

# **Steuerhaftung und Insolvenz**

Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Kahlert, Hamburg  
Vorsitzender des Hamburger Kreis für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht e.V.

Leipzig, den 29.11.2017

## Agenda

- I. Vorläufige Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt
- II. Vorläufige Eigenverwaltung
- III. Widerspruch durch den Geschäftsführer für den Insolvenzschuldner
- IV. Hypothetische und erfolgreiche Insolvenzanfechtung
- V. Verzicht im Insolvenzplan
- VI. Haftung der Organgesellschaft
- VII. Sachhaftung des wesentlich Beteiligten
- VIII. Haftung des Abtretungsempfängers

## I. Vorläufige Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt

### **BFH, Beschl. v. 19.2.2010 – VII B 190/09, BFH/NV 2010, 1120**

- Der BFH bejaht zwar eine Steuerzahlungspflicht und damit eine Pflichtverletzung i.S.d. § 69 AO, wenn der Geschäftsführer die Steuern bei Fälligkeit nicht entrichtet.
- Allerdings haftet der Geschäftsführer mangels Verschuldens nicht gemäß § 69 AO, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt die Zustimmung zur Zahlung von Steuern nicht erteilt und der Geschäftsführer die ihm im Einzelfall zumutbaren Schritte gegen den vorläufigen Insolvenzverwalter unternommen hat.

### **BFH, Beschl. v. 27.5.2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591**

- Vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt haftet nicht gemäß § 69 AO, wenn er die Zustimmung zur Zahlung von Steuern nicht erteilt, weil er weder als eine Person im Sinne des § 34 Abs. 3 AO noch als eine Person im Sinne des § 35 AO zu beurteilen sei.

### **FG Köln, Urt. v. 25.2.2014 – 10 K 295/10, NZI 2014, 627 (rechtskräftig)**

- Stimmt der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt zwar der Lohnzahlung nicht jedoch der Lohnsteuerzahlung zu, so haftet der Geschäftsführer, wenn er zwar den Lohn nicht jedoch die Lohnsteuer bezahlt, er hätte die Lohnzahlung nicht vornehmen dürfen.

## II. Vorläufige Eigenverwaltung (1/2)

### Hat die Massesicherungspflicht im vorläufigen Verfahren Vorrang vor der Steuerzahlungspflicht?

- So Kahlert, in Kübler, HRI, 2. Auflage 2015 § 57 Rz. 5 ff.
- A.A. FG Münster, Beschl. v. 6.2.2017, 7 V 3973/16 U, EFG 2017, 452.
- Thole, DB 2015, 662 : Wahlrecht des Schuldners. Gericht könne Massesicherungspflicht durch Zustimmungsvorbehalt Vorrang einräumen.
- So AG Düsseldorf, Beschl. v. 14.7.2014 – 504 IN 124/1: Zustimmungsvorbehalt des vorläufigen Sachwalters betreffend Steuerzahlung.
- Vgl. AG Hamburg, Beschl. v. 19.6.2017 - 67g IN 173/17, ZIP 2017, 1383; Zustimmungsvorbehalt des vorläufigen Sachwalters betreffend Zahlung Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung.
- FG Münster, Beschl. v. 4.3.2017, 7 V 492/17 U, ZInsO 2017, 880, dazu Mielke/Sedlitz, ZIP 2017, 1646: Kein Verschulden, wenn der vorläufige Sachwalter die nach dem Beschluss des Insolvenzgerichts erforderliche Zustimmung zur Steuerzahlung verweigert.
- FG Münster, Urt. v. 23.6.2017, 3 K 1539/14 L, EFG 2017, 1329: Kein Verschulden bei Steuerzahlung auf anwaltlichem Rat und wenn kein Anlass bestand, diesen Rat in Zweifel zu ziehen.

## II. Vörläufige Eigenverwaltung (2/2)

### Angesichts Rechtsunsicherheit Steuerzahlung bei Fälligkeit und Anfechtung der Zahlung nach Insolvenzeröffnung?

- Kein Anfechtungsanspruch, weil
  - § 55 Abs. 4 InsO Anwendung findet? So LG Erfurt, Urt.v. 16.10.2015 – 80196/15, ZIP 2015, 2181, dazu Kahlert, EWir 2015, 709. Aufgehoben durch OLG Thüringen, Urt. v. 21.6.2016 – 7U753/15, ZIP 2016, 1741, Az. BGH IX ZR 167/16.
  - im Verfahren nach § 270b InsO die Ermächtigung des Gerichts zur Begründung von Masseverbindlichkeiten Steuern erfasst? Dazu BGH, Beschl. v. 24.3.2016 – ZR 157/14, ZIP 2016, 831, mit Anm. Hofmann, EWir 2016, 501.
  - im Verfahren nach § 270a InsO stets Masseverbindlichkeiten begründet werden? So AG Hannover, Beschl. v. 30.4.2015 – 909 IN 294/15, 909 IN 294/15 – 4, ZIP 2015, 1843 m.w.N., a.A. nummehr Beschl. v. 1.7.2016 – 908 IN 460/16, 908 IN 460/16-2, juris.
  - AG Hamburg, Beschl. v. 14.7.2014 – 67b IN 196/14, ZIP 2014, 2101 betreffend § 270a InsO-Verfahren:
  - Zahlungen an den Fiskus im Antragsverfahren der Eigenverwaltung sind unzulässig.
  - Übertragung der Kassenführung auf den vorläufigen Sachwalter, um insolvenzweckwidrige Zahlungen zu verhindern.
- Achtung: Steuerhaftung des vorläufigen Sachwalters mit Kassenführungsbefugnis gemäß §§ 69, 35 AO in NRW, a.A. Kahlert, in FS Pannen, 2017, 409.

### III. Widerspruch des Geschäftsführers für den Insolvenzschuldner

#### **BFH, Urt. v. 16.5.2017 - VII R 25/16, BStBl II 2017, 934**

- Der Geschäftsführer ist nach § 166 AO im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen vor Insolvenzeröffnung **unanfechtbar festgesetzte Steuern** der von ihm vertretenen und in Insolvenz geratenen GmbH ausgeschlossen, wenn er nach Insolvenzeröffnung im Prüfungstermin nicht anwesend ist und er gegen die Forderung keinen Widerspruch erhebt mit der Folge, dass die Steuerforderung zur Tabelle festgestellt wird.
- A.A. *Kahlert*, EWiR 2017, 555.

#### **BFH, Urt. v. 27.9.2017 - XI R 9/16, juris**

- Der Geschäftsführer muss eine Steuerfestsetzung nach einem **durch die Insolvenzeröffnung unterbrochenen Einspruchsverfahren** gemäß § 166 AO gegen sich gelten lassen, wenn er nach Insolvenzeröffnung keinen Widerspruch gegen die Feststellung zur Tabelle erhebt.

Ebenso

- FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 3.9.2015 - 9 K 9271/10, juris; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.2.2014 - 3 K 1283/12, EFG 2014, 1166, NZB zurückgewiesen, BFH, Beschl. v. 23.9.2014 - XI B 40/14.
- FG Köln, Urt. v. 18.1.2017 - 10 K 3671/14, EFG 2017, 625 (Revision beim BFH: Az.: I R 39/17)
- Tipke/Kruse/Krumm, § 166 AO Rz. 12; *Krumm*, StuW 2012, 329.
- A.A. FG Köln, Beschl. v. 24.11.2014 - 13 V 2905/14, juris, und *Kahlert* NWB 2016, 409.

## IV. Hypothetische und erfolgreiche Insolvenzanfechtung

### **BFH, Urt. v. 4.12.2007 - VII R 18/06, BFH/NV 2008, 521**

- § 69 AO finde auch bei einer hypothetischen Insolvenzanfechtung auf den Geschäftsführer Anwendung.
- Es soll kein Widerspruch zur Rechtsprechung des BGH zur Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen vorliegen, BGH, Urt. v. 18.4.2004 - II ZR 61/03, ZIP 2005, 1026.
  - Der BGH habe über einen deliktischen Schadensersatzanspruch entschieden, wohingegen es sich bei § 69 AO um eine Sonderverbindlichkeit gegenüber dem Fiskus handele. Denn § 69 AO habe den Zweck, den Vertreter zur ordnungsgemäßen Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten anzuhalten und das Steueraufkommen durch Schaffung einer Rückgriffsmöglichkeit zu sichern.

### **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)**

- § 69 AO finde bei einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung auf den Geschäftsführer Anwendung, wenn die Steuer nicht fristgerecht abgeführt worden ist und bei fristgerechter Abführung eine Anfechtung nicht möglich gewesen wäre.

### **BFH, Urt. v. 26.1.2016, VII R 3/15, BFH/NV 2016, 893**

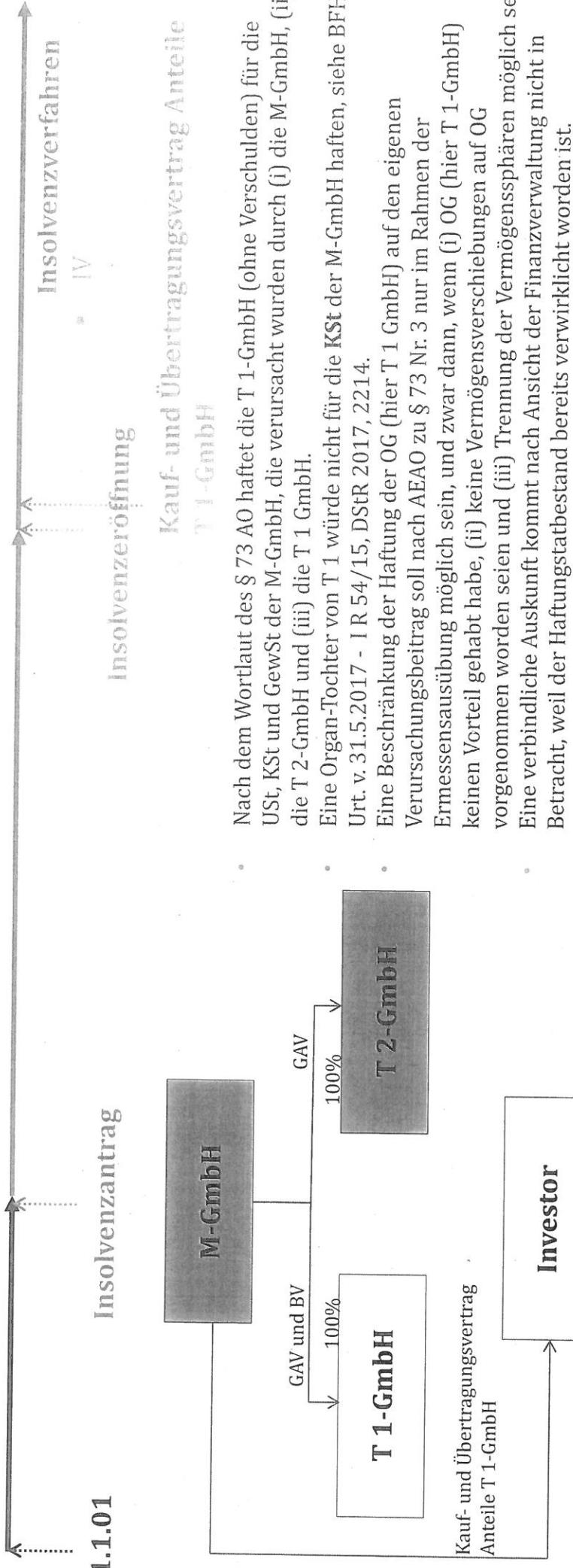
- Hat der Schuldner weder bei Fälligkeit noch später die Steuer abgeführt und ist dem FA bei Erlass des Haftungsbescheides eine Anfechtung bekannt, so kann die Kausalität dieser Ursache für den Schadenseintritt durch eine zu vermutende Anfechtung des Insolvenzverwalters nicht rückwirkend beseitigt werden. Ein hypothetischer Kausalerlauf kann insoweit keine Berücksichtigung finden.

## V. Verzicht im Insolvenzplan

**BFH, Beschl. v. 15.5.2013 - VII R 2/12, BFH/NW 2013, 1543**

- Da sich eine Verbindlichkeit, auf die im Insolvenzplan verzichtet wird, nach der Rechtsprechung des BGH (nur) zu einer unvollkommenen Verbindlichkeit wandelt, entfällt die Grundlage für eine Steuerhaftung nach § 69 AO nicht.

## VI. Haftung der Organ gesellschaft - § 73 AO



Nach Ansicht des FG Münster soll eine Steuerhaftung der Organgesellschaft für ihre Organträgerin eine verdeckte Gewinnausschüttung bewirken, FG Münster,  
Urt. v. 4.8.2016 - 9 K 3999/13 K G, 9 K 3999/13 K G, EFG 2017, 149.

## VII. Sachhaftung des wesentlich Beteiligten - § 74 AO (1/2)

**BFH, Urt. v. 22.11.2011 - VII R 63/10, BStBl II 2012, 223**

- Steuerhaftung des wesentlich Beteiligten nicht nur mit dem überlassenen Gegenstand, sondern auch mit Surrogaten.

**BFH, Urt. v. 23.5.2012 VII R 28/10, BStBl III 2012, 763 (inhaltsgleich BFH, Urt. v. 23.5.2012 – VII R 29/10, BFH/NV 2012, 1924)**

- Der Umstand, dass nicht der wesentlich Beteiligte, sondern eine GbR oder eine GmbH & Co. KG Eigentümerin des überlassenen Gegenstandes (worunter auch ein Erbbaurecht fällt) ist, stehe einer Steuerhaftung nicht entgegen, wenn alle wesentlich Beteiligten des Unternehmens nur gemeinschaftlich über den Gegenstand verfügen können.

• Bestätigt durch BVerfG, Beschl. v. 17.9.2013 – 1 BvR 1928/12 (BFH), ZIP 2013, 2105.

**BFH, Urt. v. 28.1.2014 - VII R 34/12, BStBl II 2014, 551**

Aufrechnung des Finanzamts mit einem Haftungsanspruch nach § 74 AO gegen den auf Geld gerichteten USt-Erstattungsanspruch ist mangels Gleichartigkeit der Forderungen unzulässig. Der VII. Senat des BFH hat offengelassen, was gilt, wenn statt des Grundstücks ein Surrogat in Form von Geld vorhanden gewesen wäre.

## VII. Sachhaftung des wesentlich Beteiligten - § 74 AO (2/2)

**BFH, Urt. v. 1.12.2015, VII R 34/14, BStBl II 2016, 375**

- Eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 74 Abs. 2 Satz 1 AO kann nicht durch die Anwendung der Personengruppentheorie, die für die Betriebsaufspaltung entwickelt wurde, fingiert werden.

## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers – § 13c UStG (1/8)

### Hintergrund (1/2)

- Nach der Gesetzesbegründung (RegE zum StÄndG 2003, BT-Drs. 15/1562, S. 46) sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die dadurch entstehen, dass der abtretende Unternehmer häufig finanziell nicht in der Lage ist, die von ihm geschuldete Umsatzsteuer zu entrichten, weil der Abtretungsempfänger die (Brutto-)Forderung eingezogen hat.
- Auslöser war ein Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO mit dem Titel „Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber –“ vom 3.9.2003.
- § 13c UStG wurde durch das StÄndG 2003 (BGBl I 2003, 2645) in das UStG eingefügt
  - Nach § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG (idF des StÄndG 2003) ist § 13c UStG auf Forderungen anzuwenden, die nach dem 7.11.2003 (Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages) abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind.
- Nach der Gesetzesbegründung beruht § 13c auf Art. 21 Abs. 3 6. EG-RL (Art 205 MwStSystRL)
- Das BMF hat seine Auffassung zu § 13c UStG in UStAE 13c.1 niedergelegt.

## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers – § 13c UStG (2/8)

### Hintergrund (2/2)

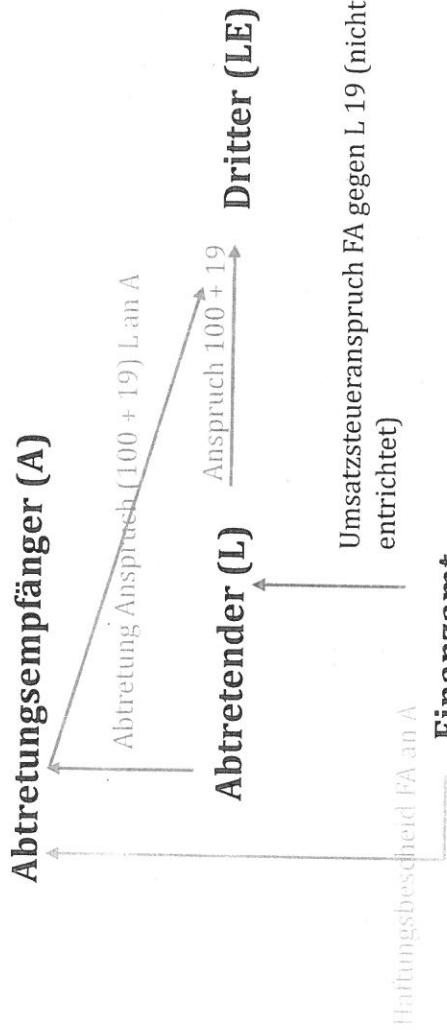
**Jahresbericht 2015 des Rechnungshof der Freien Hansestadt Bremen vom 12.3.2015, Drucksache 18/1825, Seite 123 f.**

- Der Rechnungshof rügt, dass die Finanzverwaltung die Haftungsmöglichkeit nach § 13c UStG nicht systematisch überprüft. Das führe zu erheblichen Steuerausfällen. Die Finanzverwaltung habe seit 2004 nur einen einzigen Haftungsanspruch durchgesetzt.
- Kreditinstitute erlangten mit der bisherigen Praxis Steuervorteile (Bildung von Rückstellungen)
- Vorschlag: Schulung von Personal, Prüfung von Steuervällen mit Umsatzsteuerrückständen auf Anhaltspunkte für Haftungstatbestände und ggfs. Erlass von Haftungsbescheiden.
- Das Finanzressort habe bereits entsprechende Maßnahmen ergriffen und erwartet Mehrergebnisse bei der Umsatzsteuer.
- Der staatliche Rechnungsausschuss schließt sich den Ausführungen und Empfehlungen des Rechnungshofes an, Bericht vom 6.6.2016, Drucksache 19/633, Seite 21.

**Jahresbericht 2017 des Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen über das Ergebnis der Prüfungen im Geschäftsjahr 2016 vom 12.9.2017, Drucksache 17/600, Seite 221 ff.**

## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers – § 13c UStG (3/8)

### Überblick über Tatbestand und Rechtsfolgen



- Der Abtretende ist Unternehmer.
- Der Abtretende führt einen steuerpflichtigen Umsatz an einen Dritten aus.
- Der Abtretende tritt seinen Anspruch auf die Gegenleistung an den Abtretungsempfänger ab.
- Der Abtretungsempfänger ist Unternehmer.
- Der Abtretende hat die **festgesetzte Steuer**, bei deren Berechnung der steuerpflichtige Umsatz berücksichtigt worden ist, im Zeitpunkt der Fälligkeit vollständig oder teilweise **nicht entrichtet**. Haftung des Abtretungsempfängers für die in der Forderung **enthaltenen Umsatzsteuer**.
- **Begrenzung** der Haftung auf
  - (1) die im Zeitpunkt der Fälligkeit **nicht entrichtete** festgesetzte Steuer und
  - (2) die im **vereinahmten** Betrag **enthaltene Umsatzsteuer**
- Verschulden ist **nicht erforderlich**.
  - **Ausschluss** der Haftung soweit Abtretungsempfänger als Dritter i.S.d. § 48 AO Zahlungen auf die festgesetzte Steuer leistet.
  - Haftungsinanspruchnahme gemäß § 191 AO durch **Haftungsbescheid**.
- Bei der Inanspruchnahme besteht **kein Ermessen**.

## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers – § 13c UStG (4/8)

### Überblick über die BFH-Rechtsprechung

#### Verstößt § 13c UStG gegen Verfassungsrecht und/oder gegen Unionsrecht?

- BFH, Urt. v. 20.3.2013 – XI R 11/12, BStBl II 2016, 107 (–).
- BFH, Urt. v. 21.11.2013 – VR 21/12, BStBl II 2016, 74 (–).
- BFH, Urt. v. 25.11.2015 – VR 65/14, BFH/NV 2016, 953 (–).
- BFH, Urt. v. 16.12.2015 – XI R 28/13, BFH/NV 2016, 695 (–).

#### Welche Formen der Abtretung werden von § 13c UStG erfasst?

- Globalzession
  - BFH, Urt. v. 20.3.2013 – XI R 11/12, BStBl II 2016, 107 (+).
- Stille Zession
  - BFH, Urt. v. 25.11.2015 – VR 65/14, BFH/NV 2016, 953 (+).
- Echtes Factoring
  - BFH, Urt. v. 16.12.2015 – XI R 28/13, BFH/NV 2016, 695 (+) Beachte: Inzwischen überholt, siehe Chart 17.

#### Welche Formen der Vereinnahmung werden von § 13c UStG erfasst?

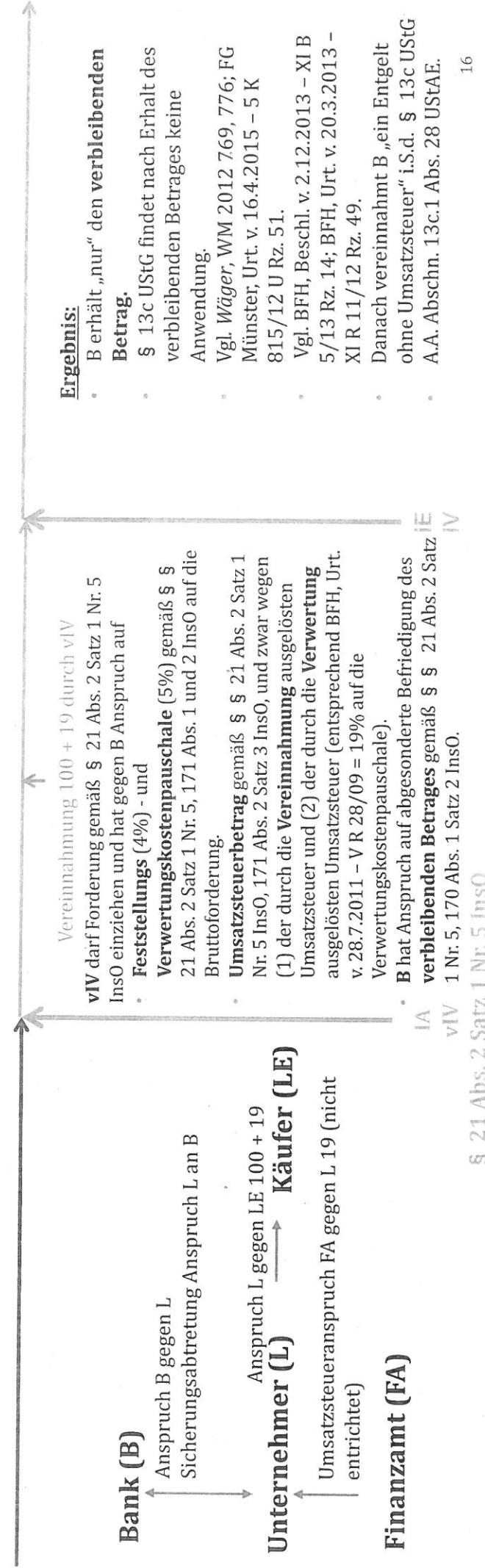
- Einziehung durch einen vorläufigen Insolvenzverwalter und Weiterleitung an Abtretungsempfänger.
  - BFH, Urt. v. 20.3.2013 – XI R 11/12, BStBl II 2016, 107 (+). Beachte: Inzwischen überholt, siehe Chart 14.
- Gutschrift auf einem debitorisch geführten Kontokorrentkonto im Rahmen einer stillen Abtretung
  - BFH, Urt. v. 25.11.2015 – VR 65/14, BFH/NV 2016, 953 (+).
  - Offengelassen, ob sich die Vereinnahmung aus der Gutschrift ergibt, obwohl der Abtretende über das Konto im Rahmen einer geduldeten Überziehung verfügbotsbefugt war.
    - Denn der Abtretende hat die ihm im Rahmen der geduldeten Überziehung eingeräumte Verfügungsmacht genutzt und seine Verbindlichkeiten bei dem Abtretungsempfänger getilgt, die durch die zu seinen Gunsten bestehende Abtretung gesichert wurden.

## VIII.

# Haftung des Abtretungsempfängers - § 13c UStG (5/8)

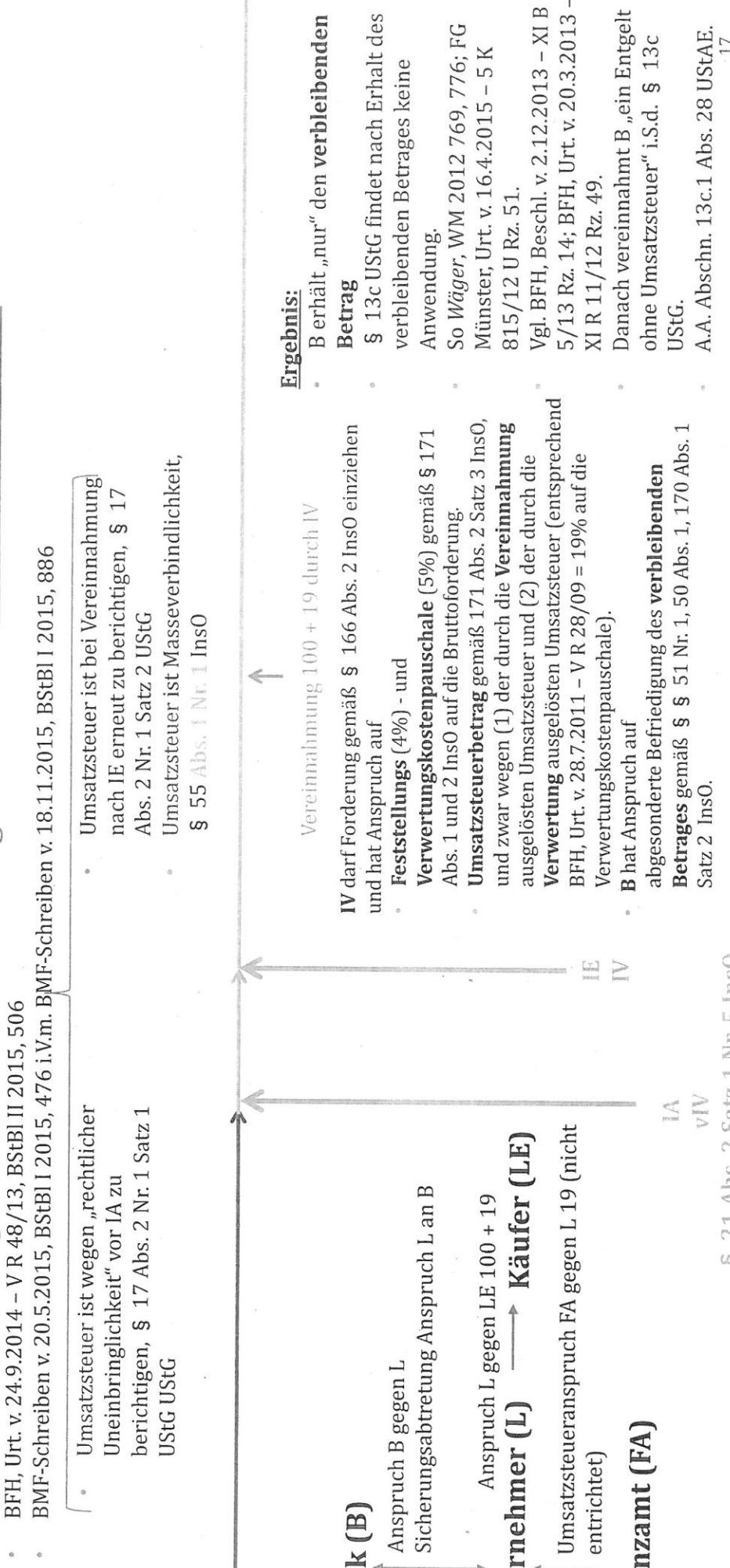
### Sicherungsabtretung - Fall 1: Vereinnahmung durch vIV im vorläufigen Insolvenzverfahren

- BFH, Urt. v. 24.9.2014 - V R 48/13, BStBl II 2015, 506
- BMF-Schreiben v. 20.5.2015, BStBl I 2015, 476 i.V.m. BMF-Schreiben v. 18.11.2015, BStBl I 2015, 886
- Umsatzsteuer ist wegen „rechtlicher Uneinbringlichkeit“ vor IA zu berichtigen, § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG
  - Umsatzsteuer ist bei Vereinnahmung nach IA bis zur IE erneut zu berichtigen, § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG
  - Umsatzsteuer gilt nach IE als Masseverbindlichkeit, § 55 Abs. 4 InsO



## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers - § 13c UStG (6/8)

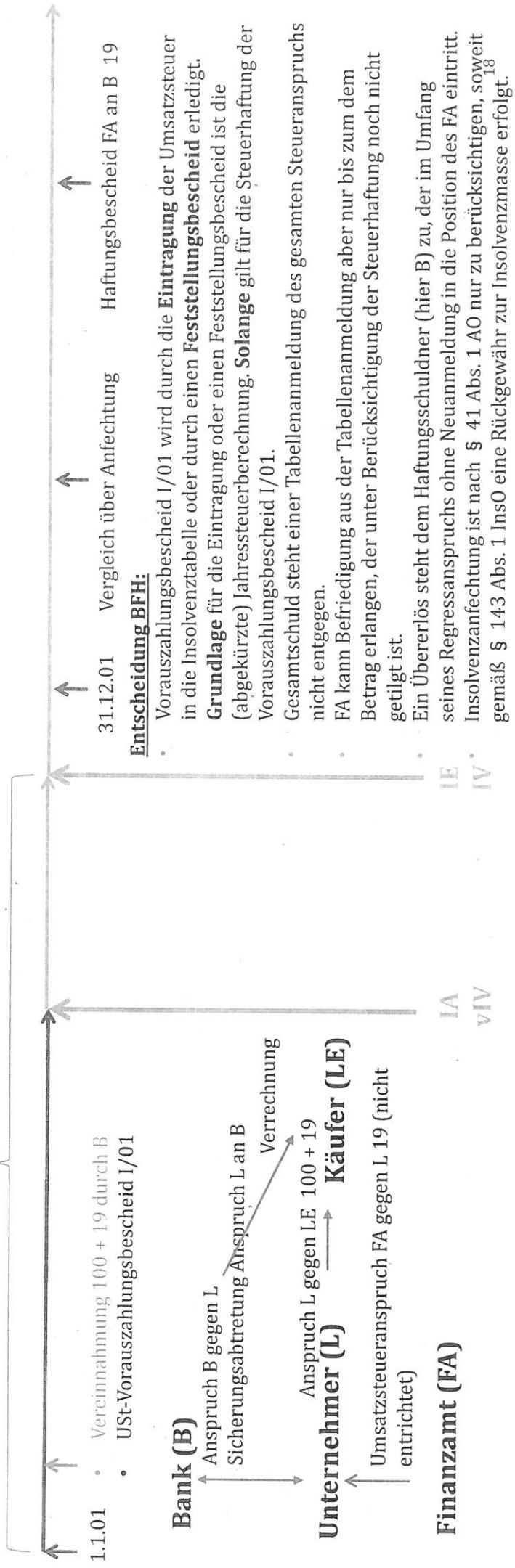
### Sicherungsabtretung – Fall 2: Vereinnahmung durch IV im Insolvenzverfahren



## VII. Haftung des Abtretungsempfängers - § 13c UStG (7/8) Sicherungsabtretung - Fall 3: Vereinnahmung durch Sicherungsnehmer vor dem vorläufigen Insolvenzverfahren

BFH, Urt. v. 21.11.2013 - VR 21/12, BStBl II 2016, 74

(abgekürzte)  
Jahressteuerberechnung



Finanzamt (FA)

IA  
IE  
IV  
V

IE  
IV

- Ein Übererlös steht dem Haftungsschuldner (hier B) zu, der im Umfang seines Regressanspruchs ohne Neuammeldung in die Position des FA eintritt.
- Insolvenzanfechtung ist nach § 41 Abs. 1 AO nur zu berücksichtigen, soweit gemäß § 143 Abs. 1 InsO eine Rückgewähr zur Insolvenzmasse erfolgt.<sup>18</sup>

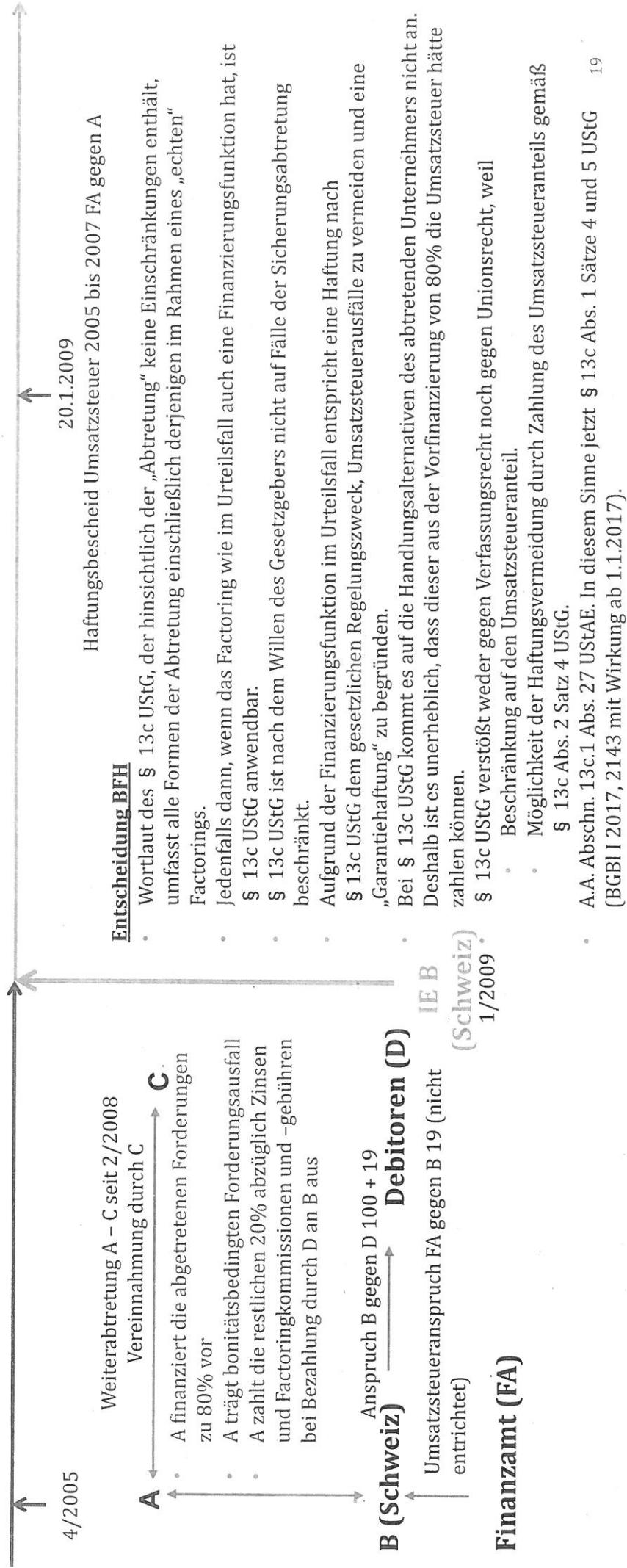
- Vorauszahlungsbescheid I/01 wird durch die Eintragung der Umsatzsteuer in die Insolvenztablelle oder durch einen **Feststellungsbescheid** erledigt. **Grundlage** für die Eintragung oder einen Feststellungsbescheid ist die (abgekürzte) Jahressteuerberechnung. Solange gilt für die Steuerhaftung der Vorauszahlungsbescheid I/01.
- Gesamtschuld steht einer Tabellenanmeldung des gesamten Steueranspruchs nicht entgegen.
- FA kann Befriedigung aus der Tabellenanmeldung aber nur bis zum dem Betrag erlangen, der unter Berücksichtigung der Steuerhaftung noch nicht getilgt ist.

- Ein Übererlös steht dem Haftungsschuldner (hier B) zu, der im Umfang seines Regressanspruchs ohne Neuammeldung in die Position des FA eintritt.
- Insolvenzanfechtung ist nach § 41 Abs. 1 AO nur zu berücksichtigen, soweit gemäß § 143 Abs. 1 InsO eine Rückgewähr zur Insolvenzmasse erfolgt.<sup>18</sup>

## VIII. Haftung des Abtretungsempfängers – § 13c UStG (8/8)

### Echtes Factoring

BFH, Urt. v. 16.12.2015 - XI R 28/13, BFH/NV 2016, 695



# Kontaktdaten

**Dr. Günter Kahlert**

Rechtsanwalt, Steuerberater

Hamburg

guenter.kahlert@fgs.de

**Hamburg**

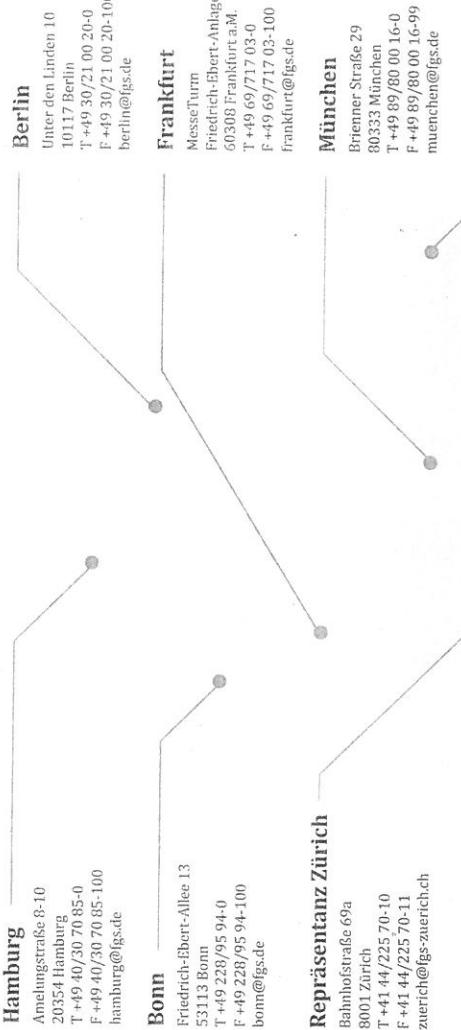
Anmelungstraße 8-10  
20154 Hamburg  
T +49 40/30 70 85-0  
F +49 40/30 70 85-100  
hamburg@fgs.de

**Bonn**

Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
T +49 228/95 94-0  
F +49 228/95 94-100  
bonn@fgs.de

**Repräsentanz Zürich**

Bahnhofstraße 69a  
8001 Zürich  
T +41 44/225 70-10  
F +41 44/225 70-11  
zuerich@fgs-zuerich.ch



**Repräsentanz Wien**

Am Heumarkt 7  
1030 Wien  
T +43 1/713 08 14  
F +43 1/713 08 15  
wien@fgs-wien.at