

Gerrit Frotscher

# Besteuerung bei Insolvenz

8. Auflage

# Betriebs-Berater Schriftenreihe

# Besteuerung bei Insolvenz

von

Dr. Gerrit Frotscher

ord. Professor an der Universität Hamburg

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

8., neubearbeitete und erweiterte Auflage 2014

Deutscher Fachverlag GmbH  
Fachmedien Recht und Wirtschaft

1. Auflage 1974 – ISBN 3-8005-6222-7
2. Auflage 1983 – ISBN 3-8005-6261-8
3. Auflage 1990 – ISBN 3-8005-6289-8
4. Auflage 1997 – ISBN 3-8005-2027-3  
(bis 4. Auflage u.d. Titel „Steuern im Konkurs“)
5. Auflage 1999 – ISBN 3-8005-2039-7
6. Auflage 2005 – ISBN 3-8005-2069-9
7. Auflage 2010 – ISBN 978-3-8005-2082-4
8. Auflage 2013 – ISBN 987-8005-2090-9

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**ISBN 978-3-8005-2090-9**

© 2013 Deutscher Fachverlag GmbH, Fachmedien Recht und Wirtschaft,  
Frankfurt am Main

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Druckvorstufe: Wolfgang Schäfer, 68775 Ketsch

Druck und Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Werbe- und Verlagsdruck OHG,  
63150 Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier, hergestellt aus FSC-zertifiziertem Zellstoff

Printed in Germany

# Vorwort

Die Hoffnung, dass nach der Reform des Insolvenzrechts durch die Insolvenzrechtsreform zum 1.1.1999 die wesentlichen Streitfragen des „Insolvenzsteuerrechts“ als geklärt angesehen werden könnten, hat sich nicht erfüllt. Die Überschneidungen von Insolvenzrecht und Steuerrecht bestehen nach wie vor, haben sich in einigen Bereichen sogar noch verschärft. Der Grund liegt darin, dass unter dem Druck des Finanzbedarfs des Staates systemfremde Begünstigungen für den Steuerfiskus durch den Gesetzgeber und die Rechtsprechung geschaffen wurden, die noch über die Vorrechte der alten Konkursordnung hinausgehen. Der Gesetzgeber hat in § 55 Abs. 4 InsO durch den „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter verursachte Steueransprüche als Masseforderungen eingeordnet, während der V. Senat des BFH die Umsatzsteuer selbst bei durch den Schuldner ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen als Masseforderungen qualifiziert, nur wenn das Entgelt nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingeht. Im Verhältnis zu Steuerforderungen gibt es daher eine „par conditio creditorum“ nicht mehr.

Die 8. Auflage des bewährten Standardwerks zur „Besteuerung bei Insolvenz“ enthält eine kritische Gesamtdarstellung des gegenwärtigen Rechtszustandes mit der Darstellung gelöster und einer tiefergehenden Erörterung nicht gelöster Fragen. Die Darstellungsmethode der Vorauslagen wird beibehalten, indem die systematischen Grundlagen ermittelt und hieraus die Lösungen von Einzelfragen abgeleitet werden. Das Werk konzentriert sich, wie schon seine Vorgänger, auf die Darstellung der „insolvenzsteuerlichen“ Fragen. Reine insolvenzrechtliche Fragestellungen sind soweit wie möglich ausgeklammert worden. Das vorliegende Werk kann und soll die insolvenzrechtliche Literatur nicht ersetzen. Soweit es für die Entwicklung von Lösungen zu Fragen der Behandlung von Steuerforderungen im Insolvenzverfahren erforderlich ist, wird die insolvenzrechtliche Rechtslage so weit wie notwendig dargestellt. Auf rein insolvenzrechtliche Institute und Fragestellungen wird aber nicht eingegangen. Die Änderungen durch das ESUG und das Gesetz zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte wurden eingearbeitet.

Das Werk wendet sich an alle, die mit insolvenzsteuerrechtlichen Fragestellungen befasst sind, also an Insolvenzverwalter, Steuerberater, Insolvenz- und Finanzrichter und nicht zuletzt an die Wissenschaft.

## Vorwort

Es wird wohl kaum ein Insolvenzverfahren geben, in dem die vielfältigen und schwierigen Fragen des Insolvenzsteuerrechts nicht eine erhebliche und wichtige Rolle spielen. Das vorliegende Werk will daran mitwirken, Klarheit bei diesen Fragen zu schaffen und zu interessengerechten Lösungen zu führen.

Hamburg, im August 2013

*Gerrit Frotscher*

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	13
<b>1. Teil: Allgemeines Insolvenzsteuerrecht .....</b>	<b>17</b>
I. Verhältnis von Insolvenzordnung und Steuerrecht .....	17
II. Die steuerrechtliche Stellung des Schuldners .....	22
1. Verlust des Verwaltungs- und Verfügungsrechts .....	22
2. Auswirkungen auf das materielle Steuerrecht .....	23
a) Steuerrechtliche Stellung des Schuldners .....	23
b) Besonderheiten der einkommensteuerlichen Stellung .....	24
c) Besonderheiten der umsatzsteuerlichen Stellung .....	25
3. Die Stellung des Schuldners im formellen Steuerrecht ..	27
4. Stellung des Schuldners bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters .....	30
III. Die steuerrechtliche Stellung des Insolvenzverwalters .....	31
1. Der Insolvenzverwalter als über die Masse Verwaltungs- und Verfügungsberechtigter .....	31
2. Die Stellung des Insolvenzverwalters im formellen Steuerrecht .....	33
a) Allgemeine Rechte und Pflichten .....	33
b) Handelsrechtliche und steuerrechtliche Buch- führungspflichten .....	36
c) Steuerklärungspflichten .....	38
aa) Steuerklärungen für die Zeit des Insolvenz- verfahrens .....	38
bb) Steuerklärungen für die Zeit vor Insolvenz- eröffnung .....	40
cc) Berichtigung von Steuerklärungen nach § 153 AO .....	41
dd) Steuerklärungspflichten nach Insolvenz- beendigung .....	42
d) Kosten der Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen .....	42
3. Haftung des Insolvenzverwalters .....	43

4. Stellung des vorläufigen Insolvenzverwalters . . . . .	46
5. Stellung des Sachwalters und des Treuhänders . . . . .	52
IV. Die steuerrechtliche Stellung der Insolvenzmasse . . . . .	53
1. Die Insolvenzmasse als dem Schuldner zuzurechnendes Vermögen . . . . .	53
2. Zugehörigkeit von Steuererstattungsansprüchen zur Insolvenzmasse . . . . .	54
V. Die Stellung des Geschäftsführers und des Verfügungs- berechtigten . . . . .	57
<b>2. Teil: Materielles Insolvenzsteuerrecht (Insolvenzsteuerschuldrecht) . . . . .</b>	<b>63</b>
<b>A. Allgemeine Bestimmungen . . . . .</b>	<b>63</b>
I. Die Steuerforderung als Insolvenzforderung nach § 38 InsO . . . . .	63
1. Einordnung der Steuerforderung als Insolvenz- forderung . . . . .	63
2. Nicht fällige und nicht entstandene Steuer- forderungen . . . . .	70
a) Nicht fällige Steuerforderungen . . . . .	70
b) Noch nicht entstandene Steuerforderungen . . . . .	73
II. Masseverbindlichkeiten . . . . .	75
1. Einordnung der Steuerforderungen . . . . .	75
2. Steuerforderungen aus Neuerwerb . . . . .	81
3. Geltendmachen der Masseforderung . . . . .	86
4. Masseforderungen bei Masseunzulänglichkeit . . . . .	87
III. Aussonderung und Absonderung . . . . .	88
1. Aussonderung . . . . .	88
2. Absonderung . . . . .	90
IV. Aufrechnung . . . . .	92
1. Allgemeine Voraussetzungen . . . . .	92
2. Aufrechnung bei bedingten oder noch nicht fälligen Forderungen . . . . .	94
3. Aufrechnungsverbote . . . . .	96
4. Begründetsein von Forderung und Gegenforderung . . . . .	99



5. Aufrechnungsverbot bei Masseverbindlichkeiten . . . . . 105  
 V. Insolvenzanfechtung . . . . . 106

**B. Besonderer Teil: Probleme der einzelnen Steuerarten . . . . . 117**

I. Einkommensteuer . . . . . 117

1. Der Begriff des Einkommens in der Insolvenz des Steuerpflichtigen . . . . . 117
2. Entstehung und Zurechnung der Einkünfte im Insolvenzverfahren . . . . . 120
  - a) Grundlegung . . . . . 120
  - b) Gesamtbetrag der Einkünfte und Verlustausgleich . . . . . 124
  - c) Die Zurechnung von Verlusten beim Kommanditisten . . . . . 125
  - d) Verlustabzug . . . . . 126
3. Besteuerung von Ehegatten im Insolvenzverfahren . . . . . 128
  - a) Einzel- und Zusammenveranlagung im Insolvenzverfahren. . . . . 128
  - b) Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung . . . . . 130
  - c) Verlustabzug nach § 10d EStG . . . . . 131
  - d) Geltendmachen der Steuerschuld . . . . . 131
  - e) Erstattungsansprüche bei Zusammenveranlagung . . . . . 132
  - f) Einzelveranlagung. . . . . 133
4. Die Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit oder Insolvenzforderung . . . . . 133
5. Aufteilung der Einkommensteuerschuld – Praktische Durchführung . . . . . 141
6. Versteuerung der stillen Reserven . . . . . 153
7. Einkommensteuer bei abgesonderter Befriedigung . . . . . 158
  - a) Zivilrechtliche Grundlagen. . . . . 158
  - b) Insolvenzzrechtliche Einordnung der Einkommensteuerschuld. . . . . 160
8. Insolvenzzrechtliche Probleme der Personengesellschaft . . . . . 165
  - a) Stellung der Personengesellschaft und der Gesellschafter . . . . . 165
  - b) Insolvenzzrechtliche Einordnung der Steuerforderungen . . . . . 167
9. Durchsetzung der Einkommensteuerschuld im Insolvenzverfahren . . . . . 178

a) Einkommensteuerabschlusszahlung . . . . .	178
b) Einkommensteuervorauszahlung . . . . .	179
c) Anrechenbare Steuerabzüge . . . . .	180
d) Anrechnung der Vorauszahlungen und Steuer- abzugsbeträge auf die Einkommensteuerschuld . . . . .	183
10. Veranlagung im Insolvenzverfahren . . . . .	187
II. Körperschaftsteuer . . . . .	189
III. Lohnsteuer . . . . .	194
1. Insolvenz des Arbeitnehmers . . . . .	194
2. Insolvenz des Arbeitgebers . . . . .	195
a) Lohnsteuerabzug im Insolvenzverfahren . . . . .	195
b) Pauschalierung der Lohnsteuer . . . . .	201
3. Auf die Bundesagentur für Arbeit übergegangene Lohnansprüche . . . . .	202
4. Lohnsteuer bei vorläufiger Insolvenzverwaltung . . . . .	204
IV. Gewerbesteuer . . . . .	206
1. Gewerbesteuerpflicht nach Eröffnung des Insolvenz- verfahrens . . . . .	206
2. Veranlagung . . . . .	207
3. Aufteilung der Gewerbesteuerschuld . . . . .	209
4. Verlustvortrag . . . . .	209
5. Geltendmachen der Gewerbesteuer als Insolvenz- forderung . . . . .	210
6. Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften . . . . .	211
V. Umsatzsteuer . . . . .	212
1. Die Umsatzsteuer als Insolvenzforderung . . . . .	212
a) Vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen . . . . .	212
b) Umsatzsteuer auf Vorauszahlungen . . . . .	219
c) Sonstige umsatzsteuerliche Ansprüche . . . . .	220
d) Geltendmachen der Umsatzsteuerforderung . . . . .	223
2. Umsatzsteuer auf Grund von Handlungen des Insolvenzverwalters . . . . .	225
3. Vorsteuer im Insolvenzverfahren . . . . .	226
a) Allgemeines . . . . .	226
b) Rückgängigmachen des Vorsteuerabzugs . . . . .	228
aa) Änderung der Bemessungsgrundlage . . . . .	229
bb) Ausübung des Eigentumsvorbehalts . . . . .	238

cc)	Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG	240
4.	Umsatzsteuerliche Probleme nicht vollständig erfüllter Verträge (insbesondere Werkverträge)	243
a)	Zivilrechtliche und steuerrechtliche Grundlagen	243
aa)	Rechtslage nach Insolvenzrecht	243
bb)	Umsatzsteuerliche Folgerungen	245
b)	Werkverträge über Bauleistungen	248
aa)	Unternehmer-Insolvenz	249
bb)	Besteller-Insolvenz	253
c)	Sonstige Werkverträge	254
5.	Freigabe von Massegegenständen	255
a)	Insolvenzrechtliche Grundlagen	255
b)	Umsatzsteuerliche Würdigung	257
6.	Umsatzsteuer bei abgesondelter Befriedigung (insbesondere Sicherungsübereignung)	260
a)	Insolvenzrechtliche Grundlagen	260
b)	Umsatzsteuerliche Behandlung	262
7.	Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen	269
8.	Ermittlung der Umsatzsteuerschuld	272
VI.	Probleme der übrigen Steuerarten im Insolvenzverfahren	279
1.	Billigkeitsmaßnahmen im Insolvenzverfahren	279
2.	Grunderwerbsteuer	280
3.	Erbschaftsteuer	281
4.	Grundsteuer	282
5.	Kraftfahrzeugsteuer	283
6.	Investitionszulage	285
7.	Zölle und andere Grenzabgaben	287
8.	Verbrauchssteuern	289

### 3. Teil: Formelles Insolvenzsteuerrecht

	(Verfahrensrecht)	291
I.	Insolvenzantrag	291
II.	Steuerforderungen als Insolvenzforderungen im Insolvenzverfahren	301
1.	Unterbrechung der Steuerverfahren	301
2.	Anmeldung der Steuerforderung	309
3.	Das Widerspruchsverfahren	312

a) Feststellung durch Erlass eines Verwaltungsaktes . . . .	313
b) Feststellung durch Aufnahme der unterbrochenen Verfahren. . . . .	316
c) Bestandskräftige Verwaltungsakte in der Insolvenz. . .	321
III. Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten im Insolvenzverfahren . . . . .	323
IV. Steuererstattungsansprüche . . . . .	326
V. Steuerverfahren bei vorläufiger Insolvenzverwaltung. . . . .	330
VI. Durchsetzung von Steuerforderungen gegenüber dem Schuldner . . . . .	332
1. Beitreibung von Insolvenzforderungen . . . . .	332
a) Fortsetzung des Verfahrens bei Bestreiten . . . . .	332
b) Fortsetzung des Steuerfestsetzungsverfahrens aus sonstigen Gründen. . . . .	334
2. Beitreibung von Masseverbindlichkeiten. . . . .	335
3. Beitreibung von Steuerforderungen nach Insolvenz- beendigung. . . . .	335
<b>4. Teil: Befreiung des Schuldners von seinen     Verbindlichkeiten . . . . .</b>	<b>341</b>
I. Insolvenzplan. . . . .	341
II. Restschuldbefreiung . . . . .	347
III. Verbraucherinsolvenzverfahren. . . . .	352
<b>5. Teil: Grenzüberschreitende Insolvenzverfahren . . . . .</b>	<b>357</b>
I. Insolvenzzrechtliche Grundlagen . . . . .	357
II. Besteuerung bei grenzüberschreitender Insolvenz . . . . .	359
Literaturverzeichnis . . . . .	361
Sachregister . . . . .	379

# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Orte
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis (Zeitschrift)
Art.	Artikel
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
Beschl.	Beschluß
Bespr.	Besprechung
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungssammlung des BFH
BFH/NV	Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungssammlung des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
Bl.	Blatt
BMF	Bundesminister für Finanzen
BSG	Bundessozialgericht
BStBl.	Bundessteuerblatt
d.	des
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRds.	Deutsche Steuerrundschau (Zeitschrift)
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung, Teil A (Zeitschrift)

## Abkürzungsverzeichnis

DStZ (B)	Deutsche Steuerzeitung, Teil B (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
G	Gesetz
GesO	Gesamtvollstreckungsordnung
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GFRG	Gemeindefinanzreformgesetz
GG	Grundgesetz
GrEStG	Gründerwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
h. M.	herrschende Meinung
i. d. R.	in der Regel
Inf.	Die Information (Zeitschrift)
InsO	Insolvenzordnung
InvZulG	Investitionszulagengesetz
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KO	Konkursordnung
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KTS	Zeitschrift für Konkurs-, Treuhand- und Schiedsgerichtswesen (Zeitschrift)
LAG	Lastenausgleichsgesetz, Landesarbeitsgericht
LG	Landgericht
LM	Lindenmaier/Möhring
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
m.	mit
m. E.	meines Erachtens
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
nds.	niedersächsisch
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
n. n. v.	noch nicht veröffentlicht

nordd.	norddeutsch
Nr.	Nummer
NSt.	Neues Steuerrecht von A-Z (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZI	Neue Zeitschrift für Insolvenzrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
RAO	Reichsabgabenordnung
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungssammlung des RFH
RGRK-BGB	Kommentar der Reichsgerichtsräte zum Bürgerlichen Gesetzbuch
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz; Seite
SGG	Sozialgerichtsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBerJB	Steuerberaterjahrbuch
Stbg.	Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StRspr.	Ständige Rechtsprechung
StSäumG	Steuersäumnisgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StWa.	Steuerwarte (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrundschau (Zeitschrift)
v.	vom
Verf.	Verfasser
VG	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
VollstrA	Vollstreckungsanweisung
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
z.	zum
z. B.	zum Beispiel

## Abkürzungsverzeichnis

ZInsO	Zeitschrift für die Insolvenzordnung
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZKF	Zeitschrift für kommunale Finanzen
ZPO	Zivilprozessordnung
zust.	zustimmend
z. Zt.	zur Zeit



# 1. Teil: Allgemeines Insolvenzsteuerrecht

## I. Verhältnis von Insolvenzordnung und Steuerrecht

Das Verhältnis des Insolvenzrechts zum Steuerrecht ist nur unvollkommen geregelt; die Insolvenzordnung hat insoweit kaum wesentliche Verbesserungen gebracht.

Weder im Insolvenzrecht noch im allgemeinen oder besonderen Steuerrecht sind ausführliche Regeln darüber enthalten, wie die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen auf die materielle Besteuerung und das Besteuerungsverfahren einwirkt. In Steuergesetzen ist das Insolvenzverfahren nur in den §§ 75 Abs. 2, 171 Abs. 13, 251 Abs. 2 und 3, 282 AO, § 11 Abs. 7 KStG, §§ 4, 16 GewStDV erwähnt. Von den steuerlichen Vorschriften ist für das Verhältnis zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht § 251 Abs. 2 AO besonders wichtig. Nach dieser Vorschrift bleiben die Regelungen der Insolvenzordnung unberührt. Über diesen Grundsatz hinaus enthält aber auch § 251 Abs. 2 AO keine umfassende Regelung der Behandlung der Steuerforderungen im Insolvenzverfahren.

In der Insolvenzordnung werden ebenfalls nur einzelne Probleme angesprochen, die bei der Teilnahme von Steuerforderungen am Insolvenzverfahren entstehen. Zu nennen sind die Regelung der Zuständigkeit für den Streit über die angemeldete Insolvenzforderung, § 185 InsO, oder die umsatzsteuerliche Behandlung bei der abgesonderten Verwertung, §§ 170, 171 InsO. Die Insolvenzrechtsreform hat damit eine Reform des „Insolvenzsteuerrechts“ ausgespart und lediglich einige rechtspolitisch umstrittene Fragen geklärt, wie den Wegfall der Vorrechte der Steuerforderungen und Einzelfragen der Behandlung der Umsatzsteuer bei abgesonderter Befriedigung.<sup>1</sup>

Diese mangelhafte Regelung des Insolvenzsteuerrechts geht zurück bis auf die Reichsabgabenordnung. Von Anfang an standen Rechtswissenschaft und Rechtsprechung daher vor der Aufgabe, sachliche Abgrenzungs- und Regelungskriterien aus einer sehr lückenhaften gesetzlichen Regelung abzuleiten.

Den Beginn der Versuche zur systematischen Klärung des Verhältnisses des Konkursrechts zum Steuerrecht bildete die Erkenntnis, dass die

---

1 Vgl. unten S. 260 ff.

Reichsabgabenordnung das Konkursverfahren als gegeben hingenommen habe, und der daraus entwickelte Grundsatz „Konkursrecht geht vor Steuerrecht“.<sup>2</sup> § 251 Abs. 2 AO, wonach die Insolvenzordnung „unberührt“ bleibt, scheint diesen Grundsatz gesetzlich verankert zu haben. Bei der praktischen Rechtsanwendung hat sich dieses Prinzip aber nicht als besonders hilfreich erwiesen. Es hat daher schon sehr bald Kritik erfahren und ist sogar in sein Gegenteil verkehrt worden („Steuerrecht geht vor Konkurs-/Insolvenzrecht“).<sup>3</sup> Der Grundsatz „Konkursrecht/Insolvenzrecht geht vor Steuerrecht“ hat daher wohl letztlich mehr Verwirrung gestiftet als Klarheit gebracht.<sup>4</sup> Eine Abgrenzung von Insolvenzrecht und Steuerrecht kann nämlich nicht nach abstrakten Grundsätzen, sondern nur nach dem Regelungsbereich des jeweiligen Rechtsgebiets erfolgen.

Ausgangspunkt für eine Bestimmung des Verhältnisses von Insolvenzrecht und Steuerrecht muss § 1 InsO sein. Nach dieser Vorschrift dient das Insolvenzverfahren der gemeinsamen Befriedigung der persönlichen Gläubiger, die einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben („par conditio creditorum“),<sup>5</sup> dem Erhalt des Unternehmens des Schuldners und der Befreiung des redlichen Schuldners von seinen Verbindlichkeiten. Diese Zwecke des Insolvenzverfahrens erfordern es, alle persönlichen Gläubiger des Schuldners in einem einheitlichen Verfahren zusammenzufassen und sie bestimmten Beschränkungen zu unterwerfen.<sup>6</sup> Ohne diese Beschränkungen wären sowohl die gemeinschaftliche und gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger als auch der Erhalt des Unternehmens und die Restschuldbefreiung nicht durchführbar.

Diese Zwecke des Insolvenzrechts erfordern eine Einbeziehung aller ihrem Wesen nach schuldrechtlichen Forderungen, ohne Rücksicht darauf, ob ihr Rechtsgrund im privaten oder öffentlichen Recht liegt. § 38 InsO, der die Abgrenzung der Insolvenzforderungen von den Masseverbindlichkeiten enthält, macht demgemäß auch keinen Unterschied nach dem Rechtsgrund der Forderung. Maßgebend für die Teilnahme am Insolvenzverfahren ist daher nicht, ob die Forderung ihren Rechtsgrund im privaten oder öffentlichen Recht hat, sondern nur, ob es sich um eine „persönliche“, d. h. schuldrechtliche Forderung handelt, und wann sie begründet worden ist.

---

2 *RFH*, 25. 10. 1926, *RFHE* 19 S. 355; *Liebisch*, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1929, S. 212.

3 So etwa *Bühler*, Steuerrecht, 1950, Bd. 1 S. 365.

4 Vgl. z. B. *Becker*, RAO 1931, 7. Aufl. S. 610.

5 Vgl. *Hötzle*, BB 2012 S. 1572.

6 Vgl. *Pape*, in: Uhlenbruck, InsO, zu § 1 Rz. 1, 3, 4.

Auch die Forderungen, die aus dem Steuerschuldverhältnis nach §§ 37 ff. AO fließen, sind in diesem Sinne schuldrechtliche, wenn auch öffentlich-rechtliche Forderungen. Dies ist die Bedeutung des § 251 Abs. 2 AO; der unpräzise Ausdruck, die Vorschriften der Insolvenzordnung blieben „unberührt“, bedeutet, dass auch die Steuerforderungen in das Insolvenzverfahren einzubeziehen sind,<sup>7</sup> um die Insolvenz Zwecke nicht zu gefährden. Die Insolvenz Zwecke der gleichmäßigen Befriedigung der Gläubiger, des Erhalts des Unternehmens und der Restschuldbefreiung des Schuldners verbieten einen „Wettlauf“ der Gläubiger, mit den Mitteln der Individualvollstreckung die individuell beste Befriedigung zu suchen. Daraus folgt die in § 87 InsO enthaltene Regelung, dass Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen können, sowie das in § 89 Abs. 1 InsO ausgesprochene Verbot der Individualvollstreckung.

Da das Insolvenzrecht nicht nach dem Rechtsgrund der Forderung differenziert, gilt diese Regelung auch für Steuerforderungen. Ein „Wettlauf“ der Gläubiger um die individuell beste Befriedigung stört den Insolvenz Zweck nicht nur, wenn es sich um privatrechtliche Forderungen handelt, sondern auch, wenn die Forderungen im öffentlichen Recht wurzeln. Dementsprechend muss sich auch der Steuergläubiger mit seinen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Forderungen nach § 87 InsO am Insolvenzverfahren beteiligen. Auch dem Steuergläubiger muss die Einzelvollstreckung untersagt sein, da er sonst den Insolvenz Zweck stören würde. Soweit ihm kein dingliches Zugriffsrecht zusteht, ist also auch der Steuergläubiger „persönlicher“ Gläubiger i. S. d. § 38 InsO.<sup>8</sup> Weiter folgt hieraus, dass auch Steuerforderungen, ebenso wie privatrechtliche Ansprüche, nach den §§ 174 ff. InsO zur Insolvenztabelle anzumelden sind, da die einheitliche Verteilung der Masse auf der Zusammenfassung aller berücksichtigungsfähigen Forderungen in der Tabelle beruht. Die Teilnahme einer Steuerforderung am Insolvenzverfahren richtet sich daher grundsätzlich nach der Insolvenzordnung.<sup>9</sup> Der Grundsatz, dass der Steuergläubiger allen Regelungen und Beschränkungen des Insolvenzverfahrens unterworfen sein muss, ist systematisch und rechtspolitisch zutreffend. Würde der Steuergläubiger mit seinen persönlichen Forderungen

7 Vgl. *Frotscher*, Umsatzsteuer im Konkurs, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 213 ff.

8 *RFH*, 25. 10. 1926, *RFHE* 19 S. 355.

9 Seit *RFH*, 25. 10. 1926, *RFHE* 19 S. 355, h. M.; *BFH*, 22. 1. 1965, *BStBl.* III 1965 S. 298, *BB* 1965 S. 938; *Beermann*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO zu § 251 Rz. 373; *Dißbars*, in: *Schwarz*, AO, zu § 251 Rz. 12; *Loose*, in: *Tipke/Kruse*, AO, FGO, zu § 251 AO Rz. 5.

nicht den Beschränkungen des Insolvenzverfahrens unterliegen, würden die von ihm ergriffenen Einzelvollstreckungsmaßnahmen ein geordnetes Insolvenzverfahren und damit die gemeinsame und gleichmäßige Befriedigung der Gläubiger, den Erhalt des Unternehmens und die Restschuldbefreiung des Schuldners unmöglich machen.

Andererseits kann die Insolvenzordnung die Teilnahme von Steuerforderungen am Insolvenzverfahren nicht lückenlos regeln. Insolvenzrecht und Steuerrecht haben jeweils verschiedene Regelungsbereiche. Das Steuerrecht bestimmt, auf Grund welchen Sachverhaltes und in welcher Höhe ein Steueranspruch entsteht; das Insolvenzrecht regelt dagegen nicht das Entstehen der privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Ansprüche, sondern lediglich, in welcher Form und in welchem Umfang sie im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können.<sup>10</sup> Somit haben Insolvenzrecht und Steuerrecht, trotz vieler Überschneidungen im Einzelnen, im Kern unterschiedliche Regelungsbereiche. Das Steuerrecht regelt die Folgen der Tatbestandsverwirklichung, also Grund und Höhe des Steueranspruchs. Das Insolvenzrecht regelt Form und Umfang, in dem diese nach den steuerrechtlichen Vorschriften entstandenen Forderungen im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können. Daraus ergibt sich, dass das Insolvenzrecht das materielle Steuerrecht nicht generell ersetzt, sondern hierauf nur dann einwirkt, wenn und soweit eine unveränderte Geltung der steuerrechtlichen Vorschriften dem Zweck des Insolvenzverfahrens widersprechende Wirkungen hätte. Es gibt also keinen generellen Vorrang des einen Rechtsgebiets vor dem anderen, sondern nur jeweils unterschiedliche Regelungsbereiche der beiden Rechtsgebiete.

Dieses „Gleichgewicht“ zwischen Insolvenzrecht und Steuerrecht ist in den letzten Jahren durch die steuerliche Gesetzgebung und Rechtsprechung aus fiskalischen Gründen erheblich gestört worden. Dies ist durch eine deutliche Verschiebung der Grenzlinie zwischen Masseverbindlichkeiten und Insolvenzforderungen hin zur Einordnung der Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten geschehen. Zu nennen sind die neue Regelung des § 55 Abs. 4 InsO<sup>11</sup> und die Rechtsprechung des BFH, wonach es für den Zeitpunkt des Entstehens von Masseverbindlichkeiten auf die steuerrechtliche Tatbestandsverwirklichung ankommt.<sup>12</sup> Hierdurch wird diese insolvenzrechtliche Abgrenzung allein nach steuerlichen Kriterien

10 *BFH*, 14. 2. 1978, BStBl. II 1978 S. 356, BB 1979, S. 509; *Dißars*, in: Schwarz, AO, zu § 251 Rz. 12; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rz. 464; *Zeeck*, KTS 2006 S. 407, 408.

11 Vgl. hierzu S. 78 ff.

12 S. 212 ff.

vorgenommen. Das bedeutet einen systemwidrigen Übergriff des Steuerrechts in das Regelungsgebiet des Insolvenzrechts.<sup>13</sup> Im Ergebnis werden dadurch Steuerforderungen vor den Forderungen anderer Gläubiger bevorzugt. Einen Grundsatz, dass Steuerforderungen der Vorrang einzuräumen ist, gibt es aber grundsätzlich nicht, und zwar weder im Insolvenzrecht noch im Steuerrecht.<sup>14</sup> Dies gilt beispielsweise auch für Lohnsteuerforderungen gegen den Arbeitgeber,<sup>15</sup> wo sich ein Vorrang vor anderen Insolvenzforderungen noch am ehesten begründen ließe. Die geschilderten Tendenzen verstoßen daher gegen den in § 1 InsO festgelegten Grundsatz des „par conditio creditorum“ und damit gegen die Grundordnung des Insolvenzverfahrens.

---

13 Zur Kritik auch *Hölzle*, BB 2012 S. 1571; *Bauer*, ZInsO 2010, 1917.

14 Vgl. z.B. die st. Rechtsprechung des *BFH* seit *BFH*, 12. 6. 1986, BStBl II 1986 S. 657, BB 1986 S. 1565, zur Haftung, wonach der Vertretungsberechtigte beim Fehlen ausreichender Geldmittel den Fiskus nicht gegenüber anderen Gläubigern „benachteiligen“ dürfe.

15 Vgl. S. 199 f.

## II. Die steuerrechtliche Stellung des Schuldners

### 1. Verlust des Verwaltungs- und Verfügungsrechts

Die rechtliche Stellung des Schuldners im Insolvenzverfahren bestimmt sich nach § 80 Abs. 1 InsO. Danach verliert der Schuldner mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Befugnis, sein zur Insolvenzmasse gehöriges Vermögen zu verwalten und hierüber zu verfügen. Ab diesem Zeitpunkt kann der Schuldner wirksame Verwaltungs- und Verfügungshandlungen über die Masse nicht mehr vornehmen. Das Verfügungsverbot verhindert alle Maßnahmen des Schuldners, die als Rechtshandlungen materielle Wirkungen entfalten. Hierunter fällt auch die Abtretung eines Steuererstattungsanspruchs sowie die Erteilung der Abtretungsanzeige nach § 46 Abs. 2 AO. Die Abtretungsanzeige ist materielle Wirksamkeitsvoraussetzung für die Abtretung und damit eine Verfügung mit materieller Wirkung.<sup>1</sup> Die Abtretungsanzeige fällt damit in den Bereich des Verwaltungs- und Verfügungsrechts des Insolvenzverwalters.<sup>2</sup>

Die Wirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beschränken sich aber für den Schuldner auf diesen Verlust des Verwaltungs- und Verfügungsrechts. Der Schuldner verliert weder die Rechts- noch die Geschäftsfähigkeit. Er bleibt Eigentümer der zur Insolvenzmasse gehörenden Gegenstände, Gläubiger der zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen und Schuldner der gegen die Insolvenzmasse gerichteten Forderungen. Die Rechtshandlungen des Insolvenzverwalters berechtigen und verpflichten den Schuldner persönlich, und zwar auch für die Zeit nach Beendigung des Insolvenzverfahrens.<sup>3</sup> Auch die Entscheidungen in Aktiv- und Passivprozessen, die der Insolvenzverwalter führt, wirken für und gegen ihn.<sup>4</sup> Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt nur den Verlust des Verwaltungs- und Verfügungsrechts (einschließlich des Prozessführungsrechts) an der Insolvenzmasse; der Schuldner ist aber weiterhin materiell berechtigt.

Mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens erlangt der Insolvenzschuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über sein Vermögen wieder zurück.

1 *BFH*, 6. 2. 1996, BStBl. II 1996 S. 557, BB 1996 S. 899.

2 Die Abtretungsanzeige muss daher von dem Insolvenzverwalter erstattet werden bzw. es muss aus der Abtretungsanzeige hervorgehen, dass der Schuldner die Anzeige mit Zustimmung des Insolvenzverwalters erstattet; *BFH*, 6. 2. 1996, BStBl. II 1996 S. 557, BB 1996 S. 889.

3 *RG*, 15. 11. 1912, RGZ 80 S. 418.

4 Vgl. zu dieser insolvenzrechtlichen Stellung des Schuldners *Uhlenbruck*, InsO, zu § 80 Rz. 6 ff.; *Blersch/Goetsch/Haas*, Insolvenzrecht, zu § 80 Rz. 8 ff.

Nach § 270 InsO kann die Verwaltung der Insolvenzmasse und die Verfügung über die zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögensgegenstände dem Schuldner übertragen werden („Eigenverwaltung“). In diesem Fall wird nach § 270c InsO ein Sachwalter bestellt. Im Falle der Eigenverwaltung steht das Verwaltungs- und Verfügungsrecht weiterhin dem Schuldner zu; er benötigt zwar für bestimmte Geschäfte die Zustimmung des Sachwalters, doch ändert dies nichts daran, dass er verwaltungs- und verfügungsberechtigt, für gewöhnliche Geschäfte sogar allein verwaltungs- und verfügungsberechtigt ist.

Ist der Schuldner eine natürliche Person, die keine wirtschaftliche Tätigkeit unterhält oder nur eine solche, die nach Art und Umfang einen eingerichteten kaufmännischen Geschäftsbetrieb nicht erfordert, folgt das Insolvenzverfahren nach §§ 304 ff. InsO den Regelungen der Verbraucherinsolvenz.<sup>5</sup> Kommt es dabei nicht zur Annahme des Schuldenbereinigungsplans nach § 305 Abs. 1 Nr. 4 InsO, schließt sich nach § 311 InsO ein vereinfachtes Insolvenzverfahren an.

Im Insolvenzverfahren über das Vermögen einer juristischen Person (§ 11 Abs. 1 S. 1 InsO) und einer Personengesellschaft (§ 11 Abs. 2 Nr. 1 InsO) endet die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis der vertretungsberechtigten Organe bzw. der Geschäftsführer sowie die Organstellung der nichtvertretungsberechtigten Organe (Aufsichtsrat, Geschäftsversammlung).

## **2. Auswirkungen auf das materielle Steuerrecht**

### *a) Steuerrechtliche Stellung des Schuldners*

Aus der rechtlichen Stellung des Schuldners als Rechtsträger der Insolvenzmasse und als rechtlich Berechtigter und Verpflichteter aus den Handlungen des Insolvenzverwalters folgt, dass der Schuldner auch steuerrechtlich Steuersubjekt der Insolvenzmasse ist und die aus der Insolvenzmasse fließenden Besteuerungsgrundlagen ihm zuzurechnen sind. Er ist regelmäßig nicht nur der rechtliche, sondern auch der wirtschaftliche Eigentümer der zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögensgegenstände. Diese sind ihm somit nach § 39 AO zuzurechnen. Somit treten die steuerlichen Folgen aus den zur Insolvenzmasse gehörenden Besteuerungsgrundlagen in der Person des Schuldners ein; dieser ist insoweit Steuerschuldner nach § 43 AO und Steuerpflichti-

<sup>5</sup> Vgl. hierzu 4. Teil Abschn. III; § 304 Abs. 1 S. 2 InsO stellt auf die „Überschaubarkeit“ der Vermögensverhältnisse ab.

ger nach § 33 AO. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners hat nach § 80 Abs. 1 InsO nur zur Folge, dass er hinsichtlich der Masse das Verwaltungs- und Verfügungsrecht verloren hat. Die steuerliche Zurechnung von Besteuerungsgrundlagen und die Stellung als Steuerschuldner und Steuerpflichtiger sind aber nicht davon abhängig, dass dem Steuerpflichtigen bzw. Steuerschuldner auch die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen bzw. des Vermögens, in dessen Bereich die steuerpflichtigen Tatbestände verwirklicht werden, zustehen.<sup>6</sup> Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Steuerpflichtigen und die damit verbundene Einschränkung der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ändern daher an der materiellen steuerrechtlichen Stellung des Schuldners nichts. So wie der Schuldner zivilrechtlich Träger der zur Insolvenzmasse gehörenden Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten bleibt, sind ihm diese auch steuerrechtlich zuzurechnen. Ebenso wie der Schuldner aus den Handlungen des Insolvenzverwalters zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet wird, und zwar auch für die Zeit nach Beendigung des Insolvenzverfahrens, treffen die steuerrechtlichen Wirkungen der von dem Insolvenzverwalter verwirklichten Steuerrechtstatbestände materiellrechtlich den Schuldner als Steuerpflichtigen und Steuerschuldner.

### *b) Besonderheiten der einkommensteuerlichen Stellung*

Der Einkommensteuer unterliegen nach § 2 Abs. 1 S. 1 EStG die Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten, die der Steuerpflichtige erzielt. Die steuerlichen Folgen der Einnahmen- und Einkünfteerzielung treten bei derjenigen Person ein, der die Erfüllung des Tatbestandes der Einnahmen- und Einkünfterzielung zuzurechnen ist. Für diese Zurechnung ist nicht die Verfügungsmacht über die Gegenstände der Einkünfterzielung (Wirtschaftsgüter) maßgebend, sondern nur, auf wessen Rechnung und Gefahr der Tatbestand der Einnahme- und Einkünfteerzielung verwirklicht wird.<sup>7</sup> Wie oben ausgeführt, ist dies auch hinsichtlich der Insolvenzmasse der Schuldner. Positive und negative Einkünfte aus der Insolvenzmasse sind also bei ihm zu erfassen.

Soweit das Einkommensteuerrecht Rechtswirkungen davon abhängig macht, dass der Steuerpflichtige Verfügungsmacht über gewisse Ver-

6 Vgl. *Dumke*, in: Schwarz, AO, zu § 33 Rz. 14c; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rz. 321.

7 Vgl. hierzu *Lindberg*, in: Frottscher, EStG, zu § 2 Rz. 86.



mögensgegenstände hat, enden diese steuerlichen Wirkungen. Das ist z.B. der Fall bei der Betriebsaufspaltung, wenn über Betriebs- und Besitzunternehmen unterschiedliche Insolvenzverfahren eröffnet werden, da dann die persönliche Verflechtung entfällt.<sup>8</sup> Ebenso endet bei Insolvenz der Organgesellschaft die Organshaft, da die finanzielle (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) bzw. die organisatorische (Umsatzsteuer) Eingliederung entfällt.<sup>9</sup>

Nach § 2 Abs. 7 EStG ist die Einkommensteuer eine Jahressteuer. Das bedeutet, dass die einkommensteuerrechtlich relevanten Besteuerungsgrundlagen, die dem Steuerpflichtigen zuzurechnen sind und die das gleiche Kalenderjahr betreffen, zusammenzufassen sind und als zusammengefasster Betrag die (Bemessungs-) Grundlage der Einkommensteuer bilden. Grundlage der Einkommensteuer ist also ein einheitlicher, wenn auch aus verschiedenen Quellen fließender Betrag („Einkommen“). Das gilt auch für Zeiträume, für die das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerpflichtigen eröffnet worden ist.<sup>10</sup> Dem Steuerpflichtigen sind daher, jeweils für den entsprechenden Veranlagungszeitraum, die aus dem Vermögen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens fließenden Besteuerungsgrundlagen und die von dem Insolvenzverwalter verwirklichten Besteuerungsgrundlagen zur Versteuerung zugeordnet und bei ihm steuerlich zu erfassen.

### c) Besonderheiten der umsatzsteuerlichen Stellung

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 UStG Umsätze (Lieferung, sonstige Leistung, Eigenverbrauch) von Unternehmern. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen ist der Schuldner nicht mehr in der Lage, Umsätze für die Insolvenzmasse auszuführen, da ihm die Verfügungsbefugnis fehlt. Hieraus ist gefolgert worden, dass mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Schuldner die Stellung als Unternehmer verliere; an seine Stelle als Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts trete der Insolvenzverwalter<sup>11</sup> oder die Insolvenzmasse.<sup>12</sup> Die herrschende Lehre folgt dem jedoch zu Recht

8 Vgl. *BFH* v. 6. 3. 1997, BStBl. II 1997 S. 460, BB 1997 S. 1291; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rz. 1651 ff.

9 Vgl. hierzu S. 189 f. sowie *Frotscher/Maas*, KStG, UmwStG, zu § 14 KStG Rz. 675 ff.

10 Näher hierzu S. 117 f.

11 *RFH*, 7. 1. 1922, RFHE 10 S. 348.

12 So die Organtheorie, vgl. S. 32 f.

nicht.<sup>13</sup> Das Tatbestandsmerkmal der „Ausübung“ der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, dessen Vorliegen zur Unternehmereigenschaft führt, bedeutet nicht, dass diese Tätigkeit eigenhändig ausgeübt werden muss. Unternehmer ist vielmehr jeder, dem umsatzsteuerlich die gewerbliche oder selbstständige Tätigkeit zuzurechnen ist. Die von dem Insolvenzverwalter im Rahmen seines Amts ausgeübte Tätigkeit für die Masse ist zivilrechtlich dem Schuldner zuzurechnen.<sup>14</sup> Die Wirkungen der Verfügungsgeschäfte des Insolvenzverwalters treffen zivilrechtlich den Schuldner; er wird hieraus berechtigt und verpflichtet. Es gibt keinen Grund, umsatzsteuerlich hiervon abzuweichen. Der Insolvenzverwalter tritt nach außen nicht als auf eigene Rechnung tätiger Unternehmer oder für eine selbstständige Vermögensmasse („Insolvenzmasse“) auf, sondern als Verfügungsberechtigter über fremdes Vermögen, nämlich das Vermögen des Schuldners. Auch nach außen ist damit klargestellt, dass die Wirkungen der Handlungen des Insolvenzverwalters den Schuldner treffen sollen. Somit ist nicht nur nach der rechtlichen, sondern auch nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Schuldner derjenige, der im Geschäftsverkehr Leistungen erbringt, und zwar durch den Insolvenzverwalter. Die durch den Insolvenzverwalter bewirkten Umsätze sind daher auch umsatzsteuerlich dem Schuldner zuzurechnen; er ist für die Umsätze der Insolvenzmasse der Unternehmer,<sup>15</sup> nicht der Insolvenzverwalter.<sup>16</sup>

War der Schuldner bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht unternehmerisch tätig, stellt sich die Frage, ob er allein durch Verwertungshandlungen des Insolvenzverwalters die Unternehmereigenschaft erwirbt; die Folge wäre dann, dass die Umsätze durch den Insolvenzverwalter umsatzsteuerbar würden.

---

13 Eingehend zu dieser Frage *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 10 ff., mit weiteren Nachweisen; *BFH*, 16.1.2007, BStBl II 2007 S. 745, BB 2007 S. 538; ebenso *BFH*, 23. 7. 1988, BStBl. II 1988 S. 920, BB 1988 S. 2092 für durch den Zwangsverwalter erzielte Umsätze, sowie *BFH*, 18. 5. 1988, BStBl. II 1988 S. 716, BB 1988 S. 1660; *BFH*, 15. 6. 1999, BStBl. II 2000 S. 46, BB 1999 S. 1960; *Zeeck*, KTS 2006 S. 407, 412.

14 Vgl. S. 23.

15 *RFH*, 7. 11. 1922, RFHE 10 S. 348; *BFH*, 17. 10. 1957, BStBl. III 1957 S. 453, BB 1958 S. 24; *BFH*, 15. 6. 1999, BStBl. II 2000 S. 46, BB 1999 S. 1966; *Frotscher*, ZIP 1983 S. 1307; *Djßars*, in: Schwarz, AO, zu § 251 Rz. 17; *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 17, 18. Zur Organtheorie, nach der die Insolvenzmasse Unternehmer wäre, vgl. S. 32.

16 Das gilt selbstverständlich nur hinsichtlich des zur Insolvenzmasse gehörenden Gewerbe- oder sonstigen Betriebs des Schuldners. Hinsichtlich seiner Insolvenzverwaltertätigkeit unterhält der Insolvenzverwalter ein eigenes Insolvenzverwalterunternehmen und ist insoweit Unternehmer.

Der BFH<sup>17</sup> hat entschieden, dass die Veräußerung von Gegenständen der privaten Lebensführung nur dann zur Unternehmereigenschaft führt, wenn die veräußernde Person sich wie ein Händler verhält. Das sei der Fall, wenn An- und Verkäufe mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht getätigt würden. Selbst die Veräußerung einer ganzen Briefmarkensammlung wurde danach nicht als unternehmerisch, sondern als letzter Akt der privaten Betätigung angesehen. Danach begründet der Insolvenzverwalter für einen Schuldner nicht allein dadurch die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft, dass er dessen Vermögensgegenstände des Privatvermögens versilbert. Diese Tätigkeit ist als letzter Akt der privaten Tätigkeit, in der die Vermögensgegenstände angesammelt wurden, anzusehen. Der Schuldner wird bei der bloßen Liquidierung seines Vermögens durch den Insolvenzverwalter nicht wie ein Händler tätig, der durch An- und Verkäufe im Güterumschlag tätig werden will; er wird durch diese Tätigkeit also nicht Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne.<sup>18</sup>

### 3. Die Stellung des Schuldners im formellen Steuerrecht

Der Schuldner bleibt auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Subjekt des Verwaltungsverfahrens; er ist daher Beteiligter i. S. d. § 78 AO. Da er jedoch nach § 80 Abs. 1 InsO das Recht verliert, sein zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten, fehlt ihm auch steuerrechtlich diese Verwaltungsbefugnis. Er ist daher hinsichtlich der Insolvenzmasse nach § 79 AO nicht mehr in der Lage, Verfahrenshandlungen vorzunehmen, soweit sein Verwaltungsrecht insolvenzrechtlich eingeschränkt ist; er ist insoweit nicht handlungsfähig. Er ist daher persönlich an Verfahren nicht mehr beteiligt, und zwar weder an den Verwaltungsverfahren noch an finanzgerichtlichen Verfahren. Er ist nicht beizuladen und hat kein Akteneinsichtsrecht.<sup>19</sup>

Für den Steuerpflichtigen handelt der Insolvenzverwalter; dieser hat nach § 34 AO alle steuerrechtlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen, soweit sie sich auf die Insolvenzmasse beziehen.<sup>20</sup>

17 *BFH*, 29. 6. 1987, BStBl. II 1987 S. 744, BB 1987 S. 2083; *BFH*, 16. 2. 1987, BStBl. II 1987 S. 752, BB 1987 S. 2086.

18 *Djßars*, in: Schwarz, AO, zu § 251 Rz. 18. A. A. *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 18, 22, der bei sukzessiver Veräußerung eines umfangreichen Privatvermögens die Unternehmereigenschaft des Schuldners für gegeben hält.

19 *BFH*, 12. 5. 2009, BFH/NV 2009 S. 1449; *BFH*, 19. 3. 2009, BFH/NV 2009 S. 1149 für eine Nichtzulassungsbeschwerde; *BFH*, 16. 10. 2009, BFH/NV 2010 S. 56.

20 Vgl. S. 33 ff.

Daraus folgt jedoch nicht, dass der steuerpflichtige Schuldner seinerseits von allen steuerrechtlichen Pflichten befreit ist, die der Insolvenzverwalter zu erfüllen hat. Die Steuergesetze erlegen dem Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 AO vielfältige Pflichten auf. Die Erfüllung dieser Pflichten wird dem Steuerpflichtigen auch dann nicht erlassen, wenn (auch) ein anderer sie für ihn zu erfüllen hat. Die §§ 34, 35 AO bestimmen nicht, dass die steuerrechtlichen Pflichten in der Weise auf die dort genannten Personen übergehen, dass die Steuerpflichtigen selbst von diesen Pflichten befreit würden. Grundsätzlich bleiben auch sie mit diesen Pflichten belastet. Allerdings ist insoweit der insolvenzrechtlichen Situation Rechnung zu tragen.<sup>21</sup> Der allgemeinen steuerrechtlichen Regelung, die für so verschieden gelagerte steuerliche Sachverhalte wie gesetzliche Vertreter natürlicher und juristischer Personen, Insolvenzverwalter und Testamentsvollstrecker gilt, muss die spezifisch insolvenzrechtliche Regelung vorgehen. Das Verwaltungsrecht an der Masse geht nach § 80 Abs. 1 InsO auf den Insolvenzverwalter über. Der Insolvenzverwalter hat die Insolvenzmasse nach § 148 Abs. 1 InsO in Besitz zu nehmen; dazu gehören nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 InsO auch die Geschäftsbücher. Der Schuldner wird daher häufig nicht mehr in der Lage sein, die Buchführung abzuschließen und auf ihrer Grundlage Bilanz und Steuererklärung zu erstellen. Die steuerrechtlichen Pflichten können den Steuerpflichtigen insoweit nicht treffen, als er aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage ist, sie zu erfüllen. Daraus folgt, dass der Schuldner nur insoweit zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten verpflichtet bleibt, als er an ihrer Erfüllung nicht durch das Verwaltungsrecht des Insolvenzverwalters gehindert ist. Soweit der Steuerpflichtige jedoch zur Erfüllung dieser Pflichten in der Lage ist, etwa weil es sich um Wissenserklärungen handelt oder der Insolvenzverwalter ihm den Zugang zu der Buchführung, ihren Abschluss und die Erstellung der Bilanz gestattet, bleibt der Schuldner zur Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten auch hinsichtlich der Insolvenzmasse verpflichtet.

Den Schuldner treffen in diesem Rahmen die Mitwirkungspflichten des Beteiligten nach § 90 AO. Er hat nach § 93 AO Auskünfte zu erteilen. Diese Pflicht ist praktisch bedeutsam, da er i. d. R. besser als der Insolvenzverwalter über Einzelheiten seiner steuerlich bedeutsamen Verhältnisse informiert ist und die Auskunftserteilung als Wissenserklärung durch die Verwaltungsbefugnis des Insolvenzverwalters nicht beeinträchtigt werden wird. Die Verpflichtung, zur Auskunftserteilung nach § 93 Abs. 3 S. 2 AO die Geschäftsbücher heranzuziehen, trifft ihn nur, wenn der Insolvenzver-

---

21 *Difbars*, in: Schwarz, AO, zu § 251 Rz. 15; vgl. *Loose*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, zu § 251 AO Rz. 6.

walter ihm den Zutritt zu der Buchführung gestattet.<sup>22</sup> Entsprechend hat der Schuldner die Verpflichtung zur Vorlage von Urkunden, § 97 AO, und von Wertsachen, § 100 AO, nur dann zu erfüllen, wenn er diese in Besitz hat oder der Insolvenzverwalter sie ihm überlässt. Die Gestattung zum Betreten von zur Insolvenzmasse gehörenden Grundstücken und Räumen nach § 99 AO ist allein Sache des Insolvenzverwalters. Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach §§ 140 ff. AO für die Insolvenzmasse wird der Schuldner i. d. R. nicht erfüllen können; dies ist regelmäßig Sache des Insolvenzverwalters.

Steuererklärungen für die zur Insolvenzmasse gehörenden Besteuerungsgrundlagen kann der Steuerpflichtige i. d. R. nicht abgeben, er ist hierzu also auch nicht verpflichtet. Stellt ihm der Insolvenzverwalter jedoch die erforderlichen Daten zur Verfügung, hat der Schuldner auch insoweit Steuererklärungen abzugeben; tut er dies nicht, können gegen ihn Verspätungszuschläge und Zwangsmittel festgesetzt werden. Dies gilt auch für sonstige steuerrechtliche Anzeigen.

Der Schuldner ist auch verpflichtet, nach § 153 AO eine Erklärung zu berichtigen, wenn er nachträglich ihre Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt. Die Berichtigungspflicht tritt nur ein, wenn der Schuldner die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit positiv kennt; Kennenmüssen genügt nicht.

Die Berichtigungspflicht bezieht sich auf eine Wissenserklärung, nicht eine Willenserklärung. Daher ist der Schuldner zur Berichtigung verpflichtet, auch wenn ihm nicht das Verwaltungs- und Verfügungsrecht über die Masse zusteht. Die Berichtigung von Steuererklärungen gehört als Wissenserklärung nicht zu dem Bereich der Verwaltung und Verfügung, von dem der Schuldner durch den Insolvenzverwalter ausgeschlossen ist.

Der Schuldner hat auch eine von dem Insolvenzverwalter abgegebene Erklärung zu berichtigen, wenn er deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkennt. Der Insolvenzverwalter gibt die Erklärung „für“ den Schuldner ab, sodass diesen die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO trifft. Da es sich bei der Berichtigung um eine Wissenserklärung handelt, greift der Schuldner damit nicht in das Verwaltungs- und Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters ein.

<sup>22</sup> Vgl. *BFH*, 23. 8. 1994, *BFH/NV* 1995 S. 570. Der Schuldner braucht danach grundsätzlich Bücher und Unterlagen nicht heranzuziehen, die sich nicht in seinem Besitz, sondern in dem des Insolvenzverwalters befinden. Das gilt auch für die Zeit nach Beendigung des Insolvenzverfahrens; *BFH*, 14. 10. 1998, *BFH/NV* 1999 S. 447.

Soweit der Schuldner in der geschilderten Weise zur Erfüllung von steuerlichen Pflichten verpflichtet ist, die die Insolvenzmasse betreffen, hat i. d. R. auch der Insolvenzverwalter diese Pflichten zu erfüllen. Es steht im Ermessen der Finanzbehörde, an welchen der Verpflichteten sie sich halten will; es ist in der Regel ermessensfehlerfrei, wenn sie sich an den Verpflichteten hält, dessen Inanspruchnahme am erfolgversprechendsten ist. Erklärt sich aber einer der Verpflichteten (z. B. der Schuldner) bereit, die Verpflichtung in geeigneter Weise zu erfüllen, wäre es ermessensfehlerhaft, wenn die Finanzbehörde auf der Erfüllung durch den anderen Verpflichteten bestehen würde.

#### **4. Stellung des Schuldners bei Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters**

Wird ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, verliert der Schuldner das Verwaltungs- und Verfügungsrecht, wenn dieser Insolvenzverwalter ein „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter ist, auf den das Verwaltungs- und Verfügungsrecht übertragen worden ist (§ 22 Abs. 1 InsO). In diesem Fall gelten für die steuerrechtliche Stellung des Schuldners die für das Insolvenzverfahren geltenden Regeln.

Ist dagegen nur ein „schwacher“ Insolvenzverwalter bestellt, bleibt der Schuldner auch dann Verfügungsberechtigt, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter seinen Verfügungen zustimmen muss. Der Schuldner hat dann uneingeschränkt die steuerlichen Pflichten zu erfüllen.<sup>23</sup> Steuerbescheide sind ihm, nicht dem „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalter, bekannt zu geben.

---

<sup>23</sup> BFH, 30. 12. 2004, BFH/NV 2005 S. 665.