



28. Veranstaltung Forum Steuerrecht e.V.

„Aktuelles Insolvenzsteuerrecht 2020 ↔ Corona-Krise“

am 07.12.2020

- Onlineveranstaltung -

Vortrag:

Prof. Dr. Christoph Uhländer

Hochschule für Finanzen NRW

LBL BStG & Insolvenz und Steuern

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

Themenübersicht zum 07.12.2020 – Forum Steuerrecht

I. Aktuelle Rechtsentwicklungen Insolvenzrecht ↔ Steuerrecht

- ▶ COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetze (§ 15a InsO: Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung)
- ▶ „1.“ und 2. Corona-Steuerhilfegesetz (Steuersätze 16 % bzw. 5 %, Verlustvorträge ...)
- ▶ Entwurf JStG 2020 (z.B. Aufhebung § 17 Abs. 2a EStG?; Änderung § 3a Abs. 5 EStG?)
- ▶ Entwurf Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz (Restrukturierungsplan; Pflichten StB...)

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien ↔ Besteuerungsverfahren

- ▶ Insolvenzforderungen ↔ Masseverbindlichkeiten ↔ insolvenzfreies Vermögen

III. Aktuelle Problemfelder im Ertragsteuerrecht (ESt, KSt, GewSt)

- ▶ Betriebsaufspaltung, KSt-Organschaft, § 8c Abs. 1a KStG „Sanierungsklausel“
- ▶ Sanierungserträge (§ 3a EStG, § 3c Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 7b GewStG)

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

Themenübersicht zum 07.12.2020 – Forum Steuerrecht

IV. Aktuelle Problemfelder im Umsatzsteuerrecht

- ▶ Forderungseinzug, USt-Organschaft, § 55 Abs. 4 InsO, Folgen „Freigabe“

V. Aktuelle Sonderfragen in der Eigenverwaltung

- ▶ § 55 Abs. 4 InsO, USt-Organschaft ↔ vorläufige Eigenverwaltung

VI. Aktuelle Sonderfragen in der Krise / Insolvenz von PersG

- ▶ §§ 183, 352, 360 AO; „Teilbarkeit“ der Feststellungsbescheide ↔ Klage
- ▶ Anwendung des § 3a EStG bei PersG; Darlehensverluste bei MÜer

VII. Aktuelles zur Haftung in der Krise und Insolvenz

- ▶ Haftung gem. §§ 69, 73, 74 AO; Reichweite des § 166 AO etc.
- ▶ Verhältnis Geschäftsführer ↔ vorläufiger Insolvenzverwalter ↔ Anfechtung

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz) v. 14.10.2020, **Art. 1:**
= Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz – StaRUG)

§ 108 StaRUG-Entwurf (Hinweis- und Warnpflichten)



Bei der Erstellung eines Jahresabschlusses für einen Mandanten haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Rechtsanwälte den Mandanten auf das Vorliegen eines möglichen Insolvenzgrundes nach den §§ 17 bis 19 der Insolvenzordnung und die sich daran anknüpfenden Pflichten der Geschäftsleiter und Mitglieder der Überwachungsorgane hinzuweisen, *wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und sie annehmen müssen, dass dem Mandanten die mögliche Insolvenzreife nicht bewusst ist.*

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz) v. 14.10.2020

Gesetzesbegründung zu § 108 StaRUG-Entwurf (Hinweis- und Warnpflichten)



Nach der aktuellen Rechtsprechung des BGH besteht für Steuerberater im Rahmen der Erstellung von Jahresabschlüssen für ihre Mandanten eine Prüfungs- und gegebenenfalls Hinweis- und Warnpflicht bezüglich der Fortführungsfähigkeit des betroffenen Unternehmens (vgl. BGH, Urt. v. 26.01.2017 – IX ZR 285/14 –, BGHZ 213, 374-394, Rn. 19 und 44). ...

Die Hinweis- und Warnpflichten werden als Instrument zur Früherkennung der Bestandsgefährdung eines Unternehmens im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 und 2 Buchstabe c der Richtlinie künftig auch gesetzlich klargestellt. Sie resultieren gemäß der Rechtsprechung des BGH aus der Mandatenbeziehung, sodass sich für den Steuerberaterin im Zusammenhang mit der Mandatsausübung keine neuen Pflichten und daraus folgend keine neuen Haftungstatbestände ergeben.

Aufgaben des Steuerberaters beim Mandat in der Krise / Insolvenz

BGH-Urteil v. 26.01.2017 – IX ZR 285/14 Fehlerhafte Prüfung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB



„Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater ist verpflichtet zu prüfen, ob sich auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen und der ihm sonst bekannten Umstände tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten ergeben, die einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit entgegenstehen können. Hingegen ist er nicht verpflichtet, von sich aus eine Fortführungsprognose zu erstellen und die hierfür erheblichen Tatsachen zu ermitteln (Ergänzung zu BGH, WM 2013, 802 und BGH, WM 2013, 1323).“

Aufgaben des Steuerberaters beim Mandat in der Krise / Insolvenz

BGH-Urteil v. 26.01.2017 – IX ZR 285/14 Fehlerhafte Prüfung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB



Eine Haftung des Steuerberaters setzt voraus, dass der Jahresabschluss angesichts einer bestehenden Insolvenzreife der Gesellschaft objektiv zu Unrecht von Fortführungswerten ausgeht. Der mit der Erstellung eines Jahresabschlusses für eine GmbH beauftragte Steuerberater hat die Mandantin auf einen möglichen Insolvenzgrund und die daran anknüpfende Prüfungspflicht ihres Geschäftsführers hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und er annehmen muss, dass die mögliche Insolvenzreife der Mandantin nicht bewusst ist (teilweise Aufgabe von BGH, WM 2013, 802).

Aufgaben des Steuerberaters beim Mandat in der Krise / Insolvenz

BGH-Urteil v. 26.01.2017 – IX ZR 285/14 Fehlerhafte Prüfung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB



Ein Steuerberater haftet nicht für jeden objektiv zu Unrecht auf der Grundlage von Fortführungswerten erstellten Jahresabschluss. Er darf jedoch dem von ihm erstellten Jahresabschluss keine Fortführungswerte zugrunde legen, wenn auf der Grundlage der ihm zur Verfügung stehenden Informationen die Vermutung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB entweder widerlegt erscheint oder ernsthafte Zweifel bestehen, die nicht ausgeräumt werden. Ob dies der Fall ist, hat der Tatrichter zu entscheiden.

Aufgaben des Steuerberaters beim Mandat in der Krise / Insolvenz

BGH-Urteil v. 26.01.2017 – IX ZR 285/14 Fehlerhafte Prüfung des § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB



► Vgl. hierzu auch *Hüttemann*, BB 2017, S. 690; *Baumert*, ZInsO 2017, S. 486; *Schmittmann*, StuB 2017, S. 241; *Hillebrand*, ZInsO 2017, S. 733; *Zaumseil*, DB 2017, S. 891; *Uhländer*, DB 2017, S. 923 ff.; *Frystatzki*, DStR 2017, S. 1494 ff.; *Roth*, ZInsO 2017, S. 2199 ff.; *Weyand*, ZInsO 2017, S. 2341 ff.; *Osterloh*, StB 2018, S. 333 ff.

► Die **Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer v. 12./13.4.2010*** zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen regelt zudem in Tz. 29: „*Der Steuerberater darf nicht an erkannten unzulässigen Wertansätzen und Darstellungen im Jahresabschluss mitwirken. Verlangt der Mandant entsprechende Wertansätze und Darstellungen oder verweigert er erforderliche Korrekturen, so hat der Steuerberater dies in geeigneter Weise in seiner Bescheinigung sowie ggf. in seinem Erstellungsbericht zu würdigen oder den Auftrag niederzulegen. Dies gilt insbesondere, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit bewertet wurden, obwohl dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten offensichtlich entgegenstehen.*“ ***Siehe zudem v. 13./14.3.2018 (23. S.)!**

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

► COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz v. 27.3.2020, BGBl. I 2020, S. 569.

§ 1 COVInsAG:

Aussetzung der Insolvenzantragspflicht

Die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a der Insolvenzordnung und nach § 42 Absatz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist bis zum 30. September 2020 ausgesetzt. Dies gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Ausbreitung des SARS-CoV-2-Virus (COVID-19-Pandemie) beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen. War der Schuldner am 31. Dezember 2019 nicht zahlungsunfähig, wird vermutet, dass die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

▶ ÄnderungsG zum COVID-19-InsAG v. 25.9.2020, BGBl. I 2020, S. 2016.

§ 1 Abs. 2 COVInsAG: Aussetzung Überschuldungsgrund

Vom 1. Oktober 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen Überschuldung nach Maßgabe des Abs. 1 ausgesetzt.

▶ Vgl. *Poertzgen*, Insolvenzverschleppung in Zeiten von COVInsAG, StaRUG und SanInsFoG, ZInsO 2020, S. 2509 ff. (Heft 48 v. 26.11.2020) – Anmerkungen aus der Perspektive von Geschäftsführern und Vorständen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

Steuerliche Erleichterungen des BMF aufgrund der Corona-Krise

- ▶ BMF v. 19.03.2020: Stundung, Anpassung VZ, Vollstreckung etc.

(FG MS v. 13.05.2020 - 1 V 1286/20 AO, FG MS v. 29.05.2020 – 11 V 1496/20 AO, FG MS v. 16.06.2020 – 4 V 1584/20 AO, FG Ddorf v. 29.05.2020 - 9 V 754/20 AE(KV), BFH v. 09.07.2020 – VII S 23/20: Keine Pfändung der Corona-Soforthilfe; BFH v. 30.07.2020 – VII B 73/20: Keine Anwendung des BMF-Schreibens v. 19.3.2020 auf Vollstreckung vor Corona-Krise)

- ▶ BMF v. 09.04.2020: Steuerfreie Zuschüsse an AN

- ▶ BMF v. 09.04.2020: Spendennachweise, Zuwendungen etc.

- ▶ BMF v. 23.04.2020: Fristverlängerung Lohnsteuer-Anmeldungen

- ▶ BMF v. 24.04.2020: Anpassung VZ 2019 – jetzt §§ 110, 111 EStG n.F.

- ▶ BMF v. 24.09.2020: FAQ „Corona“ (Steuern)

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

Steuerliche Erleichterungen – „1.“ Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.06.2020, BGBl. I Nr. 30 v. 29.06.2020, S. 1385 ff.

- ▶ Beschluss des BT am 28.05.2020
- ▶ Zustimmung des BR am 05.06.2020
- ▶ Senkung USt für Restaurant-Leistungen etc. (BMF v. 02.07.2020)
- ▶ Steuerbefreiung von Zuschüssen zum Kurzarbeitergeld
- ▶ Anpassung steuerliche Rückwirkungsfiktionen an das COVID-19-Gesetz

...

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz - Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

2. Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.06.2020, BGBl. I Nr. 31, S. 1512 ff.

- ▶ Senkung USt vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 von 19 % auf 16 %
(BMF v. 30.06.2020 u. 4.11.2020 Tz. 19; Waza, BB 2020, S. 2007)
- ▶ Senkung USt vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 von 7 % auf 5 %
- ▶ Verschiebung der Fälligkeit für die EUSt auf den 26. des Folgemonats
- ▶ Wiedereinführung der degressiven AfA
- ▶ Gesetzlicher Verlustrücktrag auf 5 Mio. Euro bzw. 10 Mio. Euro (ZVA)
(§ 110 EStG VZ 2019; § 111 EStG vorl. Verlustrücktrag aus 2020)
- ▶ Erhöhung Faktor für GewSt-Ermäßigung bei § 15 EStG

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten in der Besteuerung und Bilanzierung

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

B ü c h e r

Bernhardt/Koch, Einschätzung und Beurteilung der Fortführungsannahme gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, München 2020, S. 31 ff.;

Deubert/Meyer/Bernhardt, Abkehr von der Fortführungsannahme – Auswirkungen auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss und die Abschlussprüfung, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, München 2020, S. 177 ff.;

Eilers/Schwan, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl., Köln 2020;

Heinz, Bilanzierung von Sanierungsmaßnahmen im handelsrechtlichen Jahresabschluss, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, München 2020, S. 165 ff.;

Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, München 2019;

IDW (Hrsg.) WPH Edition, Sanierung und Insolvenz, Düsseldorf 2017;

Kahlert/Kayser/Bornemann, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln 2020, S. 125 ff.;

Reppel, Steuerliche Erleichterungen: Steuerbefreiung von Sanierungserträgen, in: Rechnungslegung in der Corona-Krise, München 2020, S. 245 ff.;

Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, München 2017;

Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Aufl. (2021);

Zimmer, Insolvenzbuchhaltung, 3. Aufl., Köln 2020

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

A u f s ä t z e

Bacmeister, Aufstellung von Abschlüssen kleiner GmbH vor und in der Corona-Krise – das BGH-Urteil vom 26.1.2017 und die Auswirkungen des CoVInsAG, DStZ 2020, S. 619 ff.; **Behnke**, Haftungsrisiken im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses bei Krisenmandaten in Zeiten der COVID-19-Pandemie, DB 2020, S. 1890 ff.; **Hey**, Verlustrücktrag und Pandemie: Systematische Einordnung und weiterer Handlungsbedarf, DStR 2020, S. 2048 ff.; **Hörner/Reuter**, Der RefE zur Umsetzung der Restrukturierungsrichtlinie – erste Einschätzung aus steuerlicher Sicht, DB 2020, S. 2098 ff.; **Schiffers**, Corona-Pandemie: Erleichterungen beim Verlustrücktrag aus 2020, DStZ 2020, S. 600 ff.; **Smid**, Der Restrukturierungsbeauftragte in den Regelungen des StaRUG, ZInsO 2020, S. 2184 ff.; **Werth**, Vollstreckungsaufschub nach dem BMF-Schreiben v. 19.3.2020, DB 2020, S. 1990 ff.; **Wengerofsky**, Corona-Krise: Praxisfragen für die Änderung von bisherigen Ansatz- und Bewertungsmethoden im Jahresabschluss 2019, StuB 2020, 371 ff.; **Wulf**, Coronavirus SARS-CoV-2: Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Geschäftsjahr 2019, DStZ 2020, 351 ff.; **Zwirner/Busch/Krauß**, IDW-Hinweise zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung, DB 2020, 1242 ff.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

A u f s ä t z e

Heidrich/Steinicke, Die Idee des sog. qualifizierten Rangrücktritts und die Fallstricke in der Praxis, SanB 2020 S. 16 ff.; **Herlinghaus**, Umstrukturierungsvorgänge bei Kapitalgesellschaften, DStJG Band 43 (Köln 2020), S. 283 ff.; **Kußmaul/Klauck**, Der Gewinnabführungsvertrag als Risikobereich der ertragsteuerlichen Organschaft in der Unternehmenstransaktion, Ubg 2020 S. 255 ff.; **Lüdenbach**, Corona und der Schmetterling über der Biskaya – Wertaufhellung oder Wertänderung?, StuB 2020 S. 191 ff.; **Mujkanovic**, Going concern in der Corona-Krise, StuB 2019 S. 455 ff.; **Prinz/Ludwig**, Ertragsteuerliche Organschaft in Zeiten der Corona-Pandemie, DB 2020 S. 1137 ff.; **Prinz**, Erweiterte Rückwirkungsmöglichkeiten bei Umwandlungen wegen Corona-Pandemie, StuB 2020 S. 445 ff.; **Rinker**, Auswirkungen durch die Corona-Pandemie auf den Bestätigungsvermerk, StuB 2020 S. 340 ff.; **Rinker**, Auswirkungen durch die Corona-Pandemie auf den Nachtragsbericht, StuB 2020 S. 377 ff.; **Röder**, Umstrukturierung und Verlustnutzung, DStJG Band 43 (Köln 2020), S. 367 ff.; **Wachter**, Schenkungsteuer bei disquotalen Einlagen in Personengesellschaften, GmbHR 2020, S. 1041 ff.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

A u f s ä t z e

Böing/Groll, COVID-19: Steuerliche Sofortmaßnahmen für Mittelstandsunternehmen, GmbH-StB 2020 S. 147 ff.; **Böing/Dokholian**, Steuerliche Erleichterungen im Doppelpack: Die Corona-Steuerhilfegesetze, GmbH-StB 2020 S. 229; **Brinkmeier**, Einbringungen und andere Umstrukturierungen nach §§ 20, 21, 25 UmwStG in Corona-Zeiten, GmbHStB 2020 S. 235 ff.; **Crezelius**, Aktuelle Besteuerungsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2020 S. 265 ff.; **Eilers/Walter-Yadegardjam**, Die wirtschaftlichen Folgen der COVID-19 Pandemie: Eine Bewährungsprobe für das deutsche Sanierungssteuerrecht, FR 2020 S. 481 ff.; **Neufang/Eckhardt**, Vor- und Nachteile der Organschaft bei mittelständischen Unternehmen, StBp 2020 S. 235 ff.; **Olbing**, Ertragsteuerliche Organschaft als Sanierungsinstrument?, GmbH-StB 2020 S. 255; **Schwan**, Steuerliche Aspekte der unterjährigen Beendigung einer ertragsteuerlichen Organschaft im Rahmen eines Unternehmenskaufs, DStR 2020 S. 575 ff.; **Seitz/Berne**, Die Panazee gegen COVID-19: Das EU-Beihilferecht, EuZW 2020 S. 591 ff.; **Thole**, Der Entwurf des Unternehmensstabilisierungs- und restrukturierungsgesetzes (StaRuG-RefE), ZIP 2020 S. 1985 ff.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besteuerungsfolgen gem. § 17 Abs. 2a EStG und § 20 Abs. 6 EStG

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

A u f s ä t z e

Demuth, Steuerliche Leitlinien für Krisenmaßnahmen des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers, KÖSDI 2020 S. 21771 ff.; **Dorn**, Offene Fragen zur steuerlichen Behandlung von Verlusten aus Gesellschafter-Darlehen im Anwendungsbereich der §§ 17, 20 EStG, Ubg 2020 S. 450 ff.; **Drüen**, Kapitalverluste nur für „Kleinanleger“? – Zur Verfassungswidrigkeit der Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 Satz 5 f. EStG, DStR 2020 S. 663 ff.; **Förster/von Cölln/Lentz**, Ausfall von Gesellschafterdarlehen und Regressforderungen aus Gesellschafter-Bürgschaften, DB 2020 S. 353 ff.; **Füssenich**, Forderungsverzicht eines Gesellschafters einer KapG nach Einführung der Abgeltungssteuer, DB 2020 S. 24 ff.; **Fuhrmann**, Gesetzliche Neuregelungen in § 17 Abs. 2a EStG und § 20 Abs. 6 EStG, NWB 2020 S. 150 ff.; **Graw**, Gesellschafterdarlehen und andere Finanzierungshilfen nach der Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG, DB 2020 S. 690 ff.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besteuerungsfolgen gem. § 17 Abs. 2a EStG und § 20 Abs. 6 EStG

Aktuelle Literaturhinweise z.B.:

A u f s ä t z e

Jachmann-Michel, § 17 Abs. 2a EStG und § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG – neue Wege in die falsche Richtung, BB 2020 S. 727 ff.; *Krumm*, Die Steuerbarkeit privater Vermögensverluste: Gesellschafterdarlehen und §§ 17, 20 EStG i. d. F. des JStG 2019, FR 2020 S. 197 ff.; *Ott*, Gesetzliche Neuregelungen zum Ausfall von Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters, DStZ 2020 S. 189 ff.; *Ott*, Stützungsmaßnahmen des Gesellschafters einer GmbH in der Krise, DStZ 2020 S. 735 ff.; *Ott*, GmbH in der Krise: Mit Stützungsmaßnahmen der Gesellschafter zurück in die Erfolgsspur, GStB 2020 S. 356 ff.; Schmittmann, Gesellschafterbeiträge in Krise und Insolvenz – Steuerliche Wiedereinführung des Eigenkapitalersatzrechts durch das JStG 2019, DZWIR 2020 S. 101 ff.; *Uhländer*, Aktuelle Besteuerungsfragen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2020, DB 2020 S. 17 ff.

Ausblick: Abschaffung des erst 2019 eingefügten § 17 Abs. 2a EStG? Vgl. Stellungnahme des BR zum Entwurf des JStG 2020 (BT-Drucks. 19/23551 v. 21.10.2020).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

IDW v. 04.03.2020: Fachlicher Hinweis Teil I

- *Auswirkung der Corona-Krise auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019*
- *Auswirkung der Corona-Krise auf die Prüfung von Abschlüssen auf den 31.12.2019*

IDW v. 25.03.2020: Fachlicher Hinweis Teil II

- *Berücksichtigung von Stützungsmaßnahmen*
- *Ansatz- und Bewertungsstetigkeit*
- *Fortführung der Unternehmenstätigkeit?*
- *Wertaufhellung und Wertbegründung*
- *Bilanziell rückwirkende Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen?*
- *Bewertungseinheiten*
- *Immaterielle Vermögensgegenstände, Finanzanlagevermögen, Vorräte*
- *Forderungen des Umlaufvermögens*
- *Rückstellungen / Verbindlichkeiten etc.*

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Besonderheiten aufgrund der Corona-Krise

IDW v. 08.04.2020: Fachlicher Hinweis Teil III

- *Ausgewählte Zweifelsfragen: Nachtragsbericht*
- *Ausgewählte Zweifelsfragen: Jahres- und Konzernabschluss*
- *Ausgewählte Zweifelsfragen: Verschiebung der Hauptversammlung*
- *Ausgewählte Zweifelsfragen: Zugangs- und Reisebeschränkungen , Heimarbeit*
- *Beurteilung der Going Concern-Prämisse*
- *Sonstige Fragestellungen*

IDW S 2 v. 18.11.2019:

- *Ziel, Arten und Aufbau von Insolvenzplänen*
- *Darstellender Teil (Sanierungsmaßnahmen: Forderungsverzicht; Debt-Equity-Swap)*
- *Gestaltender Teil*
- *Plananlagen*

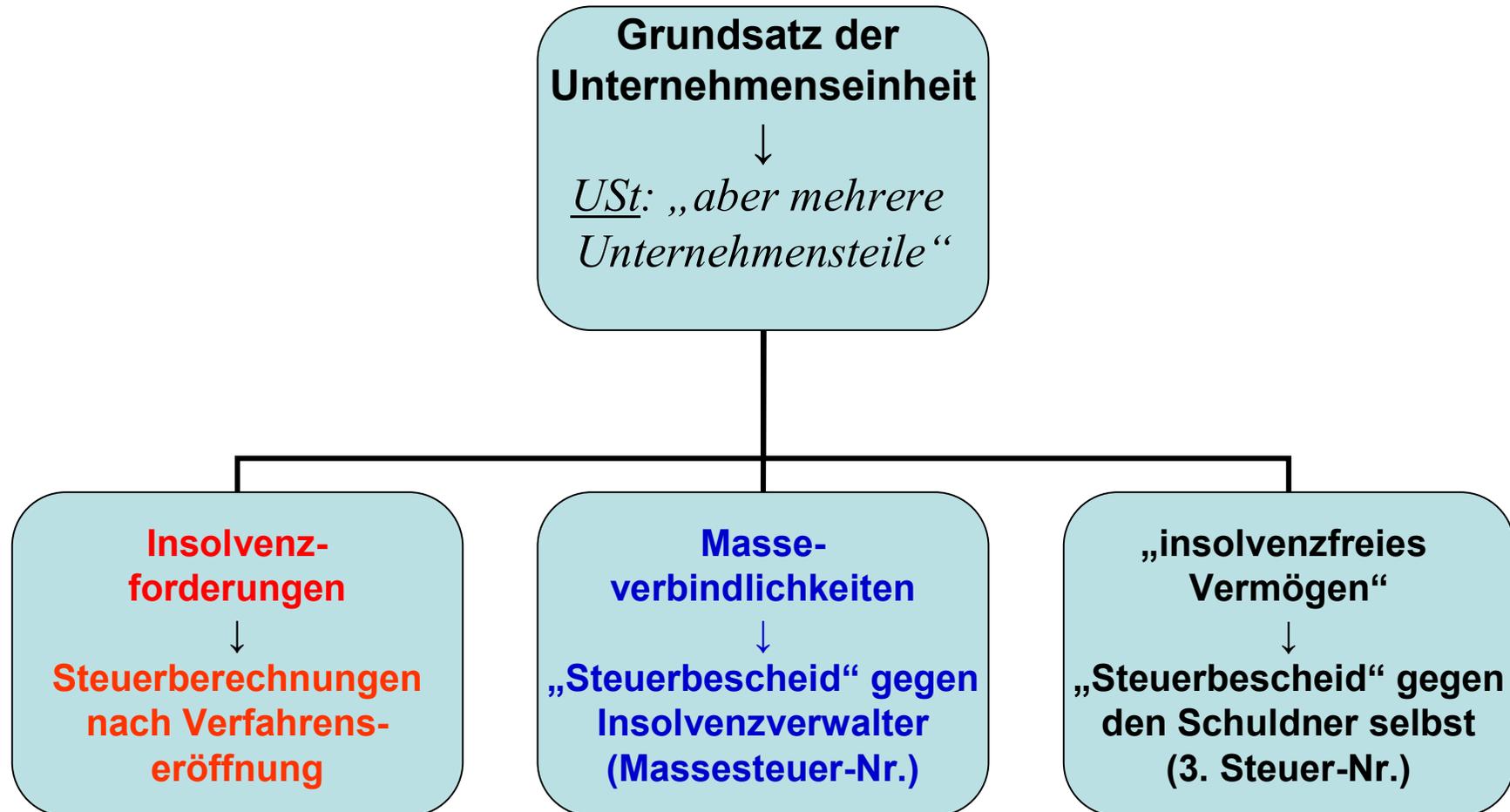
Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

I. Verhältnis Insolvenz- und Steuerrecht (Vergabe von St.-Nr.)

vorläufiger „schwacher“ Verwalter	vorläufiger „halbstarker“ Verwalter	vorläufiger „starker“ Verwalter	Eröffnung des „Verfahrens“	Wohlverhaltensphase
§ 21 II Nr. 1 InsO § 22 II InsO ↓	§ 21 II Nr. 2 2. Alt. InsO § 22 II InsO ↓	§ 21 II Nr. 2 1. Alt. InsO § 22 I InsO ↓	§ 80 I InsO ↓	§ 292 InsO (Treuhand) ↓
§ 34 Abs. 3 AO (-)	§ 34 Abs. 3 AO i.d.R. (-) str.	§ 34 Abs. 3 AO (+)	§ 34 Abs. 3 AO (+)	§ 34 Abs. 3 AO (-)
↓ alte St-Nr.	↓ alte St-Nr.	↓ neue St-Nr.	↓ neue St-Nr.	↓ alte St-Nr.
Stpfl. ↓ Insolvenzforderung oder § 55 Abs. 4 InsO	Stpfl. ↓ Masseverbindlichkeit bei entspr. Ermächtigung (Beschluss)	vorl. Verwalter ↓ Masseverbindl. § 55 Abs. 2 InsO ggf. § 270b Abs. 3 InsO	Verwalter ↓ 3. St-Nr. bei Freigabe (§ 35 InsO)	

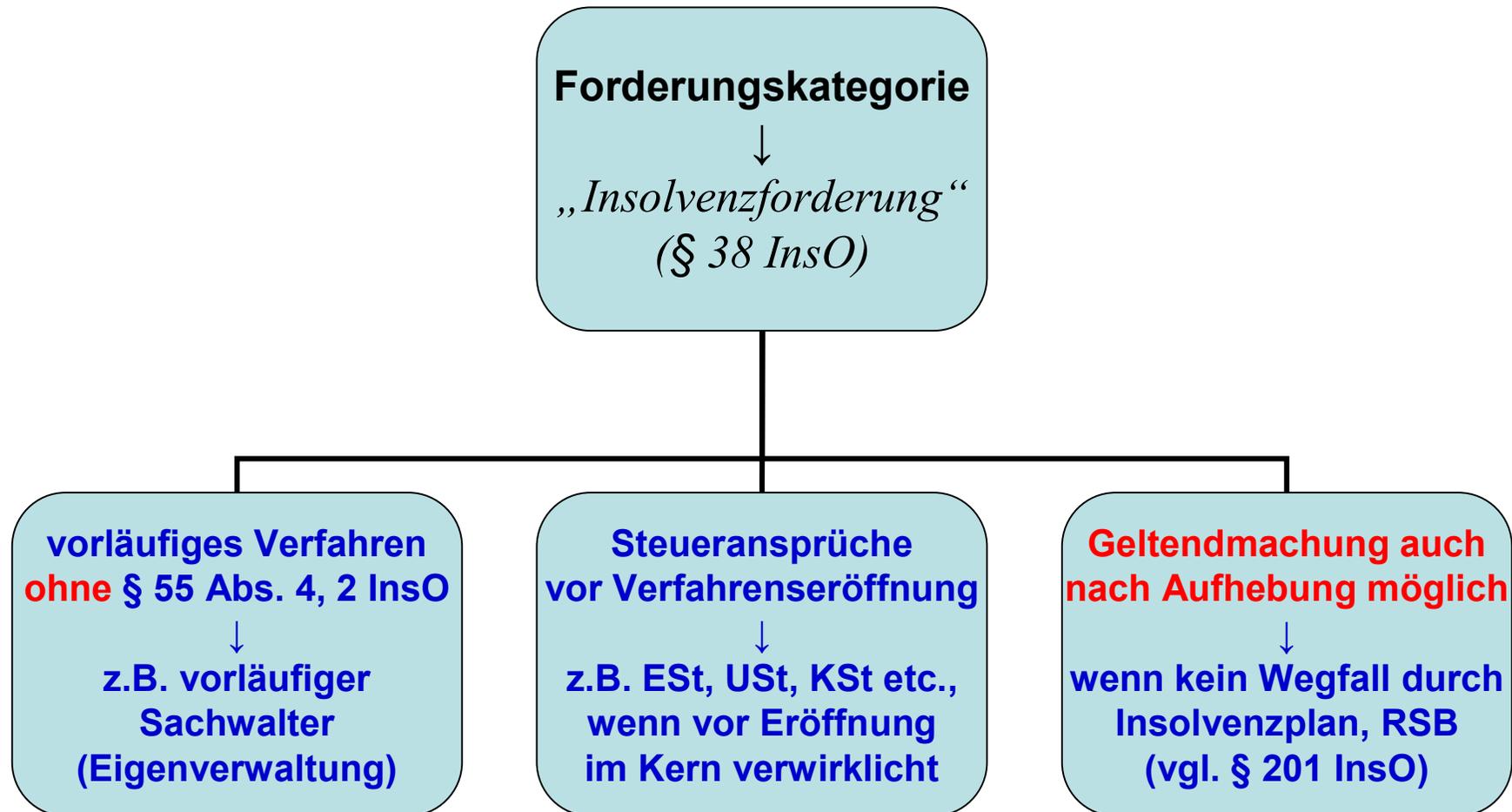
Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

I. Verhältnis Insolvenz- und Steuerrecht



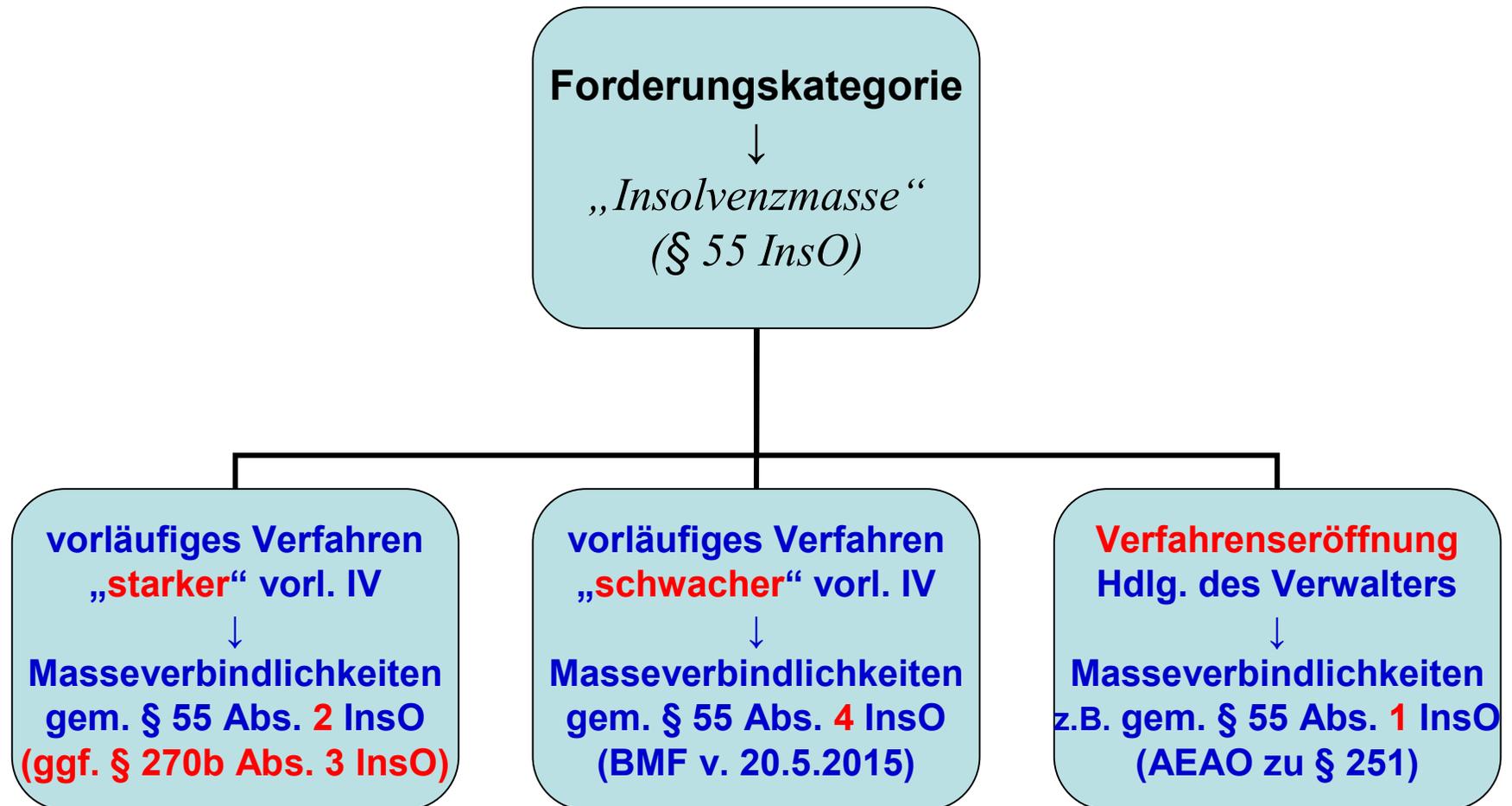
Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien



Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien



Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

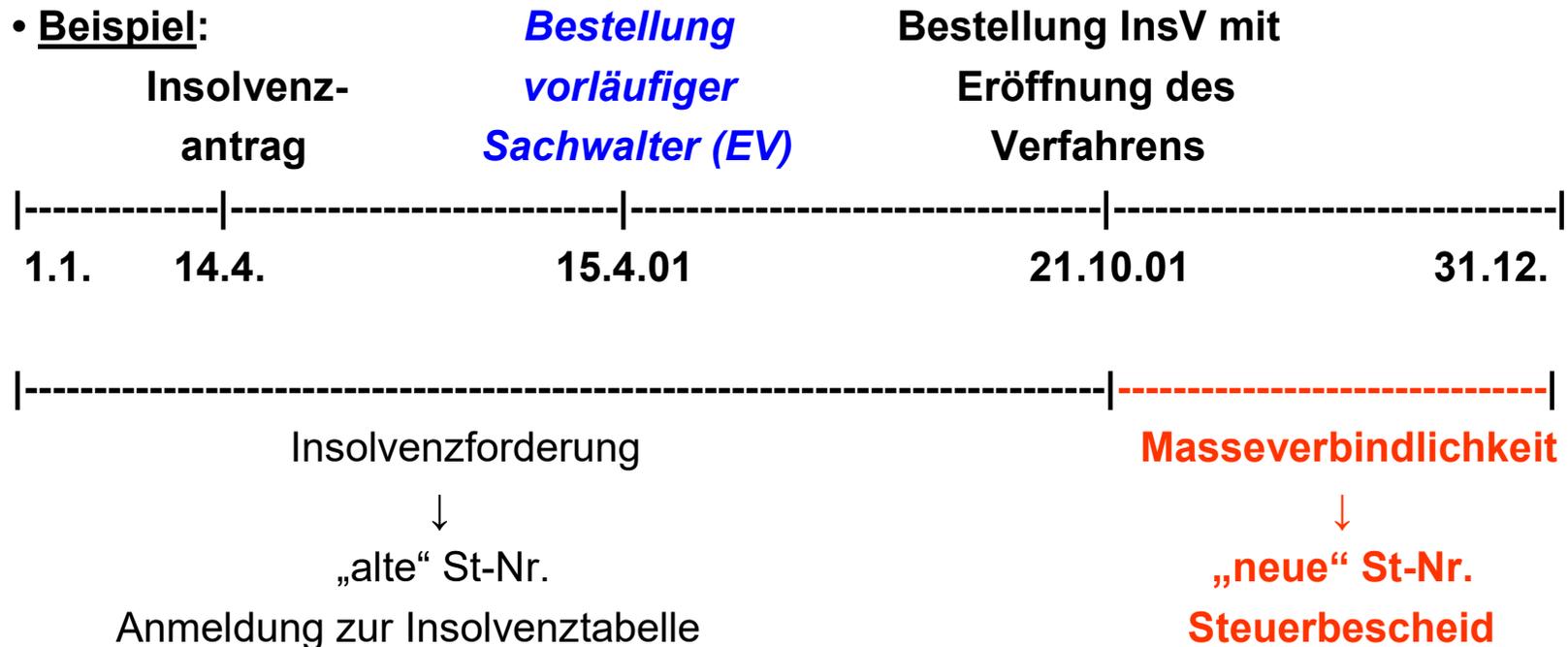
- Ausblick: „Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz“

- Haushaltsbegleitgesetz 2011, Einfügung § 55 Abs. 4 InsO:
- „Verbindlichkeiten* des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten.“ *Vgl. BFH v. 23.7.2020 – V R 26/19.

Zeitliche Anwendung: Verfahren mit Antragstellung ab dem 01.01.2011 (!)

- Vgl. BT-Drucks. 17/3406 v. 26.10.2010, Beschluss BT v. 28.10.2010 (!), kein Zustimmungsgesetz nach Ansicht der Bundesregierung; a.A. z.B. das Land NRW (!)
- BR akzeptierte das Haushaltsbegleitgesetz 2011 jedenfalls am 26.11.2010; Veröffentlichung im BGBl. I 2010, S. 1885 (1893) am 14.12.2010.
- Mehrere “gescheiterte“ frühere Gesetzgebungsvorhaben (Vorläufer).
- **Ausblick: Der (Referenten-)Entwurf „Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz“ hat eine Begrenzung auf die USt vorgesehen und eine Erweiterung auf die vorläufige Eigenverwaltung (Bestellung eines vorl. Sachwalters) enthalten.**

Besteuerungsverfahren **ohne** Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO



- § 55 Abs. 4 InsO ist auf den **vorläufigen Sachwalter** in der vorläufigen Eigenverwaltung **nicht** anwendbar (BFH v. 7.5.2020 – V R 19/19).

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz) ↔ Änderungen Regierungsentwurf v. 14.10.2020!

▶ Art. 1: Unternehmensstabilisierungs- und restrukturierungsgesetz

- §§ 77 ff. StaRUG-E (Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten)

- §§ 95 ff. StaRUG-E (Bestellung eines Sanierungsmoderators)

▶ Art. 5: Änderung der InsO (u.a. § 55 Abs. 4 InsO)

§ 55 Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.“

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Begründung im Referententwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz), S. 213.

Die Änderung von § 55 Absatz 4 der Insolvenzordnung hat die Gleichbehandlung der vorläufigen Eigenverwaltung mit den Fällen, in denen eine vorläufige Insolvenzverwalterin bestellt worden ist, zum Ziel.

Die Vorschrift enthält eine Privilegierung von Steuerforderungen, die von einer vorläufigen Insolvenzverwalterin oder von der Schuldnerin mit Zustimmung einer vorläufigen Insolvenzverwalterin begründet worden sind. Diese gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. Das gilt bislang für alle Steuerarten, aber nicht für die vorläufige Eigenverwaltung (BGH, Urteil vom 22.11.2018 – IX ZR 167/16, BGHZ 220, 243). Die vorläufige Eigenverwaltung ist unter diesem Gesichtspunkt also für die Masse gegenüber der vorläufigen Regelverwaltung vorteilhaft, weil in der Phase bis zur Insolvenzeröffnung begründete Steuerschulden nur als Insolvenzverbindlichkeiten zur Tabelle angemeldet werden können. Daraus ergibt sich ein Fehlanreiz für eigentlich ungeeignete Schuldnerinnen, nur aus diesem Grund die vorläufige Eigenverwaltung anzustreben.

Der Anwendungsbereich wird zugleich auf die Umsatzsteuer beschränkt, für die sie seit jeher praktisch relevant wird. Damit trägt die Regelung weiterhin dem Umstand Rechnung, dass die Unternehmerin nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 8. 5. 2019 – C-127/18, A-PACK CZ s. r. o. / Odvolací finanční ředitelství, DStRE 2020, 34, Rn. 22 m. w. N.) als „Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“ tätig wird.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz)

► Art. 16: Änderung des GmbHG (§ 64 GmbHG); S. 88.

Einfügung § 64 Satz 3 GmbHG:

„Nach diesem Zeitpunkt nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind Zahlungen zur Erfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis.“

Wortlaut § 64 GmbHG Satz 1 und 2:

Die Geschäftsführer sind der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Dies gilt nicht von Zahlungen, die auch nach diesem Zeitpunkt mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns vereinbar sind.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Begründung im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz), S. 242.

Die Neuregelung löst den Konflikt zwischen der Massesicherungspflicht bei Insolvenzreife, an deren Verletzung sich nach § 64 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 92 Absatz 2 Satz 2 des Aktiengesetzes, § 130a Absatz 1 Satz 2, auch in Verbindung mit § 177 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs und § 99 Satz 2 des Genossenschaftsgesetzes Ersatzpflichten der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans anschließen, und der nach § 69 Satz 1 und Satz 2 der Abgabenordnung ebenfalls haftungsbewehrten Steuerzahlungspflicht zugunsten der Massesicherungspflicht auf.

Die im vorläufigen Regelinsolvenzverfahren in der Regel bestellte Insolvenzverwalterin mit Zustimmungsvorbehalt darf aufgrund der insolvenzrechtlichen Massesicherungspflicht ihre Zustimmung zur Entrichtung von Steuern nicht erteilen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Begründung im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz), S. 242.

Somit verletzt die Geschäftsführerin die sie nach § 34 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung treffende Pflicht zur Steuerentrichtung, soweit die Steuer im vorläufigen Regelinsolvenzverfahren fällig wird. Denn der Bundesfinanzhof (Urteil vom 22.10.2019 – VII R 30/18, ZIP 2020, 911) meint, die Massesicherungspflicht habe gegenüber der Steuerzahlungspflicht der Geschäftsführerin im vorläufigen Regelinsolvenzverfahren keinen Vorrang. Eine Steuerhaftung gemäß § 69 der Abgabenordnung entfalle mangels Verschulden allenfalls dann, wenn die vorläufige Insolvenzverwalterin mit Zustimmungsvorbehalt die Steuerzahlung verweigert und die Geschäftsführerin die ihr im Einzelfall zumutbaren Schritte gegen die vorläufige Insolvenzverwalterin mit Zustimmungsvorbehalt unternommen habe.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Begründung im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz), S. 242.

In der vorläufigen Eigenverwaltung fehlt höchstrichterliche Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Massesicherungspflicht und Steuerzahlungspflicht bisher. Insolvenz- und Finanzgerichte haben uneinheitlich geurteilt (Gegen einen Vorrang der Massesicherungspflicht vor der Steuerzahlungspflicht Finanzgericht Münster, Urteil vom 16.5.2018 – 7 K 783/17, EFG 2018, 1156. Der Bundesfinanzhof hat die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen, Beschluss vom 4.6.2019 – VII B 101/18 (n.v.); a. A. Amtsgericht Hamburg, Beschluss vom 14.7.2014 – 67b IN 196/14, ZIP 2014, 2101). Beide Pflichten können aber, wenn sie verletzt werden, eine persönliche Haftung der Geschäftsführerin nach sich ziehen. Die Geschäftsführerin findet sich also in einer Zwickmühle wieder, weil sie sich zwei gegenläufigen und haftungsbewehrten Pflichten ausgesetzt sieht. Deshalb wird klargestellt, dass künftig nach Eintritt der Insolvenzreife die Steuerzahlungspflicht hinter die Massesicherungspflicht zurücktritt.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Begründung im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz), S. 242.

Für den Bereich der Umsatzsteuer werden die Interessen des Fiskus durch die gleichzeitige Erstreckung des Anwendungsbereichs von § 55 Absatz 4 der Insolvenzordnung auf die vorläufige Eigenverwaltung gewahrt, was durch die umsatzsteuerliche Besonderheit gerechtfertigt ist, dass die Unternehmerin hier nur als Steuereinnahmerin für Rechnung des Staates fungiert (Gerichtshof der Europäischen Union, Urteil vom 8. 5. 2019 – C-127/18, A-PACK CZ s. r. o. / Odvolací finanční ředitelství, DStRE 2020, 34, Rn. 22 m. w. N.). Im Übrigen erscheint die Gleichbehandlung des Steuergläubigers mit anderen Gläubigerinnen in der Phase nach Eintritt der Insolvenzreife sachgerecht. Zudem werden auf diese Weise auch Ausweichgestaltungen entbehrlich, z. B. die verbreitete Praxis, die Finanzverwaltung zunächst bösgläubig zu machen, dann die Steuerverbindlichkeit zunächst zu tilgen und die Zahlung sodann nach Eröffnung des Insolvenzverfahren im Anfechtungswege zurück zur Masse zu ziehen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

- Ausblick: „Restrukturierungsrichtlinie“ EU 2019/1023 v. 20.6.2019

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungsrechtsfortentwicklungsgesetz) v. 14.10.2020

- ▶ Art. 1: Unternehmensstabilisierungs- und restrukturierungsgesetz
 - §§ 80 ff. StaRUG-E (Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten)
 - §§ 100 ff. StaRUG-E (Bestellung eines Sanierungsmoderators)

- ▶ Art. 5: Keine Änderung des § 55 Abs. 4 InsO mehr enthalten!

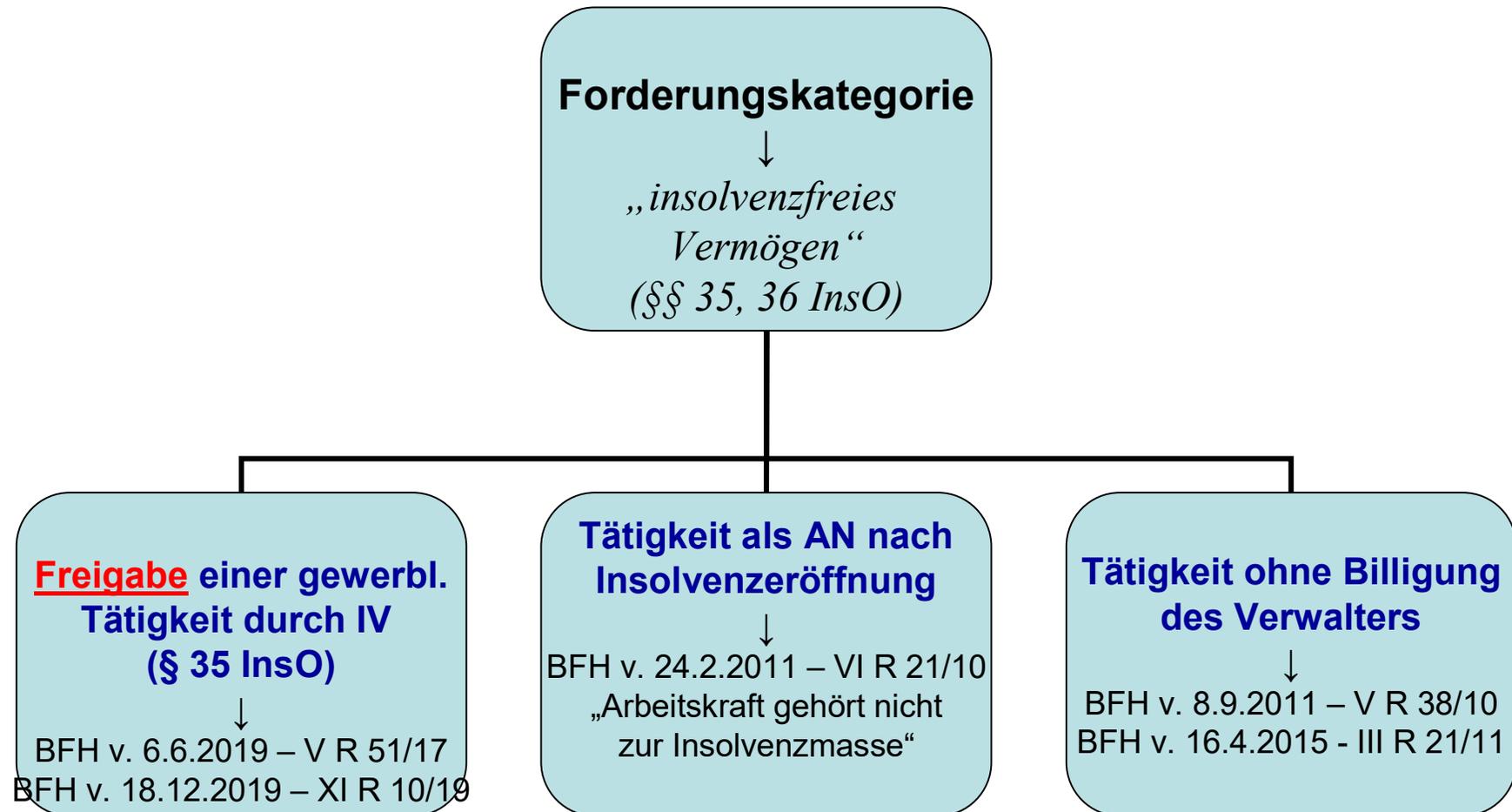
- ▶ Art. 16: Aufhebung des § 64 GmbHG!

“Infolge der Neuordnung der Vorschriften über die Haftung für Zahlungen nach Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und Bündelung im neuen § 15b InsO (siehe Begründung zu Artikel 5 Nummer 9) sind die entsprechenden Vorschriften in den gesellschaftsrechtlichen Gesetzen aufzuheben“ (Begründung Regierungsentwurf v. 14.10.2020)

- ▶ Art. 19: Keine Einfügung des § 57 Abs. 5 StBeraG-RefE mehr, aber **§ 108 StaRUG** mit Hinweis- und Warnpflichten für StB, WP, RA ...

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien



Wichtige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

□ **BFH v. 18.12.2019 – XI R 10/19** *Freigabeerklärung des IV?*

Vorgehend: Sächsisches FG v. 20.10.2017 – 6 K 75/16

Hat der Insolvenzverwalter Kenntnis davon, dass der Insolvenzschuldner eine selbständige Tätigkeit ausübt, oder war eine solche Tätigkeit für ihn erkennbar, ist er in einem nach dem 30.06.2007 eröffneten Insolvenzverfahren gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO verpflichtet, unverzüglich zu erklären, ob er die Tätigkeit aus der Insolvenzmasse freigibt oder nicht.

Verletzt der Insolvenzverwalter diese Pflicht, führt sein pflichtwidriges Unterlassen dazu, dass Verbindlichkeiten "in anderer Weise" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet werden.

Wichtige BFH-Verfahren zum Insolvenzsteuerrecht

□ **BFH v. 18.12.2019 – XI R 10/19** *Freigabeerklärung des IV?*

Vorgehend: Sächsisches FG v. 20.10.2017 – 6 K 75/16

Eine formfrei mögliche Freigabeerklärung wirkt grundsätzlich erst ab ihrem Zugang beim Insolvenzschuldner (ex nunc). Die Überleitung der Vertragsverhältnisse, die der selbständigen Tätigkeit des Schuldners dienen, wirkt nicht auf Forderungen und Verbindlichkeiten zurück, soweit diese vor Wirksamwerden der Erklärung entstanden sind.

Eine Frist für die Abgabe der Freigabeerklärung ist zwar gesetzlich nicht bestimmt. Ein Zeitraum von vier Wochen wird in der Regel als ausreichend angesehen, insbesondere dann, wenn der Insolvenzverwalter bereits Gutachter im Eröffnungsverfahren war ...

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien

□ Rechtsschutz bei Insolvenzforderungen

Eine angemeldete Insolvenzforderung gilt als festgestellt, soweit gegen sie im Prüfungstermin oder im schriftlichen Verfahren (§ 177 InsO) ein **Widerspruch** weder vom Insolvenzverwalter noch von einem Insolvenzgläubiger erhoben wird oder soweit ein erhobener Widerspruch beseitigt ist (§ 178 Abs. 1 Satz 1 InsO). Ein Widerspruch des Schuldners steht der Forderungsfeststellung nicht entgegen (§ 178 Abs. 1 Satz 2 InsO). Macht die Finanzbehörde im Insolvenzverfahren einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis als Insolvenzforderung geltend, so stellt sie erforderlichenfalls die Insolvenzforderung durch schriftlichen Verwaltungsakt („**Feststellungsbescheid** gem. **§ 251 Abs. 3 AO**“) fest.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien

□ Rechtsschutz bei Insolvenzforderungen

Einspruch (§§ 347 ff. AO) und **finanzgerichtliche Klage** sind hiergegen möglich. Der Feststellungsbescheid i.S.d. § 251 Abs. 3 AO ist ein sonstiger Verwaltungsakt, der ggf. als rechtswidriger – belastender – Verwaltungsakt im Rahmen der Ermessensentscheidung des § 130 Abs. 1 AO zurückgenommen werden kann.

Die **Eintragung einer Insolvenzforderung** in die Insolvenztabelle wirkt für die festgestellte Forderungen ihrem Betrag und ihrem Rang nach wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern (§ 178 Abs. 3 InsO).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien

□ Rechtsschutz bei Insolvenzforderungen

Für Steuerforderungen hat der rechtskräftige Tabelleneintrag nach der Rechtsprechung des BFH dieselbe Wirkung wie ein Feststellungsbescheid i.S.d. § 251 Abs. 3 AO und kann danach unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO korrigiert werden.

- ▶ BFH, Urteil v. 24.11.2011 – V R 13/11
- ▶ BFH, Urteil v. 6.12.2012 – V R 1/12
- ▶ BFH, Urteil v. 11.12.2013 – XI R 22/11

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien

□ Rechtsschutz bei Masseverbindlichkeiten

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die zu Masseverbindlichkeiten führen, sind mittels Steuerbescheid oder im Steueranmeldungsverfahren (§ 168 AO) festzusetzen.

Bekanntgabeadressat ist der Insolvenzverwalter.

Einspruchs- und Klageverfahren richten sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Eine Hinzuziehung (§ 360 AO) bzw. Beiladung (§ 60 FGO) des Insolvenzschuldners erfolgt nicht. Eine eigene Einspruchs- und Klagebefugnis des Insolvenzschuldners gegen einen Bescheid mit Masseverbindlichkeiten besteht nicht.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

II. Insolvenzsteuerrechtliche Forderungskategorien

□ **Rechtsschutz bei Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen**

Steuerforderungen der Finanzbehörde, die sich gegen das insolvenzfreie Vermögen des Schuldners richten, sind durch Bescheid bzw. im Steueranmeldungsverfahren (§ 168 AO) direkt gegenüber dem Schuldner und ohne den Insolvenzverwalter als Bekanntgabeadressat festzusetzen. Der Schuldner hat insoweit nach allgemeinen Grundsätzen seine Einspruchs- und Klagebefugnis.

Besonderheit: Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalter?

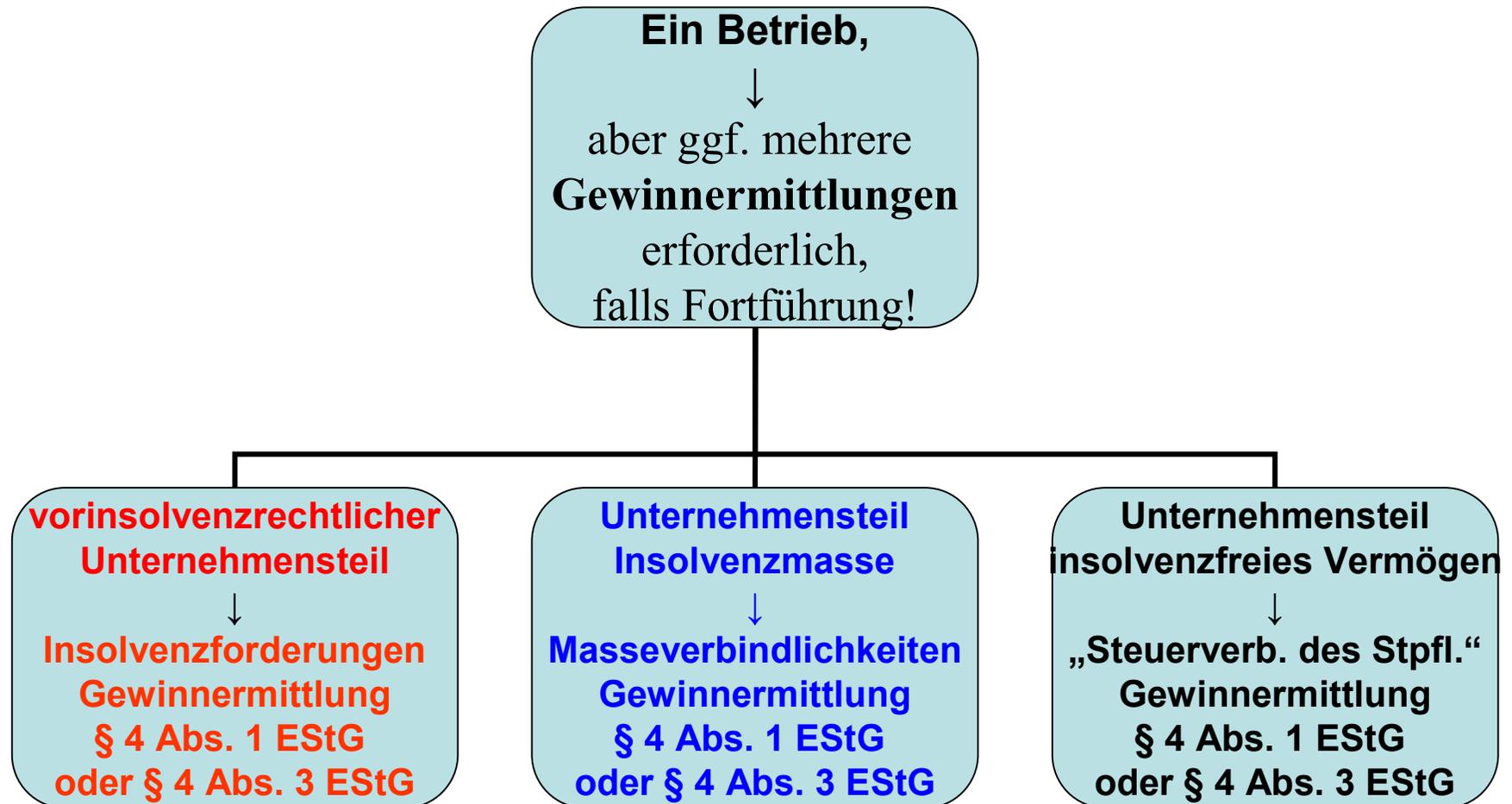
► § 32e AO i.V.m. § 32c Abs. 1 Nr. 2 AO, § 32i AO; Rechtsweg?

- BVerwG v. 4.7.2019 – 7 C 31/17: Vorlage an den EuGH; Schlussantrag des EuGH GA v. 3.9.2020 Rs C-620/19, wonach der EuGH unzuständig sei (ZIP 2020, S. 1971 ff.).
- BVerwG v. 18.11.2019 – 10 B 20/19: § 4 IFG NRW → VerwG (nicht FG)
- BVerwG v. 16.9.2020 – 10 C 10/19: Kein Anspruch aus Art. 15 DSGVO!!
- BFH v. 16.6.2020 – II B 65/19: Rechtsweg bei Landes-IFG zum VG
- Vgl. *Uhländer*, DB 2020, S. 17 ff.; *Bleckat/Kor*, ZInsO 2020, S. 1457 ff.

Beachte: § 32 Abs. 2 Satz 2 AO i.d.F. JStG 2020-Entwurf, wonach der Rechtsweg der Finanzgerichtsbarkeit zugewiesen wird (vgl. hierzu *Loose*, AO-StB 2020, S. 320 ff.; Gesetzesbegründung BT-Drucks. 19/22850, S. 158).

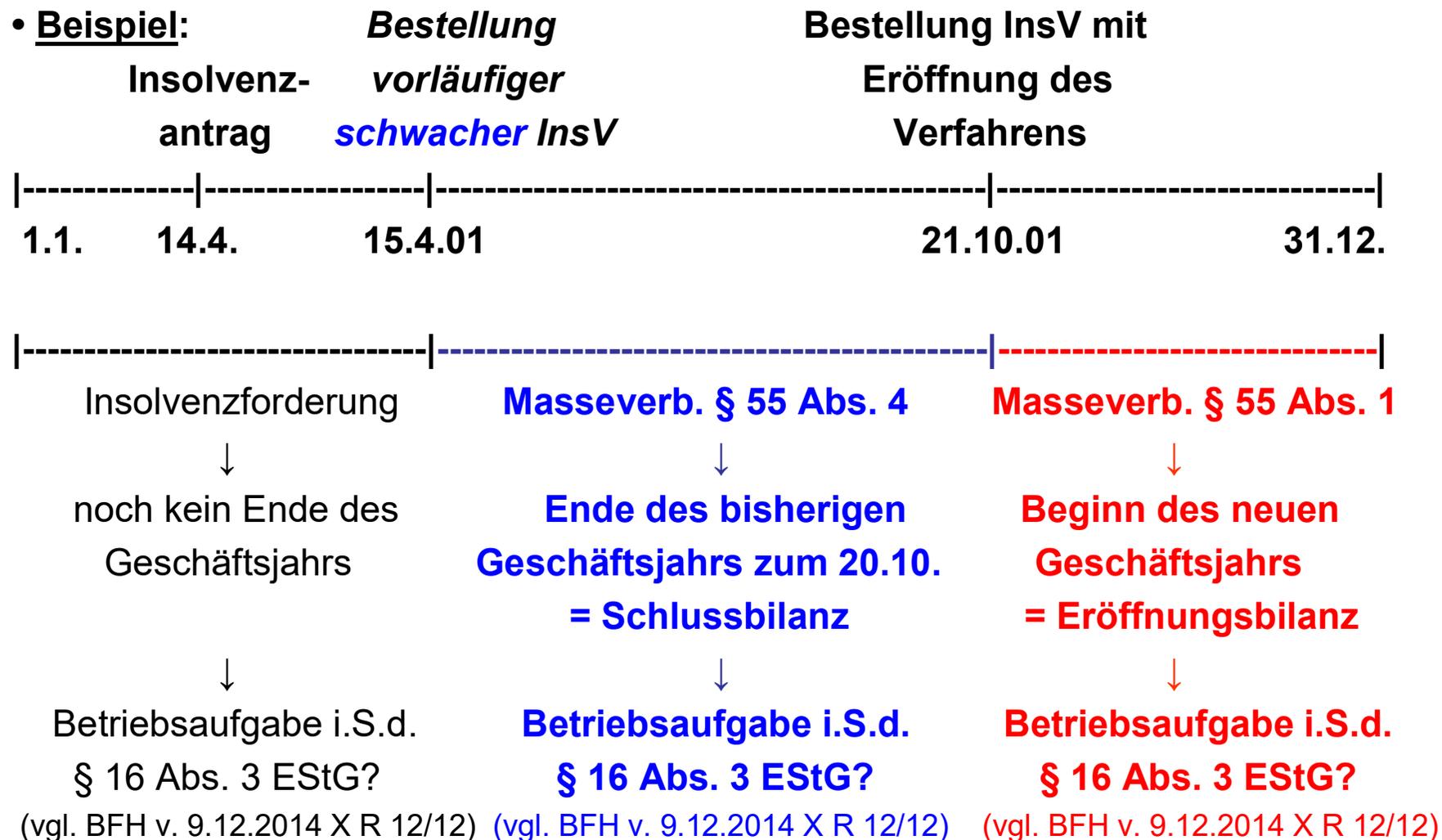
Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht



Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht



Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

□ **BFH-Urteil v. 9.12.2014 – X R 12/12:** (veröffentlicht am 17.8.2016)

Entscheidungsgründe:

*Die Betriebsaufgabe **beginnt** mit der ersten vom Aufgabenschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtet ist, wie z.B. der Einstellung der produktiven Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93, BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385). Der Abgabe einer Aufgabenerklärung bedarf es --anders als im Fall der Betriebsverpachtung im Ganzen (vgl. Senatsurteil vom 3. April 2014 X R 16/10, BFH/NV 2014, 1038, m.w.N.)-- nicht.*

Der Beginn der Betriebsaufgabe setzt nicht die Veräußerung oder Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen voraus. Vielmehr markiert auch die Veräußerung beweglichen (sonstigen) Anlagevermögens den Beginn der Betriebsaufgabe (so wohl auch Senatsurteil vom 21. Mai 1992 X R 77-78/90, BFH/NV 1992, 659, unter 2.b), wenn der Steuerpflichtige dadurch für den Gesamtbetrieb den Willen bekundet, die gewerbliche Tätigkeit endgültig einzustellen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

□ **BFH-Urteil v. 9.12.2014 – X R 12/12:** (veröffentlicht am 17.8.2016)

Entscheidungsgründe:

*Er beginnt in diesem Fall damit, seine Absicht ins Werk zu setzen; die Betriebsaufgabe ist **beendet**, wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist (Senatsurteil in BFH/NV 1992, 659).*

***Für die Gewinnverwirklichung im Rahmen einer Betriebsaufgabe ist dabei nicht der Beginn der Betriebsaufgabe, sondern der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts relevant, so dass der Betriebsaufgabegewinn in verschiedenen Veranlagungszeiträumen entstehen kann** (Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, m.w.N.). Ebenso kann ein Aufgabegewinn teils vor, teils nach der Insolvenzeröffnung entstanden sein.*

► Vgl. zur **Betriebsaufgabe / Betriebsunterbrechung bei einer PersG** dezidiert *BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14* (veröffentlicht am 31.1.2018).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

► Voller Betriebsausgabenabzug aus der Rechnung des IV?

- Uhländer, in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenz und Steuern, 13. Auflage 2021, Rz. 999

„Der Dualismus der Einkünfte in § 2 Abs. 2 EStG hat die Steuerverhaftung des Betriebsvermögens zu berücksichtigen. Die Tilgung von privaten Verbindlichkeiten mit einem betrieblichen Veräußerungserlös stellt eine Entnahme des betrieblichen Veräußerungspreises dar. Die Kosten für die Veräußerung von Betriebsvermögen bleiben gleichwohl betrieblich veranlasste Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 4 EStG. Falls der Insolvenzverwalter daher Betriebsvermögen veräußert oder für den Schuldner das Betriebsvermögen im Rahmen einer Betriebsfortführung „nutzt“, sind die Vergütungen für den Insolvenzverwalter grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben.“

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

► Voller Betriebsausgabenabzug aus der Rechnung des IV?

„Im Falle einer Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG gilt dies ebenso für die anteiligen Aufgabekosten. Die Tilgung von privaten Verbindlichkeiten ist für die Einkommensteuer grundsätzlich eine unbeachtliche Einkommensverwendung. Bei gemischten Tätigkeiten des Insolvenzverwalters muss ggf. eine Aufteilung der anteiligen Kosten für den betrieblichen Bereich nach Maßgabe des Veranlassungszusammenhangs erfolgen. Eine Aufteilung der Kosten nach dem Verhältnis der angemeldeten Forderungen zur Insolvenztabelle ist m.E. kein sachgerechter Aufteilungsmaßstab für die Einkommensteuer. Diese umsatzsteuerrechtliche Betrachtung widerspricht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in seiner Ausprägung des objektiven Nettoprinzips und damit dem Grundsatz der Folgerichtigkeit.“

► Zum VorSt-Abzug aus RA-Kosten für die Prüfung von Haftungsansprüchen vgl. BFH v. 18.9.2019 – XI R 19/17: § 172 Abs. 4 HGB).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

„Sanierungsgewinn“
Forderungsverzicht

„Sanierungsgewinn“
Insolvenzplanverfahren

„Sanierungsgewinn“
Restschuldbefreiung

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

- ▶ **BMF-Schreiben v. 27.3.2003 u. 22.12.2009 (sog. Sanierungserlass)**
 - ▶ **BFH v. 25.3.2015 – X R 23/13 (Vorlage an den GrS)**
 - ▶ **BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15 („BFH verwirft Sanierungserlass“)**
 - ▶ **BMF-Schreiben v. 27.4.2017 (Vertrauensschutz für Altfälle)**
 - ▶ **Beschluss des BT v. 27.4.2017 (§ 3a EStG, § 7b GewStG ... unter EU-Vorbehalt)**
 - ▶ **BFH v. 23.8.2017 – I R 52/14 u. X R 38/15 (gegen BMF 2017)**
 - ▶ **BMF-Schreiben v. 29.3.2018 (gegen BFH v. 23.8.2017 I R 52/14...)**
 - ▶ **BFH v. 16.4.2018 – X B 13/18, v. 8.5.2018 – VII B 124/17 (gegen BMF 2018)**
 - ▶ **EuGH v. 28.06.2018 – C-203/16 P ... (Sanierungsklausel ist keine Beihilfe)**
 - ▶ **EU-Kommission „Comfort Letter“ zu § 3a EStG n.F., aber kein Beschluss.**
 - ▶ **Beschluss des BT v. 8.11.2018 und Zustimmung des BR v. 23.11.2018**
- (§ 3a EStG, § 7b GewStG etc. für „Neufälle“ u. auf Antrag auch für „Altfälle“)**

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

Uhländer, Sanierungsgewinne: „Steuerbefreiung“ für Neufälle und auf Antrag auf Altfälle, DB 2018, S. 2788 ff.; **ders.**, Aktuelle Entwicklungen im Besteuerungsverfahren bei (insolventen) Personengesellschaften, AO-StB 2018, S. 181 ff.; **ders.**, Die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten in der Insolvenz, AO-StB 2018, S. 324 ff.; **ders.**, Aktuelle Problemfelder der Steuerfestsetzung in der Insolvenz, AO-StB 2019, S. 54 ff.; **ders.**, Rechtsprechungsradar Insolvenz-steuerrecht, Steuer & Studium 2019, S. 434 ff.; **ders.**, (Effektiver) Rechtsschutz im Insolvenzsteuerrecht, Festschrift Prof. Pape, 2019, S. 397 ff.; **ders.**, in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 12. Aufl. (2019), S. 755 ff. **Hasbach**, Steuerfreistellung von Sanierungserträgen bei „Alt-Fällen“, DB 2019, S. 871 ff.; **Seer** in: Kirchof, EStG, 18. Aufl. (2019), § 3a EStG; **Levedag** in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. (2019), § 3a EStG; **Krumm** in: Blümich, EStG, § 3a; Hallerbach in: Heuermann/Heuer/Raupach, EStG, § 3a; **Bodden** in Korn, EStG, § 3a.; **Epler/Petersen**, Stbg 2019, S. 114 ff.; **Hölzle**, ZIP 2020, S. 301 ff.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht

Fälle ohne verbindlicher Auskunft:

Sanierungserträge
bis zum 08.02.2017

Sanierungserträge
ab dem 09.02.2017



- ↓
- ▶ BMF v. 27.04.2017,
BMF v. 27.03.2003,
BMF v. 22.12.2009.
BMF v. 29.03.2018

oder

- ▶ Auf Antrag § 3a EStG gem. § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG.

- ↓
- ▶ §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG n.F.,
die Europäische Kommission
hatte nach sehr langer Prüfung
keine Bedenken gegen die
Neuregelungen (Comfort Letter)
 - ▶ Auf Antrag Billigkeitserlass
gem. § 52 Abs. 4 Satz 2 EStG,
wenn z.B. verbindliche Auskunft

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3a EStG Sanierungserträge

(1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer **unternehmensbezogenen Sanierung** im Sinne des Absatzes 2 (Sanierungsertrag) sind steuerfrei. Sind Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass nach Satz 1 steuerfrei, sind **steuerliche Wahlrechte** in dem Jahr, in dem ein Sanierungsertrag erzielt wird (Sanierungsjahr) und im Folgejahr im zu sanierenden Unternehmen gewinnmindernd auszuüben. Insbesondere ist der **niedrigere Teilwert**, der nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 angesetzt werden kann, im Sanierungsjahr und im Folgejahr anzusetzen.

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3a EStG Sanierungserträge

(2) Eine unternehmensbezogene Sanierung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für den Zeitpunkt des Schuldenerlasses die **Sanierungsbedürftigkeit** und die **Sanierungsfähigkeit** des Unternehmens, die **Sanierungsseignung** des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die **Sanierungsabsicht** der Gläubiger nachweist.

(3) Nicht abziehbare Beträge im Sinne des § 3c Absatz 4, die in Veranlagungszeiträumen vor dem Sanierungsjahr und im Sanierungsjahr anzusetzen sind, mindern den Sanierungsertrag. Dieser Betrag mindert nacheinander

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3a EStG Sanierungserträge

(4) Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder b der Abgabenordnung gesondert festzustellen, ist auch die Höhe des Sanierungsertrags nach Absatz 1 Satz 1 sowie die Höhe der nach Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 bis 6 und 13 mindernden Beträge **gesondert festzustellen**. Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung zuständig ist. Wurden verrechenbare Verluste und Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des Absatzes 3 Satz 2 bereits festgestellt oder ändern sich die nach Absatz 3 Satz 2 mindernden Beträge, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht bevor die Festsetzungsfrist des Einkommensteuerbescheids oder Körperschaftsteuerbescheids für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3a EStG Sanierungserträge

(5) Erträge aus einer nach den §§ 286 ff. der Insolvenzordnung erteilten **Restschuldbefreiung**, einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens nach den §§ 304ff. der Insolvenzordnung oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde sind, soweit es sich um Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen handelt, ebenfalls steuerfrei, auch wenn die Voraussetzungen einer unternehmensbezogenen Sanierung im Sinne des Absatzes 2 nicht vorliegen. Absatz 3 gilt entsprechend. ► *Erweiterung durch JStG 2020 auf Insolvenzpläne (BR-Drucks. 19/23551)?*

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3c EStG Anteilige Abzüge

(4) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsertrag im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsertrag entsteht, nicht abgezogen werden. Satz 1 gilt nicht, soweit Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben zur Erhöhung von Verlustvorträgen geführt haben, die nach Maßgabe der in § 3a Absatz 3 getroffenen Regelungen entfallen. Zu den Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Besserungsschein und vergleichbare Aufwendungen.

Aktuelle gesetzliche Rahmenbedingungen - Sanierungserträge

§ 3c EStG Anteilige Abzüge

(4) Satz 1 gilt für Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die nach dem Sanierungsjahr entstehen, nur insoweit als noch ein verbleibender Sanierungsertrag im Sinne von § 3a Absatz 3 Satz 4 vorhanden ist. Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Sinne des Satzes 1 bereits bei einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung gewinnmindernd berücksichtigt, ist der entsprechende Steuer oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Steuer oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

► Bislang: OFD NRW v. 21.11.2014: keine Rückwirkung RSB

„Ein bei der Betriebsaufgabe entstandener Gewinn bzw. Verlust ist in Folge der eingetretenen Befreiung von betrieblichen Verbindlichkeiten nicht zu korrigieren. Die Restschuldbefreiung stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne von [§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 AO](#) dar. Der Gewinn wird erst in dem Zeitpunkt realisiert, in dem die Restschuldbefreiung erteilt wird. Es liegen somit nachträgliche Betriebseinnahmen nach [§ 24 Nr. 2 EStG](#) vor. Auf infolge einer Restschuldbefreiung entstandenen Gewinns ist das zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen ergangene [BMF-Schreiben vom 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl 2003 I S. 240](#) entsprechend anzuwenden.,

Beachte: Nach Ansicht des **FG Münster im Urteil v. 21.7.2016 - 9 K 3457/15 E, F** hat der Beschluss über die Restschuldbefreiung eine Rückwirkung in das Jahr der Betriebsaufgabe zur Folge; sog. rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO; danach ist auch eine Anlaufhemmung gem. § 175 Abs. 1 S. 2 AO zu beachten; d.h. das FA hat ab dem Jahr der RSB vier Jahr "Zeit", um die Änderung des VZ der Betriebsaufgabe vorzunehmen. *Das FG Münster hat die Revision zugelassen.*

BFH v. 13.12.2016 – X R 4/15 zu FG B-W v. 21.10.2014 – 5 K 4719/10 bestätigt die Ansicht des FG Münster; vgl. zu den Folgen Uhländer, DB 2017, S. 1224 ff.

Sonderproblem: Sanierungsgewinne ↔ RSB

► Persönliche Ansicht:

De lege ferenda sollte auch § 10d EStG geändert werden, damit der Insolvenzschuldner im Falle einer Betriebsaufgabe und Antragstellung für eine Restschuldbefreiung in der Folgezeit die bisherigen Verluste ("vorläufig") nicht mehr geltend machen kann. Nach bisheriger Gesetzeslage ist die Verlustverrechnung des § 10d EStG für die Folgejahre zwingend. Die Erteilung der Restschuldbefreiung ist indes in der Praxis der Regelfall und nicht die Ausnahme. In den Fällen der Betriebsaufgabe kommt es ansonsten zwingend zu einer Änderung der zwischenzeitlichen Veranlagungen für viele Jahre und damit regelmäßig zu beträchtlichen Nachzahlungen für einen ehemaligen ("neuen") Insolvenzschuldner. Zudem ist m.E. Vertrauensschutz für Altfälle vor der Veröffentlichung der BFH-Entscheidung im Lichte des § 176 Abs. 2 AO zu prüfen.

Verlustvorträge sollten bei Betriebsaufgaben v o r l ä u f i g nicht genutzt werden (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO), wenn eine Restschuldbefreiung zu erwarten ist und rückwirkend der Wegfall von betrieblichen Verb. stattfinden wird.

- Vgl. zudem [Haas, Der Gewinn aus der Restschuldbefreiung – eine Steuerfalle, DStR 2018, S. 2129 ff.](#); vgl. zudem [Uhländer, DB 2018, S. 2788.](#)

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht (Organschaft)

Körperschaftsteuer	Gewerbesteuer	Umsatzsteuer
(§§ 14 ff. KStG)	(§ 2 Abs. 2 GewStG)	(§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)
Finanzielle Eingliederung + Ergebnisabführungs- vertrag (EAV) ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft	Finanzielle Eingliederung + Ergebnisabführungs- vertrag (EAV) ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft	Finanzielle Eingliederung + Wirtschaftliche Eingliederung + Organisatorische Eingliederung ↓ Haftung gem. § 73 AO der Organgesellschaft

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht (Organschaft)

Insolvenz Organgesellschaft	Insolvenz Organträger	Insolvenz Organträger und Organgesellschaft
Verfahrenseröffnung	Verfahrenseröffnung	Verfahrenseröffnung
KSt / GewSt prüfen	KSt / GewSt prüfen	KSt / GewSt prüfen
<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. ? • EAV ? str. 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. ? • EAV ? str. 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. ? • EAV ? str.
USt prüfen	USt prüfen	USt prüfen
<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. (+) • Wirtschaftliche E. (+) • Organisatorische E. (-) 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. (+) • Wirtschaftliche E. (+) • Organisatorische E. (-) 	<ul style="list-style-type: none"> • Finanzielle E. (+) • Wirtschaftliche E. (+) • Organisatorische E. (-)

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

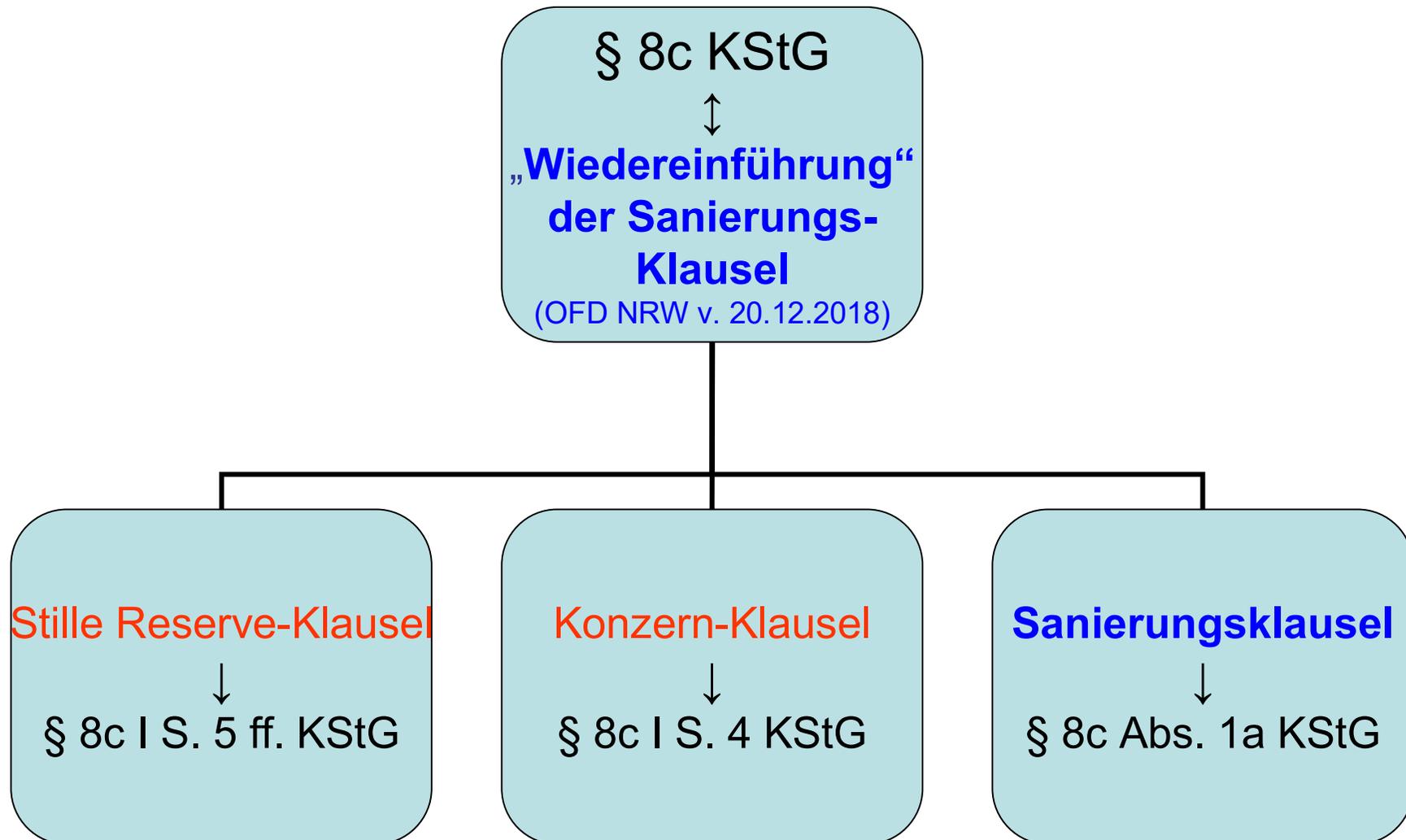
III. Problemfelder im Ertragsteuerrecht (KSt-Organschaft)

Vgl. **Uhländer** in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 13. Auflage 2021, Rz. 1651 ff.; siehe zudem: **Frotscher**, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2013, S. 189 ff.; Roth, Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage 2016, S. 443 ff.; **Philippi/Neveling**, BB 2003 S. 1685 ff.; Bultmann, ZInsO 2007 S. 785 ff.; **Sämisch/Adam**, ZInsO 2007 S. 520 ff.; **Fichtelmann**, GmbHR 2010 S. 576 ff.; **Kahlert**, DStR 2014 S. 73 ff.; **Kußmaul/Klauck**, Ubg 2020 S. 255 ff.; **Neufang/ Eckhardt**, StBp 2020 S. 235 ff.; **Olbing**, GmbH-StB 2020 S. 255; **Schwan**, DStR 2020 S. 575 ff. **Eilers/Schwan**, Sanierungssteuerrecht, 2. Aufl. 2020, S. 194; **Neumann** in Gosch, KStG 4. Aufl. 2020, § 14 Rz. 129, 296 ff.; **Kahlert/Kayser/Bornemann**, Perspektiven für eine kohärente und praxisgerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln 2020, S. 156 ff.; **Beinert/Nees** in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Köln 2019, Rz. 11.54; **Zondler/Steffens** in Heyd/Kautenburger-Behr/Wind, Bilanzierung und Besteuerung in Krise und Insolvenz, München 2019, S. 355 ff.; **Petersen/Winkelhog** in Sonnleitner, Insolvenzsteuerrecht, München 2017, S. 196 ff.; zur gewerbesteuerl. Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG i.V.m. §§ 14 ff. KStG vgl. ausführlich **Kontny** in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 1. Aufl. 2019, § 2 GewStG Rz. 123 ff.

► Beachte auch: FG Nürnberg v. 11.12.2018 - 1 K 483/17 (Az. BFH: I R 29/19)

„Sanierungsklausel“ i.S.d. § 8c Abs. 1 a KStG

- ▶ EuGH v. 28.06.2018 – C-203/16 P ... (Sanierungsklausel ist keine Beihilfe)
Wiedereinführung der Sanierungsklausel durch Gesetz v. 11.12.2018.



Abgrenzung: Sanierungsklausel i.S.d. § 8c Abs. 1a KStG

► **Wiedereinführung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG**

OFD NRW v. 20.12.2018 - S 2745 a - 2015/0011 - St 135

“Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Sanierungsklausel ist, dass der Anteilserwerb zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der Körperschaft zumindest droht oder bereits eingetreten ist. Entsprechend der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 567/09) sind zur Bestimmung dieses Zeitkorridors die Grundsätze des Eigenkapitalersatzrechts vor MoMiG (§ 32a und § 32b GmbHG a.F.) heranzuziehen. ...Die Erstellung eines Sanierungsplans nach den standardisierten Vorgaben des IDW (IDS ES 6) indiziert eine derartige Sanierung, ist aber nicht in allen Fällen zwingend zu fordern. Es ist ggfs. ausreichend, wenn die Körperschaft die konkreten Maßnahmen darlegt, die die Sanierung herbeiführen sollen.“

Beispiel zur Bilanzierung in der Insolvenz

(Korrektur der Vorsteuer wegen Insolvenzanfechtung)

- **Buchung im Unternehmen (vor der Insolvenz) Lieferung**
Großhändler G -----> U
100.000 € + 19.000 €

Eingangsleistung vor der Insolvenzeröffnung für U

Wareneinkauf 100.000 € *an* *Verb. (G)* 119.000 €

Vorsteuer 19.000 €

Bezahlung der Eingangsleistung vor der Insolvenzeröffnung durch U

Verb. (G) 119.000 € *an* *Bank* 119.000 €

Geltendmachung des Vorsteueranspruchs vor der Insolvenzeröffnung bei U unstreitig, da Bezahlung erfolgte; keine Korrektur gem. § 17 UStG mit Insolvenzeröffnung.

Beispiel zur Bilanzierung in der Insolvenz

(Korrektur der Vorsteuer wegen Insolvenzanfechtung)

- **Buchung im Unternehmen (nach der Insolvenz)**

Anfechtung der Zahlung durch den IV nach der Insolvenzeröffnung

Forderung (G) 119.000 € an Rückst. (Verb. G) 119.000 €

- Vgl. §§ 143, 144 InsO; Forderung des G wird eine Insolvenzforderung (Quote).

Erfüllung des Anfechtungsanspruchs nach der Insolvenzeröffnung

Bank 119.000 € an Forderung (G) 119.000 €

Rückstellung 119.000 € an Verb. (G) 119.000 €

Korrektur der Vorsteuer gem. § 17 UStG als Masseverbindlichkeit!

(so BFH v. 15.12.2016 – V R 26/16; BFH v. 29.03.2017 – XI R 5/16;

BMF v. 3.7.2017 – allerdings ohne Übergangsregelung!)

Wareneinkauf 19.000 € an Vorsteuer 19.000 €*

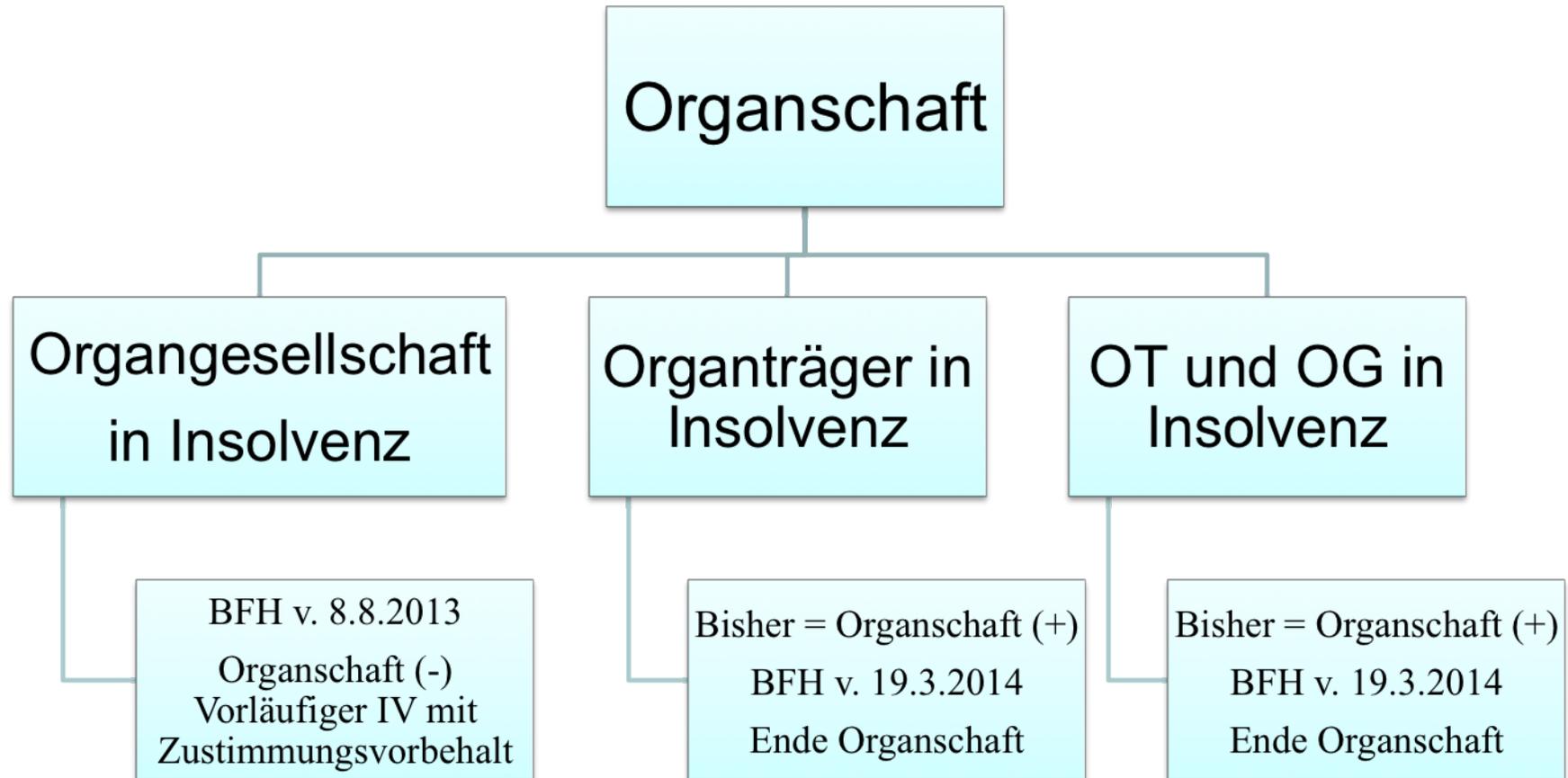
o. Aufwand ?

o. aRAP ?

(* m.E. Rechtsgedanke § 9b EStG)

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

IV. Problemfelder zur USt-Organschaft ↔ Betriebsaufspaltung?



Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

IV. Problemfelder im Umsatzsteuerrecht

□ **BFH-Urteil v. 27.11.2019 – XI R 35/17** USt-Organschaft

Zur Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG führt der BFH aus:

Weder die Anordnung der **vorläufigen Eigenverwaltung** beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft beenden eine Organschaft, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein **vorläufiger Sachwalter** bestellt wird, sowie eine Anordnung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

IV. Problemfelder im Umsatzsteuerrecht

□ **BFH-Urteil v. 15.10.2019 VII R 31/17** (nicht erkannte) USt-Organschaft

Zur Auslegung des § 226 AO i.V.m. § 96 InsO führt der BFH aus:

Der Rechtsgrund für eine Erstattung von Umsatzsteuer wird auch dann im insolvenzrechtlichen Sinne bereits mit der Leistung der entsprechenden Vorauszahlungen gelegt, wenn diese im Fall einer nicht erkannten Organschaft zunächst gegen die Organgesellschaft festgesetzt und von dieser auch entrichtet worden sind.

▶ *Mit dieser Entscheidung bestätigt der BFH seine bisherige Rspr. aus 2007.*

▶ Ebenso **BFH v. 27.02.2020 – V R 28/19**: unerkannte USt-Organschaft mit Organgesellschaft als Bauträger (Rückabwicklung § 13b UStG i.V.m. § 27 Abs. 19 UStG).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

IV. Problemfelder im Umsatzsteuerrecht



Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

IV. Problemfelder im Umsatzsteuerrecht

Stellungnahme:

- Bemerkenswert ist, dass der VII. Senat die Fälligkeit der Gegenforderung (hier: des Haftungsanspruchs gem. § 73 AO) in der Entscheidungsbegründung nicht weiter erörtert, sondern lediglich mit einem Satz erwähnt, dass die weiteren, allgemeinen Voraussetzungen der Aufrechnung vorliegen (Rz. 27 der Entscheidungsgründe). Die Vorinstanz hat dies noch dezidiert geprüft (Thüringer FG v. 16.03.2017 - 1 K 512/15 mit Anm. Reddig, EFG 2018, S. 1009 unter Hinweis auf § 220 Abs. 2 Satz 1 AO zur Fälligkeit der Haftungsforderung).
- Im Urteil vom 10.5.2007 - VII R 18/05 prüfte der VII. Senat zudem noch, dass zur Haftungsinanspruchnahme nach § 191 Abs. 1 AO eine Ermessensentscheidung gehört. Ermessen könne auch durch z.B. schlichtes Verwaltungshandeln wie das Geltendmachen einer Haftungsforderung in einem Insolvenzverfahren zum Ausdruck gebracht werden. Im Urteil vom 23.9.2009 - VII R 43/08 hat der VII. Senat die gebotene Ermessensausübung zudem noch weiter konkretisiert. Die Wertung des § 219 AO ist m.E. in diesem Zusammenhang ebenfalls zu berücksichtigen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

VI. Sonderfragen: Krise / Insolvenz von PersG

□ **Rechtsschutz bei der Insolvenz von PersG bzw. der Gesellschafter**

Von zentraler Bedeutung für das gesonderte und einheitliche Feststellungsverfahren, das Festsetzungsverfahren und den Rechtsschutz ist die zutreffende Einordnung der jeweiligen Steuerforderungen

▶ auf der **Ebene der Gesellschaft** (Steuerschuldnerschaft der PersG selbst z.B. hinsichtlich der Umsatzsteuer, Gewerbesteuer oder Lohnsteuer) und

▶ auf der **Ebene der Gesellschafter** (transparente Besteuerung der Einkünfte aus der PersG)

in die drei möglichen insolvenzrechtlichen Forderungskategorien: Insolvenzforderungen gem. § 38 InsO, Masseverbindlichkeiten gem. § 55 InsO und Forderungen gegen das sog. insolvenzfremde Vermögen z.B. bei einer Freigabe gem. § 35 Abs. 2 InsO.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

VI. Sonderfragen: Krise / Insolvenz von PersG

□ Rechtsschutz bei der Insolvenz von PersG bzw. der Gesellschafter

Die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der PersG betrifft das sog. insolvenzfremde Vermögen der Gesellschaft. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (so ausdrücklich AEAO zu § 251 Tz. 4.4.1.1) und des BFH (vgl. z.B. BFH v. 23.8.1994 - VII R 143/92, BStBl. II 1995, S. 194; BFH v. 12.11.1992 - IV B 83/91, BStBl. II 1993, S. 265; ebenso z.B. Jatzke, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO; § 251 Rz. 138) ist der Insolvenzverwalter der insolventen PersG nicht zur Abgabe der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung verpflichtet; die Abgabepflicht obliege wie bisher den Feststellungsbeteiligten (§ 181 Abs. 2 AO).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

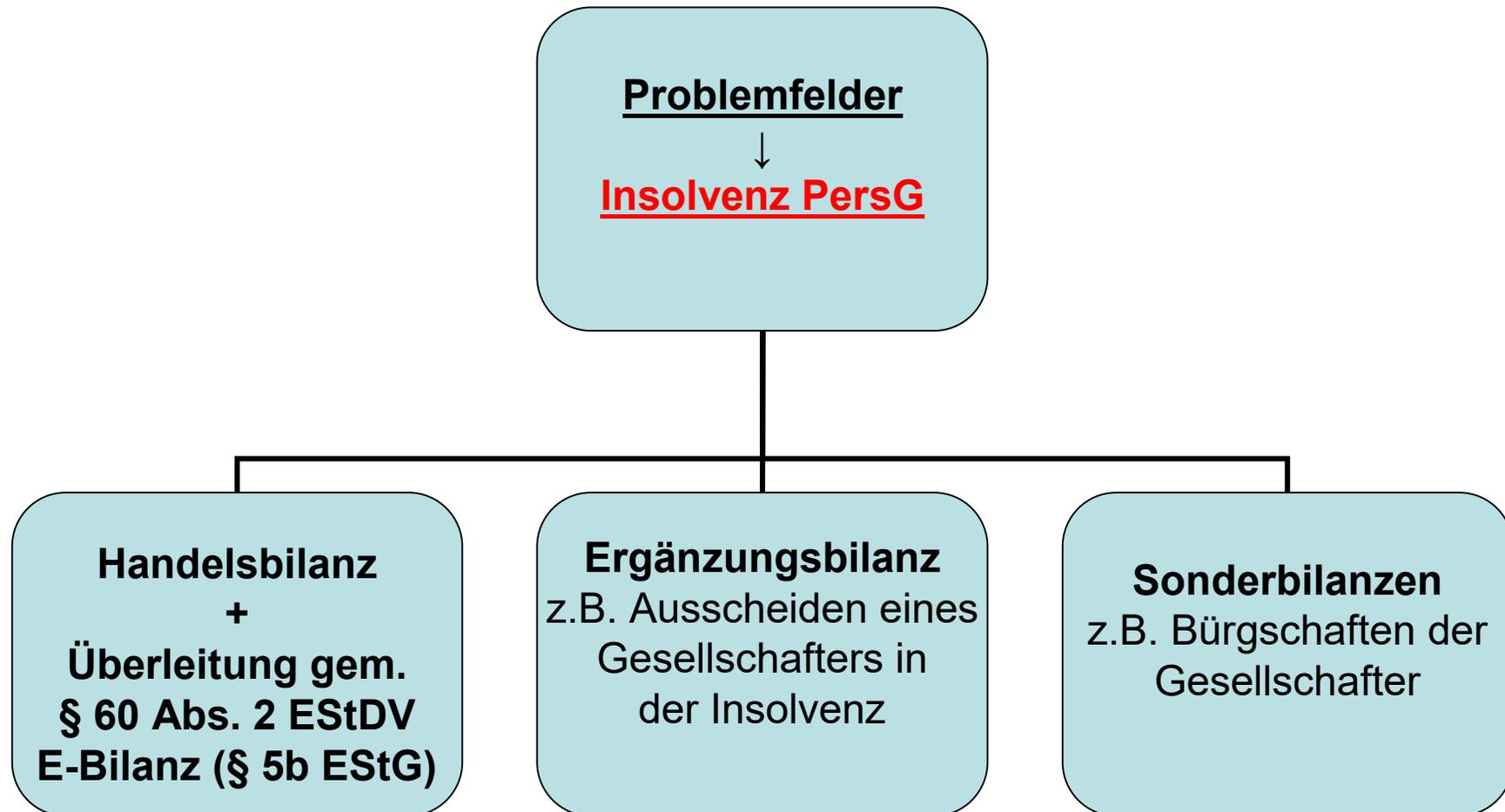
VI. Sonderfragen: Krise / Insolvenz von PersG

□ Rechtsschutz bei der Insolvenz von PersG bzw. der Gesellschafter

Diese Sichtweise sollte überdacht werden; m.E. ist der Insolvenzverwalter zur Abgabe der Feststellungserklärung hinsichtlich des Gesamthandsvermögens der insolventen PersG verpflichtet. Die handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten gem. § 140 AO i.V.m. §§ 238 ff. HGB gehen ab Verfahrenseröffnung auf den Insolvenzverwalter über (**§ 155 Abs. 1 Satz 2 InsO**; vgl. zudem BFH v. 19.11.2007 - VII B 104/07; BGH v. 16.9.2010 - IX ZR 121/09). Hiermit korrespondiert die Abgabepflicht der sog. **E-Bilanz** gem. § 5b EStG durch den Insolvenzverwalter. Nur für die Gewinnermittlung hinsichtlich der **Sonderbilanzen** sind m.E. die Gesellschafter als Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erklärungs pflichtig.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise und Insolvenz

VI. Sonderfragen: Krise / Insolvenz von PersG



Aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung von PersG

□ **BFH-Urteil v. 19.12.2019 – IV R 53/16** **Bürgschaft MÜer einer PersG**

Zur Berücksichtigung von Bürgschaftsverlusten führt der BFH aus:

Bürgschaftsverbindlichkeiten eines Mitunternehmers zugunsten der Personengesellschaft sowie die Wertlosigkeit etwaiger Ersatzforderungen können nach ständiger Rechtsprechung des BFH erst bei Beendigung der Gesellschaft aufwandswirksam werden. Der Mitunternehmer ist insoweit zu behandeln wie ein Gesellschafter, der eine Einlage in die Personengesellschaft erbringt.

Auch eine gewinnmindernde Rückstellung kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 04.07.1974 - IV R 166/70, BFHE 113, 30, BStBl II 1974, 677, unter c [Rz 26]; vom 12.07.1990 - IV R 37/89, BFHE 162, 30, BStBl II 1991, 64, unter 2. [Rz 11 f.]; BFH-Beschluss vom 28.03.2007 - IV B 137/06, BFH/NV 2007, 1489, unter 1. [Rz 3]).

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VII. Haftung für Steuerverbindlichkeiten

□ **BFH-Urteil v. 29.8.2018 XI R 57/17** **Haftung des GmbH-GF**

Zur Auslegung des § 69 AO i.V.m. § 166 AO führt der BFH aus:

Wird eine Steuerforderung gegenüber einer GmbH widerspruchslos zur Insolvenztabelle festgestellt, ist der als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Geschäftsführer der GmbH gemäß § 166 AO mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat. Die Pflicht eines GmbH-Geschäftsführers, finanzielle Mittel zur Entrichtung geschuldeter Steuern bereitzuhalten, besteht auch dann, wenn das FA AdV gewährt hat.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VII. Haftung für Steuerverbindlichkeiten

□ **BFH-Urteil v. 22.10.2019 VII R 30/18** Haftung des GmbH-GF

Zur Auslegung des § 69 AO i.V.m. § 21 Abs. 2 InsO führt der BFH aus:

Wird die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer GmbH beantragt und ein vorläufiger Insolvenzverwalter unter Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts bestellt, verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim gesetzlichen Vertreter der GmbH.

Der Geschäftsführer kann sich nicht allein mit der Behauptung entlasten, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabentilgung verweigern; hypothetische Kausalverläufe sind nicht zu berücksichtigen.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VII. Haftung für Steuerverbindlichkeiten

□ **BFH-Urteil v. 22.10.2019 VII R 30/18** **Haftung des GmbH-GF**

Zur Auslegung des § 69 AO i.V.m. § 21 Abs. 2 InsO führt der BFH aus:

Wegen der erhöhten Anforderungen an den Geschäftsführer in der Krise der GmbH ist im Regelfall eine solche Anfrage an den vorläufigen Insolvenzverwalter erforderlich, deren Nachweis dem Geschäftsführer obliegt.

Nur bei konkreten und eindeutigen objektiven Anhaltspunkten für die Sinnlosigkeit dieser Anfrage kann auf diese verzichtet werden.

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VIII. Sonstige Entwicklungen (vgl. Uhländer, DB 2020, S. 17 ff.)

- ▶ BFH v. 14.2.2018 – V R 68/17: § 166 AO ggü. RA (§ 171 HGB)
- ▶ BFH v. 21.3.2018 – III R 30/18: KfzSt als Masseverbindlichkeit
- ▶ BFH v. 2.4.2019 – IX R 21/17: „Nachhaftung“ Stpfl. für Masseverb
- ▶ BFH v. 6.6.2019 – V R 51/17: Tätigkeit Stpfl. ohne Wissen des IV
- ▶ BFH v. 10.7.2019 – X R 31/16: Masseverb. bei Anteil an PersG
- ▶ BFH v. 11.7.2019 – II R 36/16: ESt als Nachlassverbindlichkeit
- ▶ BFH v. 24.7.2019 – VII B 65/19: Duldungsbescheid des FA
- ▶ BFH v. 30.7.2019 – VIII R 21/16: Aufnahme Einspruch - Insolvenz
- ▶ BFH v. 6.8.2019 – VIII R 18/16: Forderungsverzicht AE der GmbH
- ▶ BFH v. 17.9.2019 – VII R 5/18: Wirkung Tabelleneintrag im
- ▶ BFH v. 17.9.2019 – VII R 31/18: Haftungsverfahren (§ 166 AO)
- ▶ BFH v. 18.9.2019 – XI R 19/17: SZ (§ 240 AO) ↔ § 208 InsO
- ▶ BFH v. 18.9.2019 – XI R 19/17: Vorsteuerabzug RA-Kosten

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VIII. Sonstige Entwicklungen

- ▶ **BFH v. 19.9.2019 – IV R 50/16:** Gewerbeertrag bei Wegfall eines negativen Kapitalkontos
- ▶ **BFH v. 15.10.2019 – VII R 31/17:** Aufrechnung des FA möglich bei nicht erkannter USt-Organschaft mit Haftungsanspruch (§ 73 AO)
- ▶ **BFH v. 22.10.2019 – IV R 61/18:** Duldungsbescheid des FA
- ▶ **BFH v. 27.11.2019 – IV R 46/16:** Insolvenz PersG ↔ Klageverfahren
- ▶ **BFH v. 27.11.2019 – XI R 35/17:** Kein Ende der USt-Organschaft bei vorl. Sachwalter in der Eigenverwaltung
- ▶ **BFH v. 28.11.2019 – X B 132/19:** Ort Akteneinsicht IV (§ 78 FGO)
- ▶ **BFH v. 28.11.2019 – IV R 54/16:** Rechtsmittel einer vollbeendeten PersG ↔ § 360 AO / § 60 FGO
- ▶ **BFH v. 18.12.2019 – XI R 10/19:** Freigabeerklärung des IV?

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VIII. Sonstige Entwicklungen

- ▶ **BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16:** Bürgschaft Kdt. – Anteile GmbH im SBV II?
- ▶ **BFH v. 14.01.2020 – IX R 9/18:** Verzicht Gesellschafterdarlehen – Folgen § 17 Abs. 2a EStG?
- ▶ **BFH v. 10.03.2020 – IX R 24/19:** Anfechtung Nullbescheid – Rücktrag
- ▶ **BFH v. 29.04.2020 – XI R 18/19:** Steuerpflicht des Kanzleiabwicklers
- ▶ **FG Ddorf v. 06.05.2020 – 5 V 2487/19:** Folgen Anzeige Masseunzulängl.
- ▶ **BFH v. 07.05.2020 – V R 14/19:** Kein § 55 Abs. 4 InsO bei vorl. EV
- ▶ **BFH v. 07.05.2020 – V R 19/19:** Kein § 55 Abs. 4 InsO bei vorl. EV
- ▶ **BFH v. 28.05.2020 – V R 2/20:** Entgeltvereinnahmung nach Eröffnung
- ▶ **BFH v. 16.06.2020 – II B 65/19:** Rechtsweg Landes-IFG zum VG
- ▶ **FG MS v. 16.06.2020 – 4 V 1584/20:** Kontenpfändung Corona-Soforthilfe

Aktuelles Steuerrecht in der Krise / Insolvenz

VIII. Sonstige Entwicklungen

- ▶ **BFH v. 07.07.2020 – X R 13/19:** ESt bei ZV als Masseverb.
- ▶ **BFH v. 09.07.2020 – VII S 23/20:** Pfändung Corona-Soforthilfe als unzulässig (§ 851 ZPO, § 399 BGB)
- ▶ **BFH v. 23.07.2020 – V R 26/19:** Keine Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO „Erstattungen“ / Vergütungen
- ▶ **BFH v. 30.07.2020 – VII B 73/20:** Keine Anwendung des BMF-Schreibens v. 19.3.2020 auf Vollstreckung vor Corona-Krise
- ▶ **BFH v. 04.08.2020 – VIII R 39/18:** Ablaufhemmung § 171 Abs. 14 AO
- ▶ **BFH v. 19.08.2020 – XI R 32/18:** Passivierung bei Rangrücktritt
- ▶ **BVerwG v. 16.09.2020 – C 10/19:** Kein Anspruch auf Kontoauszug aus Art. 15 DSGVO für IV
- ▶ **FG MS v. 23.09.2020 - 7 K 1232/18 E** Aufteilung der ESt in der Insolvenz

Ausblick:

29. Veranstaltung Forum Steuerrecht e.V.

„Betriebsprüfung ↔ Beratung ↔ Finanzverwaltung“

am 10.03.2021

- (vermutlich) Onlineveranstaltung –

Frau Dr. Peters (Richterin am FG Münster)

Herr StB Dr. Strahl (Partner Kanzlei c · k · s · s)

Herr MDgt Dr. Leis (Leiter Steuerabteilung MdF NRW)