



Online-Version
inklusive

Waza · Uhländer · Schmittmann

Insolvenzen und Steuern

Krise, Sanierung und Restrukturierung

14. Auflage

LESEPROBE



Klimaneutral

Druckprodukt

ClimatePartner.com/16605-2105-1001

 **nwb**

Leseprobe entnommen aus „Insolvenzen und Steuern“
ISBN 978-3-482-**65944-7**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2024
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Insolvenzen und Steuern

Von

Finanzpräsident Thomas Waza, Leiter der Steuerabteilung der
Oberfinanzdirektion NRW,

Prof. Dr. Christoph Uhländer, Hochschule für Finanzen NRW und

Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Rechtsanwalt und
Steuerberater

14., aktualisierte Auflage

VORWORT

Während die Voraufgabe von den Auswirkungen der staatlichen Maßnahmen in der COVID-19-Pandemie überschattet war und im Schwerpunkt der Neubearbeitung die Regelungen aus dem COVID-19-Insolvenz-Aussetzungsgesetz (COVInsAG) und dem seinerzeitigen Regierungsentwurf des Gesetzes zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzsteuerrechts (Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz) standen sowie die Steuerhilfegesetze behandelt wurden, steht die nunmehrige 14. Auflage unter dem Eindruck des fortdauernden Ukraine-Krieges, der u. a. dazu geführt hat, dass aus dem COVInsAG das „Sanierungs- und insolvenzrechtliche Krisenfolgenabmilderungsgesetz“ (SanInsKG) wurde und zahlreiche Billigkeitsregelungen im Steuerrecht verlängert bzw. eingeführt wurden.

Erhebliche gesellschafts- und steuerrechtliche Änderungen ergeben sich aus der Reform des Personengesellschaftsrechts (MoPeG), das am 1.1.2024 in Kraft getreten ist. Die steuerrechtlichen Anpassungen erfolgten im Kreditzeitmarktförderungsgesetz; der Vermittlungsausschuss zum Wachstumschancengesetz kam bis zum Jahresende 2023 zu keiner Einigung, so dass eine „hektische“ Gesetzgebung zur Umsetzung der steuerrechtlichen Implikationen erfolgte (vgl. verfahrensrechtlich z. B. §§ 14, 14a, 34, 79 Abs. 1 Nr. 3, 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 183, 183a, 267, 352 AO und Art. 97 § 39 EGAO mit den Übergangs- und Anwendungsbestimmungen). Weiterhin führen auch das Zukunftsfinanzierungsgesetz sowie zahlreiche weitere geänderte oder neue steuerliche Vorschriften zu unmittelbaren oder mittelbaren Auswirkungen auf die Besteuerung in der Insolvenz.

Zudem haben auch die Rechtsprechung des EuGH, des BFH, des BGH sowie der Finanzgerichte die Schnittstellen zwischen Insolvenz- und Steuerrecht noch komplexer gemacht. Die 14. Auflage ermöglicht die intensive Auseinandersetzung mit den aktuellen, gravierenden Rechts- und Rechtsprechungsänderungen im Bereich des Insolvenzsteuerrechts. Gleich, ob zu Fragen rund um die einzelnen Steuerarten, Aufrechnung, Sonderprobleme bei der Rechnungslegung, Haftung etc.; die Autoren haben den Anspruch, dem Leser sowohl einen fundierten Einstieg in die Problemlösung als auch umfassende Antworten auf die drängenden Fragen der alltäglichen Arbeit zu bieten.

Obwohl es im Bereich der Umsatzsteuer im Vergleich zur Voraufgabe keine gravierenden Rechtsänderungen gab, bleibt die umsatzsteuerliche Abwicklung von Sanierungs- und Insolvenzfällen komplex. So sind z. B. die praxisrelevanten Themen der Vorratsverwertung und Verwertung im Sicherheitenpool umsatzsteuerlich wie viele andere Themen noch nicht eindeutig geklärt. Die Autoren bieten hier Lösungsansätze.

Einer der Schwerpunkte ist wiederum die systematische Darstellung der ertragsteuerlichen Problemfelder rund um die Sanierung von Unternehmen. Sie bietet eine umfassende Auseinandersetzung z.B. zu den folgenden Fragestellungen: Besteuerung von Personengesellschaften in der Insolvenz ab dem 1.1.2024 (§ 179 HGB n.F.; § 39 Abs.2 Nr.2 AO n.F.; Darstellung von Kapitalkonten etc.); Liquidation von Kapitalgesellschaften gem. § 11 KStG und Auswertung der aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Körperschaftsteuer-Organschaft; Betriebsaufgabe bei Einzelunternehmen mit Restschuldbefreiung; ertragsteuerrechtliche Folgen der „Freigabe“; Bilanzierung von Insolvenzanfechtungsansprüchen sowie Behandlung der Insolvenzverwaltervergütung als Betriebsausgaben im Schuldnerunternehmen.

Die Autoren sind seit mehreren Jahren durch ihre Tätigkeit als Dozenten und Lehrbeauftragte mit der Thematik bestens vertraut und aufgrund ihrer praktischen Tätigkeit in der Finanz- und Insolvenzverwaltung nah an den praxisrelevanten Fragestellungen. Die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche – Herr Thomas Waza ist Abteilungsleiter für den Bereich Steuern bei der OFD Nordrhein-Westfalen, Herr Prof.Dr. Christoph Uhländer ist an der Hochschule für Finanzen NRW tätig und 1. Vorsitzender des Forums Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V., Herr Prof.Dr. Jens M. Schmittmann ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Insolvenzverwalter sowie Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management Essen – ermöglichen es den Autoren, die Fragestellungen aus unterschiedlichen Blickwinkeln zu beleuchten.

Münster/Buer/Essen, Neujahr 2024

Thomas Waza/
Prof.Dr. Christoph Uhländer/
Prof.Dr. Jens M. Schmittmann

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Literaturverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII

I. ALLGEMEINER TEIL	Rz.	Seite
A. Überblick über das Regelinsolvenzverfahren	1	1
1. Insolvenzordnung	1	1
a) Anwendbarkeit	1	2
b) Gesetzesentwicklung seit dem 1.1.1999	4	4
(1) Gesetz zur Regelung der Wertgrenze für die Nichtzulassungsbeschwerde in Zivilsachen, zum Ausbau der Spezialisierung bei den Gerichten sowie zur Änderung weiterer prozessrechtlicher Vorschriften vom 12.12.2019	31	5
(2) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.3.2020	32	5
(3) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsvertragsrecht und im Recht der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) vom 15.5.2020	33	11
(4) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Pauschalreisevertragsrecht und zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Kammern während der COVID-19-Pandemie vom 10.7.2020	34	12
(5) Gesetz zur Fortentwicklung des Rechts des Pfändungsschutzkontos vom 22.11.2020	35	14
(6) Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz – SanInsFoG) vom 22.12.2020	36	14

	Rz.	Seite
(7) Gesetz zur weiteren Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Anpassung pandemiebedingter Vorschriften im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins- und Stiftungsrecht sowie im Miet- und Pachtrecht vom 22.12.2020	37	51
(8) Gesetz zur Verbesserung des Schutzes von Gerichtsvollziehern vor Gewalt vom 7.5.2021	38	54
(9) Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts vom 16.7.2021	39	56
(10) Gesetz zur Einführung virtueller Hauptversammlungen sowie insolvenz- und restrukturierungsrechtlicher Vorschriften vom 22.7.2022	40	56
(11) Umsetzung der geplanten Richtlinie zur Harmonisierung bestimmter Aspekte des Insolvenzrechts in Europa	41	57
2. Eröffnung des Insolvenzverfahrens	166	58
a) Zweck des Insolvenzverfahrens	166	58
(1) Gläubigerautonomie	166	58
(2) Verbraucherinsolvenz	169	60
(3) Keine Vorrechte	171	60
(4) Insolvenzmasse	174	61
b) Gegenstand des Insolvenzverfahrens	177	62
c) Insolvenzantrag	186	64
(1) Allgemeines	186	64
(2) Insolvenzantrag der Finanzbehörde	192	66
d) Insolvenzgründe	211	72
(1) Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO)	212	72
(2) Drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO)	217	74
(3) Überschuldung (§ 19 InsO)	221	75
e) Sicherungsmaßnahmen/Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters	231	76
(1) Allgemeine Sicherungsmaßnahmen	231	76
(2) Vorläufiger Insolvenzverwalter (§ 22 InsO)	235	77
f) Abweisung mangels Masse	241	78
g) Eröffnungsbeschluss	247	79
3. Das eröffnete Verfahren	261	80

	Rz.	Seite
a) Überblick	261	80
b) Insolvenzverwalter	271	83
(1) Bestellung	271	83
(2) Rechtsstellung	273	83
(3) Insolvenzzrechtliche Rechnungslegungspflichten	274	84
c) Eigenverwaltung	276	85
d) Berichtstermin	283	91
e) Anmeldung und Feststellung der Forderungen	286	92
f) Abwicklung schwebender Geschäfte	293	93
g) Abwicklung von Arbeitsverhältnissen	295	93
h) Schwebende Prozesse	306	94
i) Haftungsrealisierung und Anfechtung	308	95
(1) Schadensersatz- und Erstattungsansprüche	309	95
(2) Gesellschafterhaftung	311	96
(3) Anfechtung	314	97
4. Liquidation und Verteilung im Regelinsolvenzverfahren	386	129
a) Bereinigung der Masse	388	130
(1) Herausgabe des unpfändbaren Vermögens	389	130
(2) Freigabe von Vermögensgegenständen durch den Insolvenzverwalter	390	130
(3) Aussonderung	400	133
(4) Absonderung	402	134
b) Verteilung der Insolvenzmasse	416	135
(1) Befriedigung der Massegläubiger	416	135
(2) Befriedigung der Insolvenzgläubiger	426	137
c) Beendigung des Verfahrens	431	139
B. Das Besteuerungs- und Erhebungsverfahren in der Insolvenz	461	141
1. Das Verhältnis von Steuer- und Insolvenzrecht	462	147
a) Höchstrichterliche Rechtsfortbildung im Insolvenzsteuerrecht	471	151
b) Verfahrensrechtliche Entwicklungen aufgrund der Corona-Krise und der Energiepreiskrise	473	244
2. Verfahrensrechtliche Stellung von Insolvenzverwalter und Insolvenzschuldner	481	247
a) Insolvenzschuldner	481	247

	Rz.	Seite
b) Der Insolvenzverwalter als Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO	482	248
c) Vorläufiger Insolvenzverwalter ohne Verfügungsbefugnis/ Eigenverwaltung/Restrukturierung	484	248
3. Steuerfestsetzungsverfahren	491	251
a) Wirkung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf das Besteuerungsverfahren	491	251
b) Zuständigkeiten der Finanzbehörde	494	252
c) Steuererklärungspflicht	495	254
(1) Insolvenzverwalter	496	254
(2) Insolvenzschuldner	512	264
d) Ermittlung der Steueransprüche	513	264
(1) Allgemeine Grundsätze	513	264
(2) Pflichten des Insolvenzverwalters	515	265
(3) Außenprüfungen	517	265
e) Steuerfestsetzung und Feststellung von Besteuerungsgrundlagen	526	267
(1) Zulässigkeit der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid nach Insolvenzeröffnung	526	267
(2) Erstattung von Steueransprüchen	531	270
(3) Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie Festsetzung von Steuermessbeträgen	534	272
(4) Bekanntgabe von Verwaltungsakten nach Insolvenzeröffnung	541	275
4. Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren	561	278
5. Auswirkungen der Insolvenzeröffnung auf das Erhebungs- und Vollstreckungsverfahren	586	310
a) Erhebungsverfahren	586	311
b) Vollstreckungsverfahren	587	312
6. Auskunfts- bzw. Hinweispflichten	611	314
a) Verwaltung gegenüber dem Insolvenzgericht	611	315
b) Verwaltung gegenüber dem Insolvenzverwalter	614	316
c) Steuerberater gegenüber Insolvenzverwalter und Insolvenzgericht	617	318

	Rz.	Seite
7. Neuerwerb ↔ Freigabe ↔ „insolvenzfreies Vermögen“	631	319
a) Problemstellung	631	319
b) Stand der BFH-Rechtsprechung zur Rechtslage vor der Neufassung des § 35 InsO	633	320
c) Praktische Folgerungen zur Rechtslage vor der Neufassung des § 35 InsO	636	321
d) Neufassung des § 35 InsO für Verfahren ab dem 1.7.2007	637	322
8. Besonderheiten: Kanzleiabwickler ↔ Besteuerungsverfahren	661	335
9. Besonderheiten: Zwangsverwaltung ↔ Besteuerungsverfahren	671	336
10. Besonderheiten: Nachlassinsolvenzverfahren ↔ Besteuerungsverfahren	676	353
11. Besonderheiten: § 55 Abs.4 InsO ↔ Besteuerungsverfahren	681	355
a) Problemstellung	681	356
b) Gesetzgebungsverfahren zu § 55 Abs.4 InsO a.F. und § 55 Abs.4 InsO n.F.	682	357
c) Insolvenzverfahren mit Antragstellung bis zum 31.12.2010	683	360
d) Insolvenzverfahren mit Antragstellung ab dem 1.1.2011 bis zum 31.12.2020	684	361
e) Insolvenzverfahren mit Antragstellung ab dem 1.1.2021	685	361
(1) 1. Fallgruppe: Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung	686	362
(2) 2. Fallgruppe: Keine Abgabe von USt-VA im Zeitraum der vorläufigen Insolvenzverwaltung	687	363
(3) 3. Fallgruppe: USt-Organschaft	688	364
(4) 4. Fallgruppe: USt-Jahreserklärung	689	365
(5) Vergabe von Steuernummern	690	366
(6) Handels- und steuerrechtliche Rechnungslegung	691	378
f) Haftungsrisiken für den vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalter	692	379
(1) Haftung gem. § 69 AO i. V. m. § 191 AO	693	379
(2) Haftung gem. § 60 InsO	694	380
(3) Haftung gem. § 61 InsO	695	380
g) Fazit	696	381

	Rz.	Seite
C. Durchsetzung von Steuerforderungen	701	383
1. Steuerforderungen als Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten	701	383
a) Allgemeines	701	383
b) Steuerforderungen als Insolvenzforderungen	702	384
c) Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten	708	386
d) Auswirkung der Neuregelung des § 55 Abs.4 InsO zum 1.1.2011	712	387
e) Auswirkung der Neuregelung des § 55 Abs.4 InsO zum 1.1.2021	715	388
2. Anmeldung und Feststellung von Steuerforderungen als Insolvenzforderungen	721	389
a) Rechtsnatur und Inhalt der Anmeldung	721	389
b) Prüfungstermin	736	392
c) Feststellung von Ansprüchen aus dem Steuerverhältnis	737	393
(1) Prüfungstermin ohne Widerspruch	737	393
(2) Widerspruch des Insolvenzschuldners	744	396
(3) Widerspruch des Insolvenzverwalters oder eines Insolvenzgläubigers	746	398
(4) Auswirkungen auf das Verteilungsverfahren	762	403
d) Übersicht zum Verfahrensablauf	766	405
3. Durchsetzung von Masseverbindlichkeiten	781	405
a) Massereichtum	781	405
b) Massearmut	787	407
4. Aufrechnung im Insolvenzverfahren	811	410
a) Allgemeines	811	411
b) Voraussetzungen der Aufrechnung	813	411
c) Aufrechnungsverbote (§ 96 InsO)	826	414
d) Übersicht zur Aufrechnung von Steuerforderungen	834	416
e) Aufrechnung mit Steuern aus insolvenzfreiem Vermögen (Neuerwerb)	841	417
f) Aufrechnung im Restschuldbefreiungsverfahren/Insolvenzplanverfahren	851	421
g) Kein Aufrechnungsverbot nach Beendigung des Insolvenzverfahrens	855	423

	Rz.	Seite
h) Unzulässigkeit der Aufrechnung gem. § 96 Abs.1 Nr.3 InsO	857	425
(1) Grundlagen	857	425
(2) Einschränkungen	858	427
(3) Verhältnis vom Vorauszahlungs- zum Jahressteuerbescheid	859	428
(4) Weitergehende Fragestellungen	860	429
i) Umsatzsteuerliche Aufrechnungslagen	861	430
(1) Grundlagen	861	430
(2) Beispielsfälle	862	432
(3) Aufrechnung gegenüber Vorsteuervergütungsansprüchen	863	434
(4) Verhältnis Aufrechnung zur Zwangsverrechnung nach § 16 Abs.2 UStG	868	436
(5) Vergütung des vorläufigen Insolvenzverwalters	871	437
(6) Dauerfristverlängerung – Aufrechenbarkeit der Sondervorauszahlung	881	438
(7) Aufrechenbarkeit des Vergütungsanspruchs nach Rechnungsberichtigung	883	439
(8) Aufrechenbarkeit von Vorsteuer bei Masseunzulänglichkeit	887	441
(9) Aufrechenbarkeit bei Organschaft mit Haftungsansprüchen aus § 73 AO	890	442
(10) Aufrechnung gegen Anspruch aus § 17 UStG nach Quotenauszahlung	891	442
j) Besondere Aufrechnungslagen bei anderen Steuerarten/Nebenleistungen	896	442
D. Rechnungslegungspflichten in der Insolvenz	921	445
1. Einführung	921	448
2. Die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten	941	465
a) Zu erstellende Abschlüsse	941	465
b) Bilanzierung	951	468
c) Bewertung	954	469
d) Gewinn- und Verlustrechnung	958	470
e) Anhang und Lagebericht	960	470
f) Jahresabschlussprüfung und Offenlegung	971	472
3. Die steuerlichen Rechnungslegungspflichten	991	476

	Rz.	Seite
4. Einschränkung der Rechnungslegungspflichten im Insolvenzverfahren	1001	487
5. Sonderfragen	1021	489
a) Ertragsteuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten in der Unternehmensinsolvenz (Restschuldbefreiung – „Sanierungsgewinne“)	1021	489
b) Unternehmensumwandlung in der Krise/Insolvenz	1024	501
c) Gemeinnützigkeit in der Insolvenz	1025	501
E. Die Befreiung des Schuldners von seinen Verbindlichkeiten	1051	503
1. Insolvenzplanverfahren	1051	503
a) Überblick	1051	507
b) Arten des Insolvenzplanes	1052	508
c) Planinitiativrecht	1057	510
d) Inhalt des Insolvenzplanes	1058	510
(1) Darstellender Teil	1059	511
(2) Gestaltender Teil	1060	512
(3) Anlagen	1065	513
e) Prüfung des Insolvenzplanes	1081	517
f) Annahme und Bestätigung des Plans	1083	518
(1) Erörterung und Abstimmung	1083	518
(2) Obstruktionsverbot	1086	519
(3) Minderheitenschutz und Zustimmung des Schuldners	1089	521
(4) Zustimmung der Finanzbehörde zum Insolvenzplan	1092	522
g) Gerichtliche Bestätigung	1101	523
h) Planwirkungen	1104	524
(1) Wirkungen für die Beteiligten	1104	524
(2) Wiederauflebensklausel	1106	525
(3) Titulierung der Forderungen	1107	526
i) Aufhebung des Insolvenzverfahrens	1109	526
2. Verbraucherinsolvenzverfahren	1121	527
a) Persönlicher Anwendungsbereich	1122	528
b) Ablauf des Verfahrens	1130	529
(1) Außergerichtliches Einigungsverfahren	1132	529

	Rz.	Seite
(2) Gerichtliches Schuldenbereinungsverfahren	1142	533
(3) Vereinfachtes Insolvenzverfahren	1161	537
3. Restschuldbefreiungsverfahren	1181	538
a) Zweck der Restschuldbefreiung	1181	538
b) Ankündigung der Restschuldbefreiung	1183	539
(1) Voraussetzungen	1183	539
(2) Ankündigungsbeschluss	1188	540
(3) Wohlverhaltensperiode	1200	545
c) Entscheidung über die Restschuldbefreiung	1212	549
d) Von der Restschuldbefreiung ausgenommene Verbindlichkeiten	1217	551
F. Haftungsinanspruchnahme	1241	557
1. Allgemeines	1241	558
2. Haftung nach Abgabenrecht	1251	561
a) Haftung des Insolvenzverwalters nach § 69 AO	1251	561
b) Haftung des Geschäftsführers nach § 69 AO	1260	565
(1) Haftung des bestellten und im Register eingetragenen Geschäftsführers	1260	565
(2) Haftung des faktischen Geschäftsführers	1264	567
(3) Besonderheiten bei der Umsatzsteuer-Haftung	1271	569
(4) Besonderheiten bei der Lohnsteuer-Haftung	1276	571
c) Gesellschafterhaftung	1286	573
d) Steuerberaterhaftung	1291	575
3. Insolvenzrechtliche Haftung	1301	575
a) Haftung nach § 60 Abs.1 InsO	1301	576
b) Haftung nach § 61 InsO	1306	577
4. Übersicht	1313	580
II. DIE BEHANDLUNG DER EINZELNEN STEUERARTEN UND ERHEBUNGSFORMEN		
<hr/>		
A. Einkommensteuer	1331	581
1. Das materielle Einkommensteuerrecht	1341	620
a) Allgemeine Grundsätze	1341	620
b) Verlustausgleich und Verlustabzug	1344	621

	Rz.	Seite
(1) Allgemeine Grundsätze	1344	621
(2) Besonderheiten bei der Nachlassinsolvenz	1347	622
(3) Negatives Kapitalkonto	1353	624
c) Betriebsaufspaltung	1371	636
d) Sanierungserträge und Forderungsverzicht	1379	639
e) Veräußerungs- und Betriebsaufgabegewinn	1383	640
f) Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG	1385	643
g) Ehegattenveranlagung	1401	646
(1) Ausübung des Wahlrechts	1401	646
(2) Zusammenveranlagung	1405	648
(3) Einzelveranlagung von Ehegatten	1410	654
2. Insolvenzzrechtliche Zuordnung der Einkommensteuerschuld	1431	655
a) Allgemeine Zuordnungsgrundsätze	1431	655
b) Bildung von Besteuerungsabschnitten (Forderungskategorien)	1451	666
(1) Einkommensteuerschuld als Insolvenzforderung	1451	666
(2) Einkommensteuerschuld als Masseverbindlichkeit	1454	667
(3) Einkommensteuerschuld als insolvenzfreie Verbindlichkeit	1455	668
c) Die Aufteilung der einheitlichen Steuerschuld	1457	668
d) Übersicht zur Aufteilung der Einkommensteuerschuld	1465	684
e) Zuordnung bei der Aufdeckung stiller Reserven	1466	685
f) Zuordnung bei Aussonderung und Absonderung	1481	690
g) Insolvenz der Personengesellschaft	1501	695
3. Anrechnungen auf die Einkommensteuerschuld	1531	716
a) Einkommensteuervorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge	1532	717
(1) Insolvenzzrechtliche Durchsetzung offener Vorauszahlungen	1532	717
(2) Verrechnung der Anrechnungsbeträge mit der Hauptschuld	1536	718

	Rz.	Seite
b) Besonderheiten bei der Zinsabschlagsteuer/Kapitalertragsteuer	1551	722
(1) Allgemeine Grundsätze	1551	722
(2) Kapitalertragsteuer und Personengesellschaften	1552	722
c) Lohnsteuer	1576	728
(1) Steuerrechtliche Grundlagen	1576	728
(2) Insolvenzzrechtliche Behandlung	1578	729
B. Körperschaftsteuer	1631	747
1. Allgemeine Grundsätze	1631	749
a) Einfügung einer Sanierungsklausel (§ 8c Abs.1a KStG)	1633	752
(1) Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG ↔ Sanierung	1633	753
(2) Gesetzesbegründung zur Einfügung einer Sanierungsklausel	1634	754
(3) Anwendungsbereich der Sanierungsklausel des § 8c Abs.1a KStG	1635	756
(4) Stellungnahme	1636	759
b) Einfügung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags (§ 8d KStG)	1637	760
2. Zuordnung zu den insolvenzzrechtlichen Vermögensmassen	1638	762
3. Körperschaftsteuerliche Organschaft	1651	766
4. Insolvenzzrechtliche Bedeutung des § 11 Abs.7 KStG	1661	772
a) Allgemeine Abwicklungsgrundsätze	1661	772
b) Abwicklung in der Insolvenz	1664	774
5. Steuerliche Behandlung von „Sanierungsgewinnen“	1681	791
6. Verdeckte Einlagen	1696	818
7. „Finanzierungshilfen“ von Gesellschaftern einer KapG (§ 17 Abs.2a EStG)	1721	826
a) Hintergrund ↔ Änderung der BFH-Rechtsprechung	1721	827
b) Gesetzliche Neuregelung des § 17 Abs.2a EStG	1722	830
c) Auszug Gesetzesbegründung zur Einfügung des § 17 Abs.2a EStG	1725	832
d) Zeitlicher Anwendungsbereich des § 17 Abs.2a EStG	1729	833
8. Verluste aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs.6 EStG)	1761	833
a) Hintergrund ↔ Änderung der BFH-Rechtsprechung	1761	833
b) Gesetzliche Neuregelung des § 20 Abs.6 Sätze 5 und 6 EStG	1762	835

	Rz.	Seite
c) Auszug Gesetzesbegründung zu § 20 Abs.6 Satz6 EStG	1764	835
d) Zeitlicher Anwendungsbereich des § 20 Abs.6 EStG	1766	836
e) Aktuelle Rechtsprechung des BFH zu § 20 EStG	1767	836
C. Gewerbesteuer	1851	837
1. Allgemeine Grundsätze	1851	838
2. Dauer der Gewerbesteuerpflicht	1856	842
3. Gewerbeertrag in der Insolvenz	1866	845
4. Zuordnung zu den insolvenzrechtlichen Vermögensmassen	1881	856
5. Verfahrensrechtliche Geltendmachung	1891	859
D. Umsatzsteuer	1911	863
1. Unternehmereigenschaft	1912	863
a) Des Insolvenzschuldners	1912	863
b) Des Insolvenzverwalters	1916	865
c) Des als Insolvenzverwalter eingesetzten angestellten Rechtsanwaltes/Sozius	1917	865
2. Organschaft	1931	866
a) Insolvenz der Organgesellschaft	1933	868
b) Insolvenz des Organträgers	1936	871
c) Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft	1939	872
d) Anwendung des § 55 Abs.4 InsO in Organschaftsfällen	1941	873
e) Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft	1944	874
f) Unberücksichtigte Organschaft in der Insolvenz	1947	878
g) Nachträglich entfallende Organschaft	1951	880
h) Verhältnis von Anfechtung und umsatzsteuerlicher Organ- schaft	1953	882
i) Zivilrechtlicher Anspruch auf Erstattung des Vorsteuerüber- schusses	1955	884
3. Umsatzsteueransprüche als Insolvenzforderungen oder Masse- verbindlichkeiten	1961	884
a) Definition des Begriffes „Begründetsein“	1963	886
b) Zuordnung von Lieferungen und Leistungen	1971	888
(1) Allgemeines	1971	888
(2) Einziehung von Forderungen im eröffneten Verfahren (Istbesteuerung)	1972	889

	Rz.	Seite
(3) Einziehung von Forderungen im eröffneten Verfahren (Sollbesteuerung)	1975	889
(4) Einziehung von Forderungen im vorläufigen Verfahren (Sollbesteuerung)	1982	896
(5) Doppelberichtigung in der vorläufigen Eigenverwaltung	1985	903
(6) Entgeltvereinnahmung durch Barzahlung an Schuldner oder Bankkonto des Schuldners?	1987	906
(7) Doppelberichtigung nach Anzeige der Masseunzulänglichkeit	1988	907
(8) Istversteuerung von Anzahlungen	1989	908
(9) Teilleistungen	1990	910
c) Zuordnung sonstiger Umsatzsteuertatbestände	1991	911
d) Besonderheiten bei der vorläufigen Insolvenzverwaltung (Insolvenzantrag vor dem 1.1.2011)	1995	912
e) Anwendungsbereich des § 55 Abs.4 InsO in der Umsatzsteuer	1998	913
(1) Grundlagen	1998	913
(2) Istversteuerung	2002	917
(3) Sollbesteuerung (Neuforderungen)	2003	917
(4) Forderungsabtretung vor Einsetzung des vorläufigen Insolvenzverwalters/vorläufigen Sachwalters	2004	918
(5) Istversteuerung von Anzahlungen	2006	920
(6) Teilleistungen	2007	920
(7) Unentgeltliche Wertabgaben	2008	920
f) Eigene unternehmerische Tätigkeit des Schuldners (sog. Neuerwerb)	2009	921
(1) Grundlagen	2009	921
(2) Freigabe der selbständigen Tätigkeit	2010	922
(3) Fehlen der Freigabeerklärung	2011	923
g) Geschäftsveräußerung im Ganzen/Teilbetriebsveräußerung	2012	924
4. Besteuerungsverfahren	2031	925
a) Steuernummer	2031	925
b) Besteuerungsart/Voranmeldungszeitraum	2034	926
c) Entstehungszeitpunkt	2036	927

	Rz.	Seite
d) Dauerfristverlängerung und Sondervorauszahlung	2037	928
e) Erklärungspflichten des Insolvenzverwalters	2041	929
f) Umsatzsteuerberichtigung nach § 17 Abs.1 UStG	2045	930
(1) Umsatzsteuerberichtigung bei Uneinbringlichkeit des Entgelts (§ 17 Abs.2 Nr.1 UStG)	2045	930
(2) Umsatzsteuerberichtigung bei Nichtausführung der Lieferung oder Leistung (§ 17 Abs.2 Nr.2 UStG)	2050	932
5. Rechnungserteilung/-berichtigung	2071	934
a) Rechnungstellung für das insolvente Unternehmen	2071	934
b) Vergütungsrechnung des Insolvenzverwalters	2075	936
(1) Grundsatz	2075	936
(2) Auswirkungen von Steuersatzänderungen auf die Festsetzung der Insolvenzverwaltervergütung	2076	937
6. Vorsteuer im Insolvenzverfahren	2091	940
a) Vorsteuerabzug	2091	940
b) Vorsteuerabzug aus Rechnungen des (vorläufigen) Insolvenzverwalters	2096	942
(1) Allgemeines	2096	942
(2) Aufteilung der Vorsteuer	2103	945
c) Vorsteuerabzug in den Fällen des § 55 Abs.4 InsO	2108	948
(1) Vorsteuer aus Leistungsbezügen vor Einsetzung des vorläufig schwachen Insolvenzverwalters/vorläufigen Sachwalters	2108	948
(2) Vorsteuer aus Leistungsbezügen nach Einsetzung des vorläufig schwachen Insolvenzverwalters/des vorläufigen Sachwalters	2109	950
(3) Erstattungsansprüche nach Einsetzung des vorläufig schwachen Insolvenzverwalters	2110	951
d) Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG	2116	955
(1) Vorsteuerberichtigung bei Uneinbringlichkeit von Forderungen (§ 17 Abs.2 Nr.1 UStG)	2117	955
(2) Vorsteuerberichtigung bei Nichtausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 17 Abs.2 Nr.2 UStG)	2131	962
(3) Vorsteuerberichtigung bei Lieferungen unter Eigentumsvorbehalt (§ 17 Abs.2 Nr.3 UStG)	2138	966
(4) Anwendung von § 17 UStG bei Zession	2145	969

	Rz.	Seite
e) Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	2146	969
(1) Allgemeines	2146	969
(2) Sichtweise der Rechtsprechung	2151	971
(3) § 55 Abs.4 InsO – Anwendung des § 15a UStG im Rahmen der vorläufigen Insolvenzverwaltung	2154	974
7. Umsatzsteueransprüche aus nicht vollständig erfüllten Verträgen	2171	976
a) Insolvenz- und zivilrechtliche Grundlagen	2171	976
b) Insolvenzschuldner als Leistungserbringer	2172	977
c) Übersicht	2181	980
d) Insolvenzschuldner als Leistungsbesteller	2182	980
e) Auswirkung der Neuregelung des § 55 Abs.4 InsO	2185	981
8. Umsatzsteueransprüche bei der Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände	2201	982
a) Allgemeines	2201	982
b) Verwertung im eröffneten Insolvenzverfahren/Sicherungsgut im Besitz des Insolvenzverwalters	2202	983
(1) Allgemeines	2202	983
(2) Verwertung durch den Insolvenzverwalter (§ 166 Abs.1 InsO)	2204	984
(3) Verwertung durch den Sicherungsnehmer (§ 170 Abs.2 InsO)	2221	992
(4) Freigabe von Sicherungsgut an den Insolvenzschuldner	2229	995
c) Verwertung im eröffneten Insolvenzverfahren/Sicherungsgut nicht im Besitz des Insolvenzverwalters	2236	997
d) Verwertung während der Eigenverwaltung	2246	998
e) Verwertung vor Insolvenzeröffnung	2247	999
(1) Überblick	2247	999
(2) Verwertung im vorläufigen Insolvenzverfahren	2248	999
(3) Verwertung im vorläufigen Insolvenzverfahren durch den Sicherungsnehmer (sog. Doppelumsatz)	2251	1000
(4) Verwertung durch den Sicherungsgeber im Auftrag/ für Rechnung des Sicherungsnehmers (sog. Dreifachumsatz)	2255	1001

	Rz.	Seite
(5) Verwertung durch den Sicherungsgeber ohne Zustimmung des Sicherungsnehmers	2257	1003
f) Praktische Fallkonstellationen zur Anwendung des Doppel-/Dreifachumsatzes	2262	1004
(1) Sicherungsnehmer oder Sicherungsgeber sind Nichtunternehmer	2262	1004
(2) Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände unter Anwendung der Differenzbesteuerung	2263	1006
(3) Anwendung des Dreifachumsatzes bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen	2266	1008
(4) Anwendung des Dreifachumsatzes bei Verwertung gesetzlicher Pfandrechte	2268	1008
(5) Anwendung des Dreifachumsatzes bei der Vorratsverwertung/Verwertung im Sicherheitenpool	2269	1009
9. Umsatzsteueransprüche bei der Immobilienverwertung	2281	1011
a) Freihändige Veräußerung	2281	1012
(1) Allgemeines	2281	1012
(2) Behandlung des Verwertungskostenbeitrages	2284	1013
b) Zwangsversteigerung	2288	1016
c) Zwangsverwaltung	2292	1018
d) Freigabe von Grundstücken	2296	1019
e) Grundstückszubehör	2297	1020
10. Verwertung von zur Sicherheit abgetretenen Forderungen	2321	1020
11. Steuerhaftung nach § 13c UStG	2341	1022
a) Allgemeines	2341	1022
b) Haftungsvoraussetzungen	2345	1023
c) Insolvenzspezifische Problemfelder	2349	1024
d) Anwendungsbeispiel	2356	1028
e) Haftung des Abtretungsempfängers nach § 13c UStG beim echten Factoring	2357	1029
12. Haftung nach § 25d UStG	2381	1030
13. Umsatzsteuerfolgen bei Vereinbarungen über die Folgen der Insolvenzanfechtung	2383	1030
a) Vollständiger Verzicht auf das Anfechtungsrecht	2384	1031
b) Teilweiser Verzicht auf das Anfechtungsrecht	2386	1031

	Rz.	Seite
14. Umsatzsteuerliche Folgen bei der Abwicklung von Bauträgerfällen in der Insolvenz	2401	1033
a) Grundsätze	2401	1033
b) Besonderheiten bei Insolvenz des Bauträgers	2405	1034
c) Besonderheiten bei Insolvenz des Bauleisters	2407	1036
E. Sonstige Steuern und Nebenforderungen	2411	1039
1. Grunderwerbsteuer	2411	1039
2. Grundsteuer	2441	1043
3. Energiesteuer	2472	1049
4. Investitionszulage	2491	1053
a) Insolvenz und Zulageschädlichkeit	2491	1053
b) Insolvenzrechtliche Durchsetzung des Rückforderungsanspruchs	2495	1055
5. Kirchensteuer	2521	1058
6. Kraftfahrzeugsteuer	2531	1059
7. Säumnis- und Verspätungszuschläge	2571	1068
8. Vollstreckungskosten	2601	1073
9. Zinsen	2611	1074
10. Zwangs- und Ordnungsgelder, Geldbußen und -strafen	2631	1074
11. Hundesteuer	2651	1075
12. Erbschaftsteuer	2691	1080
F. Aspekte aus Sicht des Insolvenzverwalters	2741	1089
1. Einkünfte des Insolvenzverwalters	2741	1089
a) Einkommensteuer	2742	1089
(1) Rechtsentwicklung	2743	1090
(2) Rechtsprechung des BFH ab 2010	2756	1092
(3) Würdigung der neuen Rechtsprechung des BFH	2771	1102
(4) Insolvenzverwalter im Anstellungsverhältnis	2781	1103
(5) Berufsausübung in einer Personengesellschaft	2791	1105
(1) Lieferung und sonstige Leistung	2821	1109
(2) Ist- und Sollversteuerung	2822	1109
(3) Steuersatz	2824	1110

	Rz.	Seite
2. Steuerberater und eigene Insolvenz	2881	1114
a) Widerruf der Berufszulassung	2881	1114
b) Grundrecht auf Berufsfreiheit	2887	1118
3. Risiken des Beraters in der Krise des Mandanten	2921	1123
a) Erkennen von Krise und Insolvenz	2921	1125
b) Sanierungsberatung	2936	1131
(1) Reichweite des Mandats des Beraters in der Krise	2936	1131
(2) Ausnahmen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gem. § 5 Abs.1 RDG	2938	1131
c) Insolvenzberatung	2956	1136
d) Honorarfragen	2961	1158
e) Erhaltung des Gebührenanspruchs	2981	1161
f) Honoraranspruch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens	3021	1170
(1) Gebührenansprüche als Insolvenzforderungen	3022	1171
(2) Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters	3025	1172
g) Ansprüche des Insolvenzverwalters	3046	1176
h) Zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters	3066	1179
(1) Haftung gegenüber dem Mandanten	3066	1179
(2) Haftung des Steuerberaters gegenüber Dritten	3070	1181
(3) Vertragliche Haftung	3083	1185
i) Strafrechtliche Risiken	3091	1186
(1) Buchführungsdelikte	3096	1188
(2) Rechtsformspezifische Straftatbestände	3102	1190
(3) Rechtsformunabhängige Straftatbestände in der Krise	3122	1195
(4) Steuerstraftaten	3137	1198
4. Internationale Bezüge	3161	1199
a) Ausgangslage	3161	1200
b) Restschuldbefreiung	3164	1201
c) Untergang deutscher Steuerschulden	3168	1203
d) Haftungsfragen	3183	1206
5. Problemfeld Vertrauensschutz bei Änderung der Rechtsprechung	3211	1207
6. Steuerstrafrechtliche Risiken für Insolvenzverwalter	3231	1208

	Rz.	Seite
7. Vermeidung einer Strafbarkeit durch Einrichtung eines Tax-Compliance-Management-Systems	3246	1211
8. Problemfeld Erteilung von Klartextkontoauszügen	3261	1212
a) Fälle aus der Zeit bis zum Inkrafttreten der §§ 32a ff. AO	3263	1215
b) Fälle aus der Zeit bis ab Inkrafttreten der §§ 32a ff. AO	3290	1222
c) Rechtsweg	3311	1230
Stichwortverzeichnis		1233

I. Allgemeiner Teil

A. Überblick über das Regelinsolvenzverfahren

1. Insolvenzordnung

LITERATUR:

Fuchs, Aktuelles Prozessrecht für Insolvenzverwalter, NZI 2019 S.880 ff.; *Ganter*, Die Rechtsprechung des BGH zum Insolvenzrecht im Jahr 2022, NZI 2023 S.297 ff.; *Gehrlein*, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2018/2019 – Teil I, BB 2019 S.2307 ff., Teil II, BB 2019 S.2370 ff.; *Gehrlein*, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2019/2020 – Teil I, BB 2020 S.2242 ff., Teil II, BB 2020 S.2307 ff.; *Gehrlein*, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2020/2021 – Teil I, BB 2021 S.2307 ff., Teil II, BB 2021 S.2370 ff.; *Gehrlein*, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2021/2022 – Teil I, BB 2022 S.2242 ff., Teil II, BB 2022 S.2307 ff.; *Gehrlein*, BB-Rechtsprechungsreport zur Unternehmensinsolvenz 2022/2023 – Teil I, BB 2023 S.2243 ff., Teil II, BB 2023 S.2307 ff.; *Gehrlein*, Neuere Entwicklungen zur Freigabe der selbständigen Tätigkeit des Schuldners, NZI 2020 S.503 ff.; *Gehrlein*, Sorgfaltsmaßstab der Organ- und Insolvenzverwalterhaftung – Anwendbarkeit der Business Judgment Rule, NZG 2020 S.801 ff.; *Göb/Nebel*, Aktuelle gesellschaftsrechtliche Fragen in Krise und Insolvenz, NZI 2020 S.213 ff.; *Haarmeyer/Huber/Schmittmann*, Praxishandbuch Insolvenzanfechtung, 5.Aufl., Köln, 2022; *Hirte*, Insolvenzrecht aus der Sicht der Rechtspolitik – oder auch: Zum Verhältnis von Recht und Politik und von Politik und Recht, ZInsO 2023 S.935 ff.; *Hübler*, Aktuelles internationales und ausländisches Insolvenzrecht, NZI 2023 S.323 ff. und S.659 ff.; *Jesgarzewski/Schmittmann*, Steuerrecht: Grundlagen und Anwendungsfälle aus der Wirtschaft, 4.Aufl., Wiesbaden, 2023; *Kahlert/Kayser/Bornemann*, Perspektiven für eine kohärente und praxisingerechte Verzahnung von Steuerrecht und Insolvenzrecht, Köln, 2023; *Kayser/Thole*, Insolvenzordnung – Kommentar, 11.Aufl., Heidelberg, 2023; *Pape*, Die Entwicklung der Rechtsprechung zum eröffneten Insolvenz- und Restschuldbefreiungsverfahren in den Jahren 2017 und 2018, NJW 2019 S.1573 ff.; *Pape*, Die Entwicklung des Verbraucherinsolvenz- und Restschuldbefreiungsverfahrens, NJW 2020 S.1931 ff.; *Pape/Pape*, Entwicklung der Rechtsprechung zum Verbraucherinsolvenz- und Restschuldbefreiungsverfahren 2017 bis 2020 – Schuldenbereinigung, Stundung, Eröffnung, ZInsO 2020 S.1897 ff. ; *Pape/Pape*, Der Einfluß des Europäischen Rechts auf die Entwicklung der Insolvenzordnung, ZInsO 2023 S.926 ff.; *Pape/Uhländer*, NWB-Kommentar zum Insolvenzrecht: Praktikerkommentar mit Schwerpunkt zum Steuerrecht, Herne, 2013; *Schmidt*, Insolvenzordnung – Kommentar, 20.Aufl., München, 2023; *Schmittmann*, Beteiligung der Kommune am Insolvenzverfahren, 3.Aufl., Wiesbaden, 2020; *Schmittmann*, 25 Jahre Insolvenzsteuerrecht: ein Rückblick, ZInsO 2023 S.901 ff.; *Schmittmann/Theurich/Brune*, Das insolvenzrechtliche Mandat, 5.Aufl., Bonn, 2017; *Sternal*, Die Rechtsprechung zum Verbraucherinsolvenz- und Restschuldbefreiungsverfahren im Jahre 2022, NZI 2023 S.361 ff.; *Wilke/Marquardt*, Zwischen Gläubigerbefriedigung und Enteignung – Das Verwertungsrecht des Insolvenzverwalters als grenzenloses Recht?, NJW 2020 S.188 ff.; *Ziegenhagen*, Entwicklung des Sanierungs- und Restrukturierungsrechts, ZInsO 2023 S.876 ff.

a) Anwendbarkeit

- 1 Die **Insolvenzordnung** trat am 1.1.1999 in Kraft. Zuvor galten in den alten Bundesländern die **Konkursordnung** v. 10.2.1877 und die **Vergleichsordnung** v. 26.2.1935. In den neuen Bundesländern galt seit der Wiederherstellung der staatlichen Einheit Deutschlands die Gesamtvollstreckungsordnung v. 23.5.1991. Auf Konkurs-, Vergleichs- und Gesamtvollstreckungsverfahren, die vor dem 1.1.1999 beantragt worden sind, und deren Wirkungen sind weiter gem. Art.103 EGlNSO die bisherigen gesetzlichen Vorschriften anzuwenden.
- 2 Die Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse hatten sich seit 1877 derart geändert hatten, dass sie mit den Regelungen der „Perle der Reichsjustizgesetze“,¹ der Konkursordnung, nicht mehr bewältigt werden konnten.² Die Einführung der Insolvenzordnung hat zugleich auch die **Rechtzersplitterung** zwischen Konkursordnung in den alten und Gesamtvollstreckungsordnung in den neuen Bundesländern beseitigt.
- 3 Die Zahl der **Unternehmensinsolvenzen** ist nach den Erhebungen des Statistischen Bundesamts insgesamt rückläufig. Nachdem im Jahre 2003 mit 36.320 Unternehmensinsolvenzverfahren der Höchstwert der Unternehmensinsolvenzverfahren seit Einführung der Insolvenzordnung erreicht war, sind die Insolvenzverfahren insgesamt deutlich zurückgegangen. Im Jahre 2013 wurden insgesamt 129.269 Insolvenzverfahren eröffnet, worunter allerdings lediglich 25.995 **Unternehmensinsolvenzverfahren** zu finden waren. Die Zahlen gingen massiv zurück, so dass in den Jahren 2015, 2016 und 2017 lediglich noch 23.101, 21.518 und 20.093 Unternehmensinsolvenzverfahren eröffnet wurden. In den Jahren 2018 und 2019 ging die Zahl der Unternehmensinsolvenzverfahren auf 19.302 und 18.749 Verfahren zurück. Während der **Corona-Pandemie** ist – vermutlich aufgrund der temporären Aussetzung der Antragspflicht (siehe Rz.32) sowie der staatlichen Stützungsmaßnahmen – die Zahl der eröffneten Unternehmensinsolvenzverfahren in den Jahren 2020, 2021 und 2022 auf 15.841, 13.993 und 14.590 Verfahren zurückgegangen. Die **Gesamtzahl der Insolvenzverfahren** ging in den Jahren 2015, 2016 und 2017 auf 115.847, 111.197 und 104.287 Verfahren zurück. In den Jahren 2018, 2019 und 2020 lag sie bei 98.409, 93.558 und 65.795 Verfahren. Im Hinblick auf die Verkürzung der Abtretungsfrist bei natürlichen Personen, die Restschuldbefreiung

1 Vgl. auch Pape, ZInsO 2005 S.842 ff.

2 Vgl. Jaeger/Henckel, Insolvenzordnung, Einleitung Rz.5.

begehren, auf drei Jahre (siehe Rz.37) stieg die Gesamtzahl der Verfahren im Jahre 2021 auf 112.128 und ging dann 2022 auf 97.416 zurück.¹

Zunächst wurden gem. § 39 EGGVG die monatlichen Erhebungen zu Insolvenzen als Bundesstatistik nach Maßgabe des Insolvenzstatistikgesetzes² geführt. Als Art.7 des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen³ wurde ein Gesetz über die Insolvenzstatistik eingeführt, das in erheblich größerem Umfang als bisher Merkmale erhebt. Das Insolvenzstatistikgesetz ist zum 1.1.2013 gem. Art.10 ESUG in Kraft getreten.⁴

Unternehmensinsolvenzverfahren werden in aller Regel wegen **Zahlungsunfähigkeit** beantragt. Während 7.247 Insolvenzanträgen im Jahre 2022 Zahlungsunfähigkeit zugrunde gelegen hat, wurden wegen Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung 6.930 Insolvenzanträge gestellt. Der Überschuldung lagen lediglich 160 Insolvenzanträge zugrunde. Wegen drohender Zahlungsunfähigkeit bzw. drohender Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung wurden lediglich 134 bzw. 119 Insolvenzanträge gestellt.⁵

TAB:					
	eröffnete Insolvenzverfahren	mangels Masse abgelehnte Insolvenzverfahren	eröffnete Vergleichsverfahren/Schuldenbereinigungsplan angenommen	Insolvenzen	
				insgesamt	darunter: Unternehmensinsolvenzen
2022	97.416	7.292	821	105.529	14.590
2021	112.128	7.226	885	120.239	13.993
2020	65.795	8.029	1.220	75.044	15.841
2019	93.558	9.002	1.509	104.069	18.749
2018	98.409	9.485	1.690	109.584	19.302
2017	104.287	9.456	1.889	115.632	20.093
2016	111.197	9.347	1.970	122.514	21.518
2015	115.847	9.711	1.880	127.438	23.101

1 Statistisches Bundesamt; vgl. <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Unternehmen/Gewerbemeldungen-Insolvenzen/Tabellen/lrins01.html>.

2 Zweites Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zum Gerichtsverfassungsgesetz v. 15.12.1999, BGBl 1999 | S.2398.

3 ESUG, BGBl 2011 | S.2582.

4 Vgl. zum Insolvenzstatistikgesetz Holzer, Das Insolvenzstatistikgesetz, ZVI 2012 S.361 ff.; Heyer, Das Insolvenzstatistikgesetz in der Praxis, NZI 2012 S.945 ff.

5 Siehe Statistisches Bundesamt, Fachserie 2, Reihe 4.1, S.20.

2014	123.231	9.924	1.716	134.871	24.085
2013	129.269	10.264	1.799	141.332	25.995
2012	137.653	10.826	1.819	150.298	28.297
2011	145.702	11.798	1.918	159.418	30.099
2010	153.549	12.770	2.139	168.458	31.998
2009	147.974	12.935	1.998	162.907	32.687
2008	140.979	12.107	2.116	155.202	29.291
2007	149.489	13.206	1.902	164.597	29.160
2006	143.781	15.607	2.042	161.430	34.137
2005	115.470	19.279	1.805	136.554	36.843
2004	95.035	21.450	1.789	118.274	39.213
2003	77.237	22.134	1.352	100.723	39.320
2002	61.691	21.551	1.186	84.428	37.579
2001	25.230	22.360	1.736	49.326	32.278
2000	19.698	21.357	1.204	42.259	28.235
1999	12.255	21.542	241	34.038	26.476
1998	8.963	24.984	30	33.977	27.828

Quelle: Statistisches Bundesamt¹

b) Gesetzesentwicklung seit dem 1.1.1999

- 4 Die **Insolvenzordnung** ist bereits mehrfach geändert worden, zum Teil bereits weit vor ihrem Inkrafttreten. Im Hinblick darauf, dass die Insolvenzordnung schon v. 5.10.1994 datiert,² waren bis zum Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung und anderer Gesetze v. 19.12.1998³ insgesamt bereits acht Änderungen erforderlich.
- 5 Die wesentlichen Änderungen der Insolvenzordnung sind bereits in den Vorauflagen, auf die Bezug genommen wird, umfassend behandelt worden, so dass nachstehend nur die bedeutsamsten Änderungen ab 2019 dargestellt werden:

6–30 (*Einstweilen frei*)

1 Siehe Statistisches Bundesamt, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Unternehmen/Gewerbemeldungen-Insolvenzen/Tabellen/Irns01.html#242428>.

2 BGBl 1994 I S. 2866.

3 BGBl 1998 I S. 3836.

(1) Gesetz zur Regelung der Wertgrenze für die Nichtzulassungsbeschwerde in Zivilsachen, zum Ausbau der Spezialisierung bei den Gerichten sowie zur Änderung weiterer prozessrechtlicher Vorschriften vom 12.12.2019

LITERATUR:

Fölsch, Neuerungen im Zivilprozess – Entfristung, Spezialisierung, Effizienz, NJW 2020 S. 801 ff.; *Ganter*, Die Rechtsprechung des BGH zum Insolvenzrecht im Jahr 2019, NZI 2020 S. 295 ff.; *Klocke*, Zur Wertgrenze der Nichtzulassungsbeschwerde, ZRP 2017 S. 136 ff.; *Kollmeyer*, Justizreform zur Einrichtung von Spezialkammern für Erbrecht, ZEV 2020 S. 273 ff.; *Meller-Hannich/Nöhre*, Ein zeitgemäßer Rahmen für Zivilrechtstreitigkeiten, NJW 2019 S. 2522 ff.

Seit Jahren haben verschiedene Gerichte bereits **Spezialkammern** sowie **Spezialsenate** für Streitigkeiten im Zusammenhang mit Insolvenzverfahren eingerichtet. Dies findet nunmehr seinen gesetzlichen Rahmen. 31

Durch das Gesetz zur Regelung der Wertgrenze für die Nichtzulassungsbeschwerde in Zivilsachen, zum **Ausbau der Spezialisierung bei den Gerichten** sowie zur Änderung weiterer prozessrechtlicher Vorschriften v. 12.12.2019¹ wurde in Art. 3 das GVG geändert.

Gemäß § 72a Abs. 1 Nr. 7 GVG werden bei den **Landgerichten** eine oder mehrere Spezialkammern für insolvenzrechtliche Streitigkeiten und Beschwerden sowie Anfechtungssachen nach dem Anfechtungsgesetz gebildet.

Gemäß § 119a Abs. 1 Nr. 7 GVG werden bei den **Oberlandesgerichten** ein oder mehrere Zivilsenate für insolvenzrechtliche Streitigkeiten sowie Anfechtungssachen nach dem Anfechtungsgesetz gebildet.

(2) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.3.2020

LITERATUR:

Ahrens, Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf Privatinsolvenzen und Zwangsvollstreckungen, NZI 2020 S. 345 ff.; *Beisenhirtz*, Aus COVInsAG wird SanInsKG – sonst ändert sich nix?, ZInsO 2022 S. 2225 ff.; *Bitter*, Corona und die Folgen nach dem COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz (COVInsAG), ZIP 2020 S. 685 ff.; *Bode*, Insolvenzaussetzungsgesetz: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Ausblick, StuB 2020 S. 293 ff.; *Born*, Auswirkungen des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes auf die Organhaftung im Zusammenhang mit der materiellen Insolvenz, NZG 2020 S. 521 ff.; *Brünkmans*, Anforderungen an eine Sanierung nach dem COVInsAG, ZInsO 2020 S. 797 ff.; *Brünkmans*, Gedanken zum Sanierungs- und insolvenzrechtlichen Krisenfolgenabmilderungsgesetz (SanInsKG-E), EXISTENZ|MAGAZIN 38 S. 48 ff.; *Fritz/Schmittmann*, SanInsKG – Kommen-

1 BGBl 2019 I S. 2633 ff.

tar, 3. Aufl., Köln, 2023; *Gehrlein*, Rechtliche Stabilisierung von Unternehmen durch Anpassung insolvenzrechtlicher Vorschriften in Zeiten der Corona-Pandemie, DB 2020 S. 713 ff.; *Gutmann/Michels*, Insolvenzeröffnungsgründe, Rechtsprechung und SanInsKG – hohes Haftungsrisiko für alle Beteiligten, NZI 2023 S. 7 ff.; *Grünen/Döbertin*, Aus COVInsAG wird SanInsKG, SanB 2022 S. 65 ff.; *Hölzle/Schulenberg*, Das „Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Beendigung der Organhaftung bei einer durch COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz“ – Kommentar, ZIP 2020 S. 633 ff.; *Huber*, Das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht, JuS 2020 S. 519 ff.; *Jarchow/Hölken*, Das Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung bei einer durch die COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz sowie weiterer Maßnahmen des Gesetzgebers und der Bundesregierung zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie, ZInsO 2020 S. 730 ff.; *Knauth/Krafczyk*, Sondergesetzgebung im Insolvenzrecht in Folge der COVID-19-Pandemie – Ein Überblick, WM 2020 S. 677 ff.; *Lütcke/Holzmann/Swierczok*, Das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz, BB 2020 S. 898 ff.; *Mock*, Gesellschafterdarlehen in Zeiten von Corona, NZG 2020 S. 505 ff.; *Pape*, Außerkraftsetzung des Insolvenzrechts auf Zeit: Allheilmittel zur Überwindung der Folgen der COVID-19-Pandemie oder Verlängerung der Krise auf unbestimmte Dauer?, NZI 2020 S. 393 ff.; *Pape*, Temporäre Aussetzung der Insolvenzantragspflicht in der Corona-Krise, NWB 2020 S. 1053 ff.; *Paulus/Undritz/Schulte-Kaubrügger*, Corona, das Insolvenzrecht, und wann man daraus lernen sollte, ZIP 2020 S. 699 ff.; *Poertzgen*, Der Zweck heiligt die Mittel, ZInsO 2020 S. 825 ff.; *Römermann*, Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht im COVInsAG und ihre Folgen, NJW 2020 S. 1108 ff.; *Schluck-Amend*, Änderungen im Insolvenzrecht durch das COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz, NZI 2020 S. 289 ff.; *Schmittmann*, Die insolvenzrechtliche Komponente des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27. März 2020, ZRI 2020 S. 234 ff.; *Schmittmann*, Das SanInsKG verlängert die Agonie der moribunden Rechtsträger ohne Grund, EXISTENZMAGAZIN 38 S. 54 f.; *Schmitz/Bünemann*, Die Auswirkungen des SanInsKG auf die Fortbestehensprognose, NZI 2022 S. 969 ff.; *Swierczok*, Dreifach „Wumms“ – das SanInsKG ist da!, BB 45/2022, Editorial; *Theiselmann*, Insolvenz- und gesellschaftsrechtliche Aspekte der GF-Haftung in der Unternehmenskrise, GmbH-StB 2020 S. 112 ff.; *Theiselmann/Verhoeven*, Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und Anpassung des Zahlungsverbots aus Sicht der Geschäftsleiter von Lieferanten, ZIP 2020 S. 797 ff.; *Thole*, Die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht nach dem COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz und ihre weiteren Folgen, ZIP 2020 S. 650 ff.; *Willmer*, Sanierungschancen des Insolvenzverfahrens greifen auch in der Corona-Krise, NZI 2020 S. 294.

- 32 Das Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht v. 27.3.2020¹ enthält das Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung bei einer durch die COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz (Art.1 COVID-Abmilderungsgesetz), das Gesetz über Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht

1 BGBl 2020 I S. 569 ff.

zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie (Art. 2 COVID-Abmilderungsgesetz) eine Änderung des Einführungsgesetzes zur Strafprozessordnung (Art. 3 COVID-Abmilderungsgesetz) eine weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Strafprozessordnung (Art. 4 COVID-Abmilderungsgesetz) sowie eine Änderung des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (Art. 5 COVID-Abmilderungsgesetz) sowie Regelungen zu Inkrafttreten und Außerkrafttreten (Art. 6 COVID-Abmilderungsgesetz).

Nachstehend werden im Wesentlichen lediglich die Regelungen zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung behandelt sowie der Umbenennung durch das Gesetz zur Abschaffung des Güterrechtsregisters und zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes v. 31.10.2022¹ in das **Gesetz zur vorübergehenden Anpassung sanierungs- und insolvenzrechtlicher Vorschriften zur Abmilderung von Krisenfolgen**.² Gemäß § 1 Satz 1 COVInsAG ist die **Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags** nach § 15a InsO und nach § 42 Abs. 2 BGB bis zum 30.9.2020 ausgesetzt.

Durch das **Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes** v. 25.9.2020³ wurde § 1 COVInsAG wie folgt geändert:

- ▶ „(2) Vom 1. Oktober 2020 bis zum 31. Dezember 2020 ist allein die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags wegen **Überschuldung** nach Maßgabe des Absatzes 1 ausgesetzt.“
- ▶ Die Regelung in § 2 wird wie folgt geändert: a) In Absatz 1 wird in dem Satzteil vor Nummer 1 nach den Wörtern „Soweit nach § 1“ die Angabe „Absatz 1“ eingefügt.
- ▶ b) Folgender Absatz 4 wird angefügt: „(4) Soweit nach § 1 Absatz 2 die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags ausgesetzt ist und keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt, ist Absatz 1 anwendbar. Absatz 2 findet entsprechende Anwendung. Absatz 3 bleibt unberührt.“
- ▶ Die Bestimmung des § 4 COVInsAG wurde aufgehoben.

Der Grundsatz, dass die **Insolvenzantragspflicht** ausgesetzt ist, gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den **Folgen der COVID-19-Pandemie** beruht oder wenn keine Aussichten darauf bestehen, eine **bestehende Zahlungsunfähigkeit** zu beseitigen. Da es sich bei § 1 Satz 2 COVInsAG um eine Ausnahme von

1 BGBl 2022 I S. 1966 ff.

2 Sanierungs- und insolvenzrechtliches Krisenfolgenabmilderungsgesetz – SanInsKG, BGBl 2022 I S. 1968 ff.

3 BGBl 2020 I S. 2016 ff.

§ 1 Satz 1 COVInsAG, also der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht handelt, trägt für die Ausnahme derjenige die Beweislast, der sich auf sie beruft.

Hinsichtlich der Frage, ob die Insolvenzreife auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht, eine **widerlegliche Vermutung** dahin eingeführt, dass wenn der Schuldner am 31.12.2019 nicht zahlungsunfähig war vermutet wird, dass die **Insolvenzreife** auf den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie beruht und Aussichten darauf bestehen, eine bestehende Zahlungsunfähigkeit zu beseitigen. Es dürfte daher in der Praxis zweckmäßig sein, die bestehende Zahlungsfähigkeit zum 31.12.2019 zu dokumentieren, z.B. durch die **Bescheinigung** eines Rechtsanwalts, Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers. Im Hinblick auf das damit verbundene Haftungsrisiko, sollte der Aussteller der Bescheinigung ein angemessenes Honorar verlangen und eine ausreichende Versicherung abschließen.

Natürliche Personen unterliegen keiner Insolvenzantragspflicht. Gleichwohl hat der Gesetzgeber in § 1 Satz 4 COVInsAG geregelt, dass § 290 Abs. 1 Nr. 4 InsO mit der Maßgabe anzuwenden ist, dass auf die Verzögerung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Zeitraum zwischen dem 1.3.2020 und dem 30.9.2020 keine **Versagung der Restschuldbefreiung** gestützt werden kann. Ungeachtet dessen, dass die Versagung der Restschuldbefreiung ohnehin ein seltener Fall ist, können aufgrund der nunmehrigen Regelungen auch Einzelkaufleute, die gerade im Bereich Einzelhandel, Gastronomie und Dienstleistungen einen großen Teil der Unternehmer ausmachen, ohne Sorge vor der Versagung der Restschuldbefreiung die Aussetzungsfrist ausschöpfen, sofern die Voraussetzungen gegeben sind.

Die **Folgen der Aussetzung** sind Gegenstand von § 2 COVInsAG.

Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG wird parallel zur Aussetzung der Insolvenzantragspflicht die **Massesicherungspflicht** suspendiert. Zahlungen, die im **ordnungsgemäßen Geschäftsgang** erfolgen, insbesondere solche Zahlungen, die der **Aufrechterhaltung oder Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes** oder der **Umsetzung eines Sanierungskonzeptes** dienen, gelten als mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters i.S.d. § 64 Satz 2 GmbHG, des § 92 Abs. 2 Satz 2 AktG, der §§ 130a Abs. 1 Satz 2, 177a Abs. 1 HGB und des § 99 Abs. 2 GenG vereinbar. Dies sollte freilich nicht dazu führen, dass die Geschäftsleiter nunmehr sorglos den Geschäftsbetrieb fortführen, ohne die Massesicherungspflicht zu beachten. Vielmehr steht § 2 Abs. 1 Nr. 1 COVInsAG unter der Voraussetzung, dass die Insolvenzantragspflicht auch tatsächlich ausgesetzt ist. Wird der Geschäftsleiter später vom Insolvenzverwalter in Haftung genommen, wird dieser zweckmäßiger Weise zunächst vortragen,

dass die Voraussetzungen der Aussetzung nicht vorgelegen haben. Umso wichtiger ist die ordnungsgemäße **Dokumentation der Zahlungsfähigkeit** zum 31.12.2019.

Gemäß § 2 Abs.1 Nr.2 COVInsAG gilt die bis zum 30.9.2023 erfolgende **Rückgewähr** eines im Aussetzungszeitraum gewährten **neuen Kredits** sowie die im Aussetzungszeitraum erfolgte **Bestellung von Sicherheiten** zur Absicherung solcher Kredite als nicht gläubigerbenachteiligend; dies gilt auch für die **Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen** und Zahlungen auf Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, nicht aber deren Besicherung. Die Regelung über den **Nachrang von Gesellschafterdarlehen** gem. § 39 Abs.1 Nr.5 InsO sowie die **Regelung über gesicherte Darlehen** gem. § 44a InsO finden in Insolvenzverfahren über das Vermögen des Schuldners, die bis zum 30.9.2023 beantragt wurden, gem. § 2 Abs.1 Nr.2 a.E. COVInsAG keine Anwendung.

Gemäß § 2 Abs.1 Nr.3 COVInsAG sind **Kreditgewährungen und Besicherungen** im Aussetzungszeitraum **nicht als sittenwidriger Beitrag zur Insolvenzverschleppung** anzusehen.

In § 2 Abs.1 Nr.4 COVInsAG sind weitreichende **Anfechtungsausschlüsse** vorgesehen. Lediglich dann, wenn dem anderen Teil bekannt war, dass die Sanierungs- und Finanzierungsbemühungen des Schuldners nicht zur Beseitigung einer eingetretenen Zahlungsunfähigkeit geeignet gewesen sind, ist noch eine Anfechtung möglich. Auch wenn die Insolvenzantragspflicht lediglich für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften gilt, erstreckt § 2 Abs.2 COVInsAG die Regelungen in § 2 Abs.1 Nr.3 und 4 COVInsAG auf Unternehmen, die der Insolvenzantragspflicht unterliegen, sowie auf Schuldner, die weder zahlungsunfähig noch überschuldet sind. Hier wird der Wille des Gesetzgebers deutlich, Finanzierungen zu stärken und Anfechtungsrisiken zu minimieren.

Soweit Kredite von der **Kreditanstalt für Wiederaufbau** und ihren Finanzierungspartnern oder von anderen Institutionen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme gewährt worden sind, gelten die **Sonderregelungen** für die Rückgewähr **unbefristet**.

Temporär galt bei zwischen dem 28.3.2020 und dem 28.6.2020 gestellten **Gläubigerinsolvenzanträgen**, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraussetzt, dass der Eröffnungsgrund bereits am 1.3.2020 vorlag.

Die inzwischen aufgehobene Regelung des § 4 COVInsAG enthielt eine **Verordnungsermächtigung**, wonach die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht nach

§ 1 COVInsAG und die Regelung zum Eröffnungsgrund bei Gläubigerinsolvenz-anträgen nach § 3 COVInsAG bis höchstens zum 31.3.2023 verlängert werden konnten, wenn dies aufgrund fortbestehender Nachfrage nach verfügbaren öffentlichen Hilfen, andauernder Finanzierungsschwierigkeiten oder sonstiger Umstände geboten scheint. Der Gesetzgeber hat dazu inzwischen die oben unter Rz. 45 genannte Regelung getroffen.

Hinsichtlich der übrigen Regelungen im COVInsAG, insbesondere der **Maßnahmen im Gesellschafts-, Genossenschafts-, Vereins-, Stiftungs- und Wohnungseigentumsrecht** zur Bekämpfung der Auswirkungen der COVID-19-Pandemie wird auf die Spezialliteratur verwiesen.

Durch das **Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts** (SanInsFoG) vom 22.12.2020¹ wurde eine zunächst bis zum 31.1.2021 begrenzte Sonderregelung für Schuldner geschaffen, die im Zeitraum vom 1.11.2020 bis zum 31.12.2020 einen Antrag auf Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen der staatlichen Hilfsprogramme gestellt haben, es sei denn, dass offensichtlich keine Aussicht auf Erlangung der Hilfeleistung besteht.

Durch das SanInsFoG wurde zudem in § 2 Abs. 4 COVInsAG geregelt, dass § 2 Abs. 1 COVInsAG anwendbar ist, wenn die Insolvenzantragspflicht ausgesetzt ist und keine Zahlungsunfähigkeit vorliegt. In § 2 Abs. 5 COVInsAG ist seither geregelt, dass bei Aussetzung der Antragspflicht nach § 1 Abs. 3 COVInsAG § 2 Abs. 1 bis Abs. 3 COVInsAG entsprechend gelten.

Durch das **Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenden Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019** vom 15.2.2021² wurde diese Regelung unter engen Voraussetzungen bis 30.4.2021 verlängert. Zudem wurde die bisherige Verweisung auf die gesellschaftsrechtlichen Normen bei Aussetzung nach § 1 Abs. 3 COVInsAG durch eine Verweisung auf § 15b InsO für alle nach § 1 Abs. 3 COVInsAG ausgesetzten Verfahren ersetzt.

Durch das **Gesetz zur vorübergehenden Anpassung sanierungs- und insolvenzrechtlicher Vorschriften zur Abmilderung von Krisenfolgen** (Sanierungs- und insolvenzrechtliches Krisenfolgenabmilderungsgesetz – SanInsKG) vom

¹ Siehe BGBl 2020 I S. 3256.

² Siehe BGBl 2021 I S. 237.

31.10.2022¹ wurden für die Zeit vom 9.11.2022 bis zum 31.12.2023 Prognose- und Planungszeiträume in § 19 Abs.2 Satz1 InsO für die Überschuldungsprüfung, in § 270a Abs.1 Nr.1 InsO für die Eigenverwaltungsplanung und in § 50 Abs.2 Nr.2 StaRUG für die Restrukturierungsplanung von zwölf bzw. sechs Monaten auf vier Monate verkürzt. Dies gilt auch, wenn vor dem 9.11.2022 eine Überschuldung nach § 19 Abs.2 Satz1 InsO vorlag, es sei denn, dass der für eine rechtzeitige Antragstellung maßgebliche Zeitpunkt nach § 15a Abs.1 Satz1 und 2 InsO bereits verstrichen ist (§ 4 Abs.2 SanInsKG). Zudem wurde mit § 4a SanInsKG für den Zeitraum vom 9.11.2022 bis zum 31.12.2023 der Zeitraum für die Insolvenzantragstellung bei Überschuldung von sechs Wochen auf acht Wochen verlängert.

Soweit die vorstehenden Regelungen Auswirkungen auf die Sachthemen des Buches haben, wird auf die Vorschriften nochmals eingegangen.

(3) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Veranstaltungsvertragsrecht und im Recht der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) vom 15.5.2020

LITERATUR:

Eibenstein, Verfassungswidrigkeit der „Gutscheinlösung“ im Veranstaltungsvertragsrecht, COVuR 2020 S. 249 ff.; *Hirte*, „Gutscheinlösung“ im Veranstaltungsvertragsrecht – Gibt es Alternativen?, ZInsO 2020 S. 929 ff.; *Scholl*, Die vertragsrechtlichen Regelungen in Art. 240 in EGBGB aus Anlass der COVID-19- Pandemie, WM 2020 S. 735 ff.; *Schwemmer*, Gutscheine als neue Krisenwährung? – Bilanzielle Behandlung der Ausgabe von Gutscheinen und Auswirkungen auf die Insolvenzreife, DStR 2020 S. 585 ff.

Art. 240 § 5 EGBGB in der Fassung des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im **Veranstaltungsvertragsrecht** und im Recht der europäischen Gesellschaft (SE) und der europäischen Genossenschaft (SCE) vom 15.5.2020² trifft eine Sonderregelung für **Freizeitveranstaltungen** und **Freizeiteinrichtungen**. Die Regelung unterscheidet zwischen Musik-, Kultur-, Sport- oder sonstigen Freizeitveranstaltungen bzw. Freizeiteinrichtungen. Bei Veranstaltungen, die aufgrund der COVID-19-Pandemie nicht stattfinden konnten oder können, ist der Veranstalter berechtigt dem Inhaber eine vor dem 8.3.2020 erworbenen Eintrittskarte oder sonstigen Teilnahmeberechtigung an Stelle einer Erstattung des Eintrittspreises oder sonstigen Entgeltes einen **Gutschein** zu übergeben. Dies gilt entsprechend auch für Betreiber von Freizeit-

1 Siehe BGBl 2022 I S. 1968.

2 BGBl 2020 I S. 948 ff.

einrichtungen, die dem Inhaber der Nutzungsberechtigung an Stelle einer Erstattung des Entgeltes einen Gutschein übergeben können.

Der **Wert des Gutscheins** muss gem. Art. 240 § 5 Abs. 3 EGBGB den gesamten Eintrittspreis oder das gesamte sonstige Entgelt einschließlich etwaiger Vorverkaufsgebühren umfassen. Für die Ausstellung und Übersendung des Gutscheins dürfen keine Kosten in Rechnung gestellt werden.

Die Regelung im Veranstaltungsvertragsrecht führt zu einer zwangsweisen **Stundung**. Gemäß Art. 240 § 5 Abs. 5 EGBGB kann der **Inhaber eines solchen Gutscheins** von dem Veranstalter oder Betreiber die **Auszahlung des Wertes des Gutscheins** verlangen, wenn der Verweis auf einen Gutschein angesichts seiner persönlichen Lebensumstände unzumutbar ist (Art. 240 § 5 Abs. 5 Nr. 1 EGBGB) oder er den Gutschein bis zum 31.12.2021 nicht eingelöst hat (Art. 240 § 5 Abs. 5 Nr. 2 EGBGB).

Soweit die Veranstalter von Freizeitveranstaltungen gem. Art. 240 § 5 Abs. 1 EGBGB sowie die Betreiber von Freizeiteinrichtungen gem. Art. 240 Abs. 5 Nr. 2 EGBGB nachhaltige wirtschaftliche Schwierigkeiten haben und keine weiteren Freizeitveranstaltungen durchführen können oder die Freizeiteinrichtungen dauerhaft geschlossen bleiben, werden sie möglicher Weise insolvent, so dass der Gutschein im Jahre 2022 nicht mehr eingelöst werden kann, sondern lediglich noch eine Forderung zur Insolvenztabelle anzumelden ist. Damit erfolgt die **Überwälzung des Insolvenzrisikos** ausschließlich auf den Kunden.

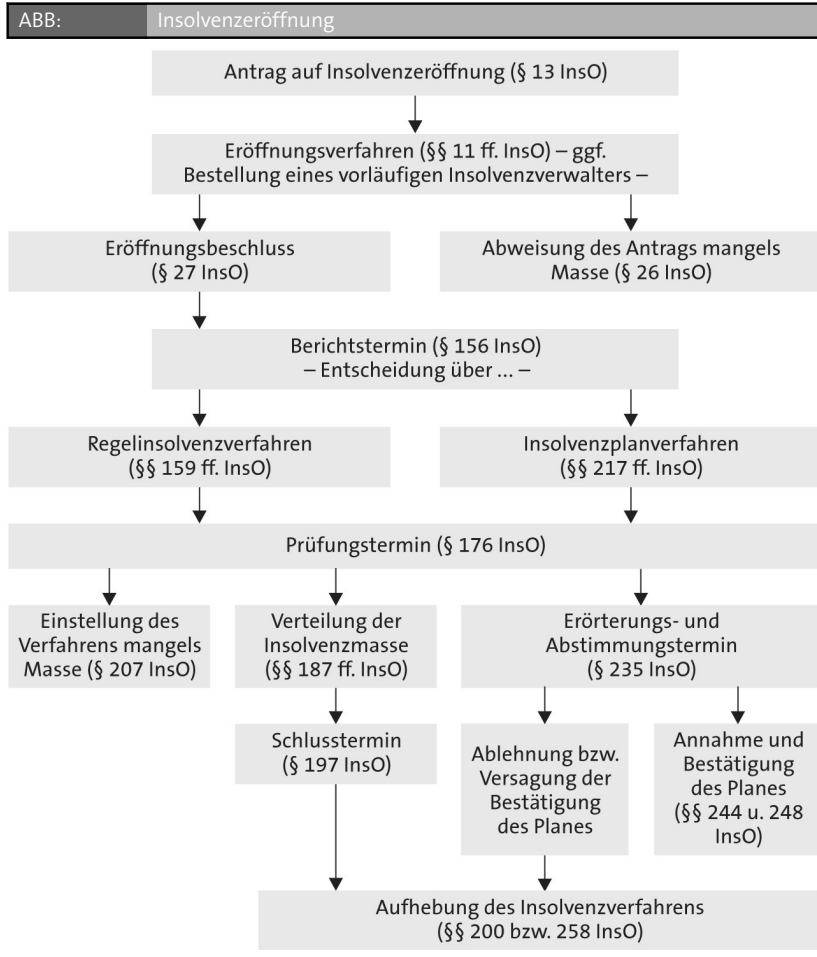
Zudem werden in dem Gesetz Regelungen in Bezug auf die Hauptversammlungen **Europäischer Gesellschaften (SE)** und Generalversammlungen **Europäischer Genossenschaften (SCE)** getroffen, die hier aber nicht weiter von Bedeutung sind.

Die Regelungen sind aufgrund des Zeitablaufs im Wesentlichen überholt.

(4) Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Pauschalreisevertragsrecht und zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Kammern während der COVID-19-Pandemie vom 10.7.2020

LITERATUR:

Führich, Rücktritt vom Pauschalreisevertrag vor Reisebeginn wegen COVID-19-Pandemie, NJW 2020 S. 2137 ff.; *Löw*, Pauschalreiserecht in Zeiten der COVID-19-Pandemie, NJW 2020 S. 1252 ff.; *Schmittmann*, Gesetzgebung und Rechtsprechung zur Abmilderung der Folgen der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie, StUB 2020 S. 640 f.; *Seeholzer*, Rechtsfragen zum Reisevertragsrecht in der Corona-Krise, ZAP



Mit der **Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Eröffnungsbeschluss** nach § 27 InsO verliert der Schuldner das Recht, das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen (§ 80 Abs.1 InsO). Im Fall der Anordnung der Eigenverwaltung¹ wird ihm dieses Recht wieder zugewiesen, so dass er unter Aufsicht eines Sachwalters verwalten und verfügen kann (§ 270 Abs.1 InsO; Rz.276 ff.).

262

¹ Zurecht kritisch Hammes, Der Gläubigerausschuss in der Eigenverwaltung: Rechtsstellung und besondere Verantwortung, Diss. iur., Mannheim, 2019.

- 263 Vom Augenblick der Eröffnung des Insolvenzverfahrens an geht das **Verwaltungs- und Verfügungsrecht** über das in den §§ 35 bis 37 InsO bezeichnete Vermögen auf den vom Gericht bestellten Insolvenzverwalter (s.Rz.271 ff.) über (§ 80 Abs.1 InsO). Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt indes der Schuldner.
- 264 Der Insolvenzverwalter hat damit mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens grundsätzlich alle **Rechte und Pflichten bezüglich der Insolvenzmasse**, die ohne die Eröffnung des Insolvenzverfahrens in der Person des Schuldners entstanden wären. Zu den Pflichten, die der Insolvenzverwalter im Steuerverfahren für den Insolvenzschuldner zu erfüllen hat, s. Rz.481 ff.
- 265 Durch die Verfahrenseröffnung verliert der Schuldner zudem weder seine Rechts- noch seine **Geschäftsfähigkeit**, d. h. er kann weiterhin **Rechtsgeschäfte** abschließen (vgl. Rz.1999 ff.).
- 266 **Verfügungen des Schuldners** über einen Gegenstand der Insolvenzmasse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sind unwirksam (§ 81 Abs.1 InsO), sofern die Verfügungshandlung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens lag.
- 267 **Leistungen an den Schuldner** sind gem. § 82 InsO nur dann mit schuldbefreiender Wirkung möglich, wenn der Leistende zum Zeitpunkt der Leistung die Eröffnung des Verfahrens nicht kannte.¹ Diese Regelung gilt für Leistungen, die ein Dritter aufgrund eines vor Insolvenzeröffnung rechtswirksam getätigten Rechtsgeschäftes mit dem Insolvenzschuldner nach Verfahrenseröffnung an denselben bewirkt.

268–270 (*Einstweilen frei*)

1 Vgl. BGH v. 16.7.2009 – IX ZR 118/08, DB 2009 S.1922 ff.

B. Das Besteuerungs- und Erhebungsverfahren in der Insolvenz

LITERATUR:

Zur Auswertung bis 2011 vgl. 10. Aufl., S.168 ff.; zur Auswertung 2012 bis 2014 vgl. 11. Aufl., S.170 ff.; zur Auswertung 2015 und 2016 vgl. 12. Aufl., S.123 ff.; zur Auswertung 2017 und 2018 vgl. 13. Aufl., S.157.

2019: *Busch*, Die Anmeldung von Steuerforderungen im Insolvenzverfahren, Insbüro 2019 S.115 ff.; *Frintrup*, Die Selbstanzeige in der Insolvenz, Bochum 2019; *Kahlert*, Restschuldbefreiung des Unternehmers von Steuerschulden nach der Richtlinie betreffend die zweite Chance, DStR 2019 S.719 ff.; *Kaiser*, Eigenverwaltung bei der „typischen“ GmbH & Co.KG – geht das überhaupt?, ZInsO 2019 S.1597 ff.; *Klusmeier*, Wenn das Finanzamt „mauert“ ..., ZInsO 2019 S.1050 ff.; *Krüger*, Insolvenzsteuerrecht Update 2019, ZInsO 2019 S.826 ff.; *van Marwyk*, Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 186 InsO als Folge der Entscheidung BFH v.16.5.2017 – VII R 25/16 und deren Konsequenzen, ZInsO 2019 S.549 ff.; *Mellinghoff*, Gerichtliche Kontrolle des digitalen Steuervollzugs, DStJG 42 (2019), S.287 ff.; *Seer*, Datenschutz und Datenaustausch, DStJG 42 (2019), S.247 ff.; *Thole*, Anmerkungen zum BGH-Urteil v.22.11.2018 – IX ZR 167/16, EWiR 2019 S.49 ff.; *Thole*, Steuerliche Organschaft und Insolvenzanfechtung, ZIP 2019 S.1353 ff.; *Uhländer*, Aktuelle Problemfelder der Steuerfestsetzung in der Insolvenz, AO-StB 2019 S.54 ff.; *Uhländer*, (Effektiver) Rechtsschutz im Insolvenzsteuerrecht? – Aktuelle Streitfragen zum Besteuerungsverfahren in der Insolvenz –, Festschrift für Gerhard Pape, Köln 2019, S.397 ff.; *Uhländer*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, SteuerStud 2019 S.434 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.5.7.2018 – XI B 18/18 (Änderung Tabelleneintrag: Folgen des fehlenden Widerspruchs), AO-StB 2019 S.16 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH 2.4.2019 – IX R 21/17 (Nachhaftung des Schuldners für vom Insolvenzverwalter nicht erfüllte Masseverbindlichkeiten), AO-StB 2019 S.235 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.14.2.2019 – V R 68/17 (Einwendungsausschluss – Steuerhaftung eines Rechtsanwaltes), AO-StB 2019 S.294 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.24.7.2019 – VII B 65/19 (Rechtsstreit gegen einen Duldungsbescheid des FA nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens), AO-StB 2019 S.339 ff.

2020: *Blekat/Kor*, Auskunftsanspruch nach Art. 15 DSGVO im Insolvenzverfahren, ZInsO 2020 S.1457 ff.; *Bolik/Gauß*, Liquiditätsschonender Covid-19-Steuervollzug – Teil I: Steuerstundungen, DB 2020 S.687 ff.; *Bruschke*, Beschränkung der Vollstreckung durch Aufteilung einer Gesamtschuld, AO-StB 2020 S.188 ff.; *Crezelius*, Aktuelle Besteuerungsfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2020 S.265 ff.; *Eich*, Steuerrechtliche Erleichterungen in der Corona-Krise, AO-StB 2020 S.148 ff.; *Frind*, Überreguliert statt saniert? Zum Refe eines „StaRUG“, ZInsO 2020 S.2241 ff.; *Hackländer*, Pfändungsschutz für Corona-Soforthilfen im Insolvenzverfahren?, ZInsO 2020 S.2021 ff.; *Kahlert*, Die Rechtsprechung des VII. Senats des BFH zur Aufrechnung in der Insolvenz – Eine kritische Bestandsaufnahme, DStR 2020 S.1993 ff.; *Kayser*, Meilensteine der BGH-Rechtsprechung zum Insolvenzrecht, ZIP 2020 S.1481 ff.; *Krüger*, Insolvenzsteuerrecht Update 2020, S.1046 ff.; *Kußmaul/Naumann/Schumann*, Hilfsmaßnahmen aufgrund der Corona-Pandemie, StB 2020 S.61 ff.; *Loose*, Beabsichtigte Änderung des § 32i AO durch das Jahressteuergesetz 2020, AO-StB 2020 S.320 ff.; *Pape*, Kein Einfluss einer Steuerschuld auf die Höhe des

pfändbaren Einkommens, NWB 2020 S.251ff.; *Papier*, Kultur des Scheiterns in Deutschland, DZWIR 2020 S.151ff.; *Ries*, Der Bundesfinanzhof und die Bindung seiner Richter an Recht und Gesetz (Art.20 Abs.3 GG) – auch gegenüber der spezialgesetzlichen „Rangordnung“ bei Insolvenz –, Festschrift für Godehard Kayser, Köln 2020, S.817ff.; *Sämisch/Haug*, Die volle Entschuldung nach der Restrukturierungsrichtlinie insbesondere in Bezug auf Masseverbindlichkeiten, ZInsO 2020 S.580ff.; *Schmittmann*, Die insolvenzrechtliche Komponente des Gesetzes zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht vom 27.3.2020, ZRI 2020 S.234ff.; *Thole*, Der Entwurf des Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetzes (StaRuG-RefE), ZIP 2020 S.1985ff.; *Uhländer*, Aktuelle Besteuerungsfragen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2020, DB 2020 S.17ff.; *Uhländer*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, SteuerStud 2020 S.434ff.; *Uhländer*, Insolvenz- und Steuerrecht in Zeiten der COVID-19-Pandemie – Überblick zu den Maßnahmen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung, SteuerStud 2020 S.441ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.6.6.2019 – V R 51/17 (Fortgesetzte freiberufliche Tätigkeit eines Steuerberaters ohne ausdrückliche Freigabeerklärung des Insolvenzverwalters), AO-StB 2020 S.38ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.17.9.2019 – VII R 5/18 (Eintragung einer Steuerforderung zur Insolvenztabelle – Folgen Haftung), AO-StB 2020 S.74ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.17.9.2019 – VII R 31/18 (Säumniszuschläge trotz Anzeige der Masseunzulänglichkeit), AO-StB 2020 S.75ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.15.10.2019 (Aufrechnung des FA mit Erstattungsansprüchen aus USt bei nicht erkannter Organschaft im Insolvenzverfahren); AO-StB 2020 S.135ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH 20.11.2019 – XI R 51/17 (Einspruchsbefugnis der Insolvenzschuldnerin nach Einstellung des Insolvenzverfahrens bei vorheriger Bekanntgabe des Steuerbescheids an den Insolvenzverwalter), AO-StB 2020 S.136ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.22.10.2019 – VII R 30/18 (Geschäftsführerhaftung nach Bestellung eines sog. „schwachen“ vorläufigen Insolvenzverwalters), AO-StB 2020 S.170ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BVerwG v.18.11.2019 – 10 B 20.19 (Rechtsweg bei Auskunftersuchen des Insolvenzverwalters aufgrund des IFG NRW), AO-StB 2020 S.172ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.18.2.2020 – VII R 39/18 (Zur Anfechtbarkeit der Herstellung einer Aufrechnungslage), AO-StB 2020 S.315ff.; *Weber/Knaebel*, Vorläufige Eigenverwaltung: Keine Begründung von Masseverbindlichkeiten durch den eigenverwaltenden Schuldner im Eröffnungsverfahren, DStR 2020 S.2229ff.; *Werth*, Vollstreckungsaufschub nach dem BMF-Schreiben vom 19.3.2020 betreffend „Steuerliche Maßnahmen zur Berücksichtigung des Coronavirus COVID-19/SARS-CoV-2“, DB 2020 S.1990ff.

2021: *Uhländer*, Markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht 2021, DB 2021 S.16ff.; *Uhländer*, Weitere markante Rechtsänderungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, DB 2021 S.642ff.; *Uhländer*, Steuervollzug in der Restrukturierung, Sanierung und Insolvenz, DB 2021 S.1027ff.; *Uhländer*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, SteuerStud 2021 S.457ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v.23.7.2020 – V R 26/19 (Vorsteuerergütung im Insolvenzeröffnungsverfahren), AO-StB 2021 S.54ff.

2022: *Ahrens*, § 35 InsO im steten Wandel, ZInsO 2022 S. 2389 ff.; *Bilsdorfer/Kaufmann*, Steuerhinterziehung und Restschuldbefreiung, DStR 2022 S. 2275 ff.; *Schmittmann*, Grundsteuerfeststellung im Insolvenzverfahren und im Zwangsverwaltungsverfahren, der gemeindehaushalt 2022 S. 217 ff.; *Uhländer*, Aktuelle Entwicklungen im Insolvenzsteuerrecht 2022, DB 2022 S. 18 ff.; Aktuelle Aspekte im Bilanzsteuerrecht 2022 von Unternehmen in der (Corona-)Krise, Restrukturierung, bzw. Insolvenz, DB 2022 S. 485 ff.; *Uhländer*, USt-Recht 2022: Unternehmen in der (Corona-)Krise, Restrukturierung bzw. Insolvenz, DB 2022 S. 1152 ff.; *Uhländer*, Rückwirkender Ansatz des Sanierungsertrags aufgrund einer Restschuldbefreiung auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, DB 2022 S. 1923 ff.; *Uhländer*, Rechtsprechungsradar Insolvenzsteuerrecht, SteuerStud 2022, S. 438 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 31.8.2021 – VII B 64/20 (Rückforderung einer auf ein Insolvenzanderkonto eingegangenen Zahlung), AO-StB 2022 S. 5 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 5.4.2022 – IX R 27/18 (Wirksamkeit von Steuerbescheiden mit Erstattungen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens für Zeiträume vor der Insolvenzeröffnung ergehen), AO-StB 2022 S. 308 ff.

2023: *Arbeitskreis "StB als Berater in der Krise" der BStBK (Berlin)*, Orientierungshilfe Krisenfrüherkennungs- und Sanierungsmandat, Beihefter DStR 36/2023; *Asensio Pagán*, Staatsanwaltschaftliche Ermittlungen: Handlungsgebot im Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzfall, NWB Sanieren 2023 S. 104 ff.; *Eisolt*, BFH-Urteil vom 13.12.2022 zu § 55 Abs. 4 InsO: Wann sind Energiesteuerverbindlichkeiten Masseverbindlichkeiten?, ZInsO 2023 S. 1741 ff.; *Kombert*, Haftung der Organgesellschaft für nach Beendigung der Organgesellschaft entstandene Steuer, WpG 2023 S. 1281 ff.; *Kruth*, Befugnisse des Kanzleiabwicklers im Verhältnis zum Insolvenzverwalter, DStR 2023 S. 2302 ff.; *Schmittmann*, 25 Jahre ZInsO – 25 Jahre Insolvenzsteuerrecht: ein Rückblick, ZInsO 2023 S. 901 ff.; *Siebel/Streit*, Die Bestimmung des Erstattungsberechtigten nach § 37 Abs. 2 AO im Falle einer vermeintlichen Organschaft nach Insolvenzeröffnung bei der Organgesellschaft, ZInsO 2023 S. 666 ff.; *Uhländer*, Aktuelle Entwicklungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht Teil I, DB 2023 S. 2072 ff.; *Uhländer*, Aktuelle Entwicklungen im Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht Teil II, DB 2023 S. 2140 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 6.4.2022 – X R 28/19 (Restschuldbefreiung bei Betriebsaufgabe), AO-StB 2023 S. 40 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 3.8.2022 – XI R 44/20 (Zur Aufrechnung im Insolvenzverfahren), AO-StB 2023 S. 68 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 13.12.2022 – VII R 49/20 (Energiesteuer als Masseverbindlichkeiten gem. § 55 Abs. 4 InsO a. F.), AO-StB 2023 S. 209 ff.; *Uhländer*, Kurzanalyse mit Beraterhinweis zu BFH v. 19.1.2023 – III R 44/20 (Zur Aufteilung der ESt in der Insolvenz), AO-StB 2023 S. 244 ff.; *Weyand*, Das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, ZInsO 2023 S. 2210 ff.; *Wipperfürth*, Energiepreispauschale und das Jahressteuergesetz 2022 – Problem der (Un-)Pfändbarkeit gelöst?, ZInsO 2023 S. 76 ff.

„Vorbemerkung“:

461

Kaum ein Rechtsgebiet ist so unübersichtlich und ambivalent wie das „Insolvenzsteuerrecht“. Der Abschlussbericht 2014 der Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht war einerseits zutreffend zu der Erkenntnis gekommen: „Die geringe Dichte von gesetzlichen Regelungen und die

*daraus resultierende Fülle von Rechtsprechung machen es dem Rechtsanwender außerordentlich schwer, die ihm vorliegenden Lebenssachverhalte rechtssicher zu subsumieren.*¹ Aktuell wirkt sich insbesondere die **Energiepreiskrise** auf das Steuerrecht aus.²

Zu beachten sind auch die Vielzahl der steuerlichen Maßnahmen zur Bewältigung der **Corona-Krise** durch den Gesetzgeber,³ die Finanzverwaltung⁴ und die ersten hierzu ergangenen Entscheidungen der Finanzgerichte⁵ und des BFH.⁶

Eine weitere relevante Entwicklung der Steuergesetzgebung ist durch das „Kreditweitmarktförderungsgesetz“ erfolgt. In diesem Gesetz wurden die Auswirkungen des MoPeGs auf die weiterhin transparente Besteuerung von PersG ab dem 1.1.2024 und das Verfahrensrecht umgesetzt. Der Bundestag hat hierzu im Beschluss v. 14.12.2023 das Kreditweitmarktförderungsgesetz „genutzt“. Der Bundesrat hat am 15.12.2023 zugestimmt. Für die Besteuerung von Bedeutung sind insbesondere § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO n.F. mit Blick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 6 Abs. 5 EStG etc. sowie verfahrensrechtlich z.B. §§ 14a, 79 Abs. 1 Nr. 3, 152 Abs. 4, 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, 183, 183a, 267, 284 Abs. 1 Satz 3, 352 AO n.F. i.V.m. Art. 97 § 39 EGAO n.F. bzw. § 48 FGO n.F. Diese „hektische“

1 Seer, DStR 2014, Beilage Heft 42, S.117ff.

2 Vgl. z.B. Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz v. 19.10.2022, BGBl 2022 I S.1743; Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl 2022 I S.2294 ff.; BMF-Schreiben v. 5.10.2022 - IV A 3 – S 0336/22/10004:001 (Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten als Folge des Angriffskrieges Russlands gegen die Ukraine).

3 Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) v. 19.6.2020, BGBl 2020 I S.1385 ff.; Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) v. 29.6.2020, BGBl 2020 I S.1512 ff.; Drittes Corona-Steuerhilfegesetz v.10.2.2021, BGBl 2021 I S.330 ff.; Viertes Corona-Steuerhilfegesetz v.19.6.2022, BGBl 2022 I S.911 ff.

4 Vgl. z.B. BMF-Schreiben v. 19.3.2020 – IV A 3 – S 0336/19/10007:002, BStBl 2020 I S.262 (Stundung, Anpassung von Vorauszahlungen, Vollstreckungsmaßnahmen) sowie FAQ des BMF bzw. der Landesfinanzbehörden zum Besteuerungsverfahren im Lichte der Corona-Krise.

5 Vgl. z.B. FG Münster, Beschluss v. 13.5.2020 – 1V1286/20 AO, NWB GAAAH-54793 (Vollstreckungsschutz bei Pfändung der Corona-Soforthilfe); FG Düsseldorf, Beschluss v. 29.5.2020 – 9V754/20, NWB HAAAH-56501 (Vollstreckungsschutz während der Corona-Pandemie); FG Münster, Beschluss v. 29.5.2020 – 11V1496/20, NWB KAAAH-51964 (Vollstreckungsschutz bei Pfändung der Corona-Soforthilfe).

6 Vgl. z.B. BFH, Beschluss v. 9.6.2022 – XB 35-36/21 (Risiko der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 ausgelösten Erkrankung an COVID-19 und Terminverlegung); BFH, Urteil v. 27.10.2021 – XK 5/20 (Verfahrensverlängerung infolge der Corona-Pandemie führt nicht zu einem Entschädigungsanspruch); BFH, Beschluss v. 30.7.2020 – VIIB 73/20 (Vollstreckungsmaßnahmen vor Bekanntgabe des BMF-Schreibens v. 19.3.2020); BFH, Beschluss v. 9.7.2020 – VIIS 23/20, NWB UAAAH-54557 (Pfändung der Corona-Soforthilfe).

Gesetzgebung zum Jahresende 2023 wurde erforderlich, da der Bundesrat zum Wachstumschancengesetz des Bundestages v. 17.11.2023 am 24.11.2023 den Vermittlungsausschuss angerufen hatte und in diesem Verfahren keine Einigung mehr bis zum 31.12.2023 erzielt werden konnte:

- ▶ BT-Drucks. 20/9341 v. 15.11.2023 mit Beschlussempfehlung des BT-Finanzausschusses zum Wachstumschancengesetz,
- ▶ BR-Drucks. 588/1/23 v. 21.11.2023 mit Empfehlung des BR-Finanzausschusses,
- ▶ BR-Drucks. 588/23 v. 24.11.2023 mit Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den BR,
- ▶ BT-Drucks. 20/9782 - neu - v. 13.12.2023 mit Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses zum Kreditzweitmarktförderungsgesetz,
- ▶ BR-Drucks. 656/23 v. 14.12.2023 mit Gesetzesbeschluss des BR zum Kreditzweitmarktförderungsgesetz,
- ▶ BR-Drucks. 656/23 v. 15.12.2023 mit Zustimmung des BR zum Kreditzweitmarktförderungsgesetz).¹

Für die Steuerrechtsordnung sind das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit tragende verfassungsrechtliche Leitlinien.² Die Steuergerechtigkeit verlangt, dass die Steuerpflichtigen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden müssen.³ Bei der Sicherstellung der von Art. 3 Abs. 1 GG verlangten Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steuervollzugs und auch bei der Gewährleistung einer effektiven, möglichst wirtschaftlichen und einfachen Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) handelt es sich folglich um gewichtige öffentliche Belange.⁴ Die Rechtsanwendung und damit auch die Steuergerechtigkeit im Insolvenzsteuerrecht muss somit verfassungs-, insolvenz- und steuerrechtliche Rahmen-

1 Siehe bereits Uhländer, DB 2023 S. 2072 [2079]. § 2a ErbStG n.F. (in zeitlicher Hinsicht unbefristet) und § 24 GrEStG n.F. (in zeitlicher Hinsicht befristet bis zum 31.12.2026) betreffen für PersG die Auswirkungen des MoPeGs auf das ErbStG und das GrEStG.

2 Vgl. z.B. BVerfG, Beschluss v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, NWB LAAAE-15413, mit umfangreicher Rechtsprechungsübersicht.

3 BVerfG, Beschluss v. 18.7.2012 – 1 BvL 16/11, NWB LAAAE-15413.

4 BFH, Urteil v. 14.3.2012 – XI R 33/09, BStBl 2012 II S. 477, mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

bedingungen berücksichtigen.¹ Das Rangverhältnis von Steuer- und Insolvenzrecht ist ambivalent.²

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Eröffnungsbeschluss (§§ 27 ff. InsO; s. hierzu Rz. 247) hat Auswirkungen auf die Durchführung des Besteuerungsverfahrens, dessen weiterer Ablauf nunmehr sowohl von steuer- als auch von insolvenzrechtlichen Regelungen bestimmt wird. Mit Bestellung eines vorläufigen „schwachen“ Insolvenzverwalters ist zudem bei Antragstellung ab dem 1.1.2011 speziell für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis § 55 Abs. 4 InsO a.F. und bei Antragstellung ab dem 1.1.2021 § 55 Abs. 4 InsO n.F. zu beachten (s. hierzu ausführlich Rz. 681 ff.). Falls ausnahmsweise die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen vorläufigen „starken“ Insolvenzverwalter übergegangen ist, fingiert § 55 Abs. 2 InsO Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen „starken“ Insolvenzverwalter begründet worden sind, generell als Masseverbindlichkeiten nach der Verfahrenseröffnung. Eine weitere Besonderheit besteht nach Maßgabe des § 270b Abs. 1 InsO i. V. m. § 270c Abs. 3 und 4 InsO.³ Im Gegensatz zu § 55 Abs. 2 InsO war § 55 Abs. 4 InsO a.F.⁴ damit eine fiskalisch motivierte Sonderregelung für alle Verbindlichkeiten gegenüber der Finanzverwaltung. § 55 Abs. 4 InsO n.F. hat den Anwendungsbereich einerseits auf die Umsatzsteuer und vergleichbare Abgaben begrenzt. Andererseits wurde die Norm auch auf den Zeitraum der vorläufigen Eigenverwaltung erstreckt („Schuldner nach Bestellung eines vorläufigen Sachwalters“).⁵ Für den

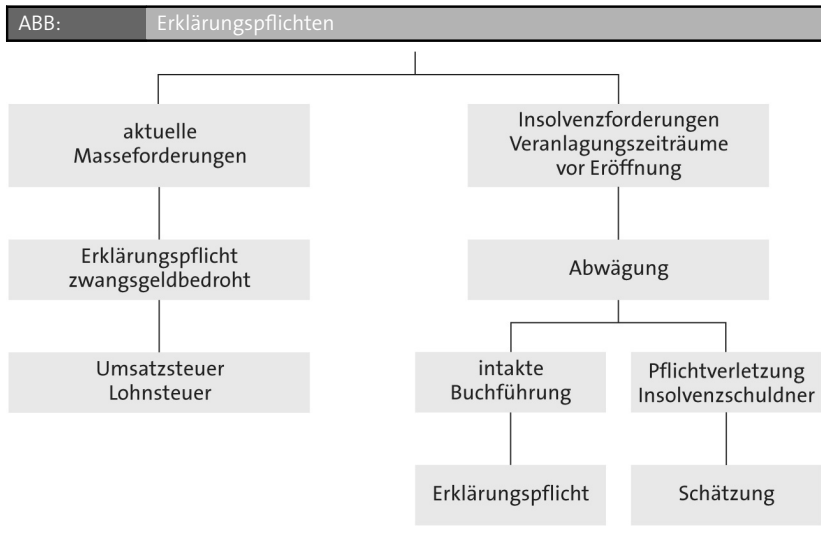
1 De lege ferenda hätte die sog. „Seer-Kommission“ wichtige Impulse für die Harmonisierung des Insolvenzsteuerrechts ermöglichen können; vgl. Seer, FR 2014 S. 721 ff.; Kahlert, FR 2014 S. 731 ff.; Graf-Schlicker, FR 2014 S. 744 ff.; Richter, FR 2014 S. 7474 ff. sowie den Abschlussbericht der Kommission, DStR 2014, Beihefter zu Heft 42/2014, S. 117 bis 136; zu aktuellen Entwicklungen des formellen Insolvenzsteuerrechts in 2021 siehe Uhländer, DB 2021 S. 16 ff.; ders., DB 2021 S. 642 ff.; ders., DB 2021 S. 1027 ff.; ders., SteuerStud 2021 S. 457 ff.; ders., AO-StB 2021 S. 54 ff.; zu aktuellen Entwicklungen in 2022 siehe Ahrens, ZInsO 2022 S. 2389 ff.; Bildsdorfer/Kaufmann, DStR 2022 S. 2275 ff.; Schmittman, der gemeindehaushalt 2022 S. 217 ff.; Uhländer, DB 2022 S. 18 ff., 485 ff., 1152 ff., 1923 ff.; ders., SteuerStud 2022 S. 438 ff.; ders., AO-StB 2022 S. 5 ff., 308 ff. und zu aktuellen Entwicklungen in 2023 vgl. z.B. Asensio Pagán, NWB Sanieren 2023 S. 104 ff.; Eisolt, ZInsO 2023 S. 1741 ff.; Schmittmann, ZInsO 2023 S. 901 ff.; Siebel/Streit, ZInsO 2023 S. 666 ff.; Uhländer, DB 2023 S. 2072 ff., 2140 ff.; ders., AO-StB 2023 S. 40 ff., 68 ff., 209 ff., 244 ff.; Wipperfurth, ZInsO 2023 S. 76 ff.

2 Vgl. Uhländer, DB 2015 S. 1620 ff.; ders., JbFSt 2021 S. 934.

3 Vgl. hierzu Uhländer, DB 2021 S. 1027 [1033]. Wird im Insolvenzverfahren über das Vermögen einer Gesellschaft Eigenverwaltung angeordnet, haftet der Geschäftsleiter den Beteiligten analog §§ 60, 61 InsO (BGH, Urteil v. 26.4.2018 – IX ZR 238/17, NWB KAAAG-83327); zur Rechnungslegung in der Eigenverwaltung vgl. Hillebrand, ZInsO 2018 S. 1650 ff.

4 Vgl. bereits Uhländer, AO-StB 2011 S. 84 ff.

5 Vgl. umfassend hierzu Uhländer, DB 2022 S. 1152 [1160]; DB 2021 S. 1027 [1033]; DB 2021 S. 16 [21].



(2) Insolvenzschuldner

- 512 Den Insolvenzschuldner treffen auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die steuerrechtlichen Erklärungspflichten, soweit er hieran nicht durch das Verwaltungsrecht des Insolvenzverwalters gehindert wird. Der Insolvenzschuldner ist insbesondere verpflichtet, im insolvenzfreien Bereich verwirklichte steuerbare Tatbestände zu erklären.

d) Ermittlung der Steueransprüche

(1) Allgemeine Grundsätze

- 513 Die Art und Weise der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht berührt. Die Finanzbehörde hat weiterhin die Befugnis, nach §§ 88, 90 bis 92, 93 ff. AO die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.
- 514 Der Insolvenzschuldner bleibt auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verfahrensrechtlich **Beteiligter** i.S.d. § 78 AO. Bezogen auf die Insolvenzmasse verliert er allerdings mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die nach § 79 AO erforderliche Handlungsfähigkeit, so dass er nicht mehr in der Lage ist, wirksame Verfahrenshandlungen vorzunehmen und seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Die Pflichten des Insolvenzschuldners im steuerlichen Ermittlungsverfahren sind regelmäßig nach § 34 Abs.3 AO vom Insolvenzverwalter wahr-

zunehmen, da dieser nach § 80 Abs.1 InsO für die Dauer des Insolvenzverfahrens das Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das in die Insolvenzmasse fallende Vermögen des Insolvenzschuldners ausübt und damit – soweit seine Verwaltung reicht – Vermögensverwalter ist. Der Insolvenzverwalter hat grundsätzlich diejenigen steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die ohne Eröffnung des Insolvenzverfahrens dem Insolvenzschuldner obliegen würden.¹ Dazu zählen insbesondere die Pflichten, die sich aus den §§ 90, 93 ff., 137 ff., 140 ff., 149 ff. AO ergeben, aber auch spezialgesetzlich geregelte Pflichten, wie z.B. die umsatzsteuerrechtlichen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG. Der Insolvenzverwalter hat die Pflichten in der gleichen Weise zu erfüllen, wie der Insolvenzschuldner diese zu erfüllen gehabt hätte, wenn nicht über sein Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet worden wäre.²

(2) Pflichten des Insolvenzverwalters

Nach § 155 Abs.1 Satz1 InsO bleiben die handels- und steuerrechtlichen **Buchführungspflichten** des Insolvenzschuldners von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unberührt. Diese Pflichten hat in Bezug auf die Insolvenzmasse nach § 155 Abs.1 Satz2 InsO der Insolvenzverwalter zu erfüllen (s. hierzu ausführlich Rz. 941). 515

Der Insolvenzverwalter hat neben den Buchführungs- und Steuererklärungs- 516
pflichten alle dem Insolvenzschuldner bei der Steuerermittlung obliegenden Pflichten zu erfüllen. Dazu gehören vor allem die sich aus der Abgabenordnung ergebenden Pflichten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts (§ 90 AO), die Auskunftspflicht (§§ 93 ff. AO) sowie die Pflicht zur Vorlage von Urkunden. Neben dem Insolvenzverwalter bleibt der Insolvenzschuldner nach §§ 93 ff. AO als Beteiligter verpflichtet, der Finanzbehörde die notwendigen Auskünfte zu erteilen. Dies gilt nicht für die Informationspflicht nach § 93 Abs. 3 Satz2 AO, weil diese Vorschrift die unbeschränkte Verwaltungsbefugnis des Steuerpflichtigen voraussetzt.

(3) Außenprüfungen

Da das Ermittlungsverfahren nicht unterbrochen wird, ist die Finanzbehörde 517
befugt, auch Betriebs- und Fahndungsprüfungen gem. §§ 193 ff., 208, 404 AO

1 H.M.: vgl. BFH v. 12.11.1992 – IV B 83/91, BStBl 1993 II S.265; Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, S.33; Maus, Steuern im Insolvenzverfahren, S.58 ff.; Onusseit/Kunz, Steuern in der Insolvenz, 8; Stirnberg, BB 1990 S.1525; Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 37.

2 BFH v. 15.6.1961 – VII 126/69, HFR 1961 S.277.

nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens durchzuführen.¹ Das von einer Außenprüfung zu erwartende Steuerergebnis wird sich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur mit einem geringen Anteil in den tatsächlich eingehenden Steuereinnahmen niederschlagen. Deshalb wird es im Regelfall geboten sein, von einer mit Arbeitsaufwand für Prüfer, Veranlagungs- und Vollstreckungsstelle verbundenen Außenprüfung abzusehen, sobald bekannt geworden ist, dass über das Vermögen des Unternehmensträgers das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Eine Außenprüfung kommt allerdings ausnahmsweise² dann in Betracht,

- ▶ wenn die Mehrsteuern anderen Personen als dem Insolvenzschuldner auferlegt werden müssen (einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung) oder auferlegt werden können (Haftungsschuldner, vgl. hierzu Rz. 1241);
- ▶ zur Prüfung der Berechtigung und Höhe von Erstattungsforderungen;
- ▶ bei Steuerforderungen aus der Tätigkeit des Insolvenzverwalters;
- ▶ bei besonders hohen zu erwartenden Mehrsteuern.

518 **Umsatzsteuersonderprüfungen** sind in Insolvenzfällen vorgesehen bei

- ▶ **Zwangsverwaltung von Grundstücken** (Zuordnung der Umsätze, Umfang der Option, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung gem. § 15a UStG),
- ▶ **vorläufiger Insolvenzverwaltung** (insbesondere bei Zweifeln, ob Lieferungen während der vorläufigen Insolvenzverwaltung oder erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführt worden sind),
- ▶ **Insolvenzverfahren** (insbesondere Verwertung der Insolvenzmasse, Erfüllung steuerlicher Pflichten durch den Insolvenzverwalter, bei Gesellschaften: Schlechterstellung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens – Haftung des Geschäftsführers).

519 Die **Bekanntgabe der Prüfungsanordnung** hat im Regelfall an den Insolvenzverwalter zu erfolgen, sofern die Insolvenzmasse betroffen ist.³ App⁴ regt an, den Insolvenzschuldner formlos über die Prüfungsanordnung zu informieren. Dafür spricht die Tatsache, dass der Insolvenzschuldner auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Mitwirkung nach § 200 AO – insbesondere zur Erteilung von Auskünften – verpflichtet bleibt. Daneben besteht für

1 App, StBp 1999 S. 63.

2 So auch App, StBp 1999 S. 64.

3 Vgl. BMF v. 8.4.1991 – IV A 5 – S 0284 – 1/91, BStBl 1991 I S. 398, Tz. 2.10; Boochs/Dauernheim, Steuerrecht in der Insolvenz, S. 54.

4 App, StBp 1999 S. 63, 66.

ihn die Möglichkeit, erforderlichenfalls eine straf- und bußgeldbefreiende **Selbstanzeige** nach § 371 Abs.1 AO¹ bzw. § 378 Abs.3 AO zu erstatten.² Sofern bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Prüfungsanordnung gegen den Insolvenzschuldner ergangen ist bzw. mit der Außenprüfung bereits begonnen wurde, ist eine erneute Prüfungsanordnung gegen den Insolvenzverwalter nicht erforderlich. Als Vermögensverwalter tritt der Insolvenzverwalter in die Rechte und Pflichten des Insolvenzschuldners ein.

Bei der **Eigenverwaltung** nach § 270 Abs.1 InsO ist die Prüfungsanordnung dem Insolvenzschuldner selbst bekannt zu geben. 520

(Einstweilen frei)

521–525

e) Steuerfestsetzung und Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(1) Zulässigkeit der Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid nach Insolvenzeröffnung

Nach § 87 InsO dürfen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Forderungen auf Befriedigung aus der Insolvenzmasse nur nach Maßgabe der insolvenzrechtlichen Vorschriften – gem. §§ 174 ff. InsO (s. hierzu Rz. 701) durch Eintragung in die Tabelle – verfolgt werden. Diese Regelung hat nicht nur Auswirkungen auf das Steuererhebungs- und Steuervollstreckungsverfahren, sondern auch auf das Steuerfestsetzungsverfahren. Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verstößt der Erlass eines Steuerbescheides mit Leistungsgebot (§ 155 Abs.1, § 218 Abs.1 AO) hinsichtlich einer Insolvenzforderung gegen § 87 InsO und ist damit grundsätzlich unzulässig.³ Auch **Änderungsbescheide** nach § 164 Abs.2 AO und §§ 172 ff. AO zuungunsten des Insolvenzschuldners sind unzulässig.⁴ 526

1 Die Neuregelungen durch das sog. Schwarzgeldbekämpfungsgesetz v. 28.4.2011 in § 371 AO und § 398a AO sind zu beachten. Bei Selbstanzeigen nach § 371 AO, die bis zum 28.4.2011 bei der zuständigen Finanzbehörde eingegangen sind, ist § 371 AO in der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Umfang der gegenüber der zuständigen Finanzbehörde berichtigten, ergänzten oder nachgeholten Angaben Straffreiheit eintritt (Art. 97 § 24 EG AO). Ab dem 1.1.2015 sind Selbstanzeigen nach § 371 AO n.F. und § 398a AO n.F. zu prüfen.

2 Zur Bedeutung des § 371 Abs.3 AO bei Insolvenz des Selbstanzeigenerstatters vgl. Wenzler, AO-StB 2007 S. 308 ff. Zur Insolvenzanfechtung und deren Auswirkung auf die Strafbarkeit vgl. deziert Hülz/Reichling, wistra 2010 S. 327 ff.

3 So bereits RFH v. 25.10.1926 – GrS 1/26, RStBl 1926 S. 337; BFH v. 29.6.1965 – VI 13/64 S, BStBl 1965 III S. 491; v. 10.6.1970 – III R 128/67, BStBl 1970 II S. 665; v. 17.7.1985 – IR 117/84, BStBl 1985 II S. 650, für das Konkursverfahren; zum Insolvenzverfahren s. BFH v. 18.12.2002 – IR 33/01, BStBl 2003 II S. 630; Abschn. 60 Abs.2 VollStrA, BStBl 2001 I S. 608; Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 44; bzw. Welzel, DStZ 1999 S. 559.

4 BFH v. 7.3.1968, BStBl 1968 II S. 496.

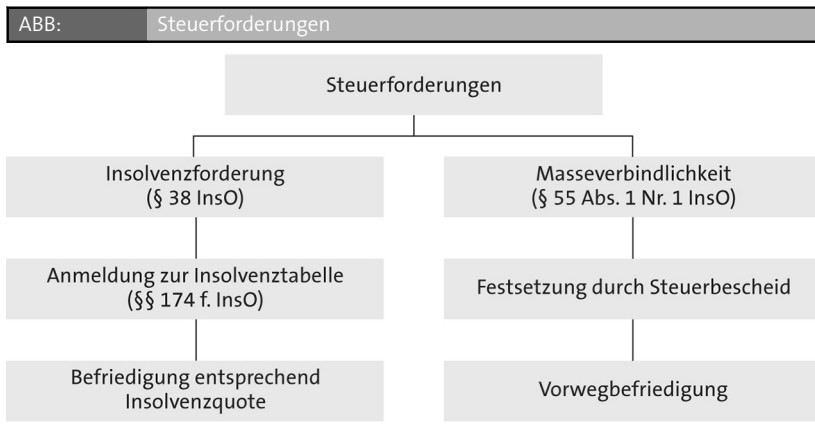
C. Durchsetzung von Steuerforderungen

1. Steuerforderungen als Insolvenzforderungen oder Masseverbindlichkeiten

a) Allgemeines

Die Geltendmachung eines Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis hängt während des Insolvenzverfahrens von der Einordnung der zugrundeliegenden Steuerforderung ab:

701



Sofern eine Steuerforderung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung i.S.d. § 38 InsO begründet ist, unterliegt sie nach § 87 InsO den Beschränkungen des Insolvenzrechts; der Insolvenzgläubiger (die Finanzbehörde) hat sie nach §§ 174 ff. i. V. m. § 251 Abs. 3 AO als Insolvenzforderung zur Insolvenztabelle anzumelden (s. hierzu Rz. 721).

- ▶ Eine nach Insolvenzeröffnung begründete Steuerforderung zählt zu den sonstigen **Masseverbindlichkeiten** nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO; die sonstigen Masseverbindlichkeiten sind nach § 53 InsO vorweg aus der Insolvenzmasse zu berichtigen und vom **Massegläubiger** (der Finanzbehörde) durch einen an den Insolvenzverwalter gerichteten Steuerbescheid festzusetzen.
- ▶ Daneben können sich Forderungen gegen das insolvenzfreie Vermögen richten. Diese Forderungen sind außerhalb des Insolvenzverfahrens geltend zu machen.

b) Steuerforderungen als Insolvenzforderungen

- 702 Nach § 38 InsO dient die Insolvenzmasse der Befriedigung der persönlichen Gläubiger, die einen zz. der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner haben. Daraus folgt, dass Insolvenzforderungen, die zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensansprüche gegen den Schuldner sind.
- 703 Bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift wird deutlich, dass das „Begründetsein“ i.S.d. § 38 InsO ein eigenständiger insolvenzrechtlicher Begriff ist, der nicht mit den abgabenrechtlichen Begriffen „Entstehung“ bzw. „Fälligkeit“ identisch ist.¹ Es kommt also weder auf das Entstehen der Steuerforderung i.S.v. § 38 AO noch auf die Fälligkeit des Anspruchs an.² Entscheidend ist vielmehr die insolvenzrechtliche Vermögenszuordnung.
- 704 Der Zeitpunkt der steuerrechtlichen Entstehung der Forderung ist für diese Einordnung unmaßgeblich, so dass eine Abgabeforderung – unabhängig von der steuerrechtlichen Entstehung – immer dann als Insolvenzforderung anzusehen ist, wenn der den Steueranspruch begründende Tatbestand **zurzeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens** bereits **vollständig verwirklicht** und damit abgeschlossen ist.³ Diese Definition entspricht der aktuellen Rechtsprechung⁴, der h.M. in der Literatur⁵ und Auffassung der FinVerw.⁶
- 705 Für jeden Steueranspruch und jede Steuerart ist das Begründetsein gesondert zu prüfen. Im Ergebnis kann eine Steuerforderung im insolvenzrechtlichen Sinn begründet sein, obwohl sie nach Steuerrecht noch gar nicht entstanden ist, sofern ihr Rechtsgrund bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelegt worden ist.

BEISPIELE: →

- Eine **Umsatzsteuerforderung** entsteht nach § 13 Abs.1 Nr.1a UStG erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Sie ist z.B. im Fall der Istbesteuerung i.S.d. § 38 InsO begründet, wenn das Entgelt der Leistung vereinnahmt worden ist, da zu diesem Zeitpunkt der den

1 Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 251 AO Rz. 70 ff.

2 Siehe aus Sicht der FinVerw AEAO zu § 251 – Insolvenzverfahren Rz. 5.1; Stadie in Rau/Dürwächter, UStG, § 18 Anhang II Umsatzsteuer in der Insolvenz, Rz. 62 ff.; Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 70 ff.; Probst in Hartmann/Metzenmacher, UStG, Umsatzsteuer und Insolvenz, Rz. 11.

3 Es sei denn, dass der Tatbestand der § 55 Abs.2 oder 4 InsO erfüllt ist. Zum Streitstand s. auch Rz. 1963 ff.

4 Siehe z.B. BFH v. 30.4.2009 – V R 1/06, BStBl 2010 II S.138; BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl 2011 II S.996; BFH v. 25.7.2012 – VII R 29/11, BStBl 2013 II S.36.

5 Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 18 Anhang II – Umsatzsteuer in der Insolvenz, Rz. 62 ff.; Loose in Tipke/Kruse, AO, § 251 Rz. 70 ff.

6 Siehe aus Sicht der FinVerw AEAO zu § 251 – Insolvenzverfahren Rz. 5.1.

Umsatzsteuertatbestand begründende Lebenssachverhalt abgeschlossen ist (s. hierzu Rz. 1963 ff.).

- Bei der **Einkommen- und Körperschaftsteuer** ist eine Zuordnung des aufzuteilenden Gewinns auf einzelne Geschäftsvorfälle grundsätzlich nicht möglich (s. hierzu Rz. 1431, 1638). Dennoch ist auch hier eine Abgrenzung dahin gehend vorzunehmen, ob Besteuerungsmerkmale vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfüllt worden sind.¹

Die genannten Grundsätze gelten auch für das Insolvenzverfahren eines Haftenden. Die Haftungsschuld entsteht, sobald der haftungsbegründende Tatbestand verwirklicht ist. Bei der Beurteilung, ob die **Haftungsschuld** i.S.v. § 38 InsO begründet ist, muss darauf abgestellt werden, wann der Gemeinschuldner die Tatbestandsmerkmale der Haftungsnorm erfüllt hat.² Auf die für die Haftungsschuld maßgebliche Steuerschuld kommt es nicht an. Der Grundsatz der Akzessorietät gilt insoweit nicht; die Haftungsschuld ist verselbständigt. 706

Bei Forderungen, die durch den **vorläufigen starken Insolvenzverwalter** (s. hierzu Rz. 231) begründet worden sind, macht § 55 Abs. 2 InsO von dem Grundsatz, dass zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Forderungen Insolvenzforderungen sind, eine Ausnahme. Grundsätzlich wären die Forderungen – da zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung begründet – Insolvenzforderungen. § 55 Abs. 2 InsO fingiert jedoch, dass Verbindlichkeiten, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter begründet worden sind, auf den die Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist (sog. qualifizierter vorläufiger Insolvenzverwalter), nach Eröffnung des Verfahrens als **Masseverbindlichkeiten** gelten. Für alle ab dem 1.1.2011 beantragten Insolvenzverfahren findet der neu in die InsO aufgenommene § 55 Abs. 4 InsO Anwendung. Danach gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem **vorläufigen schwachen Insolvenzverwalter** oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten (s. Rz. 711 ff.). 707

BEISPIEL: ► Ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Verfügungsbefugnis veräußert am 1.5. des Jahres verderbliche Waren an einen Großhändler. Am 20.5. des Jahres wird das Insolvenzverfahren eröffnet. Mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens wird die Umsatzsteuer nach § 55 Abs. 2 InsO zur Masseverbindlichkeit, obwohl die Umsatzsteuerforderung im Zeitpunkt der Lieferung und damit vor Insolvenzeröffnung begründet ist.

1 Siehe aus Sicht der FinVerw AEAO zu § 251 – Insolvenzverfahren Rz. 6.1.

2 So auch BFH v. 12.6.2018 – VII R 2/17, NWB ZAAAG-99270.

c) Steuerforderungen als Masseverbindlichkeiten

- 708 Die durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse begründeten Verbindlichkeiten sind Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs.1 Nr.1 InsO). Das betrifft die durch Handeln des Insolvenzverwalters. Dasselbe gilt aber auch für Verbindlichkeiten, die „in anderer Weise durch die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Insolvenzmasse“ begründet worden sind.¹ Nach § 53 InsO sind aus der Insolvenzmasse die Kosten des Insolvenzverfahrens und sonstige Masseverbindlichkeiten vorweg zu befriedigen. Steuerforderungen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet werden, führen zu Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 InsO.
- 709 Bei Steuerforderungen handelt es sich um Masseverbindlichkeiten i.S.d. § 55 Abs.1 Nr.1 Alt.2 InsO.²
- 710 Als Masseverbindlichkeiten kommen u. a. in Betracht:
- ▶ nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründete Umsatzsteuer,
 - ▶ nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vereinnahmte Umsatzsteuer aus Umsätzen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Dies gilt sowohl bei Istversteuerung³ als auch bei Sollversteuerung,⁴
 - ▶ Umsatzsteuer aufgrund Vorsteuerberichtigung i.S.d. § 15a UStG,⁵
 - ▶ Einkommensteuer/Körperschaftsteuer, die sich auf Einkünfte aus der Verwaltung oder der Verwertung der Masse gründet,
 - ▶ Einkommensteuer eines in Insolvenz befindlichen Mitunternehmers, die auf seinem nach Insolvenzeröffnung begründeten Gewinnanteil beruht,⁶
 - ▶ Gewerbesteuer bei Weiterführung des Gewerbebetriebs durch den Insolvenzverwalter,
 - ▶ Lohnsteuer auf nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgezahlte Arbeitslöhne,

1 Siehe hierzu BFH v. 5.4.2017 – II R 30/15, BStBl 2017 II S.971.

2 Vgl. Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, S.64; Braun, InsO, § 55 Rz.17ff.; Breutigam/Blersch/Goetsch, InsO, § 55 Rz.28, 30; a.A. Kling, DStR 1998 S.1813, und Nerlich/Römermann, InsO, § 55 Rz.27ff.

3 BFH v. 29.1.2009 – V R 64/07, BStBl 2009 II S.682.

4 BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl 2011 II S.996.

5 BFH v. 9.2.2011 – XI R 35/09, BStBl 2011 II S.1000.

6 BFH v. 18.5.2010 – X R 60/08, BStBl 2011 II S.429.

D. Umsatzsteuer

Die Behandlung der Umsatzsteuer gehört zu den zentralen Themen des steuerlichen Insolvenzrechts, da jede Insolvenz im unternehmerischen Bereich umsatzsteuerliche Fragen berührt. Es ist in wirtschaftlicher Hinsicht von großer Bedeutung, wie die aus der Verwirklichung der unterschiedlichen Umsatzsteuererstattbestände entstehenden Steuerforderungen insolvenzrechtlich einzuordnen sind. Die Zuordnung der Umsatzsteuer entscheidet darüber, ob sie als Insolvenzverbindlichkeit nach § 38 InsO nur quotenmäßig an der Verteilung teilnimmt oder ob sie als Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs.1 Nr.1 InsO die Insolvenzmasse in häufig erheblicher Weise belastet, da eine Verrechnungsmöglichkeit mit „Verlusten“ hier nicht besteht. Relevanz kommt dieser Abgrenzung insbesondere im Hinblick auf die etwaige vorzeitige Einstellung des Insolvenzverfahrens wegen voraussichtlicher Masseunzulänglichkeit nach § 208 Abs.1 Satz2 InsO zu. Da der Insolvenzverwalter verpflichtet ist, die Einstellung des Verfahrens zu beantragen, sofern die Masse des Schuldners voraussichtlich nicht ausreichen wird, die Verfahrenskosten sowie die sonstigen Masseverbindlichkeiten zu decken, dürfte der Verwalter überdies darauf abzielen, die Masse nicht durch Umsatzsteuerverbindlichkeiten zu belasten.

1. Unternehmereigenschaft

a) Des Insolvenzschuldners

Auch nach der Insolvenzeröffnung gilt der **Grundsatz der Unternehmenseinheit** für den insolventen Unternehmer. Daraus folgt:

- ▶ Der Insolvenzschuldner **behält** nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens trotz des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter **seine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft** i.S.v. § 2 Abs.1 Satz1 UStG.¹ **Die Insolvenzmasse wird nicht zum selbständig zu besteuern den Steuersubjekt.**² Die Umsätze, die der – vorläufige – Insolvenzverwalter bzw. der Treuhänder ausführt, bleiben Umsätze des insolventen Unternehmers und sind diesem zuzurechnen.

1 St. Rspr.: vgl. BFH v. 15.6.1999 – VII R 3/97, BStBl 2000 II S.46; v. 28.6.2000 – V R 87/99, BStBl 2000 II S.639; v. 6.11.2002 – V R 21/02, BStBl 2003 II S.39; aus der Literatur u.a. Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 18 UStG Rz. 805.

Da im nationalen Recht die Unternehmereigenschaft erhalten bleibt, ist das Urteil des EuGH v. 3.6.2021 – C 182/20, NWB ZAAA-59139, auf das nationale Recht nicht anwendbar, s. Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Berichtszeitraum II. Quartal 2021.

2 St. Rspr.; vgl. BFH v. 11.11.1993 – XI R 73/92, BFH/NV 1994 S.477, NWB FAAAB-34388.

- Dem unternehmerischen Bereich des Insolvenzschuldners sind auch die **Umsätze zuzurechnen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt werden**, unabhängig davon, ob sie durch Handlungen des Insolvenzverwalters oder des Insolvenzschuldners begründet sind.¹

1913 Zur unternehmerischen Tätigkeit des insolventen Unternehmers gehören damit vor allem die vom Insolvenzverwalter bzw. vorläufigen Insolvenzverwalter mit der Insolvenzmasse getätigten Umsätze. Daneben wird auch die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten und die Verfolgung von Schadensersatzansprüchen durch den Insolvenzverwalter der unternehmerischen Tätigkeit des Insolvenzschuldners zugerechnet. Alle Umsätze sind vom Insolvenzverwalter für den Insolvenzschuldner zu erklären.

1914 Im Grundsatz erfasst das Insolvenzverfahren das **gesamte Vermögen** einschließlich desjenigen, das er während des Insolvenzverfahrens erlangt hat (§ 35 InsO). Allerdings besteht die Möglichkeit, dass der Insolvenzschuldner im sog. insolvenzfreien Bereich unternehmerisch tätig wird. Falls dem Insolvenzschuldner Vermögen zur freien Verfügung überlassen wird und der Schuldner mit dem insolvenzfreien Vermögen (sog. Neuerwerb) selbständig tätig wird, besteht gleichwohl nur ein Unternehmen.² Dies folgt aus § 2 Abs.1 Satz 2 UStG, nach dem ein Unternehmer nur ein Unternehmen haben kann. Allerdings schließt der Grundsatz der Unternehmenseinheit nicht aus, dass gesonderte Umsatzsteuerfestsetzungen für verschiedene Unternehmensteile ergehen können.³

Der BFH hat erstmals in seinem Urteil v. 9.12.2010⁴ den Grundsatz der Unternehmenseinheit im Fall der Insolvenzeröffnung aufgeweicht (s. hierzu Rz.1978). Im Fall der Insolvenz soll neben der Insolvenzmasse und dem vom Insolvenzverwalter freigegebenen Vermögen auch ein **vorinsolvenzrechtlicher Unternehmensteil** bestehen. Allerdings hat der BFH in den Folgeurteilen klargestellt, dass die Rechtsprechung trotz der Aufspaltung des Unternehmens in

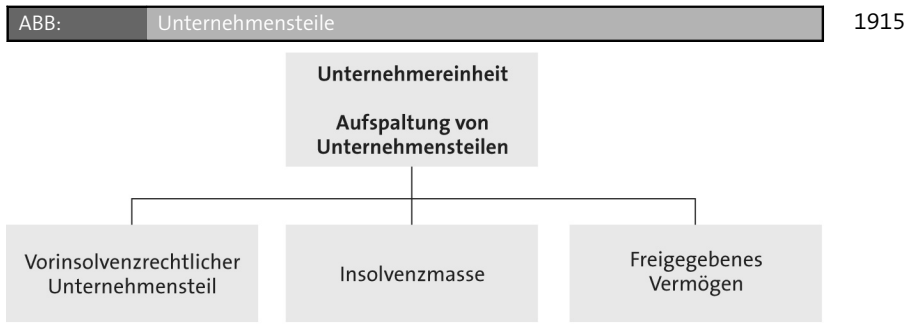
1 Vgl. Abschn 2.1. Abs. 7 UStAE.

2 Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 18 UStG Anhang 2 – Umsatzsteuer und Insolvenz, Rz. 17.

3 Vgl. BFH v. 28.6.2000 – V R 24/03, BStBl 2000 II S. 639.

4 BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, BStBl 2011 II S. 996, NWB QAAAD-80473; s. hierzu auch BMF v. 9.12.2011, BStBl 2012 I S. 1273 und AOA E zu § 251 Nr. 9.2.; ablehnend Stadie in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 18 UStG Anhang 2 – Umsatzsteuer und Insolvenz, Rz. 15 ff.

Unternehmensteile im Fall der Insolvenzeröffnung am Grundsatz der Unternehmenseinheit festhält.¹



b) Des Insolvenzverwalters

Da der **Insolvenzverwalter** berufsmäßig die Abwicklung von Insolvenzverfahren durchführt, ist er bezogen auf seine Tätigkeit selbst Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Er erbringt mit seiner Verwaltungstätigkeit eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG an den Insolvenzschuldner. Er ist berechtigt, wegen seiner Tätigkeit dem Insolvenzschuldner eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis zu erteilen. Aus der Rechnung steht der Insolvenzmasse ein Anspruch auf Vorsteuerabzug zu. Dies gilt entsprechend für die Tätigkeit des vorläufigen Insolvenzverwalters, des Sachwalters und des Treuhänders. Zum anzuwendenden Steuersatz s. Rz. 2075 ff.

1916

c) Des als Insolvenzverwalter eingesetzten angestellten Rechtsanwaltes/Soziums

Die von einem für eine Rechtsanwaltskanzlei als Insolvenzverwalter tätigen Rechtsanwalt ausgeführten Umsätze **sind der Kanzlei zuzurechnen**. Dies gilt sowohl für einen **angestellten Rechtsanwalt** als auch für einen an der Kanzlei **als Gesellschafter beteiligten Rechtsanwalt**, selbst wenn diese ausschließlich als Insolvenzverwalter tätig sind.²

1917

1 Vgl. BFH v. 8.3.2012 – V R 24/11, BStBl 2012 II S. 455; v. 20.12.2012 – V R 23/11, BStBl 2013 II S. 334; zuletzt BFH v. 1.3.2016 – XI R 21/14, BStBl 2016 II S. 756; BFH v. 1.3.2016 – XI R 9/15, NWB JAAAF-78687, BFH/NV 2016 S. 1310; BFH v. 6.9.1016 – VB 52/16, NWB QAAAF-86857, BFH/NV 2017 S. 67.

2 BMF v. 28.7.2009, BStBl 2009 I S. 864; s. auch Onusseit, ZInsO 2009 S. 1740.

1918 Die Rechtsanwaltskanzlei erteilt demnach die Rechnung (§ 14 Abs.4 UStG) im eigenen Namen und versieht sie mit ihrer eigenen Steuernummer. Es findet insofern kein relevanter Leistungsaustausch zwischen der Rechtsanwaltskanzlei und dem Rechtsanwalt statt.

1919–1930 (*Einstweilen frei*)

2. Organschaft

LITERATUR:

Marchal/Oldiges, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft auch bei Bestellung eines schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters DStR 2013 S. 2211; *Kahlert*, Umsatzsteuerliche Organschaft und Eigenverwaltung, ZIP 2013 S. 2348; *Lenger/Khanian*, Beendigung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Eigenverwaltung, NZI 2014 S. 385; *Wagner/Fuchs*, Das Schicksal der umsatzsteuerlichen Organschaft bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen von Konzerngesellschaften, BB 2014 S. 2583; *Eisolt*, Ende der USt-Organschaft in der Doppelinsolvenz von Organträger und Organgesellschaft bei identischem Insolvenzverwalter, ZInsO 2015 S. 1429; *Weber*, Steuerliche Folgen bei Wegfall bzw. Wiederherstellung der umsatzsteuerlichen Organschaft, NWB 2015 S. 2422; *Ebbinghaus/Neu*, Verunglückte umsatzsteuerliche Organschaft vor der Insolvenz, DB 2016 S. 1653; *Hasbach*, Ende der umsatzsteuerlichen Organschaft mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ZInsO 2017 S. 914; *Wagner/Fuchs*, Umsatzsteuerliche Organschaft: Zwingendes Ende der finanziellen Eingliederung durch Insolvenz einer Gesellschaft?, BB 2017 S. 2202 ff.; *Fot/Thomaßen*, Keine Beendigung der Organschaft durch Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung, UStB 2020 S. 144; *Heidner*, Keine Beendigung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft durch Anordnung, DB 2020 S. 590; *Kahlert*, Zulässigkeit der Aufrechnung des FA mit Erstattungsansprüchen aus Umsatzsteuer bei nicht erkannter Organschaft im Insolvenzverfahren, MwStR 2020 S. 321.

Verwaltungsanweisung: Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE.

1931 Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt eine Organschaft vor, wenn die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist die Organgesellschaft als nichtselbständig anzusehen. Unternehmer ist in den Fällen der Organschaft nicht die Organgesellschaft, sondern nur der Organträger. Bei der Frage, wie sich die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf ein bestehendes Organverhältnis auswirkt, ist danach zu entscheiden, ob es sich um eine

- ▶ Insolvenz der Organgesellschaft,
- ▶ Insolvenz des Organträgers oder
- ▶ Insolvenz des Organträgers und der Organgesellschaft

handelt.