

Urteil vom 27. August 2025, II R 50/21

Entfallen der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG infolge eines Insolvenzplans

ECLI:DE:BFH:2025:U.270825.IIR50.21.0

BFH II. Senat

GrEStG § 5 Abs 2, GrEStG § 5 Abs 3, GrEStG § 15 S 1, AO § 220 Abs 1, AO § 220 Abs 2, AO § 251 Abs 2, InsO § 254b, InsO § 259b, InsO § 227 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 12. August 2021, Az: 11 K 2335/19 GE, AO

Leitsätze

1. Ist ein Grundstück vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in eine Gesamthandsgemeinschaft eingebracht und der steuerbare Erwerbsvorgang nach § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) ganz oder teilweise von der Steuer befreit worden, wirken die Änderung der Beteiligung des Einbringenden an der Gesamthand aufgrund der Erfüllung eines Insolvenzplans und der dadurch bewirkte Wegfall der Begünstigung nach § 5 Abs. 3 GrEStG materiell auf den vor der Insolvenzeröffnung begründeten Erwerbsvorgang zurück.
2. Die Grunderwerbsteuerforderung entsteht in diesem Fall zwar erst mit Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Sie ist aber eine (nachträglich) begründete Insolvenzforderung, weil der Tatbestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist.
3. Die einjährige Verjährungsfrist nach § 259b Abs. 1 der Insolvenzordnung (InsO) gilt auch für Steuerforderungen. Wann eine Forderung nach § 259b InsO fällig wird, bestimmt sich nach den Steuergesetzen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12.08.2021 - 11 K 2335/19 GE, AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 An der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG, waren am 30.07.2012 als Komplementärin ohne Kapitaleinlage die B-GmbH und als alleiniger Kommanditist Herr D beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag von diesem Tag brachte D ein ihm gehörendes Grundstück in die Klägerin ein und erklärte die Auflassung.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte den Vorgang als nach § 5 Abs. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes in der Fassung vom 24.03.1999 (GrEStG) steuerfrei. Mit Bescheid vom 20.09.2012 setzte das FA Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin in Höhe von 0 € mit der Begründung fest, D sei im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks zu 100 % am Vermögen der erwerbenden Gesamthand beteiligt gewesen.
- 3 Mit Beschluss vom xx.10.2014 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Klägerin eröffnet. Mit Beschluss vom xx.03.2016 wurde ein Insolvenzplan vom zuständigen Amtsgericht bestätigt. Dieser sah vor, dass 94,9 % der Kommanditanteile des D an der Klägerin an die neu gegründete C-GmbH übertragen und die Insolvenzgläubiger mit einer Quote in Höhe von 15 % ihrer Forderungen befriedigt werden. Die Übertragung war aufschiebend bedingt durch die Eintragung der C-GmbH als Kommanditistin in das Handelsregister. Die Eintragung erfolgte am xx.08.2016. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) verwies der Insolvenzplan für die

Geltendmachung von Forderungen, die erstmals nach dem Abstimmungstermin angemeldet werden, auf die gesetzlichen Vorschriften, insbesondere die §§ 259a, 259b der Insolvenzordnung in der für den Streitfall maßgeblichen Fassung (InsO). Durch Beschluss vom xx.03.2016 wurde das Insolvenzverfahren aufgehoben und die Überwachung der Erfüllung des Insolvenzplans angeordnet. Eine Anzeige der Anteilsübertragung auf die C-GmbH erfolgte nicht.

- 4 Das FA bat die Klägerin im Oktober 2017 um Mitteilung, ob sich die Beteiligung des D innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand (§ 5 Abs. 3 GrEStG) verändert habe. Daraufhin erfuhr es vom Insolvenzverfahren, vom Insolvenzplan und von der zwischenzeitlich erfolgten Übertragung der Anteile auf die C-GmbH.
- 5 Mit nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändertem Bescheid vom 30.08.2018 setzte das FA die Grunderwerbsteuer gegenüber der Klägerin auf 32.510 € fest. Zur Begründung führte es aus, die Beteiligung des D an der Gesamthand habe sich innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Klägerin um 94,9 % vermindert. Der Tatbestand des § 5 Abs. 3 GrEStG sei erfüllt; die gewährte Steuerbefreiung sei in Höhe von 94,9 % zu versagen. Der Bescheid enthielt eine Zahlungsaufforderung, nach der die Forderung bis zum 04.10.2018 zu erfüllen war.
- 6 Die festgesetzte Grunderwerbsteuer wurde in Höhe der im Insolvenzplan festgelegten Quote von 15 % (4.876,50 €) gezahlt.
- 7 Mit dem Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid machte die Klägerin geltend, bei der rückwirkend zum 30.07.2012 entstandenen Steuerforderung handele es sich um eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO, die im Insolvenzverfahren zur Tabelle anzumelden und mit der im Insolvenzplan festgelegten Quote zu bedienen sei. Auf weitergehende Zahlungen hätten die Gläubiger im Insolvenzplan verzichtet. Die Wirkungen würden nach § 254b InsO auch für Insolvenzgläubiger gelten, die ihre Forderungen --wie das FA die Grunderwerbsteuerforderung-- nicht angemeldet hätten. Die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Steuer sei daher erloschen.
- 8 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 25.07.2019 als unbegründet zurück. Es führte aus, der Grunderwerbsteueranspruch stelle keine Insolvenzforderung dar, da der für seine Begründung maßgebende Lebenssachverhalt erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens vollständig verwirklicht worden sei. Selbst wenn eine Insolvenzforderung vorläge, wäre der angefochtene Bescheid rechtmäßig. Denn das Steuerfestsetzungsverfahren sei nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 240 der Zivilprozessordnung nur für die Dauer des Insolvenzverfahrens unterbrochen. Der Insolvenzplan führe nicht dazu, dass Insolvenzforderungen gemäß § 47 AO erlöschen würden. Soweit nach dessen Regelungen keine Tilgung zu erfolgen habe, handele es sich um sogenannte unvollkommene Forderungen, die weiterhin erfüllbar und einer Aufrechnung zugänglich, aber nicht mehr durchsetzbar seien. Ob ein Vollstreckungsverbot bestehe, sei keine Frage des Festsetzungs-, sondern des Erhebungsverfahrens.
- 9 Am 12.09.2019 beantragte die Klägerin die Erteilung eines Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO. Sie vertrat die Auffassung, bei dem streitigen Grunderwerbsteueranspruch handele es sich um eine Insolvenzforderung, die nach § 259b InsO verjährt sei.
- 10 Das FA stellte mit Abrechnungsbescheid vom 28.10.2019 fest, dass die festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.876,50 € durch Zahlung nach § 47 AO erloschen sei und im Übrigen fortbestehe. Ob die Forderung als Insolvenzforderung oder als Masse- beziehungsweise Neuverbindlichkeit einzuordnen sei, spiele keine Rolle. Denn über das Bestehen eines Vollstreckungsverbots sei nicht im Abrechnungsbescheid zu befinden. Etwaige Verstöße seien vielmehr mit Rechtsmitteln gegen die jeweilige Vollstreckungsmaßnahme geltend zu machen. Anhaltspunkte für den Eintritt der Zahlungsverjährung lägen nicht vor. Die Verjährungsfrist des § 259b Abs. 1 InsO beginne nach Abs. 2 erst, wenn der den Insolvenzplan bestätigende Beschluss rechtskräftig und die Forderung fällig sei. Die Grunderwerbsteuerforderung sei erst am 04.10.2018 fällig geworden.
- 11 Gegen den Abrechnungsbescheid legte die Klägerin ebenfalls Einspruch ein. Sie trug vor, der Steueranspruch sei in Höhe von 85 % erloschen. Dies sehe der Insolvenzplan im Hinblick auf die Forderungen sämtlicher Gläubiger vor. Über das Bestehen eines Vollstreckungsverbots aufgrund eines Insolvenzplanverfahrens sei durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden.
- 12 Mit Einspruchsentscheidung vom 14.02.2020 wies das FA den Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid als unbegründet zurück. Es führte aus, eine mit dem Insolvenzplan bewirkte (teilweise) Befreiung der Klägerin von

ihrer Steuerschuld führe nicht zum Erlöschen der Steuerforderung im Sinne des § 47 AO. Sie berühre nicht den Bestand der Forderung, sondern nur deren Durchsetzbarkeit. Soweit die Grunderwerbsteuerforderung nicht erloschen sei, könne sie im Abrechnungsbescheid nicht mit 0 € angesetzt werden.

- 13** Das FG hat die gegen beide Bescheide erhobenen Klagen in der mündlichen Verhandlung zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden (Bl. 89 der FG-Akte) und sodann beide Klagen abgewiesen. Seiner Auffassung nach hat das FA zu Recht Grunderwerbsteuer gegen die Klägerin festgesetzt. Durch die im Insolvenzplan festgelegte Übertragung eines Anteils an der Klägerin von 94,9 % auf die C-GmbH im Jahr 2016 habe sich die Beteiligung des D an der Klägerin innerhalb der schädlichen Frist des § 5 Abs. 3 GrEStG von fünf Jahren auf 5,1 % verringert. Das FA sei an der Grunderwerbsteuerfestsetzung auch nicht aus insolvenzrechtlichen Gründen gehindert gewesen, denn der Grunderwerbsteueranspruch sei keine Insolvenzforderung. Der Besteuerungstatbestand sei erst dann vollständig verwirklicht worden, als die Anteilsverminderung eingetreten sei. Mit dem Abrechnungsbescheid habe das FA zutreffend festgestellt, dass die Grunderwerbsteuerschuld lediglich in Höhe von 4.876,50 € erloschen sei. Der verbliebene Teil des Anspruchs sei nicht durch Zahlungsverjährung nach den §§ 228, 232 AO erloschen, denn die Verjährungsfrist habe erst mit Ablauf des Kalenderjahres 2018 (vgl. § 229 Abs. 1 AO) begonnen und betrage fünf Jahre (§ 228 Satz 2 AO). Die besondere Verjährungsfrist des § 259b InsO gelte nicht, da das FA nicht Insolvenzgläubiger im Sinne dieser Vorschrift sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 2074 veröffentlicht.
- 14** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Ihrer Auffassung nach handelt es sich bei der rückwirkend zum 30.07.2012 entstandenen Steuerforderung um eine Insolvenzforderung nach § 38 InsO, die im Insolvenzverfahren zur Tabelle anzumelden und mit der im Insolvenzplan festgelegten Quote zu bedienen sei. Auf weitergehende Zahlungen hätten die Gläubiger im Insolvenzplan verzichtet. Die Wirkungen dieses Plans würden gemäß § 254b InsO auch für Insolvenzgläubiger gelten, die ihre Forderungen --wie das FA die Grunderwerbsteuerforderung-- nicht angemeldet hätten. Die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Steuer sei daher erloschen.
- 15** Das FG habe zwar zutreffend festgestellt, dass es sich bei der Übertragung der Kommanditbeteiligung um einen Vorgang außerhalb des Insolvenzverfahrens gehandelt habe. Das habe jedoch nicht zur Konsequenz, dass die durch den geänderten Bescheid über Grunderwerbsteuer geltend gemachte Steuerforderung durch das Insolvenzverfahren unberührt bleibe. Bei der Übertragung der Kommanditbeteiligung habe es sich nämlich um ein rückwirkendes Ereignis gehandelt, das die Änderung des ursprünglichen Steuerbescheids zur Folge gehabt habe. Damit sei die Steuerforderung im Sinne des § 38 InsO bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden. Eine anderweitige Betrachtung führe zu einer Sonderstellung der Finanzbehörde im Insolvenzverfahren, die von der Insolvenzordnung gerade nicht gewollt sei.
- 16** Die geltend gemachte Forderung über Grunderwerbsteuer sei daher als Insolvenzforderung zu qualifizieren, auf die die Bedingungen des Insolvenzplans anzuwenden seien, auch wenn die Forderung nicht zur Insolvenztabelle angemeldet worden sei. Sie sei daher mit der 15%igen Quote abgegolten und außerdem nicht mehr durchsetzbar.
- 17** Jedenfalls sei die Steuerforderung gemäß § 259b InsO verjährt. Die einjährige Verjährungsfrist beginne mit Fälligkeit der Forderung und Bestätigung des Insolvenzplans. Das gelte auch für nachträglich geltend gemachte Forderungen. § 259b InsO solle für das zu sanierende Unternehmen in angemessener Zeit Klarheit darüber schaffen, ob es noch mit weiteren Forderungen aus der Zeit vor dem Insolvenzplanverfahren konfrontiert werden würde. Die Norm sei lex specialis zu den allgemeinen Verjährungsvorschriften. Selbst Forderungen, die zwar nicht angemeldet worden, jedoch dem Planersteller bekannt gewesen seien, fielen unter § 259b InsO. Dem FA seien alle Umstände, die zur Begründung der Grunderwerbsteuerforderung führten, durch Kenntnis des Insolvenzplans und dessen Umsetzung bekannt gewesen. Ohne weitere Umstände wäre es ihm möglich gewesen, innerhalb der Verjährungsfrist den Steuerbescheid zu erlassen. Dem Schutzzweck der Verjährungsnorm widerspreche es, wenn das FA, das die Festsetzung der Steuer selbst in der Hand habe, weit über die Verjährungsfrist hinaus zuwarte, um sodann außerhalb des Insolvenzverfahrens und seiner Abwicklung eine Sonderstellung zur Durchsetzung seiner Forderung zu erhalten. Die Wirkungen des Insolvenzplanverfahrens nach § 254b InsO würden für sämtliche Gläubiger des Schuldners gelten. Unerheblich sei, aus welchem Grund eine Anmeldung unterblieben sei. Selbst wenn Insolvenzgläubiger vom Insolvenzverfahren nichts gewusst hätten, seien sie durch § 254b InsO an den Insolvenzplan gebunden. Nichts anderes könne für Gläubiger gelten, die die Fälligkeit ihrer Forderung weit über die Jahresfrist des § 259a InsO hinauszögerten.
- 18** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30.08.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung

vom 25.07.2019 aufzuheben und den Abrechnungsbescheid vom 28.10.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2020 dahin zu ändern, dass die Grunderwerbsteuerforderung mit 0 € festgestellt wird.

- 19** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass sowohl der Grunderwerbsteuerbescheid als auch der Abrechnungsbescheid rechtmäßig sind und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. Das FA durfte die Grunderwerbsteuer mit Änderungsbescheid vom 30.08.2018 in voller Höhe festsetzen. Die darauf beruhende Grunderwerbsteuerforderung ist lediglich in Höhe von 4.876,50 € erloschen.
- 21** 1. Zutreffend hat das FG entschieden, dass der Grunderwerbsteuerbescheid rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt.
- 22** a) Das FA durfte die Grunderwerbsteuer mit Änderungsbescheid vom 30.08.2018 in voller Höhe festsetzen.
- 23** aa) Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Gesamthand über, so wird die Steuer nach § 5 Abs. 2 GrEStG in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Die Vorschrift ist insoweit nicht anzuwenden, als sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert (§ 5 Abs. 3 GrEStG). Für die Frage, wann sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand vermindert, ist auf den Zeitpunkt der dinglichen Übertragung des Anteils abzustellen. Nicht maßgebend ist ein gegebenenfalls vorangegangener Erwerb eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Einräumung einer Gesellschafterstellung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.06.2001 - II R 56/00, BFHE 195, 423, BStBl II 2002, 96, unter II.2.b).
- 24** bb) § 5 Abs. 3 GrEStG ist kein eigener Steuertatbestand, sondern bestimmt für den Grunde nach der Grunderwerbsteuer unterliegende Einbringungsvorgänge, dass die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nachträglich entfällt (Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 5 Rz 97; vgl. auch BFH-Beschluss vom 10.04.2025 - II B 54/24 (AdV), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17, zur vergleichbaren Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG). Die Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand stellt ein Ereignis dar, das steuerrechtlich auf den ursprünglich steuerbaren Einbringungsvorgang zurückwirkt und für diesen die Vergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG ausschließt (Viskorf in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz, 21. Aufl., § 5 Rz 97; Schley in Behrens/Wachter, Grunderwerbsteuergesetz, 2. Aufl., § 5 Rz 134; Pahlke, Grunderwerbsteuergesetz, 8. Aufl., § 5 Rz 96). Der ursprüngliche Grunderwerbsteuerbescheid für den Einbringungsvorgang ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH-Urteil vom 15.01.2019 - II R 39/16, BFHE 263, 473, BStBl II 2019, 627, Rz 19).
- 25** cc) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass das FA zu Recht die Grunderwerbsteuer mit Änderungsbescheid vom 30.08.2018 auf 32.510 € festgesetzt hat. Die Einbringung des Grundstücks in die Klägerin am 30.07.2012 durch D unterlag gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dieser grunderwerbsteuerbare Vorgang war zunächst nach § 5 Abs. 2 GrEStG von der Steuer befreit, da D am Vermögen der Klägerin zu 100 % beteiligt war. Durch die 2016 erfolgte Übertragung des Anteils an der Klägerin von 94,9 % auf die C-GmbH verringerte sich die Beteiligung des D an der Klägerin innerhalb der schädlichen Frist von fünf Jahren auf 5,1 %. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des Erwerbs am 30.07.2012 sind dadurch in Höhe von 94,9 % rückwirkend entfallen (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO i.V.m. § 5 Abs. 3 und 2 GrEStG).
- 26** b) Im Ergebnis zutreffend hat das FG auch entschieden, dass das FA nicht aus insolvenzrechtlichen Gründen an der Festsetzung der Grunderwerbsteuer gehindert war. Anders als vom FG angenommen, handelt es sich bei der geltend gemachten Grunderwerbsteuerforderung jedoch um eine Insolvenzforderung.
- 27** aa) Nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens dürfen Steuerbescheide, die Insolvenzforderungen betreffen, nicht mehr ergehen. Das folgt aus dem in § 251 Abs. 2 Satz 1 AO normierten Grundsatz, wonach Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die Insolvenzforderungen sind, nach Insolvenzeröffnung nur nach den Vorschriften der Insolvenzordnung geltend gemacht werden dürfen. Insolvenzforderungen sind Forderungen, die zur Zeit der

Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet waren (vgl. § 38 InsO). Die Abgrenzung zwischen Insolvenzforderungen und (sonstigen) Masseverbindlichkeiten richtet sich ausschließlich nach dem Zeitpunkt der insolvenzrechtlichen Begründung. Auf die steuerliche Entstehung der Forderung und deren Fälligkeit kommt es dagegen nicht an (BFH-Urteil vom 05.04.2017 - II R 30/15, BFHE 257, 510, BStBl II 2017, 971, Rz 13 f., m.w.N.). Für die insolvenzrechtliche "Begründung" von Steuerforderungen kommt es darauf an, wann der Rechtsgrund für den Anspruch gelegt wurde. Der Rechtsgrund für einen (abstrakten) Steueranspruch ist gelegt, wenn der gesetzliche Besteuerungstatbestand vollständig verwirklicht wird; dies richtet sich ausschließlich nach steuerrechtlichen Grundsätzen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 25.07.2012 - VII R 29/11, BFHE 238, 307, BStBl II 2013, 36, Rz 15, m.w.N.; vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 19).

- 28** bb) Danach kann eine erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandene Steuerforderung eine vor Insolvenzeröffnung "begründete" Insolvenzforderung sein (vgl. zur Konkursordnung BFH-Urteil vom 27.08.1975 - II R 93/70, BFHE 117, 176, BStBl II 1976, 77). Für die Grunderwerbsteuer gilt dies zum Beispiel dann, wenn sie wegen Aufgabe des begünstigten Zwecks nachträglich erhoben wird (BFH-Urteil vom 27.08.1975 - II R 93/70, BFHE 117, 176, BStBl II 1976, 77, zu der früheren Regelung in Art. 4 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 des Bayerischen Gesetzes über die Grunderwerbsteuerbefreiung für den sozialen Wohnungsbau). Nichts anderes gilt beim Wegfall der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 GrEStG. § 5 Abs. 3 GrEStG stellt --wie ausgeführt-- keinen eigenen Steuertatbestand dar, sondern bestimmt für dem Grunde nach der Grunderwerbsteuer unterliegende Einbringungsvorgänge, dass die Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 2 GrEStG nachträglich entfällt, soweit sich der Anteil des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks auf die Gesamthand vermindert (vgl. BFH-Beschluss vom 10.04.2025 - II B 54/24 (AdV), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 17, zur vergleichbaren Vorschrift des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG). Ist ein Grundstück vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens in eine Gesamthandsgemeinschaft eingebracht und der steuerbare Erwerbsvorgang nach § 5 Abs. 2 GrEStG ganz oder teilweise von der Steuer befreit worden, wirkt die Änderung der Beteiligung des Einbringenden an der Gesamthand während des Insolvenzverfahrens oder nach dem Insolvenzverfahren materiell auf den vor der Insolvenzeröffnung begründeten Erwerbsvorgang zurück. Die Grunderwerbsteuerforderung entsteht in diesem Fall zwar erst mit Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Sie ist aber eine (nachträglich) begründete Insolvenzforderung, weil der Tatbestand, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, hier § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG, vor Insolvenzeröffnung verwirklicht worden ist.
- 29** cc) Ausgehend davon hat das FG zwar zu Unrecht entschieden, dass es sich bei der geltend gemachten Grunderwerbsteuerforderung nicht um eine Insolvenzforderung handelt. Der nach Beendigung des Insolvenzverfahrens verwirklichte Sachverhalt, die Verringerung der Beteiligung des D an der Klägerin innerhalb von fünf Jahren, führt --materiell rückwirkend-- zu einer steuerbaren und im Umfang von 94,9 % steuerpflichtigen Übertragung des Grundstücks am 30.07.2012. Dieser Erwerbsvorgang ist vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden, so dass es sich bei der vom FA festgesetzten Grunderwerbsteuer um eine Insolvenzforderung handelt.
- 30** dd) Ungeachtet dessen erweist sich das FG-Urteil jedoch im Ergebnis als richtig. Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA die Steuer gegen die Klägerin als Steuerschuldnerin mit dem angefochtenen Bescheid vom 30.08.2018 in voller Höhe festsetzen durfte. Die Vorschriften des Insolvenzverfahrens stehen nach § 251 Abs. 2 Satz 1 AO der Festsetzung nicht entgegen, da zu diesem Zeitpunkt das Insolvenzverfahren durch Beschluss vom xx.03.2016 bereits aufgehoben worden war.
- 31** ee) Im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids am 30.08.2018 war --wie das FG ebenfalls zutreffend entschieden hat-- noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Die reguläre Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Sie beginnt nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt. Im Streitfall begann danach die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2016 zu laufen, da in diesem Jahr durch die Eintragung der C-GmbH als Kommanditistin in das Handelsregister die Übertragung von 94,9 % der Anteile des D an der Klägerin auf die C-GmbH erfolgte. Die vierjährige Festsetzungsfrist war danach im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids am 30.08.2018 noch nicht abgelaufen.
- 32** c) Ebenfalls im Ergebnis zutreffend hat das FG entschieden, dass das FA nicht aufgrund der Regelungen des Insolvenzplans an der Festsetzung der Grunderwerbsteuer in voller Höhe gehindert war.
- 33** aa) Die Insolvenzgläubiger können die Verwertung der Insolvenzmasse und deren Verteilung an die Beteiligten sowie die Verfahrensabwicklung und die Haftung des Schuldners nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens in einem Insolvenzplan regeln (§ 217 Satz 1 InsO). Mit der Rechtskraft der Bestätigung eines solchen Plans treten die

in dessen gestaltendem Teil festgelegten Wirkungen für und gegen alle Beteiligten ein (§ 254 Abs. 1 InsO). Die in den §§ 254 und 254a InsO geregelten Wirkungen gelten auch für Insolvenzgläubiger, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben, und für Beteiligte, die dem Insolvenzplan widersprochen haben (§ 254b InsO). Der Plan bildet die allein maßgebliche Grundlage für die gesamte Vermögens- und Haftungsabwicklung und auch die betroffenen Abgabeforderungen unterliegen nur noch dessen Festlegungen (BFH-Urteil vom 22.10.2014 - I R 39/13, BFHE 247, 300, BStBl II 2015, 577, Rz 15, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 15.11.2018 - XI B 49/18, BFH/NV 2019, 208, Rz 18).

- 34** bb) Soweit Insolvenzforderungen aufgrund der Regelungen in einem Insolvenzplan nach § 227 Abs. 1 InsO als erlassen gelten oder ein sogenannter Verzicht auf sie fingiert wird, sind sie nicht erloschen, sondern bestehen als natürliche, unvollkommene Verbindlichkeiten fort, deren Erfüllung möglich ist, aber nicht erzwungen werden kann (BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 33/19, BFHE 275, 493, BStBl II 2023, 98, Rz 25, m.w.N.). Die mit dem Insolvenzplan bewirkte Befreiung berührt nicht den Bestand der Forderungen als solchen, sondern nur deren Durchsetzbarkeit. Dies gilt auch für Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 33/19, BFHE 275, 493, BStBl II 2023, 98, Rz 26, m.w.N.).
- 35** cc) Gewillkürte Präklusionsvorschriften im Insolvenzplan, durch die Insolvenzgläubiger, die sich am Insolvenzverfahren nicht beteiligt haben, mit ihren Forderungen auch in Höhe der im Plan auf Forderungen ihrer Art festgeschriebenen Quote ausgeschlossen sind (materielle Ausschlussklausel), sind nicht zulässig (vgl. Beschlüsse des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 07.05.2015 - IX ZB 75/14, Rz 15 f.; vom 03.12.2015 - IX ZA 32/14). Präklusionsklauseln, die den Verlust des Anspruchs gegen den Schuldner nach Maßgabe des Insolvenzplans bewirken, sind unwirksam, soweit sie über die Wirkung der Verjährungsvorschrift hinausgehen (BGH-Beschluss vom 07.05.2015 - IX ZB 75/14, Rz 16; BFH-Urteil vom 08.03.2022 - VI R 33/19, BFHE 275, 493, BStBl II 2023, 98, Rz 27).
- 36** dd) Ausgehend von diesen Grundsätzen durfte das FA die Grunderwerbsteuerforderung als "normaler Nachzügler" im Sinne des § 254b InsO in voller Höhe festsetzen. Die durch die Übertragung der Anteile mit materieller Rückwirkung nach dem Insolvenzverfahren entstandene Insolvenzforderung bestand trotz der Regelung im Insolvenzplan, wonach Insolvenzforderungen lediglich mit 15 % befriedigt werden, als unvollkommene Verbindlichkeit fort. Die durch den Insolvenzplan bewirkte teilweise Befreiung der Klägerin von ihren Verbindlichkeiten, die auch das FA gegen sich gelten lassen muss, führt nur zu einem Vollstreckungs- und Aufrechnungsverbot, hindert jedoch nach Beendigung des Insolvenzverfahrens nicht deren Festsetzung.
- 37** d) Schließlich steht auch die Verjährungsfrist des § 259b InsO dem Erlass des Grunderwerbsteuerbescheids nicht entgegen. Denn zum Zeitpunkt des Erlasses des Grunderwerbsteuerbescheids am 30.08.2018 waren die Voraussetzungen des § 259b InsO nicht erfüllt.
- 38** aa) Die Forderung eines Insolvenzgläubigers, die nicht bis zum Abstimmungstermin angemeldet worden ist, verjährt nach § 259b Abs. 1 InsO in einem Jahr. Die Frist beginnt gemäß § 259b Abs. 2 InsO, wenn die Forderung fällig und der Beschluss rechtskräftig ist, durch den der Insolvenzplan bestätigt wurde. Wann eine Forderung nach § 259b InsO fällig wird, bestimmt sich nach der jeweiligen materiell-rechtlichen Rechtslage (MüKoInsO/Madaus, 4. Aufl., § 259b Rz 12; Karsten Schmidt/Spliedt, InsO, 20. Aufl., § 259b Rz 2; Uhlenbruck/Streit, Insolvenzordnung, 16. Aufl., § 259b Rz 3; BeckOK InsolvenzR/Stadler, 40. Ed. 01.08.2025, InsO § 259b Rz 4). Die Fälligkeitsfiktion des § 41 Abs. 1 InsO gilt im Rahmen des § 259b Abs. 2 InsO nicht. Diese Vorschrift erfasst nur diejenigen Forderungen, die im Insolvenzverfahren tatsächlich angemeldet wurden (Jaeger in Jaeger, Insolvenzordnung, § 254b Rz 19; BeckOK InsolvenzR/Stadler, 40. Ed. 01.08.2025, InsO § 259b Rz 4).
- 39** bb) Zum Zeitpunkt des Erlasses des Grunderwerbsteuerbescheids vom 30.08.2018 war zwar der Beschluss über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens vom xx.03.2016 bereits seit über einem Jahr rechtskräftig. Jedoch fehlt es an der weiteren Voraussetzung für den Beginn der einjährigen Verjährungsfrist, der Fälligkeit der vom FA durch Festsetzung geltend gemachten Forderung.
- 40** (1) Nach § 220 Abs. 1 AO richtet sich die Fälligkeit von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach den Vorschriften der Steuergesetze. Fehlt es an einer besonderen gesetzlichen Regelung über die Fälligkeit, wird ein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 220 Abs. 2 Satz 1 AO grundsätzlich mit seiner Entstehung fällig. Nach § 220 Abs. 2 Satz 2 AO tritt die Fälligkeit in den Fällen des § 220 Abs. 2 Satz 1 AO erst mit der Bekanntgabe der Steuerfestsetzung ein, wenn sich der betreffende Anspruch aus der Festsetzung der Steuer ergibt.
- 41** (2) Für die Grunderwerbsteuer ist eine gesonderte Fälligkeit in § 15 Satz 1 GrEStG geregelt. Danach wird die Grunderwerbsteuer einen Monat nach der Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig (§ 15 Satz 1 GrEStG). Entsteht die Steuerforderung erst durch Wegfall der Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 GrEStG nach Beendigung des

Insolvenzverfahrens, ist das Finanzamt nicht gehindert, die Steuer gegen den Steuerschuldner festzusetzen. Die Fälligkeit der Forderung beruht in diesem Fall auf der Bekanntgabe des Steuerbescheids.

- 42** (3) Die Jahresfrist des § 259b InsO beginnt somit erst mit der Fälligkeit der festgesetzten Grunderwerbsteuer nach § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 15 Satz 1 GrEStG zu laufen. Die Grunderwerbsteuerforderung wurde erst einen Monat nach dem Erlass des Steuerbescheids vom 30.08.2018 fällig. Es gibt im Streitfall keinen Anhaltspunkt dafür, dass das FA durch eine spätere Festsetzung der Steuer in möglicherweise unzulässiger Weise Einfluss auf die Verjährungsfrist des § 259b InsO genommen haben könnte. Zu berücksichtigen ist insoweit auch, dass das FA die Steuerforderung, die erst mit der Beendigung des Insolvenzverfahrens nach § 5 Abs. 3 GrEStG entstanden ist, nicht bis zum Abstimmungstermin anmelden konnte. Es hat die Festsetzung auch nicht bewusst hinausgezögert, denn es hat erst aufgrund ausdrücklicher Nachfrage im Herbst 2017 von der Anteilsübertragung erfahren. Die Klägerin hatte entgegen § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrEStG die Änderung im Gesellschafterbestand zuvor nicht angezeigt.
- 43** 2. Das FG hat auch die Klage gegen den Abrechnungsbescheid zutreffend als unbegründet abgewiesen. Die Grunderwerbsteuerforderung ist lediglich in Höhe von 4.876,50 € und nicht darüber hinaus erloschen. Sie ist auch nicht nach § 259b InsO verjährt.
- 44** a) Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheidet die Finanzbehörde durch Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 AO). Ein Abrechnungsbescheid entscheidet (nur) darüber, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung erloschen ist (§ 47 AO), das heißt, ob wirksam gezahlt, aufgerechnet, verrechnet, erlassen, ob Verjährung eingetreten, die Schuld bereits vor der Begründung der Zahlungspflicht erloschen oder der Forderungsausgleich durch Vollstreckungsmaßnahmen erreicht worden ist (BFH-Urteil vom 13.01.2000 - VII R 91/98, BFHE 191, 5, BStBl II 2000, 246, unter 2. [Rz 26]). Über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Vollstreckungsverbots ist im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens und nicht im Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO zu befinden (vgl. BFH-Beschluss vom 11.04.2001 - VII B 304/00, BFHE 194, 338, BStBl II 2001, 525, unter 2.b [Rz 18]).
- 45** b) Ausgehend davon hat das FG zutreffend die Klage gegen den Abrechnungsbescheid abgewiesen.
- 46** aa) Mit dem Abrechnungsbescheid hat das FA festgestellt, dass die festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.876,50 € durch Zahlung nach § 47 AO erloschen ist. Der verbleibende Teil des Anspruchs ist nicht wegen Ablaufs der Zahlungsverjährung (§ 228 AO) nach § 232 AO erloschen. Die Frist für die Zahlungsverjährung begann mit Ablauf des Kalenderjahres 2018, weil in diesem Jahr die Grunderwerbsteuer erstmalig fällig geworden ist (vgl. § 229 Abs. 1 AO) und betrug fünf Jahre (§ 228 Satz 2 AO).
- 47** bb) Die mit dem Insolvenzplan bewirkte (teilweise) Befreiung des Schuldners von seiner Steuerschuld führt --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- nicht zum Erlöschen der Steuerforderung im Sinne des § 47 AO, sondern berührt allenfalls deren Durchsetzbarkeit (BFH-Beschlüsse vom 15.05.2013 - VII R 2/12, BFH/NV 2013, 1543, Rz 13; vom 15.11.2018 - XI B 49/18, BFH/NV 2019, 208, Rz 18). Dies ist nicht Gegenstand des Abrechnungsbescheids, sondern im Vollstreckungsverfahren geltend zu machen.
- 48** cc) Die Grunderwerbsteuerforderung ist auch nicht nach § 259b InsO erloschen. Dabei kann dahinstehen, ob § 259b InsO eine Zahlungsverjährung begründen kann, denn die Voraussetzungen für eine Verjährung nach dieser Norm sind --wie bereits ausgeführt-- nicht erfüllt.
- 49** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de