

Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht im Wandel der Zeit

Rechtsanwalt und Steuerberater **Dr. Günter Kahlert**, Hamburg

Hannover, 29. Oktober 2019

Inhalt

A. 1877 bis heute	Allgemeine Entwicklungen
I. Allgemeines	Standortbestimmungen
II. 1877	Konkursordnung
III. 1918	Zentralisierung des Steuerrechts
IV. 1927	Vergleichsordnung
V. 1999	Insolvenzordnung
B. 1927 bis heute	Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags
I. 1927	RFH und BFH
II. 1977	§ 3 Nr. 66 EStG 1977
III. 2003	Sanierungserlass
IV. 2018	§ § 3a, 3 Abs. 4 EStG, § 7b GewStG
C. 1926 bis heute	Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts
I. 1926	RFH und BFH – Übersicht über die Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts
II. 2004	Steuerhaftung
III. 2009	Umsatzsteuer (einschließlich § 55 Abs. 4 InsO)
IV. 2012	Aufrechnung
V. 2013	Ertragsteuer
VI. 2017	Keine Haftungsbeschränkung auf die Insolvenzmasse
VII. 2019	Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz

Inhalt

- **A. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen**
- B. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags**
- C. 1926 bis heute: Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts**

A.I. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – Standortbestimmungen

- Materiell-rechtlicher Anspruch – Formeller Anspruch – Durchsetzung des Anspruchs
- Einzelzwangsvollstreckung
 - Gewaltmonopol beim Staat („Ordnung schaffen“), Prioritätsgrundsatz
- Gesamtvollstreckung
 - Prioritätsgrundsatz versagt, Staat muss wieder „Ordnung schaffen“
- Sanierungssteuerrecht
 - Steuerfolgen von Sanierungsmaßnahmen
- Insolvenzsteuerrecht
 - Verhältnis von Steuerrecht und Insolvenzrecht

A.II. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – 1877: Konkursordnung

- § 3 Abs. 1 KO
 - „(1) Die Konkursmasse dient zur gemeinschaftlichen Befriedigung aller persönlichen Gläubiger, welche einen zur Zeit der Eröffnung des Verfahrens begründeten Vermögensanspruch an den Gemeinschuldner haben (Konkursgläubiger).“
- § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO
 - „(1) Die Konkursforderungen werden nach folgender Rangordnung berichtigt: Nr. 2 die Forderungen der Reichskasse, der Staatskassen und der Gemeinden sowie der Amts-, Kreis- und Provinzialverbände wegen öffentlicher Abgaben, **welche im letzten Jahre vor der Eröffnung des Verfahrens fällig geworden sind** oder nach § 65 als fällig gelten; es macht hierbei keinen Unterschied, ob der Steuererheber die Abgabe bereits vorschußweise zur Kasse entrichtet hat;“ (Hervorhebung durch den Verfasser, dazu Schlussantrag E. Sharpston v. 14.1.2016 – C-546/14 Rz. 32 – Degano Trasporti)
- Erfassung von Steuerforderungen durch die KO, **keine** besonderen Regelungen für Steuerforderungen (dazu Piekenbrock, EWS 2016, 181, 182 ff.).
- Zuständigkeit der **Finanzgerichte** für Steuerforderungen nach der KO

A.III. 1887 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – 1918: Zentralisierung des Steuerrechts

- Erzbergersche Finanz- und Steuerreform 1918/1919 zur Finanzierung der Kriegslasten aus dem 1. Weltkrieg, insbesondere
 - Einführung von Steuern, deren Erhebung dem Reich zustanden (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer)
 - Einführung der **Reichsabgabenordnung**, die insbesondere das Steuerschuldrecht, das Steuerverfahrensrecht und das Rechtschutzverfahren für Reichssteuern regelte
 - Errichtung einer Finanzverwaltung, die dem Reich unterstand (Reichsfinanzministerium, Landesfinanzämter, Finanzämter)
 - Errichtung von Finanzgerichten für Reichssteuern (der **Reichsfinanzhof** war bereits mit Gesetz vom 26.7.1918 errichtet worden)
 - **Erhöhung** der Steuersätze

A.IV. 1977 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – 1927: Vergleichsordnung

- Im Konkurs bevorrechtigte Forderungen wie die des Fiskus konnten **nicht** an einem Vergleich teilnehmen.
- D.h. Steuerforderungen mussten stets vollständig befriedigt werden.

A.V. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – 1999Insolvenzordnung (1/2)

- § 1 Satz 1 InsO
 - Gläubiger haben keine Vorrechte (mehr)
 - Sanierung im Insolvenzplanverfahren, kein Vergleichsverfahren (mehr)
- § 1 Satz 2 InsO
 - (verbesserte) Entschuldung des redlichen Schuldners
- Voraussetzung ist die Durchführung eines Insolvenzverfahrens, das auch Steuerforderungen erfasst (siehe auch § 251 Abs. 2 Satz 1 AO)
 - Für den Steuergläubiger ist die Qualifizierung als Insolvenzforderung (§ 38 InsO) oder Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO) fortan von (größerer) wirtschaftlicher Bedeutung, weiter **keine** besonderen Regelungen für Steuerforderungen, weiter **Finanzgerichte** zuständig
- Finanzverwaltung hatte (Fehl-) Vorstellung, es würden sog. starke vorläufige IV gemäß § 55 Abs. 2 InsO bestellt, BT-Drs. 12/2443, S. 126 und BT-Drs. 17/3030, S. 42 f.
- Vorläufiges Insolvenzverfahren als „**Problem**“

A.V. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen – 1999: Insolvenzordnung (2/2)

- MoMiG (2008)
 - Abschaffung Eigenkapitalersatzrecht und Regelung der Aspekte in der InsO und im AnfG
 - Gesetzliche Regelung des Rangrücktritts (§ 19 Abs. 2 Satz 2 InsO)
- ESUG (2012)
 - Stärkung der Sanierung in der Insolvenz
 - Vorläufiger Gläubigerausschuss
 - Eigenverwaltung
 - Eingriff in Mitgliedschaftsrechte im Insolvenzplan (auch Umwandlung)
- Gesetz zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen (2017)
- Gesetz zur Verbesserung der Rechtssicherheit bei Anfechtungen nach der Insolvenzordnung und nach dem Anfechtungsgesetz (2017)
- Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz (2019)
 - Vorinsolvenzlicher Restrukturierungsrahmen
 - Zweite Chance

Inhalt

A. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen

→ B. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags

C. 1926 bis heute: Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts

B.I. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – RFH und BFH (1/2)

Reichsfinanzhof

- Begründungen für die Nichtbesteuerung
 - Betriebsfremder Vorgang (Einkommensteuerrecht) und Erlass aus Billigkeitsgründen (Körperschaftsteuerrecht) nach Verrechnung mit Verlustvorträgen.
 - Nach Schaffung § 11 Nr. 4 KSt (Vermögensmehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden, sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzuziehen) und Abschaffung Verlustvorträge in 1934 Bezugnahme im Einkommensteuerrecht auch auf § 11 Nr. 4 KSt.
- Voraussetzungen
 - Schuldenerlass (Unentgeltlichkeit)
 - Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens
 - Sanierungseignung des Schuldnerlasses
 - Sanierungsabsicht der läubiger (Bork, NZI 2018, 1, 7 m.w.N.: „Es ist historisch interessant, dass die Versubjektivierung der unentgeltlichen Zuwendung durch Hinzufügung eines Freigiebigkeitswillens auf Einflüssen der **christlichen Ethik** beruht.“)
- RFH, Urt. v. 26.2.1942 - III e 15/41, RFHE 51, 288, 294

„Wirtschaftlich betrachtet bedeutet die Sanierung für ihn (den läubiger) keine Aufgabe eines Wirtschaftsguts, sondern lediglich eine **Umschichtung** in seinem Vermögen, indem an die Stelle eines zwar rechtsförmlich noch bestehenden, aber wirtschaftlich wertlosen Wirtschaftsguts die Wahrscheinlichkeit des Erwerbs oder wenigstens die Erwartung eines vermögenswerten Wirtschaftsguts tritt (...)“

B.I. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – RFH und BFH (2/2)

Bundesfinanzhof

- Begründungen für die Nichtbesteuerung
 - Stellte im Einkommensteuerrecht zwar den betriebsfremden Vorgang infrage, rechtfertigte die Nichtbesteuerung jedoch mit dem Argument des Richterrechts.
 - Hielt nach Wiedereinführung des Verlustvortrags an der Verrechnung mit Verlustvorträgen fest.
 - Nachdem der Große Senat des BFH in 1968 entschieden hatte, dass im Körperschaftsteuerrecht der Abzug des Sanierungsgewinns nach § 11 Nr. 4 KStG den Verlustvortrag unberührt lasse, folgte der BFH dieser Rechtsauffassung auch für das Einkommensteuerrecht.
- Voraussetzungen
 - Anknüpfung an die Rechtsprechung des RFH
- BFH, Urt. v. 19.3.1991 – VIII R 214/85, BStBl II 1991, 633 zu § 3 Nr. 66 EStG 1977
 - „Eine Freistellung von einer Verpflichtung im Rahmen eines Leistungsaustausches ist allerdings regelmäßig kein Schuldverlaß i.S. des § 11 Nr.4 KStG a.F. (jetzt § 3 Nr. 66 EStG). Unter diesen Umständen **opfert** der Verzichtende **nicht unentgeltlich einen Wert auf**, was für die Annahme eines steuerfreien Sanierungsgewinns grundsätzlich erforderlich ist (vgl. von Beckerath in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 3 Rdnr.B 66/37; --en--, Der Betrieb --DB-- 1977, 1165). Der **Verzichtende** erhält in diesen Fällen für seinen Verzicht vielmehr einen **Gegenwert.**“ (Hervorhebungen durch den Verfasser)
- BFH, Urt. v. 28.2.1989 – VIII R 303/84, BStBl II 1989, 711
 - Übernahmeabsicht ./ Sanierungsabsicht

B.II. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – § 3 Nr. 66 EStG 1977

§ 3 Nr. 66 ESt 1977

- [Steuerfrei sind] „Erhöhungen des Betriebsvermögens, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.“
- Voraussetzungen der Steuerfreiheit: Anknüpfung an die Rechtsprechung des RFH und des BFH
- Nach dem BFH blieben von der Steuerfreiheit Verlustvorträge zwar unberührt (siehe oben), jedoch waren diese bei Inkrafttreten des § 3 Nr. 66 ESt 1977 beschränkt und wurden erst durch Gesetz in 1988 zeitlich unbegrenzt zugelassen.

Aufhebung des § 3 Nr. 66 ESt 1977 ab 1998 begründete der Gesetzgeber damit, dass

- § 3 Nr. 66 ESt 1977 mit der Einführung des unbegrenzten Verlustabzugs in 1988 nicht mehr zu rechtfertigen sei, weil zu der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns die Nutzung der Verlustvorträge hinzutrete und
- einzelnen persönlichen oder sachlichen Härtefällen im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden könne.

B.III. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Sanierungserlass (1/2)

Sanierungserlass (BMF-Schreiben v. 27.3.2003 und v. 22.12.2009)

- Anlass war das Inkrafttreten der InsO am 1.1.1999; es wurde ein Zielkonflikt mit dem Sanierungsgedanken der InsO erblickt
- Regelt
 - die „klassischen“ Kriterien des Sanierungsgewinns, zusätzlich die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, wobei dieses Kriterium m.E. zur Sanierungseignung gehört und somit nicht neu ist (so auch Kanzler, NWB 2017, 2260, 2266 m.N. aus der Rechtsprechung des BFH: Sanierungsfähigkeit i.S. Überlebensfähigkeit des Unternehmens als erste Stufe der Prüfung der Sanierungseignung)
 - (nur) unternehmensbezogene Sanierungen
 - (nur) Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht die Gewerbesteuer
 - das vorherige Ausschöpfen der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten
 - die Stundung und den anschließenden Erlass wegen sachlicher Unbilligkeit
 - eine Ermessenreduzierung auf Null bei Vorliegen der Voraussetzungen
- Ergänzung/Klarstellung durch BMF-Schreiben vom 22.12.2009
 - auch Insolvenzplanverfahren und Restschuldbefreiungen erfasst
- Bereits in 2003 wurde in der Literatur geltend gemacht, der Sanierungserlass verstoße gegen die Verfassung und gegen das Beihilfeverbot: Herrmann, ZInsO 2003, 1069; Strüber/v. Donat, BB 2003, 2036

B.III. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Sanierungserlass (2/2)

Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 25.3.2015 – X R 23/13

- Verneint nicht nur die Vorlagefrage (Verfassungswidrigkeit des Sanierungserlasses wegen „Wiedereinführung des § 3 Nr. 66 ESt 1977“), sondern auch eine Beihilfe.

Beschluss des großen Senats des BFH vom 28.11.2016 – rS 1/15

- Veröffentlicht auf der Internetseite des BFH am 8.2.2017.
- Bejaht einen Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.
- Nimmt zur Beihilfe ausdrücklich keine Stellung.

B.IV. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags – Gesetz v. 24.6.2017, BGBl. I 2017, 2074 - v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338

Grundstruktur §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, 7b GewStG (Im Einzelnen *Kahlert* in: HRI, 3. Auflage 2019, § 57 Rz. 103 ff.)

	Sanierungsertrag gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 3a Abs. 2 EStG* (ist steuerfrei)
./. →	nicht abziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG** vor dem und im Sanierungsjahr (§ 3a Abs. 3 Satz 1 EStG)
./. →	Steuerminderungspositionen des Steuerpflichtigen gemäß § 3a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 bis 13 EStG (§ 3a Abs. 3 Satz 2 EStG)
=	geminderter Sanierungsertrag (§ 3a Abs. 3 Satz 3 EStG)
./. →	Steuerminderungspositionen nahestehender Person gemäß § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG***
=	verbleibender Sanierungsertrag (§ 3a Abs. 3 Satz 4 EStG)

→ Nicht abziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG ** **nach** dem Sanierungsjahr können bis zur Höhe des **verbleibenden Sanierungsertrages** (§ 3c Abs. 4 Satz 4 EStG) **abgezogen** werden.

→ Steuerliche **Wahlrechte** sind **im** Sanierungsjahr und im **Folgejahr** **gewinnmindernd auszuüben** (§ 3a Abs. 1 Satz 2 EStG).

*§ 3a Abs. 1 Satz 1 EStG = "Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer **unternehmensbezogenen Sanierung** im Sinne des Absatzes 2 (**Sanierungsertrag**) sind steuerfrei."

§ 3a Abs. 2 EStG = "Eine **unternehmensbezogene Sanierung** liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für den **Zeitpunkt** des Schuldenerlasses die **Sanierungsbedürftigkeit** und die **Sanierungsfähigkeit** des Unternehmens, die **Sanierungseignung** des **betrieblich** begründeten Schuldenerlasses und die **Sanierungsabsicht** der Gläubiger nachweist."

** nicht abziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG = "Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien **Sanierungsertrag** i.S.d. § 3a EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen **Zusammenhang** stehen." (§ 3c Abs. 4 Satz 1 EStG)

*** § 3a Abs. 3 Satz 3 EStG: "Übersteigt der geminderte Sanierungsertrag nach Satz 1 die nach Satz 2 mindernden Beträge, mindern sich insoweit nach Maßgabe des Satzes 2 auch der verteilt abziehbare Aufwand, Verluste, negative Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge einer dem Steuerpflichtigen **nahestehenden Person**, wenn diese die **erlassenen Schulden** innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen **übertragen** hat und soweit der entsprechende verteilt abziehbare Aufwand, die Verluste, negativen Einkünfte, Zinsvorträge oder EBITDA-Vorträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren."

Inhalt

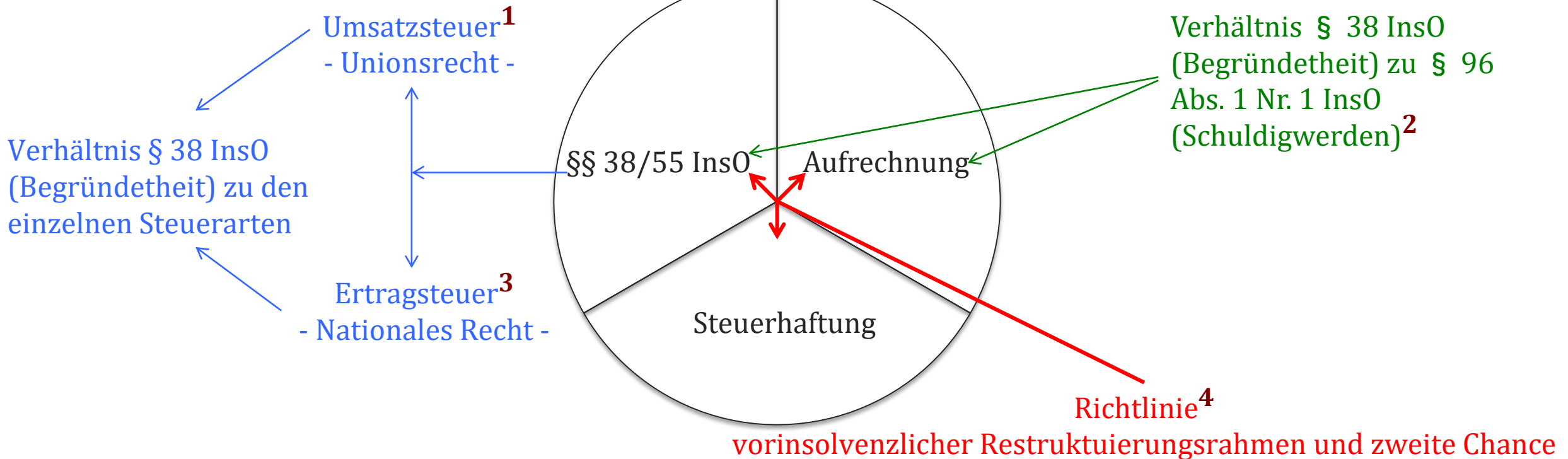
- A. 1877 bis heute: Allgemeine Entwicklungen
- B. 1927 bis heute: Entwicklung der Steuerfreiheit des Sanierungsertrags
- C. 1926 bis heute: Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts

C.I. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: RFH und BFH – Übersicht über die Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts (1/2)

- **RFH, Urt. v. 25.10.1926 – r. S. 1/26, RFHE 19, 355, 356 f.**
 - Konkursordnung als die spezielle Regelung habe Vorrang im Rahmen der Durchsetzung der Steuerforderung im Konkursverfahren, d.h. (1) Durchsetzung der Steuerforderung im Rang der Konkursforderung durch **Anmeldung** zur Konkurstabelle, (2) Steuerforderung im Rang der Konkursforderung dürfe **nicht durch Steuerbescheid** festgesetzt werden und (3) der Lauf der Rechtsmittelfrist werde durch Konkurseröffnung **unterbrochen**
- **RFH, Urt. v. 22.6.1938 – VI 687/37, RFHE 44, 162**
 - emeinschuldner bleibe ungeachtet der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Träger der Einkünfte, also **Steuersubjekt**.
- **BFH (und auch Finanzverwaltung) knüpfen an diese grundlegende Rechtsprechung an**
 - AEAO zu § 251 Nr. 5.2 (eltendmachung von Insolvenzforderungen) und AEAO zu § 251 Nr. 4.1 (Wirkung der Eröffnung des Verfahrens) sowie AEAO zu § 251 Nr. 4.3 (Verwaltungsakte im Insolvenzverfahren) jeweils mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des BFH und BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 22 (Einkommensteuer) und BFH, Urt. v. 21.10.2015 – XI R 28/14, BFH/NV 2016, 873, Rz. 33 (Umsatzsteuer) betreffend Steuersubjekt.

C.I. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts – Übersicht über die Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts (2/2)

Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts seit 2009



C.II. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2004** – Steuerhaftung (1/3)

- Keine Steuerhaftung des Geschäftsführers, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt seine Zustimmung zur Steuerzahlung verweigert
 - BFH, Beschl. v. 3.12.2004 – VII B 178/04, BFH/NV 2005, 661
 - BFH, Urt. v. 26.9.2017 – VII R 40/16, BFH/NV 2018, 304
- Keine Steuerhaftung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt
 - BFH, Beschl. v. 30.12.2004 – VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665
 - BFH, Beschl. v. 27.5.2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591
- Keine Berücksichtigung der hypothetischen Insolvenzanfechtung
 - BFH, Urt. v. 4.12.2007 – VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521
 - BFH, Urt. v. 26.1.2016, VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893

C.II. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: 2004 – Steuerhaftung (2/3)

- Keine Berücksichtigung der tatsächlichen Insolvenzanfechtung bei Zahlung nach Fälligkeit, wenn dies eine Insolvenzanfechtung bewirkt
 - BFH, Urt. v. 11.11.2008 – VII R 19/08, BStBl II 2009, 342 (Lohnsteuer) und Beschl. v. 15.6.2009 – VII B 196/08, BFH/NV 2009, 1605 (Stromsteuer)
- Im vorläufigen Regelinsolvenzverfahren wirkt § 55 Abs. 4 InsO der Steuerhaftung entgegen
 - BGH, Urt. v. 22.11.2018 – IX ZR 167/16, ZIP 2018, 2488, hat die analoge Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO auf die vorläufige Eigenverwaltung verneint
 - Zu unionsrechtlichen Aspekten Fintrup, ZIP 2019, 1101; Krumm, ZIP 2018, 1049 und FG Nürnberg, Gerichtsbescheid v. 28.3.2018 – 2 K 1105/15, NZI 2018, 652
- Steuerhaftung des Geschäftsführers im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren?
 - Ja: FG Münster, Urt. v. 16.5.2018 – 7 K 783/17, EFG 2018, 1156, NZB vom BFH durch Beschl. v. 4.6.2019 – VII B 101/18 als unbegründet zurückgewiesen
 - Nein: FG Münster, Beschl. v. 4.3.2017 – 7 V 492/17 U, EFG 2017, 883 (sog. Beschlussmodell)

C.II. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: 2004 – Steuerhaftung (3/3)

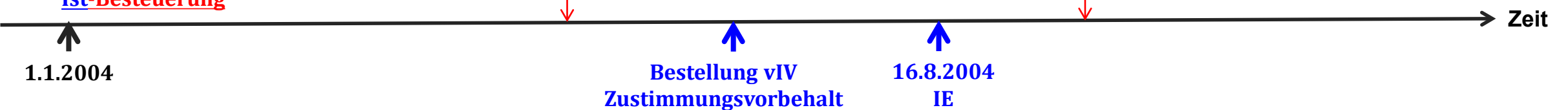
- Steuerhaftung des vorläufigen Sachwalters im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren?
 - So Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen bei Übernahme der Kassenführung
 - A.A. *Kahlert*, FS Pannen, 2017, 409
- Anwendung § 166 AO, wenn amtierendereschäftsführer Anmeldung der Steuerforderung zur Insolvenztabelle nicht widerspricht
 - BFH, Urt. v. 16.5.2017 – VII R 25/16, BStBl II 2017, 934; BFH, Urt. v. 27.9.2017 – XI R 9/16, BStBl II 2018, 515 und BFH, Urt. v. 29.8.2018 – XI R 57/17, BFH/NV 2019, 7
- Anwendung § 166 AO, wenn ausgeschiedenereschäftsführer Anmeldung der Steuerforderung zur Insolvenztabelle nicht widerspricht und selbst Ansprüche zur Insolvenztabelle angemeldet hat
 - F Köln, Urt. v. 24.10.2017 – 8 K 1829/15, EF 2018, 1869, Az. BFH: VII R 5/18

C.III. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2009** – Umsatzsteuer und § 55 Abs. 4 InsO (1/4)

BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl II 2009, 682

IS führt vor Bestellung vIV sonstige Leistung aus
Ist-Besteuerung

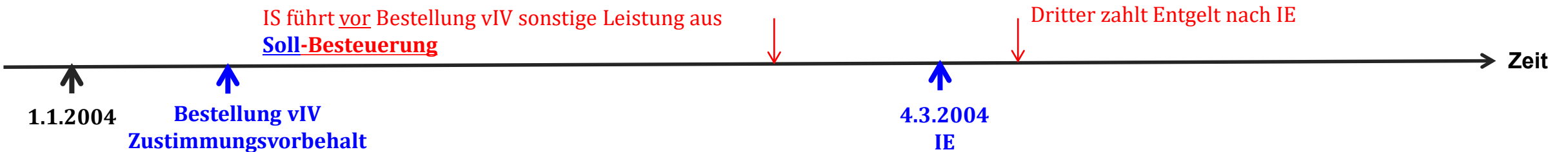
Dritter zahlt Entgelt nach IE



- Ist-Besteuerung
- Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 29.8.2007 – IX R 4/07, BStBl II 2010, 145 **zur KFZ-Steuer**
- Abgrenzung Insolvenzforderung-Masseverbindlichkeit (Begründetheit im Sinne des § 38 InsO) nach der vollständigen Verwirklichung des **materiell-rechtlichen** Besteuerungstatbestandes
- Hierfür seien **steuerrechtliche** Grundsätze maßgeblich, weil es um die Entstehung und nicht um die Durchsetzung eines Anspruches gehe und die Insolvenzordnung insoweit nicht vorrangig sei
- Bezugnahme auf **Balocchi 1993** und **Netto Supermarkt 2008** („**Steuereinnahmer für Rechnung des Staates**“)

C.III. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2009** – Umsatzsteuer und § 55 Abs. 4 InsO (2/4)

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



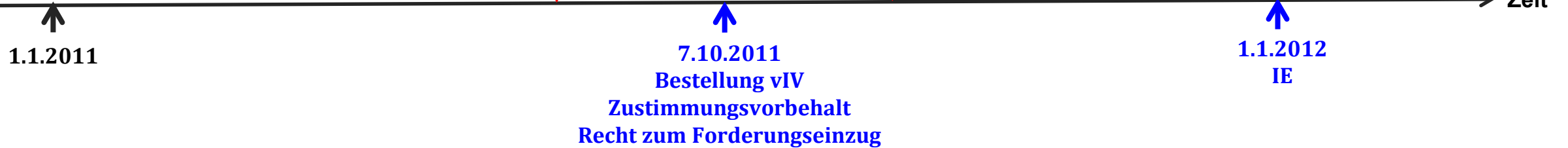
- Soll-Besteuerung
- Sog. 1. und 2. Berichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG
- Sog. 1. Berichtigung wegen „**rechtlicher**“ Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG aufgrund § 80 Abs. 1 InsO

C.III. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2009** – Umsatzsteuer und § 55 Abs. 4 InsO (3/4)

BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, BStBl II 2015, 506

IS führt vor Bestellung vIV sonstige Leistung aus
Soll-Besteuerung

Dritter zahlt Entgelt
nach Bestellung vIV und vor IE



- Soll-Besteuerung
- Einbeziehung § 55 Abs. 4 InsO
- Umstellung auf Ist-Besteuerung in der Soll-Besteuerung mit dem vorläufigen Regelinsolvenzverfahren
- **Unionsrechtliche Rechtfertigung: Nach EuGH-Rechtsprechung Verpflichtung zur Erhebung der USt, weil sie (auch) der Finanzierung des EU-Haushaltes dient**

C.III. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2009** – Umsatzsteuer und § 55 Abs. 4 InsO (4/4)

- BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl II 2012, 298 (Verfahrensrechtliche Konkretisierungen)
- BFH, Urt. v. 1.3.2016 – XI R 21/14, BStBl II 2016, 756 (Anschluss XI. Senat)
- BFH, Beschl. v. 6.9.2016 – V B 52/16, BFH/NV 2017, 67 (Bezugnahme auf EuGH in der Sache **Degano Trasporti 2016**)
- BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, ZIP 2018, 2232 (Erstreckung auf die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung, Bezugnahme auf EuGH in Sachen **Di Maura 2017** und **Identi 2017**)

C.IV. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2012** – Aufrechnung

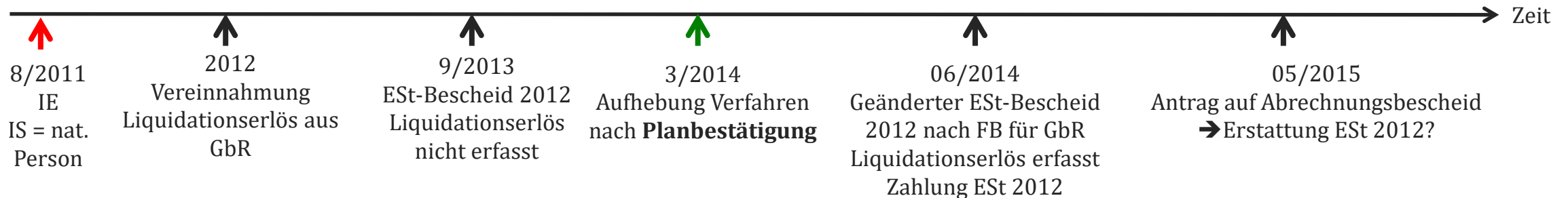
- BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl II 2013, 36
 - Bei Schuldigwerden eines Berichtigungsanspruchs gemäß § 17 Abs. 2 UStG im Sinne des **§ 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO** kommt es – **zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung** – wie nach dem V. Senat des BFH bei § 38 InsO (Begründetheit) auf die vollständige Verwirklichung des **materiell-rechtlichen** Besteuerungstatbestandes an
- Erstreckung auf Ansprüche außerhalb von § 17 Abs. 2 UStG und außerhalb des UStG
 - BFH, Urt. v. 8.11.2016 – VII R 34/15, BStBl II 2017, 496 (§ 14c Abs. 2 UStG)
 - BFH, Urt. v. 25.4.2018 – VII R 18/16, BFH/NV 2018, 1289 (§ 14c Abs. 1 UStG)
 - BFH, Urt. v. 12.6.2018 – VII R 19/16, BFH/NV 2018, 1131 (Vorsteuerabzug, § 15 UStG)
 - BFH, Beschl. v. 21.3.2014 – VII B 214/12, BFH/NV 2014, 1088 (Ansprüche nach dem InvZulG)
 - BFH, Urt. v. 15.1.2019 – VII R 23/17, juris (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG)
- BFH, Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10, BStBl II 2011, 374 im Anschluss an BGH, Urt. v. 9.7.2009 – IX ZR 86/08, ZIP 2009, 1674: Leistung als Rechtshandlung im Sinne des **§ 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO**

C.V. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2013** – Ertragsteuer

- Begründetheit im Sinne des § 38 InsO nach **insolvenzrechtlichen** Kriterien
 - BFH, Urt. v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl II 1984, 602 (Veräußerung wertausschöpfend mit Grundpfandrechten belastetes Grundstück)
 - BFH, Beschl. v. 1.4.2008 – X B 201/07, BFH/NV 2008, 925 (**Rückgewähr nach Insolvenzanfechtung**)
- Begründetheit im Sinne des § 38 InsO nach der vollständigen Verwirklichung des **materiellen** Besteuerungsbestandes – die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG – nach **steuerrechtlichen** Grundsätzen
 - BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 (Veräußerung wertausschöpfend mit Grundpfandrechten belastetes Grundstück)
 - BFH, Urt. v. 9.12.2014 – X R 12/12, BStBl II 2016, 852 (Kaufvertrag im vIV, Zahlung nach IE)
 - BFH, Urt. v. 18.12.2014 – X B 89/14, BFH/NV 2015, 470 (kein Verlust der MU-Stellung in der Insolvenz) unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 29.8.2007 – IX R 4/07, BStBl II 2010, 145 **zur KFZ-Steuer**
 - BFH, Urt. v. 12.10.2015 – VIII B 143/14, BFH/NV 2016, 40 (ESt im Nachlassinsolvenzverfahren)
 - BFH, Beschl. v. 27.10.2016 – IV B 119/15, BFH/NV 2017, 320 (GewSt)
 - BFH, Beschl. v. 31.10.2018 – III B 77/18, BFH/NV 2019, 123 (**Rückgewähr nach Insolvenzanfechtung**)
 - BFH, Beschl. v. 15.11.2018 – XI B 49/18, juris (KSt/GewSt aufgrund Insolvenzplanverfahren)

C.VI. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: 2017 – Keine Haftungsbeschränkung auf die Insolvenzmasse

BFH, Urt. v. 23.10.2018 – VII R 13/17, BFH/NV 2019, 169 (**≠ Schuldenerlass**)



- Steuerzahlung sei nicht ohne Rechtsgrund erfolgt, also kein Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO
 - Masseverbindlichkeiten würden **nicht** von den Regelungen des Insolvenzplans erfasst
 - Nach BFH, Urt. v. 28.11.2017 – VII R 1/16, BStBl II 2018, 457 erfolge bei Masseverbindlichkeiten **keine** Haftungsbeschränkung auf die ehemalige Insolvenzmasse. A.A. *Kahlert*, DB 2018, 980
 - Danach würde auch keine Einrede gemäß § 390 BGB im Rahmen einer Aufrechnung greifen

C.VII. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2019** – Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz v. 20.6.2019 (1/3)

- Nach Erwägungsgrund 1 wird ein wirksames Insolvenzverfahren als elementarer Bestandteil eines **funktionierenden Binnenmarkts** angesehen und umgekehrt ein weniger wirksames Insolvenzverfahren als ein Hindernis für die Ausübung der unionsrechtlichen **Grundfreiheiten** bezeichnet.

C.VII. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2019** – Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz v. 20.6.2019 (2/3)

Das „Problem“ hinsichtlich der Restschuldbefreiung (Zweite Chance):

Die in der InsO geregelte Restschuldbefreiung erfasst (nur) Steuerverbindlichkeiten im Rang der Insolvenzforderung. Zwar fußt die Restschuldbefreiung im Freiheitsrecht des Schuldners, er ist aber nicht in der Lage, die Qualifikation als Insolvenzforderung und damit seine Restschuldbefreiung privatautonom zu steuern. Denn nach dem BFH ist maßgeblich, ob der materiell-rechtliche Besteuerungstatbestand vollständig **vor** oder **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist, was sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätze richtet. Eine solche Ausnahme von der Restschuldbefreiung ist nach der Richtlinie nicht sachlich gerechtfertigt

Die Lösung – Regelungen im nationalen Umsetzungsgesetz:

- Hinsichtlich einer Steuerverbindlichkeit im Rang (1) einer Masseverbindlichkeit oder (2) eines Anspruchs gegen das insolvenzfreie Vermögen aufgrund einer Freigabe eines zugunsten eines Gläubigers belasteten Vermögensgegenstandes darf die Restschuldbefreiung nicht gemäß Art. 22 Abs. 3 Buchstabe e) der Richtlinie ausgenommen werden
- Hinsichtlich einer Steuerverbindlichkeit im Rang einer Masseverbindlichkeit, die aufgrund einer Masseunzulänglichkeit im Restschuldbefreiungsverfahren nicht getilgt wird, findet § 69 AO keine Anwendung
- Dazu Kahlert, DStR 2019, 719

C.VII. Entwicklung des Insolvenzsteuerrechts: **2019** – Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz v. 20.6.2019 (3/3)

Hat das Steuerrecht die „Macht“, den vorinsolvenzlichen Restrukturierungsrahmen außer Kraft zu setzen, indem daran anknüpfend Steuerlasten ausgelöst werden?

- Wäger, <http://www.hamburger-kreis.org/images/veranstaltungen/20161011/Waeger-Unternehmenssanierung-Umsatzsteuer.pdf>
- *Kahlert*, NZI-Beilage 2017, 52
- *Kölbl/Neumann*, Ubg 2018, 324, 327
 - Steuerfreiheit des Sanierungsertrages als Beihilfe bei Sanierungen außerhalb von gesetzlichen Verfahren (d.h. bei privatautonomen Sanierungen) nach Inkrafttreten der Richtlinie betreffend den vorinsolvenzlichen Restrukturierungsrahmen
- http://www.hamburger-kreis.org/images/veranstaltungen/20190910/ProfDrMadaus-Richtlinie-EU-2019_1023-Restrukturierung-und-Insolvenz.pdf
- <http://www.hamburger-kreis.org/images/veranstaltungen/20190910/DrKahlert-Umsatzsteuer-und-Entschuldung-Unternehmers.pdf>
- *Roth*, NZI-Beilage 2019, 51
- *Thole*, NZI-Beilage 2019, 61, 64 unter 4.

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Ihr Ansprechpartner

Dr. Günter Kahlert

Rechtsanwalt, Steuerberater

guenter.kahlert@fgs.de

T +49 40 / 30 70 85-0