

zulässig oder zumindest nicht rechtssicher. Sollte der BGH die beA-Nutzungspflicht wirklich auf die Tätigkeit anwaltlicher Insolvenzverwalter insgesamt erstrecken, gäbe es ein gesetzliches Verbot der Serverübertragung. Länder, die die Öffnungsklausel des § 5 Abs. 4 InsO nutzen, sind gut beraten, diese Ermächtigungsnorm auch für die Serverübertragung zuzulassen. I.Ü. ist es zu bedauern, dass Justizminister Buschmann einen bundeseinheitlichen Standard für die insolvenzrechtliche Forderungsanmeldung vergleichbar zum bundeseinheitlichen Mahnverfahren (§ 703c ZPO) ablehnt und damit die Flickschusterei lokaler Anforderungen einzelner Richter und Rechtspfleger gutheißt.<sup>45</sup>

## 7. Digitalisierung der Forderungsanmeldung bis 2024

Die Blockadehaltung von Justizminister *Buschmann* ist umso unverständlicher, als das EU-Recht ohnehin eine verbindliche digitale Anmeldemöglichkeit, unabhängig von der bisher optionalen Zulassung durch einzelne Verwalter, nach Art. 28 der Restrukturierungsrichtlinie<sup>46</sup> bereits bis zum 17.4.2024 verlangt,<sup>47</sup> jedenfalls für grenzüberschreitende Insolvenzverfahren. Eine Diskriminierung inländischer Gläubiger ist

recht zwar nicht ausgeschlossen, wäre aber rechtspolitisch ein Affront.

## V. Fazit

Weder eine Forderungsanmeldung in Papierform noch bei elektronischer Übermittlung bedarf der Unterschrift. Das gilt weiterhin auch nach Inkrafttreten von §§ 130a, 130d ZPO zum 1.1.2022.

Die Forderungsprüfung ist eine eigenständige Aufgabe des Insolvenzverwalters, nicht des Insolvenzgerichts, und wird von den Formvorschriften der §§ 130a, 130d ZPO i.V.m. § 4 InsO nicht erfasst. Auch Rechtsanwälte und Behörden dürfen andere Wege der elektronischen Anmeldung als über die besonderen Postfächer wählen, etwa über Gläubigerinformationssysteme.

<sup>45</sup> Vgl. online INDat-Report *www.INDat-Report*, <https://www.der-indat.de/indat-report/hintergrund/>, hier Beitrag 2.

<sup>46</sup> Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz RL EU 2019/1023 ABl. v. 26.6.2019, Nr. L 172, S. 18 ff.

<sup>47</sup> Vgl. auch *Jungmann* (Fn. 7), § 174 Rn. 32.

## Aktuelle Rechtsprechung des BFH zum Steuerrecht in der Insolvenz

von Dr. Dietmar Onusseit\*, Dresden, und Dr. Stefan Oppermann\*\*, München/Nürnberg/Berlin\*

*Der Beitrag schließt an den Aufsatz der Verfasser in ZInsO 2021, 2457 ff. an und soll einen Überblick über die seit etwa Mitte 2021 – Februar 2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH zum Insolvenzsteuerrecht geben und diese, soweit die Verfasser es im Rahmen dieses Formats für erforderlich halten, einer kurzen kritischen Würdigung unterziehen und mit einigen weiterführenden Hinweisen versehen. – Auf beim BFH anhängige Verfahren mit insolvenzrechtlichem Bezug wird unter Hinweis auf die jeweiligen Fragestellungen hingewiesen. Der Beitrag wird wegen der hier noch nicht behandelten erstinstanzlichen Entscheidungen zum Insolvenzsteuerrecht im Berichtszeitraum fortgesetzt.*

### I. Allgemeines

#### 1. Verzinsung und Säumniszuschläge

Mit zwei Beschl. v. 8.7.2021 hatte das BVerfG entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen nach §§ 233a, 238 AO in Höhe 0,5 % pro Monat derzeit (ab 2014) nicht verfassungsgemäß ist.<sup>1</sup> Ob dies auch für die (in Insolvenzsituationen häufig anfallenden) Säumniszuschläge nach § 240 AO gilt, denen in etwa zur Hälfte, also ebenfalls mit 0,5 % pro Monat, Zinsfunktion zuzurechnen ist, ist zwischen den Senaten des BFH derzeit umstritten.

Der V. und der VII. Senat sehen auch diese Säumniszuschläge als derzeit nicht mit der Verfassung in Einklang stehend an,<sup>2</sup> wohingegen der VI. Senat des BFH dem V. und dem VII. Senat jetzt in einer Serie von Beschl. v. 8.10.2022, entgegentritt.<sup>3</sup> Rechtssicherheit und Klarheit wird nur eine Entscheidung des BVerfG bringen können.

### 2. Einkommensteuer

#### a) Tätigkeitsvergütung des Verwalters keine außergewöhnliche Belastung

Aufwendungen sind i.S.v. § 33 EStG außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und

\* *Dr. Onusseit* war bis zum Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand Vorsitzender des Insolvenzrechtssenats des OLG Dresden und ist Of Counsel bei PFO Pöhlmann Früchtl Oppermann PartmbB München Nürnberg Berlin.

\*\* Rechtsanwalt *Dr. Oppermann* ist Partner dieser Gesellschaft und Insolvenzverwalter in der Curator AG.

<sup>1</sup> BVerfG, Beschl. v. 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14, ZInsO 2022, 526 (LS), NJW 2021, 3309, und 1 BvR 2422/17.

<sup>2</sup> BFH, Beschl. v. 23.5.2022 – V B 4/22 (AdV), DB 2022, 1812; Urt. v. 23.8.2022 – VII R 21/21, ZInsO 2023, 572; Beschl. v. 26.5.2021 – VII B 13/21, BFH/NV 2022, 209, wobei Letzterer bereits vor den Entscheidungen des BVerfG ergangen ist.

<sup>3</sup> Beispielhaft: BFH, Beschl. v. 28.10.2022 – VI B 15/22 (AdV), DB 2022, 2902; jüngst auch BFH, Urt. v. 17.1.2023 – IX R 15/20, ZIP 2023, 301.

dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag der Einkommensteuer abgegolten sind, fallen nicht hierunter. Nach dem Urteil des BFH v. 16.12.2021 ist die Verwaltervergütung mangels Außergewöhnlichkeit nicht gem. § 33 EStG steuermindernd zu berücksichtigen.<sup>4</sup> Die Überschuldung von Privatpersonen sei wie das Insolvenzverfahren von Verbrauchern kein gesellschaftliches Randphänomen. Da auch das vereinfachte Verfahren für jedermann kostenpflichtig ausgestaltet sei, fielen stets die damit verbundenen Kosten an. An seiner bisherigen, für den Fall der unverschuldeten Insolvenz abweichenden Auffassung<sup>5</sup> hält der BFH nicht mehr fest.

### b) Auflösungsgewinn oder -verlust bei Illiquidität der Gesellschaft

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, § 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 EStG. Deren Ermittlung erfordert eine Stichtagsbewertung, die auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen ist. Nach den GoB ist ein Verlust in dem Jahr zu erfassen, in dem mit einer wesentlichen Veränderung des bereits als solchen feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist.<sup>6</sup>

Der Auflösungsverlust steht danach fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten Vermögens einerseits und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung verursachten Aufwendungen feststehen. Dies ist ex ante zu beurteilen, nachträgliche Ereignisse wie der Ausgang des Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen.<sup>7</sup>

Bei Liquidation der Gesellschaft ist eine Zuteilung oder Zurückzahlung von Gesellschaftsvermögen regelmäßig erst ausgeschlossen, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Nur ausnahmsweise kann auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, etwa im Fall der Nichteröffnung mangels Masse oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt eines Auflösungsbeschlusses vermögenslos war.<sup>8</sup>

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>9</sup> Sind die Besteuerungsgrundlagen einer Schlussbilanz und einer Aufgabebilanz aufgrund einer Betriebsaufgabe dann, wenn der betreffende Gewerbebetrieb gem. § 35 Abs. 2 InsO zuvor durch den Insolvenzverwalter freigegeben worden war und der Insolvenzschuldner danach die Betriebsaufgabe bewirkt, für Zwecke der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer ausschließlich dem freigegebenen Vermögensbereich zuzuordnen?

### c) Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkungen nach § 15b EStG

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>10</sup> Greift die Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkung des § 15b EStG nicht ein, soweit

Verluste – im Streitfall infolge der Betriebsaufgabe der Gesellschaft nach Veräußerung ihres gesamten Betriebsvermögens durch den Insolvenzverwalter – nicht mehr mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle ausgeglichen werden können? Ist die Vorschrift auf Verluste aus dem steuerlichen Sonderbetriebsvermögen bereits dem Grunde nach nicht anzuwenden?

### d) Insolvenzbedingter Ausfall einer (privaten) Darlehensforderung

Von einem endgültigen Ausfall einer privaten Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist jedenfalls dann auszugehen, wenn über das Vermögen des Schuldners das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und der Insolvenzverwalter gegenüber dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit angezeigt hat.<sup>11</sup>

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>12</sup> Mit welchem Wertansatz möchte der Gesetzgeber nachträgliche Anschaffungskosten beim Stehenlassen eines Darlehens in der Krise der Gesellschaft im eingefügten § 17 Abs. 2a EStG berücksichtigen? Gelten die bisher in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze in diesem Zusammenhang fort (Berücksichtigung des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe der Werthaltigkeit, die zu dem Zeitpunkt besteht, in dem der Gesellschafter es mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht)?

## 3. Körperschaftsteuer

Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, AG oder KG auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Zu diesen Voraussetzungen gehört u.a., dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens 5 Jahre abgeschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Sofern sich eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland – etwa eine inländische GmbH – wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen i.S.d. § 14 KStG abzuführen, gelten nach § 17 Satz 1 KStG die §§ 14 – 16 KStG entsprechend. Darüber hinaus sind

4 BFH, Urt. v. 16.12.2021 – VI R 41/18, ZInsO 2022, 673 Rn. 24 ff.

5 BFH, Urt. v. 4.8.2016 – VI R 47/13, ZInsO 2017, 182 Rn. 19.

6 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101 Rn. 32.

7 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101 Rn. 33.

8 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101 Rn. 34.

9 BFH – X R 29/21.

10 BFH – IV R 6/22.

11 BFH, Urt. v. 1.7.2021 – VIII R 28/18, ZInsO 2021, 2288.

12 BFH – IX R 21/21.

die zusätzlichen Voraussetzungen des § 17 Satz 2 KStG zu berücksichtigen.<sup>13</sup>

Auf dieser Grundlage gilt nach dem Urteil des BFH v. 21.12.2020:<sup>14</sup>

1. Die tatsächliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags ist Voraussetzung für die Anerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Kann ein vorläufiger Jahresabschluss der Organgesellschaft wegen Insolvenz nicht mehr korrigiert werden und wäre bei zutreffender Anwendung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze im endgültigen Jahresabschluss ein anderes Ergebnis auszuweisen, kann diese Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags ungeachtet der Insolvenz nicht in (analoger) Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG „geheilt“ werden.

2. Kommt es während der Mindestvertragslaufzeit von 5 Jahren zur Nichtdurchführung des Gewinnabführungsvertrags, führt dies nicht nur zu einer Unterbrechung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft für einzelne Veranlagungszeiträume, sondern insgesamt zu einer (rückwirkenden) Nichtanerkennung der körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft.

#### 4. Umsatzsteuer

##### a) Haftung des Zessionars nach § 13c UStG

Bei der Haftung gem. § 13c UStG ist von einer Vereinnahmung der Forderung durch den Zessionar auszugehen, wenn der Zedent über sein beim Zessionar debitorisch geführtes Konto, auf dem die abgetretenen Beträge vereinnahmt werden, nicht mehr frei verfügen kann, da eine erhebliche Überschreitung der vereinbarten Kreditlinie vorliegt und der Zessionar Belastungen regelmäßig nicht mehr zulässt.<sup>15</sup>

##### b) Haftung der Organgesellschaft nach § 73 AO

Die umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG endet wegen Wegfalls der organisatorischen Eingliederung, wenn ein vorläufiger „starker“ oder auch ein „schwacher“ vorläufiger Verwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt bestellt wird, spätestens jedoch mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens – und zwar sowohl über das Vermögen der Organgesellschaft wie des Organträgers.<sup>16</sup> Nach § 73 AO haftet die Organgesellschaft für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist.

Im Streitfall wurde am 27.3.2014 ein vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt im Eröffnungsverfahren über das Vermögen der Organgesellschaft bestellt. Der spätere Insolvenzverwalter und das FG Sachsen<sup>17</sup> vertraten die Auffassung, die Organgesellschaft hafte nicht für deren USt aus März 2014, weil die Steuer gem. § 13 UStG erst am 31.3.2014 entstanden sei.

Dem tritt der BFH<sup>18</sup> entgegen. Die Haftung der Organgesellschaft für Steuern des Organträgers gem. § 73 AO beschränke sich, entgegen einer im Schrifttum häufiger vertretenen Meinung,<sup>19</sup> nicht notwendig auf solche Steuern, die während der Dauer des Organschaftsverhältnisses entstanden seien. Die Organgesellschaft könne vielmehr in dem Umfang haften, in dem der Organträger die Umsätze der Organgesellschaft zu versteuern habe und Vorsteuerbeträge aus Rechnungen über Leistungsbezüge der Organgesellschaft abziehen könne. Entscheidend sei mithin der Zeitpunkt der Verursachung der Steuer, also die Ausführung des Umsatzes bzw. des Eingangsumsatzes.

Haftete danach die Organgesellschaft im streitigen Umfang, war entscheidend, ob es sich um eine Insolvenzforderung handelte. Der BFH führt aus, dass es für die insolvenzrechtliche Begründung einer Haftungsforderung nach § 38 InsO weder auf die zugrunde liegende Steuerschuld noch auf den Erlass des Haftungsbescheids ankomme, sondern darauf, ob die für die Haftung maßgebliche Handlung bzw. Unterlassung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangen wurde. Anknüpfungspunkt für die Haftung nach § 73 Satz 1 AO sei das Bestehen der Organschaft.<sup>20</sup> Der BFH verweist ergänzend darauf,<sup>21</sup> dass ein Vorsteuerberichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG mit der Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt entstehe. Ende zugleich die Organschaft, richtet sich der Vorsteuerberichtigungsanspruch für Leistungsbezüge der Organgesellschaft, die unbezahlt geblieben sind, gegen den bisherigen Organträger.<sup>22</sup>

##### c) Vorsteuerberichtigung bei Forderungseinzug durch später insolventen Dritten

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>23</sup> Ist der geschuldete Steuerbetrag gem. 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen, wenn über das Vermögen eines Dritten, der das vom Leistungsempfänger geschuldete Entgelt für Rechnung des Leistenden eingezogen hat, das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, bevor der Dritte das Entgelt an den Leistenden weitergeleitet hat?

#### 5. Verhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht (GrEStG)

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>24</sup> Wie verhalten sich das Insolvenzrecht und das Steuerrecht zueinander, wenn es erst durch

13 BFH, Urt. v. 2.11.2022 – I R 29/19, ZIP 2023, 365 Rn. 18 f.

14 BFH, Urt. v. 2.11.2022 – I R 29/19, ZIP 2023, 365 LS 1 und 2. Vgl. dazu auch die weitere Entscheidung vom selben Tag: BFH, Urt. v. 2.11.2022 – I R 37/19, DStR 2023, 268.

15 BFH, Urt. v. 22.6.2021 – V R 16/20, ZInsO 2021, 2431.

16 BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, ZInsO 2020, 620 m.w.N.

17 FG Sachsen, Urt. v. 13.4.2021 – 3 K 1304/19, EFG 2021, 1953.

18 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – VII R 18/21, ZInsO 2022, 2369.

19 Nachweise bei BFH, Urt. v. 5.4.2022 – VII R 18/21, ZInsO 2022, 2369 Rn. 27.

20 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – VII R 18/21, ZInsO 2022, 2369 Rn. 30.

21 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – VII R 18/21, ZInsO 2022, 2369 Rn. 39.

22 BFH, Urt. v. 8.8.2013 – V R 18/13, ZInsO 2013, 1847.

23 BFH – XI R 15/22.

24 BFH – II R 50/21.

die Umsetzung des Insolvenzplans (anteilige Anteilsübertragung) zum (rückwirkenden) anteiligen Ausschluss des Befreiungstatbestands des § 5 Abs. 2 GrEStG durch § 5 Abs. 3 GrEStG kommt, welcher zur Begründung des Grunderwerbsteueranspruchs führt?

## 6. KraftStG

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>25</sup> Trifft die Feststellungslast für das Vorhandensein eines Steuergegenstands in der Masse die Finanzbehörde, wenn der Insolvenzverwalter verhältnismäßige Ermittlungsmaßnahmen durchgeführt hat, damit aber die Massezugehörigkeit oder den Verbleib auf den Schuldner zugelassener Kfz nicht aufklären konnte? Wie weit reicht die Mitwirkungspflicht des Insolvenzverwalters?

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>26</sup> Obliegt dem Insolvenzverwalter über das Vermögen eines Autovermieters der Nachweis, dass auf den Schuldner zugelassene Fahrzeuge, deren Verbleib ungeklärt ist, nicht zur Insolvenzmasse gehören, um eine Festsetzung der Kfz-Steuer gegen die Masse allein aufgrund der Haltereigenschaft des Schuldners abzuwenden?

## II. Organhaftung

Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen, etwa Geschäftsführer einer GmbH, haben nach § 34 Abs. 1 AO deren steuerliche Pflichten zu erfüllen und dabei insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten. Sie haften nach § 69 AO, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden (Organhaftung). Die Haftung setzt das Finanzamt gem. § 191 Abs. 1 AO mit einem in seinem Ermessen liegenden Haftungsbescheid durch.

### 1. Haftung für Säumniszuschläge

Die Organhaftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge<sup>27</sup> (§ 69 Satz 2 AO). Beim Haftungsschuldner sind die Billigkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen, die bei der Erhebung der Säumniszuschläge gegenüber dem Steuerschuldner nach § 227 AO zu einem Billigkeitserlass hätten führen können und u.U. auch hätten führen müssen. Sachlich unbillig ist die Erhebung von Säumniszuschlägen vor allem dann, wenn dem Steuerpflichtigen die rechtzeitige Zahlung der Steuer wegen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit unmöglich ist und deshalb die Ausübung von Druck zur Zahlung ihren Sinn verliert.<sup>28</sup> Die tatsächlichen Voraussetzungen hierfür hat der Haftungsschuldner beizubringen. Dies hat spätestens im Einspruchsverfahren zu erfolgen, da maßgeblicher Zeitpunkt für die gerichtliche Entscheidung die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung ist.<sup>29</sup>

### 2. Haftung für pauschalierte Lohnsteuer

Die Nichtabführung einzubehaltender und anzumeldender Lohnsteuer, auch der pauschalierten Lohnsteuer nach § 40

Abs. 2 EStG, zu den gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten begründet, so der BFH mit Urte. v. 14.12.2021,<sup>30</sup> regelmäßig eine zumindest grob fahrlässige Verletzung der Pflichten des Geschäftsführers einer GmbH. Er lässt offen, ob der Grundsatz der anteiligen Tilgung auf die pauschalierte Lohnsteuer Anwendung findet.

Der Geschäftsführer einer GmbH handelt jedoch dann nicht schuldhaft, wenn er die Sachkunde eines ihm als zuverlässig bekannten – und als Angehöriger eines rechtsberatenden oder steuerberatenden Berufs befugten –, über den Sachverhalt vollständig und zutreffend in Kenntnis gesetzten steuerlichen Beraters in Anspruch nimmt, sich auf diesen verlässt und bei gewissenhafter Ausübung seiner Überwachungspflichten keinen Anlass hat, die steuerliche Korrektheit der Arbeit des steuerlichen Beraters infrage zu stellen.<sup>31</sup>

Der in Haftung genommene Geschäftsführer müsse, so der BFH, substantiiert darlegen und ggf. nachweisen, welche Schritte er im vorläufigen Insolvenzverfahren zur Zahlung der Steuer am Fälligkeitstag eingeleitet hatte und dass und aus welchen Gründen sich deren Weiterverfolgung wegen der Haltung des vorläufigen Insolvenzverwalters als sinnlos darstellte. In der Krise der Gesellschaft trafen den Geschäftsführer erhöhte Pflichten. Deshalb könne er sich nicht allein mit der Behauptung entlasten, er habe angenommen, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabenteilung verweigern. Für Altfälle greife § 15b Abs. 8 InsO nicht. Für sie gelte die bisherige Rechtsprechung zu den Pflichten des Geschäftsführers im Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters weiter.<sup>32</sup>

## III. Steuerrechtliche Masseverbindlichkeiten

### 1. BMF-Schreiben zu § 55 Abs. 4 InsO

Auf das neue BMF-Schreiben zu § 55 Abs. 4 InsO (n.F.) v. 1.11.2022,<sup>33</sup> das auf Insolvenzverfahren anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2021 beantragt wurden, kann hier im Wesentlichen nur verwiesen werden unter Hinweis auf Abweichungen zur bisherigen Fassung:

Das jetzige BMF-Schreiben berücksichtigt den neuen Katalog der betroffenen Steuerarten ebenso wie die Einbeziehung der Eigenverwaltung und deren Folgen in der Neufassung der Vorschrift. U.a. will das BMF abweichend von der Rechtsprechung des BFH zur alten Gesetzesfassung<sup>34</sup> nun auch in der

25 BFH – IV R 16/21.

26 BFH – IV R 18/21.

27 Zur Frage, ob diese derzeit verfassungswidrig sind, vgl. oben I. 1.

28 BFH, Urte. v. 14.12.2021 – VII R 14/19, BB 2022, 1304 Rn. 21.

29 BFH, Urte. v. 14.12.2021 – VII R 14/19, BB 2022, 1304 Rn. 25.

30 BFH, Urte. v. 14.12.2021 – VII R 32/20, ZInsO 2022, 1081.

31 BFH, Urte. v. 14.12.2021 – VII R 32/20, ZInsO 2022, 1081 Rn. 31 ff.

32 BFH, Urte. v. 14.12.2021 – VII R 32/20, ZInsO 2022, 1081 Rn. 36 ff.

33 BMF-Schreiben v. 11.1.2022 – IV A 3 – S 0550/21/10001 :001 – DOK 2022/0027292.

34 BFH, Beschl. v. 7.5.2020 – V R 14/19, ZInsO 2020, 1788.

vorläufigen Eigenverwaltung die sog. rechtliche Uneinbringlichkeit berücksichtigen (Rn. 19).

In Rn. 6 wird ausdrücklich erwähnt, dass § 55 Abs. 4 InsO nur Masseverbindlichkeiten, nicht aber Steuererstattungs- und Steuervergütungsansprüche erfasst.<sup>35</sup> Die im bisherigen BMF-Schreiben (Rn. 8) von der Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO ausgenommenen Verspätungszuschläge, Zwangsgelder und Verzögerungsgelder, finden aktuell keine Erwähnung mehr.<sup>36</sup> – Die bisherige Rn. 18 ist in der neuen Rn. 22 sprachlich neu gefasst.

Nach einer Entscheidung des FG Düsseldorf ist § 55 Abs. 4 InsO in der vor dem 1.1.2021 geltenden Fassung nicht verfassungswidrig.<sup>37</sup>

## 2. Aufgabegewinn bei Restschuldbefreiung

Im Fall einer Betriebsaufgabe muss neben einer letzten Schlussbilanz nach § 16 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 EStG auch eine Aufgabebilanz nach § 16 Abs. 3 EStG, die der Ermittlung des Aufgabegewinns bzw. -verlusts dient, aufgestellt werden. In ihr sind neben etwa veräußerten oder in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern auch die verbliebenen Schulden mit den Werten des § 16 Abs. 3 EStG anzusetzen. Eine Verbindlichkeit ist nach den GoB jedoch nicht mehr zu passivieren, wenn diese keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellt, etwa weil mit einer Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist. Auch bei Illiquidität, Liquidation oder Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind Verbindlichkeiten zum Nennwert anzusetzen. Bei Erteilung der Restschuldbefreiung wandeln sich die bis dahin erfassten Insolvenzforderungen in unvollkommene Verbindlichkeiten, die in der Aufgabebilanz aufzulösen sind.<sup>38</sup>

Der BFH hatte bereits mit Urt. v. 13.12.2016<sup>39</sup> – mit zumindest missverständlichen Leitsätzen – entschieden, dass die Erteilung der Restschuldbefreiung bei Betriebsaufgabe jedenfalls dann ein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt, wenn der Betrieb vor der Insolvenzeröffnung aufgegeben wird. Die bisherigen Insolvenzforderungen würden in diesem Fall nachträglich uneinbringlich. Der entstehende Buchgewinn des Schuldners ist danach bei Betriebseinstellung vor Insolvenzeröffnung nachträglich in dem Jahr der Betriebsaufgabe zu berücksichtigen. 2016 vertrat das BMF noch die hiervon abweichende Auffassung, maßgeblich sei der Zeitpunkt der Erteilung der Restschuldbefreiung.<sup>40</sup>

Der X. Senat des BFH meint nun, bei Betriebsaufgabe im laufenden Insolvenzverfahren könne nichts anderes gelten als bei Aufgabe vor der Eröffnung.<sup>41</sup> Gebe der Insolvenzverwalter den Betrieb auf, begründeten die auf dem hierdurch entstehenden Aufgabegewinn beruhenden Steuern Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO. Er habe bereits in seiner Entscheidung v. 7.7.2020.<sup>42</sup> für die Abgrenzung von Insolvenzforderungen darauf abgestellt, „durch wen“ der steuerauslösende (unselbstständige) Besteuerungstatbestand (vollständig) verwirklicht worden sei. Sei ein Verhalten einer

dritten Person, etwa eines Absonderungsberechtigten, nicht dem Bereich des Schuldners oder des Insolvenzverwalters zuzuordnen, bleibe als Anknüpfungspunkt der Umstände bestehen, dass der Vermögensgegenstand Teil der Insolvenzmasse gewesen sei.<sup>43</sup> Die Massezugehörigkeit des Gegenstands sowie dessen fehlende Freigabe durch den Insolvenzverwalter habe er als entscheidende Wertungsmomente für das Entstehen von Masseverbindlichkeiten angesehen.

Vorliegend handele zwar der Schuldner, indem er den Restschuldbefreiungsantrag stelle, dem später zugestimmt werde, und verursache dadurch den sich dadurch ergebenden Aufgabegewinn. Ohne die vom Verwalter im Rahmen von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorgenommene Betriebsaufgabe komme es jedoch nicht zu einer Entstehung des Aufgabegewinns. Hierdurch werde der Tatbestand des § 16 Abs. 3 EStG verwirklicht und die Steuer sei deshalb Masseverbindlichkeit. Die steuerliche Rückwirkung nach § 175 AO führe zum Wegfall der in der Aufgabebilanz ausgewiesenen betrieblichen Verbindlichkeiten während des Verfahrens.<sup>44</sup>

Selbst wenn man nicht auf die Betriebsaufgabe abstelle, sei das Verhalten des Schuldners allein ebenfalls nicht entscheidend. Als Anknüpfungspunkt für die Folgen aus der Restschuldbefreiung bleibe dann nur die Zugehörigkeit des Betriebs zur Insolvenzmasse zum Zeitpunkt seiner Aufgabe.<sup>45</sup>

Mit BMF-Schreiben v. 8.4.2022,<sup>46</sup> also nur zwei Tage später, hat das BMF, ohne auf diese Entscheidung ausdrücklich Bezug zu nehmen, seine frühere Ansicht aus 2016 (s.o.) geändert: „Abweichend von den Aussagen im BMF-Schreiben vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I S. 18) stellt die erteilte Restschuldbefreiung ein auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe rückwirkendes Ereignis dar. Dies gilt unabhängig davon, ob der Betrieb vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben wurde.“

Diese Entscheidung und in dessen Ergänzung das BMF-Schreiben bedürfen einer näheren Betrachtung, führen sie z.T. doch

35 Anschluss an BFH, Urt. v. 23.7.2020 – V R 26/19, ZInsO 2020, 2506.

36 Vgl. zu Säumniszuschlägen nach § 240 AO FG Düsseldorf, Urt. v. 2.11.2022 – 4 K 3188/20 AO, ZInsO 2023, 61, 62 f.

37 FG Düsseldorf, Urt. v. 2.11.2022 – 4 K 3188/20 AO, ZInsO 2023, 61, 63 f.

38 Zu allem schon BFH, Urt. v. 13.12.2016 – X R 4/15, ZInsO 2017, 1580 Rn. 31 ff.

39 BFH, Urt. v. 13.12.2016 – X R 4/15, ZInsO 2017, 1580 Rn. 45 ff.

40 BMF-Schreiben v. 22.12.2009 – IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl. I 2010, S. 18.

41 BFH, Urt. v. 6.4.2022 – X R 28/19, ZInsO 2023, 276 Rn. 38.

42 BFH, Urt. v. 7.7.2020 – X R 13/19, ZInsO 2020, 2544 Rn. 23, zur Einkommensteuer aus der Aufdeckung stiller Reserven bei einer allein durch den Sicherungsgläubiger betriebenen Zwangsversteigerung eines massezugehörigen Grundstücks.

43 BFH, Urt. v. 7.7.2020 – X R 13/19, ZInsO 2020, 2544 Rn. 33.

44 BFH, Urt. v. 6.4.2022 – X R 28/19, ZInsO 2023, 276 Rn. 70.

45 BFH, Urt. v. 6.4.2022 – X R 28/19, ZInsO 2023, 276 Rn. 71. Zur Kritik an der auf BFH, Urt. v. 7.7.2020 – X R 13/19, ZInsO 2020, 2544 zurückgehenden Ansicht s. Onusseit, ZInsO 2021, 894.

46 BMF-Schreiben v. 8.4.2022 – IV C 6 – S 2242/20/10002 :001 – DOK 2022/0380353.

zu schwer verständlichen, mutmaßlich aber fiskalpolitisch gewollten Folgen, die nach Auffassung der Verfasser zumindest Zweifel an ihrer Verfassungsmäßigkeit und ihrer Insolvenzrechtskonformität aufkommen lassen. Anzumerken ist zunächst, dass der Aufgabegewinn nach dem am 27.6.2017 in Kraft getretenen § 3a Abs. 5 EStG gesetzlich steuerfrei gestellt wurde, wenn die Schulden ganz oder teilweise nach dem 8.2.2017 erlassen wurden, § 52 Abs. 4a Satz 1 EStG. Für Altfälle hatte der BFH entschieden, dass im Fall eines Schuldenerlasses vor dem 9.2.2017 weder eine Einkommensteuerbefreiung dieses Sanierungsgewinns nach § 3a EStG n.F. noch eine Billigkeitsmaßnahme nach den BMF-Schreiben v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, S. 240) oder v. 27.4.2017 (BStBl. I 2017, S. 741) in Betracht komme.<sup>47</sup> Mit Gesetz v. 11.12.2018<sup>48</sup> wurde daher § 52 Abs. 4a EStG um einen Satz 3 ergänzt, wonach auf Antrag des Steuerpflichtigen § 3a EStG auch in den Fällen anzuwenden ist, in denen die Schulden vor dem 9.2.2017 erlassen wurden. Ein entsprechender Antrag scheint im Besprechungsfall des BFH nicht gestellt worden zu sein. – Ungewiss ist, wer den Antrag in Fällen stellen muss, in denen der Verwalter den Betrieb aufgibt. Vorsorglich sollten entsprechende Anträge sowohl von ihm als auch vom Schuldner gestellt werden, soll nicht das Ziel einer Restschuldbefreiung unerreichbar gemacht werden, weil die zu zahlenden Steuern auf den Sanierungsgewinn nicht anderweitig aus der Masse entrichtet werden können, was, gibt es nicht ausreichend Verlustvorträge, regelmäßig der Fall sein dürfte.

Vermutlich aufgrund des neuen § 3a Abs. 5 EStG blieben die Entscheidung des BFH, einen Altfall betreffend, und das neue BMF-Schreiben bisher weitgehend unbeachtet, da auf den ersten Anschein es zumindest für den Schuldner keine Auswirkungen zu geben scheint, sofern es sich um Neufälle aus der Zeit nach Anfang 2017 handelt. Aber ist das wirklich immer der Fall? Und was ist mit den beträchtlichen Auswirkungen für die Insolvenzmasse?

Zunächst zu den möglichen Auswirkungen für die Schuldner: In vielen Fällen beginnt der Schuldner im Insolvenzverfahren eine neue unternehmerische Tätigkeit oder er führt den bisherigen Betrieb nach Freigabe durch den Insolvenzverwalter fort, was steuerlich gleichgestellt wird, da er hier eine neue Steuernummer erhält und das ganze wie ein neuer Betrieb behandelt wird. Wenn er in der Folge Gewinne erzielt, aus der Vergangenheit aber Verlustvorträge hatte, führte das bisher regelmäßig dazu, dass er diese zunächst bis zur Restschuldbefreiung nutzte und keine Steuern aus dem neuen Betrieb abzuführen hatte, was ihm oft den Neuanfang erst ermöglichte. Wenn er die Überschüsse unversteuert nutzte entweder für die Lebensführung oder auch für Investitionen, kann es nun zu einer bösen Überraschung kommen: auf Basis der neuen Entscheidung und des neuen BMF-Schreibens wirkt der Aufgabegewinn aus der Restschuldbefreiung zurück, die Verlustvorträge gehen rückwirkend verlustig und der Schuldner wird nun plötzlich doch für Steuern aus den Gewinnen danach in Anspruch genommen. In vielen Fällen droht damit sofort eine neue Insolvenz.

Weiter zu den möglichen Auswirkungen auf die Insolvenzmasse und die Gläubigerbefriedigungsaussichten: Kam es vor

der Eröffnung zur Betriebsaufgabe, passiert nicht nichts oder wenig, denn die Steuern auf den Aufgabegewinn sind Insolvenzforderungen, von denen der Schuldner ja gerade befreit wird. Ist das Insolvenzverfahren allerdings zu diesem Zeitpunkt noch nicht beendet, weil die Masse noch nicht verwertet ist, kann die Finanzverwaltung die Steuern auf den Aufgabegewinn, dem ja keinerlei Zuflüsse zugrunde liegen, zur Tabelle anmelden und erhält am Ende des Insolvenzverfahrens hierauf die Quote, allerdings zulasten der Quote für die übrigen Gläubiger. Viel dramatischer allerdings ist die Auswirkung für die Gläubiger, wenn die Betriebsaufgabe nach Eröffnung erfolgte, selbst wenn diese gleich am Tag der Eröffnung veranlasst wird. Die Aufgabe ist dabei häufig nicht freiwillig, weil es nichts ohne drohende Verluste fortzuführen gibt und der Insolvenzverwalter Masseverbindlichkeiten verhindern will und muss, die er möglicherweise gar nicht bedienen kann und für die er haftet, wenn er sie sehenden Auges dennoch entstehen lässt (z.B. die Lohnforderungen von Arbeitnehmern, die er weiterarbeiten lässt, ohne sie zu kündigen und freizustellen):

Mit seinem Urt. v. 6.4.2022 hat der BFH ja entschieden, dass die aus der viel später erteilten Restschuldbefreiung resultierenden Steuern in diesem Fall Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind, da sie „Folge der Verwaltung durch den Insolvenzverwalter“ seien. Das führt nicht nur dazu, dass die Steuern, wenn das Verfahren noch nicht abgeschlossen ist, aus der Masse vorrangig bedient werden und damit dann wohl die Gläubiger aus der möglicherweise anderweitig verwerteten Masse nichts mehr erhalten, sondern auch dazu, dass wegen der Rückwirkung des Aufgabegewinns die Verlustvorträge ebenfalls rückwirkend verloren gehen. Das hat dann ebenfalls in vielen Fällen katastrophale Auswirkungen auf die freie Insolvenzmasse: Gibt es z.B. eine wertausschöpfend belastete Immobilie in der Insolvenzmasse und kommt es bei einer Zwangsversteigerung durch den Grundpfandgläubiger zum Zuschlag zu einem Preis oberhalb des Buchwerts, ist der sich ergebende Buchgewinn ohne tatsächlichen Massezufluss aus der übrigen freien Masse zu versteuern, weil es keine gegenzurechnenden Verlustvorträge mehr gibt. Entsprechendes ergibt sich auch für alle anderen erzielten Buchgewinne, die bei Verwertung der Masse entstehen. Die übrige erzielte freie Masse, z.B. aus Forderungsbeitreibung, Anfechtungen, u.a. wird also vorrangig und in voller Höhe nicht nur für die Steuern auf einen imaginären Aufgabegewinn zu verwenden sein, sondern auch für alle anderen Buchgewinne, weil die Verlustvorträge rückwirkend mit Erteilung der Restschuldbefreiung verloren gehen.

Und nicht finanzielle Auswirkungen hat diese Entscheidung dann auch noch: Insolvenzverwalter sind gut beraten, wenn sie jetzt Insolvenzverfahren über das Vermögen von natürlichen Personen nicht mehr einfach abschließen und die Masse an die Gläubiger verteilen, wenn noch keine Restschuldbefreiung erteilt ist, denn wenn diese später erteilt wird, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung hier-

47 BFH, Urt. v. 23.8.2017 – X R 38/15, ZInsO 2017, 2396.

48 BGBl. I 2018, S. 2338.

bei über eine Haftung nach § 60 InsO nachdenkt, weil der Insolvenzverwalter sehenden Auges die Masse an die Gläubiger ausgeschüttet hat, obwohl er doch damit rechnen musste, dass noch erhebliche Masseverbindlichkeiten entstehen werden.

Welch willkürliche Ergebnisse hier entstehen, zeigt weiter der Vergleich mit dem Fall eines Schuldners, der die Restschuldbefreiung zwar beantragt hat, dem diese aber versagt wird, weil er sich nicht wohl verhalten hat oder bei dem ein anderer Versagungsgrund vorliegt. Hier entsteht kein Aufgabegewinn, also auch keine Masseverbindlichkeit. Und hier können erst der Insolvenzverwalter und nach Abschluss des Verfahrens dann der Schuldner Verlustvorträge weiter nutzen. Ob die Gläubiger also zukünftig in Verfahren über das Vermögen von natürlichen Personen etwas bekommen oder die gesamte Masse oder große Teile davon allein der Fiskus erhält, hängt nach dieser Entscheidung von zwei Zufällen ab: Wurde zum einen der Betrieb bis zur Verfahrenseröffnung eingestellt (dann sind die Steuern auf den Aufgabegewinn Insolvenzforderungen) oder kurz nach Verfahrenseröffnung, dann wird die Masse für die Steuern beansprucht). Und wird zum anderen dem Schuldner Restschuldbefreiung erteilt oder ist er unredlich und sie wird ihm versagt. An diesem Paradigmenwechsel ist grds. zu kritisieren, dass hier erneut wie schon nach der Einführung des § 55 Abs. 4 InsO und den danach ergangenen Entscheidungen des BFH z.B. zur Uneinbringlichkeit von Insolvenzforderungen bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten oder zur Wertberichtigung, eine Privilegierung von Fiskalforderungen erfolgt, da dann, wenn keine ausreichenden Verlustvorträge vorhanden sind, die Masse durch die erheblichen Masseverbindlichkeiten in Form der Steuerforderungen aus einem fiktiven, der Masse nicht zufließenden Aufgabegewinn ausgezehrt werden und die übrigen Gläubiger nichts erwarten können, wenn die Betriebsaufgabe durch den Verwalter erst im eröffneten Verfahren erfolgt.

Auf einen weiteren formalen Randeffekt dieser Entscheidung soll noch hingewiesen werden: Der BFH meint, der Schuldner sei richtiger Bekanntgabeadressat, wenn der Betrieb vor Verfahrenseröffnung aufgegeben wurde, denn die hierdurch begründeten Steuern seien stets solche, die der Schuldner unabhängig von ihrer insolvenzrechtlichen Qualifizierung zu begleichen habe.<sup>49</sup> Dies dürfte aber nur dann zutreffen, wenn das Insolvenzverfahren vor Zustellung der durch die Restschuldbefreiung veranlassten Änderungsbescheide aufgehoben wurde, anderenfalls ist nach Auffassung der Verfasser § 34 Abs. 3 AO der Insolvenzverwalter Zustellungsadressat auch für Bescheide, die vor Verfahrenseröffnung begründete Steuern betreffen. Zudem dürfte ein Steuerbescheid auch in diesem Fall nur ergehen, wenn keine positive Steuer festgesetzt wird,<sup>50</sup> anderenfalls steht weiter nur der Weg über die Anmeldung zur Tabelle nach §§ 174 ff. InsO, § 251 Abs. 3 AO offen.

### 3. Auftragserteilung durch den Insolvenzverwalter

Der BFH hatte am 21.4.2022<sup>51</sup> folgenden, stark gekürzten Sachverhalt zu beurteilen: Der Kläger war Verwalter über Ver-

mögen einer AG, ein Gläubigerausschuss war bestellt. Auf seiner konstituierenden Sitzung beschloss dieser, den externen Rechnungsprüfer X zu bestellen. Der Kläger bestätigte X, dass der Gläubigerausschuss ihn zum Kassenprüfer bestellt habe. X stellte dem Kläger seine Tätigkeit in Rechnung. Streitig ist, ob dem Kläger der Vorsteuerabzug hieraus zusteht.

Der BFH gesteht dem Kläger den Abzug zu, weil der umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustausch sich unmittelbar zwischen X und der Insolvenzmasse vollzogen habe. Der BFH schließt sich der Auffassung des BGH<sup>52</sup> an, wonach gem. § 69 Satz 2 InsO („prüfen zu lassen“) die Mitglieder des Ausschusses frei sind, ob sie die Prüfung selbst vornehmen oder einen externen Prüfer heranziehen. Dabei lässt der BFH jedoch offen, ob sie die Beauftragung selbst mit Wirkung für die Masse vornehmen können, da vorliegend der Insolvenzverwalter in die Beauftragung des Kassenprüfers eingebunden gewesen sei, er sei daher mit der Masse Vertragspartner geworden. Diese Wertung entspreche derjenigen des Gesetzgebers, der angenommen habe, die Prüfungskosten träfen die Masse.<sup>53</sup> – Nach dem vom BFH mitgeteilten Sachverhalt bleiben allerdings Zweifel an dieser zivilrechtlichen Bewertung, zumal nach h.A. die Kassenprüfung Angelegenheit des Gläubigerausschusses ist und die Kosten, die dabei entstehen, ggf. Auslagen des Gläubigerausschusses sind, deren (Vorab-)Entnahme aus der Masse vom Gericht genehmigt werden muss. Da der Gläubigerausschuss selbst aber kein umsatzsteuerpflichtiges Subjekt ist, hat der Gläubigerausschuss eine Bruttovergütung zu tragen ohne Vorsteuerabzugsberechtigung und die Möglichkeit, seinerseits die Kosten für eine Kassenprüfung der Masse in Rechnung zu stellen mit entsprechender Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

### 4. Vorsteuerüberhänge bei § 55 Abs. 4 InsO

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>54</sup> Können Vorsteuerüberhänge aus der vorläufigen Insolvenzverwaltung mit später entstandenen Steuerschulden verrechnet werden?

### IV. Insolvenzverwaltervergütung

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>55</sup> In welcher Höhe kann ein Insolvenz-/Konkursverwalter aus seiner Rechnung an die Schuldnerin über seine als Insolvenz-/Konkursverwalter erbrachte Leistung den Vorsteuerabzug geltend machen? Vorliegen und Behandlung von durch den Insolvenz- oder Konkursverwalter bewirkten Verwertungsumsätzen, insbesondere hinsichtlich der Voraussetzungen, unter denen eine Fortführung des Unternehmens des Insolvenz- oder Konkursschuldners durch den Insolvenz- oder Konkursverwalter anzunehmen ist?

49 BFH, Urt. v. 6.4.2022 – X R 28/19, ZInsO 2023, 276 Rn. 65.

50 BFH, Urt. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101, ZIP 2022, 1763.

51 BFH, Urt. v. 21.4.2022 – V R 18/19, ZInsO 2022, 1919.

52 BGH, Urt. v. 9.10.2014 – IX ZR 140/11, ZInsO 2014, 2361 Rn. 17 ff.

53 Begr RegEInsO, BT-Drucks. 12/2443, S. 132.

54 BFH – XI R 1/22.

55 BFH – V R 3/22.

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>56</sup> Höhe des Vorsteuerabzuges einer Insolvenzschuldnerin aus der Rechnung des Insolvenzverwalters?

## V. Aufrechnung

### 1. Bei Steuerberichtigung nach § 14c UStG

Bei unberechtigtem Steuerausweis schuldet der Rechnungsaussteller nach § 14c Abs. 2 UStG dem Finanzamt den ausgewiesenen Betrag. Der geschuldete Steuerbetrag kann jedoch berichtigt werden, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist, weil der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug nicht durchgeführt oder die gezogene Vorsteuer zurückgezahlt hat. Die Berichtigung ist gesondert schriftlich zu beantragen. Sie ist wegen des Verweises in § 14c Abs. 5 UStG auf § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Vorsteuer zurückgezahlt worden ist. Hatte der Rechnungs-/Leistungsempfänger die Vorsteuer nicht abgezogen, ist maßgeblich der Besteuerungszeitraum, in dem der Berichtigungsantrag gestellt worden ist.<sup>57</sup> Die Zustimmung des Finanzamts ist zwar ein Steuerbescheid, nicht aber ein Grundlagenbescheid.<sup>58</sup>

Die Aufrechnung im Insolvenzverfahren ist gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO bei der Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 2 UStG nur möglich, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens vor der Verfahrenseröffnung beseitigt wurde. Denn damit, so der BFH, seien sämtliche Voraussetzungen für die Entstehung des Steuervergütungsanspruchs vor der Verfahrenseröffnung begründet.<sup>59</sup> Der BFH fasst danach, ohne dies direkt zu formulieren, auch die Berichtigung nach §§ 14c Abs. 2, 17 Abs. 1 UStG als selbstständigen Steuertatbestand auf. Liegt der für § 14c Abs. 2 UStG maßgebliche Zeitpunkt nach Verfahrenseröffnung, ist die Aufrechnung folglich nur mit Masseverbindlichkeiten zulässig.

### 2. Aufrechnung des insolvenzbedingten Vorsteuerberichtigungsanspruchs

Mit seinem dem Tatbestand nach nur schwer verständlichen Ur. v. 3.8.2022<sup>60</sup> bestätigt der BFH seine Rechtsprechung, wonach die Verrechnung von Steuer und Vorsteuer nach § 16 UStG keine Aufrechnung ist und als Herstellung einer Aufrechnungslage nicht den Beschränkungen der §§ 94 ff. InsO unterliegt.<sup>61</sup> Zudem hält er an der Auffassung fest, der Rechtsprechung zur anfechtbaren Herstellung einer Aufrechnungslage komme innerhalb des jeweiligen Besteuerungsraumes (gemeint ist das Besteuerungsjahr) nur eingeschränkte Bedeutung zu, da auch im Insolvenzfall für das Steuerschuldverhältnis die nach Maßgabe der Regelungen des UStG zu berechnende „Jahressteuer“ für den jeweiligen Besteuerungszeitraum des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG maßgeblich sei, sobald diese entstanden ist und berechnet werden kann. Eine schon erfolgte Aufrechnung mit umsatzsteuerrechtlichen Ansprüchen und Gegenansprüchen aus Voranmeldungszeiträumen desselben Besteuerungszeitraums werde folglich „gegenstandslos“.<sup>62</sup> Der BFH legt dabei der Verrechnung nach §§ 16 ff. UStG eine Bedeutung bei, die ihr der Gesetzgeber, insbesondere im Hin-

blick auf das „Gegenstandsloswerden“ schon erfolgter Aufrechnungen, nicht zugewiesen hat.

Der BFH steht allerdings auch im Grundsatz dazu, dass die Erfüllung von Steuertatbeständen Rechtshandlungen i.S.d. §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 129 InsO sind.<sup>63</sup> Vorliegend ging es jedoch nicht um die Erfüllung eines Steuertatbestands durch den Schuldner oder einen Dritten, sondern um das Uneinbringlichwerden von Forderungen der Insolvenzgläubiger nach § 17 Abs. 2 UStG aufgrund der Bestellung eines vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt und die deswegen erforderliche Vorsteuerberichtigung bei der Schuldnerin aufgrund der Rechtsprechung des BFH zur sog. rechtlichen Uneinbringlichkeit. Der BFH meint, insolvenzgerichtliche Maßnahmen wie die Bestellung eines vorläufigen Verwalters seien nicht als anfechtungsrechtliche Rechtshandlungen zu qualifizieren, sondern entsprechen eher den Handlungen eines „starken“ vorläufigen Verwalters, die nach der Rechtsprechung des BGH<sup>64</sup> nicht der Anfechtung unterlägen.<sup>65</sup>

Ergänzend: Das Finanzamt hatte auch mit Lohnsteuerforderungen aufgerechnet. Der BFH erörtert die Frage, ob Lohnsteuerzahlungen die Voraussetzungen eines Bargeschäfts nach § 142 InsO erfüllen können, ausdrücklich nicht, weil er in Verknüpfung des Wesens des Bargeschäfts in dieser Entscheidung davon ausgeht, es fehle bereits am erforderlichen zeitlichen Zusammenhang zwischen der durch Umbuchung entrichteten Steuer und (so kann man vermuten) deren Fälligkeit.<sup>66</sup> Es ist zu kritisieren, dass bei Verfestigung dieser Auffassung, so sie nicht auf einem Irrtum beruht, hiermit eine weitere Divergenz zwischen der Rechtsprechung des BGH und des BFH entstehen kann.

### 3. Aufrechnung der Sondervorauszahlung nach § 47 UStDV

Auf Antrag ist die Frist für die Übermittlung der USt-Voranmeldungen und die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern, § 46 UStDV. Die Gewährung wird nach § 47 UStDV nur unter der Auflage erteilt, dass eine

56 BFH – XI R 8/22.

57 So Rau/Dürrwächter/*Geist/Flick-Stadie*, UStG, § 14c Rn. 304. Offengelassen vom BFH im Beschl. v. 27.7.2021 – V R 43/19, BFHE 274, 175 Rn. 20, wo in Rn. 23 allerdings Zweifel an der Auffassung *Stadies* geäußert werden.

58 BFH, Beschl. v. 27.7.2021 – V R 43/19, BFHE 274, 175 Rn. 28 ff.

59 BFH, Beschl. v. 28.6.2021 – V R 38/20, ZInsO 2021, 2742 Rn. 15 f.

60 BFH, Ur. v. 3.8.2022 – XI R 44/20, ZInsO 2023, 271. Der Tatbestand ist weitgehend wörtlich der erstinstanzlichen Entscheidung entnommen, FG Nürnberg, Ur. v. 14.5.2019 – 2 K 798/15, EFG 2020, 1383.

61 BFH, Ur. v. 24.11.2011 – V R 13/11, ZInsO 2012, 185 Rn. 21 ff.; Ur. v. 25.7.2012 – VII R 44/10, ZInsO 2012, 2162 Rn. 10.

62 BFH, Ur. v. 25.7.2012 – VII R 44/10, ZInsO 2012, 2162 Rn. 7 ff.

63 Im Anschluss an BGH, Ur. v. 22.10.2009 – IX ZR 147/06, ZInsO 2009, 2334; BFH, Ur. v. 2.11.2010 – VII R 62/10, ZInsO 2011, 734.

64 BGH, Ur. v. 20.2.2014 – IX ZR 164/13, ZInsO 2014, 598.

65 BFH, Ur. v. 3.8.2022 – XI R 44/20, ZInsO 2023, 271 Rn. 27 ff.

66 BFH, Ur. v. 3.8.2022 – XI R 44/20, ZInsO 2023, 271 Rn. 38 ff.

Sondervorauszahlung auf die Steuer eines jeden Kalenderjahres in Höhe eines Elftels der aufsummierten Steuervorauszahlungen des vorangegangenen Kalenderjahrs geleistet wird. Zu berücksichtigen ist die Sondervorauszahlung bei der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungszeitraums, für den die Fristverlängerung gilt (regelmäßig der Dezember), § 48 Abs. 4 UStDV. Mit Wirkung zum 1.1.2017 wurde § 48 Abs. 4 UStDV ein nicht rückwirkend anzuwendender Satz 2 angefügt: „*Ein danach verbleibender Erstattungsanspruch ist mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis aufzurechnen (§ 226 der Abgabenordnung), im Übrigen zu erstatten.*“

Der BFH bestätigt in seinem Beschl. v. 21.9.2021 seine Rechtsprechung zum alten Recht, wonach, wenn die Sondervorauszahlung höher ist als das Vorauszahlungssoll für Dezember, zwar grds. ein Erstattungsanspruch entsteht, der jedoch nur begehrt werden kann, wenn die Jahressteuer vollständig beglichen ist, was er daraus ableitet, dass nach § 48 Abs. 2 UStDV die Sondervorauszahlung „für das Kalenderjahr“ zu entrichten ist.<sup>67</sup>

Nach neuem Recht wäre zwar vor der Festsetzung der Jahressteuer – in der Insolvenz vor deren Berechnung – hierzu eine Aufrechnung erforderlich, was jedoch wie nach der früheren Gesetzeslage durch diese obsolet wird, weil die Erstattung sich nach st. Rspr. des BFH nur noch nach der Jahresfestsetzung richtet. Ein Erstattungsanspruch kann dann nicht mehr auf § 48 Abs. 4 UStDV, § 37 Abs. 2 AO gestützt werden, weil der Rechtsgrund für die Zahlung erst entfällt, wenn die Jahressteuer beglichen ist.<sup>68</sup>

Die Rechtsprechung zur Maßgeblichkeit der Jahressteuer konterkariert das Bemühen der Insolvenzverwalter, die Sondervorauszahlung allein auf Masseverbindlichkeiten aus §§ 55 Abs. 4, 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu verrechnen, wie auch der entschiedene Fall zeigt. Allerdings hatte hier der Verwalter durch Rücknahme seines Einspruchs selbst dazu beigetragen.

#### 4. Aufrechnung bei rechtswidriger Steuerfestsetzung

Nach der Rechtsprechung des BFH werden offene Forderungen des Insolvenzschuldners mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ggf. auch schon mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt, aus Rechtsgründen uneinbringlich (rechtliche Uneinbringlichkeit).<sup>69</sup> Die USt auf noch nicht bezahlte Ausgangsumsätze ist deswegen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen, und zwar für die Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens („eine juristische Sekunde vor der Verfahrenseröffnung“). Die sich daraus ergebenden Erstattungsansprüche unterliegen der Aufrechnung mit Insolvenzforderungen. Werden nach der Verfahrenseröffnung die Forderungen auch noch infolge Illiquidität der Leistungsempfänger (Drittsschuldner) tatsächlich uneinbringlich, hat dies keine Auswirkungen mehr, nochmalige Uneinbringlichkeit tritt nicht ein.<sup>70</sup> Eine weitere Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG scheidet damit aus.

Abweichend von dieser BFH-Rechtsprechung setzte das Finanzamt in dem vom BFH in seiner Entscheidung v. 22.6.2022<sup>71</sup> zu beurteilenden Sachverhalt die Erstattung nach Weisung durch das FinMin Rheinland-Pfalz und das Landesamt für Steuern entgegen dem BMF-Schreiben v. 9.12.2011<sup>72</sup> (wohl) rechtskräftig zugunsten der Masse fest. Später buchte die Landesfinanzkasse den Anspruch auf Insolvenzsteuerforderungen um, was der Verwalter gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO für unzulässig hält. Der BFH gibt ihm recht.

Für die Zulässigkeit der Aufrechnung ist gem. § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO maßgeblich, ob der aufzurechnende Anspruch vor oder nach der Eröffnung entstanden ist. Bei Berichtigungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG ist nach der Rechtsprechung entscheidend, wann der materiell-rechtliche Erstattungstatbestand verwirklicht wird. Besteht für einen Vergütungsanspruch, den das FA für einen Besteuerungszeitraum nach Insolvenzeröffnung erstmals festsetzt, aufgrund der Rechtswidrigkeit dieser Steuerfestsetzung kein materieller Rechtsgrund, wird das FA diesen Vergütungsanspruch erst mit der Festsetzung zur Masse schuldig.<sup>73</sup> Das Finanzamt kann folglich nicht mit Insolvenzforderungen gegen ihn aufrechnen.

## VI. Anfechtung

### 1. Insolvenzanfechtung

Zahlt das Finanzamt eine entrichtete Steuer nach Insolvenzanfechtung an den Insolvenzverwalter zurück, lebt diese als Steuerforderung gegen den Steuerschuldner wieder auf. Voraussetzung ist jedoch, dass die Steuerzahlung tatsächlich in anfechtbarer Weise geleistet wurde, da anderenfalls § 144 Abs. 1 InsO nicht greift. Die Norm setzt tatbestandlich zweierlei voraus: Es muss sich um eine anfechtbare Leistung gehandelt, und der Empfänger dieser Leistung muss das Erlangte zurückgewährt haben. Hierüber ist, weil auch die wiederaufgelebte Forderung eine Steuerforderung ist, durch Abrechnungsbescheid nach § 218 AO zu entscheiden (Näheres dazu unten VIII. 5.).

Das gilt auch im anfechtungsrechtlichen Drei-Personen-Verhältnis. Hat der Verwalter mit dem Anfechtungsgegner einen Vergleich geschlossen, lebt die Steuerforderung gegen den Dritten nur wieder auf, wenn die Zahlung tatsächlich nach §§ 129 ff. InsO anfechtbar war (wer allerdings die Unanfechtbarkeit im Nachhinein – besser als die Parteien selbst, die sich vergleichen – beurteilt, ist für den Praktiker nur schwer vorstellbar). Ein Vergleich zwischen Insolvenzverwalter und Anfechtungsgegner wirkt, wenn die Voraussetzungen der An-

67 BFH, Beschl. v. 21.9.2021 – VII R 9/18, ZInsO 2021, 2664 Rn. 34.

68 BFH, Beschl. v. 21.9.2021 – VII R 9/18, ZInsO 2021, 2664 Rn. 36 f.

69 BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, ZInsO 2014, 2589 m.w.N.

70 BFH, Urt. v. 22.6.2022 – XI R 46/20, ZInsO 2022, 2477 Rn. 20.

71 BFH, Urt. v. 22.6.2022 – XI R 46/20, ZInsO 2022, 2477.

72 BMF-Schreiben v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7330/09/10001 :001 – DOK 2011/0992053, BStBl. I 2011, S. 1273.

73 BFH, Urt. v. 22.6.2022 – XI R 46/20, ZInsO 2022, 2477 Rn. 25.

fechtung nicht gegeben waren, nicht gegen den dritten Steuerschuldner. Die Forderung gegen ihn lebt somit nicht allein aufgrund des Vergleichs wieder auf.<sup>74</sup>

Der BFH, der sich hierzu auf die Rechtsprechung des BGH<sup>75</sup> bezieht, meint in einem Fall, der eine Deckungsanfechtung und eine Schenkungsanfechtung in einem Drei-Personen-Verhältnis betreffe, dass die Deckungsanfechtung nur dann Vorrang vor der Schenkungsanfechtung habe, wenn sie tatsächlich begründet sei. Es reiche nicht aus, wenn ihre Voraussetzungen lediglich behauptet worden seien und hierüber ein Vergleich geschlossen werde. Zwar sei der Insolvenzverwalter befugt, einen Vergleich über den Anfechtungsanspruch zu schließen, seine Vergleichskompetenz beziehe sich aber nur auf die ihm zustehenden Ansprüche, nicht auch auf die Ansprüche anderer Personen. Den Vertragsparteien eines Vergleichs sei es verwehrt, wirksame Vergleiche in Form eines Vertrags zulasten Dritter zu schließen.<sup>76</sup>

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>77</sup> Führt die erfolgreiche Durchsetzung einer Anfechtung einer Einfuhrumsatzsteuerzahlung im Insolvenzverfahren zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs?

*Anhängiges Verfahren dazu:*<sup>78</sup>

1. Stellt eine Steuerberechnung einen sonstigen Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO mit dem Regelungsgehalt dar, dass die darin berechnete Steuerforderung wegen (angeblicher) Vorsteuerberichtigungen nicht mittels Steuerbescheid gegen den Kläger festgesetzt werden kann, weil es sich nicht um eine Masseverbindlichkeit i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handelt?
2. Zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG im Rahmen einer Drittanfechtung nach § 134 InsO, wenn – wie vorliegend – nicht der insolvente Leistungsempfänger, sondern ein mit diesem verbundenes Unternehmen (Mutter- bzw. Schwester-GmbH) im vorinsolvenzrechtlichen Zeitraum die Rechnung des leistenden Unternehmers bezahlt hat.

## 2. Gläubigeranfechtung

Der Steuerschuldner handelt, so der BFH im Urt. v. 23.8.2022,<sup>79</sup> mit Gläubigerbenachteiligungsvorsatz (unzutreffend als „Gläubigerbenachteiligungsabsicht“ bezeichnet) gegenüber dem Finanzamt,<sup>80</sup> wenn ihm bewusst ist, dass er Steuerschulden hat, seine Konten wegen dieser Steuerschulden gepfändet sind und er das Konto des Ehepartners nutzt, für das dieser ihm Vollmacht erteilt hat, weil er über andere Konten nicht mehr verfügen kann. Damit hat er zumindest billigend in Kauf genommen, dass die auf das Konto durch seine Drittschuldner eingezahlten Beträge dem Zugriff des Finanzamts entzogen werden.

Erteilt der Kontoinhaber einem Dritten, z.B. seinem Ehepartner, Kontovollmacht und lässt er es ohne Kontrollmaßnahmen zu, dass der Dritte das Konto für die Abwicklung eigener Geldgeschäfte nutzt, finden bei einer Duldungsanspruch-

nahme des Kontoinhabers nach § 3 AnfG die Grundsätze für eine Wissenszurechnung nach dem Rechtsgedanken des § 166 BGB entsprechende Anwendung.<sup>81</sup> Mit dieser Wertung geht keine Verletzung des Schutzes der Ehe nach Art. 6 Abs. 1 GG einher, wie sich schon aus der Regelung des § 3 Abs. 4 AnfG ergibt.<sup>82</sup>

## VII. Insolvenzplan

Soweit Insolvenzforderungen nach § 227 Abs. 1 InsO als erlassen gelten, sind sie nicht erloschen, sondern bestehen als natürliche, unvollkommene Verbindlichkeiten fort, deren Erfüllung möglich ist, aber nicht erzwungen werden kann.<sup>83</sup> Die mit dem Insolvenzplan bewirkte Befreiung berührt damit nicht den Bestand der Forderungen als solchen, sondern nur deren Durchsetzbarkeit. Dies gilt nach dem Urteil des BFH v. 8.3.2022 auch für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis.<sup>84</sup> Die Zustimmung der Finanzbehörde zu einem Insolvenzplan ersetze daher weder eine Stundung noch einen Erlass i.S.d. §§ 222, 227 AO. Folglich erlöschen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.d. § 47 AO auch dann nicht mit der Zustimmung zu einem Insolvenzplan, wenn der Plan einen (Teil-)Erlass der Ansprüche vorsehe. War eine Steuerforderung vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht festgesetzt und auch nicht zur Insolvenztabelle angemeldet, kann die Forderung somit im Anschluss an das Verfahren gegen den Schuldner festgesetzt werden, soweit dem nicht Restschuldbefreiung oder ein Insolvenzplan entgegenstehen.<sup>85</sup>

Gewillkürte Präklusionsvorschriften im Insolvenzplan, durch die Insolvenzgläubiger, die sich am Insolvenzverfahren nicht beteiligt haben, mit ihren Forderungen auch in Höhe der im Plan auf Forderungen ihrer Art festgeschriebenen Quote ausgeschlossen sind, sind nach der Rechtsprechung des BGH<sup>86</sup> nicht zulässig und unwirksam. Der BFH lässt die umstrittene und höchstrichterlich bislang nicht geklärte Frage ausdrücklich offen, ob die rechtskräftige gerichtliche Bestätigung des Insolvenzplans diese Unwirksamkeit „überwindet“ oder „heilt“.<sup>87</sup>

74 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 15/19, ZInsO 2022, 1088 Rn. 35; vgl. auch BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 61/20, ZInsO 2022, 1001 Rn. 33 ff. Im anfechtungsrechtlichen Zwei-Personen-Verhältnis hängt es von der Vergleichsgestaltung ab, ob eine Einigung zwischen Verwalter und Anfechtungsgegner über die Berechtigung der Anfechtung und damit das Wiederaufleben der Forderung nach § 144 Abs. 1 InsO getroffen wurde.

75 BGH, Versäumnisurt. v. 17.2.2011 – IX ZR 91/10, ZInsO 2011, 1154.

76 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 15/19, ZInsO 2022, 1088 Rn. 35.

77 BFH – XI R 7/22.

78 BFH – V R 29/21.

79 BFH, Urt. v. 23.8.2022 – VII R 21/21, ZInsO 2023, 572 Rn. 68.

80 Zur von der Gläubigerbenachteiligung des § 129 InsO abweichenden Gläubigerbenachteiligungsbegriff des § 1 Abs. 1 AnfG – hier ist die Benachteiligung des anfechtenden Gläubigers notwendig, aber auch ausreichend –, vgl. Onusseit, in: Ahrens/Gehrlein/Ringstmeier, InsO, Anh. IV, § 1 AnfG Rn. 28.

81 BFH, Urt. v. 23.8.2022 – VII R 21/21, ZInsO 2023, 572 und Rn. 69 ff.

82 BFH, Urt. v. 23.8.2022 – VII R 21/21, ZInsO 2023, 572 Rn. 75.

83 BGH, Urt. v. 19.5.2011 – IX ZR 228/08, ZInsO 2011, 1214.

84 BFH, Urt. v. 8.3.2022 – VI R 33/19, ZInsO 2022, 1641 Rn. 25 f. m.w.N.

85 BFH, Urt. v. 8.3.2022 – VI R 33/19, ZInsO 2022, 1641 Rn. 18.

86 BGH, Beschl. v. 7.5.2015 – IX ZB 75/14, ZInsO 2015, 1398 Rn. 15.

87 BFH, Urt. v. 8.3.2022 – VI R 33/19, ZInsO 2022, 1641 Rn. 34.

## VIII. Verfahrensrecht

### 1. Anmeldung einer Steuertraftat zur Insolvenztabelle

Nach § 174 Abs. 2 InsO, abweichend von § 302 Abs. 1 Nr. 3 InsO, ist nicht die Tatsache der rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Steuertraftat anzumelden, wohl aber sind jene Tatsachen anzumelden, aus denen sich ergibt, dass der Forderung nach Einschätzung des Gläubigers eine Steuertraftat zugrunde liegt. Die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers (im Allgemeinen des Finanzamts) ergibt, dass der bereits zur Insolvenztabelle festgestellten Forderung eine Steuertraftat des Schuldners zugrunde liegt, können gem. § 177 Abs. 1 InsO nachträglich angemeldet werden, die Frist nach § 28 Abs. 1 InsO ist keine Ausschlussfrist.<sup>88</sup>

Das Finanzamt darf durch Feststellungsbescheid gem. § 251 Abs. 3 AO feststellen, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuertraftat rechtskräftig verurteilt worden ist, wenn der Schuldner diesem Umstand isoliert widersprochen hat.<sup>89</sup>

### 2. Bescheiderlass im laufenden Insolvenzverfahren

Grds. verhindert § 251 Abs. 3 AO i.V.m. § 87 InsO die Festsetzung von Insolvenzsteuerforderungen, zum Zweck der Tabellenanmeldung ist die Steuer daher lediglich festzustellen (zu berechnen).<sup>90</sup> Erst nach Bestreiten der Forderung kann eine Festsetzung nach Maßgabe des § 185 InsO erfolgen. Ein dennoch zuvor erlassener Steuerbescheid ist nach § 125 Abs. 1 AO nichtig. Anderes gilt, wenn der Steuerbescheid abstrakt nicht geeignet ist, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken, nicht entscheidend ist, ob er sich tatsächlich auswirkt. Eine solche abstrakte Eignung fehlt grds., wenn eine Steuer auf 0 € oder sogar eine negative Steuer festgesetzt wird.<sup>91</sup>

Umstritten ist, ob dies auch gilt, wenn eine positive Steuer festgesetzt wird und nur ein Anrechnungsbetrag im Ergebnis zu einer Erstattung führt. Der BFH schließt sich der Auffassung an, dass derartige Bescheide zulässig sind.<sup>92</sup>

### 3. Zustellungsadressat bei Nachtragsverteilung

Ein (Einkommen-)Steuerbescheid ist nicht dem ehemaligen Insolvenzschuldner, sondern dem Insolvenzverwalter/Treuhänder als Inhaltsadressaten bekannt zu geben, wenn wegen des Einkommensteuererstattungsanspruchs, der sich auf die Zeit des laufenden Insolvenzverfahrens bezieht, die Nachtragsverteilung angeordnet worden ist. Insoweit wird oder bleibt der Verwalter auch prozessführungsbefugt, denn die Anordnung der Nachtragsverteilung führe zu einer fortbestehenden Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Verwalters. Diese sei im Insolvenz- wie im Nachtragsverteilungsverfahren umfassend und nicht auf die Entgegennahme von Steuererstattungsansprüchen beschränkt. Der Verwalter sei insoweit ermächtigt und verpflichtet, alle Maßnahmen und Handlungen

zu ergreifen, die erforderlich sind, um das massezugehörige Vermögen zu erhalten oder zu mehren, mithin hat er auch Steuererklärungen abzugeben, die die Masse betreffen.<sup>93</sup>

### 4. Informationszugang von Insolvenzverwaltern zu steuerlichen Daten der Finanzverwaltung

Mit Urte. v. 25.2.2022 hat das BVerwG entschieden, dass durch § 32e AO die in den §§ 32a – 32d AO vorgesehenen Beschränkungen des Auskunftsanspruchs aus Art. 15 DSGVO mittels Rechtsfolgenverweisung auf Informationszugangsansprüche erstreckt werden, die sich aus den Informationsfreiheitsgesetzen des Bundes oder der Länder ergeben. Es hat daher die Klage des Insolvenzverwalters, der im Hinblick auf die Ermittlung von Anfechtungstatbeständen Auskunft über vorinsolvenzliche Vollstreckungsmaßnahmen des Finanzamts beehrte, abgewiesen.<sup>94</sup> Die zuvor ergangene Rechtsprechung, die dem Verwalter Auskunftsansprüche zubilligte, ist damit obsolet geworden. Lediglich zivilrechtliche Auskunftspflichten der Finanzverwaltung sollen weiter bestehen bleiben,<sup>95</sup> was auch für Auskunftsansprüche mit insolvenzrechtlichem Hintergrund gelten dürfte. Nach st. Rspr. ist dafür maßgeblich, dass ein Anfechtungsanspruch dem Grunde nach feststeht und es nur noch um die nähere Bestimmung von Art und Umfang des Anspruchs geht. Solange ein Rückgewährschuldverhältnis nicht feststeht, hat sich der Verwalter wegen aller benötigten Auskünfte an den Schuldner zu halten.<sup>96</sup>

Darüber hinaus ist abweichend von der bisherigen Rechtsprechung<sup>97</sup> nunmehr gem. § 32i Abs. 2 AO für Auskunftsklagen gegen die Finanzverwaltung, die Steuerkonten des Schuldners betreffen, nicht mehr der Verwaltungs-, sondern der Finanzgerichtsweg eröffnet.

### 5. Rechtsweg bei Wiederaufleben der Forderung nach § 144 Abs. 1 InsO

Der Anspruch auf Rückgewähr anfechtbar geleisteter Steuern ist als zivilrechtlicher Anspruch – auch nach der Rechtspre-

88 BFH, Urte. v. 28.6.2022 – VII R 23/21, ZInsO 2022, 2202 Rn. 24 ff., im Anschluss an BGH, Urte. v. 17.1.2008 – IX ZR 220/06, ZInsO 2008, 325, zur nachträglichen Anmeldung des Attributs der unerlaubten Handlung.

89 BFH, Urte. v. 28.6.2022 – VII R 23/21, ZInsO 2022, 2202.

90 BFH, Urte. v. 5.4.2022 – VII R 18/21, ZInsO 2022, 2369 Rn. 16 f.

91 BFH, Urte. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101 Rn. 14 ff. – Steuerfestsetzungen auf 0 € sind nach neuem Recht nur noch möglich, wenn deren Besteuerungsgrundlagen nicht in einen verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d EStG eingehen können. Solche Festsetzungen sind in der Insolvenz dann ebenfalls unwirksam, da sie abstrakt geeignet sind, sich auf anzumeldende Steuerforderungen auszuwirken, vgl. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG (siehe AEAO zu § 251 Nr. 4.3.1. Abs. 2).

92 BFH, Urte. v. 5.4.2022 – IX R 27/18, ZInsO 2022, 2101 Rn. 22 ff.

93 BFH, Urte. v. 16.12.2021 – VI R 41/18, ZInsO 2022, 673 Rn. 20.

94 BVerwG, Urte. v. 25.2.2022 – 10 C 4.22, ZInsO 2022, 1605. Zu Recht kritisch, auch gegenüber der Normierung des § 32e AO durch den Gesetzgeber Hofmann, NVwZ 2022, 1049.

95 BVerwG, Urte. v. 25.2.2022 – 10 C 4.22, ZInsO 2022, 1605 Rn. 19 a.E.

96 BGH, Urte. v. 13.8.2009 – IX ZR 58/06, ZInsO 2009, 2125 m.w.N.

97 BVerwG, Beschl. v. 28.10.2019 – 10 B 21.19, ZInsO 2020, 143; BFH, Beschl. v. 16.6.2020 – II B 65/19, ZInsO 2020, 1930.

chung des BFH<sup>98</sup> – im Zivilrechtsweg zu verfolgen, über ihn kann nicht nach § 218 Abs. 2 AO abgerechnet werden. Nicht anders ist es, wenn es um die Rückforderung einer auf einer (vermeintlich) unberechtigten Insolvenzanfechtung beruhenden Leistung des Finanzamts geht, denn ein Anspruch auf Rückgewähr einer Leistung teilt die Rechtsnatur des Anspruchs, auf den jene Leistung erbracht worden ist.

Steht hingegen das Wiederaufleben einer aufgrund der Befriedigung eines Anfechtungsanspruchs erloschenen Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO in Streit, ist die Rechtsnatur der ursprünglichen Forderung maßgebend.<sup>99</sup> Die Steuerforderung erlösche, so der BFH, zwar mit ihrer Entrichtung, das Schuldverhältnis bleibe jedoch bei Zahlung in der anfechtungsrelevanten Zeit selbst bei fristgemäßer Zahlung in der Schwebe und lebe nach erfolgreicher Anfechtung nach § 144 Abs. 1 InsO rückwirkend wieder auf, die Beendigung des Schuldverhältnisses sei insoweit auflösend bedingt, sodass der Rechtsgrund der Forderung unberührt bleibe, was auch im anfechtungsrechtlichen Drei-Personen-Verhältnis Geltung beanspruche. Über die wiederaufgelebte Forderung könne folglich durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO entschieden werden, bei dessen Erteilung auch zu prüfen sei, ob die tatsächlichen Voraussetzungen des § 144 Abs. 1 InsO erfüllt seien (dazu oben VII.).<sup>100</sup>

## 6. Unterbrechung des AdV-Verfahrens bei Insolvenzeröffnung

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Antragstellers führt bei einem AdV-Verfahren grds. nicht zu einer Unterbrechung nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 ZPO. Etwas anderes gilt aber dann, wenn die durch die angefochtenen Bescheide festgesetzten Steuern schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig getilgt wurden und es somit um eine Aufhebung der Vollziehung mit der Folge entsprechender Erstattungsansprüche geht.<sup>101</sup>

## 7. Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO

Erstattungsberechtigt i.S.v. § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist derjenige, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten eine Zahlung bewirkt worden ist. Es kommt nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, so wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Dies gilt auch im Fall einer vermeintlichen Organschaft, wie der BFH mit Urt. v. 14.12.2021 entschieden hat.<sup>102</sup> Entrichtet mithin die Organgesellschaft die vermeintlich durch sie verursachten Steuern des Organträgers, steht dem Organträger, wenn sich später herausstellt, dass keine Organschaft bestand, der sich ergebende Erstattungsanspruch zu, weil die Organgesellschaft dessen Steuern begleichen wollte.

An dieser Entscheidung sah der BFH sich nicht durch das Urteil des BGH v. 19.1.2012<sup>103</sup> aufgrund der Besonderheiten des dortigen Sachverhalts gehindert.<sup>104</sup>

Im umgekehrten Fall, also einer vom Finanzamt ohne rechtlichen Grund geleisteten Steuererstattung oder -vergütung, rich-

tet sich der Rückzahlungsanspruch gegen den Leistungsempfänger. Dieser muss, wenn an dem Erstattungsvorgang mehrere Personen beteiligt waren, nicht mit dem Empfänger der Zahlung (Überweisung) identisch sein. Schuldner eines abgabenrechtlichen Rückzahlungsanspruchs ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung derjenige, zu dessen Gunsten erkennbar die Zahlung geleistet wurde, die zurückverlangt wird. Dies ist i.d.R. derjenige, demgegenüber die Finanzbehörde ihre – vermeintliche oder tatsächlich bestehende – abgabenrechtliche Verpflichtung erfüllen will.<sup>105</sup> Ein zwischengeschalteter Zahlungsempfänger wird nicht Leistungsempfänger nach § 37 Abs. 2 AO.

Im Streitfall hatte die Insolvenzverwalterin ein „Insolvenzsonderkonto“ eingerichtet,<sup>106</sup> auf das das Finanzamt eine der Masse zustehende Steuererstattung vornahm. Die Verwalterin leitete den Betrag an die Masse weiter. Der rechtliche Grund für die Zahlung des Finanzamts fiel später weg. Nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens verlangt das Finanzamt die geleistete Zahlung von der ehemaligen Verwalterin nach § 37 Abs. 2 AO zurück. Der BFH setzt die Vollstreckung des Rückforderungsbescheids nach § 69 FGO wegen ernstlicher Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit aus. Auf die Rechtsnatur des Kontos komme es nicht an. Aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe das Finanzamt gem. § 82 InsO nur noch an die Insolvenzmasse leisten dürfen und habe dies auch beabsichtigt, die Verwalterin habe die Zahlung nach § 80 InsO entgegengenommen. Anhaltspunkte dafür, dass die Verwalterin davon ausging, das Finanzamt habe an sie persönlich leisten wollen, seien nicht ersichtlich. Sie sei damit zwar Zahlungsempfängerin, aber nicht Leistungsempfänger nach § 37 Abs. 2 AO gewesen.

98 BFH, Urt. v. 12.11.2013 – VII R 15/13, ZInsO 2014, 669 Rn. 6.

99 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 61/20, ZInsO 2022, 1001 Rn. 29, im Anschluss an die Rechtsprechung des BGH (Urt. v. 22.12.2012 – IX ZR 22/12, ZInsO 2013, 73 Rn. 12; Beschl. v. 15.3.2012 – IX ZR 95/09, Rn. 5), des BVerwG (Urt. v. 26.4.2018 – 7 C 3.16, DStR 2018, 2441) und des BAG (Urt. v. 26.10.2017 – 6 AZR 511/16, ZInsO 2018, 127), die sich allerdings nur auf das Wiederaufleben der Forderung bezieht, ohne ausdrücklich zu deren Rechtsnatur Stellung zu nehmen.

100 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 61/20, ZInsO 2022, 1001 Rn. 29 ff.; weitgehend inhaltsgleich BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 15/19, ZInsO 2022, 1088. Die Kritik an diesen Entscheidungen von *Streit/Siebel*, NZI 2022, 582, wonach diese im Fall der USt-Zahlungen durch die später insolvente Organgesellschaft für die Organträgerin zu wertungsmäßig unangemessenen Ergebnissen führen, halten die Autoren nicht für berechtigt, denn die Rechtsfolge des Wiederauflebens der USt-Forderung entspricht der Konstruktion der Organschaft und weist das Insolvenzrisiko zutreffend dem Organträger zu.

101 BFH, Beschl. v. 30.6.2022 – I B 43/20 (AdV), GmbHR 2022, 602.

102 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 20/18, ZInsO 2022, 1085.

103 BGH, Urt. v. 19.1.2012 – IX ZR 2/11, ZInsO 2012, 264.

104 BFH, Urt. v. 14.12.2021 – VII R 20/18, ZInsO 2022, 1085 Rn. 27 ff. Der BFH meint, dass im vom BGH entschiedenen Fall das Finanzamt gerade nicht habe erkennen können, auf wessen Steuerschuld die vom Insolvenzverwalter angefochtene Zahlung geleistet worden sei. Dem BGH zufolge mache ein FA, das in Fällen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft der Steuerschuld des Organträgers entsprechende Beträge aufgrund einer Lastschrift-einzugsermächtigung vom Konto der Organgesellschaft einziehe (entgegen BFH, Urt. v. 23.9.2009 – VII R 43/08, BFHE 226, 391), den steuerrechtlichen Haftungsanspruch aus § 73 AO gegen die Organgesellschaft geltend. Der BFH lässt offen, ob er sich dem BGH insoweit anschliesse.

105 BFH, Beschl. v. 31.8.2021 – VII B 64/20 (AdV), ZInsO 2021, 2604 Rn. 20. Lesenswert ist die Anmerkung von *Ganter*, NZI 2021, 1061.

106 Im Urteilstext zusätzlich auch als „Anderkonto“ bezeichnet.