@uni-muenster.de