

[zurück](#)**Harder** , ZInsO 2013, 227

Thema: Zwangsgeld gegen Insolvenzverwalter wegen Verletzung steuerlicher Pflichten

Zeitschrift: ZInsO - Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht

Rubrik: ZInsO - Aufsätze

Autor: Phillip-Boie **Harder**

Referenz: ZInsO 2013, 227 - 228 (Ausgabe 6 v. 07.02.2013)

Zwangsgeld gegen Insolvenzverwalter wegen Verletzung steuerlicher Pflichten

Anmerkung zu [BFH, Urt. v. 6.11.2012 - VII R 72/11](#), [ZInsO 2013, 82](#)

von **Rechtsanwalt Phillip-Boie Harder**, LL.M. oec., Düsseldorf*

Der [Bundesfinanzhof](#) hat im [Urt. v. 6.11.2012 - VII R 72/11](#) erneut die steuerlichen Pflichten eines Insolvenzverwalters betont und im konkreten Fall die Festsetzung von Zwangsgeld gegen den Insolvenzverwalter auch wegen der Nichtabgabe von "Null-Erklärungen" für ermessensfehlerfrei gehalten.

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Schuldners gem. [§ 80 InsO](#) auf den Insolvenzverwalter über. Er tritt damit in die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners gem. [§ 34 Abs. 1, 3 AO](#) ein und hat diese zu erfüllen.¹ Zu den steuerlichen Pflichten gehören insbesondere auch die Steuererklärungspflichten.² Der Insolvenzverwalter hat diese steuerlichen Pflichten - wie der BFH in der am 2.1.2013 veröffentlichten Entscheidung erneut feststellt - unabhängig davon zu erfüllen, ob sich hieraus Steuerforderungen des Fiskus ergeben oder nicht. Der Insolvenzverwalter hat zumindest sog. Null-Erklärungen abzugeben und damit seiner Erklärungspflicht nachzukommen.

Genauso wenig entfallen die steuerlichen Pflichten dadurch, dass die Insolvenzmasse die Kosten für die Erstellung der Steuererklärungen bzw. die Beauftragung eines Steuerberaters hierfür nicht deckt³ und die Steuerklärung voraussichtlich keine finanziellen Vorteile für den Insolvenzschuldner mit sich bringt.⁴ Es ist insoweit unerlässlich, dass Insolvenzverwalter die erforderlichen steuerlichen Kenntnisse selbst haben - wovon der BFH grds. ausgeht⁵ - oder durch eigene Mitarbeiter vorhalten. Anderenfalls drohen ihnen finanzielle Nachteile durch die Beauftragung externer steuerlicher Berater oder - sofern sie die steuerlichen Pflichten nicht erfüllen - Zwangsgelder.

Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass sich die steuerlichen Besonderheiten eines Insolvenzverfahrens in den letzten Jahren vervielfältigt haben. Die Rechtsprechung des BFH hat u.a. im Bereich der Umsatzsteuer mit den Urteilen v. 29.1.2009 - [V R 64/07](#)⁶ zur Istbesteuerung und

* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Kanzlei Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälte Steuerberater.

1 [Fritsch](#), in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl. 2009, § 251 Rn. 37.

2 [Roth](#), Insolvenzsteuerrecht, 1. Aufl. 2011, Rn. 2.122; [Frotscher](#), Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl. 2010, S. 34, 38; [Kahlert](#), in: Kahlert/Rühlend, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl. 2011, Rn. 7.143 f., 8.30 ff.

3 So zuletzt [BFH, Beschl. v. 19.11.2007 - VII B 104/07](#), BFH/NV 2008, 334 (NV), dazu [Bartone](#), jurisPR SteuerR 11/2008, Anm. 1; [Kahlert](#) (Fn. 2), Rn. 8.37; [Frotscher](#) (Fn. 2), S. 42; [Ziegenhagen/Thieme](#), Besteuerung in Krise und Insolvenz, 1. Aufl. 2010, § 6 Rn. 4; [Roth](#) (Fn. 2), Rn. 2.123, 3.178 ff.

4 [Frotscher](#) (Fn. 2), S. 42; [Roth](#) (Fn. 2), Rn. 3.178.

5 [BFH, Urt. v. 23.8.1994 - VII R 143/92](#), BStBl. II 1995, 194 = DStR 1995, S. 18 [[BFH 23.08.1994 - VII R 143/92](#)]; [Kahlert](#) (Fn. 2), Rn. 8.37 mit Verweis auf dieses BFH-Urteil.

6 BFHE 224, 24 [[BFH 29.01.2009 - V R 64/07](#)] = BStBl. II 2009, S. 682.

Harder: *Zwangsgeld gegen Insolvenzverwalter wegen Verletzung steuerlicher Pflichten - ZInsO 2013 Ausgabe 6 - 228*

v. 9.12.2010 - [V R 22/10](#)⁷ zur Sollbesteuerung zu erheblichem Erklärungs- und Korrekturbedarf geführt. Allein diese beiden Urteile haben das Bundesministerium der Finanzen dazu bewegt, ein entsprechendes Anwendungsschreiben zu verfassen.⁸ Ein weiteres [Urt. v. 25.7.2012 - VII R 29/11](#)⁹ hat nunmehr den jahrelang andauernden Streit zwischen V. (sowie XI.) Senat und VII. Senat für die Frage der Begründetheit und die daran

anknüpfende Frage der Abgrenzung von Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten sowie die Frage der Aufrechnung geklärt.

Auch der Gesetzgeber war in den letzten Jahren nicht untätig und hat mit der umstrittenen Neuregelung des § 55 Abs. 4 InsO dafür gesorgt, dass deren Anwendbarkeit wiederum eines Anwendungsschreibens bedurfte.¹⁰ In der Literatur haben die Fragen auf der Schnittstelle zwischen Insolvenz- und Steuerrecht zu einer Vielzahl von Veröffentlichungen, Neuerscheinungen und Neuauflagen geführt.¹¹ Allein die anhand dieser wenigen Beispiele aufgezeigten umfangreichen Spezialkenntnisse im steuerlichen Bereich lassen es fraglich erscheinen, ob die vom BFH bei jedem Insolvenzverwalter anzulegenden Kenntnisse tatsächlich vorausgesetzt werden können und ihm eine Erfüllung sämtlicher steuerlicher Pflichten abzuverlangen ist.

Von diesen aktuellen Entwicklungen unbeeindruckt stellt die Zwangsgeldfestsetzung nach Auffassung des BFH im vorliegenden Fall keine Ermessensfehlerscheidung dar. Entgegen der vom FG vertretenen Auffassung erfolgte die Festsetzung des Zwangsgeldes weder aufgrund eines unrichtig oder unvollständig ermittelten Sachverhalts noch in unverhältnismäßiger Weise. Die Durchsetzung der auch vom Insolvenzverwalter zu erfüllenden Erklärungspflichten hält der BFH nicht nur für zulässig, sondern auch für geboten. Auch dies ist keine neue Erkenntnis. Die Gefahr von gegen den Insolvenzverwalter persönlich festgesetzten Zwangsmitteln ist in der Literatur schon diskutiert worden und aufgrund der ihm gem. § 34 Abs. 3 AO treffenden steuerlichen Pflichten die Möglichkeit der Festsetzung von Zwangsmitteln bejaht worden.¹² Das aktuelle Urteil bestätigt diese Auffassung. Ob der BFH in Zukunft Einsicht zeigt und dem Insolvenzverwalter eine Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten nur bei ausreichender Masse für die Beauftragung eines steuerlichen Beraters zumutet,¹³ bleibt abzuwarten.

⁷ BFHE 232, 301 = BStBl. II 2011, S. 996.

⁸ BMF Schreiben v. 9.12.2011 - IV D 2 - S 7330/09/10001:001.

⁹ BFH/NV 2012, 2106.

¹⁰ BMF Schreiben v. 17.1.2012 IV A 3 - S 0550/10/10020-05.

¹¹ So u.a. Roth (Fn. 2); Kahlert/Rühland (Fn. 2); Frotscher (Fn. 2).

¹² Vgl. Frotscher (Fn. 2), S. 34.

¹³ Fritsch (Fn. 1), § 251 Rn. 38 verweist zu dieser Auffassung auf Fahnster, EWIR 1996, 411 [BFH 08.08.1995 - VII R 25/94].