



MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Unterabteilungsleiter IV A

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-4602
FAX +49 (0) 30 18 682-884602
E-MAIL IVA3@bmf.bund.de
DATUM 3. Mai 2017

BETREFF **Einkommensteuerliche Pflichten des Zwangsverwalters;
Anwendungsfragen zum BFH-Urteil vom 10.2.2015 - IX R 23/14 -**

BEZUG TOP 21 der Sitzung AO I/2017

GZ **IV A 3 - S 0550/15/10028**

DOK **2017/0384389**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

- 1 Durch den Beschluss über die Anordnung der Zwangsverwaltung wird dem Schuldner die Befugnis zur Verwaltung und Benutzung des Grundstücks entzogen (§ 148 Abs. 2 des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung - ZVG). Der Beschluss gilt zugunsten des Gläubigers als Beschlagnahme des Grundstücks (§ 146 Abs. 1, § 20 Abs. 1 ZVG). Das Recht, das Grundstück zu verwalten und zu benutzen, geht auf den Zwangsverwalter über. Er ist gem. § 152 ZVG verpflichtet, das Grundstück in seinem wirtschaftlichen Bestand zu erhalten und ordnungsgemäß zu benutzen. Die Anordnung der Zwangsverwaltung lässt das Eigentum des Schuldners an dem Grundstück unberührt; ihm verbleibt auch die dingliche Verfügungsbefugnis über das Grundstück. Die Beschlagnahme führt aber dazu, dass das unter Zwangsverwaltung stehende Grundstück von dem übrigen Vermögen des Schuldners getrennt wird und ein Sondervermögen bildet, welches den die Zwangsverwaltung betreibenden Vollstreckungsgläubigern zur Sicherung ihres Befriedigungsrechtes zur Verfügung steht.
- 2 In dem Urteil vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX hat sich der BFH zu den steuerlichen Pflichten des Zwangsverwalters - insbesondere der Einkommensteuerentrichtungspflicht - im Zusammenhang mit Einkünften aus einem vermieteten/verpachteten und der Zwangsverwaltung unterliegenden Grundstück geäußert.

- 3 Die nachfolgenden Grundsätze sind daher anzuwenden, wenn das zwangsverwaltete Grundstück vermietet oder verpachtet wird und dem Schuldner aus dieser Tätigkeit Einkünfte zuzurechnen sind.
- 4 Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieses Urteils Folgendes:

I. Stellung des Zwangsverwalters

- 5 Der Zwangsverwalter ist Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO. Als solcher hat er nach § 34 Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten des Grundstückseigentümers als eigene zu erfüllen, soweit die Aufgaben und Befugnisse seiner Verwaltung reichen. In Betracht kommen insbesondere Erklärungspflichten (Rn. 6 ff.), Steuerentrichtungspflichten (Rn. 19 ff.) und Mitwirkungspflichten (Rn. 25 und 26).

II. Steuererklärungspflichten des Zwangsverwalters

II.1 Allgemeines

- 6 Als Vermögensverwalter ist der Zwangsverwalter verpflichtet, an der Erstellung der Einkommensteuererklärung des Schuldners mitzuwirken, soweit Besteuerungsgrundlagen zu erklären sind, die in einem Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück stehen. Insbesondere hat er Angaben zu machen über
- Einnahmen aus dem vermieteten/verpachteten Grundstück,
 - etwaige Kapitalerträge aus der Verwaltung des Grundstücks,
 - Kosten der Verwaltung und Ausgaben für das vermietete/verpachtete Grundstück.
- 7 Der Zwangsverwalter kommt diesen Pflichten insbesondere nach, wenn er die für die Einkommensteuererklärung notwendigen Angaben über die vermietende und verpachtende Tätigkeit in den dafür vorgesehenen Anlagen zur Einkommensteuererklärung (z. B. Anlage V, ggf. Anlage KAP) erklärt und die Vollständigkeit und Richtigkeit seiner Angaben mit seiner Unterschrift bestätigt.

Insoweit besteht keine Verpflichtung zur Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung.

- 8 Erstreckt sich die Zwangsverwaltung nur auf den Miteigentumsanteil eines Miteigentümers an einem Grundstück (z. B. Bruchteil an einem vermieteten Grundstück, das im Miteigentum von drei Personen zu je 1/3 steht), hat der Zwangsverwalter - neben den anderen Miteigentümern - an der Erstellung der Feststellungserklärung mitzuwirken (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO, § 34 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 AO). Hierbei sind die Rn. 6 und 7 entsprechend anzuwenden.

- 9 Bei Bruchteilsgemeinschaften von Ehegatten/Lebenspartnern wird grundsätzlich auf die Abgabe einer Feststellungserklärung durch den Zwangsverwalter verzichtet (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO).
- 10 Die Pflichten des Zwangsverwalters gem. Rn. 6 und 7 zur Mitwirkung bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung des Miteigentümers, dessen Anteil zwangsverwaltet wird, bleiben für den Fall unberührt, dass ein Feststellungsverfahren nicht durchgeführt wird.
- 11 Steht das zwangsverwaltete Grundstück im Gesamthandseigentum (z. B. einer Personengesellschaft, Erbengemeinschaft oder von Ehegatten/Lebenspartnern in Gütergemeinschaft), ist der Zwangsverwalter nicht zur Abgabe der Feststellungserklärung verpflichtet, da in diesen Fällen nicht die Gesamthandsgemeinschaft, sondern die einzelnen Beteiligten für die gesonderte und einheitliche Feststellung erklärungs-pflichtig sind. Denn in diesem Fall kann der Zwangsverwalter nicht weitergehende Pflichten haben als die Gesamthandsgemeinschaft selbst, in deren Gesamthandseigentum das vermietete Grundstück steht (vgl. Rn. 22).
- 12 Gehört das im Alleineigentum stehende zwangsverwaltete Grundstück zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers, ist der Zwangsverwalter - neben den Mitunternehmern - zur Abgabe der Feststellungserklärung verpflichtet (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO, § 34 Abs. 3 i. V. m. Verbindung mit Abs. 1 AO). Hierbei hat der Zwangsverwalter nur Angaben über Besteuerungsgrundlagen im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück zu machen. Die Rn. 6 und 7 gelten entsprechend.
- 13 Soweit die Einkünfte aus dem zwangsverwalteten Grundstück Gegenstand einer gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe b AO sind, hat der Zwangsverwalter an der Erstellung der Feststellungserklärung - neben dem Schuldner - mitzuwirken. Die Rn. 6 und 7 gelten entsprechend.
- 14 Im Fall der Insolvenz des Schuldners trifft die Abgabepflicht/Erklärungspflicht den Insolvenzverwalter, soweit nicht eine Freigabe gem. § 35 Abs. 2 InsO erfolgt ist. Hinsichtlich der nach § 35 Abs. 2 InsO freigegebenen Tätigkeit trifft den Schuldner die Abgabepflicht/Erklärungspflicht. Soweit die Steuerpflicht aus einer mit der Insolvenz zeitgleichen Verwaltung eines der Zwangsverwaltung unterfallenden Vermögens herrührt, trifft insoweit den Zwangsverwalter die Abgabepflicht/Erklärungspflicht.

II.2 Für Zeiträume vor der Bestellung des Zwangsverwalters

- 15 Der Zwangsverwalter hat - anders als ein Insolvenzverwalter (vgl. hierzu BFH-Entscheidungen vom 10.10.1951, IV 144/51 U, BStBl 1951 III S. 212, und vom 19.11.2007, VII B 104/07, BFH/NV 2008 S. 334) - die steuerlichen Pflichten ausschließlich für die Zeiträume ab seiner Bestellung, nicht hingegen für zurückliegende Veranlagungszeiträume zu erfüllen.

II.3 Nach Beendigung der Zwangsverwaltung

- 16 Die Beendigung der Zwangsverwaltung erfolgt mit dem gerichtlichen Aufhebungsbeschluss. Dies gilt auch für den Fall der Erteilung des Zuschlags in der Zwangsversteigerung (§ 12 Abs. 1 der Zwangsverwalterverordnung - ZwVwV).
- 17 Die Steuererklärungspflicht des Zwangsverwalters endet daher grundsätzlich mit der Beendigung der Zwangsverwaltung. Soweit Steuererklärungen vor Aufhebung des Zwangsverwaltungsverfahrens vom Zwangsverwalter abzugeben waren, besteht diese Verpflichtung über diesen Zeitpunkt hinaus in dem Umfang fort, in dem der frühere Zwangsverwalter ihr noch tatsächlich nachkommen kann (§§ 34, 36 AO). Hiervon ist regelmäßig auszugehen, da der Zwangsverwalter zum Abschluss des Zwangsverwaltungsverfahrens eine Schlussabrechnung erstellen muss (§ 154 ZVG).
- 18 Auf Antrag des Gläubigers, der die Zwangsverwaltung betreibt, kann das Gericht den Zwangsverwalter ermächtigen, seine Tätigkeit in Teilbereichen fortzusetzen, soweit dies für den ordnungsgemäßen Abschluss der Zwangsverwaltung erforderlich ist (§ 12 Abs. 2 ZwVwV). Insoweit bestehen seine steuerlichen Pflichten aus seiner Stellung als Vermögensverwalter hinsichtlich dieser Teilbereiche fort.

III. Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters

III.1 Inhalt und Umfang der Entrichtungspflicht

- 19 Nach dem BFH-Urteil vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX hat der Zwangsverwalter als Vermögensverwalter i. S. v. § 34 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 AO die Einkommensteuer des Grundstückseigentümers zu entrichten, soweit sie aus steuerpflichtigen Einkünften, die aus dem im Zwangsverwaltungsverfahren beschlagnahmten Grundstück erzielt werden, herrührt.
- 20 Die Steuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters besteht auch dann, wenn über das Vermögen des Grundstückseigentümers das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Dies gilt gem. § 80 Abs. 2 Satz 2 InsO sowohl bei einer dem Insolvenzverfahren zeitlich vorangehenden Zwangsverwaltung als auch bei einer gem. § 49 InsO zeitlich nachfolgenden Zwangsverwaltung.
- 21 Eine Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters für die Einkommensteuer besteht nur in den Fällen, in denen die Eigentümer des zwangsverwalteten Grundstücks selbst einkommensteuerpflichtig sind. Das ist der Fall bei

- Alleineigentum,
- Bruchteilseigentum (z. B. Zwangsverwaltung über den Miteigentumsanteil eines Ehegatten/Lebenspartners oder eines Dritten).

- 22 Keine Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters für die Einkommensteuer besteht, wenn das der Zwangsverwaltung unterliegende Grundstück im Gesamthandseigentum z. B. einer Personengesellschaft, Erbengemeinschaft oder von Ehegatten/Lebenspartnern in Gütergemeinschaft steht. Denn in diesem Fall kann der Zwangsverwalter nicht weitergehende Pflichten haben als die Mitglieder der Gesamthandsgemeinschaft selbst, in deren Gesamthandseigentum das vermietete Grundstück steht. Da die Gesamthandsgemeinschaft die Einkommensteuer ihrer Mitglieder nicht zu entrichten hat, gilt dies auch für den Zwangsverwalter (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2014, X R 12/12, BStBl 2016 II S. 852).

Deshalb ist in diesen Fällen - trotz der angeordneten Zwangsverwaltung - grundsätzlich der jeweilige Gesellschafter oder Gemeinschaftler zur Entrichtung der durch die Vermietungseinkünfte verursachten Einkommensteuer verpflichtet.

III.2 Verhältnis zwischen Zwangsverwalter und Grundstückseigentümer

- 23 Auch im Fall der Zwangsverwaltung bleibt der Grundstückseigentümer Schuldner der auf die Einkünfte aus zwangsverwaltetem Grundbesitz entfallenden Einkommensteuer (BFH-Urteil vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX, Rn. 15). Zur Entrichtung dieser Steuer ist aber während der Dauer der Zwangsverwaltung allein der Zwangsverwalter verpflichtet.

III.3 Entrichtungspflicht nach Aufhebung der Zwangsverwaltung

- 24 Nach Beendigung der Zwangsverwaltung geht die Entrichtungspflicht der Einkommensteuer grundsätzlich wieder auf den Grundstückseigentümer über. Eine Bekanntgabe eines Bescheides an den Zwangsverwalter ist nicht mehr möglich. Auf die Rn. 40 bis 44 wird hingewiesen.

Der Zwangsverwalter bleibt jedoch nach § 12 Abs. 3 ZwVwV i. V. m. §§ 34, 36 AO weiterhin Entrichtungspflichtiger für die Steuerforderungen, die während des Zwangsverwaltungsverfahrens für die Besteuerungszeiträume des Zwangsverwaltungsverfahrens gegen ihn festgesetzt und bekannt gegeben worden sind. Er hat dafür Sorge zu tragen, dass auch nach Beendigung des Zwangsverwaltungsverfahrens bis zum Eintritt der Fälligkeit dieser Steuerforderungen Rücklagen gebildet und diese Steuerforderungen aus dem von ihm verwalteten Vermögen entrichtet werden.

Ermächtigt das Gericht auf Antrag des Gläubigers, der die Zwangsverwaltung betreibt, den Zwangsverwalter gem. § 12 Abs. 2 ZwVwV, die steuerlichen Angelegenheiten auch nach der

Aufhebung der Zwangsverwaltung zu erledigen, so bestehen sämtliche steuerlichen Pflichten weiterhin fort (siehe Rn. 18).

IV. Mitwirkungspflichten des Zwangsverwalters

IV.1 Steuerliche Mitwirkungspflichten

- 25 Der Zwangsverwalter hat die steuerlichen Mitwirkungspflichten (z. B. Auskunftspflichten) neben dem Grundstückseigentümer als eigene Pflichten zu erfüllen, soweit seine Verwaltungsbefugnis reicht.

IV.2 Zivilrechtliche Mitteilungspflichten

- 26 Zivilrechtliche Mitteilungspflichten bleiben unberührt. So hat der Zwangsverwalter das zuständige Finanzamt als betroffenen Dritten unverzüglich über die Zwangsverwaltung zu informieren (§ 4 ZwVwV).

V. Örtliche Zuständigkeit

- 27 Die Zwangsverwaltung führt zu keinen Änderungen der örtlichen Zuständigkeit. Im Regelfall ist für die Einkommensbesteuerung der aus der Zwangsverwaltung resultierenden Einkünfte das Wohnsitzfinanzamt des Grundstückseigentümers zuständig (§ 19 AO). Im Insolvenzfall ist § 26 Satz 3 AO zu beachten.

VI. Ermittlung der Einkünfte für den Zeitraum der Zwangsverwaltung

- 28 Die steuerlichen Einkünfte des Schuldners sind für jedes der Zwangsverwaltung unterliegende Grundstück vom Zwangsverwalter separat entsprechend Rn. 6 und 7 zu ermitteln und zu erklären.
- 29 Aufwendungen, die der Zwangsverwalter im Rahmen der Zwangsverwaltung für die typische Vermietungstätigkeit trägt und die nicht (z. B. durch einen Gläubiger) erstattet werden, sind nach den allgemein geltenden Grundsätzen zur Einkünfteermittlung als Ausgaben zu berücksichtigen. Typische Beispiele für solche Aufwendungen sind z. B. Versicherungsbeiträge, Grundsteuer, Erhaltungsaufwendungen. Falls die Kosten bei der ursprünglichen Fälligkeit durch den Gläubiger (z. B. Kosten für die Reparatur des Daches) getragen wurden, sind diese bei der Einkünfteermittlung grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Rückzahlung an den Gläubiger zu berücksichtigen.
- 30 Die Kosten des Zwangsverwaltungsverfahrens, die erstatteten Auslagen nach § 21 ZwVwV und die Vergütung des Zwangsverwalters sind vollumfänglich durch die Vermietung/Verpachtung des zwangsverwalteten Grundstücks veranlasst und damit in vollem Umfang abziehbar.

- 31 Die Antragsrechte für das der Zwangsverwaltung unterliegende Grundstück - insbesondere nach §§ 7h, 7i EStG, § 82b EStDV - kann nur der Zwangsverwalter ausüben.
- 32 Die aus der Vermietung/Verpachtung des zwangsverwalteten Grundstücks resultierende anteilige Einkommensteuer ist nach § 12 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht abziehbar.

VII. Veranlagungswahlrecht

- 33 Da sich die Zwangsverwaltung nur auf das Grundstück bezieht, ist das Veranlagungswahlrecht der Ehegatten und Lebenspartner nach § 26 EStG nicht von der Verwaltungsbefugnis des Zwangsverwalters umfasst, so dass dieses grundsätzlich bei den Schuldnern verbleibt. Im Fall der Insolvenz des Grundstückseigentümers ist das Veranlagungswahlrecht durch den Insolvenzverwalter auszuüben (BFH-Beschluss vom 22.3.2011, III B 114/09, BFH/NV 2011 S. 1142).

VIII. Verteilung der Einkommensteuer

- 34 Der Zwangsverwalter hat die Einkommensteuer nur insoweit zu entrichten, als sie auf die Zwangsverwaltung entfällt. Hierzu ist die Einkommensteuer zunächst unter Einbeziehung aller Einkünfte des Schuldners und ggf. eines Ehegatten/Lebenspartners einheitlich zu ermitteln. Im Anschluss daran erfolgt dann die Verteilung - in Anlehnung an den AEAO zu § 251, Nr. 9.1 bis 9.1.4 - grundsätzlich im Verhältnis der Einkünfte. Die Steuerzahlungspflicht der zusammen veranlagten Ehegatten/Lebenspartner bleibt von der Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters unberührt.

IX. Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids / Feststellungsbescheids

IX.1 Bekanntgabe während der Zwangsverwaltung

IX.1.1 Bekanntgabe von Einkommensteuerbescheiden

- 35 Auch in Fällen der Zwangsverwaltung bleibt der Grundstückseigentümer Schuldner der Einkommensteuer, die auf Einkünfte entfällt, die mit dem zwangsverwalteten Grundstück erzielt werden (BFH-Urteil vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX, Rn. 15). Der Grundstückseigentümer bleibt somit auch Inhaltsadressat (AEAO zu § 122, Nr. 1.1 und 1.3) eines Einkommensteuerbescheids. Der Zwangsverwalter ist aber als Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 AO Bekanntgabeadressat (AEAO zu § 122, Nr. 1.1 und 1.4) des Einkommensteuerbescheids hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen, die im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück stehen. Außerdem ist der Zwangsverwalter insoweit zur Entrichtung der anteiligen Einkommensteuer verpflichtet. Die Geltendmachung der durch den Zwangsverwalter zu entrichtenden Einkommensteuer erfolgt im Rahmen einer (Teil-)Steuerfestsetzung (vgl. BFH-Urteil vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX, Rn. 35).

- 36 Die jeweiligen (Teil-)Einkommensteuerbescheide sind dem Schuldner (Grundstückseigentümer) bzw. dem Zwangsverwalter bekannt zu geben.

Beispiel:

Bekanntgabe an den Schuldner

Anschriftenfeld (Empfänger)

Herrn
Max Mustermann
Musterstraße 20
80799 Musterstadt

Erläuterungen:

Hinsichtlich der Einkommensteuer, die auf Besteuerungsgrundlagen entfällt, die im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück Musterstraße 20, 80799 Musterstadt stehen, wird ein (Teil-)Einkommensteuerbescheid dem Zwangsverwalter, Herrn Rechtsanwalt Helmut Müller, Mustergasse 40, 80798 Musterdorf, bekannt gegeben. Dieser wird zur Zahlung der anteiligen Einkommensteuer aufgefordert.

Bekanntgabe an den Zwangsverwalter

Anschriftenfeld (Empfänger)

Herrn Rechtsanwalt
Helmut Müller
Mustergasse 40
80798 Musterdorf

Bescheidkopf

Als Zwangsverwalter des Grundstücks Musterstraße 20, 80799 Musterstadt (Grundstückseigentümer Max Mustermann).

Erläuterungen:

Hinsichtlich der Einkommensteuer, die nicht auf Besteuerungsgrundlagen entfällt, die im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück Musterstraße 20, 80799 Musterstadt stehen, wird ein (Teil-)Einkommensteuerbescheid dem Grundstücks-

eigentümer Max Mustermann, Musterstraße 20, 80799 Musterstadt, bekannt gegeben. Dieser wird zur Zahlung der anteiligen Einkommensteuer aufgefordert.

Die (Teil-)Einkommensteuerbescheide beinhalten unterschiedliche Leistungsgebote.

Schuldner: festgesetzte (Teil-)Einkommensteuer ohne auf das zwangsverwaltete Grundstück entfallende Einkommensteuer unter Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und vom Schuldner geleisteten Vorauszahlungen.

Zwangsverwalter: auf das zwangsverwaltete Grundstück entfallende anteilige (Teil-)Einkommensteuer unter Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und vom Zwangsverwalter geleisteten Vorauszahlungen.

Aus dem (Teil-)Einkommensteuerbescheid an den Zwangsverwalter muss die Verteilung der Einkommensteuer hervorgehen. Dem Zwangsverwalter sind zur Begründung der Verteilung jedoch nicht die gesamten Einkünfte des Schuldners, sondern nur die auf der Zwangsverwaltung beruhenden sowie die für die Überprüfung der Verteilung notwendigen Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen.

Mitzuteilen sind:

- Summe der Einkünfte,
- Einkünfte aus dem zwangsverwalteten Grundstück,
- prozentualer Anteil der Einkünfte aus dem zwangsverwalteten Grundstück an der Summe der Einkünfte,
- zu versteuerndes Einkommen,
- gesamte Steuer,
- anteilige Steuer, die auf die Einkünfte aus dem zwangsverwalteten Grundstück entfällt.

Dies kann direkt im Rahmen des (Teil-)Einkommensteuerbescheids erfolgen oder durch Beifügung einer geschwärzten Kopie des „einheitlichen Einkommensteuerbescheids“ des Schuldners, aus der nur die genannten Besteuerungsgrundlagen ersichtlich sind.

IX.1.2 Bekanntgabe von Bescheiden über die gesonderte Feststellung der Einkünfte

- 37 Bei der gesonderten Feststellung ist die Zuordnung der Einkünfte zu den verschiedenen Vermögensbereichen bereits nachrichtlich im Rahmen des Feststellungsverfahrens mitzuteilen.

Beispiel 1:

Inhalt des Gewinnfeststellungsbescheids bei einem nicht insolventen Schuldner:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 50.000 EUR

(nachrichtlich: Darin enthaltene Einkünfte aus dem der Zwangsverwaltung unterliegenden Grundstück A-Straße 10.000 EUR).

Der Gewinnfeststellungsbescheid ist sowohl dem Schuldner (als Inhaltsadressat des Feststellungsbescheids und als Bekanntgabeadressat, soweit der Bescheid Einkünfte erfasst, die nicht aus dem zwangsverwalteten Grundstück erzielt wurden) als auch dem Zwangsverwalter (als Bekanntgabeadressat) bekannt zu geben.

Dem Zwangsverwalter sind in seiner Ausfertigung des Gewinnfeststellungsbescheids nur die auf der Zwangsverwaltung beruhenden Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen sind unkenntlich zu machen.

Beispiel 2:

Inhalt des Gewinnfeststellungsbescheids bei einem insolventen Schuldner:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 50.000 EUR

(nachrichtlich:

Davon Einkünfte, die der Insolvenzmasse zuzuordnen sind
(§ 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO) 40.000 EUR.

Davon Einkünfte aus dem der
Zwangsverwaltung unterliegenden
Grundstück A-Straße 10.000 EUR).

Der Bescheid ist dem Zwangsverwalter sowie dem Insolvenzverwalter jeweils in deren Eigenschaft als Bekanntgabeadressaten bekannt zu geben.

Dem Zwangsverwalter sind in seiner Ausfertigung des Gewinnfeststellungsbescheids nur die auf der Zwangsverwaltung beruhenden Besteuerungsgrundlagen mitzuteilen. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen sind unkenntlich zu machen.

IX.1.3 Bekanntgabe von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften einer Bruchteilsgemeinschaft

- 38 Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften einer Bruchteilsgemeinschaft ist die für den von der Zwangsverwaltung betroffenen Miteigentümer bestimmte Ausfertigung des Feststellungsbescheids auch dem Zwangsverwalter bekannt zu geben.

In der Ausfertigung für den Zwangsverwalter sind hierbei die Besteuerungsgrundlagen, die sich nicht auf die Zwangsverwaltung beziehen (insbesondere die Angaben zu den übrigen Miteigentümern), unkenntlich zu machen.

IX.1.4 Bekanntgabe von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften einer Gesamthandsgemeinschaft

- 39 Befindet sich das zwangsverwaltete Grundstück im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft, darf der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht dem Zwangsverwalter bekannt gegeben werden.

IX.2 Bekanntgabe nach Aufhebung der Zwangsverwaltung

- 40 Eine Bekanntgabe des Bescheids an den Zwangsverwalter ist ausgeschlossen, wenn die Zwangsverwaltung im Bekanntgabezeitpunkt durch gerichtlichen Beschluss aufgehoben war (zur Beendigung der Prozessführungsbefugnis bei Aufhebung der Zwangsverwaltung: BGH-Urteil vom 25.5.2005, VIII ZR 301/03, MDR 2005 S. 1306). § 36 AO findet auf die Bekanntgabe von Steuerbescheiden keine Anwendung. In diesem Fall kann der Einkommensteueranspruch nur noch gegenüber dem Schuldner festgesetzt werden. Etwas anderes gilt, wenn auf Antrag des Gläubigers, der die Zwangsverwaltung betreibt, das Gericht den Zwangsverwalter gem. § 12 Abs. 2 ZwVwV ermächtigt hat, die steuerlichen Angelegenheiten auch nach der Aufhebung der Zwangsverwaltung zu erledigen (siehe Rn. 18). In diesem Fall ist der Steuerbescheid dem Zwangsverwalter bekannt zu geben (siehe Rn. 35 ff.).

IX.3 Bekanntgabe nach Aufhebung der Zwangsverwaltung im Insolvenzverfahren

- 41 Die zuvor dargestellten Grundsätze gelten auch dann, wenn über das Vermögen des Grundstückseigentümers das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Insbesondere wird der Insolvenzverwalter nach Aufhebung der Zwangsverwaltung nicht zum Bekanntgabeadressaten für die den zwangsverwalteten Grundbesitz betreffenden Einkommensteuernachzahlungsbescheide. Die auf das zwangsverwaltete Grundstück entfallende Einkommensteuernachzahlung ist in diesem Fall keine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 InsO, sondern eine Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen, die gegen den insolventen Grundstückseigentümer festzusetzen ist.

Beispiel:

Am 2.1.01 wurde für das Grundstück A-Straße die Zwangsverwaltung angeordnet. Über das Vermögen des alleinigen Grundstückseigentümers B wurde am 1.1.02 das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Aufhebung der Zwangsverwaltung - ohne Ermächtigung zur Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten nach § 12 Abs. 2 ZwVwV - erfolgte am

1.2.03. Das Finanzamt möchte am 1.6.04 die Einkommensteuerveranlagungen für 02 und 03 durchführen.

Lösung:

Da die Zwangsverwaltung im Bekanntgabzeitpunkt aufgehoben war, ist die Einkommensteuer 02 und 03, soweit sie mit Einkünften aus dem zwangsverwalteten Grundbesitz im Zusammenhang steht (d. h. mit den bis zum 31.1.03 erzielten Mieteinnahmen), wieder gegenüber dem Grundstückseigentümer festzusetzen. Der Festsetzung dieser Forderung als Masseverbindlichkeiten im Insolvenzverfahren gegenüber dem Insolvenzverwalter steht entgegen, dass dem Insolvenzverwalter während der bestehenden Zwangsverwaltung die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis für das Grundstück fehlte.

- 42 Betrifft die Steuerforderung aus dem zwangsverwalteten Grundstück Zeiträume vor Insolvenzeröffnung und ist eine Festsetzung gegenüber dem Zwangsverwalter während der Zwangsverwaltung noch nicht erfolgt, ist nach Aufhebung der Zwangsverwaltung diese Forderung als Insolvenzforderung zur Tabelle anzumelden.
- 43 Bekanntgabeadressat von Einkommensteuerbescheiden nach Aufhebung der Zwangsverwaltung, die zu einem Erstattungsanspruch hinsichtlich der Einkünfte aus dem zwangsverwalteten Grundstück führen, ist der Insolvenzverwalter.
- 44 Soweit aus dem Grundstück nach Aufhebung der Zwangsverwaltung weiterhin Mieterträge erzielt werden (im o. g. Beispiel also nach dem 1.2.03), unterliegen diese nach § 35 Abs. 1 InsO dem Insolvenzbeschlagnahme und führen zur Begründung von Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, die insoweit gegenüber dem Insolvenzverwalter mittels Steuerbescheid festzusetzen sind.

X. Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen

- 45 Sofern die Finanzämter von der Zwangsverwaltung erfahren, haben sie die Festsetzung von Vorauszahlungen zu prüfen. Liegen die Voraussetzungen des § 37 EStG vor, haben sie auf der Grundlage einer Schätzung der aus dem zwangsverwalteten Grundstück voraussichtlich erzielten Einkünfte Vorauszahlungen zur Einkommensteuer festzusetzen. Die Ausführungen zu den Rn. 34 bis 36 gelten entsprechend. Inhaltsadressat des Vorauszahlungsbescheids ist der Schuldner (Grundstückseigentümer), Bekanntgabeadressat ist der Zwangsverwalter.
- 46 Dieser Vorauszahlungsfestsetzung kommt im Hinblick auf die ggf. unterjährige Aufhebung der Zwangsverwaltung und damit auch auf den Verlust der Verwaltungs- und Nutzungsbefugnis des Zwangsverwalters im Einzelfall erhebliche Bedeutung zu. Im Übrigen wird so für den Zwangsverwalter hinreichend deutlich, in welchem Umfang er Zahlungen an das Finanzamt im Vorgriff auf den Jahressteuerbescheid zu leisten hat.

XI. Mehrere zwangsverwaltete Grundstücke

- 47 Werden mehrere Grundstücke des Schuldners zwangsverwaltet, ist für jedes Grundstück eine eigene Teilsteuerverfestsetzung entsprechend der Rn. 35 - 38 durchzuführen. Dies gilt auch dann, wenn derselbe Zwangsverwalter bestellt wurde, denn die Verwaltungs- und Nutzungsbefugnis bezieht sich immer nur gesondert auf ein Grundstück. Die gesonderte Festsetzung ist auch im Hinblick auf ein sich möglicherweise anschließendes Vollstreckungsverfahren von Bedeutung. Darüber hinaus muss für den Zwangsverwalter Rechtssicherheit geschaffen werden, damit dieser mit den am jeweiligen Zwangsverwaltungsverfahren beteiligten Gläubigern für jedes Grundstück exakt abrechnen kann (§ 155 ZVG; BFH-Urteil vom 18.10.2001, V R 44/00, BStBl 2002 II S. 171).

XII. Einspruchsbefugnis des Zwangsverwalters

- 48 Falls ein Einkommensteuerbescheid auch Besteuerungsgrundlagen erfasst, die im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück stehen, kann dieser Steuerbescheid sowohl vom Zwangsverwalter als auch vom Grundstückseigentümer angefochten werden. Als Bekanntgabeadressat des Einkommensteuerbescheids (siehe Rn. 36) handelt der Zwangsverwalter jedoch nicht als persönlich Betroffener, sondern als „besonders Beauftragter“ i. S. v. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO. Seine Einspruchsbefugnis ist materiell auf die Besteuerungsgrundlagen beschränkt, die im Zusammenhang mit dem zwangsverwalteten Grundstück stehen.
- 49 Gegen Verwaltungsakte, die an den Zwangsverwalter als Inhaltsadressaten gerichtet sind (z. B.: Androhung und ggf. Festsetzung eines Zwangsgeldes wegen Nichtabgabe der Steuererklärung, Leistungsgebot über die vom Zwangsverwalter zu entrichtende anteilige Einkommensteuer), ist nur der Zwangsverwalter als persönlich Betroffener einspruchsbefugt.

XIII. Verlustvor- und -rückträge

- 50 Weil der Zwangsverwalter lediglich eine Verwaltungsbefugnis für einen Teil des Vermögens, aber keine allgemeine Verfügungsbefugnis darüber hat, hat er kein Antragsrecht nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG (Verzicht bzw. Beschränkung des Verlustrücktrags).

XIV. Zuordnung von Erstattungen

- 51 Der Zwangsverwalter hat aus den Nutzungen des Grundstücks die Ausgaben der Verwaltung sowie die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme derjenigen vorweg zu bestreiten, welche durch die Anordnung des Verfahrens oder den Beitritt eines Gläubigers entstehen, § 155 Abs. 1 ZVG. Leistet er Einkommensteuervorauszahlungen aus den Nutzungen des Grundstücks, die die auf dieses Grundstück entfallende Einkommensteuer übersteigen, so steht der

insoweit entstehende Erstattungsanspruch dem Zwangsverwalter für den zwangsverwalteten Vermögensbereich zu.

- 52 Aufgrund der Einzelbeschlagnahme sind bei mehreren zwangsverwalteten Grundstücken getrennte Abrechnungen für jede Einkunftsquelle erforderlich; eine Aufrechnung/Verrechnung zwischen den Grundstücken und/oder anderen Vermögensmassen scheidet aus.
- 53 Nach Aufhebung der Zwangsverwaltung steht, wenn nicht § 12 Abs. 2 ZwVwV eingreift (siehe Rn. 18), der Erstattungsanspruch dem Schuldner bzw. - im Insolvenzverfahren - der Insolvenzmasse zu (Hinweis auf die Bestimmungen in Nr. 9.1.4 des AEAO zu § 251).

XV. Haftung des Zwangsverwalters

- 54 Da der Zwangsverwalter Person i. S. d. § 34 Abs. 3 AO ist, haftet er im Falle grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verletzung steuerlicher Pflichten nach § 69 AO für den eingetretenen Einkommensteuerschaden, soweit dieser mit der Zwangsverwaltung des Grundstücks im Zusammenhang steht.
- 55 Wenn der Zwangsverwalter zu einer der in § 191 Abs. 2 AO genannten Berufsgruppen gehört, ist vor Erlass eines Haftungsbescheides die zuständige Berufskammer anzuhören (vgl. zum Konkursverwalter: FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 18.1.1985, 6 K 116/82, EFG 1985 S. 426).
- 56 Eine Haftungsinanspruchnahme kommt jedoch nur für solche Sachverhalte in Betracht, die nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl II 2017 S. XXX auf der Internetseite des BFH (= 10.6.2015) verwirklicht worden sind. Denn zuvor gingen Rechtsprechung, Literatur und Verwaltung seit etwa 60 Jahren davon aus, dass der Zwangsverwalter nicht zur Entrichtung der Einkommensteuer verpflichtet ist. Infolgedessen fehlt es vor dem 10.6.2015 an dem für die Haftungsinanspruchnahme nach § 69 AO erforderlichen Verschulden.

XVI. Veräußerung des Grundstücks

- 57 Wird der zwangsverwaltete Grundbesitz übertragen (z. B. durch freihändigen Verkauf oder Zwangsversteigerung), ist die hierdurch ggf. begründete Einkommensteuer nicht durch den Zwangsverwalter, sondern alleine durch den Schuldner zu entrichten. Im Insolvenzfall stellt die durch eine Grundstücksveräußerung begründete Einkommensteuer - soweit keine Freigabe des Grundstücks vorliegt - eine Masseverbindlichkeit dar, da deren Begründung im Zusammenhang mit einem massezugehörigen Gegenstand steht (§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO; BFH-Urteil vom 16.5.2013, IV R 23/11, BStBl II S 759).

XVII. Gerichtlich angeordnete Verwaltung nach § 94 ZVG

- 58 Die vorstehenden Grundsätze gelten entsprechend für die gerichtlich angeordnete Verwaltung nach § 94 ZVG. Für die Rechte und Pflichten des Verwalters finden die Vorschriften über die Zwangsverwaltung entsprechende Anwendung.

XVIII. Kalte Zwangsverwaltung

- 59 Bei der sog. kalten Zwangsverwaltung handelt es sich nicht um eine Zwangsverwaltung i. S. d. ZVG. Vielmehr beruht diese auf einer besonderen Vereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter und den dinglich gesicherten Gläubigern, nach welcher die Verwaltung, insbesondere der Einzug der Mieten, durch den Insolvenzverwalter erfolgt. Da hier Handlungen des Insolvenzverwalters im Zusammenhang mit massezugehörigem Vermögen vorliegen, führt die kalte Zwangsverwaltung weiterhin zur Begründung von Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.

XIX. Zeitlicher Anwendungsbereich

- 60 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2016 II S. XXX sind erstmals auf Besteuerungstatbestände anzuwenden, in denen Zwangsverwaltungsverfahren nach dem 9.6.2015 aufgehoben werden.

Soweit Zwangsverwalter Teilungspläne ohne Berücksichtigung von Ertragsteuern bis zum 10.6.2015 vollzogen haben, kann die auf das zwangsverwaltete Grundstück entfallende Einkommensteuer, die auf bis zum 10.6.2015 erzielten Einkünften aus dem zwangsverwalteten Grundstück beruht, aus sachlichen Billigkeitsgründen auf Antrag gestundet werden. Die Stundungsraten sind unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Einnahmen aus dem zwangsverwalteten Grundstück zu bestimmen.

Ein Erlass von Einkommensteuer, die auf bis zum 10.6.2015 erzielten Einkünften aus dem zwangsverwalteten Grundstück beruht, ist auf Antrag nach Aufhebung des Zwangsverwaltungsverfahrens insoweit zu gewähren, wie diese Einkommensteuer aus den bis zur Aufhebung des Verfahrens erzielten Einnahmen nicht gezahlt werden konnte. Das tatsächliche Vorliegen dieser Erlassvoraussetzungen ist zu prüfen.

XX. Körperschaftsteuer

- 61 Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 10.2.2015, IX R 23/14, BStBl 2017 II S. XXX sowie die Regelungen dieses BMF-Schreibens sind im Bereich der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de> unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerverwaltung & Steuerrecht - Abgabenordnung - BMF-Schreiben / Allgemeines) zum Download bereit.

Im Auftrag
Dr. Misera

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.