

Steuerliche Aspekte der vorläufigen Insolvenzverwaltung

Das BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012 zur Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO: Geklärte Sachverhalte und weiter bestehende Unklarheiten

Peter Depré / Antje Lambert*

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011¹ wurde die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO eingeführt. Insolvenzverwalterpraxis und Finanzverwaltung waren lange Zeit gleichermaßen verunsichert über die praktischen Auswirkungen. Mehr als ein Jahr verging, bis das BMF mit seiner Verwaltungsanweisung vom 17. 1. 2012² diverse Anwendungsfragen beantwortet hat. Zahlreiche Unklarheiten bleiben jedoch weiterhin bestehen.

1. Einführung

Nach § 55 Abs. 4 InsO gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die „von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet“ worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

Die handwerklich schlechte Formulierung der Vorschrift ist bereits hinreichend kritisiert worden³. Auch die Privilegierung des Fiskus gegenüber anderen Gläubigern des Insolvenzschuldners, die durch die Neuregelung eine weitere bedeutende Facette erhalten hat, ist zu Recht auf vielfältige Kritik gestoßen⁴. Die folgende Darstellung widmet sich der Umsetzung und Anwendung der Neuregelung, wie sie die Finanzverwaltung ausweislich des BMF-Schreibens verstanden wissen will.

2. Anwendungsbereich

Die Regelung gilt für alle Insolvenzverfahren, deren Eröffnung seit dem 1. 1. 2011 beantragt wurde und in denen ein sog. schwacher vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt wird, dem nach § 22 Abs. 2 InsO nicht die Verfügungsbefugnis über das Schuldnervermögen übertragen ist⁵. Dies ist in der Praxis der Insol-

venzgerichte der Regelfall, da nach den meisten gerichtlichen Sicherungsanordnungen nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 InsO Verfügungen des Schuldners mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters möglich bleiben.

Die Abb. 1 auf S. 115 gibt einen Überblick über die zeitliche Relation von steuerlichen Sachverhalten zum Gang des Insolvenz(eröffnungs)verfahrens und für die Einordnung der sich jeweils ergebenden Steuerverbindlichkeiten.

Die Regelung des § 55 Abs. 4 InsO betrifft alle Steuerarten⁶. Auch steuerliche Nebenleistungen sollen erfasst sein, insbesondere nach Rz. 9 des BMF-Schreibens Säumniszuschläge auf Steuerverbindlichkeiten, die nach Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeiten fingiert werden. Verspätungszuschläge nach § 152 AO sollen nicht in den Anwendungsbereich der Norm fallen, da sie nicht mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters begründet werden. Gleiches dürfte für Verzögerungsgelder nach § 146 Abs. 2b AO gelten.

3. Verfahrensfragen

3.1 Erklärungs- und Berichtigungspflichten

Der schwache vorläufige Insolvenzverwalter ist kein Vermögensverwalter i. S. des § 34 Abs. 3 AO und hat deshalb keine eigenen steuerlichen Pflichten zu beachten. Vor Verfahrenseröffnung obliegt es weiterhin dem Schuldner, Steuererklärungen abzugeben und ggf. nach § 153 AO zu berichtigen.

* Peter Depré ist Fachanwalt für Insolvenzrecht, für Bank- und Kapitalmarktrecht sowie Wirtschaftsmediator (cvm) und Insolvenzverwalter. Antje Lambert ist Fachanwältin für Bau- und Architektenrecht. Die Autoren sind Rechtsanwälte der Depré RECHTSANWALTS AG.

1 Art. 3 Nr. 2 des Haushaltsbegleitgesetzes vom 9. 12. 2010, BGBl. I 2010 S. 1885.

2 BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012 – IV A 3 – S 0550/10/10020-05, BStBl. I 2012 S. 120.

3 Vgl. Uhländer, Steuern als Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 4 InsO, AO-StB 2011 S. 84 f.; Heinze, Umsatzsteuern aus schwacher vorläufiger Verwaltung als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 603 ff.

4 Vgl. Sinz/Oppermann, § 55 Abs. 4 InsO und seine Anwendungsprobleme in der Praxis, DB 2011 S. 2185 ff.; Bisle, Fiskusprivileg „light“: Der neue § 55 Abs. 4 InsO, GWR 2011 S. 352 ff.; Onusseit, Zur Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 641 ff.; Gundlach/Rautmann, Änderungen der Insolvenzordnung durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011, DStR 2011 S. 82, 84 f.; zur Rechtfertigung vgl. hingegen Zimmer, Haushaltsbegleitgesetz 2011 (§ 55 Abs. 4 InsO n. F.) – erste Anwendungsprobleme, ZInsO 2010 S. 2299, 2300 f.; Trottnner, Wiedereinführung des Fiskusprivilegs?, NWB 2011 S. 309 ff.; ders., Anwendungsfragen zu § 55 Abs. 4 InsO, NWB 2012 S. 920 f.; allgemein zu Fiskusprivilegien in der Insolvenz Kahlert, „Wiedereinführung“ des Fiskusvorrechts im Insolvenzverfahren?, ZInsO 2010 S. 1274 ff.

5 Für den sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalter, dem die Verfügungsbefugnis nach § 22 Abs. 1 InsO übertragen ist, galt bereits zuvor § 55 Abs. 2 InsO. Die Regelung erhebt allerdings nicht nur den Fiskus, sondern jeden betroffenen Gläubiger zum Massegläubiger.

6 Anders Nawroth, Der neue § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 107 (nur Umsatzsteuer); für Ertragsteuern zweifelnd auch Trottnner, Wiedereinführung des Fiskusprivilegs?, NWB 2011 S. 309, 314.

3.2 Festsetzung und Leistungsgebot

Gegenüber dem schwachen vorläufigen Verwalter dürfen keine Steuerbescheide oder sonstigen steuerlichen Verwaltungsakte ergehen, die Bezug zu den steuerlichen Verhältnissen des Schuldners haben. Die Fiktion der Steuerverbindlichkeiten aus der vorläufigen Insolvenzverwaltung als Masseverbindlichkeiten gilt erst nach Insolvenzeröffnung.

Waren noch vor Insolvenzeröffnung gegenüber dem Schuldner Festsetzungen⁷ erfolgt, müssen diese nach Eröffnung nicht nochmals gegenüber dem Insolvenzverwalter bekannt gegeben werden. In diesen Fällen hat jedoch gegenüber dem Insolvenzverwalter ein Leistungsgebot nach § 254 Abs. 1 Satz 3 AO zu ergehen, soweit Steuerverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO betroffen sind. Nach Rz. 38 des BMF-Schreibens soll das Leistungsgebot die ursprüngliche Fälligkeit der Steuerverbindlichkeit angeben und auch bereits entstandene Nebenleistungen (z. B. Säumniszuschläge) aufführen.

Soweit vor Insolvenzeröffnung noch keine Festsetzung erfolgt war, muss diese nach Insolvenzeröffnung gegenüber dem Insolvenzverwalter bekanntgegeben werden, um eine Fälligkeit der Masseverbindlichkeit zu bewirken.

Der Insolvenzverwalter ist gehalten, die Festsetzungen bzw. den Umfang des Leistungsgebots gegenüber der Insolvenzmasse auf ihre Richtigkeit zu überprüfen und ggf. fristgerecht Einspruch nach §§ 347 ff. AO einzulegen und die Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO zu beantragen. Er muss dann die zutreffenden Besteuerungsgrundlagen, die für die Einordnung in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO maßgeblich sind, gegenüber der Finanzverwaltung erklären.

3.3 Masseunzulänglichkeit und Umbuchungen

Sind in dem eröffneten Insolvenzverfahren keine ausreichenden liquiden Mittel vorhanden, um alle Masseverbindlichkeiten im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zu berichtigen, dann wird der Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit anzeigen. In diesem Fall sind sämtliche Steuerverbindlichkeiten aus dem Zeitraum der vorläufigen Verwaltung, soweit sie gem. § 55 Abs. 4 InsO als Masse-

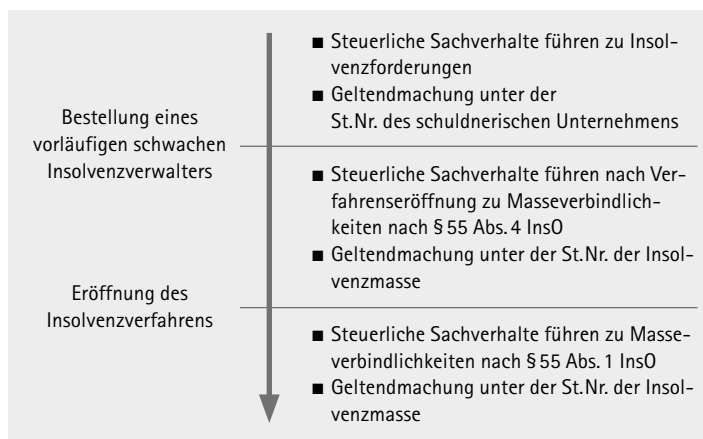


Abb. 1:
Zuordnung von steuerlichen Sachverhalten und Verbindlichkeiten im Rahmen des § 55 InsO

verbindlichkeiten gelten, als Altmasseverbindlichkeiten zu behandeln. Die Finanzverwaltung kann und darf eine Zahlung hierauf also gem. § 209 Abs. 1 InsO nur verlangen, wenn die Verfahrenskosten⁸ und die sog. Neumasseverbindlichkeiten vollständig berichtigt worden sind.

Insoweit wird die Finanzverwaltung geneigt sein, eine Umbuchung auf rückständige Altmasseverbindlichkeiten vorzunehmen, sobald sich im eröffneten Insolvenzverfahren aus dem Steuerschuldverhältnis Ansprüche der Insolvenzmasse ergeben. Solche Ansprüche gem. § 37 AO können sich insbesondere aus Umsatzsteuervergütungen (bei Vorsteuerüberhang) oder aus der Erstattung von Vorauszahlungen oder Steuerabzugsbeträgen wie Lohnsteuer oder Kapitalertragsteuer bei der ertragsteuerlichen Veranlagung ergeben.

Eine Umbuchung solcher Beträge stellt eine Aufrechnung gem. § 226 AO dar⁹, so dass hierfür sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts gelten. Insoweit sind insbesondere die §§ 387 ff. BGB und die §§ 208 ff. InsO maßgeblich.

Gem. § 394 Satz 1 BGB ist eine Aufrechnung unzulässig, wenn die Forderung, gegen welche die Aufrechnung erfolgen soll, der Pfändung nicht unterworfen ist. Die Unpfändbarkeit des massezugehörigen Anspruchs ergibt sich aus dem Vollstreckungsverbot des § 210 InsO.

Gleiches ergibt sich aus der analogen Anwendung von § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO auf die Aufrechnungsmöglichkeiten von Massegläubigern. Demnach ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Massegläubiger erst nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit etwas zur Masse schuldig geworden ist¹⁰.

⁷ Auch eine Umsatzsteuer-Voranmeldung ist gem. § 168 AO eine Steuerfestsetzung, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

⁸ Zum absoluten Vorrang der Verfahrenkostendeckung auch vor der Bedienung von Steuerverbindlichkeiten im Rang von Neumasseverbindlichkeiten vgl. BGH-Beschluss vom 14. 10. 2010 – IX ZB 224/08; Beschluss vom 19. 11. 2009 – IX ZB 261/08; Urteil vom 13. 4. 2006 – IX ZR 22/05; Urteil vom 3. 4. 2003 – IX ZR 101/02; FG Brandenburg, Beschluss vom 14. 10. 2003 – 2 V 1844/03.

⁹ Zur entsprechenden Auslegung von Umbuchungsmitteln vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 2005 – VII R 70/04, BeckRS 2005 Nr. 25008850.

¹⁰ Vgl. bereits zum Konkursrecht BGH-Urteil vom 18. 5. 1995 – IX ZR 189/94, NJW 1995 S. 2783; Ries, in: Uhlenbruck, Insolvenzordnung, § 208 InsO Rn. 22; Kießner, in: Braun, Insolvenzordnung, § 210 InsO Rn. 9, jeweils. m. w. N.

Eine Haftung des
Insolvenzverwal-
ters nach § 69 AO
für Steuerverbind-
lichkeiten kommt
nur in Betracht,
wenn er vorsätz-
lich oder grob
fahrlässig gegen
ihm obliegende
steuerliche Pflich-
ten verstößt.

KSI 3/12 116 Steuern bei vorläufiger Insolvenzverwaltung

Eine Aufrechnung von Altmasseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO mit Ansprüchen der Insolvenzmasse gegenüber der Finanzverwaltung ist daher jedenfalls solange unzulässig, wie in dem Insolvenzverfahren weiterhin Masseunzulänglichkeit besteht.

3.4 Haftungsfragen

Da der schwache vorläufige Insolvenzverwalter kein Vermögensverwalter des Schuldners i. S. des § 34 Abs. 3 AO ist, kann er auch nicht gem. § 69 AO für Steuerverbindlichkeiten i. S. des § 55 Abs. 4 InsO haften.

Der Insolvenzverwalter ist zwar Vermögensverwalter i. S. des § 34 Abs. 3 AO, eine Haftung nach § 69 AO für Steuerverbindlichkeiten kommt jedoch nur in Betracht, wenn er vorsätzlich oder grob fahrlässig gegen ihm obliegende steuerliche Pflichten verstößt. Schon funktional ist der Insolvenzverwalter aber für Obliegenheiten während der vorläufigen Verwaltung nicht zuständig. Im Hinblick auf Steuerverbindlichkeiten i. S. des § 55 Abs. 4 InsO treffen den Verwalter nach Insolvenzeröffnung allenfalls Erklärungs-, Berichtigungs-, Auskunft- und Zahlungsverpflichtungen, letztere aber nur nach den insolvenzrechtlichen Verteilungsregeln.

Eine Haftung nach § 60 InsO würde die Verletzung insolvenzspezifischer Pflichten voraussetzen, was im Hinblick auf die Steuerverbindlichkeiten i. S. des § 55 Abs. 4 InsO nur bei Missachtung der Verteilungsregeln in Betracht käme. Haftungsansprüche gem. § 61 InsO wegen der Nichterfüllung von Masseverbindlichkeiten kommen nicht in Betracht, da die Vorschrift dem Schutz von Gläubigern dient, die für die Masse eine Gegenleistung erbringen, was bei dem Gläubiger einer Steuerforderung nicht der Fall ist¹¹.

4. Umsatzsteuer

In der Mehrzahl der Regelverfahren ist der Insolvenzschuldner bei Anordnung der vorläufigen Verwaltung ein umsatzsteuerlicher Unternehmer i. S. des § 2 UStG¹². Der vorläufige Insolvenzverwalter sollte daher vor allem umsatzsteuerliche Aspekte beachten.

4.1 Maßgebliche Umsatzsteuerbeträge

Für Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO sind zunächst alle steuerbaren Umsätze i. S. des § 1 Abs. 1 UStG zugrunde zu

legen, die der Schuldner mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters ausgeführt hat. Zu berücksichtigen sind Lieferungen und sonstige Leistungen, aber auch die Einfuhr von Gegenständen und der innergemeinschaftliche Erwerb, sofern die Umsätze nicht steuerfrei sind.

Maßgeblich sind beim Sollbesteuerer (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG) die Umsätze, bei denen im Voranmeldungszeitraum die Leistungen mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters ausgeführt wurden, bei Anzahlungen bereits mit Erhalt der Anzahlung. Beim Istbesteuerer (vgl. § 20 UStG und § 13 Abs. 1 Nr. 1b UStG) sind die Umsätze zugrunde zu legen, für die das Entgelt im Voranmeldungszeitraum mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters vereinnahmt wurde.

4.2 Umsatzsteuerberichtigung

Für die nach dem 31. 12. 2011 eröffneten Insolvenzverfahren ist weiter das BMF-Schreiben vom 9. 12. 2011¹³ zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu beachten. Danach sollen die Forderungen des Schuldners aus LuL mit Insolvenzeröffnung uneinbringlich werden, da das schuldnerische Unternehmen aus Rechtsgründen nicht mehr in der Lage sein soll, die Forderungen zu vereinnahmen¹⁴. Als Folge soll beim Sollversteuerer für alle Forderungen aus LuL, die bei Insolvenzeröffnung noch offenstehen, die Umsatzsteuer gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 UStG berichtigt werden, wobei die Berichtigung nach Rz. 13 des BMF-Schreibens zu § 55 Abs. 4 InsO den vorinsolvenzlichen Unternehmensteil betrifft. Da die „Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen“ nicht von der Zustimmung des vorläufigen Verwalters abhängt, würde die Berichtigung nicht zur Verringerung einer Zahllast gem. § 55 Abs. 4 UStG führen.

Nach Rz. 14 des BMF-Schreibens soll eine solche Berichtigung nicht erfolgen, wenn es sich um einen Umsatz i. S. des § 55 Abs. 4 InsO handelt, also einen mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters getätigten Umsatz. Das entbehrt jeder Logik, denn wenn man zwischen vorinsolvenzlichem und nachinsolvenzlichem Unternehmensteil trennt und an die „Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen“ glaubt, dann ist der vorinsolvenzliche Unternehmensteil ab Insolvenzeröffnung auch für diese Umsätze nicht mehr in der Lage, das Entgelt zu vereinnahmen, da dies auch insoweit nur noch dem nachinsolvenzlichen Unternehmensteil bzw. dem Insolvenzverwalter möglich ist.

4.3 Abziehbare Vorsteuern

Vorsteuerbeträge sind im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO abziehbar, soweit die Eingangsleistung mit Zustimmung des vorläufigen Ver-

11 Vgl. BGH-Beschluss vom 14. 10. 2010 – IX ZB 224/08, NZI 2011 S. 60.
12 Zu beachten ist, dass auch der Insolvenzverwalter selbst ein Unternehmen ggf. begründen kann, z. B. im Fall der sog. kalten Zwangsverwaltung; vgl. dazu Depré/Lambert, Aktuelle steuerliche Aspekte bei der Verwaltung und Verwertung von Immobilien in der Insolvenz, ZfR 2012 S. 1, 8 f. Ferner ist zu prüfen, ob der Schuldner von der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG Gebrauch macht oder ein entsprechender Antrag gestellt werden sollte.
13 BMF-Schreiben vom 9. 12. 2011 – IV D 2 – S 7330/09/10001:001; dazu Dobler, Masseverbindlichkeit aus Forderungseinzug, ZInsO 2012 S. 208 ff.
14 Vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 2010 – V R 22/10, BStBl. II 2011 S. 996; vgl. hierzu Depré/Lambert, Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit: Wider die Gläubigergleichbehandlung, KSI 2011 S. 214 ff., m. w. N.; Dobler, Masseverbindlichkeit aus Forderungseinzug, ZInsO 2011 S. 208 ff.

walters vom Schuldner bezogen wurde und im Voranmeldungszeitraum gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung vorgelegt wurde.

4.4 Vorsteuerberichtigungen

Unstreitig hat eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V. mit Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG zu erfolgen, soweit der Schuldner zuvor aus Eingangsrechnungen zwar den Vorsteuerabzug geltend gemacht, die Rechnungen jedoch bis zur Insolvenzeröffnung nicht bezahlt hatte. Da die Nichtzahlung auf der Insolvenz des Schuldners beruht und nicht von der Zustimmung des vorläufigen Verwalters abhängt, stellt das BMF-Schreiben in Rz. 12 zutreffend klar, dass Forderungen aus einer solchen Vorsteuerberichtigung nicht § 55 Abs. 4 InsO unterfallen und Insolvenzforderungen sind.

Anders stellt sich dies bei der vorsteuer-schädlichen Verwendung eines Wirtschaftsguts dar, wenn der Berichtigungszeitraum des § 15a UStG noch nicht verstrichen war. Wird durch eine solche Verwendung oder die steuerfreie Veräußerung z.B. eines masse-zugehörigen Grundstücks eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ausgelöst und erfolgt die Verwendung oder Verwertung mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters, dann unterfällt die aus der Berichtigung resultierende Verbindlichkeit dem Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 UStG (vgl. im Überblick Tab. 1).

4.5 Festsetzungsverfahren

Hatte der Schuldner im Zeitraum der vorläufigen Verwaltung unter seiner vorinsolvenzlichen Steuernummer Voranmeldungen abgegeben, liegen insoweit gem. § 168 AO Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vor. Nach Insolvenzeröffnung erfolgt gegenüber dem Insolvenzverwalter keine erneute Festsetzung, sondern es wird ein Leistungsgebot bekannt gegeben. Der Insolvenzverwalter hat spätestens dann zu prüfen, ob bei allen der der Voranmeldung zugrunde liegenden Ausgangs- und Eingangsumsätzen die Zustimmung des vorläufigen Verwalters vorlag. Anderenfalls ist gegen das Leistungsgebot Einspruch einzulegen und es ist unter der Steuernummer der Masse eine Voranmeldung für den betref-

Umsatzsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
Bei Sollbesteuerung: Umsatzsteuer aus LuL des Schuldners, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erbracht wurden	Bei Sollbesteuerung: Umsatzsteuer aus LuL des Schuldners, denen der vorläufige Insolvenzverwalter nicht zugestimmt bzw. widersprochen hat
Bei Sollbesteuerung: Umsatzsteuer aus LuL, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters an den Schuldner erbracht werden und bei denen die Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG auf den Leistungsempfänger verlagert ist	Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG aus der Verwertung von Sicherungsgut (außerhalb des eröffneten Insolvenzverfahrens)
Bei Istbesteuerung: Umsatzsteuer aus der Vereinnahmung von Entgelten für LuL des Schuldners, die vor Anordnung oder während der vorläufigen Verwaltung erbracht wurden	Bei Sollbesteuerung: Umsatzsteuer aus Entgelten für LuL des Schuldners, die vor Anordnung der vorläufigen Verwaltung erbracht wurden, auch wenn das Entgelt im Rahmen der vorläufigen Verwaltung vereinnahmt wird
Vorsteuerbeträge sind abziehbar und reduzieren die Umsatzsteuerzahllast der künftigen Insolvenzmasse maximal bis Null, soweit der vorläufige Insolvenzverwalter dem zugrunde liegenden Umsatz zugestimmt hat	Vorsteuerbeträge sind abziehbar und reduzieren die als Insolvenzforderung geltend zu machende Umsatzsteuerzahllast, soweit der vorläufige Insolvenzverwalter dem zugrunde liegenden Umsatz nicht zugestimmt hat
Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei vorsteuer-schädlichen Verwertungshandlungen, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erfolgen	Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG wegen unbezahlter und uneinbringlicher Forderungen von Lieferanten des Schuldners

Tab. 1:
Zuordnung von Umsatzsteuerverbindlichkeiten im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO

fenden Voranmeldungszeitraum nur betreffend die von § 55 Abs. 4 InsO erfassten Umsätze zu erstellen. Unter der Steuernummer des Schuldners sind im Wege einer Berichtigung diejenigen Umsätze zu deklarieren, bei denen die Voraussetzungen des § 55 Abs. 4 InsO nicht vorlagen.

Hatte der Schuldner keine Voranmeldungen mehr abgegeben, obliegt es dem Verwalter nach Insolvenzeröffnung, die entsprechenden Voranmeldungen unter der Steuernummer der Masse und ggf. zusätzlich unter derjenigen des Schuldners nachzuholen. Hierbei hat er in gleicher Weise nach den mit bzw. ohne Zustimmung des vorläufigen Verwalters getätigten Umsätzen zu differenzieren.

Hinweis: Es ist also dringend zu raten, frühzeitig alle Umstände zu dokumentieren, die für die Zuordnung von Ausgangs- und Eingangsumsätzen in den Bereich des § 55 Abs. 4 InsO bzw. den des § 38 InsO maßgeblich sein werden. Nur so kann nach Insolvenzeröffnung der Verwalter im Hinblick auf die Umsätze während der vorläufigen Verwaltung seinen Nachweispflichten nachkommen.

4.6 Anfechtungs- und Aufrechnungsfragen

Tätigt der Schuldner einen Umsatz mit Zustimmung¹⁵ des vorläufigen Verwalters, der zur Verrechnung der Umsatzsteuer mit Vorsteuerbeträgen des Voranmeldungszeitraums führt, stellt sich die Frage, ob dies eine nach Insolvenzeröffnung anfechtbare Rechtshandlung und die Verrechnung sich nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO als unzulässig

¹⁵ Die Anfechtung wäre nicht aufgrund der Zustimmung des vorläufigen Verwalters ausgeschlossen, es sei denn, dieser hätte einen schützenswerten Vertrauens-tatbestand geschaffen, vgl. BGH-Urteil vom 13. 3. 2003 – IX ZR 64/02, NJW 2003 S. 1865.

darstellt. Der VII. BFH-Senat¹⁶ hatte für die Schaffung einer Aufrechnungslage zwar deren Anfechtbarkeit bejaht, allerdings lag dem die Umbuchung einer Vorsteuervergütung auf anderweitige Insolvenzforderungen zugrunde.

Heinze und Onusseit verneinen die Anfechtbarkeit mangels Gläubigerbenachteiligung, weil die Steuerverbindlichkeiten durch § 55 Abs. 4 InsO in den Rang von Masseverbindlichkeiten erhoben würden und ohnehin zu Lasten der Insolvenzgläubiger vorrangig zu bedienen seien¹⁷. Das BMF-Schreiben verweist in Rz. 40 für den Fall von Steuerzahlungen auf Verbindlichkeiten aus dem Bereich der vorläufigen Verwaltung darauf, dass im Fall der Anfechtung die Forderung als Masseverbindlichkeit wieder auflebe, weshalb die Finanzverwaltung den angefochtenen Betrag sogleich zurückfordern könne und die Zahlung auf die Anfechtung wegen Rechtsmissbräuchlichkeit verweigert werden könne. Diese Sichtweise verkennt aber, dass die Anfechtungsvorschriften dem Schutz aller Gläubiger dienen und jedenfalls bei Masseunzulänglichkeit Neumasseverbindlichkeiten Vorrang haben vor den Altmasseverbindlichkeiten des § 55 Abs. 4 InsO¹⁸.

Die Frage scheint sich jedenfalls für die Verrechnung von Umsatzsteuern und Vorsteuerbeträgen auf den ersten Blick geklärt zu haben durch die Entscheidung des V. BFH-Senats¹⁹, wonach die Steuerberechnung nach § 16 Abs. 2 UStG keine Aufrechnung i. S. des § 96 InsO sein soll. Über Anfechtungsklagen der Insolvenzverwalter haben aber auch die ordentlichen Gerichte zu entscheiden, die der finanzgerichtlichen Auffassung nicht immer folgen. Die Entwicklung hierzu bleibt also abzuwarten.

5. Ertragsteuern

5.1 Zuordnung von Einkünften

Ertragsteuerpflichtige Einkünfte, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters vom Schuldner erzielt werden, begründen im Hinblick auf die daraus resultierenden Ertragsteuern²⁰ gem. § 55 Abs. 4 InsO nach Insolvenzeröffnung ebenfalls Masseverbindlichkeiten. Es ist daher für die jeweiligen Zeiträume vor und nach Anordnung der vorläufigen Verwaltung, ggf. nochmals gesondert für die Zeiträume vor und nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit, für Ein-

künfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich und für Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. Wie bei der Umsatzsteuer können auch insoweit nur (Betriebs-)Einnahmen und (Betriebs-)Ausgaben zur Begründung einer Masseverbindlichkeit führen, die mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters getätigt wurden.

Die Veräußerung von schuldnerischem Betriebsvermögen im Rahmen der vorläufigen Insolvenzverwaltung kann zur Aufdeckung stiller Reserven führen, soweit der Restbuchwert unter dem Veräußerungspreis liegt. Der hierin liegende Gewinn wurde aber zuvor über einen längeren Zeitraum hinweg angesammelt. Dennoch stellt der BFH z.B. für die Einordnung der Ertragsteuer als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit nur auf den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ab²¹. Bei einer Veräußerung im Rahmen der vorläufigen Verwaltung würde also die aus der Aufdeckung stiller Reserven resultierende Ertragsteuer nach Insolvenzeröffnung vollständig als Masseverbindlichkeit eingeordnet werden. Nur wenn der realisierte Gewinn im Ergebnis nicht dem Schuldner, sondern z.B. einem Sicherungsgläubiger zugute kommt, behandelt auch der BFH²² nur den Teil der Steuerschuld als Masseverbindlichkeit, der auf den tatsächlichen Massezufluss entfällt.

Hatte der Schuldner seine gewerbliche Tätigkeit bereits zuvor aufgegeben, wurden bereits durch die Betriebsaufgabe die Gegenstände des Betriebsvermögens in das Privatvermögen des Schuldners überführt. Auf diesen Zeitpunkt ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln, der der Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum der Betriebsaufgabe unterliegt, weil er bereits hierbei realisiert wurde. Erfolgt die Betriebsaufgabe mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters, ist die auf den Aufgabegewinn bezogene Einkommensteuer nach Insolvenzeröffnung gem. § 55 Abs. 4 InsO Masseverbindlichkeit. Erfolgte die Betriebsaufgabe bereits vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung, bleibt die auf den Aufgabegewinn bezogene Einkommensteuer eine Insolvenzforderung²³. Durch die Veräußerung eines Gegenstands, der sich bereits im Privatvermögen des Schuldners befindet, wird der Gewinn nicht erneut realisiert.

16 BFH-Urteile vom 2. 11. 2010 – VII R 6/10, BStBl. II 2011 S. 374, sowie VII R 62/10, BStBl. II 2011 S. 439; zuvor ebenso bereits BGH-Urteil vom 22. 10. 2009 – IX ZR 147/06, NZI 2010 S. 7.

17 Vgl. Heinze, Umsatzsteuern aus schwacher vorläufiger Verwaltung als Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 603 ff.; Onusseit, Zur Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 641 ff.

18 Ebenso Roth, Anfechtbarkeit von Umsatzsteuerforderungen gem. § 55 Abs. 4 InsO, ZInsO 2011 S. 1779 ff.

19 BFH-Urteil vom 24. 11. 2011 – V R 13/11, NZI 2012 S. 96 f.

20 Gemeint sind hier Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer.

21 Vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 1993 – XI R 73/92; ebenso schon BFH-Urteil vom 29. 3. 1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984 S. 60; kritisch hierzu Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl. 2010, S. 141 ff.

22 Vgl. BFH-Urteil vom 14. 2. 1978 – VIII R 28/73, BStBl. II 1978 S. 356; ebenso BFH-Urteil vom 29. 3. 1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984 S. 602; FG Düsseldorf, Urteil vom 19. 8. 2011 – 11 K 4201/10 E; vgl. auch Dobler, in: Beck/Depré, Praxis der Insolvenz, § 35 Rn. 46.

23 Zur progressionsgerechten Aufteilung der Einkommensteuerverbindlichkeit im Jahr der Insolvenzeröffnung durch Vergleich der Steuerbelastung bei einer Schatzenveranlagung vgl. Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 8. Aufl. 2010, Rz. 1457 ff.

Bei Masseunzulänglichkeit ist eine Aufteilung in Alt- und Neumasseverbindlichkeiten erforderlich.

Unklar ist, wie in der Praxis die sachgerechte Zurechnung von Einkünften im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung – bspw. bei der Beteiligung des Schuldners an einer Personengesellschaft oder einer Grundstücksgemeinschaft – im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO erfolgen soll. Die Zurechnung solcher Einkünfte erfolgt unabhängig davon, ob tatsächlich anteilige Gewinne oder Überschüsse zu einem Zufluss beim Schuldner geführt haben (vgl. Tab. 2).

5.2 Aufteilung der Einkommensteuerschuld

Zutreffend stellt Rz. 21 des BMF-Schreibens klar, dass nur ein einheitliches Jahresergebnis aufgeteilt werden kann, wenn die Zuordnung der Einkünfte erfolgt ist. Keine Aussage wird darüber getroffen, wie die Aufteilung der Steuerschuld erfolgt. Zu berücksichtigen ist auch hier, dass eine Aufteilung nicht nur in Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit, sondern bei Masseunzulänglichkeit zusätzlich in Alt- und Neumasseverbindlichkeiten erforderlich ist.

Bei einer Einkommensteuerschuld ist es nicht zulässig, die sich aus dem Gesamtbeitrag der Einkünfte ergebende Verbindlichkeit im gleichen Verhältnis auf die jeweiligen Zeiträume aufzuteilen, wie sich die Einkünfte auf diese Zeiträume verteilen. Eine solche Aufteilung wird von der Finanzverwaltung zwar gern gewählt, weil sie leicht zu handhaben ist. Sie führt allerdings dazu, dass die Progression der Einkommensbesteuerung unberücksichtigt bleibt. Um die Progression sachgerecht zu berücksichtigen, ist ähnlich wie bei einer Aufteilung der Steuerschuld von zusammenveranlagten Ehegatten nach §§ 268 ff. AO²⁴ die Steuerschuld nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem bei einer sog. Schattenveranlagung der Einkommensteuerbetrag für die Einkünfte im jeweiligen Zeitraum zu dem Einkommensteuerbetrag für die Einkünfte in den anderen Zeiträumen steht²⁵ (vgl. dazu im Detail die Abb. 2).

Ertragsteuern (ESt, GewSt, KSt)	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
Einkünfte, die mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet wurden	Einkünfte, die ohne Zustimmung bzw. gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters begründet wurden
Aufgabegewinn, wenn die Betriebsaufgabe mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erfolgt	Aufgabegewinn, wenn die Betriebsaufgabe ohne Zustimmung bzw. gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters erfolgt

Tab. 2: Zuordnung von Ertragsteuerverbindlichkeiten

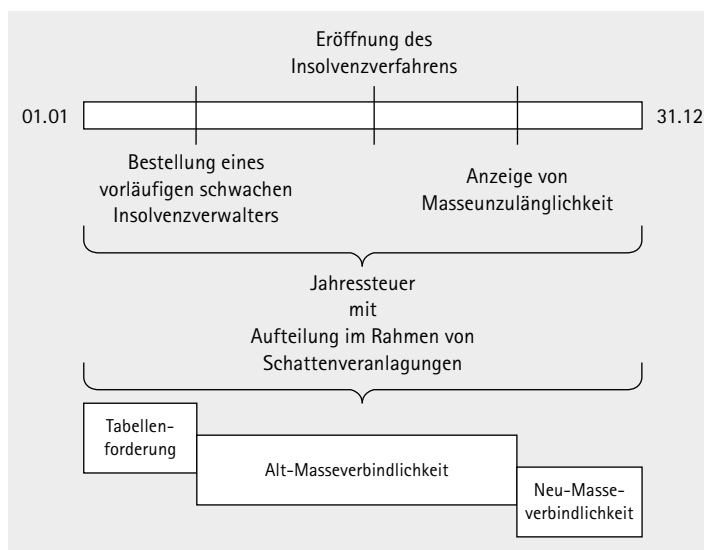


Abb. 2: Aufteilung der Einkommensteuerschuld bei einer Schattenveranlagung

6. Lohnsteuer

Im Regelfall werden Arbeitnehmer des Insolvenzschuldners für die Zeit der vorläufigen Insolvenzverwaltung vom Insolvenzgeld profitieren, so dass Lohnsteuer nicht anfällt. In der Praxis kann es aber auch vorkommen, dass beispielsweise ein obstruktiver Geschäftsführer aus verheimlichten oder schuldnerfremden Mitteln noch Zahlungen an Arbeitnehmer erbringt und Lohnsteueranmeldungen vornimmt. Stammt die Zahlung aus schuldnerfremdem Vermögen, lässt sich schon bezweifeln, ob es sich überhaupt um eine Lohnzahlung handelt. Sofern der vorläufige Insolvenzverwalter der Zahlung nicht nachträglich zustimmt, wird die Lohnsteuer jedoch in keinem Fall mit Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeit, da die Lohnzahlung nicht mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters bewirkt wurde (vgl. Tab. 3).

Lohnsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
Auszahlung von Löhnen mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters	Auszahlung von Löhnen ohne Zustimmung bzw. gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters
	Zahlung bzw. Vorfinanzierung von Insolvenzgeld (auch keine Insolvenzforderung)

Tab. 3: Zuordnung von Lohnsteuerverbindlichkeiten

²⁴ Vgl. zur entsprechenden Handhabung im vorliegenden Fall Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl. 2010, S. 130 f.

²⁵ Vgl. zur Schattenveranlagung Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl. 2011, Rn. 1461.

Kraftfahrzeugsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
	(Weiter-)Halten eines bereits zugelassenen Kraftfahrzeugs
Neuzulassung eines Kraftfahrzeugs mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters, wenn das Fahrzeug der künftigen Insolvenzmasse zugehörig ist	Neuzulassung eines Kraftfahrzeugs mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters, falls das Fahrzeug nicht der künftigen Insolvenzmasse zugehörig ist
	Neuzulassung eines Kraftfahrzeugs ohne Zustimmung oder gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters

Tab. 4:
Zuordnung von Kraft-
fahrzeugsteuerverbind-
lichkeiten

7. Kraftfahrzeugsteuer

Nach der 2011 zutreffend geänderten Rechtsprechung des BFH²⁶ ist allein die Haltereigenschaft kein Vermögensgegenstand, der im eröffneten Insolvenzverfahren eine Masseverbindlichkeit im Hinblick auf die Kraftfahrzeugsteuer begründet. Wenn allerdings ein Fahrzeug massezugehörig ist und der Insolvenzverwalter die Haltereigenschaft der Masse nicht beendet, stellt die Kraftfahrzeugsteuer ab Insolvenzeröffnung eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 InsO dar²⁷.

Das BMF-Schreiben differenziert nicht nur nach der Zugehörigkeit des Fahrzeugs zur künftigen Insolvenzmasse. Vielmehr soll nach Rz. 24 (nur) die Neuzulassung eines Fahrzeugs mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters eine Masseverbindlichkeit begründen. Dies soll aber nur gelten, wenn das Fahrzeug zur künftigen Insolvenzmasse gehört. Ob damit bspw. die Kraftfahrzeugsteuer für mit Zustimmung des vorläu-

Tab. 5:
Zuordnung von Grund-
steuerverbindlichkeiten

Grundsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
	(Weiter-)Halten von bereits vorhandenem Grundbesitz, wenn das Grundstück schon im Vorjahr dem Schuldner für Grundsteuerzwecke zuzurechnen war
	(Weiter-)Halten von bereits vorhandenem Grundbesitz, wenn das Grundstück im Vorjahr für Grundsteuerzwecke noch einem anderen zuzurechnen war, von dem der Schuldner das Grundstück im Vorjahr vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung erworben hatte, auch wenn das Grundstück nunmehr für das gesamte laufende Jahr für Grundsteuerzwecke dem Schuldner zuzurechnen ist

figen Verwalters neu zugelassene Leasingfahrzeuge zwingend Insolvenzforderung bleibt, ist unklar.

Jedenfalls soll nach Rz. 23 des BMF-Schreibens das bloße Weiterhalten eines Fahrzeugs nicht in den Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO fallen (vgl. Tab. 4). Eine Differenzierung danach, ob das bereits zugelassen gewesene Fahrzeug mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters genutzt wird oder nicht, findet hierbei nicht statt²⁸.

8. Grundsteuer

Mit der Zuordnung von Grundsteuerverbindlichkeiten in den Bereich von Insolvenz- oder Masseverbindlichkeiten befasst sich das BMF-Schreiben nicht. Die Grundsteuer ist gem. § 9 Abs. 2 GrStG eine Jahressteuer und entsteht mit Beginn des Kalenderjahres. Wie auch schon vor Geltung des § 55 Abs. 4 InsO, bleibt die Grundsteuer also Insolvenzforderung, wenn sie im Jahr der Insolvenzeröffnung bereits als Insolvenzforderung entstanden war.

Wenn zu Beginn eines Kalenderjahres – im Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO also erstmals zu Beginn des Jahres 2012 – bereits die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet war, wäre bedenkenswert, ob die Grundsteuer für das gesamte neue Kalenderjahr wegen § 55 Abs. 4 InsO bei anschließender Insolvenzeröffnung als Masseverbindlichkeit fingiert wird.

Legt man jedoch die Anweisung des BMF zur Kraftfahrzeugsteuer zugrunde, wird man Gleiches für die Grundsteuer annehmen können, denn das bloße „Halten“ eines Grundstücks würde ebenso wenig in den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen wie das bloße „Halten“ eines Kraftfahrzeugs (vgl. Tab. 5). Dies würde unabhängig davon gelten, ob mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters eine Nutzung des Grundstücks erfolgt oder nicht²⁹. Die Grundsteuer bliebe also für das (gesamte) Jahr der Insolvenzeröffnung Insolvenzforderung³⁰.

9. Grunderwerbsteuer

Dass der Schuldner im Eröffnungsverfahren ein Grundstück mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erwirbt oder veräußert³¹ und dadurch eine Grunderwerbsteuerverbindlichkeit begrün-

26 Vgl. BFH-Urteil vom 13. 4. 2011 – II R 49/09, BStBl. II 2011 S. 944.

27 Vgl. für die Freigabe der selbständigen Tätigkeit nach § 35 Abs. 2 InsO BFH-Urteil vom 8. 9. 2011 – II R 54/10, BStBl. II 2012 S. 149, ohne Freigabe auch des vom Schuldner benutzten massezugehörigen Fahrzeugs bleibt die Kraftfahrzeugsteuer Masseverbindlichkeit.

28 Vgl. auch BFH-Urteil vom 8. 9. 2011 – II R 54/10, BStBl. II 2012 S. 149, für das Entstehen der Kfz-Steuer kommt es nicht darauf an, ob und wie das Fahrzeug genutzt wird.

29 Im Ergebnis ebenso Zimmer, Haushaltsbegleitgesetz 2011 (§ 55 Abs. 4 InsO n.F.) – erste Anwendungsprobleme, ZInsO 2010 S. 2299, 2304 f.

30 Offen kann bleiben, ob dies anders wäre, wenn der Schuldner im Vorjahr mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters Grundbesitz erworben hatte und dann für das laufende Jahr die Grundsteuer gegenüber dem Schuldner erhoben wird. Der Fall ist vergleichbar der Neuzulassung eines Kraftfahrzeugs mit Zustimmung des vorläufigen Verwalters. Allerdings wird für die Grundsteuer nicht an die Zulassung im öffentlichen Raum, sondern gem. § 10 GrStG an die Zurechnung bei der Feststellung des Einheitswerts angeknüpft.

31 Auch der Veräußerer schuldet neben dem Erwerber die Grunderwerbsteuer, vgl. § 13 Nr. 1 GrEStG. Steuerpflichtige Erwerbsvorgänge können auch gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen sein, wenn ein inländisches Grundstück zum Gesellschaftsvermögen gehört, vgl. § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG.

Der Erbteil bzw. das Vermächtnis sind im Fall der Annahme massezugehörig und im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu verwalten bzw. zu verwerten.

det wird, dürfte in der Praxis kaum vorkommen. Wird ein solcher Erwerbsvorgang während der vorläufigen Insolvenzverwaltung wirksam und entsteht dadurch eine Grunderwerbsteuerverbindlichkeit, so ist auch diese mit Insolvenzeröffnung Masseverbindlichkeit (vgl. Tab. 6).

Grunderwerbsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
Erwerbsvorgang mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters	Erwerbsvorgang vor Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters

Tab. 6:
Zuordnung von Grunderwerbsteuerverbindlichkeiten

10. Verbrauchsteuern

Die Fiktionsregelung des § 55 Abs. 4 InsO gilt auch für Verbrauchsteuern wie z. B. die Energiesteuer, Kaffeesteuer, Tabaksteuer, Biersteuer oder Schaumweinsteuer. Anders als bei der Kraftfahrzeug- oder Grundsteuer wird nicht das „Halten“ des Vermögensgegenstands besteuert, sondern bspw. dessen Entfernung aus einem Steuerlager (vgl. § 14 Abs. 1 BierStG, § 11 KaffeeStG) oder seine Abgabe, Verwendung oder Vermischung (vgl. §§ 20 ff. EnergieStG). Soweit dies im Eröffnungsverfahren jeweils mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters erfolgt, wird die Steuerverbindlichkeit mit Insolvenzeröffnung eine Masseverbindlichkeit (vgl. Tab. 7).

persönlichen Charakters allein dem Schuldner zu, und zwar auch dann, wenn der Erbanfall noch vor Insolvenzeröffnung erfolgte. Der Erbteil bzw. das Vermächtnis sind im Fall der Annahme massezugehörig und im Rahmen des Insolvenzverfahrens zu verwalten bzw. zu verwerten. Ein Pflichtteilsanspruch ist pfändbar und damit endgültig massezugehörig, sobald er gem. § 852 Abs. 1 ZPO anerkannt oder vom Schuldner gerichtlich geltend gemacht wurde. Die Entscheidung, den Pflichtteil rechtshängig zu machen, steht damit wiederum allein dem Schuldner zu³².

Die fehlende Entscheidungsbefugnis des Insolvenzverwalters über die Verwirklichung des Vermögenszuwachses im Rahmen des eröffneten Insolvenzverfahrens ändert aber nichts daran, dass die Erbschaftsteuerverbindlichkeit eine Masseverbindlichkeit ist, wenn der Erbfall nach Insolvenzeröffnung erfolgte³³. Das ist auch sachgerecht, da auch der Vermögenszuwachs gem. § 35 InsO massezugehörig ist.

11. Erbschaftsteuer

Erwirbt der Schuldner Vermögen von Todes wegen oder durch eine Schenkung, so unterliegt dieser Vorgang unter den weiteren Voraussetzungen des ErbStG der Erbschaft- oder Schenkungsteuer. Zur Behandlung im Rahmen des § 55 Abs. 4 InsO trifft das BMF-Schreiben keine Aussage.

Für das Insolvenzeröffnungsverfahren kann dies aber nicht bedeuten, dass ein Erbanfall im zeitlichen Rahmen der vorläufigen Insolvenzverwaltung nach § 55 Abs. 4 InsO bei Insolvenzeröffnung zu einer Masseverbindlichkeit führt, wenn damit ein entsprechender Vermögenszuwachs verbunden ist, der ebenfalls bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren eintritt. Denn denknötwendig erfolgen weder der Erbfall selbst noch die höchstpersönliche Entscheidung des Schuldners über die Annahme der Erbschaft oder des Vermächtnisses oder über die gerichtliche Geltendmachung des Pflichtteils mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters.

Gehört inländisches Betriebsvermögen³⁴ zum Erbteil oder Vermächtnis, findet bei der Besteuerung des Erwerbsvorgangs eine Verschonung nach § 13a ErbStG statt. Die Verschonung entfällt nach § 13a Abs. 1 und Abs. 5 ErbStG, wenn innerhalb von fünf Jahren das begünstigte Betriebsvermögen veräußert oder der Betrieb bei Unterschreitung der Lohnsumme reduziert oder ganz aufgegeben wird. Die Verschonung entfällt dann mit Wirkung für die Vergangenheit, sie war also auflö-

Tab. 7:
Zuordnung von Verbrauchsteuerverbindlichkeiten

Verbrauchsteuern	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
Entnahme von Kaffee aus einem Steuerlager mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters	Entnahme von Kaffee aus einem Steuerlager ohne Zustimmung oder gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters
Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters	Entnahme von Bier aus einem Steuerlager ohne Zustimmung oder gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters
Abgabe von Energieerzeugnissen mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters	Abgabe von Energieerzeugnissen ohne Zustimmung oder gegen den Widerspruch des vorläufigen Insolvenzverwalters

32 § 83 Abs. 1 InsO gilt nicht entsprechend, aber die Pfändbarkeit des Pflichtteilsanspruchs setzt die gerichtliche Geltendmachung durch den Schuldner voraus. Der Pflichtteil ist bereits mit Eintritt des Erbfalls aufschiebend bedingt pfändbar und unterliegt bereits dem Massebeschluss, vgl. BGH-Urteil vom 8. 7. 1993 – IX ZR 116/92, NJW 1993 S. 2876 f.; Urteil vom 6. 7. 1997 – IX ZR 147/96, NJW 1997 S. 2384 f.; Schumann, in: MünchKomm zur InsO, § 83 Rn. 13; Uhlenbruck, in: Uhlenbruck, InsO, § 83 Rn. 13; Kroth, in: Braun, InsO, § 93 Rn. 6.

33 Vgl. Frotscher, in: MünchKomm zur InsO, 4. Aufl. 2010, § 83 Rn. 14; ders., Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl. 2010, S. 266.

34 Ebenso bei inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder Anteilen von mehr als 25% an einer inländischen Kapitalgesellschaft, vgl. im Einzelnen – auch zum Verschonungsab-schlag und zum Abzugsbetrag – § 13a ErbStG. Die Regelung gilt nach § 37 Abs. 3 ErbStG für Erb-fälle nach dem 31. 12. 2008.

Die Auswirkungen im Rahmen einer vorläufigen Insolvenzverwaltung sind in jedem Einzelfall zu prüfen.

Erbchaftsteuer	
Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)	Keine Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO)
	Erbfall vor Anordnung der vorläufigen Verwaltung, Annahme der Erbschaft während der vorläufigen Verwaltung
	Erbfall während der vorläufigen Verwaltung, Annahme der Erbschaft während der vorläufigen Verwaltung
	Erbfall unter Anfall von Betriebsvermögen, das der Verschonung unterliegt, vor Anordnung der vorläufigen Verwaltung, Betriebseinstellung während der vorläufigen Verwaltung
	Erbfall unter Anfall von Betriebsvermögen, das der Verschonung unterliegt, während der vorläufigen Verwaltung, Betriebseinstellung während der vorläufigen Verwaltung

Tab. 8: Zuordnung von Erbschaftsteuerverbindlichkeiten

send bedingt gewährt. Erfolgt die Veränderung nach Insolvenzeröffnung, wird nachträglich nur die bereits durch den Erbfall begründete Erbschaftsteuer in unverschonter Höhe nacherhoben. Die hieraus resultierende Verbindlichkeit bleibt aber durch den Erbfall begründet und ist damit Insolvenzforderung, wenn der Erbfall vor Insolvenzeröffnung lag. Dementsprechend begründet auch eine solche Veränderung im Eröffnungsverfahren mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters nur eine Insolvenzforderung (vgl. Tab. 8).

12. Zusammenfassung

Das BMF-Schreiben vom 17. 1. 2012 gibt die Grundzüge für die Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO für die Praxis vor. Welche Auswirkungen die Vorschrift auf die vielfältigen Lebenssachverhalte einer vorläufigen Insolvenzverwaltung hat, ist in jedem Einzelfall zu prüfen. Für die Verwalterpraxis bedeutet dies, dass bereits frühzeitig die steuerlichen Implikationen aller schuldnerischen Aktivitäten überlegt werden sollten.