



Hamburger Kreis  
für Sanierungs- und  
Insolvenzsteuerrecht e.V.

## 2. Jahrestagung Hamburger Kreis

2. Juni 2017

### Verzahnung der steuerlichen Pflichten von Zwangsverwalter und Insolvenzverwalter

MR Gregor Kirch, Düsseldorf

## Allgemeines

- Steuerschuldnerschaft wird weder durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch durch Anordnung der Zwangsverwaltung berührt (vgl. BFH v. v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011., 996; v. 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl. II 2017, 367)
- Insolvenzverwalter ist Vermögensverwalter iSd § 34 Abs. 3 AO (z.B. BFH v. 19.3.2013, II R 17/11, BStBl. II 2013, 639)
- Zwangsverwalter ist Vermögensverwalter iSd § 34 Abs. 3 AO (z.B. BFH v. 18.10.2001, V R 44/00, BStBl. II 2002, 171)
- soweit die Verwaltungsbefugnis reicht, sind die steuerlichen Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO zu erfüllen, d. h. insbesondere
  - Steuererklärungspflicht
  - Steuerentrichtungspflicht
  - Mitwirkungspflichten (z.B. Auskunftspflichten)

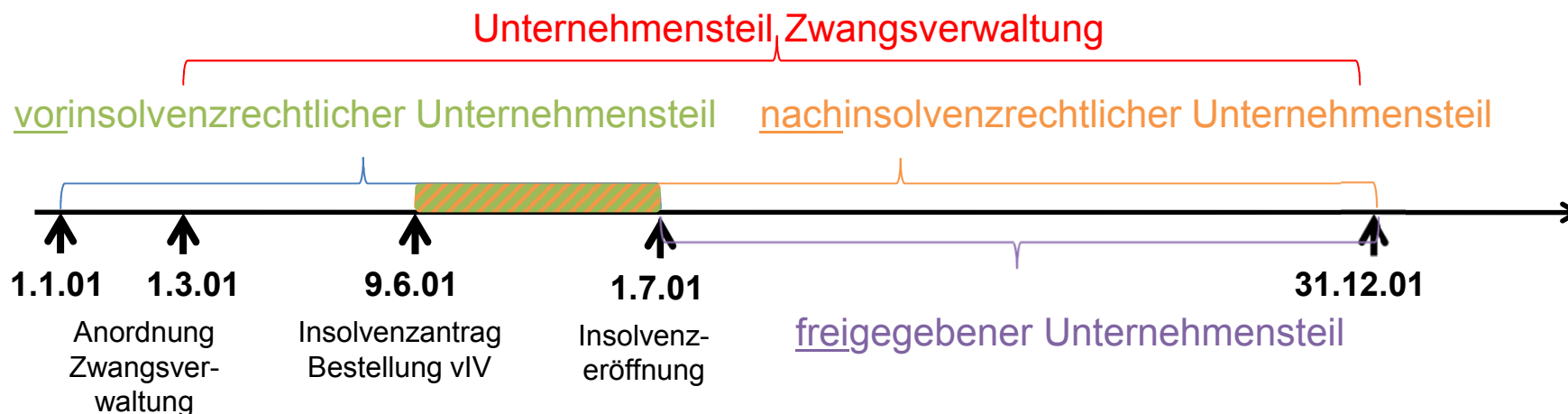
## Allgemeines

- Steuererklärungspflicht endet grds. mit Aufhebung des Insolvenz- bzw. Zwangsverwaltungsverfahrens. Verpflichtung besteht über die Aufhebung fort, soweit
  - Anordnung der Nachtragsverwaltung (§ 203 Abs. 1 InsO)
  - Anordnung der Fortsetzung der Tätigkeit auf Antrag des betreibenden Gläubigers, § 12 Abs. 2 ZwVwV
  - Steuererklärungen vor Aufhebung des Verfahrens abzugeben waren und der Insolvenz- bzw. Zwangsverwalter dieser Verpflichtung tatsächlich nachkommen kann (§§ 34, 36 AO)
  
- Zusammentreffen von Insolvenz- und Zwangsverwaltung
  - ZV vor IE -> ZV bleibt bestehen (§ 80 Abs. 2 Satz 2 InsO)
  - IE vor ZV -> ZV Vorrang (§ 49 InsO)
  - zwangsverwaltete Vermögen bildet Sondermasse innerhalb Insolvenzmasse
  - beide Verwalter haben Pflichten nach § 34 Abs. 1 AO, soweit jeweilige Verwaltung reicht

# Umsatzsteuer

BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBI II 2011, 996

Aufteilung des Unternehmens in verschiedene Unternehmensteile



- Nach Insolvenzeröffnung besteht der Grundsatz der Unternehmenseinheit zwar fort.
- Das Unternehmen zerfällt allerdings in verschiedene Unternehmensteile, zwischen denen einzelne umsatzsteuerliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können, nämlich in einen
  - vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil
  - nachinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil
  - freigegebenen Unternehmensteil
- Weitere Unternehmensteile entstehen bei der Zwangsverwaltung von Grundstücken je Grundstück (BFH, Urt. v. 18.10.2001 – V R 44/00, BStBI II 2002, 171).
- Aus der Zuordnung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis zu den Unternehmensteilen ergibt sich, auf welche Art und Weise diese aus dem Vermögen des Schuldners zu erfüllen sind.

## Umsatzsteuer

- Insolvenzverwalter, Zwangsverwalter und ggf. Steuerschuldner haben für die verschiedenen Unternehmensteile jeweils selbständig die umsatzsteuerlichen Erklärungs- und Entrichtungspflichten zu erfüllen
  - vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil -> Insolvenzverwalter
  - Unternehmensteil Insolvenzmasse -> Insolvenzverwalter
  - insolvenzfreier Unternehmensteil -> Insolvenzschuldner = Steuerschuldner
  - zwangsverwaltete Grundstücke -> Zwangsverwalter
  
- Kleinunternehmer – Option
  - Insolvenzschuldner hat – trotz Insolvenzeröffnung oder Anordnung der Zwangsverwaltung – umsatzsteuerlich nur ein einziges Unternehmen
  - Befugnis auf Kleinunternehmerregelung zu verzichten nach § 19 Abs. 2 UStG steht nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzverwalter zu, weil die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nach § 80 Abs. 1 InsO auf ihn übergeht (BFH v. 20.12.2012, V R 23/11, BStBl. II 2013, 334)
  - Recht zur Option nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steht dem Zwangsverwalter zu (BFH v. 16.7.1997, XI R 94/96, BStBl. II 1997, 670; Streitfall ohne gleichzeitige Insolvenz)

## Umsatzsteuer

- umsatzsteuerliche Organschaft
  - Anordnung Zwangsverwaltung keine Auswirkung auf Organschaft (UStAE Abschn. 2.8 Abs. 6c; a.A. BFH v. 29.1.2009, V R 67/07, BStBl. II 2009, 1029)
  - Beendigung Organschaft spätestens mit Eröffnung Insolvenzverfahren über Vermögen der OG oder des OT; häufig Beendigung bereits aufgrund Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt über Vermögen der OG (BFH v. 8.8.2013, V R 18/13, ZIP 2013, 1773; v. 15.12.2016, V R 14/16, ZIP 2017, 619)
  - Auswirkungen auf Steuererklärungspflicht für Insolvenzverwalter; keine Auswirkung auf Steuererklärungspflicht für Zwangsverwalter, dieser hat – unabhängig von Organschaft – für Unternehmensteil „Zwangsverwaltung“ eigene Steuererklärungen abzugeben

## Umsatzsteuer

**Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 UStG von Entgelten wg. Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen und deren spätere Vereinnahmung (BFH-Urteil v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996; BFH-Urteil v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506).**

Beispiel 1: Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO) und Recht zum Forderungseinzug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO) über Vermögen des U (Sollbesteuerung) am 02.05.2016; Insolvenzeröffnung 01.07.2016. Rückständige Mieten (je 1.190 € für 1/2015 bis 10/2015) für umsatzsteuerpflichtig vermietetes Grundstück werden 07/2016 vom Insolvenzverwalter vereinnahmt.

Lösung 1:

- Uneinbringlichkeit der Entgelte aus Rechtsgründen im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aufgrund Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt und Recht zum Forderungseinzug, so dass (erste) Berichtigung der Steuer auf Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (- 1.900 € USt) in USt-VA 05/2016.
- Zweite Berichtigung der Umsatzsteuer im Unternehmensteil Insolvenzmasse aufgrund der Vereinnahmung der Entgelte durch Insolvenzverwalter nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG und Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (+ 1.900 € USt) in USt-VA 07/2016.

## Umsatzsteuer

**Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 UStG von Entgelten wg. Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen und deren spätere Vereinnahmung (BFH-Urteil v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996; BFH-Urteil v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506).**

Beispiel 2: Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. InsO) und Recht zum Forderungseinzug (§§ 22 Abs. 2, 23 InsO) über Vermögen des U (Sollbesteuerung) am 02.05.2016; Insolvenzeröffnung 01.07.2016. Anordnung Zwangsverwaltung 31.08.2016. Rückständige Mieten (je 1.190 € für 1/2015 bis 10/2015) für umsatzsteuerpflichtig vermietetes Grundstück werden in 11/2016 von Insolvenz- (01-08/2015) bzw. Zwangsverwalter (09-10/2015) vereinnahmt.

Lösung 2:

- Uneinbringlichkeit der Entgelte aus Rechtsgründen im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil aufgrund Bestellung vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt und Recht zum Forderungseinzug, so dass (erste) Berichtigung der Umsätze nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (- 1.900 € USt) in 05/2016.
- Zweite Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG
  - Beschlagnahmewirkung aufgrund Zwangsverwaltung erstreckt sich auch auf rückständige Mieten, die innerhalb der letzten 12 Monate vor Anordnung der Zwangsverwaltung fällig wurden (§ 1192 Abs. 1 iVm § 1123 Abs. 1, 2 BGB),
  - im Unternehmensteil Insolvenzmasse aufgrund Vereinnahmung der Entgelte und Begründung von Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (+ 1.520 € USt) in USt-VA 11/2016 sowie
  - im Unternehmensteil „Zwangsverwaltung“ aufgrund Vereinnahmung der Entgelte und Begründung von Ausgaben der Zwangsverwaltung iSd § 155 ZVG (+ 380 €) in USt-VA 11/2016.



## Umsatzsteuer

**Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 UStG von Entgelten wg. Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen und deren spätere Vereinnahmung (BFH-Urteil v. 9.12.2010, V R 22/10, BStBl. II 2011, 996; BFH-Urteil v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl. II 2015, 506).**

Entsprechende Anwendung auf Zwangsverwaltung?

Beispiel 3: Anordnung Zwangsverwaltung über umsatzsteuerpflichtig vermietetes Grundstück ab 02.5.2016. Mietzahlungen (je 1.190 €, 07/2015 bis 12/2015) sind rückständig, Zahlung an Zwangsverwalter in 06/2016.

Lösung 3:

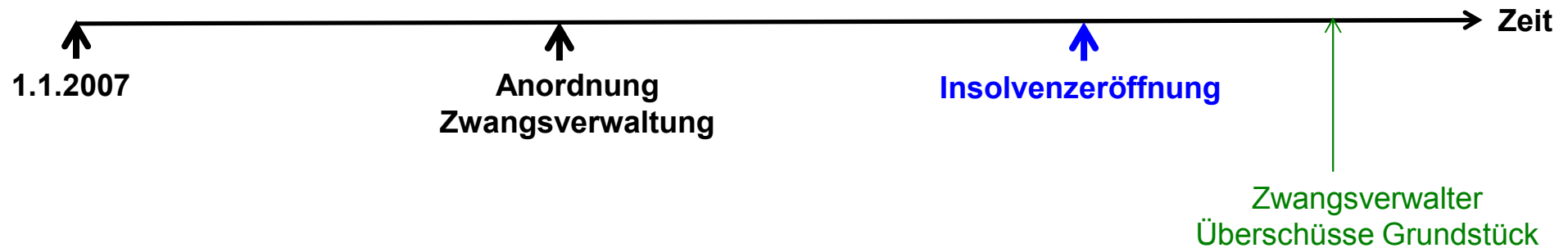
- Beschlagnahmewirkung aufgrund Zwangsverwaltung erstreckt sich auch auf rückständige Mieten, die innerhalb der letzten 12 Monate vor Anordnung der Zwangsverwaltung fällig wurden (§ 1192 Abs. 1 iVm § 1123 Abs. 1, 2 BGB), so dass insoweit m.E. nur noch der Zwangsverwalter zum Empfang berechtigt (§ 152 ZVG, vgl. BGH v. 13.10.2011, IX ZR 188/10) und U nicht mehr in der Lage ist, rechts-wirksam zu vereinnahmen (entspr. Anwendung BFH-Urteile v. 9.12.2010, V R 22/10 sowie 24.9.2014, V R 48/10).
- Uneinbringlichkeit der Entgelte aus Rechtsgründen im nicht von Zwangsverwaltung umfassten Unternehmensteil des U, so dass (erste) Berichtigung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (- 1.140 €) in USt-VA 05/2016.
- Zweite Berichtigung der Umsatzsteuer im Unternehmensteil „Zwangsverwaltung“ aufgrund der Vereinnahmung der Entgelte nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG und Begründung von Ausgaben der Zwangsverwaltung nach § 155 ZVG.

# Einkommensteuer

BFH, Urt. v. 10.2.2015 – IX R 23/14, BStBl II 2017, 367

(dazu BMF-Schreiben v. 3.5.2017, BStBl I 2017, 718)

Einkommensteuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters



## Entscheidung

- Zwangsverwalter hat die Einkommensteuer des Vollstreckungsschuldners zu entrichten ( § 155 ZVG), soweit sie aus der Vermietung der im Zwangsverwaltungsverfahren beschlagnahmten Grundstücke herrührt.
- Treffen Zwangsverwaltung und Insolvenzverwaltung für einen Steuerschuldner zeitlich zusammen, haben beide Verwalter nach § 34 Abs. 3 IS AO, die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen, soweit ihre Verwaltung reicht. Zwangsverwaltung hat Gerds. Vorrang vor der Insolvenzverwaltung.

**Einkommensteuer**  
**Steuererklärungspflicht des Zwangsverwalters**  
**(BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718; Rn. 6 - 18)**

- einheitliche Steuererklärung (keine selbständigen Einkommensteuererklärungen für verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereiche)
- Abgabe- / Erklärungspflicht bei Zusammentreffen von Insolvenz- und Zwangsverwaltung
  - vorinsolvenzliches Vermögen -> Insolvenzverwalter
  - Insolvenzmasse -> Insolvenzverwalter
  - insolvenzfreies Vermögen -> Insolvenzschuldner =  
Steuerschuldner
  - zwangsverwaltete Grundstück -> Zwangsverwalter
- Zwangsverwalter nur Abgabe der entsprechenden Anlagen zur ESt-Erklärung und Bestätigung der Vollständigkeit und Richtigkeit; keine Verpflichtung zur elektronische Erklärungsabgabe.

## Einkommensteuer

### Steuererklärungspflicht des Zwangsverwalters (BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718; Rn. 6 - 18)

- Gegenstand Steuererklärung (Anlagen) Zwangsverwalter
  - Einnahmen aus vermieteten/verpachteten Grundstück
  - Kosten der Zwangsverwaltung (Rn. 30; abw. Auffassung BFH zu Kosten Treuhandvergütung im Verbraucherinsolvenzverfahren mit Verwaltung von Grundstücken BFH v. 4.8.2016, VI R 47/13, BStBl. II 2017, 276)
  - nicht: auf zwangsverwaltete Grundstück entfallende Einkommensteuer (§ 12 Nr. 3 EStG)
  
- (Mitwirkung) Abgabe Feststellungserklärung, wenn Zwangsverwaltung sich auf **Bruchteil** eines Miteigentümers erstreckt
  
- **Keine** Erklärungspflicht, wenn zwangsverwaltete Grundstück im **Gesamthandseigentum** einer Gemeinschaft (Personengesellschaft, Erbengemeinschaft, Gütergemeinschaft)
  
- Steuererklärungspflicht des Zwangsverwalters nur für Zeiträume ab seiner Bestellung, d. h. nicht für zurückliegende Zeiträume.

## Einkommensteuer

### Steuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters (BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718; Rn. 19 - 23)

- Einkommensteuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters für Einkommensteuer des Grundstückseigentümers, soweit sie aus steuerpflichtigen Einkünften herrührt, die aus dem zwangsverwalteten Grundstück erzielt werden.
- Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters besteht (nach BMF-Schreiben) nur, wenn (Mit-) Eigentümer des zwangsverwalteten Grundstücks selbst einkommensteuerpflichtig ist
  - Alleineigentum
  - Bruchteilseigentum (a.A. FG Düsseldorf v. 3.5.2017, 15 K 2669/15 E)
  - **nicht:** Gesamthandseigentum (vgl. BFH v. 9.12.2014, X R 12/12, BStBl. II 2016, 852)
- Entrichtungspflicht auch nach Aufhebung des Verfahrens für die während der Zwangsverwaltung festgesetzten Einkommensteuer (§§ 12 Abs. 3 ZwVwV iVm §§ 34, 36 AO)

## Einkommensteuer

### Bekanntgabe Steuerbescheide bei Zwangsverwaltung (BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718; Rn. 19 - 23)

- Grundstückseigentümer verwirklicht Steuertatbestand und bleibt daher Steuerschuldner und Inhaltsadressat des Einkommensteuerbescheides
- Zwangsverwalter als Vermögensverwalter iSd § 34 Abs. 3 AO Bekanntgabeadressat des (Teil-) Einkommensteuerbescheides (Teil-Einkommensteuerfestsetzungen) hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen des zwangsverwalteten Grundstücks
  - Einkünfte zwangsverwaltete Grundstück
  - Summe der Einkünfte
  - prozentualer Anteil der Einkünfte aus zwangsverwaltetem Grdst. an SdE
  - zvE
  - gesamte Steuer
  - anteilige Steuer
- nach Aufhebung Zwangsverwaltung grds. Bekanntgabe Einkommensteuerbescheid an Grundstückseigentümer

# Einkommensteuer

## Insolvenz- und Zwangsverwaltung

### Bekanntgabe nach Aufhebung Zwangsverwaltung

Beispiel: Anordnung Zwangsverwaltung über Grundstück des Alleineigentümers A am 2.1.01. Eröffnung Insolvenzverfahren über Vermögen des A am 1.1.02. Die Aufhebung der Zwangsverwaltung erfolgte am 1.2.03.

Bekanntgabe Einkommensteuerbescheid 02 und 03 in 04?

Lösung:

- keine Bekanntgabe an Zwangsverwalter, weil im Zeitpunkt der Bekanntgabe Zwangsverwaltung bereits aufgehoben; § 36 AO keine Ermächtigung zur Bekanntgabe nach Aufhebung Zwangsverwaltung
- Teil-Einkommensteuerfestsetzungen im Zusammenhang mit zwangsverwaltetem Grundstück (Einkünfte bis 31.1.03) Bekanntgabe an Grundstückseigentümer; nicht Insolvenzverwalter, weil während Zwangsverwaltung keine Verwaltungs- und Nutzungsbefugnis (kein § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO)
- Teil-Einkommensteuerfestsetzung für Einkünfte ab 1.2.03 Bekanntgabe an Insolvenzverwalter

## Einkommensteuer

### Verteilung Steuer bei Insolvenz- und Zwangsverwaltung (BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718; Rn. 34)

- Verteilung der einheitlich ermittelten Einkommensteuer grds. im Verhältnis der Einkünfte

	Summe	Insolvenz- forderung	Masse- forderung	Insolvenz- freies Vermögen	Zwangs- verwaltung
Einkünfte	150.000 €	80.000 €	20.000 €	15.000 €	35.000 €
Steuer	45.000 €	24.000 €	6.000 €	4.500 €	10.500 €
abzgl. gel. VZ	15.000 €	10.000 €	5.000 €	0 €	0 €
Ergebnis	30.000 €	14.000 €	1.000 €	4.500 €	10.500 €

- Anmeldung Insolvenztabelle 14.000 €; Steuerberechnung an Insolvenzverwalter
- Teilsteuerfestsetzung Insolvenzmasse iHv 6.000 € unter Anrechnung VZ 5.000 €; Teileinkommensteuerbescheid mit Leistungsgebot über 1.000 € an Insolvenzverwalter
- Teilsteuerfestsetzung insolvenzfreies Vermögen iHv 4.500 €; Teileinkommensteuerbescheid mit Leistungsgebot über 4.500 € an Insolvenzschuldner
- Teilsteuerfestsetzung Zwangsverwaltung iHv 10.500 €; Teileinkommensteuerbescheid mit Leistungsgebot über 10.500 € an Zwangsverwalter

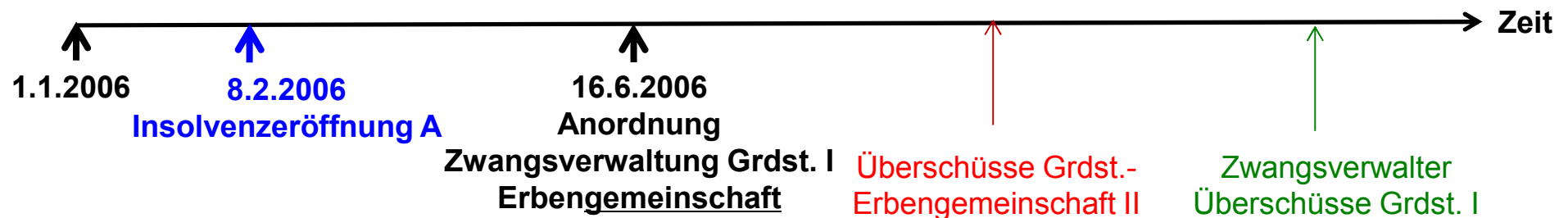


# Einkommensteuer

BFH, Urt. v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl II 2016, 852

(dazu BMF-Schreiben v. 3.5.2017, BStBl I 2017, 718)

keine Einkommensteuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters



## Entscheidung

- Sind mehrere Personen in einer Erbengemeinschaft gesamthänderisch zur Erzielung von Einkünften aus V+V verbunden, sind die Einkünfte den Teilhabern zuzurechnen, denen die Früchte gem. §§ 2038, 743, 748 BGB zustehen. Zurechnung von Einkünften V+V nach Insolvenzeröffnung führt zur vollständigen Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes nach der Insolvenzeröffnung.
- Masseverbindlichkeiten hinsichtlich ESt-Schulden gem. § 55 Abs.1 Nr. 1 InsO, die sich aus „echten“ Gewinnen bzw. Überschüssen aus von Personengesellschaften bzw. Gemeinschaften ergeben, weil der gegen die Gemeinschaft gerichtete Anspruch unmittelbar der Insolvenzmasse zugute kommt (hier: Anspruch gegen Erbengemeinschaften am Überschuss).
- Zufluss zur Insolvenzmasse ist nicht erforderlich. Beteiligung an den Erbengemeinschaften gehört zur Insolvenzmasse; Anordnung der Zwangsverwaltung auf Zugehörigkeit der Beteiligung zur Insolvenzmasse keinen Einfluss. Keine ESt-Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters, weil nicht mehr Pflichten als Erbengemeinschaft selber.

# Einkommensteuer

FG Düsseldorf, Urt. v. 3.5.2017 – 15 K 2669/15 E, Rev. nicht zugelassen

(vgl. BMF-Schreiben v. 3.5.2017, BStBl I 2017, 718, Rn. 21)

keine Einkommensteuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters



## Entscheidung

- Keine Anwendung der Entscheidung des BFH v. 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl. II 2017, 367, weil kein Alleineigentum (a.A. BMF v. 3.5.2017, BStBl. I 2017, 718, Rn. 21).
- Bei Erzielung der Einkünfte durch Personengesellschaft oder Bruchteilsgemeinschaft ist diese nicht selbst Schuldner der Einkommensteuer. Zurechnung von Einkünften V+V nach Insolvenzeröffnung führt zur vollständigen Verwirklichung des Besteuerungstatbestandes nach der Insolvenzeröffnung.
- Masseverbindlichkeiten hinsichtlich ESt-Schulden aus zwangsverwaltetem Grundstück einer Bruchteilsgemeinschaft gem. § 55 Abs.1 Nr. 1 InsO.
- Zufluss zur Insolvenzmasse ist nicht erforderlich. Beteiligung an Bruchteilsgemeinschaft gehört zur Insolvenzmasse; Anordnung der Zwangsverwaltung auf Zugehörigkeit der Beteiligung zur Insolvenzmasse keinen Einfluss.

Herzlichen Dank  
für  
Ihre Aufmerksamkeit