

Gerrit Frotscher

Besteuerung bei Insolvenz

Rechtsfragen im Insolvenzsteuerrecht
sicher lösen

9. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Besteuerung bei Insolvenz

Gerrit Frotscher

Besteuerung bei Insolvenz

Rechtsfragen im Insolvenzsteuerrecht sicher lösen

9. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-4928-1 Bestell-Nr. 13030-0001
ePub: ISBN 978-3-7910-4929-8 Bestell-Nr. 13030-0100
ePDF: ISBN 978-3-7910-5039-3 Bestell-Nr. 13030-0150

Gerrit Frotscher

Besteuerung bei Insolvenz

9. Auflage, März 2021

© 2021 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Claudia Lange

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group

Vorwort

Die 9. Auflage des Standardwerks zum »Insolvenzsteuerrecht« erscheint in neuem Gewand zu einem Zeitpunkt, in dem das Insolvenzrecht und damit auch das Insolvenzsteuerrecht eine ungeahnte Bedeutung erlangt. Die Covid-19-Pandemie hat viele an sich gesunde Unternehmen in erhebliche finanzielle Schwierigkeiten gebracht. Der Staat versucht, mit Hilfen in einmaliger Größenordnung gegen einen massenhaften Zusammenbruch von Unternehmen anzukämpfen. Außerdem wurde die Insolvenzantragspflicht nach § 15a InsO bei Corona-bedingter Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit bis zum 30.09.2020, für Überschuldung sogar bis zum 31.12.2020, ausgesetzt sowie das Anfechtungsrecht des Insolvenzverwalters eingeschränkt. Diese Regelungen gelten auch, soweit Steuerforderungen betroffen sind.

Staatliche Maßnahmen zur Corona-bedingten Änderung des Insolvenzsteuerrechts hat es demgegenüber bisher nicht gegeben. Der Staat besteht daher auch in der Corona-Krise uneingeschränkt auf seinem Steueranspruch. Geklärt ist bisher durch die Rechtsprechung nur, dass die Corona-Beihilfen unpfändbar sind und daher nicht zu der Insolvenzmasse gehören (hierzu S. 54).

Ob diese Maßnahmen geeignet sind, die von vielen befürchtete Welle von Insolvenzen zu verhindern oder wenigstens abzumildern war bei Redaktionsschluss noch nicht zu übersehen.

In dieser Situation erlangt das Insolvenzsteuerrecht besondere Bedeutung. Die fiskalisch motivierte Gesetzgebung und die Rechtsprechung des BFH, die, durchaus im Gegensatz zu der Rechtsprechung des BGH, den Steuerforderungen in erheblichen Umfang einen Vorrang einräumen, kann zu einer Verschärfung der Situation führen. Die Bevorzugung der Steuerforderungen führt zu einer Verminderung der den anderen Gläubigern zur Verfügung stehenden Insolvenzmasse und kann dadurch zu Insolvenzen der Gläubigerunternehmen führen. Die Tendenz, Steuerforderungen im Interesse der Deckung des Finanzbedarfs des Staates zu begünstigen, kann daher leicht zur Verstärkung der »Insolvenzwelle« und damit mittelfristig zu einer Verminderung der Steuereinnahmen führen.

Beispiel für eine systemwidrige Begünstigung der Steuerforderungen ist etwa § 55 Abs. 4 InsO, wonach durch den »schwachen« vorläufigen Insolvenzverwalter verursachte Steueransprüche als Masseforderungen eingeordnet werden. Vom BMF wurde sogar der Vorschlag gemacht, dies auf den vorläufigen Eigenverwalter auszudehnen. Zu einer Begünstigung der Steuerforderungen führt auch die Rechtsprechung des V. Senats des BFH, wonach die Umsatzsteuer selbst bei durch den Schuldner vor dem Insolvenzantrag ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen als Masseforderungen qualifiziert werden, wenn nur das Entgelt während der vorläufigen Insolvenzverwaltung oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingeht. Diese Rechtsprechung, die nicht auf das insolvenzrechtliche »Begründetsein« der Steuerforderung, sondern auf die Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes abstellt, haben die anderen Senate des BFH für

die anderen Steuerarten übernommen. Im Verhältnis zu Steuerforderungen gibt es daher eine »par conditio creditorum« nicht mehr.

Die 9. Auflage des bewährten Standardwerks zur »Besteuerung bei Insolvenz« enthält eine kritische Gesamtdarstellung des gegenwärtigen Rechtszustandes mit der Darstellung gelöster und einer tiefer gehenden Erörterung nicht gelöster Fragen. Die Darstellungsmethode der Voraufgaben wird beibehalten, indem die systematischen Grundlagen ermittelt und hieraus die Lösungen von Einzelfragen abgeleitet werden. Das Werk konzentriert sich, wie schon seine Vorgänger, auf die Darstellung der »insolvenzsteuerlichen« Fragen. Rein insolvenzrechtliche Fragestellungen sind soweit wie möglich ausgeklammert worden. Das vorliegende Werk kann und soll die insolvenzrechtliche Literatur nicht ersetzen. Soweit es für die Entwicklung von Lösungen zu Fragen der Behandlung von Steuerforderungen im Insolvenzverfahren erforderlich ist, wird die insolvenzrechtliche Rechtslage so weit wie notwendig dargestellt. Auf rein insolvenzrechtliche Institute und Fragestellungen wird aber nicht eingegangen.

Das Werk wendet sich an alle, die mit insolvenzsteuerrechtlichen Fragestellungen befasst sind, also an Insolvenzverwalter, Steuerberater, Finanzverwaltung, Insolvenz- und Finanzrichter und nicht zuletzt an die Wissenschaft.

Es wird wohl kaum ein Insolvenzverfahren geben, in dem die vielfältigen und schwierigen Fragen des Insolvenzsteuerrechts nicht eine erhebliche und wichtige Rolle spielen. Das vorliegende Werk will daran mitwirken, Klarheit bei diesen Fragen zu schaffen und zu interessengerechten Lösungen zu führen.

In dem Werk ist bis Dezember 2020 veröffentlichte Literatur und Rechtsprechung verarbeitet.

Hamburg, im Februar 2021

Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	13
Teil 1: Allgemeines Insolvenzsteuerrecht	17
1 Verhältnis von Insolvenzordnung und Steuerrecht	19
2 Die steuerrechtliche Stellung des Insolvenzschuldners	23
2.1 Verlust des Verwaltungs- und Verfügungsrechts	23
2.2 Auswirkungen auf das materielle Steuerrecht	24
2.2.1 Steuerrechtliche Stellung des Insolvenzschuldners	24
2.2.2 Besonderheiten der einkommensteuerlichen Stellung	25
2.2.3 Besonderheiten der umsatzsteuerlichen Stellung	26
2.3 Die Stellung des Insolvenzschuldners im formellen Steuerrecht	28
2.4 Stellung des Schuldners bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters	30
3 Die steuerrechtliche Stellung des Insolvenzverwalters und des Zwangsverwalters	31
3.1 Der Insolvenzverwalter als über die Masse Verwaltungs- und Verfügungsberechtigter	31
3.2 Die Stellung des Insolvenzverwalters im formellen Steuerrecht	33
3.2.1 Allgemeine Rechte und Pflichten	33
3.2.2 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Buchführungspflichten	37
3.2.3 Steuererklärungspflichten	39
3.3 Haftung des Insolvenzverwalters	42
3.4 Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters	45
3.5 Stellung des Sachwalters und des Treuhänders	51
3.6 Stellung des Zwangsverwalters	51
4 Die steuerrechtliche Stellung der Insolvenzmasse	53
4.1 Die Insolvenzmasse als dem Insolvenzschuldner zuzurechnendes Vermögen	53
4.2 Zugehörigkeit von Steuererstattungsansprüchen zur Insolvenzmasse	55
5 Die Stellung des Geschäftsführers und des Verfügungsberechtigten	57

Teil 2: Materielles Insolvenzsteuerrecht (Insolvenzsteuerschuldrecht)	65
1 Die Steuerforderung als Insolvenzforderung nach § 38 InsO	67
1.1 Einordnung der Steuerforderung als Insolvenzforderung	67
1.2 Nicht fällige, nicht entstandene und auflösend bedingte Steuerforderungen	74
1.2.1 Nicht fällige Steuerforderungen	74
1.2.2 Noch nicht entstandene Steuerforderungen	77
1.2.3 Auflösend bedingte Steuerforderungen	77
2 Masseverbindlichkeiten	79
2.1 Einordnung der Steuerforderungen	79
2.2 Steuerforderungen und Erstattungsansprüche bei Neuerwerb	88
2.3 Geltendmachen der Masseverbindlichkeiten	94
2.4 Masseverbindlichkeiten bei Masseunzulänglichkeit	95
3 Aussonderung und Absonderung	97
3.1 Aussonderung	97
3.2 Absonderung	99
4 Aufrechnung	101
4.1 Allgemeine Voraussetzungen	101
4.2 Aufrechnung bei bedingten oder noch nicht fälligen Forderungen	103
4.3 Aufrechnungsverbote	105
4.4 Begründetsein von Forderung und Gegenforderung	107
4.5 Aufrechnungsverbot bei Masseverbindlichkeiten	114
5 Insolvenzanfechtung und Anfechtung nach dem AnfG	115
6 Einkommensteuer in der Insolvenz	127
6.1 Der Begriff des Einkommens in der Insolvenz des Steuerpflichtigen	127
6.2 Entstehung und Zurechnung der Einkünfte im Insolvenzverfahren	129
6.2.1 Grundlegung	129
6.2.2 Gesamtbetrag der Einkünfte und Verlustausgleich	133
6.2.3 Die Zurechnung von Verlusten beim Kommanditisten	134
6.2.4 Verlustabzug	135
6.3 Besteuerung von Ehegatten im Insolvenzverfahren	136
6.3.1 Einzel- und Zusammenveranlagung im Insolvenzverfahren	136
6.3.2 Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung	138
6.3.3 Verlustabzug nach § 10d EStG	138
6.3.4 Geltendmachen der Steuerschuld	139
6.3.5 Erstattungsansprüche bei Zusammenveranlagung	140
6.3.6 Durchführung der Einzelveranlagung	140

6.4	Die Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit oder Insolvenzforderung	141
6.5	Aufteilung der Einkommensteuerschuld – Praktische Durchführung	145
6.6	Versteuerung der stillen Reserven	156
6.7	Einkommensteuer bei abgesonderter Befriedigung	161
6.7.1	Zivilrechtliche Grundlagen	161
6.7.2	Insolvenzrechtliche Einordnung der Einkommensteuerschuld	162
6.8	Insolvenzrechtliche Probleme der Personengesellschaft	168
6.8.1	Stellung der Personengesellschaft und der Gesellschafter	168
6.8.2	Insolvenzrechtliche Einordnung der Steuerforderungen	169
6.9	Durchsetzung der Einkommensteuerschuld im Insolvenzverfahren	177
6.9.1	Einkommensteuerabschlusszahlung	177
6.9.2	Einkommensteuervorauszahlung	177
6.9.3	Anrechenbare Steuerabzüge	179
6.9.4	Anrechnung der Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge auf die Einkommensteuerschuld	180
6.10	Veranlagung im Insolvenzverfahren	183
7	Körperschaftsteuer	185
8	Lohnsteuer	191
8.1	Insolvenz des Arbeitnehmers	191
8.2	Insolvenz des Arbeitgebers	192
8.2.1	Lohnsteuerabzug im Insolvenzverfahren	192
8.2.2	Pauschalierung der Lohnsteuer	197
8.3	Auf die Bundesagentur für Arbeit übergegangene Lohnansprüche	198
8.4	Lohnsteuer bei vorläufiger Insolvenzverwaltung	200
9	Gewerbsteuer	201
9.1	Gewerbsteuerpflicht nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens	201
9.2	Veranlagung	202
9.3	Aufteilung der Gewerbesteuerschuld	203
9.4	Verlustvortrag	204
9.5	Geltendmachen der Gewerbsteuer als Insolvenzforderung	204
9.6	Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften	205
10	Umsatzsteuer	207
10.1	Die Umsatzsteuer aufgrund von Handlungen des Schuldners	207
10.1.1	Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen	207
10.1.2	Umsatzsteuer auf Vorauszahlungen	216
10.1.3	Sonstige umsatzsteuerliche Ansprüche	217
10.1.4	Geltendmachen der Umsatzsteuerforderung	219

10.2	Umsatzsteuer aufgrund von Handlungen des Insolvenzverwalters	221
10.3	Vorsteuer im Insolvenzverfahren	222
10.3.1	Allgemeines	222
10.3.2	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	225
10.4	Umsatzsteuerliche Probleme nicht vollständig erfüllter Verträge (insbesondere Werkverträge)	238
10.4.1	Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	238
10.4.2	Werkverträge über Bauleistungen	242
10.4.3	Sonstige Werkverträge	246
10.5	Freigabe von Massegegenständen	247
10.5.1	Insolvenzrechtliche Grundlagen	247
10.5.2	Umsatzsteuerliche Würdigung	249
10.6	Umsatzsteuer bei abgesonderter Befriedigung (insbesondere Sicherungsübereignung)	251
10.6.1	Insolvenzrechtliche Grundlagen	251
10.6.2	Umsatzsteuerliche Behandlung	252
10.7	Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen	258
10.8	Ermittlung der Umsatzsteuerschuld	262
11	Probleme der übrigen Steuerarten im Insolvenzverfahren	271
11.1	Billigkeitsmaßnahmen im Insolvenzverfahren	271
11.2	Grunderwerbsteuer	272
11.3	Erbschaftsteuer	274
11.4	Grundsteuer	276
11.5	Kraftfahrzeugsteuer	276
11.6	Investitionszulage	278
11.7	Zölle und andere Grenzabgaben	280
11.8	Verbrauch- und Verkehrsteuern	281
Teil 3:	Formelles Insolvenzsteuerrecht (Verfahrensrecht)	285
1	Insolvenzantrag	287
2	Steuerforderungen als Insolvenzforderungen	295
2.1	Unterbrechung der Steuerverfahren	295
2.2	Anmeldung der Steuerforderung	305
2.3	Das Widerspruchsverfahren	310
2.3.1	Verfahrensgrundsätze	310
2.3.2	Feststellung durch Erlass eines Verwaltungsaktes	310
2.3.3	Feststellung durch Aufnahme der unterbrochenen Verfahren	314
2.3.4	Bestandskräftige Verwaltungsakte in der Insolvenz	318

3	Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten im Insolvenzverfahren	321
4	Steuererstattungsansprüche	323
5	Steuerverfahren bei vorläufiger Insolvenzverwaltung	327
6	Durchsetzung von Steuerforderungen gegenüber dem Insolvenzschuldner	329
6.1	Beitreibung von Insolvenzforderungen	329
6.1.1	Fortsetzung des Verfahrens bei Bestreiten	329
6.1.2	Fortsetzung des Steuerfestsetzungsverfahrens aus sonstigen Gründen	331
6.2	Beitreibung von Masseverbindlichkeiten	332
6.3	Durchsetzung von Steuerforderungen nach Insolvenzbeendigung	332
	Teil 4: Befreiung des Schuldners von seinen Verbindlichkeiten	339
1	Insolvenzplan	341
2	Restschuldbefreiung	349
3	Verbraucherinsolvenzverfahren	355
	Teil 5: Grenzüberschreitende Insolvenzverfahren	359
1	Insolvenzrechtliche Grundlagen	361
2	Besteuerung bei grenzüberschreitender Insolvenz	363
	Literaturverzeichnis	367
	Stichwortverzeichnis	375