

## 14. Mannheimer Insolvenzrechtstag

### Aktuelles Steuerrecht in der Insolvenz

am 15. Juni 2018

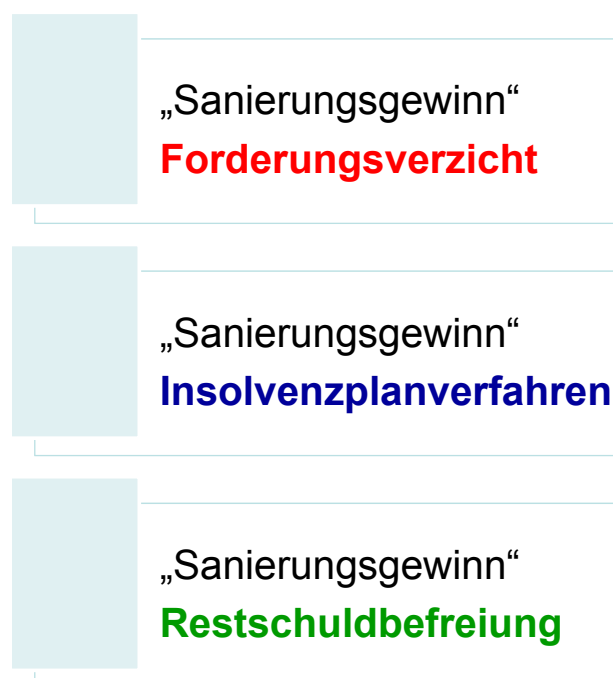
Vortrag:

Prof. Dr. Christoph Uhländer

Fachhochschule für Finanzen NRW (Schloss Nordkirchen)

### Sanierungserlass und § 3a EStG etc. ↔ EU-Beihilfe?

Sanierungsgewinn auch bei „missglücktem“ Rangrücktritt?



## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne in der Gewaltenteilung (BFH versus BMF)

- ▶ 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 (gesetzliche Neuregelungen?)
- ▶ BFH v. 23.8.2017 – I R 52/14 (BFH verwirft auch BMF v. 27.4.2017)
- ▶ **Verfassungsbeschwerde eingelegt: 2 BvR 2637/17**
- ▶ BFH v. 23.8.2017 – X R 38/15 (BFH verwirft auch BMF v. 27.4.2017)
- ▶ **BMF-Schreiben v. 29.3.2018 (Nichtanwendungserlass zu BFH v. 23.8.2017!)**

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne (BFH versus BMF)

### BFH-Vorlagebeschluss v. 25.3.2015 - X R 23/13 zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen



*"Die steuerlichen Folgen der Sanierung eines in die Krise geratenen Unternehmens sind in den einzelnen Steuergesetzen nur unsystematisch und ausschnittsweise geregelt. ... Die Steuerfolgen der Insolvenz sind in der Insolvenzrechtsreform gerade ausgeklammert worden. Zahlreiche Fragen, die sich in diesem Zusammenhang stellen, sind nach wie vor ungeklärt oder befinden sich im Fluss.,,*

**1. Problem: Ist eine gesetzliche Regelung für den Erlass notwendig?**

**2. Problem: Handelt es sich um eine unzulässige EU-Beihilfe?**

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne (BFH versus BMF)

### BFH-Beschluss v. 28.11.2016 GrS 1/15 zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen (veröffentlicht am 08.02.2017)



#### **1. Problem:** Ist eine gesetzliche Regelung für den Erlass notwendig?

„Mit dem unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) vorgesehenen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer verstößt das BMF gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.“

#### **2. Problem:** Handelt es sich um eine unzulässige EU-Beihilfe?

„Damit bedarf es keiner Stellungnahme des Großen Senats zu sich im Zusammenhang mit dem sog. Sanierungserlass stehenden beihilfe-rechtlichen Fragen.“

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017

BT hat am 27.04.2017 die Beschlussempfehlung des Finanzausschuss BT angenommen.

### Gesetzesbegründung zu § 52 Abs. 4a EStG

„Die Regelungen des § 3a EStG sind auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 (Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH (GrS 1/15)) erlassen wurden. Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem BMF-Schreiben vom (Datum einsetzen) der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar. In Fällen mit nicht aufgehobener oder widerrufenen verbindlicher Auskunft und Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 kann der Steuerpflichtige wählen, ob er die Steuerbefreiung des § 3a EStG oder die Vertrauensschutzregelung in Anspruch nehmen will.“

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“ **BMF v. 27.4.2017****

### **1. Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017**

In den Fällen, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen wurde, sind die BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (a. a. O.) und 22. Dezember 2009 (a. a. O.) weiterhin uneingeschränkt anzuwenden. Ist der Forderungsverzicht Gegenstand eines Insolvenzplanes, gilt er mit der Rechtskraft des Beschlusses des Insolvenzgerichtes über die Bestätigung des Insolvenzplanes als endgültig vollzogen.

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“ **BMF v. 27.4.2017****

### **2. Vorliegen einer verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage**

In den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft (§ 89 Absatz 2 AO) oder verbindliche Zusage (§§ 204 ff. AO) zur Anwendung des Sanierungserlasses bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 erteilt wurde, ist diese nicht nach § 2 Absatz 3 Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) aufzuheben und nicht nach § 130 Absatz 2 Nummer 4 AO zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Aufhebung oder Rücknahme der verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage ganz oder im Wesentlichen vollzogen wurde oder im Einzelfall anderweitige Vertrauensschutzgründe vorliegen (z. B. der Vollzug des in Umsetzung befindlichen Sanierungsplans / des Forderungsverzichts der an der Sanierung beteiligten Gläubiger kann vom Steuerpflichtigen nicht mehr beeinflusst werden).

In den Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage zur Anwendung des Sanierungserlasses nach dem 8. Februar 2017 erteilt wurde, ist diese nur dann nicht nach § 130 Absatz 2 Nummer 4 AO zurückzunehmen, wenn der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zur Entscheidung über die Rücknahme vollzogen wurde.

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“ BMF v. 27.4.2017**

### **3. Billigkeitsmaßnahmen unter Widerrufsvorbehalt**

In allen übrigen Fällen (kein Forderungsverzicht aller an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 und keine vorliegende verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage) gilt zur Anwendung der BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (a. a. O.) und 22. Dezember 2009 (a. a. O.) im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung Folgendes:

Billigkeitsmaßnahmen in Form von abweichenden Steuerfestsetzungen nach § 163 Absatz 1 Satz 2 AO und Stundungen nach § 222 AO sind nur noch unter Widerrufsvorbehalt vorzunehmen.

Erlassentscheidungen (§ 227 AO) sind zurückzustellen.

Ein etwaiger Bescheid über die abweichende Steuerfestsetzung (§ 163 Absatz 1 Satz 2 AO) oder die Stundung (§ 222 AO) ist mit folgendem Widerrufsvorbehalt zu versehen:

„Diese abweichende Festsetzung / Diese Stundung ergeht unter dem Vorbehalt des Widerrufs.“

Die abweichende Festsetzung / Stundung ist zu widerrufen, wenn eine gesetzliche Regelung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungserträgen in Kraft tritt oder bis zum 31. Dezember 2018 nicht in Kraft getreten ist (vgl. BMF-Schreiben vom 27. April 2017 – IV C 6 – S 2140/13/10003, DOK 2017/0322100 -).

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“ BMF v. 27.4.2017**

### **4. Verbindliche Auskünfte nach der Veröffentlichung dieses Schreibens**

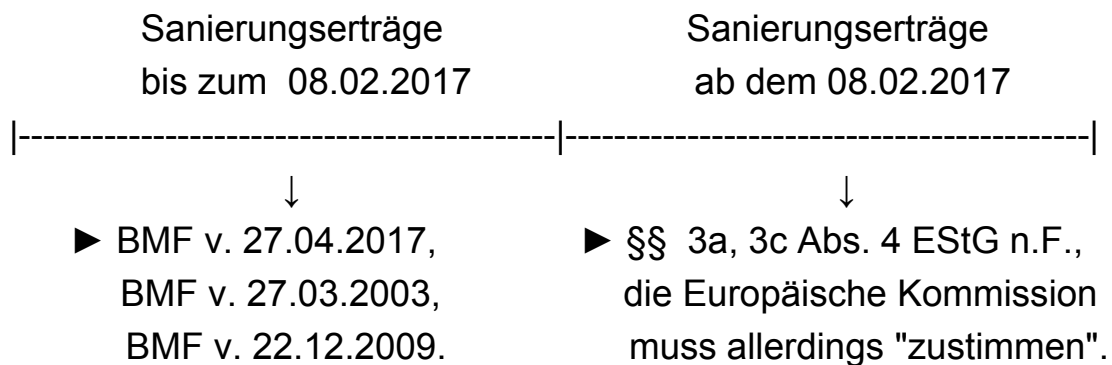
Die Erteilung verbindlicher Auskünfte in Sanierungsfällen ist nach Maßgabe der Nummer 3 grundsätzlich weiterhin möglich.

### **5. Billigkeitsmaßnahmen im Einzelfall**

Die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen aus besonderen, außerhalb des sog. Sanierungserlasses liegenden sachlichen oder persönlichen Gründen des Einzelfalls bleibt unberührt.

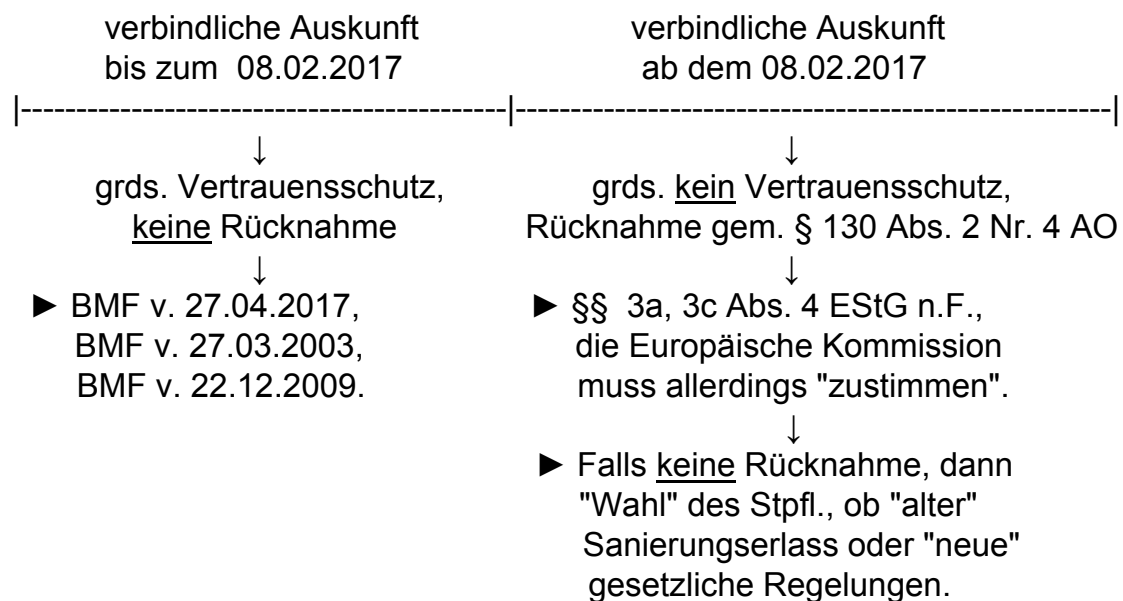
## Vertrauensschutz für „Altfälle“ durch BMF v. 27.4.2017

### Fälle ohne verbindlicher Auskunft:



## Vertrauensschutz für „Altfälle“ durch BMF v. 27.4.2017

### Fälle mit verbindlicher Auskunft:



**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne (BFH v. 23.8.2017 veröffentlicht am 25.10.2017)**

**BFH-Urteil v. 23.8.2017 – I R 52/14  
zur „Verfassungswidrigkeit“ von BMF 27.4.2017**



*„1. Der sog. Sanierungserlass des BMF vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl I 2010, 18) verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393).*

*2. Die im BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) vorgesehene Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf alle Fälle, in denen der Forderungsverzicht der an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen worden ist (Altfälle), ist ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar.“*

**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne (BFH v. 23.8.2017 veröffentlicht am 25.10.2017)**

**BFH-Urteil v. 23.8.2017 – I R 52/14  
zur „Verfassungswidrigkeit“ von BMF 27.4.2017**



*„Unter Zugrundelegung dieser Maßstäbe handelt es sich bei der unterschiedslosen Anwendung des sog. Sanierungserlasses auf sämtliche noch offene "Altfälle" gemäß Ziffer 1 des BMF-Schreibens in BStBl I 2017, 741 um eine dem Gesetzgeber vorbehaltene typisierende Vertrauensschutzregelung, die nicht auf eine Unbilligkeit "nach Lage des Einzelfalls" abstellt. Denn es besteht kein Anhalt dafür, dass in jedem der Altfälle das Vertrauen auf die steuerliche Begünstigung des Sanierungsgewinns durch den sog. Sanierungserlass ursächlich für die jeweiligen Forderungsverzichte der Gläubiger gewesen ist und dass alle Gläubiger bei Kenntnis des Fehlens einer Steuerbegünstigung von ihren Forderungserlassen abgesehen und anderweitig disponiert hätten.*

**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne (BFH v. 23.8.2017 veröffentlicht am 25.10.2017)  
BFH-Urteil v. 23.8.2017 – I R 52/14  
zur „Verfassungswidrigkeit“ von BMF 27.4.2017**



*„Dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags sich in der Begründung seines Regelungsvorschlags explizit auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 741 bezogen hat, führt vorliegend zu keiner anderen Beurteilung. Eine derartige Äußerung eines am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organs im Rahmen der Begründung eines Gesetzentwurfs ist kein geeigneter Ersatz für eine gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für das entsprechende Verwaltungshandeln (a.A. Uhländer, DB 2017, 1224: "abgestimmtes Vorgehen zwischen parlamentarischer Verantwortung einerseits und dem BMF bzw. den obersten Steuerbehörden in den Bundesländern andererseits"). Hierfür wäre vielmehr die Schaffung einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage (Verordnungsermächtigung gemäß Art. 80 des Grundgesetzes --GG--) erforderlich gewesen.“*

**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne (BFH v. 23.8.2017 veröffentlicht am 25.10.2017)  
BFH-Urteil v. 23.8.2017 – X R 38/15  
zur „Verfassungswidrigkeit“ von BMF 27.4.2017**



*„Wenn ein Sanierungsgewinn dadurch entstanden ist, dass die Schulden vor dem 9. Februar 2017 erlassen worden sind, kommt weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3a EStG n.F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach den BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I 2003, 240) oder vom 27. April 2017 (BStBl I 2017, 741) in Betracht.“*



**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne (BFH v. 23.8.2017 veröffentlicht am 25.10.2017)**

**BFH-Urteil v. 23.8.2017 – X R 38/15  
zur „Verfassungswidrigkeit“ von BMF 27.4.2017**



*„Da die neue Steuerbefreiung des § 3a EStG n.F. keine Rückwirkung auf Altfälle hat, sieht die Finanzverwaltung vor, das BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 240 in Fällen, in denen der Forderungsverzicht bis zum 8. Februar 2017 endgültig vollzogen wurde, "weiterhin uneingeschränkt anzuwenden" (BMF-Schreiben vom 27. April 2017, BStBl I 2017, 741).*

*Für dieses BMF-Schreiben fehlt es indes an einer Rechtsgrundlage. Wenn der ursprüngliche Sanierungserlass der Finanzverwaltung gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, gilt dasselbe auch für das nunmehrige BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 741, wonach der Sanierungserlass für die Vergangenheit weiterhin uneingeschränkt anzuwenden sein soll. Im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens darf dieses BMF-Schreiben daher nicht beachtet werden. Eine Übergangsregelung für Altfälle hätte nur durch den Gesetzgeber getroffen werden können; dies ist aber nicht geschehen.“*

**Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –  
Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“  
BMF v. 29.3.2018 - IV C 6 - S 2140/13/10003**

**„Nichtanwendungserlass“ zu BFH v. 23.8.2017 (I R 52/14, X R 38/15)**

*„Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze der BFH-Urteile vom 23. August 2017 (I R 52/14, X R 38/15, BStBl 2018 II S. xxx) nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden.*

Begründung

*Die Finanzverwaltung sieht sich an die mit BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (BStBl I S. 741) veröffentlichte Vertrauensschutzregelung im Umgang mit Altfällen (Schuldenerlass bis einschließlich 8. Februar 2017) durch den Willen des Gesetzgebers weiterhin gebunden.*

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“

**BMF v. 29.3.2018 - IV C 6 - S 2140/13/10003**

**„Nichtanwendungserlass“ zu BFH v. 23.8.2017 (I R 52/14, X R 38/15)**

*In der Begründung zum Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD zum Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen wird ausdrücklich auf diese Vertrauensschutzregelung Bezug genommen (vgl. BT-Drs. 18/12128, S. 33). Demnach ist für Schuldner bis (einschließlich) zum 8. Februar 2017 aus Vertrauensschutzgründen entsprechend dem o. g. BMF-Schreiben weiterhin nach dem BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I S. 240 (sog. Sanierungserlass)) zu verfahren.*

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

Sanierungsgewinne: Vertrauensschutz für „Altfälle“

**BMF v. 29.3.2018 - IV C 6 - S 2140/13/10003**

**„Nichtanwendungserlass“ zu BFH v. 23.8.2017 (I R 52/14, X R 38/15)**

*Der Deutsche Bundestag hat sich diesem Vorschlag angeschlossen und die Verfahrensweise der Verwaltung gebilligt, für Altfälle den Sanierungserlass weiterhin anzuwenden. Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags hat damit im Rahmen seines Berichtes die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich genannte Vertrauensschutzregelung der Verwaltung mittels sog. beredtem Schweigens des Gesetzgebers akzeptiert.*

*Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt zusammen mit den BFH-Urteilen vom 23. August 2017 (I R 52/14, X R 38/15) veröffentlicht. ...“*

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne ↔ Folgen für derzeit laufende Verfahren?

Geltendmachung von persönlicher Unbilligkeit im Einzelfall



**Keine Berufung auf den Sanierungserlass  
oder ähnliche Verwaltungsanweisungen!**



Heranziehung ausschließlich von Rechtsprechung



**BFH-Beschluss v. 28.11.2016 GrS 1/15** leider mit keinen  
Ausführungen zur persönlichen Unbilligkeit

*„Auf besondere, außerhalb des sog. Sanierungserlasses liegende  
Gründe des Einzelfalls, insbesondere auf persönliche Billigkeitsgründe  
gestützte Billigkeitsmaßnahmen bleiben allerdings unberührt.“*

## Besteuerung von Sanierungsgewinnen / Sanierungserträgen

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH & Co. KG ↔ Kdt.

An der A-GmbH & Co. KG sind A, B und C zu je einem Drittel als Kommanditisten beteiligt. Komplementärin ist die A-GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung. A gewährte der A-GmbH & Co. KG ein Darlehen i.H.v. 1.000.000 €. In der Gesamthandsbilanz ist die Verbindlichkeit entsprechend passiviert. Zutreffend hat A die Forderung in der Sonderbilanz ausgewiesen. Eine Darlehensrückzahlung ist bislang nicht erfolgt; die angemessene Verzinsung wird zutreffend gewürdigt. In der Krise der Gesellschaft verzichtet A - zivilrechtlich wirksam - auf seine Darlehensforderung.

► Vgl. *Uhländer*, DB 2017, S. 2761 (2766) sowie BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15.

## Besteuerung von Sanierungsgewinnen / Sanierungserträgen

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH & Co. KG ↔ Kdt.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist **§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG** zu prüfen, wenn A die Forderung "unentgeltlich" überträgt. Regelmäßig werden mehrere Kapitalkonten für Mitunternehmer einer gewerblichen PersG geführt. Die Gutschrift auf einem **sog. Kapitalkonto II** führt hiernach zu einer unentgeltlichen Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG.

#### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz der A-GmbH & Co. KG:

*Verbindlichkeit 1.000.000 € an Kapitalkonto II A 1.000.000 €*

*o d e r*

*Forderung 1.000.000 € an Kapitalkonto II A 1.000.000 €*

*Verbindlichkeit 1.000.000 € an Forderung 1.000.000 €*

#### Buchung Sonderbilanz des A:

*Kapital ("Entnahme") 1.000.000 € an Forderung 1.000.000 €*

## Besteuerung von Sanierungsgewinnen / Sanierungserträgen

### □ Praxisfall: Forderungsverzicht bei einer GmbH

A ist der alleinige Gesellschafter der A-GmbH. A gewährte der A-GmbH ein Darlehen. In der Handels- und Steuerbilanz der A-GmbH ist die Verbindlichkeit zutreffend i.H.v. 1.000.000 € passiviert. Aufgrund der Vermietung eines Betriebsgrundstücks an die A-GmbH liegt eine Betriebsaufspaltung vor. Die Anteile des A an der A-GmbH und die Darlehensforderung sind bislang zutreffend im Betriebsvermögen des Besitzunternehmens von A bilanziert. In der Krise der A-GmbH verzichtet A - zivilrechtlich wirksam - auf seine Darlehensforderung i.H.v. 1.000.000 €; zu diesem Zeitpunkt hat die Darlehensforderung einen "Teilwert" von 100.000 €.

► Vgl. *Uhländer*, DB 2017, S. 2761 (2767).

## Besteuerung von Sanierungsgewinnen / Sanierungserträgen

### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz der A-GmbH:

*Verbindlichkeit 1.000.000 € an s.b. Erträge 1.000.000 €*

### Außerhalb der Bilanz der A-GmbH

Gewinnminderung i.H.v. 100.000 € (verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG).

### Buchung Steuerbilanz / E-Bilanz des A:

*s.b. Aufwand 900.000 € an Forderung 1.000.000 €*

*Anteile A-GmbH 100.000 €*

### Außerhalb der Bilanz des A

Gewinnhinzurechnung i.H.v. 40 % von 900.000 € gem. § 3c Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 EStG prüfen.

## Besteuerung von Sanierungsgewinnen / Sanierungserträgen

► **Handelsrechtlich** sieht § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB die Bildung einer **Kapitalrücklage** für Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital der Gesellschaft vor (zum Streitstand beim Forderungserlass vgl. Förstle/K. Hoffmann in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Auflage, München 2016, § 272 Rz. 195 ff.; Förstle/Kropp in: Winkeljohann/Förstle/Deubert, Sonderbilanzen, 5. Auflage, München 2016, S. 325 ff.).

► Für **Gesellschafter von KapG** ist ein Forderungsverzicht steuerrechtlich unter dem Aspekt der **verdeckten Einlage** zu werten; dies führt zu entsprechenden Konsequenzen auf der **Ebene der Gesellschaft** (vgl. insbesondere § 8 Abs. 3 Satz 3, § 27 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und auf der **Ebene des Gesellschafters** (vgl. insbesondere § 3c Abs. 2 EStG, § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG; § 17 EStG, § 20 EStG; § 8b Abs. 2 Satz 6 KStG, § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG). Vgl. zu § 17 EStG BFH v. 11.7.2017 - IX R 36/15 (veröffentlicht am 27.9.2017) und zu § 20 EStG BFH v. 24.10.2017 - VIII R 13/15 (veröffentlicht am 20.12.2017); **wichtige Rechtsprechungsänderungen!**

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Änderung des EStG, GewStG, KStG, wenn keine Beihilfe.**

### **Inkrafttreten der Neuregelungen (Art. 6)**

**(2) Die Artikel 2, 3 Nummer 1 bis 4 und Artikel 4 Nummer 1 bis 3 Buchstabe a treten an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen der Artikel 2, 3 Nummer 1 bis 4 und Artikel 4 Nummer 1 bis 3 Buchstabe a entweder keine staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission sowie der Tag des Inkrafttretens werden vom Bundesministerium der Finanzen gesondert im Bundesgesetzblatt bekanntgemacht.**

- *Dem ersten Vernehmen nach war mit einer eher positiven Entscheidung der EU-Kommission zu rechnen; so jedenfalls noch Herr MD Sell (BMF-Steuerabteilungsleiter auf einer Veranstaltung am 30.3.2017 in Berlin). Derzeit kann m.E. der Ausgang dieses Verfahrens nicht rechtssicher abgeschätzt werden.*

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sanierungsgewinne: BT-Drucks. 18/12128 v. 26.04.2017**

BT-Beschluss v. 27.04.2017;

Zustimmung BR v. 02.06.2017, „Zustimmung“ EU-Kommission?

### **§ 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.

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### § 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 Sanierungseignung 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 ....

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### § 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.

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### § 3a EStG Sanierungserträge

(5) Erträge aus einer nach den §§ 286ff. 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.

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Sonderproblem: Wirkung der Restschuldbefreiung

### ► **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.



## EST in der Insolvenz: Zeitpunkt der Betriebsaufgabe

### □ **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.

## EST in der Insolvenz: Zeitpunkt der Betriebsaufgabe

### □ **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 zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### *§ 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.*

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### *§ 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.

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### *§ 52 EStG Anwendungsvorschriften*

(4a) § 3a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... BGBl. IS. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals in den Fällen anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 erlassen wurden. Satz 1 gilt bei einem Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 nicht, wenn dem Steuerpflichtigen auf Antrag Billigkeitsmaßnahmen aus Gründen des Vertrauensschutzes für einen Sanierungsertrag auf Grundlage von § 163 Absatz 1 Satz 2 und den §§ 222, 227 der Abgabenordnung zu gewähren sind.

## **Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –**

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

### **Gesetzesbegründung zu § 52 Abs. 4a EStG**

*„Die Regelungen des § 3a EStG sind auf alle Fälle anzuwenden, in denen die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8. Februar 2017 (Tag der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des BFH (GrS 1/15)) erlassen wurden. Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen wurde oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem BMF-Schreiben vom (Datum einsetzen) der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar. In Fällen mit nicht aufgehobener oder widerrufenen verbindlicher Auskunft und Schuldenerlass nach dem 8. Februar 2017 kann der Steuerpflichtige wählen, ob er die Steuerbefreiung des § 3a EStG oder die Vertrauensschutzregelung in Anspruch nehmen will.“*

## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz –

(vgl. Förster/Hechtner, DB 2017, S. 1536 ff.; Hey, FR 2017, S. 453 ff.; Neu/Hamacher/Bornemann, GmbHR 11/2017, R 161; Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.; S. 1224 ff.)

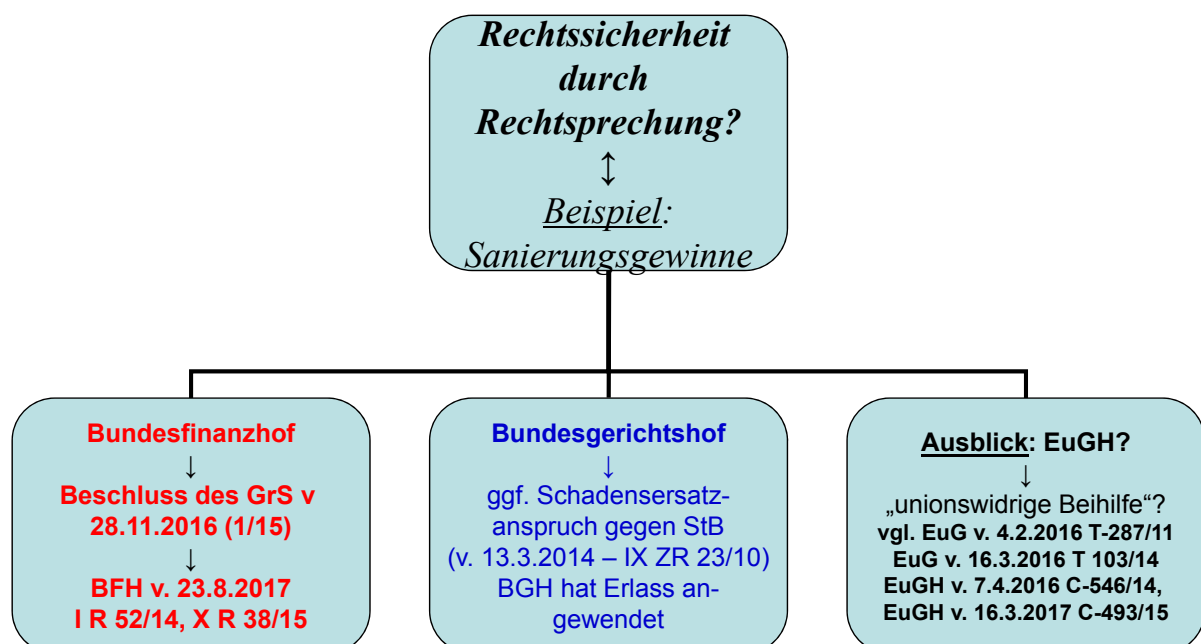
- ▶ § 8 Abs. 8 KStG (Betriebe gewerblicher Art)
- ▶ § 8 Abs. 9 KStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)
- ▶ § 8c Abs. 2 KStG (Verhältnis zu § 3a Abs. 3 EStG)
- ▶ § 8d Abs. 1 KStG (Verhältnis zu § 3a Abs. 3 EStG)
- ▶ § 15 KStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)
- ▶ § 7b GewStG (Verhältnis zu §§ 3a und 3c Abs. 4 EStG)

## Besteuerungsverfahren in der Krise / Insolvenz

Roth, ZInsO 2016, S. 1877 ff.: Sanierungserlass als unzulässige Beihilfe

Kahlert, ZIP 2016, S. 2107 ff.: Sanierungserlass ist keine Beihilfe

Uhländer, DB 2017, S. 923 ff.: Sanierungserlass ist keine Beihilfe



# Besteuerungsverfahren in der Insolvenz: Ist der **Sanierungserlass** eine unzulässige EU-Beihilfe?



## Aktuelles zur Besteuerung in der Krise / Insolvenz – Verzicht auf Umsatzsteuer ↔ unionsrechtliche Überprüfung?

► Vgl. **EuGH-Urteil v. 7.4.2016 – Rs. C-546/14**, ZInsO 2016, S. 863 zum **Verzicht auf USt in der Krise / Insolvenz** (Streitfall: Vergleichsverfahren Italien): Die Zulassung einer teilweisen Befriedigung einer USt-Forderung durch ein insolventes Unternehmen widerspricht grundsätzlich nicht der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die wirksame Erhebung der gesamten USt zu gewährleisten. Art. 4 Abs. 3 EUV und die MWSt-Richtlinie sind durch einen solchen Verzicht nicht verletzt, wenn für den Mitgliedstaat in der Insolvenz keine höhere Quote erwartet werden kann.

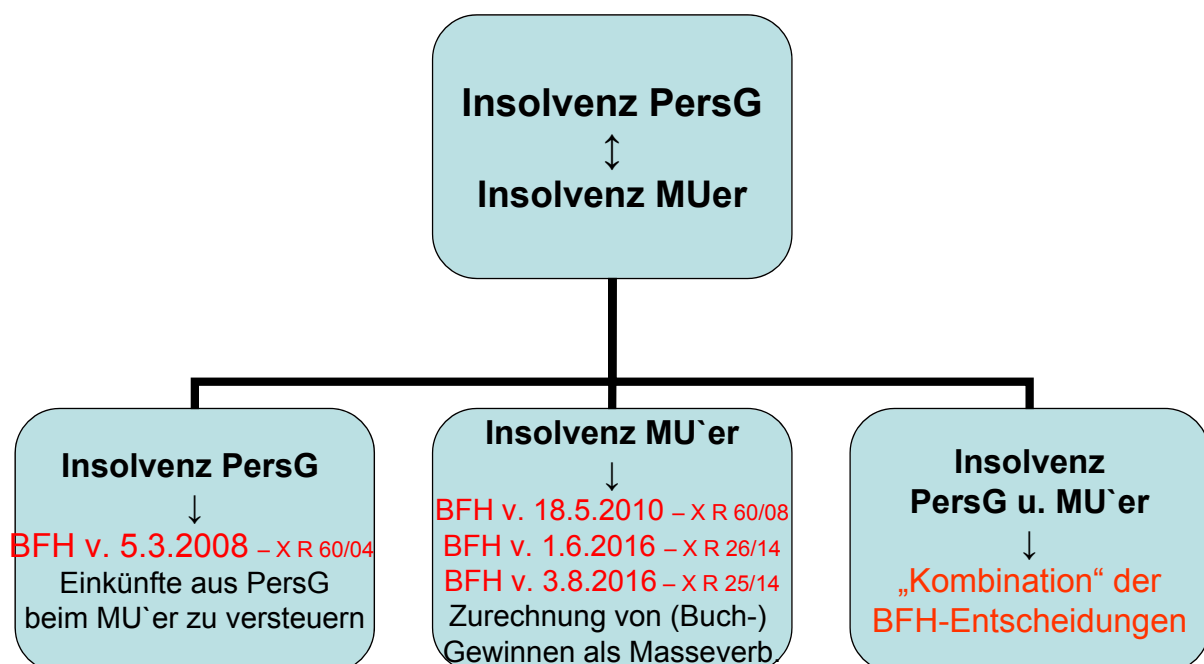
► Vgl. **EuGH-Urteil v. 16.3.2017 – Rs. C 493/15** zum Steuerverzicht auf USt in der Insolvenz (Streitfall: Restschuldbefreiungsverfahren Italien); **keine „selektive Maßnahme“ i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV!**

# Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

## Steuerrechtliche Erscheinungsformen von PersG (z.B.):

- ▶ **GbR, Partnerschaftsgesellschaft, OHG, GmbH & Co. KG.**
- ▶ **Schwesterpersonengesellschaften** z.B. *gew. PersG 1 (A, B, C) und PersG 2 (A, B, D).*
- ▶ **Mitunterern. Betriebsaufspaltung** z.B. *gew. PersG 1 (A, B, C) und PersG 2 (A, B, C).*
- ▶ **Doppelstöckige PersG** z.B. *A-GmbH & Co. KG mit B-GmbH & Co. KG als Kdtn.*
- ▶ **„Zebragesellschaften“** z.B. *VuV-GbR mit A-GmbH und Herrn B als Gesellschafter.*
- ▶ **Atypische Mitunternehmerschaften** z.B. *GmbH & atypisch still = PersG § 15 I Nr. 2 EStG.*
- ▶ **Atypische Unterbeteiligungen** z.B. *A-GmbH & Co. KG mit A als Kdt. und B als atyp. UB*

# Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz



## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14** Insolvenz eines Gesellschafters

Die Zuordnung der aus Gewinnanteilen an einer Mitunternehmerschaft resultierenden Einkommensteuerschuld zu den insolvenzrechtlichen Forderungskategorien (Insolvenzforderung, Masseverbindlichkeit, insolvenz-freies Vermögen) betrifft die **Einkommensteuerfestsetzung**; hierüber ist deshalb **nicht im Gewinnfeststellungsverfahren** zu entscheiden (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. Juli 2015 III R 32/13, BFHE 251, 102, BStBl II 2016, 251).

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14** Insolvenz eines Gesellschafters

Das Feststellungsverfahren und nachfolgend das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren werden **nicht analog § 240 ZPO unterbrochen**, sofern es sich bei der Einkommensteuer auf den Gewinnanteil nicht um eine Insolvenzforderung handelt. ...

Schließlich ist es notwendig, auch nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter für Masseverbindlichkeiten bzw. gegenüber dem Schuldner für insolvenzfrees Vermögen Steuerbescheide erlassen und die insolvenzrechtliche Qualifikation vornehmen zu können (so wohl auch Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl., Rz 536).

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14** **Insolvenz eines Gesellschafters**

Die Einkommensteuerschulden, die aus der Verwaltung eines zur Masse gehörenden Gesellschaftsanteils entstehen, der entweder nach der Insolvenzeröffnung fortgeführt oder durch den Insolvenzverwalter neu begründet und nicht vom Insolvenzverwalter freigegeben worden ist, stellen **Masseverbindlichkeiten** (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO) dar. ...

Unerheblich ist, dass der Kläger die dem Insolvenzschuldner zugerechneten Gewinnanteile nicht vollständig zur Masse ziehen konnte. Die aus der Beteiligung resultierenden Einkommensteuern sind auch zutreffend durch Steuerbescheid gegenüber dem Kläger und der Ehefrau des Insolvenzschuldners festgesetzt worden. Ohne Relevanz im Rahmen der vorliegenden Einkommensteuerfestsetzung ist die gegebene Masseunzulänglichkeit.

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14** **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Ein Unterlassen des Insolvenzverwalters genügt nur, wenn er dadurch eine Amtspflicht zum Tätigwerden verletzt (Senatsurteil vom 18. Mai 2010 X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114). Lediglich die **Duldung einer (freiberuflichen) Tätigkeit** des Insolvenzschuldners durch den Insolvenzverwalter **oder dessen bloße Kenntnis** macht die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entsteht, **nicht** zu einer Masseverbindlichkeit i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 411).



## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 1.6.2016 X R 26/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

In der **Geltendmachung eines Anspruchs auf Auszahlung** der Einkünfte aus der GbR, der diese durch die Überweisungen ab Mai 2007 folgte, liegt eine Verwaltungshandlung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO. Diese Tätigkeit des Klägers stellt erkennbar mehr als ein bloßes Dulden dar. Bereits sein Bericht zur ersten Gläubigerversammlung unterstreicht dies. Eine **Freigabe** durch den Kläger als Insolvenzverwalter ist nicht erfolgt, so dass der Anteil an der (neuen) GbR in den Streitjahren Teil der Insolvenzmasse geblieben ist

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Die auf dem **insolvenzbedingten Ausscheiden des Klägers** aus der KG beruhenden Einkommensteuern sind **Masseverbindlichkeiten** nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 2 InsO, wonach es ausreicht, wenn diese in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründet worden sind.

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Im vorliegenden Fall war die Beteiligung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch Teil der Insolvenzmasse, die daher an den Ergebnissen der Beteiligung teilhatte. Hierzu gehören auch das erst anschließend angefallene **Auseinandersetzungsguthaben** und der sich hieraus ergebende **Veräußerungsgewinn**. Folglich ist die Einkommensteuerschuld insoweit eine **Masseverbindlichkeit**. ...

## Aktuelles zur Besteuerung von PersG in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 3.8.2016 X R 25/14**    **Insolvenz eines Gesellschafters**

*Zur Auslegung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO führt der BFH aus:*

Ein Auseinandersetzungsguthaben tritt an die Stelle der Beteiligung und wird Bestandteil der Insolvenzmasse. Führt dies, wie vorliegend festgestellt, zu einem **Veräußerungsgewinn**, wird somit der Tatbestand des § 2 Abs. 1 EStG, hier i.V.m. §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 16 Abs. 1 EStG, nicht vor, sondern erst in einer **logischen Sekunde nach der Insolvenzeröffnung** vollständig verwirklicht. Die Masse erlangt Teilhabe am Veräußerungsgewinn. Die sich hieraus ergebenden Einkommensteuerschulden stellen **Masseverbindlichkeiten** dar.

## Aktuelles zur Haftung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 31.5.2017 I R 54/14** Haftung der Organgesellschaft

*Zur Auslegung des § 73 AO bei §§ 14 ff. KStG führt der BFH aus:*

Der Gegenstand der Haftung (§ 73 Satz 1 AO) ist für eine **körperschaftsteuerrechtliche Organschaft** (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG) auf solche Steueransprüche beschränkt, die gegen den durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten Organträger gerichtet sind. Dies ist auch bei mehrstufigen Organschaften zu beachten.

▶ Zur Haftung bei **umsatzsteuerrechtlicher Organschaft** gem. § 73 AO vgl. FG Düsseldorf v. 22.2.2018 – 9 K 280/15 H(U) sowie *Graw*, DB 2018, S. 1114.

## Aktuelles zur Haftung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 27.9.2017 XI R 9/16** 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 Geschäftsführer der GmbH im Verfahren wegen Haftung gemäß **§ 166 AO** mit Einwendungen gegen die Höhe der Steuerforderung ausgeschlossen, wenn er der Forderungsanmeldung hätte widersprechen können, dies aber nicht getan hat.

▶ Vgl. dazu *Uhländer*, AO-StB 2018, S. 2 ff.

## Aktuelles zur Haftung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 16.5.2017 VII R 25/16** Haftung des GmbH-GF

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

Der als Haftungsschuldner nach § **69 AO** in Anspruch genommene Geschäftsführer einer GmbH ist nach § **166 AO** im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen unanfechtbar festgesetzte Steuern der von ihm vertretenen und in Insolvenz geratenen GmbH ausgeschlossen, wenn er im Prüfungstermin nicht anwesend gewesen ist und deshalb gegen die Forderungen **keinen Widerspruch** erhoben hat, so dass diese zur **Tabelle festgestellt** worden sind.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2017, S. 264 ff.*

## Aktuelles zur Haftung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 26.9.2017 VII R 40/16** 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. Er wird durch den vorläufigen Insolvenzverwalter nicht aus seiner Pflichtenstellung verdrängt und hat weiterhin dafür zu sorgen, dass die **Steuern aus den Mitteln der GmbH** entrichtet werden.

► Zur Haftung des Geschäftsführers in der **Eigenverwaltung analog §§ 60, 61 InsO** vgl. BGH-Urteil v. 26.4.2018 – IX ZR 238/17

## Aktuelles zur Haftung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 26.9.2017 VII R 40/16** Haftung des GmbH-GF

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

Ist für Einfuhrabgaben ein **laufender Zahlungsaufschub** gewährt worden, sind diese am Fälligkeitstag vorrangig ohne Rücksicht auf das Bestehen etwaiger anderer Zahlungsverpflichtungen zu entrichten. In diesem Fall ist daher auf die Haftung des GmbH-Geschäftsführers für die Einfuhrabgaben der sog. **Grundsatz der anteiligen Tilgung** nicht anzuwenden.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2018, S. 2 ff.*

## Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 13.12.2016 VII R 1/15** Aufrechnung

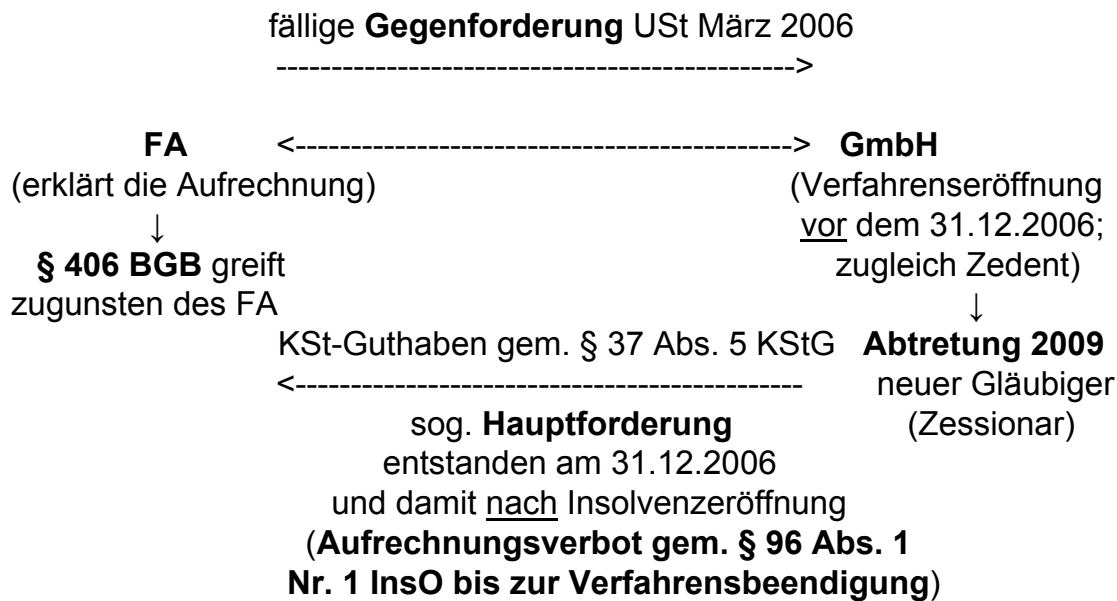
*Zur Auslegung des § 226 AO i.V.m. § 96 InsO führt der BFH aus:*

Das **Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO** besteht nach Einstellung des Insolvenzverfahrens nicht mehr. Das FA kann gegen eine **abgetretene Forderung** der Insolvenzmasse unter den Voraussetzungen des **§ 406 BGB** auch gegenüber dem neuen Gläubiger die Aufrechnung erklären.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2017, S. 175 ff.*

## Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 13.12.2016 VII R 1/15 Aufrechnung



## Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 28.11.2017 VII R 1/16 Aufrechnung

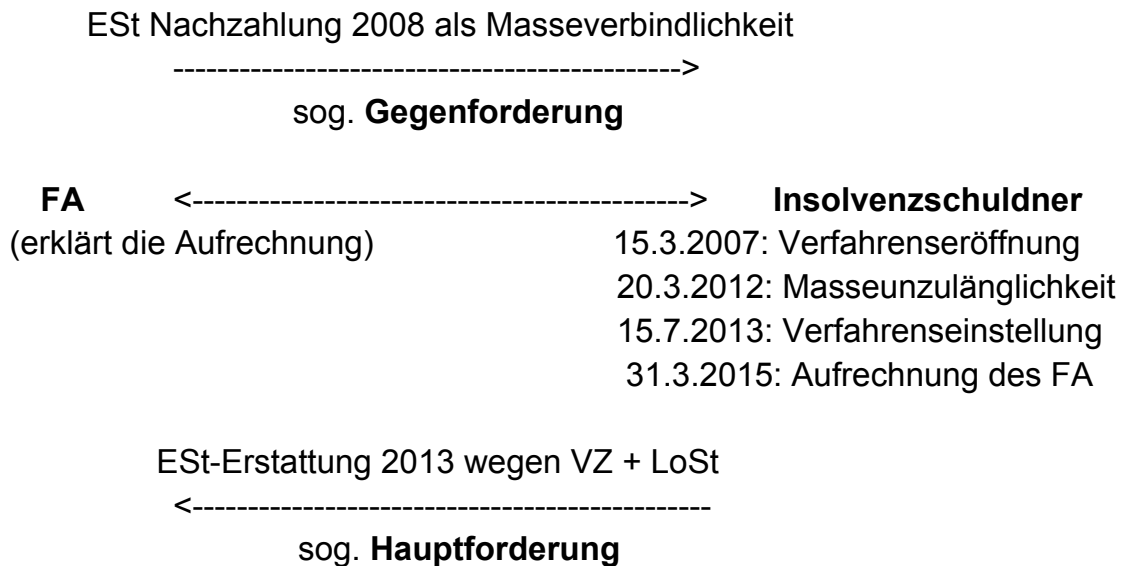
*Zur Auslegung des § 226 AO i.V.m. § 301 InsO führt der BFH aus:*

**Masseverbindlichkeiten** werden von einer Restschuldbefreiung nicht erfasst. Steuerschulden, die als Masseverbindlichkeiten entstanden sind, können nach Abschluss des Insolvenzverfahrens mit Erstattungsansprüchen des ehemaligen Insolvenzschuldners verrechnet werden. Der Verrechnung stehen eine dem Insolvenzverfahren immanente sog. Haftungsbeschränkung bzw. eine Einrede der beschränkten Haftung des Insolvenzschuldners nicht entgegen.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2018, S. 116 ff.*

## Aktuelles zur Aufrechnung in der Krise / Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 28.11.2017 VII R 1/16 Aufrechnung



## Aktuelles zur Restschuldbefreiung in der Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 13.12.2016 X R 4/15 Restschuldbefreiung

*Zur Auslegung des § 175 I S. 1 Nr. 2 AO, § 301 InsO führt der BFH aus:*

Ein Buchgewinn, der aufgrund der **Erteilung einer Restschuldbefreiung** entsteht, ist grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen (Bestätigung des Senatsurteils vom 3. Februar 2016 X R 25/12, BFHE 252, 486, BStBI II 2016, 391). Wurde der **Betrieb** vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens **aufgegeben**, liegt allerdings ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz **zurückwirkendes Ereignis** vor.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2017, S. 195 ff.*

## Aktuelles zum Veranlagungswahlrecht in der Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 15.03.2017 III R 12/16 Einspruchsbefugnis IV

*Zur Auslegung des § 26b EStG und § 350 AO führt der BFH aus:*

Der **Antrag auf getrennte Veranlagung** kann auch zusammen mit einem gegen den nicht bestandskräftigen Zusammenveranlagungsbescheid eingelegten Einspruch gestellt werden.

Erzielt der Insolvenzschuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach § 35 InsO i.V.m. § 36 Abs. 1 InsO als **Neuerwerb** zur Insolvenzmasse gehören, ist auch ein sich insoweit ergebender, nach § 46 Abs. 1 AO pfändbarer Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch der Insolvenzmasse zuzurechnen.

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2018, S. 4 ff.*

## Aktuelles zum Veranlagungswahlrecht in der Insolvenz

### □ BFH-Urteil v. 15.03.2017 III R 12/16 Einspruchsbefugnis IV

*Zur Auslegung des § 26b EStG und § 350 AO führt der BFH aus:*

Fällt nach Insolvenzeröffnung erzielttes Arbeitseinkommen und ein insoweit in Betracht kommender Lohn- oder Einkommensteuererstattungsanspruch als Neuerwerb in die Insolvenzmasse, steht dem Insolvenzverwalter und im vereinfachten Insolvenzverfahren dem Treuhänder für den betreffenden Besteuerungszeitraum auch die **Ausübung des Veranlagungswahlrechts** nach § 26 Abs. 2 EStG als Verwaltungsrecht mit vermögensrechtlichem Bezug zu ...

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2018, S. 4 ff.*



## Aktuelles zu Säumniszuschlägen in der Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 22.11.2017 XI R 14/16** SZ ↔ **Insolvenzanfechtung**

*Zur Auslegung des § 240 AO und § 224 Abs. 2 AO führt der BFH aus:*

Es entstehen **keine Säumniszuschläge**, wenn aufgrund einer **Anfechtung** des Insolvenzverwalters Steuern, die bis zum Ablauf des Fälligkeitstages vom Insolvenzschuldner gezahlt wurden, zurückgewährt werden. ... Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass durch das Wiederaufleben der Steuerforderungen rückwirkend die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Entrichtung der Steuerschulden i.S. des § 240 AO beseitigt wurde. Ein solcher Zusammenhang zwischen Erfüllung und Entrichtung der Steuerschulden besteht nicht. ...

► Vgl. dazu *Uhländer, AO-StB 2018, S. ... ff.*

## Aktuelles zum gerichtlichen Rechtsschutz in der Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 20.2.2018 – XI B 110/17** **Aktivprozess – Nichtaufnahme IV**

*Zur Auslegung des § 85 InsO führt der BFH aus:*

Der Insolvenzverwalter ist im Fall eines Aktivprozesses nicht mehr am finanzgerichtlichen Verfahren beteiligt, wenn er die Aufnahme des Rechtsstreits gegenüber dem Finanzgericht ablehnt. ... Mit Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird grundsätzlich gemäß § 155 FGO i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung (ZPO) das finanzgerichtliche Verfahren unterbrochen ... Die Aufnahme des Verfahrens richtet sich danach, ob es sich bei dem Verfahren um einen Aktiv- oder Passivprozess handelt. Dabei kommt es nicht auf die verfahrensrechtliche Stellung als Kläger oder Beklagter an ...

## Aktuelles zum gerichtlichen Rechtsschutz in der Insolvenz

### □ **BFH-Urteil v. 20.2.2018 – XI B 110/17** Aktivprozess – Nichtaufnahme IV

Ein Aktivprozess ist dadurch gekennzeichnet, dass der Insolvenzschuldner eine Forderung geltend macht, die zur Insolvenzmasse gehört, und im Falle des Obsiegens die zur Verteilung stehende Masse vergrößern würde ... Bei einer Klage gegen einen Steuerbescheid kommt es darauf an, ob der Insolvenzschuldner die Steuer bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gezahlt hat. Er verfolgt dann mit seiner Klage wirtschaftlich einen Erstattungsanspruch, so dass ein Aktivprozess vorliegt ... Nimmt der Insolvenzverwalter den Aktivprozess nach § 85 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) nicht auf, können sowohl der Insolvenzschuldner als auch die beklagte Finanzbehörde den Rechtsstreit aufnehmen (§ 85 Abs. 2 InsO). Die Ablehnung durch den Insolvenzverwalter, die auch formlos gegenüber dem FG erklärt werden kann ... führt dazu, dass der im Streit befindliche Massegegenstand freigegeben wird und die gesetzliche Prozessführungsbefugnis und Beteiligtenstellung wieder auf den Schuldner übergeht ...

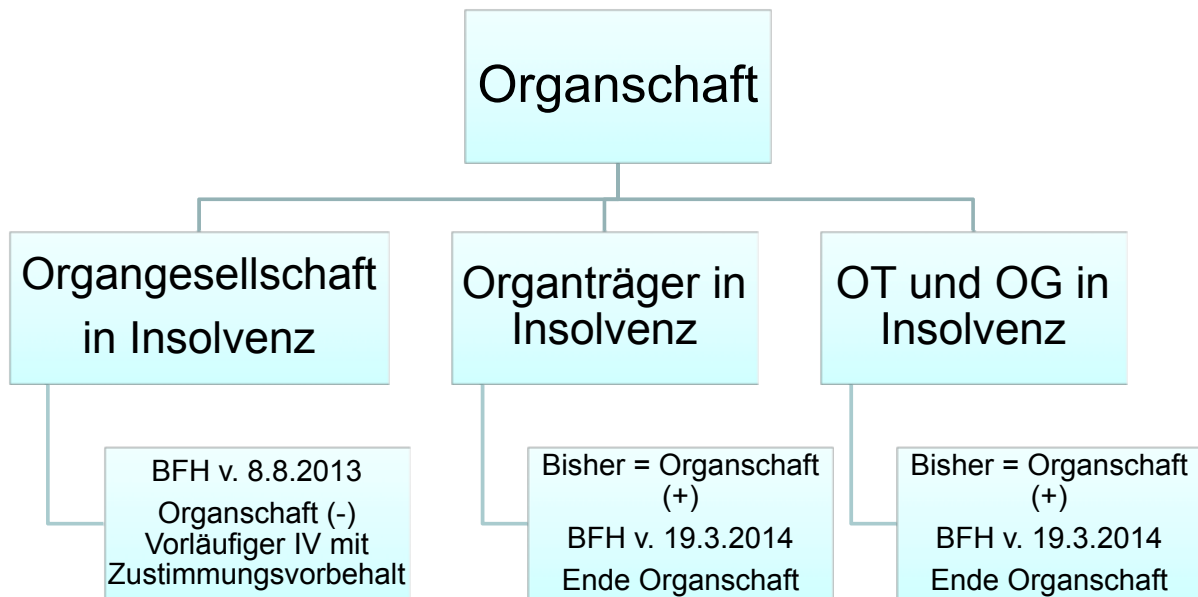
## Aktuelles zum gerichtlichen Rechtsschutz in der Insolvenz

### □ **BFH-Beschluss v. 27.3.2018 – V B 120/17** Keine Anfechtung rkr. InsO-Plan

*Zur Auslegung des § 248 InsO führt der BFH aus:*

Ist im summarischen Verfahren davon auszugehen, dass der nach § 248 InsO gerichtlich bestätigte Insolvenzplan nicht angefochten werden kann, so kann offenbleiben, ob es sich bei der Erklärung der Anfechtung der Zustimmung zum Insolvenzplan durch das FA um einen Verwaltungsakt nach § 118 AO handelt. ... Denn für Zwecke dieses Verfahrens ist davon auszugehen, dass der nach § 248 der Insolvenzordnung (InsO) gerichtlich bestätigte Insolvenzplan nicht angefochten werden kann (vgl. MünchKommInsO/Sinz, 3. Aufl. 2014, § 248 Rz 35; Pleister, Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 248 Rz 11). Damit erübrigt sich die Frage nach der Verwaltungsaktqualität einer rechtlich unerheblichen Anfechtungserklärung. ....

**Aktuelles zur USt-Organschaft in der Krise / Insolvenz**  
(OFD Niedersachsen v. 27.7.2017 – S 7105 – 49 - St 186 sowie  
OFD Frankfurt v. 12.7.2017 – S 7105 A – 21 – St 110)



**Aktuelles zur USt-Organschaft in der Krise / Insolvenz**

□ **BFH-Urteil v. 15.12.2016 V R 14/16 USt-Organschaft**

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

Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers endet die Organschaft. Unabhängig von den Verhältnissen beim Organträger endet die Organschaft jedenfalls mit der Insolvenzeröffnung bei der Organgesellschaft. Die Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der **Eigenverwaltung** nach §§ 270 ff. InsO in den Insolvenzverfahren des bisherigen Organträgers und der bisherigen Organgesellschaft ändert hieran nichts.

► Vgl. dazu *Uhländer, Steuer & Studium 2017, S. 341 (348)*.

## Aktuelles zur USt-Organschaft in der Krise / Insolvenz

### □ BFH anhängig XI R 35/17 vorläufige Eigenverwaltung

*Zur Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist streitig:*

Endet eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft durch Anordnung der **vorläufigen Eigenverwaltung** mit Bestellung eines **vorläufigen Sachwalters**, wenn das Gericht neben der vorläufigen Eigenverwaltung zugleich einen Vollstreckungsschutz gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO angeordnet hat? Entfällt die erforderliche Eingliederung mit Durchgriffsmöglichkeit aufgrund der einschränkenden Regelungen des § 276a Satz 1 InsO?

Vorinstanz: FG Münster v. 7.9.2017 – 5 K 3123/15 U.

## Aktuelles zur USt-Organschaft in der Krise / Insolvenz

### □ BFH anhängig XI R 35/17 vorläufige Eigenverwaltung

*Zur Auslegung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist streitig:*

Können im Eröffnungsverfahren nach § 270a InsO Masseverbindlichkeiten begründet werden?

Rechtsmittelführer ist die Finanzverwaltung.

Vorinstanz: FG Münster v. 7.9.2017 – 5 K 3123/15 U.