

## **Stellungnahme**

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung  
zur Erleichterung der Bewältigung von Konzerninsolvenzen vom 30. Januar 2014  
BT-Drs. 18/407

zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages am 2. April 2014

vorgelegt von

**Dr. Günter Kahlert**  
Rechtsanwalt und Steuerberater  
Hamburg

## Inhaltsverzeichnis

1. Gefährdung der Zielerreichung wegen mangelnder gesetzlicher Verzahnung mit dem Steuerrecht .....	3
2. Allgemeines zum Verhältnis Insolvenzrecht – Steuerrecht .....	4
2.1 Vollstreckungsverfahren.....	5
2.2 Entstehung von Steueransprüchen und Aufteilung der (einheitlichen) Steuerschuld .....	5
2.3 Zurechnung von Einkünften und Umsätzen .....	6
2.4 Festsetzungs – und Feststellungsverfahren .....	7
2.5 Erhebungsverfahren.....	7
3. Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung.....	7
3.1 Bedeutung des Insolvenzeröffnungsverfahrens.....	7
3.2 Ursachen der Rechtsunsicherheiten.....	8
3.3 Umsatzsteuer .....	9
3.4 Einkommensteuer – Körperschaftsteuer.....	10
3.5 IX. Senat des BGH .....	13
3.6 § 55 Abs. 4 InsO.....	14
3.6.1 Allgemeines.....	14
3.6.2 Sonderfall Eigenverwaltung.....	14
4. Beurteilung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit.....	16
5. Besonderheiten bei Personengesellschaften .....	18
6. Organschaft.....	20
6.1 Umsatzsteuerliche Organschaft .....	21
6.2 Ertragsteuerliche Organschaft .....	22
7. Steuerhaftung .....	23
8. Aufrechnung .....	24
9. Sanierungsgewinn.....	24
10. Mindestbesteuerung .....	26
11. Verlust der Verlustvorträge.....	27
12. Verfahrensrechtliche Aspekte.....	28
13. Schlussbemerkung .....	28

## 1. Gefährdung der Zielerreichung wegen mangelnder gesetzlicher Verzahnung mit dem Steuerrecht

Das Ziel des Entwurfs, die Einzelverfahren besser aufeinander abzustimmen, ist zu begrüßen. Denn der Entwurf geht in zutreffender Weise davon aus, dass durch die bessere Abstimmung die wirtschaftliche Einheit des Konzerns und der daraus folgende Mehrwert im Interesse der Gläubiger genutzt werden kann.<sup>1</sup> Insbesondere erfolgt dies durch eine Erhöhung der Sanierungschancen der betroffenen Unternehmen.<sup>2</sup> Damit steigen nicht nur die Chancen der Gläubiger, im Rahmen der Sanierung eine bessere Befriedigung ihrer Insolvenzforderungen als im Falle der Verwertung und Verteilung des Schuldnervermögens zu erhalten.<sup>3</sup> Auch die Chancen der Arbeitnehmer auf den Erhalt ihrer Arbeitsplätze werden erhöht.

Allerdings besteht die Sorge, dass die mit dem Entwurf verfolgten Ziele verfehlt werden, weil der Gesetzgeber das Insolvenzrecht bislang nicht mit dem Steuerrecht im Sinne eines einheitlichen dogmatischen Systems verzahnt hat und auch der Entwurf eine solche Verzahnung nicht vorsieht. Der Gesetzgeber hat das Insolvenzrecht bislang nur punktuell mit dem Steuerrecht verknüpft.<sup>4</sup> Mangels einer gesetzlichen Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht sind regelmäßig Finanzverwaltung und Finanzgerichte im Wege der Auslegung der insolvenzrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften zur Verzahnung berufen. Diese Auslegung ist für die insolventen Unternehmen nicht nur mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden, sie führt auch regelmäßig zum asymmetrischen Abzug von Liquidität in Form von Steuerzahlungen zugunsten des Fiskus und zulasten der weiteren Gläubiger.

Der durch diese praktizierte Auslegung bewirkte Abzug von Liquidität zugunsten des Fiskus und die mit der Auslegung verbundenen Rechtsunsicherheiten stehen in Widerspruch zu den Zielen des Entwurfs, den Mehrwert des insolventen Konzerns im Interesse der Gläubiger zu erhalten. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich des Ziels, die Sanierung von Unternehmen zu fördern. Zudem entsteht ein Konflikt mit dem in § 1 Satz 1 InsO verankerten Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung. Deshalb stellen sich auch verfassungsrechtliche Fragen, nämlich ob die Fiskusvorrechte einen Umfang und eine Qualität erreichen, dass mit Blick auf die weiteren Gläubiger Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) und Art. 3 GG (Gleichbehandlungsgrundsatz) verletzt sind.<sup>5</sup>

Angesichts der sanierungsfeindlichen Entwicklungen im Steuerrecht haben maßgebliche Verbände in der Berliner Erklärung zu Sanierung und Insolvenz im Oktober 2011, der sich

---

<sup>1</sup> BT-Drs. 18/407, Seite 1 unter A.

<sup>2</sup> BT-Drs. 18/407, Seite 24 unter A.V.2.

<sup>3</sup> BT-Drs. 18/407, Seite 25 unter A.V.5.

<sup>4</sup> Vgl. *Kahlert*, in Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage 2011, Rz. 7.102 ff.

<sup>5</sup> Vgl. zu diesen verfassungsrechtlichen Aspekten *Krumm*, *Steuervollzug und formelle Insolvenz*, 2009, S. 43 ff.

das Bundesjustizministerium angeschlossen hat, auf die dringende Notwendigkeit der Harmonisierung von Insolvenzrecht und Steuerrecht hingewiesen und zu diesem Zweck eine Kommission angeregt.<sup>6</sup> Die angeregte Kommission zur Harmonisierung des Steuer- und Insolvenzrechts hat unter Leitung von Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum, im Oktober 2012 ihre Arbeit aufgenommen und wird voraussichtlich im ersten Halbjahr 2014 einen Abschlussbericht vorlegen können.

Der Bundestagsabgeordnete Prof. Dr. Hirte hat in seiner Rede im Rahmen der 1. Lesung zum Entwurf im Deutschen Bundestag am 14.2.2014 zu Recht die Meinung vertreten, im Schnittbereich zum Insolvenzrecht gebe es reihenweise Unklarheiten, die wie Blei über dem Erfolg einer Sanierung lasteten. Vor diesem Hintergrund hat er weiter zu Recht für eine Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht plädiert.<sup>7</sup>

Nachfolgend sollen wesentliche Aspekte dargestellt werden, die bei der Verzahnung des Insolvenzrechts mit dem Steuerrecht im Wege der Auslegung Rechtsunsicherheiten und den Abzug von Liquidität zulasten besserer Sanierungschancen bewirken. Hierbei geht es nicht nur um konzernspezifische Themen wie die umsatzsteuerliche oder ertragsteuerliche Organschaft (dazu unter 6.). Vielmehr sind auch grundsätzliche Fragen des Verhältnisses von Insolvenzrecht und Steuerrecht zu beantworten (dazu unter 3. und 4. sowie 7. bis 11.). Zur Erreichung der mit dem Entwurf verfolgten Ziele sollte erwogen werden, die nachfolgenden Fragestellungen einer gesetzlichen Lösung zuzuführen.

## **2. Allgemeines zum Verhältnis Insolvenzrecht – Steuerrecht**

Das Steuerrecht knüpft zwar an zivilrechtlich gestaltete Sachverhalte an. Allerdings entstehen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gemäß § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Deshalb können die Parteien einen Sachverhalt zwar vertraglich gestalten, nicht aber die steuerrechtlichen Rechtsfolgen bestimmen. Steuerrecht und Zivilrecht beurteilen denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Gesichtspunkten. Danach ist das Zivilrecht für das Steuerrecht zwar vorherig, kann aber in der Regel keinen Vorrang beanspruchen.<sup>8</sup>

Bei der Frage nach dem Verhältnis zwischen Steuerrecht und Insolvenzrecht geht es allerdings nicht (nur) um die Gestaltung eines zivilrechtlichen Sachverhalts und die sich daraus ergebenden Steuerfolgen. Vielmehr sind die Fragen zu beantworten, welchen Einfluss die

---

<sup>6</sup> ZInsO 2011, 2077 und INDat-Report 2012, 8, 9.

<sup>7</sup> *Hirte* hat in einem anschließenden Interview gemeint, man müsse sicherlich zunächst die Ergebnisse der sog. Seer-Kommission abwarten, INDat-Report 2014, 18, 21 f.

<sup>8</sup> Vgl. BVerfG, Beschl. v. 27.12.1991 – 2 BvR 72/90, BStBl II 1992, 212 und BFH, Urt. v. 6. 3. 2008 – VI R 6/05, BStBl II 2008, 530. Danach erfordert die Anwendung von Steuernormen eine eigenständige, am steuerrechtlichen Normzweck orientierte Auslegung. Weder die zivilrechtliche Bezeichnung des Vertragstyps noch die zivilrechtliche Qualifikation des Rechtsgeschäfts sind maßgeblich. Es gibt keine Vermutung für oder gegen ein übereinstimmendes Verständnis derselben Begriffe.

Insolvenzordnung als Teil des Zivilrechts auf das materielle Steuerrechtsverhältnis – welches das Entstehen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis regelt – und auf das formelle Steuerrechtsverhältnis – welches die Durchsetzung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis regelt – hat<sup>9</sup> Im Einzelnen:

## 2.1 Vollstreckungsverfahren

Ausgangspunkt der Überlegungen ist § 251 Abs. 2 Satz 1 AO. Danach bleiben die Vorschriften der Insolvenzordnung „unberührt“, haben also Vorrang. Dies gilt, da § 251 Abs. 2 Satz 1 AO eine Vorschrift aus dem Vollstreckungsverfahren ist, unmittelbar nur für diesen Verfahrensabschnitt und verwirklicht damit die spezielleren Vorschriften der Insolvenzordnung. Denn die Insolvenzordnung regelt allein die Durchsetzung von Ansprüchen zum Zweck der in § 1 Satz 1 InsO verankerten Gläubigergleichbehandlung, nicht jedoch deren Entstehung.<sup>10</sup> Dies wird aus § 38 InsO deutlich, wonach die in § 35 InsO definierte Insolvenzmasse zur Befriedigung der persönlichen Gläubiger dient, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben (Insolvenzgläubiger). Deshalb können gemäß §§ 87, 174 Abs. 1 InsO Insolvenzgläubiger ihre Insolvenzforderungen nur nach den Vorschriften der Insolvenzordnung verfolgen, und zwar durch Anmeldung zur Insolvenztabelle. Sie unterliegen nach § 89 InsO einem Vollstreckungsverbot.

## 2.2 Entstehung von Steueransprüchen und Aufteilung der (einheitlichen) Steuerschuld

Nach dem Gesagten wird § 38 AO, wonach die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, durch die Insolvenzordnung zwar nicht beeinflusst. Zu beachten ist jedoch, dass Ertragsteuern (erst) mit Ablauf des Jahres (vgl. §§ 38 AO, 36 Abs. 1 EStG, 30 Nr. 3 KStG, 18 GewStG, 1 Abs. 2 SolzG) entstehen, und zwar auch dann, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens – was regelmäßig der Fall ist – unterjährig erfolgt. Vergleichbar entsteht die Umsatzsteuer bei der Soll-Besteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferungen und Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13 Abs. 1 Buchstabe a) UStG) und bei der Ist-Besteuerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Entgelte für die Lieferungen und sonstigen Leistungen vereinnahmt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b) UStG).

Für Zwecke der **Einkommensteuer** ist zur Verwirklichung des in § 251 Abs. 2 Satz 1 AO geregelten Vorrangs der Insolvenzordnung die nach den Vorschriften des Steuerrechts ermittelte einheitliche Steuerschuld in die Forderungskategorien Insolvenzforderung (§ 38 InsO), Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO) und Anspruch gegen das insolvenzfreie Vermögen aufzu-

---

<sup>9</sup> Vgl. dazu auch *Fischer*, in *Westermann*, Handbuch der Personengesellschaften, 10/2012, Rz. II 1502.

<sup>10</sup> Vgl. dazu *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, 10. Auflage 2014, Rz. 462 ff.

teilen.<sup>11</sup> Der BFH hat es nicht beanstandet, dass die Aufteilung der Steuer nach dem Verhältnis der jeweiligen Teileinkünfte erfolgt.<sup>12</sup>

Im **Umsatzsteuerrecht** geht der V. Senat des BFH andere Wege. Er teilt nicht die Jahressteuerschuld auf. Vielmehr steht er auf dem Standpunkt, vom Beginn des Jahres der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung habe eine abgekürzte Jahressteuerberechnung zu erfolgen, in der sämtliche Umsatzsteuer und Vorsteuer sowie Berichtigungen zu erfassen und im Rahmen der sog. umsatzsteuerlichen Zwangssaldierung zu verrechnen seien. Der V. Senat des BFH begründet seine Auffassung damit, dass das einheitliche Unternehmen mit Insolvenzeröffnung in mehrere Unternehmensteile aufgespalten werde, nämlich den vorinsolvenzrechtlichen Teil, die Insolvenzmasse und das freigegebene Vermögen. Damit wird auch die unter 3.3 dargestellte sog. doppelte Berichtigung begründet. Nach dem V. Senat des BFH unterliegt die abgekürzte Jahressteuerberechnung nicht der Insolvenzanfechtung.<sup>13</sup>

### 2.3 Zurechnung von Einkünften und Umsätzen

Nach § 43 Satz 1 AO bestimmen die Steuergesetze, wer Steuerschuldner ist. So sind nach § 2 Abs. 1 EStG Einkünfte derjenigen Person zuzurechnen, die sie erzielt. Danach ist entscheidend, auf wessen Rechnung und Gefahr der Steuertatbestand verwirklicht wird.<sup>14</sup> In 1938 hat der RFH seine Rechtsprechung geändert, wonach wirtschaftlich betrachtet die Eröffnung des Konkursverfahrens zur Folge habe, dass der Schuldner sein Eigentum an den Vermögensgegenständen der Konkursmasse verliere und die Konkursmasse fortan selbständig steuerpflichtig sei. Seitdem haben RFH<sup>15</sup> und BFH<sup>16</sup> die zivilrechtliche Rechtslage zum Ausgangspunkt gemacht. Danach geht zwar gemäß § 80 Abs. 1 InsO die Verwaltungs- und Verfügungsbezugnis auf den Insolvenzverwalter über, der Schuldner bleibt jedoch (wirtschaftlicher) Eigentümer seiner Vermögensgegenstände. Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH handelt der Insolvenzverwalter als Partei kraft Amtes und somit im eigenen Namen mit Wirkung für den Insolvenzschuldner.<sup>17</sup> Danach sind grundsätzlich dem Insolvenzschuldner die Einkünfte zuzurechnen.<sup>18</sup> Entsprechendes gilt für die Umsatzsteuer.<sup>19</sup>

---

<sup>11</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429 Rz. 35 m.w.N. zur Einkommensteuer.

<sup>12</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477 zur Einkommensteuer, dazu *Onusseit*, EWiR 1994, 1169.

<sup>13</sup> BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996 (dazu und zur Kritik näher unter 3.3) und BFH, Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl II 2012, 298 (zur Kritik dazu *Kahlert/Onusseit*, DStR 2012, 334).

<sup>14</sup> Vgl. dazu *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 135 ff.

<sup>15</sup> RFH, Urt. v. 22.6.1938 – VI 687/37, RStBl 1938, 669.

<sup>16</sup> Vgl. nur BFH, Urt. v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994, 477 m.w.N. = ZIP 1994, 1286, dazu EWiR 1994, 1169 (*Onusseit*).

<sup>17</sup> Vgl. dazu *Hirte*, in Uhlenbruck, InsO, 13. Auflage 2010 § 143 Rz. 57 m.N. aus der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH.

<sup>18</sup> Vgl. dazu *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 24 f. und *Wacker*, in Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 15 Rz. 141/148.

<sup>19</sup> Vgl. dazu *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 25 f.

## 2.4 Festsetzungs – und Feststellungsverfahren

Auf Grundlage der vom Insolvenzverwalter<sup>20</sup> bzw. vom eigenverwaltenden Schuldner abzugebenden Steuererklärungen meldet das Finanzamt Insolvenzforderungen – die nicht durch Steuerbescheid festgesetzt werden dürfen<sup>21</sup> – auf Grundlage von Steuerberechnungen zur Insolvenztabelle an und setzt Masseverbindlichkeiten mit (einem gegenständlich beschränkten) Steuerbescheid fest.<sup>22</sup> Die Überprüfung der Rechtmäßigkeit einer zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderung hat nach dem Feststellungsverfahren gemäß §§ 174 ff. InsO zu erfolgen.<sup>23</sup>

## 2.5 Erhebungsverfahren

Das steuerliche Erhebungsverfahren regelt die Frage, ob die Steuerschuld erloschen ist, was auch durch Aufrechnung geschehen kann, § 47 AO. Gemäß § 226 Abs. 1 AO sind als andere Bestimmungen auch die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote gemäß §§ 94 ff. InsO zu beachten.<sup>24</sup>

# 3. Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung

## 3.1 Bedeutung des Insolvenzeröffnungsverfahrens

Für den Fiskus ist seit der Abschaffung der vormals in § 61 KO geregelten Fiskusvorrechte mit Inkrafttreten der Insolvenzordnung am 1.1.1999 von großer wirtschaftlicher Bedeutung, ob seine Steuerforderung als Insolvenzforderung oder als Masseverbindlichkeit zu beurteilen ist. Denn eine Insolvenzforderung kann er nur zur Insolvenztabelle anmelden und ist insoweit auf die (in der Regel wertlose) Insolvenzquote verwiesen.<sup>25</sup> Für den Fiskus ist es deshalb vorteilhafter, wenn Steuerforderungen gemäß § 55 InsO als Masseverbindlichkeiten zu beurteilen sind, die nach § 53 InsO vorrangig aus der Masse zu berichtigen sind. Allerdings regeln weder Insolvenzrecht noch Steuerrecht, nach welchen Kriterien eine Steuerforderung als Insolvenzforderung zu beurteilen ist.

In diesem Zusammenhang spielt das mit der Insolvenzordnung eingeführte Insolvenzeröffnungsverfahren eine besondere Rolle. Nach Ansicht der Finanzverwaltung hat sich dieses Verfahren nachteilig entwickelt, weil in diesem Verfahren in der Regel keine Steuern – insbesondere keine Umsatzsteuern – bezahlt werden und die entsprechenden Steuerforderungen

---

<sup>20</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO zu beurteilen, vgl. BFH, Urt. v. 19.3.2013 – II R 17/11, BStBl II 2013, 639 Rz. 14.

<sup>21</sup> BFH, Urt. v. 12.12.2002 – I R 33/01, ZIP 2003, 1212. Der BFH hat den Vorrang der Insolvenzordnung auch das Festsetzungs- und Feststellungsverfahren mit § 87 InsO begründet. Allerdings dürfen nach dem BFH Steuererstattungen mit Bescheid festgesetzt werden, vgl. BFH, Urt. v. 13.5.2009 – XI R 63/07, ZIP 2009, 1361 zur Umsatzsteuer mit Anm. *Kahlert*.

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl II 2011, 429 Rz. 35 m.w.N. zur Einkommensteuer.

<sup>23</sup> Vgl. dazu *Kahlert*, in *Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht*, 2. Auflage 2011, Rz. 8.126 ff.

<sup>24</sup> Vgl. dazu näher unter 8.

<sup>25</sup> Vgl. *Frotscher*, *Besteuerung bei Insolvenz*, 8. Auflage 2014, S. 63 ff.

als Insolvenzforderungen zu beurteilen sind.<sup>26</sup> Denn der regelmäßig bestellte vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt (§§ 22 Abs. 2, 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 InsO) hat nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH die Pflicht, die künftige Masse zu sichern und zu erhalten. Er darf seine Zustimmung – die sich auf die Verfügung und nicht auf das schuldrechtliche Geschäft bezieht<sup>27</sup> – daher nur erteilen, wenn dies im Einzelfall zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben, etwa zur Fortführung des Schuldnerunternehmens, im Interesse der Gläubigergemeinschaft erforderlich oder wenigstens zweckmäßig ist.<sup>28</sup> Danach liegt die Bezahlung von Steuern nicht im Interesse der Gläubigergemeinschaft.<sup>29</sup> Deshalb ist der vorläufige Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt nicht berechtigt, seine Zustimmung zur Zahlung von Steuern zu erteilen. Nach der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH handelt es sich bei den nicht abgeführten Steuern lediglich um Insolvenzforderungen und nicht um Masseverbindlichkeiten.<sup>30</sup> Weder der Geschäftsführer, der die Steuern mangels Zustimmung nicht abführen kann,<sup>31</sup> noch der vorläufige Insolvenzverwalter, der die Zustimmung zur Zahlung der Umsatzsteuer nicht erteilen darf,<sup>32</sup> haften nach der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH gemäß § 69 AO für die nicht abgeführten Steuern.

Es ist ungeklärt, ob auch im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung eine Steuerhaftung der Vertretungsorgane ausscheidet, wenn sie Steuerforderungen – wegen einer m.E. auch dort geltenden vorrangigen Massesicherungspflicht – nicht erfüllen. Für das insolvente Unternehmen ist diese Frage nicht von Bedeutung, weil es sich bei der Steuerforderung auch dann, wenn eine Steuerzahlungspflicht bestehen sollte, die nicht erfüllt wird, um eine Insolvenzforderung handelt. Die Rechtsunsicherheit wird auf dem Rücken der Vertretungsorgane ausgegossen, die sich der Gefahr ausgesetzt sehen, bei Nichtzahlung der Steuern gemäß § 69 AO zu haften.<sup>33</sup>

### 3.2 Ursachen der Rechtsunsicherheiten

Die vorstehend (unter 3.1) dargestellten und die nachfolgend noch darzustellenden Rechtsunsicherheiten haben ihre Ursachen im Wesentlichen in zwei Umständen: Zum einen hat der Gesetzgeber in §§ 38 und 55 InsO keine besonderen Kriterien geregelt, nach denen Steuerforderungen in die insolvenzrechtlichen Forderungskategorien einzuordnen sind. Zum anderen gibt es keine zentrale Gerichtszuständigkeit für die Einordnung von Ansprüchen in die

---

<sup>26</sup> Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zu § 55 Abs. 4 InsO, BR-Drucks. 532/10, S. 53.

<sup>27</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2002 – IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625; bestätigt durch BGH, Urt. v. 13.1.2011 – IX ZR 233/09, ZInsO 2011, 388.

<sup>28</sup> BGH, Urt. v. 4.11.2004 – IX ZR 22/03, ZIP 2004, 2442 m.w.N.

<sup>29</sup> Vgl. dazu *Farr*, DStR 2007, 706, 708 und *Gerhardt*, in Jaeger, Insolvenzordnung, 2004, § 22 Rz. 258 m.w.N.

<sup>30</sup> BGH, Urt. v. 18.7.2002 – IX ZR 195/01, ZIP 2002, 1625; *Pape/Uhlenbruck*, ZIP 2005, 417, 419 f.

<sup>31</sup> BFH, Beschl. v. 19.2.2010 – VII B 190/09, BFH/NV 2010, 1120 betreffend den Widerruf einer Lastschrift, mit der Steuern bezahlt werden; dazu *Kahlert*, EWiR 2011, 3.

<sup>32</sup> BFH, Beschl. v. 27.5.2009 – VII B 156/08, BFH/NV 2009, 1591.

<sup>33</sup> M.E. besteht auch im Eröffnungsverfahren der Eigenverwaltung keine Steuerzahlungspflicht, vgl. *Kahlert*, ZIP 2012, 2089. Dem folgend *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545.



insolvenzrechtlichen Forderungskategorien. Die einzelnen Senate des BFH wenden § 11 Abs. 2 FGO, wonach der Große Senat des BFH entscheidet, wenn ein Senat in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Senats oder des Großen Senats abweichen will, in der Praxis selten an.<sup>34</sup>

Beide vorgenannten Umstände sind beispielsweise in Österreich anders geregelt. Die Regelung betreffend die Definition der Insolvenzforderung ist zwar mit § 38 InsO vergleichbar. § 51 Abs. 1 der Österreichischen Insolvenzordnung (IO) regelt: „Insolvenzforderungen sind Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (Insolvenzgläubiger)“. Allerdings enthält § 46 Nr. 2 IO spezielle Kriterien für die Beurteilung einer Steuerforderung als Masseverbindlichkeit. Nach § 46 Nr. 2 IO sind Massforderungen auch „die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird.“ Der Österreichische Gesetzgeber hat sich für eine Anknüpfung an den dem Steuertatbestand zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalt entschieden. Des Weiteren ist in Österreich der Oberste Gerichtshof (OGH) zentral für die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit zuständig, und zwar für sämtliche Ansprüche, auch für Steuerforderungen.<sup>35</sup>

### 3.3 Umsatzsteuer

Der für die Umsatzsteuer zuständige V. Senat des BFH begegnet der vorstehend (unter 3.1) dargestellten Rechtslage im Insolvenzeröffnungsverfahren durch eine Auslegung des § 38 InsO, die es ihm ermöglicht, Umsatzsteuerforderungen zunehmend als Masseverbindlichkeiten zu beurteilen. Ausgangspunkt der Überlegungen des V. Senats des BFH ist, dass es für die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO maßgeblich sei, ob und wann der **Steuertatbestand** nach steuerlichen Grundsätzen verwirklicht und damit abgeschlossen sei, wobei es auf die steuerliche Entstehung und die Fälligkeit nicht ankomme. Hierdurch gelingt es dem V. Senat des BFH bei der Ist-Besteuerung in Fällen, in denen die Lieferungen oder sonstigen Leistungen zwar vor Insolvenzeröffnung ausgeführt, das Entgelt jedoch nach Insolvenzeröffnung vereinnahmt wird, an die Vereinnahmung im Insolvenzverfahren anzuknüpfen – mit der Folge der Beurteilung der Umsatzsteuer als Masseverbindlichkeit.<sup>36</sup> In Fällen der Soll-Besteuerung gelangt der V. Senat des BFH in solchen Sachverhalten zu einer Masseverbind-

---

<sup>34</sup> Vgl. BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 24/11, BStBl II 2012, 466. Der V. Senat des BFH hat argumentiert, ein Widerspruch zur Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der die Aufrechnung gegen einen der Masse zustehenden Vergütungsanspruch aus § 15a UStG zulasse, liege wegen der Vorgeiflichkeit des Festsetzungsverfahrens nicht vor. Vgl. auch BFH, Urt. v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl II 2011, 82. Der I. Senat des BFH geht mit keinem Wort auf die Rechtsprechung des V. Senats des BFH ein, die im Widerspruch zur herangezogenen Rechtsprechung des VII. Senats des BFH steht (vgl. dazu unter 3.4).

<sup>35</sup> Vgl. OGH, Entscheidung v. 24.8.2011 – 3Ob103/11k, abrufbar unter [www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JIT\\_20110824\\_OGH0002\\_00300B00103\\_11K0000\\_000](http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Justiz&Dokumentnummer=JIT_20110824_OGH0002_00300B00103_11K0000_000).

<sup>36</sup> BFH, Urt. v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl II 2009, 682.

lichkeit, indem er das vor Insolvenzeröffnung nicht vereinnahmte Entgelt wegen angeblicher „rechtlicher Uneinbringlichkeit“ zunächst nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG berichtigt, um die Vereinnahmung im Insolvenzverfahren einer weiteren Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG zu unterwerfen, die im Insolvenzverfahren erfolgt und damit als Masseverbindlichkeit zu beurteilen ist.<sup>37</sup> In der Literatur ist die vorstehend dargestellte Rechtsprechung des V. Senats des BFH zwar zu Recht auf erhebliche Kritik gestoßen.<sup>38</sup> Der V. Senat des BFH hat seine grundlegende Dogmatik zur Begründetheit im Sinne des § 38 InsO jedoch unbeirrt auf weitere Fallgruppen erstreckt und erweitert.<sup>39</sup>

Der V. Senat des BFH (zuständig für die Festsetzung der Umsatzsteuer) und der VII. Senat des BFH (zuständig für die Abrechnungsbescheide, also auch für die Aufrechnung) haben die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO (für das Festsetzungsverfahren) und das Schuldigwerden im Sinne des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO (für das Erhebungsverfahren, also für die Aufrechnung) im Umsatzsteuerrecht lange Zeit unterschiedlich ausgelegt, obwohl die Vorschriften auf demselben Rechtsgedanken beruhen. Diese unterschiedliche Auslegung hat den Fiskus privilegiert. Der VII. Senat des BFH stellte unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des IX. Senats des BGH darauf ab, wann der dem Steuertatbestand **zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt** – also die Lieferung oder sonstige Leistung – im Kern verwirklicht war und gelangte damit zu einer Zulässigkeit von Aufrechnungen, indem er das Schuldigwerden von Steuererstattungen vor das Insolvenzverfahren „verlagerte“. Der VII. Senat des BFH hat seine Rechtsprechung zwar aus Gründen der Einheitlichkeit der Rechtsprechung im Sinne der Rechtsprechung des V. Senats des BFH in 2012 geändert, allerdings mit berechtigter Kritik an der Rechtsprechung des V. Senats des BFH verbunden.<sup>40</sup>

### 3.4 Einkommensteuer – Körperschaftsteuer

Für das Einkommensteuerrecht knüpft der IV. Senat des BFH hinsichtlich der Qualifizierung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung an die einheitliche Rechtsprechung des V. und VII. Senats des BFH im Umsatzsteuerrecht an.<sup>41</sup> Danach sei maßgeblich, ob der einzelne (unselbständige) **Besteuerungstatbestand** – insbesondere die Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG –

---

<sup>37</sup> BFH, Urt. v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl II 2011, 996. Der XI. Senat des BFH, der auch für die Umsatzsteuer zuständig ist, hat sich der Rechtsprechung des V. Senats des BFH angeschlossen, vgl. nur BFH, Urt. v. 11.7.2013 – XI B 41/13, BFH/NV 2013, 1647.

<sup>38</sup> Kritisch *Kahlert*, DStR 2011, 921; *Schmittmann* ZIP 2011, 1125; *Depré/Lambert*, KSI 2011, 214; *Heinze*, DZWIR 2011, 276; *Onusseit*, DZWIR 2011, 239; *Kahlert*, DStR 2011, 1973. Zustimmend *Wäger*, DStR 2011, 1925; *Widmann*, UR 2011, 501; *Schuster*, DStR 2013, 1509, 1511. Kritisch auch *Stadie*, UR 2013, 158, dem die Rechtsprechung des V. Senats des BFH allerdings nicht weit genug geht. Er meint, dem Fiskus müsse ein insolvenzanfechtungsfestes Aussonderungsrecht an den nicht abgeführten Umsatzsteuerbeträgen zustehen.

<sup>39</sup> Vgl. im Einzelnen *Kahlert*, ZIP 2013, 500. Vgl. auch *Wäger*, WM 2012, 769 zur Umsatzsteuer bei der Verwertung von Krediten und Kreditsicherheiten auf Grundlage der Rechtsprechung des V. Senats des BFH.

<sup>40</sup> BFH, Urt. v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl II 2013, 36 = DB 2012, 2556 mit Anm. *Kahlert*.

<sup>41</sup> BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 18.

vor oder nach Insolvenzeröffnung verwirklicht wurde.<sup>42</sup> Auf dieser Grundlage beurteilt der IV. Senat des BFH Einkommensteuern, die auf der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Insolvenzverfahren beruhen, als Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO, die nach § 53 InsO vorrangig aus der Masse zu berichtigen sind. Das gilt nach dem IV. Senat des BFH auch dann, wenn die stillen Reserven vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelegt worden sind, und zwar – unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung<sup>43</sup> – unabhängig davon, ob der Erlös in die Insolvenzmasse fließt oder an absonderungsberechtigte Grundpfandgläubiger.<sup>44</sup>

Diese Rechtsprechung steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH. Dieser hat den Rechtsgedanken für die vom VII. Senat des BFH inzwischen geänderte Rechtsprechung – zu Recht – in § 38 InsO erblickt. Nach dem I. Senat des BFH ist auf Grundlage der Rechtsprechung des IX. Senats des BGH eine Insolvenzforderung gegeben, wenn die Forderung „ihrem Kern nach“ bereits vor Insolvenzeröffnung entstanden ist. Dazu hat der I. Senat des BFH ausgeführt: „Maßgeblich hierfür ist, wann der **zugrunde liegende zivilrechtliche Sachverhalt**, der zur Entstehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis führt, vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist; dann ist (dem Rechtsgedanken des § 38 InsO entsprechend) ein „begründeter Vermögensanspruch“ gegen den Insolvenzgläubiger entstanden. Es muss insoweit damit ein „**gesicherter Rechtsgrund**“ der Forderung gelegt sein.“ (Hervorhebungen durch den Verfasser)<sup>45</sup> Im konkreten Fall hat der I. Senat des BFH keinen „gesicherten Rechtsgrund“ angenommen, weil der Anspruch auf Erstattung von Körperschaftsteuer noch von dem ungewissen Ereignis des Gewinnverteilungsbeschlusses abhing.

Damit beurteilt der I. Senat des BFH die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO für Zwecke der Ertragsteuern nach anderen Kriterien als der IV. Senat des BFH. Deutlich wird der Unterschied auch in einem Fall, den das FG Thüringen entschieden hat und über den der X. Senat des BFH im Rahmen der Revision zu entscheiden haben wird. Es geht um einen Sachverhalt, in dem der Kaufvertrag über Unternehmensteile bereits vor Insolvenzeröffnung geschlossen und der Kaufpreis nach Insolvenzeröffnung gezahlt wurde. Das FG Thüringen hat den Einkunftstatbestand erst mit dem Zufluss der Kaufpreiszahlung gemäß § 11 EStG nach Insolvenzeröffnung als vollständig verwirklicht angesehen und die darauf beruhende Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit beurteilt.<sup>46</sup> Nach der Rechtsprechung des I. Senats des BFH handelt es sich m.E. um eine Insolvenzforderung, weil an den vor Insolvenzeröffnung

---

<sup>42</sup> BFH, Urt. v. 16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 19. So auch FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, EFG 2013, 317 – Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 12/12 und FG Münster, Urt. v. 29.11.2013 – 4 K 3607/10 E, EFG 2014, 289 – zur Einkommensteuer. Das FG Münster hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

<sup>43</sup> BFH, Urt. v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl II 1984, 602.

<sup>44</sup> BFH, Urt. v. 16.5.2013 - IV R 23/11, BFH, BStBl II 2013, 759 = DStR 2013, 1584 mit Anm. *Kahlert*.

<sup>45</sup> BFH, Urt. v. 23.2.2011 – I R 20/10, BStBl II 2011, 822 Rz. 12. Vgl. dazu *Kahlert*, EWiR 2011, 509.

<sup>46</sup> FG Thüringen, Urt. v. 30. 11. 2011 – 3 K 581/09, EFG 2013, 317 – Rev. eingelegt, Az. des BFH: X R 12/12.

abgeschlossenen Kaufvertrag anzuknüpfen ist. Der IV. Senat des BFH, der in seinem Urteil vom 16.5.2013 dem Urteil des FG Thüringen zustimmt, geht, – wie auch das FG Thüringen – auf den Widerspruch zur Rechtsprechung des I. Senats des BFH nicht ein.<sup>47</sup> Anders als der IV. Senat des BFH erkennt der Richter im V. Senat des BFH *Wäger* diese Problematik im Rahmen der Beurteilung der Begründetheit der Umsatzsteuerforderung zwar, meint jedoch, der „gesicherte Rechtsgrund“ entspreche dem Erfordernis der vollständigen Verwirklichung des Steuertatbestandes.<sup>48</sup>

Die Vorsitzende des X. Senats des BFH *Schuster* ist der Meinung, die Kriterien für die Begründetheit im Sinne des § 38 InsO für das Umsatzsteuerrecht und das Ertragsteuerrecht dürften sich nicht unterscheiden. In beiden Fällen sei maßgeblich, wann der den Steueranspruch begründende Tatbestand vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen sei, was sich ausschließlich nach den Vorschriften des Steuerrechts und nicht nach den Vorschriften des Insolvenzrechts richte.<sup>49</sup> Diese Argumentation ist nicht überzeugend, weil sie schlicht an die Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht anknüpft statt eine Antwort auf die Frage zu geben, warum es den Wertungen des § 38 InsO entsprechen könnte, für die Zwecke der Ertragsteuer – wie der V., VII. und XI. Senat des BFH im Umsatzsteuerrecht – an die vollständige Verwirklichung des Steuertatbestandes anzuknüpfen.

M.E. gilt das Folgende:

Der materielle Steuertatbestand im Einkommensteuerrecht und damit der Besteuerungsgrund knüpfen an zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäfte an. Der Einkommensteuer unterliegen die in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG aufgeführten Einkünfte, die der Steuerpflichtige erzielt. Das gilt gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer. Die Einkünfte werden durch den Abschluss von schuldrechtlichen Verträgen und deren Erfüllung erzielt.<sup>50</sup> Der vor Insolvenzeröffnung begründete Vermögensanspruch im Sinne des § 38 InsO kann und muss somit im Einkommensteuerrecht mit Blick auf den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalt ermittelt werden. Nur auf diese Weise kann auch eine Gleichbehandlung mit privaten Gläubigern hergestellt werden, die ihre Rechtsbeziehungen mit dem Schuldner auf zivilrechtlicher Grundlage gestalten. Denn es macht für die Zwecke des § 38 InsO keinen Unterschied, ob ein Anspruch unmittelbar aus dem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft folgt oder ob ein Anspruch an dieses schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft anknüpft.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> BFH, Urt. v.16.5.2013 – IV R 23/11, BStBl II 2013, 759 Rz. 18 = DStR 2013, 1584 mit Anm. *Kahlert*.

<sup>48</sup> *Wäger*, DB 2012, 1460 unter IV. 2. a) cc) (2).

<sup>49</sup> *Schuster*, DStR 2013, 1509, 1511.

<sup>50</sup> Vgl. *Seer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage 2013, § 1 Rz. 32 f.

<sup>51</sup> *Frotscher*, Besteuerung Bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 67, weist zutreffend daraufhin, dass die insolvenzrechtliche Beurteilung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung nicht von der steuertechnischen Ausgestaltung des jeweiligen Steuertatbestandes abhängig sein kann, weil es sich hierbei um eine insolvenzrechtliche Frage handelt.

Besonderheiten gelten für die Besteuerung von stillen Reserven, die im Insolvenzverfahren aufgedeckt werden. Entscheidend ist, worauf bereits der Vorsitzende Richter am OLG Dresden *Onusseit* unter Geltung der Konkursordnung hingewiesen hat, dass dem Fiskus bereits vor Insolvenzeröffnung ein durch den Verkauf des Wirtschaftsguts aufschiebend bedingter Steueranspruch zusteht. Dies hat zur Folge, dass bereits vor Insolvenzeröffnung ein „gesicherter Rechtsgrund“ im Sinne des § 38 InsO besteht.<sup>52</sup> Dies ergibt sich ohne weiteres aus einem Vergleich mit der übereinstimmenden Rechtsprechung des IX. Senats des BGH<sup>53</sup> und des VII. Senats des BFH,<sup>54</sup> wonach Ansprüche auf Erstattung von Steuervorauszahlungen bereits im Zeitpunkt der Entrichtung der Vorauszahlungen unter der aufschiebenden Bedingung entstehen, dass am Ende des Besteuerungszeitraumes die geschuldete Steuer geringer ist als die Vorauszahlung. Wenn die Vorauszahlung vor Insolvenzeröffnung zu der Beurteilung eines aufschiebend bedingten Steuererstattungsanspruchs als „gesicherten Rechtsgrund“ im Sinne des § 38 InsO führt, so muss dies auch für die vor Insolvenzeröffnung vorhandenen stillen Reserven mit Blick auf Einkommensteuer – bzw. Körperschaftsteueransprüche gelten. Denn die Vorauszahlung vor Insolvenzeröffnung weist gegenüber den vor Insolvenzeröffnung vorhandenen stillen Reserven hinsichtlich der Beurteilung eines „gesicherten Rechtsgrundes“ keine Unterschiede auf. In beiden Fällen sind die wesentlichen Grundlagen (Vorauszahlungen bzw. stille Reserven) für den späteren Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis vor Insolvenzeröffnung gelegt und hängen nur noch von einem zukünftigen ungewissen Ereignis (geringere Steuerschuld am Ende des Besteuerungszeitraumes bzw. Verkauf des Wirtschaftsgutes) ab.

### 3.5 IX. Senat des BGH

Auch nach der Rechtsprechung des IX. Senat des BGH ist für die Begründetheit einer Steuerforderung im Sinne des § 38 InsO nicht der Zeitpunkt der Vollenstehung des Rechts maßgeblich, sondern der Zeitpunkt, in dem nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt worden ist.<sup>55</sup> Nach dieser Rechtsprechung kommt es ebenfalls nicht auf die steuerliche Entstehung oder Festsetzung der Steuerforderung an.<sup>56</sup> Allerdings hat der IX. Senat des BGH bislang – soweit ersichtlich – nicht entschieden, ob es für die Begründetheit einer Steuerforderung im Sinne des § 38 InsO auf den Zeitpunkt der vollständigen Verwirklichung des Steuertatbestandes oder des dem Steuertatbestand zugrunde liegenden zivilrechtlichen Sachverhalts ankommt.

---

<sup>52</sup> *Onusseit*, ZIP 1986, 77. So im Ergebnis auch *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 8. Auflage 2014, S. 153 ff. und *Roth*, FR 2013, 441 jeweils m.w.N.

<sup>53</sup> BGH, Urt. v. 12.1.2006 – IX ZB 239/04, ZInsO 2006, 139 zur Einkommensteuer und BGH, Urt. v. 18.4.2013 – IX ZR 90/10, ZIP 2013, 1131 Rz. 10 zur Körperschaftsteuer jeweils unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH.

<sup>54</sup> BFH, Beschl. v. 26.11.2013 – VII B 243/12, juris, zur KFZ-Steuer mit Hinweis unter anderem auf BFH, Urt. v. 6.2.1996 – VII R 116/94, BStBl II 1996, 557 zur Körperschaftsteuer unter Geltung der Konkursordnung.

<sup>55</sup> BGH, Urt. v. 12.1.2006 – IX ZB 239/04, ZInsO 2006, 139 zur Einkommensteuer.

<sup>56</sup> BGH, Urt. v. 18.4.2013 – IX ZR 90/10, ZIP 2013, 1131 Rz. 10 zur Körperschaftsteuer.