

Oberrubrik

Aktuelles zum Steuerrecht in der Insolvenz

von Vorsitzender Richter am Oberlandesgericht **Dr. Dietmar Onusseit**, Dresden und Rechtsanwalt **Dr. Stefan Oppermann**, München/Nürnberg

Das Steuerrecht in der Insolvenz ist ein Rechtsgebiet in stetigem Fluss und unterliegt Änderungen sowohl durch die Rechtsprechung als auch durch die Gesetzgebung. Der Beitrag soll einen Überblick über die etwa seit Mitte 2019 veröffentlichten Entscheidungen der FG und des BFH sowie über gesetzliche Änderungen und Äußerungen der Finanzverwaltung geben und diese einer kritischen Würdigung unterziehen, soweit die Verfasser das im Rahmen eines Überblicks für angebracht halten.

A. Allgemeines

I. Einkommensteuer

1. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns

Um in den Genuss der Steuerfreiheit für den Sanierungsgewinn bei der Unternehmenssanierung nach § 3a Abs. 1 EStG zu gelangen, muss der Steuerpflichtige nach Absatz 2 der Norm neben der Sanierungsbedürftigkeit und -fähigkeit des Unternehmens auch die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachweisen. Die Anforderungen an den Nachweis der Sanierungsabsicht wurden von den Senaten des BFH in der Vergangenheit unterschiedlich beurteilt. Während der VIII. Senat bereits dominierende selbstnützige Motive der Gläubiger für schädlich hielt und die Absicht der Sanierung des Schuldners forderte,¹ ließ z.B. der X. Senat es bisher ausreichen, dass neben selbstnützigen Motiven des Gläubigers die Sanierungsabsicht lediglich (schlicht) „mitentscheidend“ ist,² und hat mit Beschl. v. 27.11.2020 bekräftigt,³ dass es ausreicht, wenn der Gläubiger den Schuldenerlass jedenfalls auch mit dem Ziel der Sanierung des schuldnerischen Unternehmens ausgesprochen hat, während ausschließlich eigennützige Motive nicht ausreichen sollen. Die von § 3a Abs. 1, 2 EStG abweichende Regelung der Unternehmenssanierung in § 3a Abs. 5 EStG ist danach vom Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt.⁴

§ 3a EStG ist i.Ü. Teil des Veranlagungsverfahrens und kann nach Ansicht des FG Rheinland-Pfalz⁵ nicht im Billigkeitsverfahren nach § 227 AO berücksichtigt werden.

2. Zum Passivierungsverbot bei Gläubigerforderungen mit Rangrücktritt

Zu beurteilen hatte der BFH am 19.8.2020 eine Rangrücktrittserklärung, nach der die Gläubigerforderungen nur „aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen“ zu bedienen sein sollten.⁶ Streitig war die Passivierung einer solchen Gläubigerforderung, die das Finanzamt nicht anerkannte.

Gem. § 247 Abs. 1 HGB sind nach dieser Entscheidung des BFH nur Schulden zu passivieren, die am Bilanzstichtag eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung darstellen. Eine solche fehle, wenn die Forderungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssen. Hierfür genüge es aber nicht, dass der Schuldner überschuldet ist. Ebenso sei eine mit einem Rangrücktritt versehene Forderung (weiter) zu passivieren, da der Rangrücktritt ihren Bestand nicht infrage stelle.

Auch das Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG greife nicht, wonach in Abgrenzung zu den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzierung gewisser und ungewisser Verbindlichkeiten für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen sind, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

Der BFH stellt dazu klar, dass eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern – wie vorliegend – auch aus „sonstigem freien Vermögen“ vorsieht, selbst dann steuerbilanziell kein Passivierungsverbot auslöse, wenn der Schuldner aufgrund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

3. Vorübergehende Erhöhung der Begrenzung des Verlustrücktrags

Den nicht zuletzt im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen oder der Aufdeckung stiller Reserven in der Insolvenz wichtigen Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG hat das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz auf 10.000.000 € und bei Ehegatten auf 20.000.000 € verdoppelt.⁷ Die Regelung greift (derzeit) allerdings nur bis Ende 2021.

II. Umsatzsteuer

1. Organschaft in der Eigenverwaltung

Die Organschaft setzt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG voraus, dass eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Bereits 2016 hatte der BFH entschieden, dass die bestehende finanzielle Eingliederung im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Organgesellschaft in Eigenverwaltung entfällt.⁸ Sie sei die Grundlage dafür, dass für den Organträger aufgrund der Gesamtheit der Eingliederungsvoraussetzungen eine Durchgriffsmöglichkeit auf die Organgesellschaft bestehe, und sie entfalle bei Eröffnung des Eigenverwaltungsverfahrens, weil gem. § 276a Satz 1 InsO a.F. der Aufsichtsrat, die Gesellschafterversammlung oder entsprechende Organe keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der schuldnerischen Organgesellschaft mehr hätten und der Organträger seinen Einfluss verliere. Anders entscheidet der BFH 2019 zur vorläufigen Eigenverwaltung der Organgesellschaft, weil § 276a InsO a.F. im vorläufigen Verfahren keine Anwendung finde.⁹ Dieser Auffassung ist die Finanzverwaltung in Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE gefolgt. Richtigerweise hat sie nach der Änderung des § 276a InsO durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG), dessen Absatz 3 nun auch die Anwendung der Vorschrift in der vorläufigen Eigenverwaltung anordnet, folgende Sätze 6 und 7 an Absatz 12 angefügt:¹⁰

„(6) Hingegen beenden weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft eine Organschaft, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird sowie eine Anordnung gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.2019, XI R 35/17, BStBl 2021 II S. 252). (7) Satz 6 gilt nicht für vorläufige Eigenverwaltungsverfahren, die nach dem 31.12.2020 angeordnet wurden, es sei denn, diese fallen unter die Anwendung des § 5 Abs. 1 COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG).“¹¹

Satz 7 beruht auf § 5 Abs. 1 COVInsAG, wonach auf zwischen dem 1.1.2021 und dem 31.12.2021 beantragte Verfahren die §§ 270 – 285 InsO a.F. weiter anzuwenden sind, wenn die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Schuldners auf die COVID-19-Pandemie zurückzuführen ist.

2. Berichtigung unrichtigen Steuerausweises

Hat der Unternehmer einen unrichtigen Steuerausweis erteilt, schuldet er nach § 14c UStG auch den Mehrbetrag, kann aber gegenüber dem Leistungsempfänger den Steuerbetrag berichtigen, was sodann die entsprechende Berichtigung gegenüber dem Finanzamt nach § 17 Abs. 1 UStG ermöglicht. Für Letztere verlangt der BFH mit Urteil 16.5.2018,¹² jüngst bestätigt

durch Beschl. v. 5.1.2021,¹³ dass der Unternehmer die vereinbarte USt an den Leistungsempfänger zurückzahlt, da er sonst ungerechtfertigt bereichert werde. In der Insolvenz des Unternehmers dürfe damit die Korrektur vorinsolvenzlich vom Schuldner erteilter Rechnungen ausgeschlossen sein, da die Rückforderung des Leistungsempfängers als nicht nachrangige Insolvenzforderung zu qualifizieren ist und außerhalb von Quotenzahlungen nicht befriedigt werden darf. Ob bereits eine Teilzahlung wie die einer Insolvenzquote zur teilweisen Berichtigung ermächtigt, ist bislang nicht entschieden, aber wohl anzunehmen. Der Verwalter ist auf dieser Basis gehalten, entsprechende Berichtigungen noch nach der Quotenzahlung zu veranlassen.

3. Uneinbringlichkeit von Forderungen des Schuldners nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG

Neben der vom BFH kreierten rechtlichen Uneinbringlichkeit steht die tatsächliche Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Für sie reicht, wie der BFH erneut bestätigt hat, allein die Stellung eines Insolvenzantrags über das Vermögen des Leistungsempfängers und Drittschuldners nicht aus, anders dagegen die Bestellung eines vorläufigen Verwalters mit Zustimmungsvorbehalt.¹⁴

B. Organhaftung bei Verletzung der Insolvenzantragspflicht

I. Ressortaufteilung innerhalb der Geschäftsleitung

Nach §§ 69, 191 AO in Anspruch genommen Organe juristischer Personen berufen sich nicht selten auf die (vermeintliche) alleinige Verantwortlichkeit eines weiteren Organmitglieds. Nämliches gilt bei Inanspruchnahme durch den Insolvenzverwalter etwa nach § 64 GmbHG a.F. oder jetzt § 15b InsO. Nach der Rechtsprechung des BGH kann eine solche Geschäftsverteilung oder Ressortaufteilung zum Haftungsausschluss führen.¹⁵ Allerdings setze dies eine klare und eindeutige Abgrenzung der Geschäftsführungsaufgaben aufgrund einer von allen Mitgliedern des Organs mitgetragenen Aufgabenzuweisung voraus, die die vollständige Wahrnehmung der Geschäftsführungsaufgaben durch hierfür fachlich und persönlich geeignete Personen sicherstellt und ungeachtet der Ressortzuständigkeit eines einzelnen Geschäftsführers die Zuständigkeit des Gesamtorgans insbesondere für nicht delegierbare Angelegenheiten der Geschäftsführung wahr. Eine diesen Anforderungen genügende Aufgabenzuweisung bedürfe nicht zwingend einer schriftlichen Dokumentation. Dagegen verlangt der BFH eine vorweg getroffene, eindeutige schriftliche Festlegung, welcher Geschäftsführer für welchen Bereich zuständig ist, damit nicht im Haftungsfall jeder Geschäftsführer auf die Verantwortlichkeit des anderen verweist.¹⁶

II. Anfrage beim vorläufigen Insolvenzverwalter

Auch bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt, verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beim Geschäftsführer, sodass dieser der Steuerabführungspflicht nach § 34 Abs. 1 AO nachzukommen hat. Er kann sich nach der Rechtsprechung des BFH nicht allein mit der Behauptung von der Haftung nach § 69 AO entlasten, angenommen zu haben, der vorläufige Insolvenzverwalter werde seine Zustimmung zur Abgabenteilung verweigern. Erforderlich ist im Regelfall eine dokumentierte Anfrage an den vorläufigen Verwalter. Nur bei konkreten und eindeutigen objektiven Anhaltspunkten für die Sinnlosigkeit dieser Anfrage kann auf sie verzichtet werden.¹⁷ Derartige Anhaltspunkte können nach FG Berlin-Brandenburg¹⁸ sein:

- Belehrung des Geschäftsführers durch den vorläufigen Insolvenzverwalter oder dessen Mitarbeiter, dass Zahlungen „auf Leistungszeiträume vor dem Insolvenzantrag“ nicht vorgenommen werden dürfen;
- Verweigerung der Zustimmung bei vorherigen Zahlungsverpflichtungen;
- Einrichtung eines dem Zugriff des Geschäftsführers entzogenen „Verwaltungskontos“ bei gleichzeitiger Sperrung des bisherigen Geschäftskontos.

§ 15b Abs. 8 InsO ordnet die steuerrechtlichen Pflichten des Geschäftsführers bei materieller Insolvenz teilweise neu (vgl. dazu unter B. IV.).

III. Wirkung der Tabellenfeststellung von Steuerforderungen auch gegenüber dem Geschäftsführer

Ein Tabelleneintrag im Insolvenzverfahren kann gem. § 178 Abs. 3 InsO auch im Haftungsverfahren Bindungswirkung entfalten. Er ersetzt im Insolvenzverfahren den Steuerbescheid und wirkt gegenüber allen Insolvenzgläubigern gem. § 178 Abs. 3 InsO für die festgestellte Forderung wie ein rechtskräftiges Urteil. Ist der Geschäftsführer selbst Insolvenzgläubiger, gilt dies auch für ihn, er und das Finanzamt sind dann im Haftungsverfahren an die Feststellung zur Tabelle gebunden. Der haftende Geschäftsführer kann sich daher nicht mehr darauf berufen, die Steuer sei gar nicht oder niedriger festzusetzen.¹⁹ Frühere Entscheidungen haben dasselbe Ergebnis aus § 166 AO abgeleitet, wenn der Geschäftsführer nicht selbst Insolvenzgläubiger war – jedenfalls wurde dies nicht erwähnt – und am Prüfungstermin nicht teilnahm und deshalb gegen die Steuerforderungen keinen Widerspruch erhob, sodass diese zur Tabelle festgestellt wurden.²⁰

IV. Regelung des § 15b Abs. 8 InsO

Auf den Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz v. 16.12.2020²¹ geht § 15b Abs. 8 InsO zurück, mit dem zumindest auch die Rechtsprechung zu § 69 AO korrigiert werden soll.

„(8) ¹Eine Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten liegt nicht vor, wenn zwischen dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 oder der Überschuldung nach § 19 und der Entscheidung des Insolvenzgerichts über den Insolvenzantrag Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden, sofern die Antragspflichtigen ihren Verpflichtungen nach § 15a nachkommen. ²Wird entgegen der Verpflichtung nach § 15a ein Insolvenzantrag verspätet gestellt, gilt dies nur für die nach Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung fällig werdenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. ³Wird das Insolvenzverfahren nicht eröffnet und ist dies auf eine Pflichtverletzung der Antragspflichtigen zurückzuführen, gelten die Sätze 1 und 2 nicht.“

Ziel des Satzes 1 ist es, den ordnungsgemäß handelnden Geschäftsführer aus dem Konflikt zwischen Steuerabführungs- und Masseerhaltungspflicht zu befreien. Allerdings bestand dieser Konflikt eher auf dem Papier, nachdem der BGH spätestens 2011 der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Steuern, die Grundlage der persönlichen Haftung oder der Strafbarkeit/Ordnungswidrigkeit bei Nichtzahlung sein können, den Vorrang vor der Masseerhaltungspflicht eingeräumt hatte.²² Die neue Vorschrift vollzieht nun einen Paradigmenwechsel. Sofern der Geschäftsführer seiner Antragspflicht aus § 15a InsO bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit nachkommt, fingiert sie, die Nichtabführung der Steuern stelle keine Verletzung steuerrechtlicher Zahlungspflichten dar. Freilich erfasst sie ihrem Wortlaut nach jegliche Steuerzahlungspflicht und geht damit über die bisherige Rechtsprechung hinaus. Für die Beiträge zur Gesamtsozialversicherung wurde hingegen leider keine Regelung getroffen.

Die Regelung des Satzes 2 beruht auf der praktischen Erfahrung, dass kein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt aufgrund seiner eigenen Massesicherungspflicht eine Zustimmung zur Entrichtung von Steuern erteilen darf. Die unter B. II. dargestellte Rechtsprechung wirke daran gemessen formalistisch, schade lediglich dem schlecht beratenen Geschäftsführer, der in Haftungsfallen gerate, während der gut beratene diese leicht umgehen könne. Zudem sei bisher für Eigenverwaltungsverfahren nicht abschließend geklärt gewesen, welcher Pflicht der Vorrang gebühre, was in der Praxis zu Ausweichgestaltungen geführt habe wie z.B. der, Steuern erst nach Information des Finanzamts über das vorläufige Verfahren abzuführen und nach Eröffnung die Zahlung anzufechten. Dies führe zu überflüssigem Liquiditätsentzug bei der Gesellschaft, ohne dem Fiskus einen dauerhaften Vorteil zu generieren. Aufgrund der fehlenden ver-

gleichbaren Regelung hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge wird es wohl bei den leidigen Ausweichgestaltungen verbleiben, obwohl auch hier ohne dauerhaften Vorteil der Sozialversicherungsträger ein sanierungsfeindlicher Liquiditätsentzug beim Schuldner eintritt.

Satz 3 lasse die Haftung bei bereits vor Pflichterfüllung begangenen Pflichtverletzungen bestehen, setze aber gleichzeitig Anreize, die Erfüllung noch nachzuholen.

Eine Übergangsregelung enthielt das Gesetz zunächst nicht, sie wurde aber mit Gesetz v. 10.8.2021²³ als Art. 103m Satz 2 und 3 EGIInsO nachträglich kodifiziert:

„§ 15b der Insolvenzordnung in der Fassung des Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetzes vom 22.12.2020 (BGBl. I S. 3256) ist erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 vorgenommen worden sind. Auf Zahlungen, die vor dem 1.1.2021 vorgenommen worden sind, sind die bis zum 31.12.2020 geltenden gesetzlichen Vorschriften weiterhin anzuwenden.“

C. Insolvenzmasse – Freigabe der selbständigen Tätigkeit

Der BFH konkretisiert die Pflichten des Insolvenzverwalters bei selbständiger Tätigkeit des Schuldners im eröffneten Verfahren.²⁴ Im zugrunde liegenden Sachverhalt ging der Verwalter eines Steuerberaters bis zu einer Steuerfahndung aus tatsächlichen Gründen unzutreffend, aber berechtigt – weil er alle ihm möglichen Aufklärungsmaßnahmen erfolglos ergriffen hatte – davon aus, dass dieser nicht mehr selbstständig tätig wurde. Das Gegenteil ergab sich nach einer Steuerfahndung, in deren Folge das Finanzamt die USt gegen die Masse festsetzte. Der BFH hält dies für unzutreffend. Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO könnten auch ohne Handlung des Insolvenzverwalters nach Alternative 2 „in anderer Weise“ begründet werden, wenn eine Amtspflicht zum Tätigwerden bestehe. Eine solche ergebe sich aus § 35 Abs. 2 Satz 1 InsO, der den Verwalter verpflichte, unverzüglich zu erklären, ob er die Tätigkeit des Schuldners aus der Insolvenzmasse freigebe oder nicht. Verletze er diese Pflicht, seien vom Schuldner begründete USt-Forderungen „in anderer Weise“ i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet.²⁵ Sei der Schuldner hingegen ohne Wissen und Zutun des Insolvenzverwalters tätig oder bleibe die Tätigkeit unklar und gelangten die Erträge nicht zur Masse, entstehe der Steueranspruch mangels Pflichtverletzung nicht als Masseverbindlichkeit.²⁶

Kann der Verwalter das Entgelt jedoch zur Masse ziehen, geht der BFH wohl von Masseverbindlichkeiten zumindest hinsichtlich der USt aus (konsequent wäre das dann auch hinsichtlich der Einkommensteuer). Nicht ausreichen soll dagegen, dass der Verwalter ohne Erfolg versucht, nach Kenntniserlangung die Entgelte für die Masse zu realisieren. Darin liege keine rückwirkende Genehmigung der Tätigkeit des Schuldners für die Masse. Dafür spricht, dass es spiegelbildlich auch keine rückwirkende Freigabe einer selbständigen

Tätigkeit gibt. Ob das aber auch anderer Bewertung zugänglich ist und vom BFH in zukünftigen Entscheidungen anders gesehen wird, bleibt abzuwarten.

D. Zur Qualifizierung von Steuerforderungen als Insolvenzforderungen

Nach § 38 InsO sind solche Forderungen Insolvenzforderungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurden. Das gilt auch für Steuerforderungen, unabhängig von zahlreichen Durchbrechungen dieses Prinzips nach Inkrafttreten der InsO durch den Gesetzgeber (z.B. durch die gesetzliche Fiktion des § 55 Abs. 4 InsO) oder durch die Judikatur des BFH (z.B. durch die Entscheidungen zur [rechtlichen] Uneinbringlichkeit von Forderungen gegenüber Drittschuldnern, auch wenn diese faktisch stets werthaltig geblieben sind und nur wenige Augenblicke nach Anordnung einer [vorläufigen] Insolvenzverwaltung an den [vorläufigen] Verwalter ohne Widerspruch beglichen werden). Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind zur Insolvenztabelle anzumelden und – im Fall des Bestreitens – durch Insolvenzfeststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO gegenüber dem Insolvenzverwalter festzustellen. Ein förmlicher Steuerbescheid über einen Steueranspruch, der eine Insolvenzforderung betrifft, ist daher unwirksam,²⁷ kann zur Vermeidung des Rechtsscheins der Wirksamkeit aber zurückgenommen werden.²⁸ Dagegen sind Steuermasseverbindlichkeiten und Forderungen gegen das freie Vermögen weiter oder wieder durch Bescheid festzusetzen.

Bei der Einkommensteuer hängt die Abgrenzung der Insolvenzforderungen nach der Rechtsprechung des BFH,²⁹ der sich das FG Düsseldorf³⁰ angeschlossen hat, von der Art der Gewinnermittlung ab. Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG oder durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG (Ist-Versteuerung). Danach sei der Tatbestand für die Einkommensbesteuerung erst vollständig verwirklicht und somit die Steuerforderung begründet i.S.d. § 38 InsO, wenn die Einnahmen bezogen sind, sie dem Steuerpflichtigen zufließen. Wird der Gewinn hingegen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 EStG, ermittelt, greift das Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4, 2. HS HGB (Soll-Versteuerung). Ein Gewinn ist dann realisiert, wenn bei gegenseitigen Verträgen der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung „wirtschaftlich erfüllt“ hat und ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher ist. Folglich sei bereits mit der steuerrechtlichen Realisation einer Forderung die darauf basierende Steuer insolvenzrechtlich begründet.

Der BFH hatte anlässlich der Entscheidung v. 19.1.2021 folgenden Sachverhalt zu beurteilen: Über das Vermögen des (faktischen) Geschäftsführers einer Ltd. wurde 2010 das Insolvenzverfahren eröffnet. Das Finanzamt nahm ihn 2014 gem. §§ 34, 69, 191 AO wegen Nichtabführung der in 2011

fällig gewordenen Steuern für die Jahre 2008 und 2009 durch Bescheid in Haftung. Der BFH hält dies für zutreffend.³¹

Für die insolvenzrechtliche Begründung der Haftungsforderung komme es weder auf die zugrunde liegende Steuerschuld noch auf den Erlass des Haftungsbescheids an, sondern darauf, ob die für die Haftung maßgebliche Handlung bzw. Unterlassung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begangen wurde, maßgeblich sei die im Haftungsbescheid genannte Handlung oder Unterlassung. Da die Steuern erst in 2011 fällig wurden, liege die maßgebliche Nichtabführung nach der Insolvenzeröffnung und sei folglich keine Insolvenzforderung, sondern eine Neuforderung, die als solche von der dem Geschäftsführer erteilten Restschuldbefreiung nicht erfasst werde.

Offen bleibt in dieser Entscheidung, auf welchen Zeitpunkt bei Unterlassungen in Fällen abzustellen ist, bei denen der in Haftung Genommene die ihm obliegende Handlung bereits vor der Insolvenzeröffnung hätte vornehmen können, während sie auch danach noch pflichtgemäß gewesen wäre. Das ist der Fall, wenn der Steuerpflichtige die Steuererklärung für einen Besteuerungszeitraum vor der Insolvenzeröffnung zwar schon hätte abgeben können, die Erklärungsfrist jedoch erst danach abließ. Denkbar erscheint es, auf den Entstehungszeitpunkt der Handlungspflicht ebenso abzustellen wie – in Anlehnung an die Rechtsprechung des BGH zu § 129 Abs. 2 InsO³² – auf den Zeitpunkt, in dem die Rechtsfolgen der Unterlassung nicht mehr durch eine positive Handlung abgewendet werden können.

Im Urteil v. 23.7.2020 befasst sich der BFH mit § 13c UStG, wonach ein Zessionar unter gewissen Voraussetzungen für fällige USt des Zedenten haftet.³³ Die maßgebliche, auf vorinsolvenzlichem Umsatz beruhende Steuer des nach der Zession in Insolvenz gefallenen Zedenten war (ausnahmsweise) weder durch Voranmeldung, noch durch Erklärung oder Festsetzung durch das Finanzamt vor der Verfahrenseröffnung fällig geworden. Wegen § 251 Abs. 2 Satz 1 AO könne, so führt der BFH aus, der als Insolvenzforderung entstandene Steueranspruch im eröffneten Verfahren nicht durch Steuerbescheid festgesetzt werden. Der später erfolgte bloße Tabelleneintrag vermöge auch unter Berücksichtigung von § 41 Abs. 1 InsO, wonach nicht fällige Forderungen als fällig gelten, die nach § 13c Abs. 2 Satz 1 UStG erforderliche Fälligkeit nicht zu begründen. Denn § 41 Abs. 1 InsO wirke nur gegenüber dem Insolvenzschuldner und berühre daher nicht die Mithaftung von Gesamtschuldnern und Bürgen.³⁴

Werden Steuerforderungen erst durch die Bestimmungen des Insolvenzplans „begründet“, wird der Fiskus als deren Gläubiger nicht Beteiligter des Insolvenzplanverfahrens. Bei diesen Steuerforderungen handelt es sich nicht um Insolvenzforderungen. Dies hat das FG Düsseldorf mit Urteil v. 12.8.2021 in einem Fall entschieden, in dem das Finanzamt die Grunderwerbsteuer nach § 5 Abs. 3 GrEStG a.F. nachträglich höher festgesetzt hatte, nachdem der Veräußerer seinen bis dahin gehaltenen Kommanditanteil an der Erwerblerin, der späteren

Insolvenzschuldnerin, einer GmbH & Co. KG, innerhalb der Fünfjahresfrist aufgrund einer durch den Insolvenzplan geregelten Anteilsübertragung nahezu vollständig verlor.³⁵

E. Steuerrechtliche Masseverbindlichkeiten

I. Änderungen des Anwendungsbereichs des § 55 Abs. 4 InsO

Mit Wirkung zum 1.1.2021 ist § 55 Abs. 4 InsO neu gefasst worden. Auch diese Änderung geht auf den Bericht des Ausschusses für Recht und Verbraucherschutz v. 16.12.2020³⁶ zurück. Die n.F. ist gem. Art. 103m Satz 1 EGInsO auf Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beantragt worden sind.

„(4) ¹Umsatzsteuerverbindlichkeiten des Insolvenzschuldners, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters oder vom Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters begründet worden sind, gelten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit. ²Den Umsatzsteuerverbindlichkeiten stehen die folgenden Verbindlichkeiten gleich:

1. sonstige Ein- und Ausfuhrabgaben,
2. bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern,
3. die Luftverkehrs- und die Kraftfahrzeugsteuer und
4. die Lohnsteuer.“

Die in der Rechtsprechung des BGH³⁷ (nicht erwähnt wird die gleichlautende Rechtsprechung des BFH)³⁸ angelegte Ungleichbehandlung von Steuerverbindlichkeiten im vorläufigen Verfahren in Eigenverwaltung und im Regelverfahren habe in der Praxis zu falschen Anreizen und wirtschaftlichen Ungleichbehandlungen geführt. Sofern der eigenverwaltende Schuldner die Steuer abführe, könne die Zahlung anders als im Regelverfahren nach Eröffnung angefochten werden.

Da diese Verwerfungen hauptsächlich dort entstünden, wo der Schuldner die durch seine Tätigkeit entstehende Steuer von einem Dritten zwecks Abführung an den Fiskus erhalten habe, werde die Regelung auf solche Steuerarten durch Satz 2 begrenzt, die darauf ausgelegt sind, über den Preis auf den Leistungsempfänger abgewälzt zu werden. Zu den bundesgesetzlich geregelten Verbrauchsteuern gehöre auch die Biersteuer.

II. Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit

1. Vorläufiges Verfahren

Anders als zur USt sind Entscheidungen der FG zur Einkommensteuer i.V.m. § 55 Abs. 4 InsO nur wenige ergangen. Mit Ausnahme des Urteils v. 9.12.2014,³⁹ mit dem der BFH eine

Rückwirkung des § 55 Abs. 4 InsO auf vor dem 1.1.2011 abgeschlossene Sachverhalte abgelehnt hat, ist keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu dieser Vorschrift bekannt geworden.

Das FG Düsseldorf⁴⁰ hatte jetzt einen Fall zur Einkommensteuer zu beurteilen, die bei Verfahren, die nach dem 31.12.2020 eröffnet werden, nicht mehr unter § 55 Abs. 4 InsO fällt (zuvor E. I.), in dem ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt und dem Recht zum Forderungseinzug bestellt war. Mangels höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Einkommensteuer überträgt das FG diejenige des V. Senats des BFH⁴¹ (dazu unten E. III. 1. b)) zur USt auf die Einkommensbesteuerung. Erforderlich sei danach allein die Entgeltvereinnahmung durch den vorläufigen Verwalter. Habe der Schuldner vor der Bestellung des vorläufigen Verwalters die Forderungen an Sicherungsgläubiger abgetreten und ermächtigte der gerichtliche Beschluss den vorläufigen Verwalter nicht zur Einziehung der zedierten Forderung, reiche die Zahlung des Drittschuldners hierfür nicht aus. Unerheblich sei folglich die Verbindlichkeitsbegründung „nach der Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters“, ferner seien Einnahmen aus Verträgen aus der Zeit vor Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung vom Anwendungsbereich des § 55 Abs. 4 InsO nicht ausgenommen. Die Revision ist zum Az. X R 36/20 anhängig.

2. Eröffnetes Verfahren

a) Aufdeckung stiller Reserven und Gewinnanteile an einer Personengesellschaft

Der X. Senat des BFH hatte kürzlich zu zwei unterschiedlichen Aspekten der Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit zu befinden, über die er nicht nur im Ergebnis gleich entschieden hat. Im Ur. v. 7.7.2020 ging es um die Aufdeckung stiller Reserven durch eine allein vom Grundpfandrechtsgläubiger betriebene Zwangsvollstreckung im eröffneten Insolvenzverfahren,⁴² in der Entscheidung v. 10.7.2019 war die Besteuerung von Einkünften streitig, die der Schuldner nach Verfahrenseröffnung aus einer zur Masse gehörenden Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielte.⁴³ Kernproblem beider Entscheidungen ist die seit Jahren kontrovers diskutierte Frage, ob auch ohne eine Handlung des Insolvenzverwalters Masseverbindlichkeiten nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfallen können, insbesondere nach der 2. Alternative der Vorschrift.

aa) Aufdeckung stiller Reserven

In dem dem Ur. v. 7.7.2020 zugrunde liegenden Fall war die Schuldnerin Eigentümerin eines Gaststättengrundstücks, das mit rd. 124.000 € zu Buche stand und mit einer Grundschuld zugunsten der finanzierenden Bank über 240.000 € belastet war. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragte die Bank die Zwangsversteigerung, die zu einem Zuschlag für ein

Bargebot i.H.v. 133.000 € führte, sodass sich ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 9.000 € ergab. Die darauf entfallende Einkommensteuer setzte das beklagte Finanzamt in vollem Umfang als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO gegen den klagenden Insolvenzverwalter fest. Dessen Einspruch, Klage⁴⁴ und Revision blieben ohne Erfolg.

Der BFH begründet die Zurückweisung der Revision nach allgemeinen, auf der bisherigen Rechtsprechungslinie liegenden Ausführungen zur Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten vor allem unter wertender Betrachtung der Besteuerungsfolgen. Trotz der wert ausschöpfenden Belastung des Grundstücks sei diesem in der Insolvenz eine Haftungsfunktion zugekommen.⁴⁵ Zwar sei der Besteuerungstatbestand nicht durch Veräußerung seitens des Verwalters, sondern durch das Verhalten eines Absonderungsberechtigten ausgelöst worden, das Grundstück habe aber bis zum Zuschlag zur Masse gehört. Durch die Versteigerung sei die stille Reserve nach Verfahrenseröffnung aufgedeckt worden.⁴⁶ Die daraus resultierende Einkommensteuer sei gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse“ begründet worden. Nach der Rechtsprechung des Senats,⁴⁷ die zur Beteiligung des Insolvenzschuldners an einer Personengesellschaft ergangen ist, würden in der Insolvenz des Gesellschafters Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO begründet, wenn die Steuerverbindlichkeiten ihre Ursache in der zur Masse gehörenden Beteiligung des Schuldners und der daraus entstehenden Teilhabe an deren Ergebnissen haben. Es sei nicht sachgerecht, dass den Schuldner in einem solchen Fall die Einkommensteuer belastet, während der Gewinn in die Masse fließt. Regelmäßig sei ein Gleichklang zwischen der Massezugehörigkeit und der damit einhergehenden Steuerbelastung herzustellen. Die Entrichtungspflicht des Insolvenzverwalters für die anteilige Einkommensteuer ordne die Steuerlast derjenigen Vermögensmasse zu, in deren Bereich sie entstanden sei. Dies habe vorliegend sinngemäß zu gelten. Da die Person des handelnden Absonderungsgläubigers weder dem Schuldner noch dem Verwalter zuzurechnen sei, bleibe als Anknüpfungspunkt allein der Umstand bestehen, dass der Vermögensgegenstand bis zur Verwertung mit Willen des Insolvenzverwalters Teil der Insolvenzmasse gewesen ist, da dieser von der zulässigen Freigabe des Grundstücks aus dem Massebeschlagnahme keinen Gebrauch gemacht habe.

Für den Verwalter sei regelmäßig frühzeitig absehbar, ob ein Gegenstand für die Masse belastend und daher freizugeben ist. Ob dies anders sei, wenn zwischen Verfahrenseröffnung und Versteigerungstermin nur eine kurze Zeitspanne liege, bedurfte in diesem Verfahren keiner Entscheidung, da die hier seit der Eröffnung verstrichenen mehr als 12 Monate in jedem Fall ausreichten.

Für § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO sei eine Maßnahme des Verwalters nicht zu verlangen, da anderenfalls der Regelungsgehalt beider Alternativen identisch wäre. Die zweite Alternative solle gerade Forderungen erfassen, die kausal

durch die Insolvenzverwaltung, aber ohne aktive Mitwirkung des Verwalters ausgelöst werden. Die Richtigkeit dieser Auffassung zeige sich, wenn aus der Versteigerung durch den Absonderungsberechtigten ein (erheblicher) Übererlös der Masse zuflüsse, die Masse aber die Steuer nicht zu entrichten habe. „Diese nicht gewollte Konsequenz“ werde durch den Gleichklang zwischen Massezugehörigkeit und Steuerbelastung verhindert. Anderes sei mit „Gerechtigkeitsvorstellungen“ nicht vereinbar. Beträfe die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer das insolvenzfremde Vermögen, wäre der Schuldner belastet, obwohl der über die Befriedigung des Absonderungsberechtigten hinausgehende Erlös nicht ihm, sondern der Masse zugutekäme.

Unerheblich sei, wie der IV. BFH-Senat⁴⁸ bereits entschieden habe, dass der Masse kein Übererlös aus der Versteigerung zufließt. Es reiche der mit der Massezugehörigkeit des Grundstücks verbundene potenzielle Massezufluss.

Dass hier eine erhebliche steuerliche Belastung der freien Masse zulasten der Gläubigersamtheit eintritt, ohne dass es zu Massezuflüssen kommt, weil nur der absonderungsberechtigte Grundpfandrechtsgläubiger profitiert, sodass eine Entrichtung der Steuern aus dem Versteigerungserlös (ähnlich wie bei der Grundsteuer und der Grunderwerbsteuer) zu erheblich gerechteren Ergebnissen führte, hat bei den Erwägungen des Senats offenkundig keine Berücksichtigung gefunden.

Eine – nach Auffassung der Verfasser in diesem Fall gebotene – Anfrage an den VIII. Senat des BFH und ggf. eine Vorlage an den GrS nach § 11 Abs. 3 FGO sei im Hinblick auf die Entscheidung des VIII. Senats des BFH v. 14.2.1978⁴⁹ auch nicht angezeigt, da im dortigen Fall die Zwangsversteigerung bereits vor der Verfahrenseröffnung eingeleitet worden sei und der VIII. Senat angenommen habe, der Konkursverwalter habe weder die Versteigerung verhindern, noch das Grundstück verwerten können. Vorliegend hätte der Verwalter dagegen eigene Verwertungsmöglichkeiten gehabt, was nicht richtig ist bei einer derart wertausschöpfenden Belastung des Immobilieneigentums oder zumindest vom oft nicht vorhandenen Wohlwollen des Grundpfandgläubigers abhängt, was zu dem Vorwurf einer gewissen Lebensfremdheit der Entscheidung führt.

Eine Anfrage an den V. Senat hat der X. Senat nicht einmal erwogen, obwohl auch eine solche nach Auffassung der Verfasser wegen der steuerrechtlichen Folgen der Freigabe an den Schuldner im Hinblick auf die Entscheidung v. 16.8.2001⁵⁰ geboten gewesen wäre. Zwar betrifft sie die USt, es geht hier aber nicht um eine umsatz- oder einkommensteuerrechtliche, sondern konkurs(insolvenz)rechtliche Frage, nämlich um die Wirkung der Freigabeerklärung des Verwalters. Das Steuerrecht hat hierauf nicht einmal mittelbaren Einfluss, der Entscheidung zu unterschiedlichen Einzelsteuern kommt daher keine von der Vorlage entpflichtende Bedeutung im Rahmen des § 11 Abs. 3 FGO zu.

bb) Gewinnanteile an einer Personengesellschaft

Im Urt. v. 10.7.2019⁵¹ ging es neben anderen überwiegend steuerverfahrensrechtlichen Themen um die Frage der Einordnung der Einkommensteuer auf Gewinnzuweisungen einer Personengesellschaft an den im Insolvenzverfahren befindlichen Gesellschafter. Zur Begründung des BFH, der auch hier Masseverbindlichkeiten annimmt, kann auf das Vorstehende verwiesen werden.

Beiden Entscheidungen ist gemeinsam, dass der X. Senat des BFH weitestgehend auf eine Subsumtion unter den für den Anfall sonstiger Masseverbindlichkeiten allein entscheidenden § 55 InsO verzichtet und stattdessen auf Wertungen und „Gerechtigkeitsüberlegungen“ setzt, ohne deren Gültigkeit zu belegen oder auch nur zu erläutern oder sich mit Gerechtigkeitsüberlegungen auseinanderzusetzen, die vielleicht eher dem Willen des Gesetzgebers entsprechen, als er in den 90er Jahren die absolute Gläubigergleichbehandlung zum Postulat der InsO bei Neukodifizierung des Konkursrechts machte.⁵² Das Urt. v. 10.7.2019 dürfte allerdings aus anderen Gründen im Ergebnis richtig sein. Die für die Einordnung der Steuer nach der hier vertretenen Ansicht erforderliche Verwalterhandlung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO liegt bei dieser Fallgestaltung bereits im Halten der Beteiligung nach § 80 InsO, nicht in der unterlassenen Freigabe. Das Halten allein bedingt die Zurechnung des Gewinnanteils, ohne dass die Handlung eines Dritten, etwa das Betreiben der Zwangsversteigerung durch den absonderungsberechtigten Gläubiger, hinzutreten müsste.⁵³

Das FG Rheinland-Pfalz hat in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH entschieden, dass die Aufdeckung stiller Reserven in der Insolvenz auch dann vollständig zur Besteuerung als Masseverbindlichkeiten führt, wenn die Reserven vor der Verfahrenseröffnung entstanden sind. Besteht an dem beweglichen Wirtschaftsgut ein Absonderungsrecht und überlässt es der Verwalter dem Absonderungsberechtigten zur Verwertung nach § 170 Abs. 2 InsO, werde das Wirtschaftsgut nicht etwa aus dem Insolvenzbeschluss frei. Es könne offenbleiben, ob die auf der Aufdeckung der stillen Reserve beruhende Einkommensteuer aufgrund einer Handlung des Verwalters oder in anderer Weise begründet wurde, da jedenfalls eine der beiden Alternativen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO erfüllt sei. Das FG sieht sich in Übereinstimmung mit dem Urteil des BFH v. 16.5.2013,⁵⁴ wo allerdings über einen Fall zu entscheiden war, in dem der Verwalter selbst die Verwertung vorgenommen hatte. Die Revision gegen das Urteil des FG Rheinland-Pfalz ist anhängig unter X R 9/20. Nach Einschätzung der Verfasser dürfte sie keine Aussicht auf Erfolg haben, da bereits in der Verwertungsfreigabe eine Handlung des klagenden Insolvenzverwalters gesehen werden kann, die zum Entstehen der Steuer beigetragen hat.

b) Aufteilung der Einkommensteuer

Mit dem Urt. v. 27.10.2020 zur Aufteilung der Einkommenssteuer zwischen Masseverbindlichkeiten, Insolvenzforderungen und Forderungen gegen das freie Vermögen des Schuldners verlässt der VIII. Senat des BFH eingetretene Pfade.⁵⁵ Bisher galt uneingeschränkt: „Die Einkommensteuerschuld ist im Verhältnis der Einkünfte den verschiedenen insolvenzrechtlichen Vermögensbereichen zuzuordnen. Die Zuordnung erfolgt nach dem Verhältnis der auf die jeweiligen Vermögensbereiche entfallenden Einkünfte zueinander, was auch in Ansehung der progressiven Einkommensteuerbelastung sachgerecht ist, weil zur Jahressteuerschuld ununterscheidbar alle Einkommensteile unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall beigetragen haben.“⁵⁶ Zwar bleibt der BFH im Grundsatz bei dieser Vorgehensweise, der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG aber, so der BFH jetzt, sei im Rahmen der Ermittlung der den Vermögensbereichen zuzuordnenden Einkünfte – und damit auch zugunsten des Insolvenzverwalters – zu berücksichtigen.⁵⁷ Der Entlastungsbetrag ist danach bei den Einkünften abzuziehen, auf die er gewährt wird. Dass er nach § 2 Abs. 3 EStG nicht bei der Ermittlung der einzelnen Einkünfte, sondern formal von der Summe der Einkünfte abzuziehen ist, bleibe belanglos, da seine materielle Zuordnung auf die einzelnen Einkunftsarten bezogen sei.

Zu klären war zudem, ob auf die Einkünfte der Ehefrau entfallende Steuern die Insolvenzmasse anteilig belasten können, nachdem neben dem Schuldner und seiner Ehefrau auch der Verwalter die Zusammenveranlagung gewählt hatte. Der BFH entscheidet dazu: „Die Ausübung des Veranlagungswahlrechts durch den Insolvenzverwalter stellt eine Handlung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO dar, die zur Folge hat, dass auch die auf der Zusammenveranlagung beruhende Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit anzusehen ist. Wählt der Insolvenzverwalter die Zusammenveranlagung, ist daher auch die auf Einkünfte der nicht insolventen Ehefrau entfallende Einkommensteuer im gleichen Verhältnis wie die durch die Einkünfte des Insolvenzschuldners ausgelöste Einkommensteuer zwischen der Insolvenzmasse und dem insolvenzfreien Vermögen zu verteilen.“ Dem dürfte zuzustimmen sein.

Zum Zeitpunkt der v.g. Entscheidung war bereits das Urteil des FG Leipzig v. 5.2.2020⁵⁸ veröffentlicht, auf das der BFH jedoch nicht eingeht. Das FG ist der Auffassung, dass der tradierte Aufteilungsmaßstab einer Modifizierung zugeführt werden müsse, da die Insolvenzmasse keines Schutzes eines Existenzminimums durch den Grundfreibetrag des § 32a EStG bedürfe. Bei der Aufteilung der Steuerschuld zwischen Insolvenzschuldner und Insolvenzmasse sei der Grundfreibetrag daher allein zugunsten des Insolvenzschuldners zu berücksichtigen, auch wenn dieser nach § 2 Abs. 3 EStG weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte vom Wortlaut her zu erfassen wäre. Damit ist die Behandlung des Grundfreibetrags durch das FG systematisch vergleichbar derjenigen des Altersentlastungsbetrags durch den BFH. Die Revision ist anhängig unter III R 44/20.

Ganz auf der Linie der bisherigen Rechtsprechung steht dagegen das FG Münster,⁵⁹ das in der durch die Einkünfte der Masse auch für das freie Vermögen bewirkten Progression keinen Anlass sieht, eine abweichende Aufteilung vorzunehmen. Es verneint zudem eine sachliche oder persönliche Unbilligkeit der darauf beruhenden Besteuerung und damit die Möglichkeit einer niedrigeren Festsetzung der Steuer im Verfahren nach § 163 AO. Das Urteil des FG Leipzig v. 5.2.2020 berücksichtigt auch das FG Münster nicht.

Im Fall der unterjährigen Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist die Abgrenzung zwischen den Insolvenzforderungen, den Masseverbindlichkeiten und dem freien Vermögen einerseits sowie evtl. der Einkommenssphäre des Ehegatten vorzunehmen.⁶⁰

III. Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit

1. Vorläufiges Verfahren

a) Allgemeines zu § 55 Abs. 4 InsO

Die Frage, wie die Vorsteuer zu berücksichtigen ist, die in einem vorläufigen Verfahren anfällt, in dem der vorläufige Verwalter mit Befugnissen ausgestattet ist, die die Anwendung des § 55 Abs. 4 InsO nach der Rechtsprechung des BFH rechtfertigen, beantwortet die Vorschrift nicht. Ihrem Wortlaut nach findet sie nur auf „Verbindlichkeiten“ des Insolvenzschuldners Anwendung. Das BMF-Schreiben v. 20.5.2015⁶¹ regelt hierzu: Die in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen des vorläufigen Insolvenzverfahrens mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Steuern aus Lieferungen und sonstigen Leistungen i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO sind um die mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters begründeten Vorsteuerbeträge zu mindern. Nur soweit sich aus der Summe der so ermittelten Ergebnisse aller Voranmeldungszeiträume des vorläufigen Insolvenzverfahrens eine Zahllast ergibt, liegt eine Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO vor. Das entspricht der Rechtsprechung des BFH.⁶²

Weiterhin nicht höchstrichterlich entschieden ist, ob ein Vorsteuerüberhang aus der Zeit der vorläufigen Verwaltung, soweit er nicht wie vorstehend dargestellt bereits aufgezehrt ist, mit Insolvenzforderungen aufgerechnet werden darf oder nur mit Steuer Masseverbindlichkeiten. Der Kläger im Verfahren V R 26/19 wollte dies im Rahmen eines Streits über die Festsetzung einzelner USt-Vorauszahlungsbeträge für bestimmte Voranmeldungszeiträume klären lassen. Der BFH⁶³ lehnt eine Entscheidung hierüber ab. Über die Frage, ob ein nach der Saldierung gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG verbleibendes Vorsteuerguthaben aus dem Zeitraum der vorläufigen Verwaltung ausschließlich auf die Zeit nach der Verfahrenseröffnung vorzutragen sei, ferner ob und ggf. wie der Vorsteuerüberhang mit Steuer Masseverbindlichkeiten verrechnet werden könne, könne im Streitfall, der das Voranmeldungsverfahren betreffe, nicht entschieden werden, sondern nur im Rahmen einer den Massebereich des § 55 InsO betreffenden Jahressteuerfestsetzung.

b) Vorläufiges Regelverfahren

Nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH werden Verbindlichkeiten nach § 55 Abs. 4 InsO nur im Rahmen der für den vorläufigen Insolvenzverwalter bestehenden rechtlichen Befugnisse begründet, daher begründet nicht jegliche Handlung nach der Bestellung des Verwalters Masseverbindlichkeiten, vielmehr kommt es maßgeblich auf die Entgeltvereinbarung durch den vorläufigen Insolvenzverwalter, nicht aber auf die Leistungserbringung oder auf eine „tatsächliche“ Zustimmung des vorläufigen Verwalters zu einer „faktischen“ Unternehmensfortführung an.⁶⁴

Im Fall des Urteils des BFH v. 28.5.2020⁶⁵ war ein vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt und Forderungseinzugsermächtigung bestellt. Während des vorläufigen Verfahrens gingen auf dem Girokonto des Schuldners Entgeltzahlungen ein, von denen im Revisionsverfahren nicht entscheidungsreif feststand, ob sie mit befreiender Wirkung nach §§ 24, 82 InsO geleistet worden waren. Auch war nicht festgestellt, ob der vorläufige oder endgültige Verwalter die Forderungen ggf. erneut durchsetzen konnte.

Für das weitere Verfahren weist der BFH im Leitsatz auf Folgendes hin: „Ordnet das Insolvenzgericht gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Fall 2 InsO an, dass Verfügungen des Insolvenzschuldners nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind, werden Drittschuldner aus Leistungen an den Insolvenzschuldner gemäß § 24 Abs. 1 InsO nur unter den Voraussetzungen des § 82 InsO befreit. Hat der Drittschuldner mangels Schuldbefreiung nochmals an den Verwalter im Eröffnungsverfahren oder im eröffneten Verfahren zu zahlen, entsteht eine Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 oder Abs. 4 InsO.“ Gemeint ist wohl konkret, dass die Steuer als Masseverbindlichkeit entsteht, wenn der Verwalter das Entgelt *vereinnahmt* und deshalb nach der Theorie der sog. rechtlichen Uneinbringlichkeit des BFH⁶⁶ eine zweite Berichtigung der Steuer aufgrund der Vereinnahmung des zuvor als rechtlich uneinbringlich behandelten Entgelts gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erforderlich wird.

Die Frage, ob Nämliches gelten soll, wenn es dem (vorläufigen) Verwalter gelingt, die auf dem Schuldnerkonto eingehenden Beträge zur Masse zu ziehen – im zu entscheidenden Fall hatte er immerhin den nicht näher geschilderten Saldo des Schuldnerkontos realisieren können⁶⁷ – und er die Zahlungen damit genehmigt, hält der BFH nicht für entscheidungserheblich. Dieser Auffassung dürfte nicht zu folgen sein. Jedenfalls in der erfolgreichen Realisierung des vom Insolvenzschuldner zunächst vereinnahmten Forderungsbetrags – etwa durch Zugriff auf dessen Konto – liegt eine Genehmigung seines Forderungseinzugs mit Wirkung *ex tunc* gem. §§ 185 Abs. 2, 1. Alt., 184 Abs. 1 BGB, der Verwalter kann dann nicht erneute Zahlung verlangen. Zu klären bleibt hier bei richtiger Betrachtung nur, ob die zivilrechtliche Rückwirkung der Genehmigung auch auf das Steuerrecht durchschlägt oder ob die Theorie der rechtlichen Unmöglichkeit dazu führt, dass die Vereinnahmung des Entgelts steuerrechtlich erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Verwalter

den Forderungsbetrag auf einem von ihm eingerichteten Konto vereinnahmt.

Die angesprochene Konstellation hatte das FG Münster am 4.7.2019⁶⁸ zu entscheiden. Die Schuldnerin hatte hier unter Zustimmung des vorläufigen Verwalters ein Bauvorhaben beendet und Zahlungen hierfür auf ihr Konto erhalten, die er später auf das Verwaltersonderkonto vereinnahmen konnte. Das FG meint, auch in dieser Konstellation werde erst durch den Einzug auf das Verwalterkonto die Steuer begründet (genauer gesagt: die Forderung aus der zweiten Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Fraglich erscheint diese Lösung schon deshalb, weil der vorläufige Verwalter mit der Zustimmung zur Fortführung des Bauvorhabens auch mit dem Forderungseinzug durch die Schuldnerin einverstanden gewesen sein kann, das jedenfalls dann, wenn er die kontoführende Bank über den Zustimmungsvorbehalt und die Ermächtigung zum Forderungseinzug vor Zahlungseingang unterrichtet hatte. Aufgeklärt wurde dies soweit ersichtlich aber nicht.

c) Vorläufige Eigenverwaltung

Nach der Rechtsprechung des BGH⁶⁹ und des BFH⁷⁰ findet § 55 Abs. 4 InsO a.F. im Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung keine Anwendung, der selbstverwaltende Schuldner begründet insoweit nur Insolvenzforderungen. Da es in der vorläufigen Eigenverwaltung bereits an einem vorläufigen Verwalter mangelte, komme eine direkte Anwendung der Vorschrift, so der BFH, nicht in Betracht. Auch eine analoge Anwendung sei nicht geboten, dem Schuldner stehe in diesem Verfahrensstadium die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen noch aus eigenem Recht zu, woran die Bestellung eines vorläufigen Sachwalters nichts ändere. Zudem fehle es an der für die Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke.⁷¹

Der BFH weist zudem auf zwei weitere Aspekte hin: Die auf vorläufige Regelinsolvenzverwalter beschränkte Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO führe nicht zum Vorliegen einer Beihilfe im Sinne des Unionsrechts. Der Fiskus werde behandelt wie alle anderen Insolvenzgläubiger auch.⁷² Dauere die vorläufige Eigenverwaltung über 8 Monate fort, begründe dies nicht den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO. I.Ü. könne die Finanzverwaltung einen Antrag auf Aufhebung der Anordnung der Eigenverwaltung nach § 272 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 InsO (a.F.) stellen, wenn dessen Voraussetzungen vorlägen.

Für vorläufige Eigenverwaltungsverfahren, die nach dem 31.12.2020 beantragt worden sind, ist diese Rechtsprechung wegen der Änderung des § 55 Abs. 4 InsO obsolet, da die Vorschrift jetzt auch die vorläufige Eigenverwaltung umfasst, wie oben unter E. I. dargestellt.

2. Eröffnetes Insolvenzverfahren

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter im eröffneten Verfahren Entgelte für Leistungen, die der Schuldner vor der Insolvenzeröffnung erbracht hatte, ist die USt nach der Theorie der sog. rechtlichen Uneinbringlichkeit (oben E. III. 1. b)) wegen der nunmehr wieder eingetretenen Einbringlichkeit des Entgelts nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG als Masseverbindlichkeit zu berichtigen. Dies gilt nach einem Urteil des BFH v. 27.9.2018⁷³ auch im eröffneten Eigenverwaltungsverfahren. Anders als in der vorläufigen Eigenverwaltung obliege dem Schuldner die Verwaltung und Verfügung über sein Vermögen nicht mehr aus eigenem Recht, er behalte nicht seine „alte“ Rechtsstellung, werde nicht mehr kraft eigener Privatautonomie tätig, sondern übe die ihm verbliebenen Befugnisse im Insolvenzverfahren als Amtswalter innerhalb der in §§ 270 ff. InsO geregelten Rechte und Pflichten aus.

Auf dieser Basis soll es dem vorinsolvenzlichen Unternehmensteil ebenso wie im Regelverfahren nicht mehr möglich sein, offene Entgelte zu vereinnahmen, diese würden rechtlich uneinbringlich. Die Vereinnahmung durch den Schuldner als Eigenverwalter bedinge das Wiedereinbringlichwerden und damit das Entstehen einer USt-Schuld als Masseverbindlichkeit.

IV. Kraftfahrzeugsteuer als Masseverbindlichkeit

Die nach der Insolvenzeröffnung entstehende Kfz-Steuerverbindlichkeit ist nach der jetzt wohl gefestigten Rechtsprechung des BFH den „in anderer Weise“ durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse begründeten Verbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO zuzuordnen, allerdings nur soweit sie die Insolvenzmasse betrifft. Dies ist danach der Fall, wenn die Abgabeforderung selbst einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweist und erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurde. Maßgebend ist daher, ob das Fahrzeug (tatsächlich/körperlich) Teil der Insolvenzmasse ist.⁷⁴ Ein Fahrzeug, das bereits vor Insolvenzeröffnung untergegangen ist, falle nicht unter den Insolvenzbeschlagnahme gem. § 35 Abs. 1 InsO.

Etwas abweichend hiervon hat jüngst das FG Berlin-Brandenburg⁷⁵ entschieden, dass einerseits zwar das Grundkonzept des Kfz-Steuergesetzes (KraftStG) für einen Gleichlauf von Haltereigenschaft und Massezugehörigkeit spreche, andererseits sich aber in der Möglichkeit der Aus- und Absonderungsrechte sowie in der Möglichkeit der Freigabe durch den Insolvenzverwalter zeige, dass die Masseeigenschaft enger sei. Hier hatte der Schuldner dem Verwalter die Existenz eines massezugehörigen Kfz verschwiegen. Der misstrauische Verwalter hatte in dem Umfang eigene Nachforschungen angestellt, die ihm im Verhältnis zur Massebelastung durch die Steuer vertretbar erschienen, das Kfz jedoch nicht aufgefunden. Den Bescheid, durch den das Finanzamt die Kfz-Steuer als Masseverbindlichkeit festgesetzt hatte, hat das FG mit der Begründung aufgehoben, den Schuldner der Kfz-

Steuer trafen grds. keine Mitwirkungspflichten, die über die Zulassung hinausgehen. Der Insolvenzverwalter genüge den Anforderungen jedenfalls, wenn er den Schuldner über den Verbleib von Fahrzeugen befragt, deren Halter der Schuldner ist. In einer weiteren Entscheidung vom selben Tag hat das FG Berlin-Brandenburg⁷⁶ dagegen geurteilt, dass der Insolvenzverwalter einer Autovermietungsgesellschaft seiner Masseermittlungs- und steuerrechtlichen Aufklärungspflicht nicht ausreichend nachkommt, wenn alle 17 Kfz der Schuldnerin nicht aufzufinden sind. Es soll dann nicht reichen, wenn der Verwalter im Büro der Schuldnerin die Kfz nicht habe auffinden können und es Unterlagen dort nicht gegeben habe, aus den Kontoauszügen keine Erkenntnisse zu gewinnen gewesen seien, sich weder Leasinggeber noch Versicherungen gemeldet oder Forderungen zur Tabelle angemeldet hätten, der Geschäftsführer nicht zur Kooperation bereit gewesen sei und eine Spur der Fahrzeuge nach Slowenien sich nicht mit Erfolg habe verfolgen lassen.

V. Energiesteuer als Masseverbindlichkeit

Nach einem Urteil des FG Düsseldorf v. 5.8.2020, das sich im Ausgangspunkt an die Rechtsprechung des V. Senats des BFH zu § 55 Abs. 4 InsO bei der USt anlehnt, ist für die Begründung von Masseverbindlichkeiten nach der genannten Vorschrift nicht der Entstehungszeitpunkt der Steuer vor oder nach Anordnung der vorläufigen Verwaltung entscheidend, sondern es sei auf die rechtlichen Befugnisse des vorläufigen Verwalters abzustellen.⁷⁷ Aus der Befugnis des vorläufigen Insolvenzverwalters zum Forderungseinzug könne aber bei der Energiesteuer anders als bei der USt nicht abgeleitet werden, dass die Steuerverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs. 4 InsO a.F. von dem vorläufigen Insolvenzverwalter oder mit dessen Zustimmung begründet worden wären, es reiche vielmehr aus, dass ein Zustimmungsvorbehalt angeordnet worden sei. Energielieferungen seien keine Dienstleistungen, sondern Lieferungen, denen der vorläufige Verwalter mit Zustimmungsvorhalt zustimmen müsse. Das reiche für § 55 Abs. 4 InsO a.F. aus.

Die Entscheidung behält auch für § 55 Abs. 4 InsO n.F. Gültigkeit, da die Energiesteuer als bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuer unter dessen Satz 2 Nr. 2 fällt.

F. Persönliche Besteuerung des Insolvenzverwalters.

I. Passivierung von Vergütungsvorschüssen

Bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter ist der Anspruch auf einen Vergütungsvorschuss nicht erfolgswirksam zu erfassen, da er nach den Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchhaltung noch nicht zur Gewinnrealisierung führt.⁷⁸

Der BFH führt dazu aus: Gewinnrealisierung ist gegeben, wenn der Leistungsverpflichtete seine Verpflichtung „wirt-

schaftlich erfüllt“ hat. Damit steht dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zu. Sein Risiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadensersatzansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Dann aber ist der Schwebezustand des zugrunde liegenden Geschäfts beendet und der Gewinn aus dieser Leistungsbeziehung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert. Eine Dienst- oder Werkleistung ist danach „wirtschaftlich erfüllt“, wenn sie – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – erbracht worden ist. Hat der Leistungsverpflichtete bisher nur Teilleistungen erbracht, ist die Gewinnrealisierung nur zu bejahen, soweit es sich um selbstständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen handelt, auf deren Vergütung ein selbstständiger Honoraranspruch nach einer Gebührenordnung oder aufgrund von Sonderabmachungen besteht.

Dies treffe auf einen Vorschuss auf die Verwaltervergütung nicht zu. Nach der Rechtsprechung des BGH⁷⁹ handele es sich bei der Vergütung um eine Gesamtvergütung für die einheitliche Tätigkeit des Insolvenzverwalters während des gesamten Verfahrens, die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung sei erst mit der Beendigung seiner Tätigkeit in dem betreffenden Insolvenzverfahren erbracht. Erst zu diesem Zeitpunkt trete danach Gewinnrealisierung ein und sei die Forderung auf die Gesamtvergütung (gewinnrealisierend) zu aktivieren. Der BFH begründet ausführlich, weshalb aus § 9 InsVV nichts Abweichendes folgt.

II. Vorsteuer aus der Verwaltervergütung

2015 hat der BFH eine zwar dogmatisch nicht in jeder Hinsicht überzeugende, wohl aber praktischen Bedürfnissen gerecht werdende Klärung hinsichtlich der Aufteilung der abziehbaren und nicht abziehbaren Teile der Vorsteuer aus der Verwaltervergütung gem. § 15 Abs. 4 UStG herbeigeführt.⁸⁰

Nach dieser Vorschrift ist, wenn der Unternehmer eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur z.T. zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Weit verbreitet war die Auffassung, dass neben der Aufteilung der Art der Ausgangsumsätze der Masse eine andere Zurechnung nicht sinnvoll möglich ist.

Der BFH hat zum einen entschieden, dass der Unternehmer, wenn ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des Unternehmens wie auch der Befriedigung von seinen Privatverbindlichkeiten dient, aus der Leis-

tung des Insolvenzverwalters grds. im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁸¹ Zum anderen hat er geurteilt, dass im Insolvenzverfahren einer Gesellschaft (im konkreten Fall einer KG), die ihre Tätigkeit bereits vor Insolvenzeröffnung eingestellt hatte, über den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters nach der früheren Unternehmenstätigkeit der KG zu entscheiden ist.⁸² Es darf nämlich nicht willkürlich zwischen Ausgaben für die Zwecke eines Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seiner Tätigkeit sowie während dieser Tätigkeit und Ausgaben zum Zweck der Beendigung dieser Tätigkeit unterschieden werden. Daher sind auch nach Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit als solcher Vorsteuerbeträge abziehbar, sofern Leistungen bezogen werden, die zwar in einem unmittelbaren Kosten- und Veranlassungszusammenhang mit einem nicht steuerbaren Vorgang stehen, jedoch gleichzeitig allgemeine Aufwendungen der gesamten (abgewickelten) geschäftlichen Tätigkeit darstellen.⁸³

Offengelassen hat der BFH aber, ob es im Fall einer Unternehmensfortführung durch den Insolvenzverwalter zu einer Vorsteueraufteilung nach Maßgabe der fortgesetzten unternehmerischen Tätigkeit unter Vernachlässigung – einer nur teilweisen unternehmerischen Begründung – von Insolvenzforderungen kommen könnte.⁸⁴ Hier setzt das FG Münster⁸⁵ in einem Fall an, in dem der Verwalter das Unternehmen der schuldnerischen Gesellschaft (auch hier einer KG) fortgeführt hatte, wenngleich nur zur Ausproduktion. Das FG entscheidet letztlich auch nicht, ob bei Unternehmensfortführung der vom BFH aufgezeigte Maßstab Gültigkeit behält, eine deutliche Sympathie damit ist jedoch nicht zu verkennen.

Schließlich hat der BFH mit Urt. v. 18.9.2019 entschieden, dass im Rahmen der Abwicklung des Unternehmens anfallende Kosten zur Prüfung der Frage, ob ein Anspruch nach § 172 Abs. 4 Satz 1 HGB besteht, grds. zu den Allgemeinkosten der früheren unternehmerischen Tätigkeit gehören, dem Schuldner der Vorsteuerabzug aber nur zusteht, wenn der Insolvenzverwalter die Masse wirksam verpflichtet hat und nicht etwa sich persönlich.⁸⁶ Der Abzug sei auch im Fall insolvenzweckwidrigen Vorgehens des Verwalters zu versagen.⁸⁷

G. Sperr- und Ermächtigungswirkung

Nach § 93 InsO in der bis zum 31.12.2023 geltenden Fassung kann die persönliche Haftung eines Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft in der Insolvenz einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit oder einer KG auf Aktien während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden. Das gilt auch für Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die außerhalb des Insolvenzverfahrens durch Haftungsbescheid nach § 128 HGB, § 191 AO geltend zu machen sind.⁸⁸ Für den Insolvenzverwalter – in diesem Fall als Prozessstandschafter

des Finanzamts – ist wegen dieser Forderungen der Finanzrechtsweg eröffnet, örtlich zuständig ist jedenfalls das FG am Sitz des haftenden Geschäftsführers.⁸⁹

Die Regelung des § 93 InsO betrifft jedoch nur den Bereich der gesetzlichen akzessorischen Haftung des Gesellschafters für gegen die Gesellschaft gerichtete Ansprüche, erfasst also etwa im Bereich der KG nur die Verpflichtungen des Kommanditisten gem. §§ 161 Abs. 2, 128 ff., 176 HGB,⁹⁰ nicht die Haftung des Kommanditisten, der zugleich Organ der Gesellschaft ist, nach §§ 34, 69 AO, die auch im Insolvenzverfahren der Gesellschaft durch Haftungsbescheid geltend gemacht werden kann.⁹¹ Insoweit muss angenommen werden, dass der Gesellschafter mit befreiender Wirkung trotz § 82 InsO an die Finanzverwaltung leisten kann, auch wenn diese die Forderung, für die der Gesellschafter haftet, in der Gesellschaftsinsolvenz zur Tabelle angemeldet hatte.

H. Aufrechnung

I. Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO

Für die Aufrechnung mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sowie für die Aufrechnung gegen diese Ansprüche gelten gem. § 226 Abs. 1 AO sinngemäß die Vorschriften des bürgerlichen Rechts, soweit nichts anderes bestimmt ist. Abweichendes ist – nicht insolvenzspezifisch – in den Absätzen 2 – 4 geregelt. Andere Bestimmungen sind aber auch die §§ 94 – 96 InsO, die mithin auch für Ansprüche aus dem Steuerrechtsverhältnis i.S.d. § 37 AO gelten. Nach § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist. Der BFH behandelt den Begriff des „Schuldigwerdens“ deckungsgleich mit demjenigen des „Begründetseins“ gem. § 38 InsO.

Im Urt. v. 12.6.2018 war dazu folgender stark vereinfachter Sachverhalt zu entscheiden:⁹² Der Schuldner pachtet vor Verfahrenseröffnung ein Grundstück von V. Nach der Eröffnung optiert dieser, was zulässig ist, rückwirkend für die Verpachtungsleistung nach § 9 Abs. 1 UStG durch Rechnungsübergabe an den Insolvenzverwalter zur USt. Das Finanzamt rechnet den daraus resultierenden Vorsteuervergütungsanspruch des Schuldners mit Insolvenzforderungen auf. Der BFH hält das für zulässig.

Nach st. Rspr. bestimmt sich, ob ein Insolvenzgläubiger bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens etwas zur Insolvenzmasse schuldig geworden ist, danach, ob der Tatbestand, der den betreffenden Anspruch begründet, nach den steuerrechtlichen Vorschriften bereits vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist. Entscheidend ist, ob sämtliche materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Entstehung eines Erstattungsanspruchs im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits erfüllt waren.⁹³ Das Abzugsrecht entstehe, so der BFH im zu entscheidenden Fall, bereits mit der

Ausführung der Leistung, lediglich das Recht zur Ausübung des Abzugs entstehe erst mit Besitzerlangung an der Rechnung. Diese sei nur materielle Voraussetzung für das Ausübungsrecht. Da der Verzicht auf die Steuerfreiheit auf den Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung zurückwirke, sei das Abzugsrecht vor der Verfahrenseröffnung begründet.⁹⁴

Ein ähnlicher Fall liegt dem Urt. v. 15.10.2019 zugrunde.⁹⁵ Alle Beteiligten behandeln die Schuldnerin, eine GmbH, vor Verfahrenseröffnung als selbstständige Unternehmerin i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG. Sie entrichtet dementsprechend die USt selbst. Allerdings bleiben die letzten zwei Vorauszahlungen vor dem Eröffnungsantrag offen. Während des Verfahrens wird bemerkt, dass die Schuldnerin Organgesellschaft des Organträgers A war. Das Finanzamt erlässt einen Haftungsbescheid gegen die Schuldnerin gem. §§ 73, 191 AO und rechnet die offenen Vorauszahlungen gegen die zugleich festgesetzte Erstattungsforderung für Vorauszahlungen früherer Voranmeldungszeiträume auf. Wegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO kommt es darauf an, wann das Finanzamt den Erstattungsanspruch schuldig geworden ist

Der BFH stützt sich auf seine Rechtsprechung, wonach ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO aufgrund zu hoher Vorauszahlungen gem. § 38 AO bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der jeweiligen Vorauszahlung unter der aufschiebenden Bedingung entsteht, dass am Ende des Besteuerungszeitraums die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung. Dies habe erst recht für Vorauszahlungen zu gelten, die von vornherein ohne (materiellen) Rechtsgrund geleistet worden sind; denn in diesem Fall stehe der Erstattungsanspruch noch nicht einmal unter einer aufschiebenden Bedingung. Der Festsetzung des Anspruchs komme dagegen keine insolvenzrechtliche Bedeutung zu. Der Aufrechnung stand folglich § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht entgegen.⁹⁶

2007 hatte der VII. Senat des BFH noch entschieden, dass das Finanzamt die Erstattung von Grunderwerbsteuer gegen Insolvenzforderungen verrechnen kann, wenn der Verkäufer nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens das ihm vorbehaltenes Recht zum Rücktritt von einem vor Verfahrenseröffnung geschlossenen Kaufvertrag ausübt. Der Erstattungsanspruch bestehe von der Entrichtung der Steuer an bedingt durch den Eintritt der Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 GrEStG. Diese Rechtsprechung gibt er mit Urt. v. 15.1.2019 auf.⁹⁷ Der nach § 16 GrEStG entstehende Anspruch auf Aufhebung eines bereits ergangenen Grunderwerbsteuerbescheids führe nicht zum Erlöschen des einmal wirksam entstandenen ursprünglichen Steueranspruchs. Der Anspruch nach § 16 GrEStG sei vielmehr ein weiterer (gegenläufiger), eigenständiger Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.d. § 37 Abs. 1 AO, der selbstständig neben den ursprünglichen Steueranspruch trete.

Damit gewähre § 16 Abs. 1 GrEStG ebenso wie § 14c Abs. 2 und § 17 Abs. 2 UStG einen eigenständigen Berichtigungsanspruch. Dementsprechend sei der Anspruch aus § 16 Abs.

1 GrEStG auch erst zu diesem Zeitpunkt im Sinne der Rechtsprechung des erkennenden VII. Senats zu § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen.⁹⁸ Eine Aufrechnung mit Steuerinsolvenzforderungen ist folglich in diesen Fällen ausgeschlossen.

II. Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO

Der BFH prüft im Ur. v. 15.10.2019 über § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO hinaus (dazu oben H. I.) ein Aufrechnungsverbot nach § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO wegen anfechtbarer Erlangung der Aufrechnungslage. Zwar lägen in den Vorauszahlungen der Schuldnerin im konkreten Fall Rechtshandlungen i.S.d. § 129 InsO, die der Anfechtung unterliegen könnten, der darlegungs- und beweispflichtige Verwalter habe aber nicht ausreichend zu den Voraussetzungen der Anfechtungstatbestände der §§ 130 ff. InsO vorgetragen.⁹⁹

Hieran schließt das Urteil des BFH v. 18.2.2020 an.¹⁰⁰ Im dortigen Fall verheizte die Schuldnerin in einem Blockheizkraftwerk Gas, was zu einer Steuerentlastung nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG 2011 führte, die sich für das gesamte Jahr 2011 auf 53.000 € belief. Umgekehrt schuldete sie für Einfuhren v. 17.10. – 13.11.2011 3.000 € und für die Zeit v. 14.11. – 14.12.2011 Einfuhrumsatzsteuer i.H.v. 32.000 €. Auf einen Insolvenzantrag v. 14.12.2011 wurde das Verfahren eröffnet. Das HZA setzte den Steuerentlastungsbetrag 2011 fest, rechnete jedoch mit der Einfuhrumsatzsteuer auf und zahlte nur den Rest an den Verwalter aus. Soweit dem Tatbestand des FG-¹⁰¹ und des BFH-Urteils zu entnehmen, hatte der klagende Insolvenzverwalter nicht behauptet, die Schuldnerin sei bereits vor dem 14.11.2011 zahlungsunfähig gewesen.

Ein Aufrechnungsausschluss ergebe sich, so der BFH, hier nicht aus § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO, weil ein ausreichend hoher Teilanspruch des Entlastungsbetrags bereits mit Ablauf der meisten Monate des Jahres 2011 entstanden sei.¹⁰² Die Aufrechnung sei jedoch nach Nr. 3 der Vorschrift ausgeschlossen. Die Einfuhren, die zum Entstehen der Einfuhrumsatzsteuerschulden führten, stellten Rechtshandlungen i.S.d. § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO i.V.m. § 129 Abs. 1 InsO dar.¹⁰³ Gleiches gelte für die Verwendung von Energieerzeugnissen zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme unter den einen Steuererstattungsanspruch auslösenden Bedingungen. Als Rechtshandlungen erfasst würden nicht nur Rechtsgeschäfte, sondern auch rechtsgeschäftsähnliche Handlungen und Realakte, denen das Gesetz Rechtswirkungen beimisst. Dass diese Rechtswirkungen – unabhängig vom Willen der Beteiligten – kraft Gesetzes anfielen, sei dabei unbeachtlich.¹⁰⁴

Die erforderliche Gläubigerbenachteiligung sei eingetreten, da die Herstellung einer Aufrechnungslage durch Rechtshandlungen grds. gläubigerbenachteiligend wirke. Diese sei auch inkongruent, weil der Fiskus nicht die Befriedigung

durch Aufrechnung habe beanspruchen können. Der Aufrechnung der Einfuhrumsatzsteuer i.H.v. 32.000 € aus der Zeit v. 14.11. – 14.12.2011, dem letzten Monat vor dem Insolvenzantrag, stünden damit §§ 96 Abs. 1 Nr. 3, 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO entgegen. Die früher begründete Einfuhrumsatzsteuer könne aufgerechnet werden, was zutrifft, soweit die Zahlungsunfähigkeit tatsächlich nicht vor dem 14.11.2011 eingetreten war und daher die Voraussetzungen des § 131 Abs. 1 Nr. 2 InsO nicht vorlagen.

III. Aufrechnung bei Masseunzulänglichkeit

Mit Ur. v. 17.9.2019 entscheidet der BFH, dass bei angezeigter Masseunzulänglichkeit die Aufrechnungsverbote der § 95 Abs. 1 Satz 3 und § 96 Abs. 1 Nr. 1 – 4 InsO analog gelten, sie aber nach Rückkehr ins reguläre Verfahren nach Überwindung der Masseunzulänglichkeit nicht mehr zu berücksichtigen sind.¹⁰⁵

Die entsprechende Anwendbarkeit des § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO vertritt auch das FG Nürnberg,¹⁰⁶ und befasst sich näher mit dem Anfechtungstatbestand des § 131 Abs. 1 InsO. Dessen Nr. 1 sei ohne Weiteres analog bei Anzeige der Masseunzulänglichkeit mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Insolvenzgläubigers als Anfechtungsgegner der Altmassegläubiger trete und statt auf den Insolvenzantrag auf den Zeitpunkt der Masseunzulänglichkeitsanzeige abzustellen sei. Dagegen sei § 131 Abs. 1 Nr. 2 InsO, der an die Zahlungsunfähigkeit anknüpft, nicht entsprechend anwendbar, weil es bei der Masseunzulänglichkeit kein der Zahlungsunfähigkeit vergleichbares Kriterium gebe. Diese stelle auf die Liquidität ab, die Masseunzulänglichkeit hingegen auf das Vermögen. Die Überschuldung sei in § 131 Abs. 1 Nr. 2 InsO aber nicht angesprochen. Zumindest erwägenswert erscheint die Analogie abweichend hiervon, wenn die Masse nicht nur unzulänglich, sondern i.S.d. § 17 InsO auch zahlungsunfähig ist.

Sinngemäß wendet das FG Nürnberg jedoch § 131 Abs. 1 Nr. 3 InsO an, der im Fall der Masseunzulänglichkeit insbesondere erfordere, dass der Altmassegläubiger zur Zeit der Handlung wusste, dass die Masse nicht zur Befriedigung aller Altmassegläubiger ausreichen werde.

I. Nachhaftung für Masseverbindlichkeiten

Nach ganz h.M.¹⁰⁷ gilt für die Zeit nach Beendigung des Insolvenzverfahrens eine gegenständlich auf die Restmasse beschränkte Haftung des (ehemaligen) Insolvenzschuldners für Masseverbindlichkeiten, die der Insolvenzverwalter im Laufe des Insolvenzverfahrens durch Rechtshandlungen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründet hat, obwohl es sich zweifelsfrei um Verbindlichkeiten des Schuldners handelt. Dagegen soll er für solche Masseverbindlichkeiten einzustehen haben, die er durch sein Handeln selbst begründet hat.¹⁰⁸

Dieser Auffassung tritt seit Neuerem der BFH entgegen. Mit Urte. v. 28.11.2017 hat der VII. Senat entschieden, dass Steuerschulden, die als Masseverbindlichkeiten entstanden sind, nach Abschluss des Insolvenzverfahrens mit Erstattungsansprüchen des ehemaligen Insolvenzschuldners verrechnet werden können.¹⁰⁹ Der Verrechnung stehe eine dem Insolvenzverfahren immanente sog. Haftungsbeschränkung bzw. eine Einrede der beschränkten Haftung des Insolvenzschuldners nicht entgegen. Einkommensteuerschulden entstünden nur mittelbar durch Handlungen des Insolvenzverwalters; insofern fehle es an einem zurechenbaren Handlungsbeitrag des Insolvenzverwalters. Diese Auffassung kann nicht geteilt werden, da die Einkommensteuer während des laufenden Verfahrens allein aufgrund der Tätigkeit des Verwalters gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Alt. InsO entsteht. Da Masseverbindlichkeiten von einer Restschuldbefreiung nicht erfasst werden, so der BFH weiter, gelte dies auch, wenn dem Schuldner Restschuldbefreiung erteilt worden sei.¹¹⁰

Der IX. Senat des BFH bestätigt diese Auffassung mit Urte. v. 2.4.2019.¹¹¹ Sie treffe insbesondere dann zu, wenn die Masseverbindlichkeit auf einer Vermietung beruhe, die der Schuldner noch vor der Verfahrenseröffnung vorgenommen hatte und die der Verwalter weiterführen musste. Dass der Verwalter die Steuer pflichtwidrig nicht abgeführt habe, möge dessen persönliche Haftung (nach §§ 34, 69 AO) auslösen, das Bestehen der Haftungsschuld lasse die Hauptschuld des Schuldners jedoch nicht entfallen, sie sei vielmehr Voraussetzung für die Haftung. Eine gegenständliche Beschränkung der Nachhaftung führe i.Ü. nur zu einer Vollstreckungseinrede und beseitige nicht die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung.¹¹²

Diese Rechtsprechung überträgt der VII. Senat auch auf das Planverfahren.¹¹³ Einkommensteuerschulden als (ehemalige) Masseverbindlichkeiten werden danach von den Wirkungen eines Insolvenzplanverfahrens grds. nicht erfasst. Der XI. Senat erweitert diese Sicht auf die Körperschaftsteuer, die auf einen Sanierungsgewinn entfällt, der aufgrund eines Insolvenzplans entstanden ist. Sie stelle eine Masseverbindlichkeit und keine Insolvenzforderung dar.¹¹⁴ Im Ergebnis kann mit dieser Rechtsprechung das erklärte Ziel des Gesetzgebers, einem Schuldner entweder durch einen Insolvenzplan oder durch die Erteilung der Restschuldbefreiung einen fresh start zu ermöglichen, unterlaufen werden, wenn im Laufe des Insolvenzverfahrens Steuerverbindlichkeiten entstehen, die vom Verwalter schuldhaft nicht aus der Masse bedient werden, bevor diese am Ende des Verfahrens an die Gläubiger verteilt wird. Bei einer entstehenden Masseunzulänglichkeit bedarf es nicht einmal einer schuldhaften Nichtabführung. In keinem Fall ist dem Schuldner hier selbst eine Möglichkeit gegeben, die Schulden aus der freien Masse zu bedienen, und schlimmstenfalls gerät er gleich wieder in Insolvenz ohne Möglichkeit, in den nächsten Jahren erneut Restschuldbefreiung zu erhalten.

J. Zweite Vorsteuerberichtigung nach Quotenzahlung

Sofern ein vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt ist, werden mit dessen Bestellung, ansonsten mit der Verfahrenseröffnung die vom Schuldner zu leistenden Entgelte für seine Eingangsleistungen uneinbringlich. Soweit dieser bereits den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, ist dieser nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Bei der aus der Berichtigung resultierenden Forderung des Finanzamts handelt es sich in jedem Fall um eine Insolvenzforderung. Leistet der Verwalter Quotenzahlungen, werden die Entgelte in Höhe der Quote wieder einbringlich, sodass eine erneute Berichtigung der Vorsteuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG durchzuführen ist (und dieses möglicherweise mehrfach, wenn sich hieraus wieder neue Quotenzahlungen ergeben). Gegen den so begründeten Vorsteuervergütungsanspruch kann das Finanzamt wegen § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO nicht mit Insolvenzforderungen aufrechnen.¹¹⁵

Dagegen vertritt das FG Münster in einer vereinzelt gebliebenen Entscheidung v. 20.2.2018 die Auffassung, die Durchführung der zweiten Vorsteuerberichtigung hänge davon ab, dass die erste Berichtigung vorangemeldet (und/oder erklärt) wurde und der aufgrund der vorangemeldeten Vorsteuerkürzung entstandene Berichtigungsbetrag entrichtet wurde.¹¹⁶ Das FG Köln lässt zwar ausdrücklich offen, ob dieser Auffassung zu folgen wäre, tritt aber der Ansicht des FG Düsseldorf entgegen, die Finanzverwaltung müsse bei Zulassung der zweiten Berichtigung die Vorsteuer doppelt vergüten.¹¹⁷ Sie könne eine solche Doppelung durch Anmeldung des aus der ersten Berichtigung sich ergebenden Erstattungsbetrags zur Insolvenztabelle trotz der in jedem Voranmeldungszeitraum notwendigen Saldierung nach § 16 UStG vermeiden und erhalte dann über die Quotenzahlung den Betrag aus der Masse, den sie im Rahmen der Rückberichtigung zu erstatten habe.¹¹⁸ I.Ü. sei über die Zulassung der zweiten Berichtigung im Festsetzungs- und nicht im Erhebungsverfahren zu entscheiden.

K. Verfahrensrecht

Mit Beschl. v. 16.6.2020 hat sich der BFH¹¹⁹ der Rechtsprechung des BVerwG¹²⁰ angeschlossen, wonach für Rechtsstreitigkeiten, die auf das Informationsfreiheitsgesetz gestützte Auskunftsansprüche des Insolvenzverwalters über Bewegungen auf den Steuerkonten des Insolvenzschuldners betreffen, der Verwaltungsrechtsweg eröffnet ist. Diese Rechtsprechung ist durch die Anfügung eines Satzes 2 an § 32i Abs. 2 AO überholt, wonach der Finanzrechtsweg auch für Auskunfts- und Informationszugangsansprüche gegeben ist, deren Umfang nach § 32e AO begrenzt wird.¹²¹

Wird eine Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstages entrichtet, entstehen kraft Gesetzes gem. § 240 AO Säumniszuschläge für jeden angefangenen Monat der Säumnis i.H.v. 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags. Sie sind nicht mit Verzugszinsen des BGB gleichzusetzen, sondern ein Druckmittel eigener Art, das den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll, sie haben also eine

Druckfunktion. Zudem dienen sie dem Ausgleich für die unterbliebene oder verspätete Zahlung fälliger Steuern und für Verwaltungsaufwendungen, die bei den verwaltenden Körperschaften dadurch entstehen, dass eine fällige Steuer nicht oder nicht fristgemäß gezahlt wird. Sie haben somit also auch eine Ausgleichsfunktion. In dieser zweiten Funktion entsprechen Säumniszuschläge den Aussetzungs- (§§ 237, 238 AO) oder Stundungszinsen (§ 234 AO), die unabhängig von einem Verschulden des Steuerschuldners anfallen.¹²²

Der Druckfunktion können die Säumniszuschläge nicht gerecht werden, wenn der Steuerpflichtige die Steuer (kraft Gesetzes) nicht entrichten darf, was im Insolvenzverfahren für Insolvenzforderungen, bei Massearmut aber auch für Masseverbindlichkeiten gilt, die der Verwalter wegen § 209 InsO nicht befriedigen darf. Sie sind daher in Höhe des Druckanteils, der mit 50 % angesetzt wird, nach § 227 AO zu erlassen. Einen entsprechenden Antrag hat der Verwalter zur Meidung der eigenen Haftung zu stellen, wenn das Finanzamt nicht von sich aus den Erlass herbeiführt.

Das Urteil des BVerfG v. 8.7.2021 gibt Anlass, auch die Zinsfunktion der Säumniszuschläge in den Blick zu nehmen.¹²³ Insbesondere Rn. 71 und 173 der Entscheidung sprechen dafür, dass auch in § 240 AO die typisierende Festlegung des Zinssatzes trotz grundsätzlicher Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers nicht mehr zu rechtfertigen sein kann, wenn dieser Zinssatz unter veränderten tatsächlichen Bedingungen oder angesichts einer veränderten Erkenntnislage weder durch die maßstabsbildend zugrunde gelegten noch durch sonstige geeignete Kriterien getragen ist.

Der BFH hat bereits entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei einem AdV-Verfahren nicht zur Unterbrechung gem. § 155 Satz 1 FGO, § 240 Satz 1 ZPO führt, da die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide während des Insolvenzverfahrens ohnehin unzulässig ist und somit das Rechtsschutzbedürfnis zur Durchführung eines AdV-Verfahrens fehlt.¹²⁴ Anderes gilt aber dann, so grenzt er jetzt ab, wenn die durch den angefochtenen Bescheid festgesetzten Steuern schon vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig getilgt wurden und es somit um eine Aufhebung der Vollziehung mit der Folge entsprechender Erstattungsansprüche gehe. Unter diesen Voraussetzungen betreffe auch das AdV-Verfahren – wie von § 240 Satz 1 ZPO vorausgesetzt – die Insolvenzmasse. Denn ein Obsiegen der Insolvenzschuldnerin führte zu einer Erhöhung der Insolvenzmasse.¹²⁵

L. Sonstiges

I. Steuerabführungspflicht des Zwangsverwalters

Seit Langem ist anerkannt, dass der Zwangsverwalter gem. § 34 Abs. 3 AO für die von ihm ausgeführten Umsätze die steuerlichen Pflichten des Vollstreckungsschuldners nach dem UStG zu erfüllen hat.¹²⁶ Unterliegen mehrere Grundstücke

der Zwangsverwaltung, ist die USt grds. für jedes Grundstück gesondert zu berechnen und anzumelden.¹²⁷

Nach allgemeiner Meinung galt diese Pflicht jedoch nicht für das Einkommensteuerrecht. Völlig überraschend hat der BFH mit Urt. v. 10.2.2015 gegenteilig entschieden.¹²⁸ Der Zwangsverwalter hat danach auch die Einkommensteuer des Vollstreckungsschuldners zu entrichten, soweit sie aus der Vermietung der im Zwangsverwaltungsverfahren beschlagnahmten Grundstücke herrührt. An der Entrichtungspflicht des Zwangsverwalters ändere sich nichts, wenn während der Zwangsverwaltung das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners eröffnet wird. Das FG Hessen¹²⁹ schließt sich diesem Ausspruch an, weil es „selbst von der Richtigkeit dieser Rechtsprechung überzeugt ist“.

II. Gläubigeranfechtung durch die Finanzverwaltung

1. Überblick über das Anfechtungsverfahren nach § 191 AO

Ist ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners nicht anhängig, kann der einzelne Gläubiger wegen seiner unbefriedigt gebliebenen Forderungen im Wege der Anfechtung nach § 11 AnfG i.V.m. §§ 3 – 6a AnfG gegenüber dem Anfechtungsgegner vorgehen, was in eingeschränktem Maß auch für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gem. § 37 AO gilt. Anfechtungsberechtigt sind neben der Finanzverwaltung, auf die im Folgenden abgestellt wird, auch Gemeinden z.B. wegen Gewerbesteuerforderungen. Die Finanzverwaltung hat bei der Anfechtung insbesondere § 191 Abs. 1 AO zu beachten, wonach in der derzeit gelten Fassung¹³⁰ die Anfechtung auf die Tatbestände der Vorsatzanfechtung, § 3 AnfG, und der unentgeltlichen Leistung, § 4 AnfG, begrenzt ist:

„¹Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. ²Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3 und 4 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. ³Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen.“

Der Anfechtungsbescheid tritt danach an die Stelle der zivilrechtlichen Anfechtungsklage nach § 7 Abs. 1, 11, 13 AnfG. Früher billigte der BFH der Finanzverwaltung allerdings ein Wahlrecht zwischen dem Zivilrechtsweg und dem Erlass eines Duldungsbescheids zu.¹³¹ Dem entgegen steht die Rechtsprechung des BGH und des BVerfG, die allein die Anfechtung durch Haftungsbescheid zulässt.¹³² Mit Urt.

v. 30.6.2020 hat der BFH sich jetzt ohne nähere Begründung dieser Auffassung angeschlossen.¹³³ Gegen den Haftungsbescheid steht dem Anfechtungsgegner der Einspruch und die Klage vor dem FG zu, dies gilt selbst dann, wenn er sich gegen einen erst drohenden Duldungsbescheid mit der vorbeugenden Unterlassungsklage nach § 40 Abs. 1, 3. Alt. FGO wendet.¹³⁴ Die Einrede nach § 9 AnfG steht dem im Zivilrechtsweg in Anspruch genommenen Finanzamt weiterhin zu.¹³⁵

2. Zu einzelnen Tatbestände des Anfechtungsgesetzes

a) § 1 AnfG

Ebenso wie § 129 InsO fordert § 1 Abs. 1 AnfG eine objektive Gläubigerbenachteiligung. Während sie dort darin zu sehen ist, dass sich die Befriedigung der Gesamtgläubigerschaft ohne die Rechtshandlung wirtschaftlich günstiger gestaltet hätte, ist für die Gläubigeranfechtung trotz des im Gesetz verwendeten Plurals („seine Gläubiger“) und der gleichen Wortwahl ausreichend, aber auch erforderlich, dass der konkret anfechtende Gläubiger benachteiligt ist.¹³⁶

Der BFH hat jüngst seine an der Rechtsprechung des BGH orientierte Rechtsprechung bestätigt, wonach eine objektive Gläubigerbenachteiligung gegeben ist, wenn der Schuldner durch Weggabe eines Vermögenswerts die Befriedigungsmöglichkeit seines Gläubigers vereitelt, beeinträchtigt, erschwert oder verzögert. Der Eintritt der objektiven Gläubigerbenachteiligung sei isoliert mit Bezug auf die Minderung des Aktivvermögens oder die Vermehrung der Passiva des Schuldners zu beurteilen. Eine Vorteilsausgleichung finde dabei grds. nicht statt; zu berücksichtigen seien lediglich solche Folgen, die an die angefochtene Rechtshandlung selbst anknüpfen. Es genüge, wenn sich der Schuldner zumindest vorübergehend irgendeines der Zwangsvollstreckung zugänglichen Gegenstands oder Rechts entäußere.¹³⁷ Auch die Übertragung einer reinen Buchposition könne bei gutgläubigem Erwerb eine Gläubigerbenachteiligung herbeiführen.¹³⁸

Wird Bankguthaben des Schuldners an den Anfechtungsgegner überwiesen, wird durch die anschließende Barauszahlung an den Schuldner oder durch die Weiterüberweisung an einen anderen Gläubiger die Gläubigerbenachteiligung nicht rückgängig gemacht, da diese Verschleierungen für die Gläubiger schwerer aufzufinden sind.¹³⁹

Ob eine Anfechtung gegen den Steuerschuldner selbst möglich ist, z.B., wenn er sich am eigenen Grundstück ein unentgeltliches, nicht übertragbares Nießbaurecht einräumt, lässt der BFH im Urt. v. 10.11.2020 offen,¹⁴⁰ verweist allerdings auf seine ältere Rechtsprechung, nach der dies zulässig ist.¹⁴¹

b) § 2 AnfG

Nach § 2 AnfG ist erforderlich, dass der Gläubiger einen vollstreckbaren, nicht notwendig rechtskräftigen, Schuldtitel erlangt hat. An einem vollstreckbaren Schuldtitel fehlt es u.a.,

wenn der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis mit dem Eintritt der Zahlungsverjährung – abweichend von § 214 BGB – erloschen ist (§ 47 und § 232 AO).¹⁴² Der Erlass eines Duldungsbescheids nach dem AnfG gegenüber dem Anfechtungsgegner kann gem. § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO die Zahlungsverjährung gegenüber dem Steuerschuldner unterbrechen, selbst wenn der Bescheid diesem nicht bekannt wird. Er entspricht insoweit einer Vollstreckungsmaßnahme i.S.d. § 231 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO.¹⁴³ Die durch den Bescheid so herbeigeführte Unterbrechung der Verjährung führt jedoch lediglich dazu, dass gem. § 231 Abs. 3 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Duldungsbescheid erlassen wurde, eine neue Verjährungsfrist beginnt. Sie dauert nicht notwendig fort, bis über den Duldungsbescheid bestandskräftig entschieden worden ist.¹⁴⁴

Soweit das Finanzamt (auch) wegen Säumniszuschlägen einen Haftungsbescheid erlassen will, muss zunächst ein Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zum Zweck der Titulierung erlassen werden, weil Säumniszuschläge nicht festgesetzt werden, sondern kraft Gesetzes entstehen.¹⁴⁵

Der BFH folgt dem BGH darin, dass die dem Steuerschuldner erteilte Restschuldbefreiung nicht zugunsten des Anfechtungsgegners wirkt.¹⁴⁶

c) § 4 AnfG

Auch zur Anfechtung unentgeltlicher Leistungen gem. § 4 AnfG folgt der BFH der Rechtsprechung des BGH zu § 134 InsO, wonach eine Leistung des Schuldners, die unmittelbar einen Bereicherungs- oder Herausgabeanspruch begründet, regelmäßig nicht als unentgeltlich anfechtbar ist.¹⁴⁷

Der BFH vertritt die Auffassung, dass, wenn der objektive Geschehensablauf für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung spreche, der Anfechtungsgegner jedoch geltend mache, bereits bei der vom (Steuer-)Schuldner erbrachten oder veranlassten Leistung sei die Unentgeltlichkeit unmittelbar ausgeschlossen, er dafür die Beweislast trage.¹⁴⁸ Die dafür in Bezug genommene Rechtsprechung des BGH weist dem Anfechtungsgegner indessen lediglich die sekundäre Darlegungslast für Tatsachen zu, die aus seiner Sphäre stammen und dem Anfechtenden daher nicht bekannt sein können.¹⁴⁹

d) § 15 AnfG

§ 15 AnfG ist die Parallelvorschrift zur Regelung der Anfechtung gegenüber dem Rechtsnachfolger in § 145 InsO. Die Wahrung der Fristen der §§ 3 ff. AnfG gegenüber dem Rechtsvorgänger wirkt auch gegenüber dem Rechtsnachfolger. Der BFH ergänzt: Wurde eine der in §§ 3 ff. AnfG genannten Fristen durch einen wirksamen Bescheid gegenüber dem Ersterwerber gewahrt, ist es im Verhältnis zu dem gem. § 15 AnfG in Anspruch genommenen Rechtsnachfolger ungeschädlich, wenn der Bescheid nach Weitergabe des Vermögensgegenstands wieder aufgehoben wird. Denn § 15 Abs. 2 AnfG bezieht den oder die Rechtsnachfolger gerade dann ein,

wenn der ursprüngliche Erwerber nicht mehr (vollumfänglich) auf Duldung der Zwangsvollstreckung in den anfechtbar erworbenen Gegenstand in Anspruch genommen werden kann, weil er diesen (teilweise) veräußert, verschenkt oder sonst weitergegeben hat. Dies kommt vor allem dann in Betracht, wenn der beschenkte Ersterwerber minderjährig ist und deshalb nach Weitergabe des Vermögensgegenstands und Entreicherung nicht mehr in Anspruch genommen werden kann.¹⁵⁰

Die Duldungspflicht des Ersterwerbers unterliegt nach (wohl) h.M., der der BFH sich jetzt anschließt, keiner Festsetzungsverjährung; ein Duldungsbescheid könne ergehen, solange der Duldungsanspruch besteht. Der Ersterwerber werde durch die Fristen in den §§ 3 ff. AnfG hinreichend geschützt. Durch § 191 Abs. 3 AO werde die Inanspruchnahme des Duldungspflichtigen weder zeitlich begrenzt noch ausgedehnt.¹⁵¹

Allerdings könne auch der Rechtsnachfolger nicht unbefristet in Anspruch genommen werden. Mit Rücksicht auf die 10 Jahre betragende maximale Verjährungsfrist für Regressansprüche gegenüber dem Rechtsvorgänger aufgrund erfolgreicher Inanspruchnahme durch den Anfechtungsgläubiger nach § 199 Abs. 4 BGB sei eine analoge Anwendung der Anfechtungsfrist des § 3 Abs. 1 AnfG geboten, sodass die Anfechtung nur innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb durch den Rechtsnachfolger zulässig sei.¹⁵²

e) §§ 16 bis 18 AnfG

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht die Anfechtungskompetenz aus § 11 AnfG auf den Insolvenzverwalter gem. § 16 Abs. 1 AnfG über. Das gilt auch bei Anfechtungen durch die Finanzverwaltung nach § 191 Abs. 1 AO.¹⁵³ Aus einem Duldungsbescheid könne der Insolvenzverwalter indessen nicht vollstrecken, sodass er, wie der BFH noch 2019 entschieden hat, eines anderen Titels bedürfe.¹⁵⁴ Demgegenüber weist er im Urt. v. 10.11.2020 darauf hin, dass der Verwalter zwar nicht nach Maßgabe der §§ 150, 151 FGO vollstrecken könne, wohl aber seien (auch) die Vorschriften des 8. Buchs der ZPO gem. § 155 Satz 1 FGO entsprechend anwendbar.¹⁵⁵ Das kann nur bedeuten, dass der BFH die Titelumschreibung auf den Verwalter mit anschließender zivilprozessualer Vollstreckung nunmehr als möglich ansieht.

Ist bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens das finanzgerichtliche Verfahren über die Anfechtung des Duldungsbescheids noch anhängig, wird es zumindest entsprechend § 17 Abs. 1 Satz 1 AnfG unterbrochen und kann nach Satz 2 der Vorschrift vom Insolvenzverwalter aufgenommen werden. Nach jetzt st. Rspr. des BFH sind die Beteiligten des Finanzrechtsstreits aufgrund der Aufnahme auszuwechseln, was bedeutet,

dass der Insolvenzverwalter in die Klägerposition eintritt und der bisherige Kläger in die Beklagtenrolle wechselt.¹⁵⁶ Der Rechtsstreit gegen den Duldungsbescheid der Finanzverwaltung wandelt sich damit in eine Leistungsklage gegen den mit dem Duldungsbescheid in Anspruch genommenen bisherigen Kläger¹⁵⁷ und wird dann ansonsten nach den Regeln der FGO fortgeführt. Insbesondere greift die Amtsermittlung nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Auch im Finanzrechtsstreit, so der BFH, könne der Verwalter gem. § 17 Abs. 2 AnfG den Klageantrag nach Maßgabe der §§ 143, 144 und 146 InsO erweitern. Durch diesen Verweis trage das AnfG den Veränderungen Rechnung, die sich ergeben, wenn es sich nicht mehr um den Anfechtungsprozess eines Einzelgläubigers handelt, sondern der Insolvenzverwalter im Interesse aller Gläubiger tätig wird. Durch den Verweis auf § 143 InsO werde der Umfang der zulässigen Klageerweiterung deutlich: Zur Insolvenzmasse zurückgewährt werden müsse gem. § 143 Abs. 1 Satz 1 InsO das, was durch die anfechtbare Handlung aus dem Vermögen des Schuldners weggegeben worden ist.¹⁵⁸

Für die Aufnahme des Verfahrens gelten nach § 17 Abs. 2 AnfG i.V.m. § 146 Abs. 1 InsO die allgemeinen Verjährungsregeln des BGB. Die regelmäßige Verjährungsfrist beträgt 3 Jahre (§ 195 BGB) und beginnt mit dem Schluss des Jahres, in dem der Anspruch entstanden und der Gläubiger, hier also der Insolvenzverwalter, Kenntnis erlangt hat oder ohne grobe Fahrlässigkeit hätte erlangen müssen.¹⁵⁹ Nach Eintritt der Verjährung dürfte freilich die Aufnahme des Rechtsstreits zulässig bleiben, der jetzige Anfechtungsgegner kann sich auf die Verjährung des Anfechtungsanspruchs berufen.

Ist der Anfechtungsprozess gegen den Haftungsbescheid im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bereits rechtskräftig beendet, kann er durch den Insolvenzverwalter nicht mehr aufgenommen werden. Ist der dortige Kläger unterlegen gewesen, lautet der Tenor des finanzgerichtlichen Titels auf Klageabweisung bei entsprechender Kostentragungspflicht des Klägers, hat mithin für diesen keinen vollstreckbaren Inhalt. Eine Umschreibung nach § 727 ZPO analog kommt nicht in Betracht.

Der Insolvenzverwalter könne auch dem Finanzamt die Vollstreckung aus dem (bestandskräftigen) Duldungsbescheid nicht gestatten, meint der BFH. Die Vorschriften des AnfG ließen nicht zu, dass der Insolvenzverwalter den Rückgewähranspruch „freigebe“ mit der Folge, dass der Anspruch vor Beendigung des Insolvenzverfahrens vom Finanzamt als Gläubiger weiterverfolgt werden könne.¹⁶⁰

1 BFH, Urt. v. 28.2.1989 – VIII R 303/84, BStBl. II 1989, S. 711.

2 BFH, Urt. v. 12.10.2005 – X R 20/03, BFH/NV 2006, 713.

3 BFH, Beschl. v. 27.11.2020 – X B 63/20, ZInsO 2021, 725 Rn. 8.

4 BFH, Beschl. v. 27.11.2020 – X B 63/20, ZInsO 2021, 725 Rn. 11.

5 FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 30.3.2021 – 5 K 1689/20, ZInsO 2021, 1131.

6 BFH, Urt. v. 19.8.2020 – XI R 32/18, ZInsO 2021, 99.

7 Gesetz v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, S. 330.

8 BFH, Urt. v. 15.12.2016 – V R 14/16, ZInsO 2017, 661 Rn. 33 ff.

9 BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, ZInsO 2020, 620.

10 Durch BMF-Schreiben v. 22.6.2021 – III C 2 – S 7105/20/10001:001, DOK 2021/0458682.

11 Zutreffend weist *Weber*, ZIP 2021, 2115, 2116, darauf hin, dass in Satz 7

- wegen Art. 103m EGInsO nicht auf die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung, sondern richtigerweise auf die Stellung des Insolvenzantrags nach dem 31.12.2020 abgestellt werden müsste.
- 12 BFH, Urt. v. 16.5.2018 – XI R 28/16, DStR 2018, 1663.
- 13 BFH, Beschl. v. 5.1.2021 – XI S 20/20, ZInsO 2021, 851.
- 14 BFH, Urt. v. 13.2.2019 – XI R 19/16, ZInsO 2019, 1805 Rn. 26 m.w.N.
- 15 BGH, Urt. v. 6.11.2018 – II ZR 11/17, ZInsO 2019, 394.
- 16 BFH, Urt. v. 17.9.2019 – VII R 5/18, ZInsO 2020, 250 Rn. 19.
- 17 BFH, Urt. v. 22.10.2019 – VII R 30/18, ZInsO 2020, 1096.
- 18 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 8.10.2020 – 9 K 9247/15.
- 19 BFH, Urt. v. 17.9.2019 – VII R 5/18, ZInsO 2020, 250.
- 20 BFH, Urt. v. 27.9.2017 – XI R 9/16, ZInsO 2017, 2753; Urt. v. 16.5.2017 – VII R 25/16, ZInsO 2017, 2029.
- 21 BT-Drucks. 19/25353, S. 11 ff.
- 22 BGH, Urt. v. 25.1.2011 – II ZR 196/09, ZInsO 2011, 440 Rn. 17.
- 23 Art. 36 des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG), BGBl. I, S. 3436.
- 24 BFH, Urt. v. 6.6.2019 – V R 51/17, ZInsO 2020, 97.
- 25 So im Verfahren BFH, Urt. v. 18.12.2019 – XI R 10/19, ZInsO 2020, 1320.
- 26 So schon früher zur Einkommensteuer BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 11/09, ZInsO 2010, 1556. Anders allerdings noch BFH, Urt. v. 1.6.2016 – X R 26/14, ZInsO 2016, 1820 Rn. 41, zu Verfahren, die vor dem 1.7.2007 eröffnet wurden: Ein Unterlassen des Insolvenzverwalters genüge nur, wenn er dadurch eine Amtspflicht zum Tätigwerden verletzt (BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 11/09, BFH/NV 2010, 2114 = ZInsO 2010, 1556). Lediglich die Duldung einer (freiberuflichen) Tätigkeit des Insolvenzschuldners durch den Insolvenzverwalter oder dessen bloße Kenntnis mache die Einkommensteuer, die aufgrund dieser Einkünfte entsteht, nicht zu einer Masseverbindlichkeit i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.
- 27 St. Rspr., z.B. BFH, Urt. v. 5.4.2017 – II R 30/15, ZInsO 2017, 1856 Rn. 13.
- 28 BFH, Urt. v. 19.1.2021 – VII R 38/19, ZInsO 2021, 1496 Rn. 23.
- 29 BFH, Urt. v. 9.12.2014 – X R 12/12, ZInsO 2015, 1159.
- 30 Düsseldorf, Urt. v. 19.11.2020 – 14 K 303/18 E, ZInsO 2021, 462 Rn. 37.
- 31 BFH, Urt. v. 19.1.2021 – VII R 38/19, ZInsO 2021, 1496. Das Finanzamt hatte sich auch auf die Nichtabgabe der entsprechenden Erklärungen gestützt, der BFH sieht nach Auslegung des Haftungsbescheids die Nichtabführung als maßgeblich an.
- 32 BGH, Urt. v. 17.12.2020 – IX ZR 205/19, ZInsO 2021, 396 Rn. 34.
- 33 BFH, Urt. v. 23.7.2020 – V R 44/19, ZInsO 2020, 2424.
- 34 BFH, Urt. v. 23.7.2020 – V R 44/19, ZInsO 2020, 2424 Rn 28, unter Verweis auf BGH, Urt. v. 8.2.2000 – XI ZR 313/98, NJW 2000, 1408, zu § 65 KO.
- 35 FG Düsseldorf, Urt. v. 12.8.2021 – 11 K 2335/19, GE, AO, ZIP 2021, 2142, unter I. 4. c) a.E.; ebenso zur Körperschaftsteuer auf den Sanierungsgewinn aufgrund eines Insolvenzplans BFH, Beschl. v. 15.11.2018 – XI B 49/18, ZInsO 2020, 15.
- 36 BT-Drucks. 19/25353, S. 13.
- 37 BGH, Urt. v. 22.11.2018 – IX ZR 167/16, ZInsO 2018, 2796.
- 38 BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, ZInsO 2020, 620; Beschl. v. 7.5.2020 – V R 14/19, ZInsO 2020, 1788.
- 39 BFH, Urt. v. 9.12.2014 – X R 12/12, ZInsO 2015, 1159.
- 40 Düsseldorf, Urt. v. 19.11.2020 – 14 K 303/18 E, ZInsO 2021, 462 Rn. 37.
- 41 BFH, Urt. v. 28.5.2020 – V R 2/20, ZInsO 2020, 1931, 1180 Rn. 16 ff.
- 42 BFH, Urt. v. 7.7.2020 – X R 13/19, ZInsO 2020, 2544.
- 43 BFH, Urt. v. 10.7.2019 – X R 31/16, ZInsO 2020, 313.
- 44 Erstinstanzlich: FG Neustadt/W., Urt. v. 14.3.2019 – 4 K 1005/18, ZInsO 2019, 1273.
- 45 In Abgrenzung zu dem dem Urteil des BFH v. 21.3.2019 – III R 30/18, ZInsO 2019, 1669, zugrunde liegenden Sachverhalt (Kfz-Steuer für ein zerstörtes Fahrzeug keine Masseverbindlichkeit).
- 46 Auf das Entstehen der stillen Reserve vor Verfahrenseröffnung komme es dagegen nicht an, sodass kein vor diesem Zeitpunkt begründeter Steueranspruch vorliege, mithin keine Insolvenzforderung.
- 47 BFH, Urt. v. 10.7.2019 – X R 31/16, ZInsO 2020, 313.
- 48 Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, ZInsO 2013, 1536.
- 49 BFH, Urt. v. 14.2.1978 – VIII R 28/73, BStBl. II 1978, S. 356.
- 50 BFH, Urt. v. 16.8.2001 – V R 59/99, ZInsO 2002, 222. Zwar hatte in dem zugrunde liegenden Fall der Gemeinschuldner das Grundstück unter Option veräußert, entscheidungserheblich war jedoch allein die Wirkung der Freigabe.
- 51 BFH, Urt. v. 10.7.2019 – X R 31/16, ZInsO 2020, 313.
- 52 Zur umfassenderen Kritik der Urt. v. 7.7.2020 und 10.7.2019 sei auf *Onusseit*, ZInsO 2021, 894, verwiesen.
- 53 Auch hierzu näher *Onusseit*, ZInsO 2021, 894, 902 f.
- 54 BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, ZInsO 2013, 1536.
- 55 BFH, Urt. v. 27.10.2020 – VIII R 19/18, ZInsO 2021, 726. Die Entscheidung befasst sich zudem mit einigen verfahrensrechtlichen Problemen.
- 56 BFH, Urt. v. 27.10.2020 – VIII R 19/18, ZInsO 2021, 726 Rn. 46 m. Nachw. der bisherigen Rechtsprechung.
- 57 BFH, Urt. v. 27.10.2020 – VIII R 19/18, ZInsO 2021, 726 Rn. 51.
- 58 FG Leipzig, Urt. v. 5.2.2020 – 5 K 1387/19, ZInsO 2020, 916.
- 59 FG Münster, Urt. v. 23.9.2020, ZInsO 2021, 870. Ebenso FG Düsseldorf, Urt. v. 19.11.2020 – 14 K 303/18 E, ZInsO 2021, 462 Rn. 37.
- 60 FG Düsseldorf, Urt. v. 19.11.2020 – 14 K 303/18 E, ZInsO 2021, 462 Rn. 35.
- 61 BMF-Schreiben v. 20.5.2015 – IV A 3-S 0550/10/10020-05, FMNR228000015, BStBl. I 2015, S. 476 Rn. 21, 33.
- 62 BFH, Urt. v. 23.7.2020 – V R 26/19, ZInsO 2020, 2506 Rn. 15, unter Verweis auf BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, ZInsO 2014, 2589.
- 63 BFH, Urt. v. 23.7.2020 – V R 26/19, ZInsO 2020, 2506.
- 64 Grundlegend: BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 48/13, ZInsO 2014, 2589 Rn. 14 f. Ferner: BFH, Urt. v. 28.5.2020 – V R 2/20, ZInsO 2020, 1931 Rn. 16 f.
- 65 BFH, Urt. v. 28.5.2020 – V R 2/20, ZInsO 2020, 1931.
- 66 Grundlegend: BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, ZInsO 2011, 822.
- 67 Ausweislich der Feststellungen des Hessischen FG in der Vorinstanz (Urt. v. 19.11.2019 – 6 K 1571/18, ZIP 2020, 531 Rn. 16). Das Hessische FG weist zusätzlich darauf hin, dass das BMF-Schreiben v. 20.5.2015 – IV A 3-S 0550/10/10020-05, FMNR228000015, BStBl. I 2015, S. 476 Rn. 9, die Entgeltvereinnahmung durch den Schuldner mit Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters der Entgeltvereinnahmung durch den schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter gleichstellt.
- 68 FG Münster, Urt. v. 4.7.2019 – 5 K 2458/16 U, ZInsO 2019, 1957. Laut juris ist die Nichtzulassungsbeschwerde (Az. BFH V B 75/19) mit nicht dokumentiertem Beschl. v. 10.12.2020 als unbegründet zurückgewiesen worden.
- 69 BGH, Urt. v. 22.11.2018 – IX ZR 167/16, ZInsO 2018, 2796.
- 70 BFH, Urt. v. 27.11.2019 – XI R 35/17, ZInsO 2020, 620; Beschl. v. 7.5.2020 – V R 14/19, ZInsO 2020, 1788.
- 71 BFH, Beschl. v. 7.5.2020 – V R 14/19, ZInsO 2020, 1788 Rn. 24 unter Verweis auf BGH, Urt. v. 22.11.2018 – IX ZR 167/16, ZInsO 2018, 2796.
- 72 BFH, Beschl. v. 7.5.2020 – V R 14/19, ZInsO 2020, 1788 Rn. 28 ff.
- 73 BFH, Urt. v. 27.9.2018 – V R 45/16, ZInsO 2018, 2671.
- 74 BFH, Urt. v. 21.3.2019 – III R 30/18, ZInsO 2019, 1669 Rn. 13, unter Verweis auf Rechtsprechung der letzten 10 Jahre.
- 75 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 22.6.2021 – 8 K 8232/19, Az. des BFH: IV R 16/21.
- 76 FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 22.6.2021 – 8 K 8013/20, Az. des BFH: IV R 18/21.
- 77 FG Düsseldorf, Urt. v. 5.8.2020 – 4 K 2524/19 VE, ZInsO 2021, 1589, mit abl. Anm. *Eisolt*, ZInsO 2021, 1521. Az. des BFH: VII R 49/20.
- 78 BFH, Urt. v. 7.11.2018 – IV R 20/16, ZInsO 2019, 458.
- 79 BGH, Urt. v. 20.5.2010 – IX ZB 11/07, ZInsO 2010, 1407, ferner auch BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 15/15, ZInsO 2016, 762, zur USt.
- 80 BFH, Urt. v. 15.4.2015 – V R 44/14, ZInsO 2015, 1328; Urt. v. 2.12.2015 – V R 15/15, ZInsO 2016, 762.
- 81 BFH, Urt. v. 15.4.2015 – V R 44/14, ZInsO 2015, 1328.
- 82 BFH, Urt. v. 2.12.2015 – V R 15/15, ZInsO 2016, 762.
- 83 BFH, Urt. v. 18.9.2019 – XI R 19/17, ZInsO 2020, 305 Rn. 20 f.
- 84 BFH, Urt. v. 15.4.2015 – V R 44/14, ZInsO 2015, 1328 Rn. 20.
- 85 FG Münster, Urt. v. 4.5.2020 – 5 K 546/17, ZInsO 2020, 1894 Rn. 32 ff., 35, 36.
- 86 BFH, Urt. v. 18.9.2019 – XI R 19/17, ZInsO 2020, 305.
- 87 Näher BFH, Urt. v. 18.9.2019 – XI R 19/17, ZInsO 2020, 305 Rn. 38 ff.
- 88 BFH, Beschl. v. 10.11.2020 – XI S17/20, ZInsO 2021, 251.
- 89 BFH, Beschl. v. 10.11.2020 – XI S17/20, ZInsO 2021, 251 Rn. 11.
- 90 BGH, Urt. v. 4.7.2002 – IX ZR 265/01, ZInsO 2002, 764.
- 91 BFH, Beschl. v. 15.11.2012 – VII B 105/12.
- 92 BFH, Urt. v. 12.6.2018 – VII R 19/16, ZInsO 2018, 2047.
- 93 BFH, Urt. v. 12.6.2018 – VII R 19/16, ZInsO 2018, 2047 Rn. 13 m.w.N.
- 94 BFH, Urt. v. 12.6.2018 – VII R 19/16, ZInsO 2018, 2047 Rn. 15 ff.
- 95 BFH, Urt. v. 15.10.2019 – VII R 31/17, ZInsO 2020, 626. Ebenso BFH, Urt. v. 27.2.2020 – V R 28/19, Rn. 30.
- 96 Soweit hier von Interesse im Ergebnis gleich: FG München, Urt. v.

- 15.5.2019 – 3 K 2244/16, ZInsO 2020, 1152. Die Entscheidung ist wegen eines Verfahrensfehlers aufgehoben worden: BFH, Urt. v. 27.2.2020 – V R 28/19, juris..
- 97 BFH, Urt. v. 15.1.2019 – VII R 23/17, ZInsO 2019, 721.
- 98 Diese Rechtsprechung beruht auf dem Rechtsprechungswechsel des VII. Senats des BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, ZInsO 2012, 2142, mit dem er seine zuvor gegenläufige Ansicht zugunsten der Rechtsprechung des V. Senats des BFH aufgegeben hat.
- 99 BFH, Urt. v. 15.10.2019 – VII R 31/17, ZInsO 2020, 626 Rn. 24 ff. Dagegen erwägt BFH, Urt. v. 27.2.2020 – V R 28/19, § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO nicht, obwohl eine Anfechtbarkeit nach § 131 Abs. 1 InsO hier nahelag.
- 100BFH, Urt. v. 18.2.2020 – VII R 39/18, ZInsO 2020, 1937.
- 101FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 18.7.2018 – 1 K1257/16.
- 102Näher BFH, Urt. v. 18.2.2020 – VII R 39/18, ZInsO 2020, 1937 Rn. 26 ff. Zur Lohnsteuer hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urt. v. 3.9.2019 (8 K 8260/17) entsprechend entschieden, Az. des BFH: VII R 35/19.
- 103BFH, Urt. v. 18.2.2020 – VII R 39/18, ZInsO 2020, 1937 Rn. 35, schließt sich insoweit der Rechtsprechung des BGH u.a. im Urt. v. 9.7.2009 – IX ZR 86/08, ZInsO 2009, 1585, zur Sachhaftung wegen Biersteuer an.
- 104Die frühere gegenläufige Rechtsprechung (Urt. v. 16.11.2004 – VII R 75/03, BStBl. II 2006, S. 193) hatte der VII. Senat des BFH bereits mit Urt. v. 2.11.2010 – VII R 62/10, ZInsO 2011, 735 Rn. 14 ff., aufgegeben.
- 105BFH, Urt. v. 17.9.2019 – VII R 31/18, ZInsO 2020, 365.
- 106FG Nürnberg, Urt. v. 15.9.2020 – 2 K 1540/18, ZIP 2021, 1074.
- 107Nachweise bei BGH, Urt. v. 28.1.2021 – IX ZR 54/20, ZInsO 2021, 516 Rn. 19.
- 108BGH, Urt. v. 28.1.2021 – IX ZR 54/20, ZInsO 2021, 516 Rn. 20.
- 109BFH, Urt. v. 28.11.2017 – VII R 1/16, ZInsO 2019, 106. FG Düsseldorf, Beschl. v. 6.5.2020 – 5 V 2487/19, ZInsO 2020, 1498, für das Eigenverwaltungsverfahren.
- 110Ebenso FG Düsseldorf, Beschl. v. 13.11.2020 – 11 V 3249/19, ZInsO 2020, 1134.
- 111BFH, Urt. v. 2.4.2019 – IX R 21/17, ZInsO 2019, 1667.
- 112So auch FG Düsseldorf, Beschl. v. 13.11.2020 – 11 V 3249/19, ZInsO 2020, 1134.
- 113BFH, Urt. v. 23.10.2018 – VII R 13/17, ZInsO 2019, 145.
- 114BFH, Beschl. v. 15.11.2018 – XI B 49/18, ZInsO 2020, 15.
- 115BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, ZInsO 2012, 2142; FG Köln, Urt. v. 26.5.2020 – 8 K 1909/17, juris Rn. 46.
- 116FG Münster, Urt. v. 20.2.2018 – 15 K 1514/15, U, S, ZInsO 2018, 1319.
- 117FG Köln, Urt. v. 26.5.2020 – 8 K 1909/17, Rn. 56 ff.
- 118Berechnungsbeispiel FG Köln, Urt. v. 26.5.2020 – 8 K 1909/17, Rn. 60.
- 119BFH, Beschl. v. 16.6.2020 – II B 65/19, ZInsO 2020, 1930.
- 120BVerwG, Beschl. v. 28.10.2019 – 10 B 21.19, ZInsO 2020, 143.
- 121JStG 2020, BGBl. I 2020, S. 3096.
- 122BFH, Urt. v. 17.9.2019 – VII R 31/18, ZInsO 2020, 365 Rn. 22.
- 123BVerfG 8.7.2021 – 1 BvR 2237/14 und 2422/17, DStR 2021, 1934.
- 124BFH, Beschl. v. 31.1.2017 – V B 14/16, NZI 2017, 319.
- 125BFH, Beschl. v. 30.6.2021 – I B 43/20 (AdV), Rn. 10.
- 126So schon BFH, Urt. v. 23.6.1988 – V R 203/83, BStBl. II 1988, 920.
- 127UStAE Abschn. 18.6 Abs. 4.
- 128BFH, Urt. v. 10.2.2015 – IX R 23/14, ZInsO 2015, 1265.
- 129FG Hessen, Urt. v. 22.10.2020 – 9 K 1224/19, ZInsO 2021, 1518 Rn. 41. Seine Behauptung (Rn. 31), auch der BGH folge dem BFH (BGH, Urt. v. 19.10.2017 – IX ZR 289/14, ZInsO 2018, 319 Rn. 21) ist jedoch unzutreffend. Der BGH erwähnt lediglich, dass der BFH im dargestellten Sinne judiziert.
- 130Die derzeitige Fassung beruht auf Art. 23 des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.10.2008. Bis zu dieser Änderung mit Wirkung zum 1.11.2008 war für die Finanzverwaltung auch die Anfechtung nach § 6 AnfG in der bis zum 31.10.2008 geltenden Fassung nach Maßgabe des § 191 AO eröffnet.
- 131BFH, Urt. v. 1.12.2005 – VII B 95/05, Rn. 9; Urt. 23.10.2018 – VII R 44/17, BStBl. II 2019, S. 142 Rn. 17.
- 132BGH, Beschl. v. 27.7.2006 – IX ZB 141/05, ZInsO 2006, 870; Beschl. v. 21.9.2006 – IX ZB 187/05, Rn. 5; BVerwG, Urt. v. 25.1.2017 – 9 C 30.15, ZInsO 2017, 892.
- 133BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 19. Ob diese alleinige Rechtswegzuweisung auch für die Anfechtung nach §§ 5, 6 und § 6a AnfG greift, nachdem § 191 Abs. 1 Satz 2 AO durch das MoMiG auf die Anfechtung nach § 3 und § 4 AnfG beschränkt wurde, ob in diesen Fällen der Erlass eines Haftungsbescheids ausgeschlossen sein soll oder ob dem Finanzamt ein Wahlrecht im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des BFH eröffnet ist, kann hier nicht abschließend geklärt werden.
- 134BGH, Beschl. v. 27.7.2006 – IX ZB 141/05, ZInsO 2006, 870.
- 135BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 19.
- 136BGH v. 4.2.1954 – IV ZR 164/53, BGHZ 12, 238, 240.
- 137BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 47.
- 138BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 44.
- 139BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 30, im Anschluss an BGH, Urt. v. 7.9.2017 – IX ZR 224/16, ZInsO 2017, 2110.
- 140BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 58.
- 141BFH, Urt. v. 30.3.2010 – VII R 22/09, ZInsO 2011, 2039.
- 142BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 34 ff.
- 143BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 22; Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 40.
- 144BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 40.
- 145BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 60.
- 146BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 66, unter Bezug auf BGH, Urt. v. 15.11.2015 – IX ZR 301/14, ZInsO 2015, 2531.
- 147BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 35, unter Verweis auf BGH, Urt. v. 20.4.2017 – IX ZR 252/16, ZInsO 2017, 1367.
- 148BFH, Urt. v. 30.6.2020 – VII R 63/18, ZInsO 2021, 742 Rn. 37.
- 149BGH, Urt. v. 20.10.2005 – IX ZR 276/02, ZInsO 2006, 151 Rn. 11.
- 150BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 64 und 80.
- 151BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 68 m.w.N.
- 152BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 55/18, ZInsO 2021, 1289 Rn. 85 ff.
- 153BFH, Beschl. v. 24.7.2019 – VII B 65/19, ZInsO 2019, 2167 Rn. 10.
- 154BFH, Beschl. v. 24.7.2019 – VII B 65/19, ZInsO 2019, 2167 Rn. 9.
- 155BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 45 m.w.N.
- 156Zuletzt BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 45 m.w.N.
- 157BFH, Urt. v. 18.9.2012 – VII R 14/11, ZInsO 2013, 344.
- 158BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 54.
- 159BFH, Urt. v. 10.11.2020 – VII R 8/19, ZInsO 2021, 1633 Rn. 90.
- 160BFH, Beschl. v. 24.7.2019 – VII B 65/19, ZInsO 2019, 2167 Rn. 15.