

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Insolvenz und Steuern

Die gesetzlichen Regelungen sind rar, die Judikatur (daher) um so zahlreicher und unübersichtlicher. So läßt sich der Befund auf einen knappen Nenner bringen, den entdeckt, wer - wie immer häufiger - mit der Frage der Auswirkungen der Insolvenz auf Steuern und des Steuerrechts auf Insolvenzverfahren zu tun hat.

Der Anwalt hat sich üblicherweise mit zwei Seiten der Insolvenz zu beschäftigen. Zum einen kann er Konkurs- bzw. Vergleichsverwalter oder Sequester sein. Dann muß er den Gesetzeszweck der Konkursordnung bedenken, die Konkursmasse zugunsten der Gläubiger zu mehren. Dazu gehört nicht nur, Forderungen einzutreiben, sondern auch, vermeidbare Verbindlichkeiten zu verhindern. Auf das Thema Steuern gemünzt bedeutet dies, Steueransprüche in erster Linie als einfache Konkursforderungen zu begründen. Der Verwalter muß Gestaltungsmöglichkeiten zu Lasten des Fiskus suchen und ausnutzen. Ein solches Vorgehen ist nicht zivilrechtlich sittenwidrig, sondern gehört zu seinen Pflichten als Verwalter. Zum anderen hat der Anwalt mit den Folgen der Insolvenz zu tun, wenn er dem Gemeinschuldner oder dem Konkursverwalter gegenübersteht. Seine Mandanten haben mit dem Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung Verträge geschlossen, und es stellt sich die Frage, wie es steuerlich weitergeht. Oder Mandanten wollen mit dem Verwalter Vereinbarungen schließen.

Von der anderen Seite aus betrachtet: Der Finanzbeamte hat sich zu fragen, wie sich ein Konkurs des Steuerpflichtigen auf das Steuerfestsetzungs- und Steuererhebungsverfahren auswirkt. Von wo man auch schaut: In allen Fällen ist know-how über Steuern in der Insolvenz unentbehrlich.

Unser Beitrag wird sich daher in einem ersten Teil mit den verfahrensrechtlichen Fragen der Steuern in der Insolvenz beschäftigen. In einem weiteren Teil sind die Besonderheiten für die wichtigsten Steuerarten im Konkursverfahren darzustellen.

Teil 1: Die verfahrensrechtlichen Fragen

I. Die Eröffnung des Konkursverfahrens

1. Der Konkursantrag des Finanzamtes

Das Finanzamt kann wegen rückständiger Steuerforderungen einen Konkursantrag stellen. Intern muß es dazu die Zustimmung der Oberfinanzdirektion einholen. Umstritten ist die Art des Rechtsschutzes gegen den Konkursantrag. Dieser hängt davon ab, ob man in dem Konkursantrag einen Verwaltungsakt oder ein schlichtes Verwaltungshandeln sieht. Ein Verwaltungsakt konnte vormals mit der Beschwerde nach § 349 AO und ab 1996 mit dem einheitlichen Rechtsbehelf des Einspruchs in einem finanzbehördlichen Vorverfahren angefochten werden. Schlichtem Verwaltungshandeln begegnet der Steuerpflichtige unmittelbar mit einer allgemeinen Leistungsklage vor dem Finanzgericht. Die Frage braucht in der Praxis nicht abschließend beurteilt zu werden. Der vorläufige Rechtsschutz kann in beiden Alternativen nur durch eine einstweilige Anordnung des Finanzgerichts gemäß § 114 FGO gewährleistet werden. Die bloße Aussetzung der Vollziehung eines Verwaltungsaktes gemäß § 361 AO (bzw. im finanzgerichtlichen Verfahren gemäß § 69 FGO) wäre nicht ausreichend, da zugleich eine einstweilige Regelung hinsichtlich des Konkursverfahrens (vorläufige Rücknahme des Konkursantrages durch die Finanzbehörde) erfolgen muß. Allein dieser vorläufige Rechtsschutz ist für den Steuerpflichtigen effektiv. Denn das Hauptverfahren (Einspruch und gegebenenfalls Anfechtungsklage oder nach anderer Ansicht unmittelbar Leistungsklage) wird in aller Regel nicht abgeschlossen werden können, sondern sich durch die Entscheidung über die Eröffnung des Konkursverfahrens erledigen. Ab diesem Zeitpunkt ist die in der Hauptsache begehrte Rücknahme des Konkursantrages nicht mehr möglich. Gegen den Eröffnungsbeschluß des Konkursgerichts kann der Steuerpflichtige - der Gemeinschuldner - nur noch mit der sofortigen Beschwerde nach § 109 KO vorgehen.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Das Finanzamt muß den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten, wenn es einen Konkursantrag stellen will. Es darf ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nicht unbeachtet lassen. Es darf den Konkursantrag erst stellen, wenn weniger belastende Maßnahme der Einzelzwangsvollstreckung ausgeschöpft sind oder aber wenn diese keine Aussicht auf Erfolg versprechen.

2. Sequestration

Üblicherweise setzt das Konkursgericht zur vorläufigen Sicherung des Schuldnervermögens gemäß § 106 Abs. 1 Satz 2 KO einen Sequester ein. In der Praxis übernimmt der Sequester häufig Tätigkeiten, die auch ein Konkursverwalter übernehmen würde. Für die Befriedigung der Gläubiger hat dies den Vorteil, daß z.B. Steueransprüche, die bei einer Tätigkeit des Konkursverwalters voll zu tilgende Massenansprüche wären, wegen ihrer Entstehung vor der Konkurseröffnung zu Konkursforderungen werden. Der BFH hat diese Folge nolens volens akzeptiert. Die konkursrechtliche Beurteilung verändert sich auch nicht, wenn sich der Sequester unter Überschreitung der ihm eingeräumten Befugnisse wie ein Konkursverwalter verhalten hat. Die Möglichkeit, daß der Sequester Konkurssteuerforderungen begründet, entfällt nach der Insolvenzordnung. Gemäß § 55 Abs. 2 Insolvenzordnung gelten die Verbindlichkeiten, die der vorläufige Insolvenzverwalter begründet, als Masseverbindlichkeiten. Der Sequester kann gemäß § 69 AO persönlich für Steuerschulden haften. Dann muß er als Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO anzusehen sein. Zudem müssen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis aufgrund vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzungen der dem Sequester auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden, oder der Fiskus muß steuerliche Vergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund zahlen. Wesentliche Aspekte der Frage, ob der Sequester unter § 34 Abs. 3 AO fällt und wieweit seine Pflichten gehen, sind noch offen. Es dürfte viel dafür sprechen, daß der Sequester jedenfalls dann Vermögensverwalter ist, wenn (wie regelmäßig) dem Gemeinschuldner ein allgemeines Veräußerungsverbot auferlegt wird. Zumindest sollte sich der Sequester in diesem Fall sicherheitshalber wie ein Vermögensverwalter verhalten, um eine mögliche Haftungsinspruchnahme zu vermeiden.

Dabei besteht u. E. aber keine generelle Pflicht des Sequesters, Steuererklärungen abzugeben. Die Pflichten des Sequesters gemäß § 34 Abs. 3 AO sind begrenzt durch den Sequestrationszweck der Sicherung und Erhaltung der späteren Masse. Dazu zählt nicht die Abgabe von Steuererklärungen.

In der Literatur war vertreten worden, daß der Sequester gemäß § 69 AO haftet, wenn er von ihm veranlaßte Steuern, insbesondere Umsatzsteuer, aus dem von ihm verwalteten Vermögen nicht abführt. Für die Praxis ist diese Frage der Umsatzsteuerhaftung vom Tisch. Der BFH sieht den Sequester nicht dazu verpflichtet, Umsatzsteuerzahlungen zu leisten. Denn die im Zeitraum der vorkonkurslichen Sequestration begründeten Umsatzsteuerforderungen sind Konkurs- und keine Masseforderungen. Gleichwohl geleistete Steuerzahlungen kann der spätere Konkursverwalter im Wege der Konkursanfechtung gemäß § 30 Nr. 2 KO zur Masse zurückfordern. Der Sequester haftet auch nicht entsprechend § 82 KO, wenn er Umsätze über den Zweck der Sequestration hinaus ausführt, die dazu führen, daß die entsprechenden Steuerforderungen nur Konkurs-, nicht aber Masseforderungen werden; das hat der BGH jüngst entschieden.

Dagegen hat der Bundesfinanzhof in einem obiter dictum zum Ausdruck gebracht, daß der Sequester Lohnsteuer abführen muß. Der Arbeitgeber hat gemäß § 38 Abs. 3 EStG die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnsteuerzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. Die Verpflichtung trifft denjenigen, der Arbeitslohn auszahlt. Wenn dies der Sequester ist, hat er die Lohnsteuer einzubehalten und gemäß § 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG abzuführen. Gegen die Verpflichtung verstößt der Sequester, wenn er Lohnsteuer einbehält, aber nicht abführt.

Daneben treffen die Sequester die steuerlichen Verpflichtungen zur Buchführung und Aufzeichnung (§ 140 AO). Nicht verpflichtet ist er, Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuervorauszahlungen zu leisten.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

II. Die Wirkung des eröffneten Konkurses

1. Die steuerliche Rechtsstellung des Gemeinschuldners

Der Gemeinschuldner bleibt für alle Steuerarten Steuersubjekt. Dies gilt auch für Besteuerungsgrundlagen, die sich aus der Tätigkeit des Konkursverwalters ergeben.

Der Gemeinschuldner ist Steuerschuldner gemäß § 43 AO und Steuerpflichtiger gemäß § 33 AO. War der Gemeinschuldner vor der Konkurseröffnung Unternehmer, bleibt er es auch nach Konkurseröffnung bezüglich der Umsätze hinsichtlich der Konkursmasse. Weder der Konkursverwalter noch die Masse selbst sind Unternehmer.

Das Konkursverfahren hat keinen Einfluß auf die Entstehung von Steueransprüchen, die steuerrechtliche Art der Einkünfte sowie deren Berechnung. Auch Außenprüfungen sind möglich. Steuerlich bewirkt die Eröffnung des Konkursverfahrens keinerlei Trennung des Vermögens des Gemeinschuldners und der Konkursmasse. Es ist nur eine Veranlagung durchzuführen, in die sämtliche Einkünfte einzubeziehen sind, die der Gemeinschuldner vor oder nach der Konkurseröffnung im Veranlagungszeitraum bezogen hat.

2. Unterbrechung von Besteuerungsverfahren und Geltendmachung der Steuerforderung im Konkurs

Die Konkurseröffnung hat "aber tiefgreifende Auswirkungen auf die Geltendmachung der Steuerforderung". Die Konkurseröffnung unterbricht das Steuerfestsetzungsverfahren. Insoweit gilt der Grundsatz "Konkursrecht geht vor Steuerrecht"

a) Konkursforderungen

Die bereits vor Konkurseröffnung begründeten Steuerforderungen sind Konkursforderungen, die die Finanzverwaltung wie jeder andere Gläubiger gemäß den §§ 138 ff. KO zur Konkurstabelle anmelden muß. Für die Frage der Begründung kommt es nicht auf die steuerlichen Gesichtspunkte der Entstehung und der Fälligkeit der Steuer gemäß §§ 38 und 220 AO an. Vielmehr ist auch steuerlich entscheidend, ob zu dem Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens der Rechtsgrund für die Entstehung des Steueranspruchs gelegt war. Der eine Forderung begründende Tatbestand muß vollständig abgeschlossen bzw. verwirklicht sein. So kommt z.B. bei einer Umsatzsteuerforderung auf den Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung an, nicht aber auf den Ablauf des Voranmeldezeitraums gemäß § 18 UStG; ebenso ist bei der Einkommensteuer nicht das Ende des Veranlagungszeitraums maßgebend, sondern die Erfüllung der maßgeblichen Besteuerungsmerkmale, wie z.B. die Veräußerung eines Wirtschaftsguts.

Gemäß § 61 Nr. 1 KO ist die nicht abgeführte Lohnsteuer vom Arbeitslohn, der vor der Konkurseröffnung entstanden ist, Teil des Arbeitslohnes. Die Forderung des Finanzamtes auf Lohnsteuer gehört daher zu den gemäß § 61 Nr. 1 KO bevorrechtigten Forderungen. Steuerforderungen, die im letzten Jahr vor der Eröffnung des Konkursverfahrens fällig waren oder gemäß § 65 KO als fällig gelten, sind gemäß § 61 Nr. 2 KO bevorrechtigt. Maßgebend für die Jahresfrist ist die erste Fälligkeit. Stundung, Zahlungsaufschub oder Aussetzung der Vollziehung können die Jahresfrist nicht verlängern. Der Umsatzsteueranspruch des Finanzamtes für den Voranmeldungszeitraum, in dem Konkurs eröffnet worden ist, ist nicht bevorrechtigt. Denn der Steueranspruch entsteht nach dem eindeutigen Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt bzw. die Entgelte vereinnahmt worden sind. Nur Zinsen, nicht aber Säumniszuschläge und andere steuerliche Nebenleistungen sind bevorrechtigt. Nicht mehr geltend machen kann die Finanzverwaltung im Konkurs Geldstrafen, Geldbußen sowie Zwangsgelder.

Soweit die angemeldete Steuerforderung und ggf. das Vorrecht nicht bestritten werden, wirkt die Eintragung in die Konkurstabelle nach den §§ 145 Abs. 2, 164 Abs. 2 KO wie eine Steuerfestsetzung. Die Finanzbehörde kann daraus nach Abschluß des Konkursverfahrens wie aus einem rechtskräftigen Urteil gegen den Gemeinschuldner vollstrecken. Wenn der Konkursverwalter oder ein anderer Gläubiger dagegen im Prüfungstermin Widerspruch erhebt, ist zu unterscheiden, in welchem Stadium sich das

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Besteuerungsverfahren im Zeitpunkt der Konkursöffnung befand: War die Steuerforderung noch nicht durch Steuerbescheid festgesetzt, darf wegen des Vorrangs des Konkursrechts jetzt kein Steuerbescheid ergehen. Stattdessen kann die Finanzbehörde die bestrittene Steuerforderung und ggf. das Konkursvorrecht gemäß § 251 Abs. 3 AO feststellen. Der Bescheid ist kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt. Er entspricht in seinen Rechtswirkungen einem Feststellungsurteil gemäß §§ 146, 147 KO. Gegen den Feststellungsbescheid ist ausschließlich der Finanzrechtsweg gegeben. § 251 Abs. 3 AO gilt entsprechend für die Feststellung eines Konkursvorrechtes der Finanzbehörde. Die Finanzbehörde kann also durch Verwaltungsakt feststellen, daß ihre Forderung gemäß § 61 Nr. 1 oder Nr. 2 KO bevorrechtigt ist. Sie kann so den Konkursverwalter oder einen sonstigen Beteiligten nötigen, den Finanzrechtsweg einzuschlagen, um das behauptete Vorrecht beseitigen zu lassen.

Dagegen kommt ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Höhe der Steuerforderung nicht mehr in Betracht, wenn bereits vor der Konkursöffnung ein Steuerbescheid ergangen war. War der zugrundeliegende Steuerbescheid bereits unanfechtbar, hat ein Widerspruch gegen die Anmeldung der Forderung zur Konkurstabelle im Widerspruchstermin keine Wiederaufnahme des Steuerverfahrens zur Folge. Der Widersprechende Konkursverwalter (oder Gläubiger) hat nur die rechtlichen Möglichkeiten, die auch der Gemeinschuldner gehabt hätte. Soweit der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig war, wird der Lauf der Rechtsbehelfsfrist analog den §§ 240, 249 ZPO unterbrochen. Der Widersprechende kann bei der Finanzbehörde Einspruch gemäß den §§ 348 ff. AO gegen den Steuerbescheid einlegen oder ein bereits laufendes Rechtsmittelverfahren aufnehmen. Gegen diese Praxis wird eingewandt, daß das Feststellungsverfahren nach § 251 Abs. 3 AO auch insoweit eine Spezialregelung erhalten soll. Auch in diesem Fall habe zunächst ein Feststellungsbescheid zu ergehen, gegen den sich die Widersprechende mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs gegenüber der Finanzbehörde wehren könne.

b) Massekosten und Masseschulden

Ob nach Verfahrensveröffentlichung begründete Steuerforderungen sich gegen die Konkursmasse als Masseschulden oder Massekosten richten, ist für die Frage der Begleichung der Verbindlichkeiten wichtig. Gemäß § 60 KO gehen die Masseschulden den Massekosten vor. Wie die Steuern einzuordnen sind, war lange Zeit streitig. Inzwischen ist aber im wesentlichen geklärt, daß nach Konkursöffnung begründete Steuern Massekosten sind. Zu den Massekosten gehören etwa Steuern, die auf dem Massegrundstück lasten wie die Grundsteuer; zu ihnen gehören die Steuern, die sich aus der Weiterführung des Betriebes des Gemeinschuldners ergeben wie die Umsatzsteuer und die Gewerbesteuer; schließlich fällt darunter die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die aus der Verwaltung oder Verwertung der Konkursmasse etwa durch Weiterführung des Betriebes oder aus Vermietung oder Verpachtung herrührt, sowie die Steuern aus der Veräußerung von Grundstücken aus der Konkursmasse.

c) Konkursfreie Forderungen

Konkursfreie Forderungen sind z.B. Steueransprüche aus nicht massebezogenen Tätigkeiten oder Rechtsgeschäften des Gemeinschuldners nach der Konkursöffnung, aus der Veräußerung freigegebener Massegegenstände, Steuern des Ehegatten sowie die in § 63 KO genannten Forderungen. Diese Forderungen nehmen nicht am Konkursverfahren teil. Das Finanzamt kann sie weiterhin nach den normalen Regeln festsetzen. Es kann sie aber gegen den Gemeinschuldner (nicht aber in die Konkursmasse) vollstrecken. Zu den konkursfreien Forderungen zählt auch die Umsatzsteuer, die entsteht, wenn ein Unternehmer-Gemeinschuldner konkursfreie Sachen liefert. Da die Konkursöffnung auf seine Unternehmereigenschaft keinen Einfluß hat, ist die auf die Lieferung entfallende Umsatzsteuer außerhalb des Konkursverfahrens geltend zu machen.

4. Die Stellung des Konkursverwalters

Der Konkursverwalter übt gemäß § 6 Abs. 2 KO für die Dauer des Konkursverfahrens das Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das in die Konkursmasse fallende Vermögen des Gemeinschuldners aus. Er ist Vermögensverwalter gemäß § 34 Abs. 3 AO. Er muß die steuerlichen Pflichten erfüllen, die ohne die Eröffnung des Konkursverfahrens der Gemeinschuldner zu erfüllen hätte. Der Konkursverwalter ist

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

handelsrechtlich und steuerrechtlich verpflichtet, Bücher zu führen, Steuererklärungen abzugeben und unrichtige Erklärungen zu berichtigen - selbst für den Zeitraum vor Konkurseröffnung.

Zudem hat der Konkursverwalter die Steuern abzuführen. Voll abführen muß er freilich nur die zu den Massekosten zählenden Steuern. Konkurssteuerforderungen hat er nur im Rahmen der allgemeinen Regelung gemäß §§ 149 ff. KO zu bedienen.

Verstößt der Konkursverwalter grob fahrlässig oder vorsätzlich gegen seine Verpflichtungen als Vermögensverwalter, haftet er gemäß § 69 AO persönlich, soweit dadurch Steuern nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Die Haftung bezieht sich nur auf Steuerforderungen, die Masseverbindlichkeiten darstellen, also nach Konkurseröffnung begründet wurden. Wegen schuldhaft verspäteter Zahlung von zur Tabelle festgestellten steuerlichen Konkursforderungen folgt die Haftung allein aus § 82 KO. Hintergrund der erheblichen Bedeutung, die die Abgrenzung der Haftung zwischen § 69 AO und § 82 KO hat, ist der unterschiedliche Haftungsmaßstab. Die abgabenrechtliche Haftung beginnt erst bei grober Fahrlässigkeit. Für die Haftung wegen der Verletzung konkursrechtlicher Pflichten genügt schon die leichte Fahrlässigkeit.

5. Aufrechnung von Steuerforderungen im Konkurs

Die Aufrechnung ist im Konkurs grundsätzlich unter denselben Bedingungen wie außerhalb des Konkurses möglich. Die Voraussetzungen der §§ 387 ff. BGB müssen vorliegen. § 226 AO normiert einige Besonderheiten für die Aufrechnung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Deren wesentlichste ist, daß die Steuerpflichtigen gegen Ansprüche aus dem Steuerverhältnis nur mit unbestrittenen o der rechtskräftig festgestellten Ansprüchen aufrechnen können. Darüber hinaus ist bei der Aufrechnung im Konkurs zu beachten, daß §§ 53 bis 55 KO Spezialregelungen enthalten.

Eine typische Fragestellung bei der Aufrechnung ist, daß ein Unternehmer vor Konkurseröffnung eine Leistung an den Gemeinschuldner entgeltlich erbringt, aber erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, so daß der Gemeinschuldner den Antrag auf Vorsteuererstattung nicht vor Eröffnung des Konkurses geltend machen konnte. Es stellt sich immer die Frage, ob das Finanzamt gegen den Vorsteuererstattungsanspruch gemäß § 55 KO nur mit Masseforderungen oder aber auch mit Konkursforderungen aufrechnen darf. Der BFH hält es in ständiger Rechtsprechung für zulässig, daß das Finanzamt mit seinen Konkursforderungen aufrechnet. Er bedient sich zur Begründung einer Nukleus-Theorie. Die zur Aufrechnung gestellte Konkursforderung sei dem Kern nach vor der Konkurseröffnung entstanden. Es gehe um dieselbe Abgrenzung wie bei § 3 Abs. 1 KO, ob die aufzurechnende Forderung bei der Eröffnung des Konkurses begründet gewesen sei. Dafür sei keine vollständige Tatbestandserfüllung nötig. Es genüge, daß die Forderung bedingt sei, jedenfalls wenn wie beim Vorsteuererstattungsanspruch der Eintritt der Bedingung unausweislich sei.

III. Steuerliche Fragen des Vergleichsverfahrens

Im Vergleichsverfahren nach der Vergleichsordnung bleibt der Schuldner ebenso wie im Konkursverfahren Steuerpflichtiger und Steuerschuldner - unabhängig davon, wieweit das Vergleichsgericht in seine Dispositionsfreiheit eingreift. Welche Auswirkungen dies auf die steuerliche Stellung des Verwalters in den verschiedenen Verfahrensstadien hat, ist noch nicht geklärt. Nach wohl überwiegender Ansicht hat er nicht die Pflichten eines Vermögensverwalters gemäß § 34 Abs. 3 AO. Nur wenn der Vergleichsverwalter einmal unter § 34 Abs. 3 oder § 35 AO fällt, hat er die steuerlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen. Er muß aber die Beschränkungen des Vergleichsverfahrens beachten, insbesondere § 26 VglO. Besonders problematisch ist die Frage, ob der Vergleichsverwalter zur Abführung von Steuern verpflichtet ist.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Teil 2: Die wichtigsten Steuerarten im Konkursverfahren

Wir können hier nur einen Blick auf einige besonders bedeutende Steuerarten werfen.

I. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist die Einzelsteuer mit der größten Relevanz für das Insolvenzverfahren. Sie belastet bei jedem ausgeführten Umsatz die Konkursmasse. Dabei läßt die Eröffnung des Konkursverfahrens die Unternehmerstellung des Gemeinschuldners unberührt. Der Konkursverwalter tritt nicht als auf eigene Rechnung tätiger Unternehmer auf. Die von ihm bewirkten Umsätze sind dem Gemeinschuldner unmittelbar zuzurechnen.

1. Umsatzsteuer als Konkursforderung

Die Umsatzsteuer ist eine Konkursforderung, wenn sie gemäß § 3 Abs. 1 KO vor Konkurseröffnung begründet ist. Es kommt nicht auf die steuerrechtliche Entstehung an - also nicht auf den Ablauf des Voranmeldezeitraumes gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a. und lit. b UStG. Entscheidend ist vielmehr, daß der Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens Umsätze vor Konkurseröffnung ausführt.

2. Verwertung von Sicherungsgut

Die Verwertung von Sicherungsgut ist die wohl am meisten umstrittene steuerrechtliche Frage der Insolvenz. Der Auseinandersetzung liegen keine akademischen Profilierungsversuche zugrunde. Vielmehr geht es bei der Frage der steuerlichen Auswirkungen der Insolvenz des Sicherungsgebers um eine im Interesse der Sanierung oder der Befriedigung der Interessen der anderen Gläubiger ungerechte Bevorzugung des Fiskus und damit wirtschaftlich um eine enorm wichtige Frage. Den nach der Doppelumsatztheorie des BFH bedeutet die Verwertung von Sicherungsgut zwei umsatzsteuerpflichtige Lieferungen: Vom Sicherungsnehmer an den dritten Erwerber sowie vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer. Die Lieferung vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer ist umsatzsteuerpflichtig. Es wird zu Lasten der Konkursmasse fingiert, daß in Höhe der Umsatzsteuer auf den Verwertungserlös des Sicherungsgutes Massekosten entstanden sind. Diese mindern voll die für die Verteilung an die Gläubiger außer dem Fiskus zur Verfügung stehenden Mittel des Gemeinschuldners.

Die Rechtsprechung des BFH ist offenbar unverrückbar. Kaum zu überbieten fiskalfreundlich hat der BFH auch in der Beratungspraxis gelegentlich empfohlene Alternativgestaltungen als Doppelumsatz betrachtet und dem Fiskus unmittelbar zu Lasten der Konkursmasse zu einer Umsatzsteuerforderung verholfen, die angesichts der weitergehenden Verwertung von Sicherungsgut durch Dritte zu einer erheblichen Belastung der Masse führt, die eine Minimierung der Befriedigungschancen der ungesicherten Gläubiger bedeutet, die nicht mehr alle in einem Boot sitzen. Nach geltendem Recht soll die Konkursmasse gegenüber dem Sicherungsnehmer auch keine zivilrechtlichen Ausgleichsansprüche haben. Angesichts der rigiden Auswirkungen der Rechtsprechung beschäftigt sich die Phantasie der Konkursverwaltung und der Berater damit, die Umsatzsteuerbelastung der Konkursmasse zu verhindern. Einziger Ausweg scheint die Lösung des Sicherungsgutes aus der Konkursmasse in der Sequestrationsphase oder das vorläufige Vergleichsverfahren zu sein. Dann wird die Umsatzsteuer zur Konkursforderung.

3. Die Vorsteuerberichtigung

Eine Reihe von Problemen rankt sich auch um die Vorsteuerberichtigung. Das Finanzamt hat einen Vorsteuerückforderungsanspruch gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich wird.

Beispiel: Der Unternehmer Li liefert an A Waren im Werte von 100 DM zuzüglich 15 % Umsatzsteuer. A machte den Vorsteuerabzug geltend. Vor Bezahlung der Ware fällt A in Konkurs. Li mußte gemäß § 13 Abs. 1

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Nr. 1 lit. a. UStG bereits die Umsatzsteuer abführen, obwohl er sie noch nicht erhalten hatte; A konnte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG die ihm von Li in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen - unabhängig davon, ob er bezahlt hatte oder nicht. Die Gegenleistung des A ist gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich geworden. Daher kann Li die Steuer von 15 auf O berichtigen. Gleichzeitig entfällt bei A der Vorsteuerabzug.

Das Finanzamt hat hinsichtlich der Vorsteuer einen Rückforderungsanspruch. Dieser ist aber nur eine Konkursforderung, der auch kein Konkursvorrecht gemäß § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO zusteht. Der Rückforderungsanspruch ist nicht im Jahre vor Konkurseröffnung, sondern erst nach Konkurseröffnung entstanden. Die Berichtigung wirkt nicht rückwirkend, sondern gemäß § 17 Abs. 1 Satz 3 i.V. m. Abs. 2 UStG in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist - also nach Konkurseröffnung.

Anders als die zuvor beschriebene Vorsteuerberichtigung wegen der Uneinbringlichkeit der Forderung des liefernden Unternehmers ist der Fall zu beurteilen, daß im Rahmen der Kündigung eines Miet- oder Pachtverhältnisses nach § 19 KO eine Sonderzahlung in die Konkursmasse zurückfließt. Wird ein Kfz-Leasingvertrag nach § 19 KO gekündigt und die geleistete Leasingsonderzahlung zum Teil an den Konkursverwalter zurückgezahlt, gehört der daraus resultierende Vorsteuerberichtigungsanspruch des Finanzamtes zu den Massekosten.

4. Werkverträge insbesondere in der Bauwirtschaft

Praktisch wichtig sind die Umsatzsteuerfragen bei einem Konkurs in der Bauwirtschaft, zumal wenn der Werkunternehmer pleite geht. Der Unternehmer erbringt seine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) erst mit der Übergabe und der Abnahme der Leistung. Ist das Werk zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung über das Vermögen des Werkunternehmers erst teilweise fertig, kann der Konkursverwalter gemäß § 17 KO wählen, die Erfüllung des Vertrages abzulehnen (und auf die Gegenleistung des Bestellers zu verzichten) oder die Erfüllung des Vertrages durch beide Seiten zu verlangen. Wenn der Konkursverwalter die Erfüllung verlangt, erbringt der Gemeinschuldner die Leistung erst mit der Übergabe und der Abnahme an den Besteller; dabei ist beachtlich, daß ein Teil der Leistung bereits fertig war.

Die so begründete Umsatzsteuer zählt zu den Massekosten. Lehnt der Konkursverwalter aber die Erfüllung ab, ist umsatzsteuerlich das halbfertige Werk durch die Entscheidung des Konkursverwalters neuer Liefergegenstand. Da der Gemeinschuldner die Werklieferung zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits erbracht hatte, ist die Umsatzsteuer lediglich Konkursforderung gemäß § 3 KO.

5. Haftung des GmbH-Geschäftsführers

Insbesondere im Konkurs, der GmbH besteht für den Geschäftsführer das Risiko, für Steuerschulden der Gesellschaft im Wege eines Haftungsbescheides (§ 191 AO) persönlich in Anspruch genommen zu werden. Als gesetzlicher Vertreter der GmbH gemäß § 34 Abs. 1 AO, § 35 Abs. 1 GmbHG haftete der Geschäftsführer gemäß § 69 AO bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung seiner Pflichten. Er hat für die rechtzeitige Abgabe der Steuererklärungen und die Begleichung der Steuerschulden zu sorgen. Soweit nichts mehr genügend Mittel in der GmbH zu Befriedigung aller Gläubiger vorhanden sind, ist der Geschäftsführer jedoch nicht verpflichtet, den Fiskus vorab in voller Höhe zu befriedigen. Es gilt für die Umsatzsteuer und auch für andere Steuern - mit Ausnahme der Lohnsteuer) der Grundsatz der anteiligen Tilgung sämtlicher Forderungen. Der Geschäftsführer haftet nur in dem Umfang, in dem er das Finanzamt gegenüber den anderen Gläubigern benachteiligt hat. Vor der Versuchung, in der Krise der GmbH - um die Geschäftsbeziehungen zu erhalten und die Fassade nach außen zu wahren - die Lieferanten, Kreditgeber etc. zum Nachteil des Fiskus zu befriedigen, kann daher nur nachdrücklich gewarnt werden.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

II. Einkommensteuer

1. Grundsätze der Besteuerung

Der Gemeinschuldner verliert mit der Eröffnung des Konkursverfahrens zwar seine Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis. Die Einkünfte sind dem Gemeinschuldner einkommensteuerlich aber weiterhin zuzurechnen, auch wenn sie aus Handlungen des Verwalters herrühren. Steuerlich besteht der Gewerbebetrieb eines Gemeinschuldners fort.

Auch die Ermittlungen des Gewinns bei den Gewinneinkunftsarten ändert sich aufgrund der Eröffnung des Konkursverfahrens nicht. Es entsteht mit der Konkurseröffnung kein separater Gewinnermittlungszeitraum. Gewährt der Konkursverwalter dem Gemeinschuldner und seiner Familie Unterhalt gemäß §§ 129, 132 Abs. 1 KO, sind nach der Rechtsprechung die Ausgaben nicht Betriebsausgaben, sondern Entnahmen. Keine Entnahme, sondern steuerpflichtiger Arbeitslohn soll nach der Rechtsprechung die Beschäftigung des Gemeinschuldners durch den Konkursverwalter begründen. U.E. ist die Entscheidung des BFH falsch. Der Schuldner verliert durch die Konkurseröffnung nicht seine Eigenschaft als Kaufmann oder als Unternehmer. Wenn er sich vom Konkursverwalter beschäftigen läßt, arbeitet er nach wie vor in seinem Unternehmen. Etwas anders gilt, wenn der Konkursverwalter den Gemeinschuldner persönlich anstellt. Dann muß der Verwalter ihn aus Eigenmitteln bezahlen, und der Gemeinschuldner bezieht Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit.

2. Einkommensteuer:

Konkursforderung oder Massekosten?

Die Einkommensteuer ist gemäß § 25 Abs. 1 EStG eine Jahressteuer. Das Konkursverfahren unterbricht den Veranlagungszeitraum nicht. Es stellt sich nun die Frage, wie die Einkommensteuer einzuordnen ist: Inwieweit liegen nur mit der Quote zu bedienende Konkursforderungen vor? Inwieweit sind die Forderungen vorab aus der Masse zu bedienen? Für die Praxis scheint dies seit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11.11.1993 geklärt. Danach unterliegen die Einkünfte, die auf Verwertungshandlungen des Konkursverwalters beruhen, der Einkommensteuer als voll zu tilgende Massekosten. U.E. ist die Entscheidung falsch. Sie führt insbesondere zu einer Mehrbelastung der nicht durch Absonderungsrechte gesicherten Gläubiger zugunsten des Fiskus. Die absonderungsberechtigten Gläubiger können aber den Erlös der veräußerten Gegenstände praktisch steuerfrei vereinnahmen. Demgegenüber erzielen die Konkursgläubiger nur Einkünfte, auf denen die Einkommensteuer lastet

3. Aufteilung der Einkommensteuerschuld

Die Einkommensteuerschuld kann Konkursforderung, Massekosten und konkursfreier Einkommensteil sein. Wie die Anteile berechnet werden können, ist streitig. Für die Praxis haben zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhof die Frage entschieden. Danach ist der Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der drei Teileinkünfte. Der Bundesfinanzhof hält diese Aufteilungsmethode auch angesichts der progressiven Einkommensteuerbelastung für sachgerecht. Denn zur Jahressteuerschuld hätten ununterscheidbar alle Einkommensteile unabhängig von ihrer zeitlichen Entstehung beigetragen.

4. Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe

Veräußert der Konkursverwalter den ganzen Betrieb an einen Dritten, erhält der Gemeinschuldner einen gemäß §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn. Unerheblich ist, daß aus der Sicht des Gemeinschuldners die Veräußerung erzwungen worden ist. Steuerlich ist insoweit das Verhalten des Konkursverwalters ausschlaggebend. Denn dessen Handeln wird dem steuerpflichtigen Gemeinschuldner zugerechnet.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

5. Verlustausgleich und Verlustabzug

Verluste, die der Gemeinschuldner vor oder während des Konkursverfahrens erlitten hat, sind im laufenden Veranlagungszeitraum uneingeschränkt ausgleichsfähig. Der BFH stellt ohne Rücksicht auf die Befriedigungsmöglichkeit der Gläubiger allein auf den rechtlichen Bestand der Schulden ab. Soweit ein Ausgleich der Verluste im Jahr ihrer Entstehung mit anderen positiven Einkünften nicht möglich ist, erfolgt der Verlustabzug nach § 10d EStG. Der Verlust (bis zu 10 Mio. DM) ist zunächst in den zwei Jahren vorangegangenen Veranlagungszeitraum zurückzutragen, anschließend in den ersten vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Der dann noch verbleibende Verlust wird in spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen. Das Finanzamt stellt ihn gemäß § 10d Abs. 3 S. 1 EStG gesondert fest. Das Verbot des Erlasses von Steuerbescheiden in Konkurs nach § 251 Abs. 3 AO steht dem nicht entgegen, da nur über einzelne Besteuerungsgrundlagen entschieden wird. Es handelt sich aber nicht um eine konkursfreie Angelegenheit gemäß § 6 KO, da die konkursbefangene Einkommensteuerschuld von dem Verlustabzug betroffen ist. Der Bescheid nach § 10d Abs. 3 EStG ist daher nach Konkurseröffnung an den Konkursverwalter zu richten.

Ein Steuersparpotential eröffnet § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG. Danach kann der Steuerpflichtige auf Antrag auf den Verlustrücktrag (gemäß § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG gegebenenfalls auch teilweise) verzichten. So erhöhen sich gemäß § 10d Abs. 2 EStG vortragsfähigen Verluste. Man muß also genau rechnen. Zumal angesichts des Solidaritätszuschlages auf die Einkommensteuer ab 1995 muß der Konkursverwalter zugunsten der Gläubiger Steuern sparen. Andererseits wird der Konkursverwalter zu bedenken haben, daß durch den Verlustrücktrag die bereits gezahlte Einkommensteuer für die vorhergehenden Veranlagungszeiträume gemindert wird, so daß sofort ein Einkommensteuererstattungsanspruch realisiert werden kann. Allerdings kann die Finanzbehörde die rückständigen Steuerschulden gegen den Erstattungsanspruch aufrechnen.

Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 10d EStG auch bei der Körperschaftsteuer. In Fällen der Insolvenz müssen Sequester und Konkursverwalter darauf achten, daß es zu keiner Einstellung des Geschäftsbetriebes des konkursreifen Unternehmens kommt. Dann ist es nämlich wegen der Einschränkung des Mantelkaufs in § 8 Absatz 4 KStG nicht mehr möglich, die Kapitalgesellschaft an Dritte zu veräußern, die sonst für die Gesellschaft der Verlustvorträge wegen einen guten Preis zu zahlen bereit sind. Häufig aber ist bei der Insolvenz der Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft die einzige Vermögensposition, die sich noch gewinnbringend veräußern läßt.

III. Lohnsteuer

1. Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer

Nach Eröffnung des Konkursverfahrens hat der Konkursverwalter auch die Pflichten des Gemeinschuldners als Arbeitgeber im Lohnsteuerverfahren zu erfüllen. Gemäß § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat.

Der Lohnsteuer-Haftungsanspruch gemäß § 42d EStG für vor Konkurseröffnung ausgezahlte Nettolöhne, bei denen die Lohnsteuer nicht abgeführt worden ist, ist eine Konkursforderung. Sie ist mit Quote (gemäß § 61 KO gegebenenfalls bevorrechtigt) als Konkursforderung zu erfüllen.

Führt der Konkursverwalter Lohnsteuern für eine Weiterbeschäftigung der Arbeitnehmer nach Konkurseröffnung nicht ab, entsteht - unbeschadet einer persönlichen Haftung des Konkursverwalters - der Haftungsanspruch gegenüber der Konkursmasse gemäß § 42d EStG als Masseschuld gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 2 KO. Soweit es sich um Begleichung von rückständigen Löhne durch den Konkursverwalter für eine Arbeitsleistung vor Konkurseröffnung handelt, sind die Lohnsteuern für die Rückstände aus den letzten sechs Monaten vor Konkurseröffnung gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 3 KO als Masseschulden bzw. ansonsten als (gegebenenfalls gemäß § 61 KO bevorrechtigte) Konkursforderungen einzuordnen.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Die pauschalierte Lohnsteuer für Tätigkeiten vor Verfahrenseröffnung (insbesondere nach § 40a EStG für geringfügige Teilzeitbeschäftigungen) ist Konkursforderung. Nur bei der Pauschalierung der Lohnsteuer ist der Arbeitgeber selbst Schuldner der Lohnsteuer, da diese Abgeltungswirkung hat. Ansonsten ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner, weil es sich im Ergebnis um eine Vorauszahlung auf dessen Einkommensteuerschuld handelt. Die pauschalierte Lohnsteuer ist daher kein Lohnbestandteil. Dennoch entspricht die Behandlung der pauschalierten im Konkurs nach einhelliger Ansicht der einzubehaltenden und nicht abgeführten Lohnsteuer.

Das an die Arbeitnehmer gezahlte Konkursausfallgeld ist gemäß § 3 Nr. 2 EStG als Leistung nach dem Arbeitsförderungsgesetz einkommensteuerfrei. Die Forderung der Bundesanstalt für Arbeit gegen die Konkursmasse hinsichtlich des Konkursausfallgeldes ist eine Konkursforderung mit dem Rang gemäß § 61 Abs. 1 Nr. 1 KO.

2. Haftung des GmbH-Geschäftsführers

Im Gegensatz zur oben erörterten Haftung des GmbH-Geschäftsführers bei der Umsatzsteuer nach § 69 AO gilt bei der im Zeitpunkt der Konkursöffnung nicht einbehaltenen und abgeführten Lohnsteuer der Grundsatz der anteiligen Tilgung nicht. Denn die abzuführende Lohnsteuer ist ein Teil des geschuldeten Brutto-Arbeitslohnes, den der Arbeitgeber treuhänderisch für den Arbeitnehmer und den Steuerfiskus einzuziehen hat. Die Lohnsteuer ist vorrangig vor anderen betrieblichen Verpflichtungen zu entrichten. Reichen die vorhandenen Mittel für die Auszahlung der Löhne und die darauf entfallende Lohnsteuer nicht aus, darf der Arbeitgeber die Löhne nur gekürzt auszahlen. Aus den restlichen Mitteln muß er die Lohnsteuerschuld abführen. Verstößt der GmbH-Geschäftsführer gegen diese Pflicht, wird sich eine Haftungsanspruchnahme gemäß § 69 AO nicht vermeiden lassen. Dabei bracht die Finanzbehörde nicht abzuwarten, ob ihre Steuerforderung im Konkurs zumindest anteilig bedingt wird. Sie kann den Haftungsschuldner sofort zur Zahlung auffordern, § 219 Seite 2 AO.

4.1.4.6