

Arbeitskreis für Insolvenzwesen Köln
Bericht über die Veranstaltung am 7. April 2015, 18.30 Uhr

Rechtsanwalt Johannes Klefisch/Professor Dr. Jens M. Schmittmann, Aachen/Essen

**Umsetzung der Rechtsprechung des BFH in der Insolvenzpraxis:
best practice bei unklarer Rechtslage**

I. Einführung

Das Insolvenz- und Steuerrecht sind in Deutschland kaum kodifiziert, sondern im Wesentlichen das Ergebnis einer komplexen Gemengelage zwischen wenigen Vorschriften wie § 155 InsO und § 251 AO einerseits und der Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte andererseits.

Gegenstand der Veranstaltung waren verschiedene jüngere Entscheidungen des BFH sowie der Finanzgerichte, die kontrovers diskutiert worden sind.

II. Themenfelder

Die Referenten haben sich mit den Themenfeldern (1.) Umsatzsteuer, (2.) Sanierungsgewinn und (3.) Besteuerung von Gewinnen nach Insolvenzeröffnung befasst:

1. Umsatzsteuer

Im Rahmen der Umsatzsteuer standen die Themen (a) Umsatzsteuer und Forderungseinzug sowie (b) Organschaft und Umsatzsteuer im Fokus.

a) Umsatzsteuer und Forderungseinzug

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, ZIP 2011, 782 ff. = EWiR 2011, 323 f. [Mitlehner]; vgl. kritisch: Schmittmann, ZIP 2011, 1125 ff.) gilt für den Forderungseinzug nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens hinsichtlich von „Altforderungen“ folgendes:

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

Der BFH (Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13, ZIP 2014, 2451 ff. = EWiR 2015, 19 f. [Schmittmann]) hat entschieden, dass Verbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO nur im Rahmen der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet werden. Für umsatzsteuerrechtliche Verbindlichkeiten ist dabei auf die Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter abzustellen.

Bestellt das Insolvenzgericht einen vorläufigen Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt und mit Recht zum Forderungseinzug, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug für die Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht oder bezogen hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu berichtigen. Gleiches gilt für den Steuerbetrag und den Vorsteuerabzug aus Leistungen, die das Unternehmen danach bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens erbringt oder bezieht.

Gegenstand der Veranstaltung waren darüber hinaus auch die umsatzsteuerlichen Konsequenzen einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung (vgl. OFD Koblenz, Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG aufgrund der insolvenzrechtlichen Anfechtung von Zahlungen des Insolvenzschuldners an seine Gläubiger, Kurzinformation vom 23. August 2013 – S 0550 A – St 34 1 DStR 2014, 535 f.; *Schmittmann*, Steuerrechtliche Folgen einer Insolvenzanfechtung, NZI 2014, 638 ff.).

b) Organschaft und Umsatzsteuer

Der BFH hat in jüngster Zeit in drei unterschiedlichen Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft Stellung genommen und dabei zum Teil seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben.

Die umsatzsteuerliche Organschaft endet nunmehr nicht erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder Bestellung eines sog. „starken“ vorläufigen Insolvenzverwalters, sondern bereits mit der Bestellung eines „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters. Der Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG entsteht mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt. Endet zugleich die Organschaft, richtet sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch für Leistungsbezüge der Organgesellschaft, die unbezahlt geblieben sind, gegen den bisherigen Organträger (so BFH, Urteil vom 13. August 2013 – V R 18/13, ZIP 2013, 1773 ff. = EWiR 2013, 619 f. [*Onusseit*]; vgl. *Marchal/Oldiges*, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch bei Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters, DStR 2013, 2211 ff.; *Schmittmann*, Die umsatzsteuerliche Organschaft im Europa- und Insolvenzrecht, StuB 2013, 706 f.).

Nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 19. März 2014 – V B 14/14, ZIP 2014, 889 ff. = EWiR 2014, 329 f. [*Debus/Elpers*]) ist ernstlich zweifelhaft, ob die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Unternehmen durch die umsatzsteuerliche Organschaft nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fortbesteht. Dies gilt gleichermaßen für die Insolvenzeröffnung beim Organträger wie auch bei der Organgesellschaft.

Der BFH (Urteil vom 26. August 2014 – VII R 16/13, ZIP 2014, 2404 ff. mit Anm. *Kahlert*) hat entschieden, dass ein Organträger verpflichtet ist, einen Erstattungsanspruch, der aus der Organschaft resultiert, an die Organgesellschaft weiterzuleiten. Der Organträger ist daher nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) gehindert, einen Erstattungsanspruch gegen die Finanzverwaltung geltend zu machen, wenn der Organträger eine Zahlung erbracht hat, die vom Insolvenzverwalter der Organgesellschaft bereits erfolgreich angefochten worden ist, da ohne diese Anfechtung der Organträger keinen Anspruch gegen die Finanzverwaltung hätte.

2. Ertragsteuerliche Fragen

(a) Behandlung von Sanierungsgewinnen

Derzeit steht in Streit, ob der „Sanierungserlass“ des BMF (Schreiben vom 27. März 2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. 2003, 240 ff. = ZIP 2003, 690 ff.) wirksam ist.

Das FG Sachsen (Urteil vom 24. April 2013 – 1 K 795/12, ZIP 2012, 2274 f.) hat dazu entschieden, dass die Verwaltungsanweisung nicht anwendbar ist, da der Gesetzgeber ausdrücklich die Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a. F. aufgehoben hat und es dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung widerspricht, die aufgehobene Regelung „unter dem Mantel der Billigkeit“ wieder einzuführen.

Der BFH (Urteil vom 12. Dezember 2013 – X R 39/10, ZIP 2014, 638 ff. = EWiR 2014, 255 f. [Schmittmann]) hat offengelassen, ob die möglichen Billigkeitsmaßnahmen der Finanzverwaltung im Schreiben des BMF vom 27. März 2003 gemessen an der Intention des Gesetzgebers zu weit reichen. Ein Unternehmen könne auch dann sanierungsbedürftig sein, wenn die unternehmerische Krise durch eine Krise im privaten Bereich, z. B. einem zu hohen durch Entnahme aus dem Betrieb finanzierten Lebensstandard, verstärkt wird.

Im Bereich der Steuerberaterhaftung hat der BGH (Urteil vom 13. März 2014 – IX ZR 23/10, ZIP 2014, 882 ff. = EWiR 2014, 323 f. [Anzinger]) die Wirksamkeit des Erlasses vom 27. März 2003 offengelassen, sogleich aber darauf hingewiesen, dass ein Steuerberater sich schadensersatzpflichtig machen kann, wenn er es pflichtwidrig unterlässt, seinen Mandanten darauf hinzuweisen, dass dieser gegebenenfalls einen Anspruch auf eine steuerliche Sonderbehandlung nach dem Sanierungserlass hat.

(b) Behandlung von Gewinnen nach Verfahrenseröffnung

Für Gewinne nach Verfahrenseröffnung hat der BFH (Beschluss vom 18. Dezember 2014 – X ZB 89/14, ZIP 2015, 389 ff.) entschieden, dass Masseverbindlichkeiten nicht deshalb ausscheiden, weil die Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft nicht an die Insolvenzmasse geflossen sind. Der Insolvenzverwalter könne den Schuldner nicht persönlich mit seinem insolvenzfremden Vermögen verpflichten. Letzteres wäre die Konsequenz, wenn die Einkommensteuer auf Handlung des Insolvenzverwalters nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Masseverbindlichkeiten seien.

Herr Rechtsanwalt Klefisch berichtete sodann über einen derzeit beim FG Köln anhängigen Rechtsstreit, in dem Gläubiger einem außergerichtlichen Vergleich zugestimmt hätten und die Finanzverwaltung den beantragten Erlass der Einkommensteuer aus Sanierungsgewinn unter Hinweis auf BFH (Urteil vom 14. Juli 2010 – X R 34/08) abgelehnt hätte, da die Konstellation weder im Sanierungserlass noch im Schreiben vom 22. Dezember 2009 geregelt sei.

III. Diskussion

Die Teilnehmer diskutierten sodann nach den Ausführungen der Referenten praktische Einzelfragen:

1. Umsatzsteuer und Forderungseinzug

Hinsichtlich der Umsatzsteuer durch Insolvenzanfechtung geltend gemachte insolvenzanfechtungsrechtliche Rückgewähransprüche bestand die allgemeine Auffassung darin, dass der Verfügung der OFD Koblenz (DStR 2014, 535 f.) zu folgen sei, so dass eine erfolgreiche Insolvenzanfechtung gegen Zahlungsempfänger, die eine umsatzsteuerbelastete Lieferung oder sonstige Leistung erbracht haben, im Falle der Rückzahlung zu einer Umsatzsteuerschuld auf

der Ebene von Masseverbindlichkeiten im Rang von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt. Aus Haftungsgründen sei es daher anzuraten, in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der Rückgewähranspruch befriedigt wird, eine entsprechende Voranmeldung bei der Finanzverwaltung abzugeben und den sich ergebenden Betrag als Masseverbindlichkeit zu zahlen, sofern Masseunzulänglichkeit nicht besteht.

Hinsichtlich des Forderungseinzugs im vorläufigen Insolvenzverfahren ist die Frage der Anwendbarkeit der Entscheidung des BFH (Urteil vom 24. September 2014 – V R 46/13) ungeklärt. Im Hinblick darauf, dass die Entscheidung bislang im BStBl. nicht veröffentlicht ist, kann mit guten Gründen vertreten werden, dass sie nicht allgemein anzuwenden ist. Grundsätzlich gelten Gerichtsentscheidungen immer nur zwischen den beteiligten Parteien („inter partes“).

Soweit die Auffassung geäußert worden ist, dass der Insolvenzverwalter zur Vermeidung einer steuerrechtlichen Haftung gemäß §§ 34, 69 AO die Entscheidung sofort anwenden solle, wurde vor einem „vorausseilendem Gehorsam“ des Insolvenzverwalters gewarnt. Darüber hinaus bestehe auch das Risiko, dass durch die vorzeitige Anwendung dieser Rechtsprechung ein Schaden bei den Insolvenzgläubigern, die über eine Forderung gemäß § 38 InsO verfügen, entsteht, da durch die Befriedigung von Masseverbindlichkeiten die Verteilungsmasse geschmälert werde. Auch wenn das Risiko, dass ein einzelner Insolvenzgläubiger diesen Quotenverschlechterungsschaden geltend mache, gering sei, so müsse der Insolvenzverwalter um eine objektive Amtsführung bemüht sein, insbesondere weil das Insolvenzverfahren gemäß § 1 Satz 1 InsO der gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung diene. Es sei daher nicht angängig, die Entscheidung in laufenden Verfahren anzuwenden, ohne dass dies von der Finanzverwaltung ausdrücklich gefordert werde.

In diesem Zusammenhang wurde auch darauf hingewiesen, dass eine steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit gemäß § 370 Abs. 1 AO jedenfalls dann ausscheide, wenn der Insolvenzverwalter – unabhängig davon, ob es den gewöhnlichen Forderungseinzug oder die Geltendmachung des insolvenzanfechtungsrechtlichen rechtlichen Rückgewähranspruchs angehe – dem Finanzamt gegenüber den Sachverhalt in einem Begleitschreiben zur Umsatzsteuervoranmeldung offenlege. Dann könne die Finanzverwaltung noch immer entscheiden, ob sie den Angaben des Insolvenzverwalters folgt oder gegebenenfalls einen abweichenden Bescheid erlässt, der dann seinerseits Gegenstand eines Einspruchs- bzw. Klageverfahrens sein kann.

In Bezug auf die umsatzsteuerliche Organschaft wurde herausgestellt, dass die Finanzverwaltung sich durch ein möglichst frühes Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft die Möglichkeit verschaffe, im Insolvenzverfahren über das Vermögen der Organgesellschaft gemäß § 55 Abs. 4 InsO Masseverbindlichkeiten zu generieren. Dies entspreche nicht dem Interesse der Gläubiger der Organgesellschaft, sei aber im Ergebnis wohl dogmatisch konsequent, da jedenfalls mit Bestellung eines – wenn auch schwachen – vorläufigen Insolvenzverwalters die Möglichkeit der wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers beendet sei.

Es wurde die Frage aufgeworfen, ob dies auch in Fällen eines Schutzschirmverfahrens bzw. einer Eigenverwaltung gelte. Dazu wurde allgemein die Auffassung vertreten, dass die umsatzsteuerliche Organschaft nur im Falle der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen beendet werde, was im vorläufigen Eigenverwaltungs- und Schutzschirmverfahren nicht der Fall sei. Allenfalls in den Fällen, in denen dem vorläufigen Sachwalter die Kassenführung übertragen werde, könne darüber nachgedacht werden, ob ihn dies der Stellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters annähert.

Bezeichnend sei im Übrigen auch, dass das BMF (Schreiben vom 5. Mai 2014) explizit angeordnet habe, dass die Entscheidung des BFH (Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13) nicht im BStBl. veröffentlicht und die Anwendung zunächst zurückgestellt werden soll, da sich die Finanzverwaltung damit von der Rechtsprechung des V. Senats des BFH distanziert.

Soweit nach Verfahrenseröffnung sowohl beim Organträger als auch bei der Organgesellschaft die identische natürliche Person zum Insolvenzverwalter bestellt wird, nimmt diese gleichwohl in jedem Verfahren eine eigenständige Position ein, da sie den Gläubigern in diesen einzelnen Verfahren verpflichtet sei. Auch wenn rein faktisch aufgrund der Identität der natürlichen Person die Möglichkeit bestehe, auch weiterhin die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung aufrecht zu erhalten, so müsse die umsatzsteuerliche Organschaft jedenfalls mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens als beendet angesehen werden.

In den Fällen, in denen lediglich ein Sachwalter bestellt wird, weil es sich um ein Verfahren in Eigenverwaltung handelt, dürften diese Grundsätze mangels des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht anwendbar sein.

2. Besteuerung von Sanierungsgewinnen

Von den Teilnehmern allgemein beklagt wurde die Unsicherheit hinsichtlich der Behandlung von Sanierungsgewinnen, wobei als bedauerlich angesehen wurde, dass sich weder BFH noch BGH eindeutig positioniert hätten, sondern vielmehr stets offengelassen haben, ob das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 anwendbar sei. Aus Beratersicht sei es jedenfalls zwingend zu empfehlen, alle Möglichkeiten auszuschöpfen, eine Steuerbefreiung nach Maßgabe des Schreibens des BMF vom 27. März 2003 zu erhalten, um sich nicht seinerseits dem Vorwurf des Beratungsfehlers auszusetzen.

3. Ertragsteuerliche Probleme bei Gewinnen nach Verfahrenseröffnung

Soweit nach Verfahrenseröffnung ertragsteuerliche Gewinne entstehen, ohne dass ein Massezufluss erfolgt, stellt sich die Frage der praktischen Handhabung.

Diese Fälle treten regelmäßig in der Insolvenz einer Personenhandelsgesellschaft auf, da hier eine transparente Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter stattfindet.

Zuvörderst sollte die Frage geklärt werden, ob hinreichende Verlustvorträge vorhanden sind, um die nach Verfahrenseröffnung entstehenden Gewinne – die liquiditätsmäßig in der Insolvenz der Personengesellschaft verbleiben – auf der Ebene des Gesellschafters zu absorbieren.

Sofern hinreichende Verlustvorträge nicht vorhanden sind, dürfte es zweckmäßig sein, eine Gläubigerversammlung einberufen zu lassen, dieser den Sachverhalt zu präsentieren und die Entscheidung über die Freigabe des Gesellschaftsanteils einzuholen. Damit stellt der Insolvenzverwalter nicht nur sicher, dass die Gläubiger in den Verwertungsprozess einbezogen werden, sondern kann sich zugleich vor Regressen gegen ihn schützen. Über die Frage der Anwendbarkeit der BMF Schreiben vom 27. März 2003 und 22. Dezember 2009 wurde diskutiert, da diese nicht die Fälle des vorgerichtlichen Schuldenbereinigungsverfahrens betreffen. Einerseits wurde hier empfohlen, eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung einzuholen. Andererseits wurde auf die Möglichkeit verwiesen, unabhängig von den BMF-Schreiben einen Erlassantrag wegen sachlicher oder persönlicher Unbilligkeit zu stellen. Dabei ist allerdings insgesamt zu berücksichtigen, dass diese Fälle nur selten im Bereich der IK-Verfahren

auftauchen, da Schuldner mit erheblichen unternehmerischen Verbindlichkeiten regelmäßig ein IN-Verfahren durchlaufen, in dem es gerade am vorgerichtlichen Schuldenbereinigungsplanverfahren fehlt, sondern die unmittelbar in das Insolvenzverfahren mit der Möglichkeit eines Insolvenzplans gelangen.

Letztlich ist zu resümieren, dass die Finanzverwaltung – gestärkt durch die Rechtsprechung des BFH – in erheblichem Umfang Masseverbindlichkeiten erlangt, auch wenn nach rein insolvenzrechtlicher (und nicht steuerrechtlicher) Betrachtung lediglich eine Insolvenzforderung im Sinne von § 38 InsO und keine Masseverbindlichkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorliegt.

Im Hinblick darauf, dass der Insolvenzverwalter für die Nichtabführung von Steuern gegebenenfalls nach §§ 34, 69 AO persönlich haftet, andererseits aber für insolvenzrechtliche Pflichtverletzungen nach § 60 InsO gegenüber den Gläubigern haftet, sollte er die Rechtsprechung des BFH anwenden. Eine Anwendung der Rechtsprechung des BFH kommt allerdings – ungeachtet etwaiger Verwaltungsanweisung – jedenfalls nicht vor der Veröffentlichung der Entscheidung im BStBl. in Betracht. Alles andere sei als „vorausseilender Gehorsam“ des Insolvenzverwalters anzusehen, der im Hinblick auf seine Aufgaben gegenüber der Gläubigersamtheit unangemessen ist.

IV. Fazit

Die gut besuchte Veranstaltung hat verdeutlicht, dass es im Bereich des Insolvenz- und Steuerrechts nach wie vor zahllose Einzelprobleme gibt, die einer praktikablen Bearbeitung zugeführt werden müssen. Dazu dient auch der Austausch unter Berufskollegen, um unter dem Gesichtspunkt eines „best practice“ eine Handhabung zu finden, die der allgemeinen Berufsauffassung des Berufsstandes entspricht.
