



24. LEIPZIGER INSOLVENZRECHTSTAG

20. FEBRUAR 2023

8. LEIPZIGER INSOLVENZSTEUERRECHTSTAG

21. FEBRUAR 2023

Jens ||| Schmittmann

Leipziger Insolvenzsteuerrechtstag 2023

Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz Impulsreferat

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Essen

Übersicht

- Einführung
- Berichtigungen nach § 17 UStG
 - Restrukturierungsverfahren
 - Insolvenzeröffnungsverfahren
 - Insolvenzverfahren
- Steuerliche Folgen einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung
 - Umsatzsteuer
 - Einkommensteuer
- Bewertung und Fazit

Einführung

- Insolvenzverfahren als Verteilungskampf
 - § 54 InsO
 - § 55 InsO
 - § 38 InsO
 - § 39 InsO

- Masseverbindlichkeiten gegenüber der Finanzverwaltung
 - Einführung des § 55 Abs. 4 InsO durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011
 - Änderung des § 55 Abs. 4 InsO durch das SanInsFoG 2021
 - Rechtsprechung des BFH, z.B.
 - Berichtigungssequenz (USt)
 - Zwangsversteigerung (ESt)

Einführung

Strafbarkeit des (vorläufigen) Insolvenzverwalters

- Verfahrensrechtliche Stellung des (vorläufigen) Insolvenzverwalters
- Anordnung von Sicherungsmaßnahmen durch das Insolvenzgericht
 - Verfügungsverbot: „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter – Vermögensverwalter i.S. von § 34 AO
 - Zustimmungsvorbehalt: „schwacher“ vorläufiger Insolvenzverwalter – kein Vermögensverwalter i.S. von § 34 AO
- (vorläufiger) Sachwalter, Sanierungsmoderator und Restrukturierungsbeauftragter sind keine Vermögensverwalter
- Konsequenz: Strafbarkeit wegen Steuerstraftaten möglich, wenn Stellung als Vermögensverwalter

Einführung

Strafbarkeit des (vorläufigen) Insolvenzverwalters

- Sonderfall: Anstiftung oder Beihilfe zu Steuerstraftaten des Schuldners
 - vorläufiger Insolvenzverwalter veranlasst den Schuldner, die Voranmeldungen und/oder fälligen Steuererklärungen nicht, nicht rechtzeitig oder mit unzutreffendem Inhalt abzugeben
 - vorläufiger Insolvenzverwalter fordert den Schuldner im Hinblick auf § 55 Abs. 4 InsO auf, bestimmte Sachverhalte im Zeitraum vor Anordnung der Sicherungsmaßnahmen zu buchen

Einführung

Verantwortlichkeit des (vorläufigen) Sachwalters, Sanierungsmoderator und Restrukturierungsbeauftragten

- Verfahrensrechtliche Stellung des Sachwalters
- Restrukturierung, Eigenverwaltung und Schutzschirmverfahren
 - Sanierungsmoderator ist kein Vermögensverwalter i.S. von § 34 AO
 - Restrukturierungsbeauftragter ist kein Vermögensverwalter i.S. von § 34 AO
 - (vorläufiger) Sachwalter ist kein Vermögensverwalter i.S. von § 34 AO
- Sonderfall: § 35 AO
- Strafbarkeit des Sachwalters als Täter kommt nicht in Betracht
- Sonderfall: Anstiftung oder Beihilfe zu Steuerstraftaten des Schuldners

Berichtigung nach § 17 UStG

- Änderung der Bemessungsgrundlage

Umsatzsteuergesetz (UStG) § 17 Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 und des § 13b sinngemäß. Bei Preisnachlässen und Preiserstattungen eines Unternehmers in einer Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer liegt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach Satz 1 nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. Die Berichtigung nach Satz 4 ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der andere Unternehmer wirtschaftlich begünstigt wird.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
3. eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht worden ist;
4. der Erwerber den Nachweis im Sinne des § 3d Satz 2 führt;
5. Aufwendungen im Sinne des § 15 Abs. 1a getätigt werden.

(3) Ist Einfuhrumsatzsteuer, die als Vorsteuer abgezogen worden ist, herabgesetzt, erlassen oder erstattet worden, so hat der Unternehmer den Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Absatz 1 Satz 8 gilt sinngemäß.

(4) Werden die Entgelte für unterschiedlich besteuerte Lieferungen oder sonstige Leistungen eines bestimmten Zeitabschnitts gemeinsam geändert (z.B. Jahresboni, Jahresrückvergütungen), so hat der Unternehmer dem Leistungsempfänger einen Beleg zu erteilen, aus dem zu ersehen ist, wie sich die Änderung der Entgelte auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Bestellung eines Sanierungsmoderators oder eines Restrukturierungsbeauftragten (keine Person i.S. des § 34 AO)
 - Berichtigungstatbestände ?
 - Forderungseinzug: Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bleibt regelmäßig beim Schuldner, außer im Fall des § 76 Abs. 2 Nr. 2b) StaRUG
 - Vorsteuer: Korrektur beim Schuldner gem. § 17 UStG prüfen, wenn der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet
 - Forderungsverzicht durch Gesellschafter (Gesellschafterdarlehen): keine Folgen
 - Forderungsverzicht aus anderen umsatzsteuerlich unbeachtlichen Rechtsverhältnissen: keine Folgen
 - Forderungsverzicht von Lieferanten und Dienstleistern: Korrektur
 - Umsatzsteuer: Korrektur beim Gläubiger gem. § 17 UStG prüfen, wenn er auf eine Forderung verzichtet, es sei denn, die Forderung wird früher uneinbringlich
 - Vorsteuer aus der Vergütung
 - Leistungsempfänger ?

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Bestellung eines vorläufigen Sachwalters
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug ?
 - § 55 Abs. 4 InsO a.F.: m.E. keine Änderung der Empfangszuständigkeit
 - § 55 Abs. 4 InsO n.F.: m.E. keine Änderung der Empfangszuständigkeit, aber nach BMF, Schreiben vom 11. Januar 2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001:001
 - Grundsätze zur Umsatzberichtigung wegen Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen gelten auch im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren
 - Schuldner vereinnahmt bereits für die spätere Insolvenzmasse
 - Schuldner ist Amtswalter innerhalb des Rahmens der §§ 270 ff. InsO

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 24. September 2014 – V R 48/13: 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 Insolvenzeröffnungsverfahrens erbringt oder bezieht.

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Anordnung von Sicherungsmaßnahmen mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 1. März 2016 – XI R 21/14: Bestellt das Insolvenzgericht einen sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter, ist der Steuerbetrag für die steuerpflichtigen Leistungen, die der Unternehmer bis zur Verwalterbestellung erbracht hat, nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit zu berichtigen (erste Berichtigung). Eine nachfolgende Vereinnahmung des Entgelts durch den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter führt gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu einer zweiten Berichtigung des Steuerbetrages und begründet eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 2 Satz 1 InsO.

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Umsatz-/Vorsteuerkorrektur wegen Nichtzahlung
 - BFH, Urteil vom 25. Juli 2012 – VII R 29/11: Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist entscheidend, wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht wird. Nicht entscheidend ist, wann die zu berichtigende Steuerforderung begründet worden ist. Ohne Bedeutung ist - ebenso wie der Zeitpunkt der Abgabe einer Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheids, in dem der Berichtigungsfall erfasst wird -, ob der Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum erst während des Insolvenzverfahrens abläuft.

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10: Vereinnahmt der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Soll-Besteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung von BFH, Urteil vom 29. Januar 2009 - V R 64/07, zur Ist-Besteuerung).
 - BFH, Beschluß vom 6. September 2016 – V B 52/16: Die durch BFH, Urteil vom 9. Dezember 2010 – V R 22/10, begründete Rechtsprechung zur Uneinbringlichkeit verstößt weder gegen insolvenzrechtliche Vorgaben noch gegen den Grundsatz der Unternehmenseinheit oder gegen Art. 90 MwStSystRL, zuletzt BFH-Urteil vom 1. März 2016 XI R 21/14 (Rz 28 ff.). Anlass für ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH besteht insofern nicht (Senatsurteile vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298, Rz 54, und in BFHE 247, 460, BStBl II 2015, 506, Rz 37 f.; Senatsbeschluss vom 11. März 2014 V B 61/13, BFH/NV 2014, 920).

Berichtigung nach § 17 UStG

- Sonderfälle der Einordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten
 - Eröffnung des Insolvenzverfahrens in Eigenverwaltung
 - Korrektur der Umsatzsteuer beim Forderungseinzug
 - Vereinnahmt der Insolvenzschuldner im Rahmen der Eigenverwaltung das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet dies eine Masseverbindlichkeit i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung des BFH-Urteils vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BStBl II 2011, 996).
 - BFH, Urteil vom 27. September 2018 - V R 45/16, ZIP 2018, 2232 ff.

Insolvenzanfechtung

- Vorüberlegungen

- anfechtbare Rechtshandlung: regelmäßig Zahlung
- Zahlung von Betriebsausgaben
 - Miete, Energie, Umsatzsteuer (+)
 - Einkommensteuer (-)
- Zahlung einer umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung durch einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer
 - Arzt zahlt Leasingrate an Porsche (-)
 - Friseur zahlt Kaufpreis für Pflegemittel an Lieferanten (+)

- Rechtsfolgen

- schuldrechtlicher Rückgewähranspruch, § 143 Abs. 1 InsO
- Wiederaufleben der Forderung des Gläubiger im Rang einer Insolvenzforderung, § 144 Abs. 1 InsO

Insolvenzanfechtung

- Umsatzsteuer
- Anfechtungsgegner
 - Rückzahlung an den Insolvenzverwalter
 - Forderung lebt wieder auf und wird zur Insolvenztabelle angemeldet
 - Anfechtungsgegner berichtigt nach § 17 UStG gegenüber seinem Finanzamt
- Insolvenzmasse
 - Vereinnahmung des Rückzahlungsbetrags
 - Feststellung der Forderung zur Insolvenztabelle
 - Berichtigung nach § 17 UStG gegenüber dem Finanzamt der Masse

Insolvenzanfechtung

- Umsatzsteuer
- Steuerliche Berücksichtigung von Anfechtungssachverhalten

Führt die Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO aufgrund einer Rückzahlung an den Insolvenzverwalter zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG, ist der sich hieraus ergebende Steueranspruch nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO Teil der Masseverbindlichkeit für den Besteuerungszeitraum der Berichtigung.

BFH, Urteil vom 15. Dezember 2016 – V R 26/16, NZI 2017, 270 ff. mit Anm. *Schmittmann* = StuB 2017, 252 [Ls.] mit Anm. *jh* = ZInsO 2017, 549 ff. = DStR 2017, 493 ff. mit Anm. *Heuermann*

Insolvenzanfechtung

- Einkommensteuer
- Anfechtungsgegner
 - Rückzahlung an den Insolvenzverwalter
 - Forderung lebt wieder auf
 - Anmeldung zur Insolvenztabelle
 - Verzicht auf die Forderung
 - Nichtanmeldung zur Insolvenztabelle
 - Anfechtungsgegner nimmt Wertberichtigung vor
- Insolvenzmasse ?

Insolvenzanfechtung

- Einkommensteuer
- Insolvenzmasse
 - Vereinnahmung des Rückzahlungsbetrags
 - Forderung wird zur Insolvenztabelle angemeldet
 - Betriebsvermögensvergleich: Passivierung als Verbindlichkeit
 - Einnahme-Überschuß-Rechnung: keine Berücksichtigung
 - Anfechtungsgegner verzichtet auf die Forderung
 - Betriebsvermögensvergleich: keine Passivierung
 - Einnahme-Überschuß-Rechnung: keine Berücksichtigung
 - Anfechtungsgegner meldet die Forderung nicht zur Insolvenztabelle an
 - Betriebsvermögensvergleich: Passivierung als Verbindlichkeit ? fraglich bis zur Verjährung
 - Einnahme-Überschuß-Rechnung: keine Berücksichtigung

Insolvenzanfechtung

Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit nach Eröffnung der Insolvenz (hier: Anfechtung)

1. Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung (vgl. ständige BFH-Rechtsprechung). Eine Steuerforderung ist insolvenzrechtlich in dem Zeitpunkt begründet, zu dem der Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht ist.
2. Wann eine Einkommensteuerforderung begründet ist, kann auch von der Art der Gewinnermittlung abhängen. Im Fall der Einnahmen-Überschussrechnung ist dies nach dem Zuflussprinzip erst mit tatsächlicher Vereinnahmung der Fall (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014 X R 12/12, BFHE 253, 482, BStBl. II 2016, 852).

BFH, Beschluss vom 31. Oktober 2018 – III B 77/18, BFH/NV 2019, 123 ff. = ZIP 2019, 133 ff. = EWiR 2019, 113 f. [*Schmittmann*] = NZI 2019, 300 ff. = Verbraucherinsolvenz aktuell 2019, 21 f. mit Anm. *Böhme* = ZVI 2019, 99 ff. = ZInsO 2019, 111 ff. = StuB 2019, 90 mit Anm. *jh*

Insolvenzanfechtung

Rückzahlungsansprüche nach Insolvenzanfechtung kein steuerfreier Sanierungsertrag, § 3a EStG

1. Eine Vergleichsvereinbarung mit dem Inhalt, die vom Insolvenzverwalter reklamierten Anfechtungs- bzw. Rückzahlungsansprüche ohne Anerkenntnis einer Rechtspflicht abzugelten, führt zu einem Forderungsverzicht des Anfechtungsgegners und damit zu einem sonstigen Ertrag, der der Einkommensteuer zu unterwerfen ist.
2. Eine Steuerfreiheit nach § 3a EStG kommt nicht in Betracht, weil es sich bei der Vergleichsvereinbarung nicht um einen betrieblich bedingten Schuldenerlass handelt, sondern Anfechtungsansprüche abgewehrt werden sollten.
3. Eine korrespondierende Rückzahlungsverpflichtung ist beim Anfechtungsgegner wegen der fehlenden wirtschaftlichen Belastung nicht zu bilanzieren.

FG Münster, Urteil vom 24. August 2021 – 6 K 3905/19 E, EFG 2022, 31 ff. mit Anm. *Teutenberg* = NZI 2022, 85 ff. = BB 2021, 2643 [Ls.]. Der BFH (Beschluss vom 15. September 2022 – III B 117/21) hat die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen.

Bewertung und Fazit

- Bestimmung der verantwortlichen Personen i.S. des § 34 AO
- Haftungsrisiken im Steuerrecht
- Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung
- Komplexität des Steuerrechts erfordert ständige Beobachtung der Rechtsentwicklung
- Exkulpation durch sachkundige Beratung und Vertretung

Referent

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

Lehrstuhl für Allgemeine
Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und
Steuerrecht

FOM Hochschule für Oekonomie und
Management Essen
Leimkugelstr. 6
45141 Essen

Rechtsanwalt Steuerberater
Veronikastr. 15
45131 Essen

