

## Bundesfinanzhof

InsO §§ 87, 174 f.; KStG a. F. § 47 Abs. 1 und 2

**Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens und vor Abschluss der Prüfungen gemäß §§ 176, 177 InsO dürfen grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder festgesetzt werden, die die Höhe der zur Insolvenztabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen können.**

*BFH, Urteil vom 18. 12. 2002 - I R 33*

- 1 Gründe: I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter in dem am 12. Mai 2000 eröffneten Insolvenzverfahren über das Vermögen der C GmbH (Insolvenzschuldnerin). Am 7. bzw. 8. Juni 2000 erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) an den Kläger adressierte und die Insolvenzschuldnerin betreffende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 mit Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes alter Fassung (KStG a. F.) und Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. und die verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer auf den Schluss der Jahre 1998 und 1999. Den Bescheiden liegen Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen zugrunde, da die Insolvenzschuldnerin für die Veranlagungszeiträume 1998 und 1999 (Streitjahre) keine Steuererklärungen abgegeben hatte (geschätzter Jahresüberschuss jeweils 10 TDM, zu versteuerndes Einkommen wegen des Verlustvortrags aus den Jahren vor 1998 und Körperschaftsteuer jeweils 0 DM, Verlustvortrag Ende 1998 383 506 DM, Ende 1999 373 506 DM).
- 2 Der Einspruch des Klägers gegen die Bescheide war erfolglos. Im anschließenden Klageverfahren hob das Finanzgericht (FG) die Bescheide und die Einspruchsentscheidung auf, soweit sie die genannten Feststellungen betreffen. Es vertrat unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 2. Juli 1997 I R 11/97 (BFHE 183, 365, BStBl II 1998, 428) die Auffassung, die Bescheide hätten wegen des Insolvenzverfahrens nicht erlassen werden dürfen und seien deshalb unwirksam.
- 3 Das FA hat Revision eingelegt. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 4 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 5 II. Die Revision war als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Das FG hat die angefochtenen Bescheide, soweit sie gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen enthalten, und die Einspruchsentscheidung zu Recht aufgehoben. Die Bescheide waren unwirksam, da sie wegen des Vorrangs des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Festsetzungs- und Feststellungsverfahren nach der Abgabenordnung (AO 1977) nicht hätten ergehen dürfen.
- 6 1. Gemäß § 87 der Insolvenzordnung (InsO) können Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Um keine Rechtsnachteile zu erleiden, müssen sie somit ihre im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensansprüche gegen den Insolvenzschuldner (s. § 38 InsO) nach den Vorschriften der §§ 174 f. InsO verfolgen. Ansprüche aus einem Steuerschuldverhältnis, die gemäß § 174 InsO als Insolvenzforderung zur Eintragung in die Tabelle anzumelden sind, dürfen deshalb nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens von den Finanzämtern nicht mehr festgesetzt werden. Ein dennoch erlassener Steuerbescheid ist unwirksam (s. Brockmeyer in Klein, Abgabenordnung, 7. Aufl., § 251 Rz. 29; Beermann in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 251 AO Rz. 405, m. w. N.; Welzel, Deutsche Steuer-Zeitung - DStZ - 1999, 559).
- 7 2. Entsprechendes gilt für Bescheide, durch die Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder festgesetzt werden, die Auswirkungen auf die nach § 174 InsO zur Tabelle anzumeldenden Steuerforderungen haben können.

- 8 a) Nach dem Urteil des erkennenden Senats in BFHE 183, 365, BStBl II 1998, 428, das zur Rechtslage während der Geltung der Konkursordnung (KO) ergangen ist, dürfen nach Eröffnung des Konkursverfahrens keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder festgesetzt werden, die die Höhe der zur Konkurstabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen könnten. Denn andernfalls könnten die Finanzbehörden das in § 141 KO vorgeschriebene Verfahren unterlaufen. Dass Bescheide, durch die lediglich Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder festgesetzt werden, nicht unmittelbar auf eine Befriedigung der Steuergläubiger gerichtet sind, ist nach dem Urteil unerheblich. Es genügt, dass die festgestellten oder festgesetzten Besteuerungsgrundlagen für das Konkursverfahren insoweit präjudiziell sind, als sie Steuern betreffen, die Konkursforderungen sein können.
- 9 b) Daran hält der erkennende Senat auch für das Verhältnis des Insolvenzverfahrens zum Festsetzungs- und Feststellungsverfahren nach der AO 1977 fest (ebenso z. B. Onusseit, Entscheidungen für Wirtschaftsrecht - EWiR -, § 240 ZPO 2/ 98, 191; Frotscher, Besteuerung der Insolvenz, 5. Aufl., S. 249 ff.; Brockmeyer, a. a. O.; Welzel, a. a. O.; a. A. Beermann, a. a. O., § 251 AO Rz. 406 Fußnote 11). Der sich aus § 87 InsO ergebende Vorrang des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Festsetzungs- und Feststellungsverfahren nach der AO 1977 würde unterlaufen, wenn die Finanzämter nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens und vor Abschluss der Prüfungen gemäß §§ 176, 177 InsO noch mit Bindungswirkung Bescheide über die Feststellung oder Festsetzung von Besteuerungsgrundlagen erlassen dürften, die sich auf die Höhe der als Insolvenzforderung zur Eintragung in die Tabelle anzumeldenden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis auswirken könnten.
- 10 c) Die vom FA vorgetragene besonderen Umstände des Streitfalls führen nicht dazu, dass das FA die angefochtene Bescheide ausnahmsweise trotz des Insolvenzverfahrens erlassen durfte.
- 11 Nach dem Akteninhalt liegt zwar der Schluss nahe, dass die angefochtene Bescheide keine belastenden Auswirkungen auf das Vermögen der Insolvenzschuldnerin haben. Auf Grund des hohen Verlustvortrags aus den Jahren vor 1998 und bei Fehlen nennenswerter stiller Reserven - so die Behauptung des FA -, ist mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Insolvenzschuldnerin in dem Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar 2000 bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 12. Mai 2000 keinen nennenswerten Gewinn oder gar einen Verlust erzielte und somit auch für den Veranlagungszeitraum 2000 kein Körperschaftsteueranspruch als Insolvenzforderung besteht. Dies ist entgegen der Auffassung des FA aber unerheblich. Es kommt nicht darauf an, ob sich die festgestellten Besteuerungsgrundlagen tatsächlich auf anzumeldende Steuerforderungen auswirken oder nicht (ebenso z. B. Neu, Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 61, m. w. N.). Entscheidend ist, ob die festgestellten Besteuerungsgrundlagen abstrakt geeignet sind, sich auf möglicherweise als Insolvenzforderungen anzumeldende Steueransprüche auszuwirken.
- 12 Verfahrensrechtliche Regelungen sollen klar und für die Rechtsanwender handhabbar sein. Sie sollen nicht zu überflüssigen Streitigkeiten führen. Dem widerspräche es, die Zulässigkeit gesonderter Feststellungen in Fällen wie dem Streitfall davon abhängig zu machen, ob und wie sich die Feststellungen steuerlich auswirken. Die Auswirkungen gesondert festzustellender Besteuerungsgrundlagen hängen in vielen Fällen von Umständen und künftigen Entwicklungen ab, die dem für die Feststellung zuständigen Finanzamt und dem Insolvenzverwalter im Zeitpunkt der Feststellung (noch) nicht bekannt sind. Die Insolvenzverwalter und Finanzämter würden daher erheblich belastet und es entstünde Rechtsunsicherheit, wenn die Zulässigkeit gesonderter Feststellungen davon abhängig wäre, ob sich die Feststellungen tatsächlich zum Nachteil der Insolvenzschuldnerin auswirken oder nicht. Wegen der Unkenntnis und der Prognoseunsicherheit in Bezug auf die möglichen steuerlichen Auswirkungen käme es zu Einspruchs- und Klageverfahren, die sich am Ende als überflüssig erwiesen, nämlich dann, wenn die festgestellten Besteuerungsgrundlagen tatsächlich keine steuerlichen Auswirkungen haben.
- 13 d) Das FA hat allerdings zutreffend darauf hingewiesen, dass Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die sich auf Insolvenzforderungen auswirken, für den

Insolvenzschuldner auch vorteilhaft sein können, z. B. wenn sie zu einem Verlustrücktrag führen oder zusammen mit einer Steuerfestsetzung Grundlagen für die Erstattung von Vorauszahlungen sind. In derartigen Fällen hält der erkennende Senat es für erwägenswert, ausnahmsweise die Feststellungen oder Festsetzungen von Besteuerungsgrundlagen und Steuern zuzulassen, wenn der Insolvenzverwalter dies ausdrücklich beantragt. Im Streitfall muss diese Frage jedoch nicht entschieden werden. Das FG hat nicht festgestellt und keiner der Verfahrensbeteiligten hat vorgetragen, dass die angefochtenen Bescheide für die Insolvenzschuldnerin vorteilhaft waren.

- 14** 3. Der erkennende Senat weicht mit seiner Entscheidung nicht von dem Urteil des IV. Senats des BFH vom 12. Dezember 1985 IV R 330/ 84 (BFHE 145, 495, BStBl II 1986, 408) ab. Dies hat der IV. Senat in einem Parallelverfahren (Az. I R 35/ 01) dem erkennenden Senat mitgeteilt.