

Urteil vom 14. Dezember 2021, VII R 15/19

Wiederaufleben einer Steuerforderung nach § 144 Abs. 1 InsO

ECLI:DE:BFH:2021:U.141221.VIIR15.19.0

BFH VII. Senat

AO § 218 Abs 2, InsO § 144 Abs 1, AO § 37, InsO § 143 Abs 1, AO § 47

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. Dezember 2018, Az: 9 K 9117/16

Leitsätze

1. Bei einer Streitigkeit darüber, ob eine erloschene Abgabenschuld nach § 144 Abs. 1 InsO rückwirkend wieder aufgelebt ist, handelt es sich um eine Streitigkeit über die Verwirklichung eines Steueranspruchs i.S. von § 218 Abs. 2 AO.
2. § 144 Abs. 1 InsO setzt auch bei einem in einem Drei-Personen-Verhältnis geschlossenen Vergleich voraus, dass die Leistung anfechtbar war.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.12.2018 - 9 K 9117/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war Inhaberin eines einzelunternehmerisch geführten Gewerbebetriebs. Unternehmensgegenstand war die Vermietung von Grundstücken an eine GmbH. Zwischen dem Einzelunternehmen der Klägerin und der GmbH bestand eine Organschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes. Die Klägerin war die Organträgerin; bis zum 30.06.2009 war sie (die alleinige) Geschäftsführerin der GmbH. Die GmbH war die Organgesellschaft.
- 2** Die Klägerin hatte hinsichtlich ihrer Vermietungseinkünfte nicht zur Umsatzsteuer optiert. Sie schuldete aufgrund von Umsätzen der GmbH Umsatzsteuervorauszahlungen u.a. für die Monate Januar bis Juni 2009. Die Überweisung der Umsatzsteuervorauszahlungen erfolgte durch die GmbH unter Angabe der Steuernummer der Klägerin und des Verwendungszwecks.
- 3** Über das Vermögen der GmbH wurde auf deren Eigenantrag vom ...2009 hin am ...2010 das Insolvenzverfahren eröffnet. Im Juni 2012 machte der Insolvenzverwalter gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Anfechtungsansprüche nach §§ 131 und 133 der Insolvenzordnung vom 05.10.1994 --InsO-- (BGBl I 1994, 2866) in Höhe von ca. 100.000 € geltend. Das FA stimmte im Mai 2013 schließlich einem Vergleichsvorschlag des Insolvenzverwalters zu und kehrte dementsprechend einen Betrag in Höhe von etwa 27.000 € an den Insolvenzverwalter aus. Hierbei handelte es sich u.a. um angefochtene Zahlungen auf die Umsatzsteuer für den Zeitraum von Januar bis Juni 2009. Beim Abschluss des Vergleichs war die Klägerin als frühere Organträgerin nicht beteiligt.

- 4 Anschließend forderte das FA die Klägerin zur Zahlung eines Betrags in Höhe von ca. 13.400 € auf, da in dieser Höhe Steueransprüche wegen der Rückgewährung des Erlangten an den Insolvenzverwalter nach § 144 InsO wieder aufgelebt seien.
- 5 Die Einkommensteuerfestsetzung 2011 vom 28.08.2013 betreffend die Klägerin und ihren Ehemann führte zu einem anteiligen Erstattungsanspruch der Klägerin in Höhe von ca. 4.000 €. Das FA zahlte dieses Guthaben nicht aus, sondern verrechnete es mit rückständigen Umsatzsteuerbeträgen der Klägerin für die Monate Januar bis April 2009.
- 6 In dem von der Klägerin daraufhin beantragten Abrechnungsbescheid vom 29.10.2013 stellte das FA in den (streitgegenständlichen) Positionen Nr. 2 bis 7 fest, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Januar bis März 2009 durch Zubuchungen aus der Einkommensteuer 2011 vollständig, für April 2009 teilweise und für die Monate Mai und Juni 2009 aufgrund der Erstattung an den Insolvenzverwalter wegen Anfechtung noch nicht getilgt seien.
- 7 Zur Begründung der nach weitgehend erfolglosem Einspruch erhobenen Klage trug die Klägerin u.a. vor, für das Vorliegen der Voraussetzungen von §§ 131 und 133 InsO trage das FA die Feststellungslast. Bei einem Vergleich bestünden Unsicherheiten hinsichtlich der Zahlungspflicht des Anfechtungsgegners. Zudem habe das FA mit dem Abrechnungsbescheid auch über Punkte entschieden, für welche die Klägerin keinen Abrechnungsbescheid beantragt gehabt habe.
- 8 Die Klage hatte im Hilfsantrag Erfolg; das Finanzgericht (FG) nahm die umstrittenen Abrechnungspositionen Nr. 2 bis 7 aus dem angefochtenen Abrechnungsbescheid heraus. Es führte aus, das FA habe diesbezüglich zu Unrecht einen Abrechnungsbescheid erlassen. Hinsichtlich der Erstattungszahlungen fehle es an einem Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i.S. von § 37 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Komme es zu einer insolvenzrechtlichen Anfechtung von Zahlungen, die ein Schuldner auf Steuerforderungen geleistet habe, gehe der Bundesfinanzhof (BFH) für das aus dem Insolvenzverwalter und dem Finanzamt bestehende Zwei-Personen-Verhältnis davon aus, dass es sich bei dem Anspruch des Insolvenzverwalters auf Rückgewähr (vermeintlich) in anfechtbarer Weise geleisteter Steuern nach § 143 Abs. 1 InsO sowie bei dem Anspruch des Finanzamts auf Rückzahlung (vermeintlich) zu Unrecht an den Insolvenzverwalter ausgekehrter Geldbeträge um bürgerlich-rechtliche Ansprüche handele, die vor den Gerichten der ordentlichen Gerichtsbarkeit zu verfolgen seien. Für ein sog. Drei-Personen-Verhältnis könne nichts anderes gelten.
- 9 Die erfolgreiche Anfechtung und Rückgewähr nach § 143 InsO bewirke gemäß § 144 InsO, dass die Steuerschuld rückwirkend wieder auflebe. Bei dem Rückforderungsrecht des Insolvenzverwalters nach § 143 InsO und dem Wiederaufleben der Forderung des Anfechtungsgegners handele es sich um zwei Konsequenzen ein- und derselben Grundlage, nämlich der insolvenzrechtlichen Anfechtbarkeit der zuvor bewirkten Leistung.
- 10 Der Umstand, dass sich in dem insolvenzrechtlichen Anfechtungsverhältnis andere Personen gegenüberstünden als bei der daraus resultierenden Geltendmachung eines wieder auflebenden Steueranspruchs, sei dabei nicht von Gewicht. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 674 veröffentlicht.
- 11 Hiergegen wendet sich die Revision des FA. Zur Begründung führt es aus, der nach § 144 InsO auflebende Anspruch bestimme sich nach seiner ursprünglichen Rechtsgrundlage. Es entstehe kein zivilrechtliches Surrogat. Im Bereich der freiwillig gesetzlich Krankenversicherten sei dies bereits geklärt. Dementsprechend werde im Zwei-Personen-Verhältnis eine nach Anfechtung zurückerstattete Steuerzahlung als Steuerforderung, nicht als zivilrechtliche Forderung zur Insolvenztabelle angemeldet.
- 12 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 15** Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 16** 1. Der Senat entscheidet gemäß §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.
- 17** 2. Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein nach § 144 Abs. 1 InsO auflebender Steueranspruch in einem Drei-Personen-Verhältnis keinen Anspruch aus einem Steuerschuldverhältnis nach § 37 AO darstellt. Ob ein solcher Anspruch des FA besteht, kann folglich in einem Abrechnungsbescheid festgestellt werden. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen jedoch für eine Entscheidung des Senats nicht aus.
- 18** a) Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis nach § 37 AO betreffen, entscheidet das FA nach § 218 Abs. 2 AO durch Abrechnungsbescheid. Nach § 37 Abs. 1 AO sind Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung, der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO oder die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- 19** b) Eine Streitigkeit über die Frage, ob eine erloschene Abgabenschuld nach § 144 Abs. 1 InsO rückwirkend wieder aufgelebt ist, ist eine Streitigkeit über die Verwirklichung eines Steueranspruchs i.S. von § 218 Abs. 2 AO.
- 20** aa) Gewährt der Empfänger einer anfechtbaren Leistung das Erlangte zurück, so lebt gemäß § 144 Abs. 1 InsO seine Forderung wieder auf.
- 21** Bereits der Wortlaut der Vorschrift legt nahe, dass es sich bei der Forderung, die von der Rechtsfolge des § 144 Abs. 1 InsO erfasst wird, um die nämliche Forderung handelt, die aufgrund der zunächst erfolgten Leistung erloschen ist. Dafür sprechen zunächst das Verb "aufleben", das ausdrücklich an einen früheren Zustand anknüpft, und der Verbzusatz "wieder", der ebenfalls eine Rückbeziehung impliziert. In die gleiche Richtung weist das Possessivpronomen "seine"; denn wenn es in Bezug auf den Empfänger der anfechtbaren Leistung heißt, "seine" Forderung lebe wieder auf, dann verweist diese Formulierung ausdrücklich auf die ursprüngliche, zunächst erloschene Forderung, die aufgrund der Anfechtung wieder entsteht.
- 22** Ein solches Verständnis entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 144 Abs. 1 InsO, der darauf abzielt, möglichst den Zustand wieder herzustellen, der ohne die anfechtbare Rechtshandlung bestand (vgl. Oberlandesgericht Karlsruhe, Urteil vom 18.01.2007 - 12 U 185/06, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2007, 286; ebenso: Uhlenbruck/Hirte/Borries, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 144 Rz 3a).
- 23** bb) Dementsprechend geht auch der Bundesgerichtshof (BGH) davon aus, dass im Fall von Beiträgen, die ein Arbeitgeber für seine freiwillig gesetzlich versicherten Arbeitnehmer an eine gesetzliche Krankenkasse geleistet hat und die nach Anfechtung durch den Insolvenzverwalter an die Insolvenzmasse zurückgewährt werden, der Anspruch, der nach § 144 Abs. 1 InsO wieder auflebt, ein beitragsrechtlicher Versicherungsanspruch ist (s. BGH-Urteil vom 22.11.2012 - IX ZR 22/12, ZIP 2013, 81, Rz 12).
- 24** Ebenso hat der BGH angenommen, dass im Fall der Tilgung von Steuerschulden durch eine insolvente GmbH nach Anfechtung dieser Leistung die "beglichenen Steuerforderungen" nach § 144 Abs. 1 InsO wieder aufleben (s. BGH-Beschluss vom 15.03.2012 - IX ZR 95/09, juris, Rz 5; vgl. auch Karsten Schmidt/Büteröwe, InsO, 19. Aufl., § 144 Rz 3; MüKoInsO/Kirchhof/Piekenbrock, 4. Aufl., § 144 Rz 14; Uhlenbruck/Hirte/Borries, a.a.O., § 144 Rz 3a; M. Huber in: Graf-Schlicker, InsO, 6. Aufl., § 144 Rz 1; Jacoby in Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 144 Rz 12a).
- 25** War die angefochtene Forderung ursprünglich bedingt, befristet oder nicht einklagbar, dann soll sie dies auch nach dem Wiederaufleben nach § 144 Abs. 1 InsO sein (so MüKoInsO/Kirchhof/Piekenbrock, a.a.O., § 144 Rz 14). Ist mit der Erfüllung der Hauptverbindlichkeit die Verpflichtung eines Bürgen erloschen, so lebt mit dem Wiederaufleben der Hauptverbindlichkeit auch die Verpflichtung des Bürgen wieder auf (BGH-Urteil vom 14.06.2016 - XI ZR 242/15, BGHZ 210, 348, Rz 25); und eine Grundschuld, die wegen der Erfüllung gelöscht worden ist, soll im Wege der Grundbuchberichtigung an der früheren Rangstelle wieder eingetragen werden (so Karsten Schmidt/Büteröwe, a.a.O., § 144 Rz 3).
- 26** In gleicher Weise hat das Bundesarbeitsgericht (BAG) entschieden, dass gemäß § 144 Abs. 1 InsO mit der Erfüllung des Rückgewähranspruchs der Anspruch auf Arbeitsentgelt wieder auflebt (BAG-Urteil vom 26.10.2017 - 6 AZR 511/16, BAGE 161, 21, Rz 36). Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) schließlich führt aus, der Anfechtungsgegner müsse zwar die ihm vom Insolvenzschuldner erbrachte Leistung zurückgewähren, behalte aber

nach § 144 Abs. 1 InsO "seine zunächst erfüllte, nunmehr wieder offene Forderung" (BVerwG-Urteil vom 26.04.2018 - 7 C 3/16, Deutsches Steuerrecht 2018, 2441, Rz 12).

- 27** cc) Für das Steuerrecht hat der erkennende Senat bereits zum alten Konkursrecht entschieden, § 39 der Konkursordnung regle die Frage des rechtlichen Schicksals einer Forderung für den Fall, dass der Empfänger einer anfechtbaren Leistung das Empfangene zurückgewähre, dahingehend, dass die Forderung wieder in Kraft trete; der Wortlaut der Norm lege die Auslegung nahe, dass die alte Forderung wieder auflebe, mithin keine neue Forderung entstehe (Senatsbeschluss vom 02.07.2002 - VII B 292/01, BFH/NV 2002, 1338).
- 28** In Bezug auf § 144 InsO hat der erkennende Senat entschieden, dass zwar die Zahlung der Steuerschuld regelmäßig zu ihrem Erlöschen und damit zur Beendigung dieses Steuerschuldverhältnisses führt, dass aber bei Steuerfälligkeiten, die in die insolvenzreife Zeit fallen, dieses Steuerschuldverhältnis selbst bei fristgerechter Zahlung wegen der gesetzlich vorgesehenen Anfechtungsmöglichkeiten des Insolvenzverwalters zunächst in der Schwebe bleibt. Die erfolgreiche Anfechtung und Rückgewähr nach § 143 InsO bewirkt also gemäß § 144 InsO, dass die Steuerschuld rückwirkend wieder auflebt. Die Beendigung des Steuerschuldverhältnisses ist insoweit auflösend bedingt (Senatsurteil vom 11.11.2008 - VII R 19/08, BFHE 223, 303, BStBl II 2009, 342, unter II.2. a.E.). Damit wird deutlich, dass der Rechtsgrund einer anfechtbaren Leistung von der Insolvenzanfechtung unberührt bleibt (Senatsbeschluss vom 05.09.2012 - VII B 95/12, BFHE 238, 325, BStBl II 2012, 854, Rz 9). Bei den Ansprüchen, die nach § 144 InsO wieder entstehen, handelt es sich folglich um die ursprünglichen Zahlungsansprüche (s. BFH-Urteil vom 29.03.2017 - XI R 5/16, BFHE 257, 465, BStBl II 2017, 738, Rz 20; vgl. auch BFH-Urteil vom 22.11.2017 - XI R 14/16, BFHE 260, 300, BStBl II 2018, 455, Rz 29).
- 29** dd) Dabei gilt die Rechtsfolge, dass mit der Rückgewähr einer anfechtbaren Leistung durch den Empfänger dessen Forderung gemäß § 144 Abs. 1 InsO wieder auflebt, dem BGH zufolge auch in anfechtungsrechtlichen Drei-Personen-Verhältnissen; dass in diesem Fall der Schuldner der wieder auflebenden Forderung nicht mit dem Insolvenzschuldner identisch ist, ist dem BGH zufolge unerheblich (vgl. BGH-Urteile in ZIP 2013, 81, Rz 12; vom 08.01.2015 - IX ZR 300/13, ZIP 2015, 485, Rz 17, und vom 04.02.2016 - IX ZR 42/14, ZIP 2016, 478, Rz 29 f., m.w.N.; s.a. Thole in: Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar zur Insolvenzordnung, 10. Aufl., § 144 Rz 3; Gottwald/Huber, Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl., § 52 Rz 28).
- 30** ee) Dass nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats der Anspruch des Insolvenzverwalters auf Rückgewähr in anfechtbarer Weise geleisteter Steuern nach § 143 Abs. 1 InsO kein Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis i.S. des § 37 AO ist, über den durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 Satz 2 AO entschieden werden kann, sondern ein bürgerlich-rechtlicher Anspruch (s. Senatsurteil vom 12.11.2013 - VII R 15/13, BFHE 243, 309, BStBl II 2014, 359, Rz 6), steht dem zu § 144 Abs. 1 InsO gefundenen Ergebnis schon deshalb nicht entgegen, weil § 143 Abs. 1 InsO --anders als § 144 Abs. 1 InsO-- keinen früheren Anspruch wieder aufleben lässt.
- 31** ff) Vor diesem Hintergrund ist eine Streitigkeit darüber, ob eine zunächst erloschene Steuerschuld gemäß § 144 Abs. 1 InsO rückwirkend wieder auflebt, ob also der auflösend bedingte Grund für die Beendigung des Steuerschuldverhältnisses weggefallen ist, eine Streitigkeit über die Verwirklichung eines Steueranspruchs i.S. von § 218 Abs. 2 AO. Über diese Streitigkeit ist daher durch Abrechnungsbescheid zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn der Schuldner der wieder auflebenden Forderung nicht mit dem Insolvenzschuldner identisch ist, also in anfechtungsrechtlichen Drei-Personen-Verhältnissen.
- 32** c) Somit war das FA im Streitfall berechtigt, einen Abrechnungsbescheid über nach § 144 Abs. 1 InsO wieder aufgelebte Forderungen zu erlassen. Allerdings hat das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen zur Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids im Einzelnen getroffen.
- 33** 3. Im zweiten Rechtsgang wird das FG seiner Entscheidung folgende Rechtsgrundsätze zugrunde zu legen haben (§ 126 Abs. 5 FGO).
- 34** a) Bei Erteilung des Abrechnungsbescheids müssen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 144 Abs. 1 InsO erfüllt sein. Denn nur dann kann von einem Wiederaufleben der Steuerforderungen aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für Januar bis Juni 2009 ausgegangen werden, so dass das FA das der Klägerin zustehende Guthaben aus der Einkommensteuerfestsetzung für 2011 mit wieder auflebenden Forderungen aus den Umsatzsteuervoranmeldungen verrechnen konnte.
- 35** b) § 144 Abs. 1 InsO setzt tatbestandlich zweierlei voraus: Es muss sich um eine anfechtbare Leistung handeln und der Empfänger dieser Leistung muss das Erlangte zurückgewährt haben (vgl. BGH-Urteile in ZIP 2015, 485, Rz 17,

und in ZIP 2016, 478, Rz 29; ebenso Jacoby in Kübler/Prütting/Bork, InsO, § 144 Rz 5, 7). Es muss also auch geprüft werden, ob die Leistung, die zum Erlöschen einer Forderung geführt hat, anfechtbar war; das FA kann sich insoweit nicht auf den Vergleich berufen. So hat der BGH in einem Fall, der eine Deckungsanfechtung und eine Schenkungsanfechtung in einem Drei-Personen-Verhältnis betraf, ausgeführt, dass die Deckungsanfechtung nur dann Vorrang vor der Schenkungsanfechtung hat, wenn sie tatsächlich begründet ist. Es reicht infolgedessen nicht aus, wenn ihre Voraussetzungen lediglich behauptet worden sind und hierüber ein Vergleich geschlossen wird. Zwar ist der Insolvenzverwalter befugt, einen Vergleich über den Anfechtungsanspruch zu schließen (s.a. BGH-Urteil vom 17.02.2011 - IX ZR 91/10, ZIP 2011, 1114, unter II.1.). Seine Vergleichskompetenz bezieht sich aber nur auf die ihm zustehenden Ansprüche, nicht auch auf die Ansprüche anderer Personen. Den Vertragsparteien eines Vergleichs ist es verwehrt, wirksame Vergleiche in Form eines Vertrages zu Lasten Dritter zu schließen. Soll der Vergleich Rechtswirkungen für den Dritten entfalten, müssten sie ihn in den Vergleichsabschluss einbeziehen (BGH-Urteil in ZIP 2016, 478; kritisch insoweit bei Gesamtschuldnerschaft: Verwaltungsgericht Düsseldorf, Urteil vom 11.09.2013 - 5 K 3499/13, juris, Rz 43 ff.).

- 36** Ob es sich im Streitfall bei den Zahlungen zur Begleichung der Umsatzsteuerschulden aus den Voranmeldungszeiträumen Januar bis Juni 2009 um anfechtbare Leistungen handelt, hat das FG offengelassen. Aus den vorstehenden Gründen wird es diese Prüfung im zweiten Rechtsgang nachholen müssen.
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de