

Urteil vom 23. Februar 2010, VII R 48/07

Feststellungsbescheid über eine bestandskräftige Steuerfestsetzung im Insolvenzverfahren - Bestandskräftige Steuerfestsetzung ist ein Schuldtitel i.S. des § 179 Abs. 2 InsO - Befugnis zur Betreuung eines Verfahrens trotz eines erwirkten Titels - Örtliche Zuständigkeit bei Gefahr im Verzug

BFH VII. Senat

InsO § 179 Abs 2, InsO § 185, AO § 251 Abs 3, AO § 29, AO § 26, KO § 146 Abs 6, GesO § 11 Abs 3 S 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. August 2007, Az: 16 K 470/06

Leitsätze

Liegt bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine bestandskräftige Steuerfestsetzung und damit ein Schuldtitel i.S. des § 179 Abs. 2 InsO vor, ist das FA im Falle des Bestreitens der Forderung durch den Insolvenzverwalter berechtigt, das Bestehen der angemeldeten Forderung durch Bescheid festzustellen, wenn der Insolvenzverwalter seinen Widerspruch auf die von ihm behauptete Unwirksamkeit der Forderungsanmeldung stützt (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 23. Februar 2005 VII R 63/03, BFHE 209, 23, BStBl II 2005, 591) .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-GmbH (GmbH). Die GmbH gehörte der in D ansässigen Unternehmensgruppe D an. Hieraus ergab sich die Zuständigkeit des Finanzamts J, bei dem am 20. Dezember 2005 die nach § 168 der Abgabenordnung (AO) nicht zustimmungspflichtige Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 der GmbH einging. Mit Beschluss vom 1. März 2006 eröffnete das zuständige Amtsgericht (AG) das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH und bestellte den Kläger zum Insolvenzverwalter. Der Kläger wie auch der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gingen davon aus, dass sich die Geschäftsleitung der GmbH seit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim Kläger befand und sich hieraus die örtliche Zuständigkeit des FA ergab.
- 2** Aufgrund der mit dem Beschluss über die Verfahrenseröffnung ergangenen Aufforderung des AG, Insolvenzforderungen bis zum 18. April 2006 anzumelden, meldete das Finanzamt J am 13. April 2006 beim Kläger neben weiteren Steuerforderungen Umsatzsteuer 2004 in Höhe von ca. 2.200 € zur Insolvenztabelle an.
- 3** Der Kläger bestritt die angemeldete Forderung. Mit Schreiben vom 28. Juni 2006 wies das FA den Kläger darauf hin, dass er zwar Widerspruch erhoben habe, die Umsatzsteuer 2004 jedoch bestandskräftig festgesetzt worden sei. Darauf erwiderte der Kläger, dass ihm eine Forderungsanmeldung des FA nicht vorliege. Falls das FA die Abgabeforderungen beanspruche, möge es eine Forderungsanmeldung einreichen und das Finanzamt J veranlassen, seine Forderung zurückzunehmen. Daraufhin reichte das FA am 6. Juli 2006 beim Kläger eine Aufstellung der Forderungen gegen die GmbH ein.
- 4** Da der Kläger seinen Widerspruch nicht zurücknahm, erließ das FA am 28. August 2006 einen Feststellungsbescheid. Danach wurde --neben weiteren Steuerforderungen-- das Bestehen der Umsatzsteuer 2004 und der Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2004 in der angemeldeten Höhe gemäß § 251 Abs. 3 AO als Insolvenzforderung festgestellt. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 5** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, die sich nach einer Verfahrenstrennung gemäß § 73 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur noch gegen die Feststellung der Umsatzsteuer 2004 und der Säumniszuschläge zur Umsatzsteuer 2004 richtete, hinsichtlich der Feststellung der Umsatzsteuer 2004 statt. Die Frage der örtlichen Zuständigkeit hielt es für unbeachtlich, da die beiden Finanzämter nicht unterschiedliche, sondern dieselbe Forderung geltend gemacht hätten. Das FA sei aber nicht befugt gewesen, wegen der bereits bestandskräftig

festgesetzten Umsatzsteuer 2004 einen weiteren Feststellungsbescheid zu erlassen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 186 veröffentlicht.

- 6** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das Urteil des FG verstoße gegen § 251 Abs. 3 AO. Von einer Titulierung im insolvenzrechtlichen Sinn sei auszugehen, wenn vor Insolvenzeröffnung ein Bescheid bekannt gegeben oder eine Steueranmeldung abgegeben worden sei. Bestreite der Insolvenzverwalter eine titulierte Abgabeforderung, obliege es nach § 179 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) dem Bestreitenden, den Widerspruch zu verfolgen. Sei die Abgabeforderung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestandskräftig festgesetzt worden, wirke die Bestandskraft auch gegen den Widersprechenden. Es bleibe dem FA aber unbenommen, die Feststellung der Forderung nach § 251 Abs. 3 AO zu betreiben. Nehme der Insolvenzverwalter seinen Widerspruch trotz Aufforderung nicht zurück, sei es geboten, einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO zu erlassen. Bei einem Bestreiten titulierter, bestandskräftiger Forderungen sei im Feststellungsbescheid lediglich festzustellen, dass die angemeldete Forderung bestandskräftig festgesetzt sei und Wiedereinsetzungsgründe und Korrekturvoraussetzungen nicht vorlägen. So sei das FA verfahren.
- 7** Der Kläger trägt vor, das FG habe zu Recht entschieden, dass ein Feststellungsbescheid nicht hätte ergehen dürfen, da bereits ein Titel existiert habe. Für den Feststellungsbescheid habe kein Bedarf bestanden. Im Übrigen habe er gegen den bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheid 2004 keinen Widerspruch erhoben, da sich der Widerspruch gegen die Anmeldung zur Insolvenztabelle gerichtet habe. Die Anmeldung der Forderung durch das Finanzamt J sei dem FA nicht zuzurechnen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und auch insoweit zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FA war zum Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheids berechtigt.
- 9** 1. Wird über das Vermögen des Steuerschuldners das Insolvenzverfahren eröffnet, gelten für die Vollstreckbarkeit von Steuerbescheiden gemäß § 251 Abs. 1 AO nicht mehr die allgemeinen Regeln der AO, vielmehr sind gemäß § 251 Abs. 2 AO die Vorschriften der InsO zu beachten.
- 10** a) Nach § 87 InsO können Insolvenzgläubiger ihre Forderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Der Insolvenzgläubiger hat seine Insolvenzforderung (§ 38 InsO) gemäß § 174 InsO beim Insolvenzverwalter zur Eintragung in die Tabelle (§ 175 InsO) und zur Prüfung (§ 176 InsO) mit dem Ziel der Feststellung (§ 178 InsO) anzumelden. Nach § 178 Abs. 1 InsO gelten Forderungen als festgestellt, wenn weder der Insolvenzverwalter noch ein Insolvenzgläubiger Widerspruch erhebt. Für die festgestellten Forderungen wirkt die Eintragung in die Tabelle nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil.
- 11** b) Wird die angemeldete Forderung gemäß § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO vom Insolvenzverwalter oder von einem anderen Gläubiger bestritten, hat im Regelfall der Gläubiger gemäß § 179 Abs. 1 InsO die Feststellung gegen den Bestreitenden zu betreiben. Liegt für die Forderung indes ein vollstreckbarer Schuldtitel oder ein Endurteil vor, obliegt es nach § 179 Abs. 2 InsO dem Bestreitenden, den Widerspruch zu verfolgen. Die Vorschrift entspricht § 146 Abs. 6 der Konkursordnung (KO). Danach war der Widerspruch gegen eine Forderung, für welche ein mit der Vollstreckungsklausel versehener Schuldtitel, ein Endurteil oder ein Vollstreckungsbefehl vorlag, vom Widersprechenden zu verfolgen.
- 12** Ein im Zeitpunkt der Verfahrenseröffnung bereits ergangener Steuerbescheid ist ein vollstreckbarer Schuldtitel i.S. des § 179 Abs. 2 InsO (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. August 1993 VII B 46/91, BFH/NV 1994, 293, zu § 146 KO; ebenso Beermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 251 AO Rz 424). Steuerbescheide sind titulierte Forderungen i.S. des § 179 Abs. 2 InsO, da ihre Wirksamkeit und Durchsetzbarkeit durch die Einlegung von Rechtsmitteln grundsätzlich nicht gehemmt wird (vgl. § 361 Abs. 1 AO und § 69 Abs. 1 FGO) und sie daher wie diese vollstreckbar sind (§ 249 Abs. 1, § 251 Abs. 1, § 254 Abs. 1 AO).
- 13** c) Die Betreibenspflicht des Widersprechenden nach § 179 Abs. 2 InsO bedeutet aber nicht, dass der Gläubiger gehindert ist, seinerseits die Feststellung seiner Forderung zu verfolgen, wenn der Insolvenzverwalter an seinem Widerspruch festhält. Nach der zu den entsprechenden Vorschriften des § 146 Abs. 6 KO und des § 11 Abs. 3 Satz 2

der Gesamtvollstreckungsordnung (GesO) ergangenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) bleibt es dem Gläubiger unbenommen, im Klagewege die Feststellung seiner titulierten Forderung zur Konkurstabelle durchzusetzen. Der Senat teilt die Auffassung, dass diese Regelungen dem Gläubiger, der einen Titel erwirkt hat, nur die Verpflichtung abnehmen, ein Verfahren zu betreiben, ihm aber nicht die Befugnis dazu entziehen (vgl. BGH-Urteil vom 29. Juni 1998 II ZR 353/97, BGHZ 139, 132; ebenso MünchKomm-InsO/Schumacher, 2. Aufl., § 179 Rz 43).

- 14** d) Die Feststellung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis erfolgt nicht nach § 180 Abs. 1 InsO im ordentlichen Verfahren, sondern ist gemäß § 185 Satz 1 InsO vom FA als zuständiger Verwaltungsbehörde vorzunehmen. Der Erlass eines Feststellungsbescheids kommt nach § 185 Satz 1 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO "erforderlichenfalls" in Betracht. Bei Widerspruch des Insolvenzverwalters gegen einen bestandskräftigen Steuerbescheid kann einem Feststellungsbescheid mangelnde Erforderlichkeit nicht entgegengehalten werden. Denn durch die Regelungen in § 179 Abs. 2 InsO wird ebenso wenig wie in § 146 Abs. 6 KO und § 11 Abs. 3 Satz 2 GesO ausgesprochen, dass ein Titel automatisch zur Teilnahme an der Verteilung berechtigt. Dem FA als Vollstreckungsgläubiger muss die Möglichkeit verbleiben, die durch das Bestreiten verursachte Ungewissheit über sein Recht zu beenden (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 139, 132).
- 15** Das BFH-Urteil vom 23. Februar 2005 VII R 63/03 (BFHE 209, 23, BStBl II 2005, 591), in dem der Senat den Erlass eines Feststellungsbescheids bei Vorliegen eines Steuerbescheids für rechtswidrig erklärt hat, steht dem nicht entgegen. In jenem Verfahren hatte der Insolvenzverwalter nicht der Feststellung einer bestandskräftigen, sondern der einer angefochtenen Steuerfestsetzung zur Tabelle widersprochen. Nach Auffassung des Senats war dort für die gesonderte Geltendmachung des Steueranspruchs als Insolvenzforderung durch Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO neben einem fortzuführenden Rechtsbehelfsverfahren kein Raum, weil Gegenstand der Einspruchsentscheidung in einer solchen Konstellation nicht nur die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Bescheids, sondern auch die rechtmäßige Beanspruchung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 26. November 1987 V R 133/81, BFHE 151, 345, BStBl II 1988, 199). Liegt demgegenüber bei Verfahrenseröffnung nach §§ 164, 168 AO eine Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vor, die zu einem Schuldtitle i.S. des § 179 Abs. 2 InsO führt, ist der Feststellungsstreit bei Steuerforderungen in der Weise auszutragen, dass das FA das Bestehen der angemeldeten Forderungen durch Bescheid feststellt (§ 185 Satz 1 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO). Gegenstand des Feststellungsbescheids ist nicht die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheids. Sein Regelungsinhalt geht vielmehr dahin, dass dem Steuergläubiger eine bestimmte Steuerforderung als Konkurs- bzw. Insolvenzforderung zusteht (so schon BFH-Urteil in BFHE 151, 345, BStBl II 1988, 199). Im Rahmen dieser Feststellung ist die Begründetheit des vom Insolvenzverwalter erhobenen Widerspruchs zu prüfen. Anders als im Fall eines fortzuführenden Rechtsbehelfs- oder Rechtsmittelverfahrens besteht hier nicht die Gefahr, dass zwei voneinander unabhängige Rechtsbehelfsverfahren über dieselben Steuerforderungen betrieben und der Schuldner zwei parallel zu führenden Verfahren ausgesetzt wird (vgl. auch Abschn. 60 Abs. 7 der Vollstreckungsanweisung).
- 16** 2. Das Urteil des FG entspricht nicht den vorstehenden Grundsätzen und verstößt daher gegen § 251 Abs. 3 AO. Ist im Feststellungsbescheid über die rechtmäßige Beanspruchung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung und über die wirksame Anmeldung zur Tabelle zu entscheiden, ist der Erlass eines Feststellungsbescheids auch dann erforderlich, wenn der Bestreitende wie im Streitfall seinen Widerspruch auf die von ihm behauptete Unwirksamkeit der Forderungsanmeldung durch das FA stützt.
- 17** 3. Die Sache ist spruchreif, da der Senat in der Sache selbst entscheiden kann. Das FA hat in dem von ihm erlassenen Feststellungsbescheid die Wirksamkeit der Forderungsanmeldung zu Recht bejaht, so dass das Urteil des FG, soweit es diesen Bescheid aufgehoben hat, seinerseits aufzuheben und die Klage abzuweisen war.
- 18** Das ursprünglich für die Besteuerung der GmbH zuständige Finanzamt J war gemäß § 29 AO auch für die Anmeldung nach § 174 InsO zuständig. Nach § 29 AO ist bei Gefahr im Verzug für unaufschiebbare Maßnahmen jede Finanzbehörde örtlich zuständig. Dies setzt voraus, dass die Zuständigkeit entweder nicht sofort eindeutig zu klären ist oder eine sonst nicht zu bewältigende Notsituation vorliegt (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2001 III R 13/00, BFHE 197, 12, BStBl II 2002, 406). Im Streitfall bestand eine derartige Notsituation, da das AG mit Beschluss vom 1. März 2006 zur Abgabe der Forderungsanmeldung bis zum 18. April 2006 aufgefordert hatte. Unter diesen Umständen war das Finanzamt J für die Forderungsanmeldung örtlich zuständig, da bei einer Abgabe an das FA die naheliegende Gefahr einer verspäteten Forderungsanmeldung bestand.
- 19** Auf die Frage einer analogen Anwendung des § 127 AO auf Anmeldungen nach § 174 InsO kommt es daher ebenso

wenig an wie auf die erst mit Wirkung zum 29. Dezember 2007 eingeführte Zuständigkeitsregelung für Insolvenzfälle nach § 26 Satz 3 AO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de