Urteil vom 24. November 2011, V R 13/11

Steuerberechnung und Wirkung des Tabelleneintrags im Insolvenzverfahren - Aufrechnung nach § 226 Abs. 1 AO - Anfechtung durch nachträgliches Bestreiten - Anfechtbare Rechtshandlung - Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Mehrwertsteuerrecht - Aufhebung und Nachprüfung einer Ermessensentscheidung - Fehlendes Ermessen - Entstehung des Berichtigungsanspruchs für Entgelte aus durch insolventen Unternehmer erbrachten Leistungen

BFH V. Senat

UStG § 16, UStG § 16ff, EWGRL 388/77 Art 18 Abs 4, EWGRL 227/67 Art 2, InsO § 174, InsO § 178, InsO § 185, AO § 130, AO § 251, AO § 226 Abs 1, BGB § 387, FGO § 102, AO § 168, BGB §§ 387ff, InsO § 129, InsO §§ 129ff, InsO §§ 174ff

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. Juni 2010, Az: 8 K 1573/09

Leitsätze

1. Grundlage für die Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren nach §§ 174 ff. InsO ist der gemäß §§ 16 ff. UStG berechnete Steueranspruch für das Kalenderjahr. Im Jahr der Insolvenzeröffnung ist die anzumeldende Steuer für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung zu berechnen .

2. Die Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG unterliegt weder den Beschränkungen der Insolvenzaufrechnung noch denen der Insolvenzanfechtung .

3. Werden zur Insolvenztabelle angemeldete Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ohne Widerspruch in die Tabelle eingetragen, kommt der Eintragung dieselbe Wirkung wie der beim Bestreiten vorzunehmenden Feststellung gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu und kann wie diese unter den Voraussetzungen des § 130 AO geändert werden .

Tatbestand

I.

1 Mit Beschluss vom 23. August 2006 wurde über das Vermögen des H das Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) zum Insolvenzverwalter bestellt. Ausgehend von den Umsatzsteuer-Voranmeldungen des H für die Monate Juni bis August 2006 meldete der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) neben anderen Ansprüchen mit Schreiben vom 11. September 2006 eine Insolvenzforderung für Umsatzsteuer Juni bis August 2006 an. Die Forderungsanmeldung wurde vom Kläger als Insolvenzverwalter am 26. Januar 2007 "zur Tabelle anerkannt" und in Höhe von 36.416,67 € in die Tabelle als festgestellt eingetragen.

2 Am 25. Mai 2007 ging beim FA eine Umsatzsteuererklärung für den Zeitraum 1. Januar bis 22. August 2006 ein, die eine geringere Steuerschuld als nach den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für 2006 auswies. Das FA erteilte hierzu am 19. Juli 2007 nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) seine Zustimmung gemäß § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO).

3 Das FA behandelte die für den Zeitraum 1. Januar bis 22. August 2006 eingereichte Umsatzsteuererklärung im Übrigen als Antrag auf Änderung des Tabelleneintrags und lehnte diesen Antrag durch Bescheid vom 10. April 2008 ohne Ermessensausübung ab. Der Tabelleneintrag wirke gemäß § 178 Abs. 3 der Insolvenzordnung (InsO) wie ein rechtskräftiges Urteil und sei nur unter den Voraussetzungen einer Restitutionsklage abzuändern. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

4 Demgegenüber gab das FG der Klage statt. Es bestehe kein Streit darüber, dass dem Tabelleneintrag ein überhöhter Betrag zugrunde liege, da sich die Steuerschuld nur auf 27.263,45 € belaufe. Eine Korrektur des Tabelleneintrags auf die zutreffende richtige Höhe sei möglich. § 178 Abs. 3 InsO bestimme zwar, dass die Eintragung einer Forderung in die Insolvenztabelle gegenüber dem Insolvenzverwalter wie ein rechtskräftiges Urteil wirke.

Dementsprechend könne der Insolvenzverwalter die Änderung eines Tabelleneintrags nur unter den Voraussetzungen einer Restitutionsklage erreichen. Würden allerdings Steuerforderungen in die Insolvenztabelle eingetragen, stehe § 178 Abs. 3 InsO zur Disposition. Die Änderung in der Insolvenztabelle eingetragener Steuerforderungen erfordere nicht in jedem Fall die Voraussetzungen einer Restitutionsklage. Zudem habe das FA der Umsatzsteuerjahreserklärung zugestimmt, wodurch sich die Umsatzsteuer-Voranmeldungen, die dem Tabelleneintrag zugrunde lagen, erledigt hätten. Daher sei ein Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO zu erlassen. Ein Ermessensspielraum habe für das FA dabei nicht bestanden.

5 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung von § 178 Abs. 3 InsO. Die Vorschrift enthalte entgegen dem FG-Urteil keine abweichende Regelung für Steuerforderungen. Die Korrekturvorschriften der AO seien daher nicht anwendbar.

6 Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Zwar sei eine Änderung des Tabelleneintrags grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen einer Restitutionsklage möglich, dies gelte aber nicht für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, bei denen es auf § 110 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ankomme. Die danach bestehenden Änderungsbefugnisse würden durch die InsO nur eingeschränkt. Für die Umsatzsteuer 2006 liege kein Tabelleneintrag vor.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist mit der Maßgabe begründet, dass das Urteil des FG aufzuheben ist und das FA verpflichtet wird, über den Antrag des Klägers auf Änderung der widerspruchslos in die Tabelle eingetragenen Umsatzsteuer-Insolvenzforderung gemäß § 130 AO nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden; im Übrigen wird die Klage abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 FGO).

10 1. Der insolvenzrechtliche Tabelleneintrag betrifft Insolvenzforderungen; diese sind der Streitgegenstand, auf den sich die Rechtskraftwirkung des § 178 Abs. 3 InsO bezieht. Insolvenzgläubiger können gemäß § 87 InsO nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ihre Insolvenzforderungen i.S. von § 38 InsO und damit ihre zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen den Schuldner "begründeten" Vermögensansprüche nur nach den Vorschriften über das Insolvenzverfahren verfolgen. Dementsprechend sind nach § 251 Abs. 3 AO Insolvenzforderungen während eines Insolvenzverfahrens --anders als bei sog. Masseverbindlichkeiten gemäß § 55 InsO (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Dezember 2010 V R 22/10, BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952, unter II.1.)-- nicht durch Steuerbescheid festzusetzen, sondern nur erforderlichenfalls durch Verwaltungsakt festzustellen. Dem geht die Anmeldung der 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) voraus.

11 Da zur Insolvenztabelle nur Insolvenzforderungen, nicht aber auch Masseverbindlichkeiten anzumelden sind, ist bei der Forderungsanmeldung zu berücksichtigen, dass, wie der Senat in seinem Urteil in BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952, unter II.3.c aa unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 1. September 2010 VII R 35/08 (BFHE 230, 490, BStBl II 2011, 336) und vom 28. Juni 2000 V R 87/99 (BFHE 192, 132, BStBl II 2000, 639) entschieden hat, zwar auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Grundsatz der Unternehmereinheit gilt. Bedingt durch die Erfordernisse des Insolvenzrechts besteht das Unternehmen nach Verfahrenseröffnung jedoch aus mehreren Unternehmensteilen, zwischen denen einzelne umsatzsteuerrechtliche Berechtigungen und Verpflichtungen nicht miteinander verrechnet werden können. Zu unterscheiden sind der vorinsolvenzrechtliche Unternehmensteil, gegen den Insolvenzforderungen zur Tabelle anzumelden sind (§§ 174 ff. InsO), der die Insolvenzmasse betreffende Unternehmensteil, gegen den Masseverbindlichkeiten geltend zu machen sind, sowie ggf. das vom Insolvenzverwalter freigegebene Vermögen, bei dem Steueransprüche gegen den Insolvenzschuldner persönlich ohne insolvenzrechtliche Einschränkungen geltend gemacht werden können. Diese Teilbereiche sind bei allen

Umsatzsteuersachverhalten und damit auch bei der Zuordnung der dem Gesamtunternehmen zustehenden Berechtigungen --wie z.B. dem Recht auf Vorsteuerabzug nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes (UStG)-- zu beachten.

12 2. Bei der Anmeldung zur Insolvenztabelle (§§ 174 ff. InsO) ist der gegen den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil bestehende Umsatzsteueranspruch für jedes Kalenderjahr gesondert zu berechnen und nach Abzug der vom Unternehmer jeweils geleisteten Zahlungen anzumelden. Für das Kalenderjahr der Insolvenzeröffnung ist die für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil entstandene Umsatzsteuer grundsätzlich für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung zu berechnen und anzumelden.

13 a) Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG ist die Steuer, soweit nicht § 20 UStG gilt, nach vereinbarten Entgelten zu berechnen. Bei der Berechnung der Steuer ist von der Summe der Umsätze nach § 1 Abs. 1 UStG auszugehen, soweit für sie die Steuer in dem Besteuerungszeitraum entstanden und die Steuerschuldnerschaft gegeben ist (§ 16 Abs. 1 Satz 3 UStG). Von der so berechneten Steuer sind die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen und die Berichtigungen gemäß §§ 15a, 17 UStG zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 und 2 UStG, § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG).

14 b) Besteuerungszeitraum ist auch für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG das Kalenderjahr, so dass Grundlage der Forderungsanmeldung nach § 174 InsO die Steuer für das Kalenderjahr ist. Im Jahr der Insolvenzeröffnung ist die Steuerberechnung demgegenüber grundsätzlich für den Zeitraum bis zur Insolvenzeröffnung vorzunehmen. Denn hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, tritt gemäß § 16 Abs. 3 UStG dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres. Dies ist auch in Bezug auf den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu beachten und entspricht der bisherigen Rechtsprechung des Senats. Denn nach dem BFH-Urteil vom 26. November 1987 V R 130/82 (BFHE 151, 349, BStBl II 1988, 124, unter II.3.) ist erforderlich aber auch ausreichend, dass --nicht anders als bei einem Umsatzsteuerjahresbescheid-- der Inhalt der Forderungsanmeldung die Individualisierung der Besteuerungssachverhalte ermöglicht.

15 Anzumelden ist die Steuer für das Kalenderjahr oder die Steuer für den abgekürzten Besteuerungszeitraum bis zur Insolvenzeröffnung. Eine gesonderte Forderungsanmeldung i.S. von § 174 InsO für einzelne Voranmeldungszeiträume ist jedenfalls nicht erforderlich, da diesen im Verhältnis zur Jahressteuerberechnung in verfahrens- und in materiell-rechtlicher Hinsicht grundsätzlich nur vorläufiger Charakter zukommt (BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 42/09, juris, unter II.3.a aa) und es sich bei der für einzelne Voranmeldungszeiträume entstandenen Steuer daher nur um eine unselbständige Berechnungsgrundlage für den sich für das Kalenderjahr oder den kürzeren Besteuerungszeitraum im Jahr der Insolvenzeröffnung ergebenden Steueranspruch handelt.

16 c) Bei der Steuerberechnung für den vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil sind die sich für die einzelnen Umsätze ergebenden Steueransprüche und die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge und Berichtigungen (s. oben II.2.a) nur insoweit zu berücksichtigen, als es sich bei diesen jeweils um "einen zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vermögensanspruch gegen den Schuldner" i.S. von § 38 InsO handelt und insoweit keine Masseverbindlichkeit --z.B. gemäß § 55 Abs. 2 InsO-- vorliegt.

17 Für die Begründetheit des sich für den Besteuerungszeitraum (s. oben II.2.c) ergebenden Umsatzsteueranspruchs kommt es dabei nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für diesen Besteuerungszeitraum an. Maßgeblich ist vielmehr, ob bei Insolvenzeröffnung der Tatbestand für die in diesem Besteuerungszeitraum vorliegenden Steueransprüche, Vorsteuerbeträge und Berichtigungen (s. oben II.2.a) bereits vollständig verwirklicht und damit abgeschlossen ist (BFH-Urteile vom 29. Januar 2009 V R 64/07, BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.; vom 30. April 2009 V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.1., und vom 9. Februar 2011 XI R 35/09, BFHE 233, 86, BFH/NV 2011, 1445, unter II.2.).

18 Dies widerspricht entgegen Kahlert (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1973 ff., 1978) nicht insolvenzrechtlichen Wertungen. Denn unter welchen Voraussetzungen im jeweiligen Einzelfall von der "Begründetheit" i.S. von § 38 InsO auszugehen ist, kann nur unter Berücksichtigung des Rechtsverhältnisses entschieden werden, auf dem der jeweilige Anspruch beruht --hier der sich aus dem UStG ergebende Anspruch--. Wie der Senat bereits entschieden hat (BFH-Urteil in BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.4.), besteht --entgegen Kahlert in DStR 2011, 1973 ff., 1979 ff.-- bei der Beurteilung der Begründetheit i.S. von § 38 InsO auch keine Bindung an die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote der §§ 94 ff. InsO. So ist über das Vorliegen einer Insolvenzforderung unabhängig von der Zulässigkeit der Aufrechnung nach diesen Vorschriften zu entscheiden. Dementsprechend kann z.B. nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 19. Juli 2007 IX ZR 81/06 (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 742, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht

--NJW-RR-- 2008, 206, unter II.2.c) eine Aufrechnung auch dann an den §§ 94 ff. InsO scheitern, wenn der Insolvenzgläubiger mit der ihm zustehenden "Insolvenzforderung" aufrechnen will. Stehen die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbote sogar einer Aufrechnung durch den Insolvenzgläubiger mit seiner Insolvenzforderung entgegen, kommt den Aufrechnungsverboten für die Definition der Insolvenzforderung aufgrund "Begründetheit" i.S. von § 38 InsO keine Bindungswirkung zu.

19 d) Von der für das jeweilige Kalenderjahr und im Kalenderjahr der Insolvenzeröffnung bis zur Insolvenzeröffnung entstandenen Steuer sind bei der Forderungsanmeldung nach §§ 174 ff. InsO die Steuerzahlungen abzusetzen, die der Unternehmer z.B. für einzelne Voranmeldungszeiträume des jeweiligen Besteuerungszeitraums entrichtet hat. Soweit derartige Zahlungen vorliegen, liegt im Hinblick auf die insoweit eingetretene Tilgungswirkung keine Insolvenzforderung vor.

20 3. Bei der Anmeldung der Umsatzsteuerforderung für den jeweiligen Besteuerungszeitraum zur Insolvenztabelle (§§ 174 ff. InsO) sind die insolvenzrechtlichen Aufrechnungs- und Anfechtungsregelungen nicht zu beachten (offen gelassen in BFH-Urteil vom 2. November 2010 VII R 6/10, BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, unter II.2.b).

21 a) Die Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG ist keine Aufrechnung, so dass sie auch nicht den Beschränkungen der §§ 94 ff. InsO unterliegt.

22 aa) Schulden zwei Personen einander Leistungen, die ihrem Gegenstand nach gleichartig sind, kann gemäß § 387 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) jeder Teil seine Forderung gegen die Forderung des anderen Teils aufrechnen, sobald er die ihm gebührende Leistung fordern und die ihm obliegende Leistung bewirken kann.

23 Nach § 226 Abs. 1 AO gelten für die Aufrechnung mit Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis sowie für die Aufrechnung gegen diese Ansprüche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts sinngemäß, soweit nichts anderes bestimmt ist. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind dabei die Ansprüche i.S. von § 37 AO (Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 226 AO Rz 13).

24 bb) Gemäß § 38 AO entsteht der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Umsatzsteuer entsteht i.S. des § 38 AO in dem Zeitpunkt, in dem sie nach § 16 Abs. 1 und 2 UStG berechenbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 1996 V R 62/94, BFHE 181, 188, BStBl II 1996, 662, unter II.1.). Bei den sich aus dem UStG ergebenden Ansprüchen liegt danach ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erst aufgrund der Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG (s. oben II.2.a) für einen Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum vor. Daher kann nur mit oder gegen den Anspruch aufgerechnet werden, der sich aus der Steuerberechnung für einen derartigen Zeitraum ergibt.

25 cc) Bei der Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG selbst handelt es sich demgegenüber --entgegen dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 6. April 2011 1 K 808/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1407, Rev. VII R 30/11)-- nicht um eine Aufrechnung nach § 226 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 387 ff. BGB.

26 (1) Anders als bei einer Aufrechnung, die selbständige Forderungen voraussetzt (E. Wagner in Ermann, BGB, 13. Aufl. 2011, vor § 387 Rz 6), sind die im Rahmen der Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG miteinander zu saldierenden Steueransprüche, Vorsteuerbeträge und Berichtigungen (s. oben II.2.a) lediglich unselbständige Besteuerungsgrundlagen innerhalb einer Steuerberechnung und -festsetzung, nicht aber Ansprüche mit verfahrensrechtlichem Eigenleben; erst wenn sich bei der Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG als Saldo eine Steuerschuld oder --als Vergütungsanspruch-- ein rechnerischer Überschuss und damit eine "negative Steuerschuld" zugunsten des Unternehmers ergibt, besteht ein selbständiger und damit abtretbarer oder aufrechenbarer Steuer- oder Vergütungsanspruch (BFH-Urteil vom 24. März 1983 V R 8/81, BFHE 138, 498, BStBl II 1983, 612, unter 1.a, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Ebenso ist es entgegen den Senatsurteilen vom 26. Februar 1987 V R 114/79 (BFHE 149, 98, BStBl II 1987, 471, unter II.2.) und vom 26. November 1987 V R 133/81 (BFHE 151, 345, BStBl II 1988, 199, unter II.1.b) auch im Feststellungsverfahren nach § 251 Abs. 3 AO. Als insolvenzrechtliche Einschränkung ist entsprechend dem Senatsurteil in BFHE 149, 98, BStBl II 1987, 471, unter II.2. nur zu berücksichtigen, dass ein Forderungsaustausch im Feststellungsverfahren nicht zulässig ist.

27 Die Auffassung, Umsatzsteuer und Vorsteuer seien selbständige Ansprüche, lässt sich darüber hinaus auch nicht mit der dem nationalen Recht zugrunde liegenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) vereinbaren. Nach Art. 18 Abs. 2 der Richtlinie ist der Vorsteuerabzug vom Steuerbetrag "abzusetzen". Übersteigt der Betrag der zulässigen Abzüge und damit der Betrag des Vorsteuerabzugs den Betrag der für den

Erklärungszeitraum geschuldeten Steuer, können die Mitgliedstaaten nach Art. 18 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder ihn nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten. Dies schließt eine isolierte Geltendmachung der einzelnen Berechnungsgrundlagen für die Umsatzsteuer aus. Denn es besteht unter Berücksichtigung der Richtlinie 77/388/EWG für den Unternehmer keine Rechtsgrundlage dafür, sich den Betrag seines Vorsteuerabzugs voll auszahlen zu lassen und die ohne Saldierung mit dem Vorsteuerabzug geschuldete Steuer an das FA zu entrichten oder z.B. diese Zahlung schuldig zu bleiben. Dementsprechend kann weder das FA noch der Unternehmer mit oder gegen einzelnen Ansprüchen auf Umsatzsteuer aus Ausgangsleistungen oder mit oder gegen Vorsteueransprüchen aus einzelnen Leistungsbezügen aufrechnen.

28 (2) Zum anderen ist die Aufrechnung ein Gestaltungsrecht und setzt als einseitiges Rechtsgeschäft eine Aufrechnungserklärung voraus (Schlüter, in Münchener Kommentar, BGB, 5. Aufl. 2007, § 388 Rz 1; E. Wagner, a.a.O., § 388 Rz 1). Die Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG ist demgegenüber weder ein "einseitiges Rechtsgeschäft" noch ein "Gestaltungsrecht". Denn die Rechtsfolgen der nach diesen Vorschriften vorzunehmenden Steuerberechnung treten kraft Gesetzes und damit unabhängig von den darüber hinaus abzugebenden Erklärungen, wie z.B. Steuer- oder Voranmeldungen, ein. Deshalb lässt sich die Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG entgegen Onusseit (Festschrift für Walter Gerhardt, 2004, S. 730 ff., 736 f.) nicht mit einer rechtsgeschäftlich vereinbarten Verrechnungsabrede im Kontokorrent vergleichen.

29 b) Die Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG ist auch keine anfechtbare Rechtshandlung i.S. der §§ 129 ff. InsO.

30 aa) Gemäß § 129 Abs. 1 InsO kann der Insolvenzverwalter Rechtshandlungen, die vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind und die Insolvenzgläubiger benachteiligen, nach Maßgabe der §§ 130 bis 146 InsO anfechten.

31 bb) Für die Ausübung des Anfechtungsrechts genügt jede erkennbare --auch konkludente-- Willensäußerung, dass der Insolvenzverwalter eine Gläubigerbenachteiligung in der Insolvenz nicht hinnehme, sondern diese zur Masseanreicherung wenigstens wertmäßig auf Kosten des Anfechtungsgegners wieder auszugleichen suche (BGH-Urteil vom 21. Februar 2008 IX ZR 209/06, Wertpapier-Mitteilungen/Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht --WM-- 2008, 935, Leitsatz; unter Bezugnahme auf Kirchhof in Münchener Kommentar, InsO, 2. Aufl. 2008, § 129 Rz 194; ebenso de Bra, in Braun, InsO, 4. Aufl. 2010, § 129 Rz 45). Dementsprechend stellt auch das (nachträgliche) Bestreiten der vom FA gemäß §§ 174 ff. InsO zur Tabelle angemeldeten Forderung eine Ausübung des Anfechtungsrechts dar.

32 cc) Für die Entscheidung über das Bestehen des Anfechtungsrechts ist, wenn sich die Anfechtung auf einen Anspruch auf Abgaben bezieht, die der Gesetzgebung des Bundes unterliegen, gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO der Finanzrechtsweg eröffnet. Dies trifft auf die im vorliegenden Fall streitige Umsatzsteuer zu. Maßgeblich für die Bestimmung der Rechtswegzuständigkeit ist insoweit nicht der insolvenzanfechtungsrechtliche Rückgewähranspruch als solcher, sondern das Rechtsverhältnis, das der angefochtenen Rechtshandlung zugrunde liegt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 27. September 2010 GmS-OGB 1/09, BGHZ 187, 105, Neue Juristische Wochenschrift 2011, 1211, unter III.2.).

33 dd) Der Senat kann im Streitfall offen lassen, ob er sich der Auffassung des IX. Senats des BGH und des VII. Senats des BFH anschließt, nach der bei "Geschäften des Schuldners und Steuerpflichtigen", die als "umsatzsteuerpflichtige Leistungen an Kunden ... zum Entstehen der Steuerforderung des Finanzamts [führen]", von einer anfechtbaren Rechtshandlung auszugehen ist (BGH-Urteil vom 22. Oktober 2009 IX ZR 147/06, WM 2009, 2394, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 413, unter II.2.b cc; ebenso BFH-Urteil in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374, unter II.2.c aa zur "Leistungserbringung" als Rechtshandlung). Denn die Steuerberechnung gemäß §§ 16 ff. UStG hat keine gläubigerbenachteiligende Wirkung und führt daher nicht zu einer anfechtbaren Rechtshandlung i.S. von § 129 InsO (unzutreffend daher auch insoweit Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2011, 1407).

34 (1) Da es anfechtungsrechtlich auf die jeweilige, durch die Rechtshandlung ausgelöste Rechtswirkung, die gläubigerbenachteiligend ist, ankommt (BGH-Urteil vom 9. Juli 2009 IX ZR 86/08, NJW-RR 2010, 118, WM 2009, 1750, unter II.2.c bb (2)), ist für die Beurteilung, ob die Steuerberechnung nach §§ 16 ff. UStG der Insolvenzanfechtung unterliegt, die Rechtsprechung zur Insolvenzanfechtbarkeit bei Erlangen einer Aufrechnungslage mit einem aufgrund dieser Steuerberechnung entstandenen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis (vgl. hierzu BGH-Urteil in WM 2009, 2394, HFR 2010, 413, und BFH-Urteil in BFHE 231, 488, BStBl II 2011, 374) nicht entscheidungserheblich.

35 (2) Nach dem BGH-Urteil in NJW-RR 2010, 118, WM 2009, 1750, unter II.2.c ist das Herstellen von Bier --ohne Erlaubnis zur Herstellung unter Steueraussetzung-- nicht nur eine Rechtshandlung, sondern auch gläubigerbenachteiligend, da die dadurch entstehende Sachhaftung für Biersteuer das Schuldnervermögen mit einer dinglichen Haftung für eine Insolvenzforderung belastet.

36 (3) Selbst wenn das Erbringen entgeltlicher Leistungen als anfechtbare Rechtshandlung anzusehen ist, wirkt die Umsatzsteuer --anders als die Biersteuer, die einen Steueranspruch unabhängig vom Vorliegen eines korrespondierenden Zahlungsanspruchs des Steuerschuldners gegen Kunden begründet-- aufgrund des dem Umsatzsteuerrecht immanenten Neutralitätsgrundsatzes nicht gläubigerbenachteiligend.

37 (a) Nach dem im Streitjahr zu beachtenden Art. 2 der Ersten Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (Richtlinie 67/227/EWG), der inhaltlich Art. 1 Abs. 2 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie entspricht, beruht das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist. Dabei wird bei allen Umsätzen die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

38 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) ergibt sich aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass der Steuerpflichtige (Unternehmer) weder ganz noch teilweise durch die Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) belastet werden darf. Der Steuerpflichtige muss in der Lage sein, unter angemessenen Bedingungen den gesamten aus einem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag zu erlangen. Dem Steuerpflichtigen darf somit durch die Steuererhebung kein finanzielles Risiko entstehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 28. Juli 2011 C-274/10, Kommission/Ungarn, UR 2011, 755 Rdnr. 45, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung). In Bezug auf das vom Steuerpflichtigen zu vereinnahmende Entgelt folgt aus dem Grundsatz steuerlicher Neutralität insbesondere, dass der Betrag, der als Bemessungsgrundlage für die vom Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein darf als der Betrag, den er letztlich erhält (EuGH-Urteil vom 24. Oktober 1996 C-317/94, Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339 Rdnr. 28).

39 (b) Aufgrund des Neutralitätsprinzips ist die Umsatzsteuer nicht gläubigerbenachteiligend i.S. von § 129 InsO. Denn sowohl bei den vom Unternehmer erbrachten Ausgangsleistungen wie auch bei den vom Unternehmer bezogenen Eingangsleistungen besteht eine umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung oder Berechtigung gegenüber dem Fiskus als Steuergläubiger grundsätzlich nur insoweit, als der Unternehmer das Entgelt für eine von ihm erbrachte Ausgangsleistung vereinnahmt oder das Entgelt für die von ihm bezogene Eingangsleistung entrichtet. Selbst wenn die Entgeltvereinnahmung oder -entrichtung zunächst unterbleibt (vgl. zur sog. Sollbesteuerung von Ausgangsleistungen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG), wirkt die Umsatzsteuer im Insolvenzfall nicht gläubigerbenachteiligend. Denn nach der Rechtsprechung des Senats sind alle noch nicht vereinnahmten oder entrichteten Entgelte mit der Insolvenzeröffnung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auf null zu berichtigen (BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952, unter II.3.b und c; s. hierzu auch unten II.5.a). Damit ist gewährleistet, dass der Unternehmer im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung Ausgangsleistungen nur in dem Umfang zu versteuern hat, als er Entgelte auch vereinnahmen konnte und er den Vorsteuerabzug nur in dem Umfang in Anspruch nimmt, als er Entgelte für Eingangsleistungen entrichtet hat.

40 Dem steht nicht entgegen, dass nach dem BGH-Urteil in NJW-RR 2010, 118, WM 2009, 1750, unter II.2.c bb (1) der Eintritt einer Gläubigerbenachteiligung isoliert mit Bezug auf die konkret bewirkte Minderung des Aktivvermögens oder der Vermehrung der Passiva des Schuldners zu beurteilen ist und daher bei der Sachhaftung für Biersteuer die durch den Brauvorgang einhergehende Wertschöpfung kein saldierungsfähiger Vorteil ist. Denn die Berichtigung der zuvor erfolgten Besteuerung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG lässt den zuvor begründeten Steueranspruch in vollem Umfang wieder entfallen und schließt damit --anders als bei einer bloßen Saldierung mit einem unbestimmten "Vorteil"-- eine Gläubigerbenachteiligung aus.

41 4. Im Streitfall hat das FA zwar einen sich aus dem UStG ergebenden Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zur Insolvenztabelle angemeldet. Die unwidersprochene Anmeldung zur Forderungstabelle kann jedoch --entgegen der Auffassung des FG-- nur unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 1 AO geändert werden. Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Entscheidung, denn das FA hat von dem ihm insoweit zustehenden Ermessen

aufgrund seiner anderen Rechtsauffassung keinen Gebrauch gemacht. Das FG durfte diese nicht ersetzen (§ 102 FGO). Das Urteil des FG war daher aufzuheben und das FA zur erneuten Bescheidung zu verpflichten.

42 a) Erhebt --wie im Streitfall-- weder der Insolvenzverwalter noch ein Insolvenzgläubiger gegen die angemeldete Forderung Widerspruch, gilt sie gemäß § 178 Abs. 1 InsO als festgestellt. Für die festgestellte Forderung wirkt die Eintragung in die Tabelle nach § 178 Abs. 3 InsO wie ein rechtskräftiges Urteil. Die Urteilswirkung des § 178 Abs. 3 InsO entfällt aber bei der Eintragung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 2 AO) wie beim Erlass eines Feststellungsbescheids nach Bestreiten gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO unter den Voraussetzungen des § 130 AO.

43 aa) Bei Forderungen, die dem ordentlichen Verfahren gemäß § 180 InsO unterliegen, macht es nach der Rechtsprechung des BGH für die Rechtskraftfähigkeit und den Rechtskraftumfang keinen Unterschied, ob die Forderung widerspruchslos eingetragen wird oder ob sie vom Insolvenzverwalter oder von einem anderen Insolvenzgläubiger bestritten und für sie die Feststellung gemäß § 179 InsO betrieben wird. Während im ersten Fall die Forderung nach § 178 Abs. 1 Satz 1 InsO kraft Gesetzes als festgestellt gilt, erfolgt im zweiten Fall die Feststellung durch das Urteil im ordentlichen Verfahren gemäß § 180 Abs. 1 InsO und die sich hieran anschließende Berichtigung der Tabelle nach § 183 Abs. 2 InsO. Die Wirkung des Feststellungsurteils liegt damit in der Beseitigung des Widerspruchs. Die Sachlage ist dieselbe, als wäre im Prüfungstermin gar kein Widerspruch erhoben und die Forderung als unstreitig festgestellt worden. In beiden Fallgruppen wirkt erst die Eintragung durch das Insolvenzgericht in die Tabelle gemäß § 178 Abs. 3 InsO für die festgestellte Forderung nach Betrag und Rang wie ein rechtskräftiges Urteil gegenüber dem Insolvenzverwalter und allen Insolvenzgläubigern (BGH-Urteil vom 13. Juni 2006 IX ZR 15/04, BGHZ 168, 112, unter III.2.a).

44 bb) Auch für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind Rechtskraftfähigkeit und Rechtskraftumfang von Eintragung und Feststellung identisch.

45 (1) Bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis tritt beim Bestreiten einer angemeldeten Forderung an die Stelle des Feststellungsurteils gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO der Erlass eines behördlichen Feststellungsbescheids. Dieser ist nach § 130 Abs. 1 AO änderbar (vgl. z.B. Loose in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 251 AO Rz 68). Nach dieser Vorschrift kann ein rechtswidriger Verwaltungsakt, auch nachdem er unanfechtbar geworden ist, ganz oder teilweise mit Wirkung für die Zukunft oder für die Vergangenheit zurückgenommen werden.

46 (2) Ebenso wie im ordentlichen Verfahren (s. oben 4.a aa) sind auch bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis Rechtskraftfähigkeit und Rechtskraftumfang von Eintragung und Feststellung identisch. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, der es rechtfertigen könnte, der Eintragung aufgrund bloßer Feststellung ohne Bestreiten weiter gehende Rechtsfolgen als einer Feststellung nach Bestreiten zuzubilligen. Bei der Eintragung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist § 178 Abs. 3 InsO daher einschränkend dahingehend auszulegen, dass dieser Eintragung lediglich die Wirkung einer behördlichen Feststellung nach Bestreiten gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zukommt und wie diese unter den Voraussetzungen des § 130 AO geändert werden kann, wobei die Entscheidung hierüber wie beim rechtzeitigen Bestreiten von der Verwaltungsbehörde zu treffen ist. Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des VII. Senats des BFH, der davon ausgeht, dass die Eintragung in die Tabelle bei Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis die gleichen Rechtswirkungen wie ein entsprechender "Steuerbescheid" (BFH-Urteil vom 19. August 2008 VII R 36/07, BFHE 222, 205, BStBl II 2009, 90, unter II.1.b dd) und damit wie ein Feststellungsbescheid hat.

47 b) Im Streitfall ist das Urteil der Vorinstanz aufzuheben. Zwar hat das FG zu Recht den angefochtenen Bescheid aufgehoben (vgl. § 102 FGO). Im Hinblick auf das Fehlen jeglicher Ermessensausübung durch das FA war das FG aber nicht berechtigt, anstelle des FA zu entscheiden. Vielmehr war das FA zu verpflichten, das ihm zustehende Ermessen erstmals auszuüben und den Kläger unter Ausübung pflichtgemäßen Ermessens zu bescheiden.

48 Das FA hat in seinem Ablehnungsbescheid vom 10. April 2008 die für den Zeitraum 1. Januar bis 22. August 2006 eingereichte Umsatzsteuererklärung als Antrag auf Änderung des Tabelleneintrags behandelt und, anstatt über den Antrag nach Maßgabe des § 130 Abs. 1 AO eine Ermessensentscheidung zu treffen, diesen in der unzutreffenden Annahme, die Änderung sei nur unter den nicht vorliegenden Voraussetzungen einer Restitutionsklage zulässig, abgelehnt.

49 5. Das FA wird bei seiner Ermessensentscheidung Folgendes zu berücksichtigen haben:

50 a) Dass der Gesetzgeber in § 130 Abs. 1 AO die Rücknahme des Verwaltungsakts ungeachtet des Ablaufs der

Rechtsbehelfsfrist in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt hat, zeigt, dass einerseits nicht jeder als rechtswidrig erkannte belastende Verwaltungsakt zurückzunehmen ist, während es andererseits auch nicht dem Zweck der Ermächtigung zur Ermessensausübung entspricht, das Ermessen grundsätzlich nicht zugunsten der Steuerpflichtigen auszuüben. Bei der Entscheidung, ob einem Begehren auf Rücknahme eines unanfechtbaren Verwaltungsakts zu entsprechen ist, hat die Verwaltung daher im konkreten Fall abzuwägen, ob dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gerechtigkeit im Einzelfall oder dem Interesse der Allgemeinheit am Eintritt von Rechtsfrieden und Rechtssicherheit der Vorzug zu geben ist. Dabei kommt es auf die Schwere und Offensichtlichkeit des Rechtsverstoßes sowie darauf an, weshalb die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist vom Steuerpflichtigen geltend gemacht wird (BFH-Urteil vom 9. März 1989 VI R 101/84, BFHE 157, 1, BStBl II 1989, 749, unter II.3.a; BFH-Beschluss vom 4. Juni 2008 I R 9/07, BFH/NV 2008, 1647). Deshalb ist das Ermessen durch das FA in der Regel ermessensfehlerfrei ausgeübt, wenn der Adressat die Gründe, die seiner Auffassung nach eine Rücknahme rechtfertigen, mit einem fristgerecht eingelegten Einspruch gegen den Bescheid hätte vorbringen können und keine besonderen Umstände vorliegen, nach denen vom Adressaten die Rechtsverfolgung im Einspruchsverfahren unter Berücksichtigung aller Umstände billigerweise nicht erwartet werden konnte.

51 b) Bei der Entscheidung, ob das Festhalten am Tabelleneintrag ermessensgerecht ist, hat das FA grundsätzlich auch zu berücksichtigen, ob es seine Forderung entsprechend den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung (s. oben II.2. und 3.) berechnet und dabei insbesondere beachtet hat, dass bei Insolvenzeröffnung nicht nur die bis dahin noch nicht entrichteten Entgelte für bezogene Leistungen, sondern auch die bis dahin noch nicht vereinnahmten Entgelte für erbrachte Leistungen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich werden (BFH-Urteil in BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952, unter II.3.a und b).

52 aa) Der sich aus dem Senatsurteil in BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952, unter II.3.a und b ergebende Berichtigungsanspruch für Entgelte aus durch den insolventen Unternehmer erbrachten Leistungen entsteht dabei "mit" und damit eine juristische Sekunde vor der Insolvenzeröffnung, so dass es sich sowohl bei dem Vorsteuerberichtigungsanspruch für bezogene Leistungen wie auch bei dem Steuerberichtigungsanspruch für erbrachte Leistungen um vor der Verfahrenseröffnung begründete Ansprüche und damit um bei der Forderungsanmeldung nach § 174 InsO zu berücksichtigende Insolvenzforderungen handelt (Wäger, DStR 2011, 1925 ff., 1926, 1929).

53 Der Gegenauffassung von Heinze (Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht --DZWiR-- 2011, 276 ff., 279) und Onusseit (DZWiR 2011, 353 ff., 355), nach der der Steuerberichtigungsanspruch erst nach der Verfahrenseröffnung als Anspruch der Masse entstehen soll, schließt sich der Senat nicht an, da für den Steuerberichtigungsanspruch nichts anderes gilt als für den Vorsteuerberichtigungsanspruch, den der Senat bereits in seinem Urteil vom 13. November 1986 V R 59/79 (BFHE 148, 346, BStBl II 1987, 226, Leitsatz) als Konkursforderung angesehen hat. Soweit es der BGH in diesem Zusammenhang für unzutreffend hält, dass "eine Forderung, die mit Insolvenzeröffnung entstehe, ... so zu behandeln [sei], als sei sie vor diesem Zeitpunkt entstanden" (BGH-Urteil in UR 2007, 742, NJW-RR 2008, 206, unter II.2.c aa), betrifft dies nur die Zulässigkeit der Aufrechnung im Insolvenzfall nach §§ 94 ff. InsO, der bei der Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und Masseverbindlichkeiten aber keine entscheidende Bedeutung zukommt (s. oben II.2.c). Im Übrigen geht auch der BGH in diesem Urteil trotz der von ihm angenommenen Unzulässigkeit der Aufrechnung von einer "bloßen Insolvenzforderung" aus und verneint dabei ausdrücklich das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit (BGH-Urteil in UR 2007, 742, NJW-RR 2008, 206, unter II.2.c bb).

54 bb) Im Übrigen hält der Senat an seinem Urteil in BFHE 232, 301, BFH/NV 2011, 952 trotz der hieran geäußerten Kritik fest. Insbesondere liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung (vgl. § 1 InsO) vor (a.M. Kahlert, DStR 2011, 921 ff., 925 f., und DStR 2011, 1973 ff., 1978 f.). Zwar rechtfertigt der Umstand, dass der Steuergläubiger nicht freiwillig zum Gläubiger geworden ist, nach dem zur Einkommensteuer ergangenen BFH-Urteil vom 24. Februar 2011 VI R 21/10 (BFHE 232, 318, BStBl II 2011, 520, unter II.b cc) keine Besserstellung gegenüber anderen Gläubigern. Bei der Umsatzsteuer besteht aber die Besonderheit, dass die bei Insolvenzeröffnung noch offenen Ansprüche auf Gegenleistungen aus zuvor erbrachten Leistungen neben dem Entgelt einen Umsatzsteueranteil aufweisen, der zusammen mit dem Entgelt vom Insolvenzverwalter im Rahmen der Verwaltung der Masse gemäß §§ 148 ff. InsO einzuziehen ist. Die für den Insolvenzverwalter auch für den Umsatzsteueranteil bestehende Einziehungsbefugnis rechtfertigt die Annahme, dass im Umfang der durch den Insolvenzverwalter vereinnahmten Umsatzsteuer --unter Berücksichtigung der zuvor eingetretenen Uneinbringlichkeit-- keine Insolvenzforderung, sondern eine Masseverbindlichkeit vorliegt.

55 c) Im Hinblick auf die vom FA zu treffende Ermessensentscheidung weist der Senat im Übrigen vorsorglich darauf hin, dass es für die weitere Beurteilung unerheblich ist, ob die vom Kläger abgegebene Steuererklärung --ggf. nach Zustimmung durch das FA-- gemäß § 168 AO als Steuerfestsetzung anzusehen ist. Denn können gemäß § 251 Abs. 3 AO Insolvenzforderungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr durch Steuerbescheid festgesetzt werden (BFH-Urteil in BFHE 224, 24, BStBl II 2009, 682, unter II.1.), steht dies auch einer sich aus § 168 AO ergebenden Annahme einer Steuerfestsetzung nach Verfahrenseröffnung entgegen. Schließlich wird bei der Ermessensausübung auch zu berücksichtigen sein, dass der Forderungsanmeldung im Streitfall nicht --wie erforderlich (s. oben II.2.b)-- eine Steuerberechnung für den abgekürzten Besteuerungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung zugrunde lag.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de