

Betriebs Berater

26 | 2019

GrEst ... Anzeigepflicht ... Restrukturierungsrichtlinie ... M&A ... Recht ... Wirtschaft ... 24.6.2019 | 74. Jg. Seiten 1473–1536

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

Sanierung, Restrukturierung und Steuern: Ende gut, alles gut?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Moritz Brinkmann, LL.M. (McGill)

Mobiliarsicherheiten im Insolvenzeröffnungsverfahren

Zugleich eine Besprechung von BGH, 24.1.2019 – IX ZR 110/17, BB 2019, 712ff. | 1474

Prof. Dr. Daniel Graewe, LL.M., RA, und **VRiLG Dr. Martin Pellens**

Überwachungspflicht, Delegation und Darlegungslast des Geschäftsführers in der Unternehmenskrise | 1478

STEUERRECHT

Dipl.-Kfm. **Tino Duttiné**, StB

Insolvenz und Sanierung im aktuellen steuerlichen Umfeld | 1493

Michael Krumwiede, StB, und **Manuela Gräbner**, LL.M.

Insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot – Aktuelle BFH-Rechtsprechung | 1499

Dr. Axel von Bredow, MBR, StB, und **Sebastian Gibis**, M.Sc.

Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick? (Teil II) | 1502

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dipl.-Kfm. **Bernd Richter**, WP/StB, und **Benedikt Schemminger**

Neufassung des IDW S 6: Kommt die Disruption zu kurz? | 1513

Juliana Holle, LL.M., und **Dr. André Schröer**

Vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren im Kontext der Anreizwirkungen von M&A-Prozessen | 1517

ARBEITSRECHT

Dr. Thomas Granetzny, RA, und **Ilka Esser**

Arbeitsrechtliche Besonderheiten in der Insolvenz – insbesondere im Rahmen eines Unternehmenskaufs | 1525

tragsteuerliche Konzepte wegen des eindeutigen Verweises zurückzugreifen.⁶⁰ Der Begriff „Gesellschaft“ i. S. d. § 97 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 S. 1 BewG ist nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerlich zu verstehen, wie sich aus der Verweisung auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ergibt.

Im Falle der Treuhand wird zivilrechtliches Eigentum übertragen. Die Finanzverwaltung kann sich auf die gesetzliche Vermutung stützen. Die Gegenargumentation muss auf Basis der Treuhandvereinbarung und deren Ausübung erfolgen.

Sollte die Argumentation zu Gunsten der Anwendung ertragsteuerlicher Konzepte – und somit der Maßgeblichkeit wirtschaftlichen Eigentums – durchschlagen, sollten diese Grundsätze auch auf die Zuordnung der Anteile an Kapitalgesellschaften Anwendung finden. Die diesbezügliche fachliche Auseinandersetzung ist jedoch noch dünner, sodass diesbezüglich ein Risiko angenommen werden muss.

Weiterhin muss noch klargestellt werden, dass die Finanzverwaltung das Konzept des wirtschaftlichen Eigentums für Zwecke der Erbschaftsteuer durchaus ablehnen kann. Unmittelbar einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung liegt nicht vor.

Käme es zu einer Anwendung rein formaler Kriterien, wäre die Verletzung der erbschaftsteuerlichen Haltefristen bei Einräumung der Treuhand kaum zu vermeiden. Für die Bevollmächtigung wäre die formale Betrachtungsweise jedoch vorteilhaft.

⁶⁰ Umfassend hierzu BFH, 1.9.2011 – II R 67/09, BStBl. II 2013, 210.

VIII. Fazit

(1) Es gibt keine detaillierten Standards, wie Sanierungsmaßnahmen und deren Sicherung zugunsten von Kreditgebern abzusichern sind. Die Vollmacht und Treuhand sind jedoch gängige Instrumente.

(2) Bei Gestaltung der Vollmacht bzw. Treuhand ist darauf zu achten, dass die wirtschaftliche Position der Gesellschafter nicht unnötig eingeschränkt wird. Die steuerlichen Unsicherheiten sind zu beachten.

(3) Auch wenn wirtschaftliches Eigentum regelmäßig bei den Gesellschaftern verbleibt, können Verlustvorträge untergehen, denn die Stimmrechte gehen auf den Treuhänder über.

(4) Grunderwerbsteuer ist zu vermeiden, denn in Restrukturierungssituationen sind die Mittel knapp. Gestaltungen müssen einen schädlichen Übergang der Anteile auf den Treuhänder vermeiden.

Dipl.-Kfm. Tino Duttiné, StB, ist Partner in der Steuerrechtspraxis im Frankfurter Büro von Norton Rose Fulbright. Schwerpunkt seiner Tätigkeit ist die Beratung von Unternehmen in allen Fragen des deutschen und internationalen Steuerrechts. Sein besonderer Fokus liegt dabei auf projektorientierter Steuerplanung, Beratung bei M&A-Transaktionen, der Optimierung von Konzernsteuern sowie bei strukturierten Finanzierungen und Immobilienakquisitionen.



Michael Krumwiede, StB, und Manuela Gräbner, LL.M.

Insolvenzzrechtliches Aufrechnungsverbot – Aktuelle BFH-Rechtsprechung

Mit Urteil vom 15.1.2019 – VII R 23/17 hat der BFH entschieden, dass eine Aufrechnung eines Grunderwerbsteuer-Erstattungsanspruchs für einen vor der Insolvenzeröffnung geschlossenen Kaufvertrag mit Steuerschulden durch die Finanzbehörden nicht zulässig ist. Der VII. Senat des BFH hat somit seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben und seine neuen Grundsätze, die sich insbesondere aufgrund der neu gefestigten Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Aufrechnung eines Umsatzsteuer-Erstattungsanspruchs nach § 17 Abs. 2 UStG bzw. § 14c UStG ergeben, auf die Aufrechnung eines Erstattungsanspruchs der Grunderwerbsteuer nach § 16 GrEStG im Insolvenzverfahren übertragen. Die Vielzahl der bereits im Zusammenhang mit dem insolvenzzrechtlichen Aufrechnungsverbot ergangenen Entscheidungen zeigt, dass es immer wieder zu Spannungen zwischen dem Insolvenzzrecht und dem Steuerrecht (bzw. den fiskalpolitischen Interessen der Finanzverwaltung) kommt. Der BFH verdeutlicht nun einmal mehr, dass unter den entsprechenden Voraussetzungen auch die Finanzverwaltung als Gläubigerin in die Insolvenzmasse zu leisten hat und die Aufrechnung mit Steuerforderungen nach Insolvenzeröffnung nicht ohne weiteres möglich ist. Der vorliegende Beitrag beleuchtet das aktuelle Urteil des BFH und stellt

dabei insbesondere die Möglichkeiten der Aufrechnung seitens der Finanzverwaltung sowie das damit zusammenhängende Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar.

I. Sachverhalt

Grundlage des aktuellen Urteils ist der Erwerb von vier noch fertigzustellenden Doppelhaushälften und der entsprechende Abschluss eines Bauträgervertrages durch die Klägerin im Jahr 2005. Da die Klägerin gemäß dem Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer zu tragen hatte, zahlte sie im Jahr 2006 die festgestellte Steuer.¹

Im März 2012 eröffnete das Amtsgericht über das Vermögen der Klägerin das Insolvenzverfahren und ordnete Eigenverwaltung an. Im März 2013 erklärte die Klägerin daraufhin gegenüber der Verkäuferin die Nichterfüllung des Bauträgervertrages aus 2005 gemäß § 103 Abs. 2 InsO und forderte von der Finanzverwaltung die Erstattung der Grunderwerbsteuer.

¹ BFH, 15.1.2019 – VII R 23/17, BB 2019, 866, BeckRS 2019, 3650.

Auf Basis dieses Antrags hob die Finanzverwaltung den Grunderwerbsteuerbescheid „wegen Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG“ auf. Allerdings kam es nicht zu einer Steuererstattung, da das Finanzamt die Aufrechnung mit Steuerschulden der Klägerin erklärte. Diese Steuerschulden waren jedoch bereits vor Verfahrenseröffnung entstanden und betrafen die Lohnsteuer für die Monate Dezember 2009 bis April 2010. Den dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin wertete die Finanzverwaltung als Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids i. S. d. § 218 Abs. 2 S. 1 AO und stellte mit dem entsprechenden Bescheid auch formal fest, dass das Guthaben aus der Grunderwerbsteuer durch Aufrechnung erloschen sei. Die dagegen gerichtete Klage hatte in beiden Instanzen Erfolg.

II. Allgemeines zur insolvenzrechtlichen Aufrechnung

Die Aufrechnung von Forderungen ist aus dem Wirtschaftsleben nicht wegzudenken. Rechtliche Anwendungsvorschriften hierzu finden sich in §§ 387 ff. BGB sowie in § 226 AO.

Die Aufrechnung ist grundsätzlich möglich, wenn zwei Personen einander Leistungen schulden, die ihrem Gegenstand nach gleichartig sind. Aufgrund einer einseitigen Erklärung eines Beteiligten kann die wechselseitige Tilgung durch Verrechnung erfolgen, sobald der Aufrechnende die ihm gebührende Leistung fordern und die ihm obliegende Leistung bewirken kann (§ 387 BGB). Gem. § 389 BGB hat eine wirksame Aufrechnung zur Folge, dass die Forderungen, soweit sie sich decken, rückwirkend auf den Zeitpunkt erlöschen, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenübergetreten sind. Diese allgemeinen Regelungen werden für die Aufrechnung im Insolvenzverfahren durch die §§ 94 ff. InsO ergänzt.

Wenn ein Insolvenzgläubiger zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens kraft Gesetzes oder aufgrund einer Vereinbarung zur Aufrechnung berechtigt ist, so wird dieses Recht durch ein Insolvenzverfahren nicht berührt, § 94 InsO. Die Aufrechnung ist daher ebenso im Insolvenzverfahren grundsätzlich zulässig, wird allerdings für bestimmte Situationen eingeschränkt. Die wirksame Aufrechnung im Insolvenzverfahren führt im Ergebnis dazu, dass Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nicht mehr zur Tabelle anmelden müssen. Sie erhalten damit bestenfalls volle Befriedigung und sind entsprechend nicht auf die Insolvenzquote begrenzt.²

Die Aufrechnung kann allerdings unter bestimmten Voraussetzungen unzulässig sein. So regelt § 96 InsO bestimmte Fälle, in denen eine Aufrechnung ausgeschlossen ist, z. B. wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Mit dieser Einschränkung wird das Ziel verfolgt, im Insolvenzverfahren einen Ausgleich zwischen der (Selbst-) Vollstreckungsfunktion der Aufrechnung als Mittel des Vertrauensschutzes und dem Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung durch Schutz der Insolvenzmasse herzustellen.³

1. Aufrechnung mit Steuerforderungen durch die Finanzverwaltung

Auch für die Aufrechnung mit Steuerforderungen gelten die Vorschriften des §§ 387 ff. BGB sinngemäß. Allerdings werden sie durch die Regelung des § 226 AO ergänzt. Eine Aufrechnung kann danach erst erklärt werden, wenn die sog. Aufrechnungslage anhand folgender Kriterien gegeben ist:

- Gleichartigkeit der Forderungen,
- Gegenseitigkeit der Forderungen (Abgabe steht derselben Körperschaft zu),
- Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen muss erfüllbar sein (Hauptforderung),
- Steuerforderung der Finanzverwaltung muss gleichzeitig fällig sein (Gegenforderung),
- kein Aufrechnungsverbot i. S. d. § 96 InsO.⁴

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen vor, wird die Finanzverwaltung in der Regel die Aufrechnung durch Bekanntgabe eines Abrechnungsbescheides i. S. d. § 218 Abs. 2 AO erklären und entsprechend mit einer Steuerforderung gegen einen Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen aufrechnen.⁵

Da die Aufrechnung gegen einen Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung immer dann möglich ist, wenn der Rechtsgrund des Erstattungsanspruchs bereits bei Verfahrenseröffnung vorlag (auch wenn der Anspruch erst nach der Eröffnung geltend gemacht wurde), ist die Finanzverwaltung bestrebt, die insolvenzrechtliche Begründung in Richtung des steuerlichen Entstehungszeitpunktes auszulegen.⁶

2. Aufrechnungsverbot des § 96 InsO

Gemäß § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn der jeweilige Gläubiger nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Masse schuldig geworden ist. Die Finanzverwaltung kann deshalb beispielsweise nicht mit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Umsatzsteuerforderungen gegen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Vorsteueransprüche des Steuerpflichtigen aufrechnen.

Das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO gilt nicht, wenn die zur Aufrechnung gestellte Hauptforderung (z. B. Vorsteueranspruch) des Steuerpflichtigen der Masse schon ihrem Kern nach vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden ist.⁷ Diese Voraussetzung hatte der VII. Senat des BFH in seiner nun aufgegebenen Rechtsprechung bei Erstattungsansprüchen von Steuerpflichtigen bereits dann als erfüllt angesehen, wenn der Sachverhalt, der zur Entstehung der zu berichtigenden ursprünglichen Steuerschuld führte, vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden war.⁸ Durch diese Zurückverlagerung des Entstehungszeitpunktes konnte die Finanzverwaltung im Insolvenzverfahren regelmäßig aufgrund Fehlens der Voraussetzungen des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nach § 95 InsO gegen Erstattungsforderungen der Masse aufrechnen, auch wenn das – als aufschiebende Bedingung zu behandelnde – die Erstattung auslösende Ereignis selbst (z. B. für die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG) erst nach Eröffnung des Verfahrens eintrat.⁹

Der BFH hatte im Rahmen des Urteils vom 25.7.2012 (VII R 29/11)¹⁰ seine bis dahin ständige Rechtsprechung¹¹ jedoch überprüft und aufgegeben. Maßgeblich war nach der neueren Rechtsprechung, wann

² Roth, in: Kommentar Insolvenz-Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, S. 333 f., Rn. 3.335.

³ Liefke, in: BeckOK InsO, 13. Ed. 28.1.2019, InsO § 96, Rn. 1; ⁴Sinz, in: Uhlenbruck, InsO, 15. Aufl. 2019, § 96, Rn. 1.

⁴ Vgl. Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 226 AO Ziffer 1.

⁵ Nickel, in: Handbuch des Fachanwalts. Insolvenzrecht, 8. Aufl. 2018, Kapitel 9, Rn. 48.

⁶ Nickel, in: Handbuch des Fachanwalts. Insolvenzrecht, 8. Aufl. 2018, Kapitel 9, Rn. 38.

⁷ BFH, 18.8.2015 – VII R 29/14, ZFWG 2016, 145, NZI 2016, 228.

⁸ BFH, 17.4.2007 – VII R 27/06, BStBl. II 2009, 589, BB 2007, 2611, Rn. 12; BFH 21.9.93 – VII R 119/91, BStBl. II 1994, 83.

⁹ Sinz, in: Uhlenbruck, InsO, 15. Aufl. 2019, § 96, Rn. 18.

¹⁰ BFH, 25.7.2012 – VII R 29/11, StB 2012, 420 Ls, NZI 2012, 1.022.

¹¹ Zuletzt BFH, 17.4.2007 – VII R 27/06, BB 2007, 2611, DStRE 2007, 1057.

der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand verwirklicht wurde. Er hielt nicht länger an seiner Rechtsansicht fest, dass eine aufgrund einer Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 UStG entstehende steuerliche Forderung bereits mit Begründung der zu berichtigenden Steuerforderung im insolvenzrechtlichen Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet wird.¹² Der BFH wollte somit die Einheitlichkeit der Rechtsprechung wahren bzw. wiederherstellen, sodass § 38 InsO im umsatzsteuerlichen Festsetzungsverfahren entsprechend § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei der Erhebung der Umsatzsteuer auszulegen sei. Denn beiden Regelungen liegt der Rechtsgedanke zu Grunde, dass ein Anspruch gegen die Finanzverwaltung, welcher zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits begründet war, nur so verstanden werden kann, dass es die Finanzverwaltung auch bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens schuldig geworden ist. Im Ergebnis sind somit § 38 InsO und § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO gleich auszulegen. Der BFH führte weiter aus, dass die Tatsache, dass § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO vor allem im Erhebungsverfahren zum Zuge komme (im Rahmen der Aufrechnung), während § 38 InsO insbesondere die Zuordnung von Ansprüchen zu den Insolvenzforderungen betreffe, welche für die Steuerfestsetzung bedeutsam sei, keine Auswirkungen habe.

Für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO komme es also darauf an, wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 UStG verwirklicht werde, mithin die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Regelung eintreten. Wird also beispielsweise ein Berichtigungstatbestand des § 17 Abs. 2 UStG vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens realisiert, z.B. durch die Zahlungsunfähigkeit des Steuerpflichtigen, kommt das Aufrechnungsverbot des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO auch dann zur Anwendung, wenn der betreffende Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum erst während des Insolvenzverfahrens endet und die Steuer i. S. d. § 13 UStG erst nach Insolvenzeröffnung entsteht.¹³ Auf den Zeitpunkt der Abgabe einer Steueranmeldung oder des Erlasses eines Steuerbescheids, in dem der Berichtigungsfall enthalten ist, ist laut BFH nicht abzustellen.¹⁴

3. Entscheidung des BFH

Unstreitig im Besprechungsurteil war, dass die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen nach § 226 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung vorlagen. Die Gegenforderung der Finanzverwaltung bestand in der Lohnsteuer für Dezember 2009 bis April 2010 und war fällig. Die Hauptforderung der Klägerin bzw. der Steuerpflichtigen lag in der Erstattung der geleisteten Grunderwerbsteuer und war erfüllbar.

In der Vorinstanz hatte das FG Sachsen am 17.5.2017 – 2 K 408/16 bereits zutreffend entschieden, dass für die Anwendung des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO entscheidend sei, wann der materiell-rechtliche Berichtigungstatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei. Weiterhin führte das FG Sachsen aus, dass die für die Fälle des § 17 Abs. 2 UStG beschriebene geänderte BFH-Rechtsprechung nicht auf diese beschränkt sei, sondern allgemein auf andere Erstattungsansprüche anzuwenden sei.¹⁵

Nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn die Vertragsbedingungen nicht erfüllt werden und der Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht wird. Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bleiben die Ansprüche sowohl der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen auf Leistung und Gegenleistung bestehen und erlöschen nicht.¹⁶ Auch die Ablehnung der Erfül-

lung durch einen Insolvenzverwalter nach § 103 Abs. 2 InsO ändert nichts an dem Bestehen der Ansprüche. Es bleibt daher zu klären, wann die Rückgängigmachung abgeschlossen und somit ein Erstattungsanspruch der Grunderwerbsteuer nach § 16 GrEStG entstanden ist. Je nach dem maßgeblichen Zeitpunkt ist dann die Frage zu beurteilen, ob eine Aufrechnung des Erstattungsanspruchs nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch die Finanzverwaltung zulässig ist oder nicht. Im Ergebnis folgte das FG Sachsen der Argumentation der Klägerin, wonach erst mit Ausübung des Wahlrechts des Insolvenzverwalters nach § 103 InsO – also nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens – die Grunderwerbsteuerforderung entsteht, sodass eine Aufrechnung nicht mehr möglich wäre.

In ihrer Revision vertrat die Finanzverwaltung allerdings die Ansicht, dass die Aufrechnung gegen die Erstattung der Grunderwerbsteuer möglich sei, wenn der Verkäufer nach Insolvenzeröffnung im Jahr 2012 das ihm vorbehaltenene Recht zum Rücktritt von einem vor Insolvenzeröffnung geschlossenen Kaufvertrag ausübe. Daran ändere auch nichts die geänderte Rechtsprechung zu § 17 Abs. 2 und § 14c UStG, da die Grunderwerbsteuer eine aperiodische Verkehrsteuer sei und der von der Steuerpflichtigen gestellte Antrag auf Erstattung der Grunderwerbsteuer für die insolvenzrechtliche Entstehung nicht entscheidend sei.¹⁷

Im Rahmen der Revision der Finanzverwaltung gegen das Urteil des FG Sachsen hat der VII. Senat des BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Aufrechnung eines Grunderwerbsteuer-Erstattungsanspruchs mit dem Besprechungsurteil aufgegeben und die im Zusammenhang mit § 17 Abs. 2 UStG neu ergangene Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall übertragen, sodass er im Ergebnis die Revision als unbegründet zurückwies.

In seinem Urteil vom 17.4.2007 – VII R 27/06 hatte der BFH noch entschieden, dass Ansprüche aus § 16 GrEStG „aufschiebend bedingt begründete Forderungen“ seien, gegen die die Finanzverwaltung im Insolvenzverfahren aufrechnen könne, auch wenn das die Erstattung auslösende Ereignis erst nach Verfahrensöffnung einträte. Nun sah der BFH das Rückgängigmachen des Bauträgervertrags i. S. d. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG in dem Zeitpunkt als vollendet an, in dem der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung über das Grundstück zurückerlangt hat und der Erwerber nicht mehr die Möglichkeit hat, über das Grundstück zu verfügen. Dies geschah laut Sachverhalt erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Somit entstand der materiell-rechtliche Anspruch auf Erstattung erst nach Verfahrenseröffnung. Folglich ist eine Aufrechnung des Anspruchs nach § 16 GrEStG seitens der Finanzverwaltung mit Insolvenzforderungen nunmehr ausgeschlossen. Die Finanzverwaltung hat die zu erstattende Grunderwerbsteuer vielmehr in die Insolvenzmasse zu leisten.

Ferner stellte der BFH fest, dass es sich bei dem Anspruch nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG auf Aufhebung eines bereits ergangenen Grunderwerbsteuerbescheids *nicht* um einen Erstattungsanspruch i. S. d. § 37 Abs. 2 AO handelt, sondern vielmehr um einen weiteren, eigenen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i. S. d. § 37 Abs. 1 AO, welcher selbstständig neben den Steueranspruch tritt, da es nicht zum

12 BFH, 25.7.2012 – VII R 29/11, StB 2012, 420 Ls, NZI 2012, 1.022, Rn. 16; *Onusseit/Kunz*, Steuern in der Insolvenz, 2001, Rn. 632; Hagen, StW 2009, 117 ff.

13 Vgl. BFH, 19.7.2007 – IX ZR 81/06, NZI 2008, 18.

14 BFH, 25.7.2012 – VII R 29/11, StB 2012, 420 Ls, NZI 2012, 1.022.

15 Beck-online, Mustereinsprüche, ME 0062: Aufrechnung im Insolvenzverfahren?

16 BGH, 7.2.2013 – IX ZR 218/11, BGHZ 196, 160 Rn. 8f.

17 BFH, 15.1.2019 – VII R 23/17, BB 2019, 866, DStRE 2019, 577, Rn. 5.

Erlöschen des bereits ursprünglich wirksam entstandenen Steueranspruchs kommt. Somit handelt es sich bei dem Anspruch nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG um einen eigenständigen Berichtigungsanspruch – ebenso wie die Ansprüche nach §§ 14c Abs. 2 und 17 Abs. 2 UStG. Die Revision der Finanzverwaltung war daher im Ergebnis als nicht begründet zurückzuweisen.

III. Fazit

Das Urteil reiht sich in die bereits gefestigte Rechtsprechung¹⁸ zur Umsatzsteuer ein und ist aus Sicht der Insolvenzgläubiger zu begrüßen, da es eine Schmälerung der Insolvenzmasse verhindert und die Gläubigergleichbehandlung fördert.¹⁹ Es scheint nur sachgerecht, diese Grundsätze auch auf das Grunderwerbsteuergesetz zu übertragen.

Natürlich stellt die Aufrechnung im Wirtschaftsleben ein wichtiges und praktikables Mittel dar, um gegenseitige Forderungen einfach zum Erlöschen zu bringen. Besonderheiten ergeben sich aber insbesondere dann, wenn einer der Beteiligten insolvent ist.

Dann ist zwingend zu prüfen, ob die Aufrechnungslage bereits vor oder erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten ist. Denn davon kann abhängen, ob Insolvenzgläubiger lediglich mit der Insolvenzquote aus der Insolvenzmasse bedient werden oder ob Gläubiger durch Aufrechnung ggf. vollständig befriedigt werden. Nichts anderes gilt auch für die Fälle, in denen die Finanzverwaltung aufrechnen möchte. Allerdings ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt eine Aufrechnungslage eingetreten ist, immer im Einzelfall zu prüfen, und der Wandel in der Rechtsprechung zeigt, dass es in diesem Bereich immer auch Auslegungsmöglichkeiten gibt.

Aus diesem Grund ist die Aufrechnung in der Insolvenz ein extrem komplexer Bereich und durch zahlreiche Einzelfallentscheidungen geprägt. Deshalb sollte gründlich geprüft werden, ob alle Aufrechnungsvoraussetzungen tatsächlich erfüllt sind. Dabei ist auch zu beachten, dass eine von der Finanzverwaltung unter Verstoß gegen § 96 InsO

erklärte Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen nicht unmittelbar mit dem Einspruch oder einer Klage angegriffen werden kann, da die Aufrechnungserklärung keinen Verwaltungsakt i.S.d. § 118 S. 1 AO darstellt. Betroffene Steuerpflichtige müssten – und sollten ohnehin immer bei Aufrechnungserklärungen seitens der Finanzverwaltung – daher zunächst einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 S. 1 AO beantragen und gegen diesen dann Rechtsbehelfe – im Wege eines Einspruchs – einlegen, sofern ein Verstoß gegen § 96 InsO vorliegt.²⁰ Da es immer wieder zu Fällen kommen wird, in denen unterschiedliche Auffassungen zum genauen Zeitpunkt von Aufrechnungsvoraussetzungen aufeinandertreffen, ist trotz der nunmehr weiter gefestigten Rechtsprechung des BFH davon auszugehen, dass auch in Zukunft noch zahlreiche Gerichtsentscheidungen zu diesem Themenkomplex zu erwarten sind.

Michael Krumwiede ist Partner von THEOPARK Rechtsanwälte & Steuerberater und als Steuerberater schwerpunktmäßig in den Bereichen Steuerrecht und Steuergestaltung, M&A sowie Unternehmens- und Vermögensnachfolge tätig.



Manuela Gräbner ist Associate von THEOPARK Rechtsanwälte & Steuerberater und ist schwerpunktmäßig in den Bereichen Unternehmenssteuerrecht und Steuergestaltung tätig. Sie berät zu nationalen und grenzüberschreitenden Steuerfragen, insbesondere zu internationalen Steuerplanungen, M&A-Transaktionen.



18 BFH, 25.7.2012 – VII R 29/11, StB 2012, 420 Ls, DStR 2012, 2278; BFH, 8.11.2016 – VII R 34/15, BB 2017, 744, ZfR 2017, 584; BFH, 25.4.2018 – VII R 18/16, NZI 2018, 902.

19 P. Geißler, DStRK 2019, 132.

20 Sinz, in: Uhlenbruck, InsO, 15. Aufl. 2019, § 96, Rn. 3.

Dr. Axel von Bredow, MBR, StB, und Sebastian Gibis, M.Sc.

Anzeigepflichten für Steuergestaltungen – Ein Überblick, aber wer hat den Durchblick? (Teil II)*

Spätestens mit der BEPS-Initiative der OECD ist die Debatte um Steuervermeidungstaktiken und Gewinnverlagerungen in Niedrig-Steuer-Länder in die Öffentlichkeit gerückt. Die Steuergestaltungen von Google und Co. sowie Cum/Ex- oder Goldfinger-Geschäfte werden nicht mehr im kleinen Expertenkreis, sondern in der breiten Öffentlichkeit diskutiert. Dem entstandenen politischen Druck wurde auf EU-Ebene und national nachgegeben – in einem Ausmaß, das ebenso verwunderlich wie überschießend ist. Am 25.5.2018 haben die EU-Mitgliedstaaten eine Richtlinie zur Anzeigepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen verabschiedet. Die Richtlinie ist bis zum 31.12.2019 in nationales

Recht umzusetzen. Ziel ist es, Steuervermeidungstaktiken frühzeitig zu identifizieren, um einerseits bestehende Regelungslücken durch gesetzgeberische Maßnahmen zu schließen und andererseits in den Veranlagungsprozess betroffener Steuerpflichtiger eingreifen zu können. Ferner erhoffen sich die Finanzverwaltungen eine abschreckende Wirkung: Da der Steuerpflichtige in der Anzeige namentlich zu nennen ist, soll dieser davon abgehalten werden, entsprechende Maßnahmen überhaupt erst zu ergreifen. Insbesondere das letzte Motiv ist erheblicher

* Der Beitrag basiert auf dem Vortrag von Dr. Axel von Bredow auf der Münchner Steuerfachtagung am 28.3.2019.