

Restschuldbefreiung und Steuerstraftaten

1. Das FA darf durch Verwaltungsakt gemäß § 251 Abs. 3 AO feststellen, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist.

2. Der Steuerpflichtige ist auch dann wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt, wenn in einem Strafbefehl neben dem Schuldspruch eine Strafe bestimmt und die Verurteilung zu dieser Strafe vorbehalten worden ist.

3. Die Feststellung darf sich auf den Zinsanspruch beziehen, selbst wenn die strafrechtliche Verurteilung nicht wegen der Zinsen erfolgt ist.

InsO § 174 Abs. 2, § 290 Abs. 1 Nr. 1, § 302 Nr. 1
AO § 251 Abs. 3, § 370
StPO § 410 Abs. 3
StGB § 59

Urteil vom 7. August 2018 VII R 24, 25/17

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 18. Mai 2017 1 K 3539/16
(EFG 2018, 235)

T e n o r

Auf die Revision des Finanzamts wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18. Mai 2017 1 K 3539/16 aufgehoben, soweit der angefochtene Feststellungsbescheid aufgehoben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) gab ihre Umsatzsteuererklärungen nicht oder erst verspätet ab. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte im Anschluss an eine Außenprüfung in den geänderten Bescheiden für die Jahre 2005 und 2006 sowie 2008 und 2009 Umsatzsteuer gegen die Klägerin fest. Die Umsatzsteuerbescheide wurden bestandskräftig.

- 2 Im Verlauf der Außenprüfung hatte die Straf- und Bußgeldsachenstelle ein Steuerstrafverfahren gegen die Klägerin eingeleitet. Das Amtsgericht (AG) erließ am 4. Juni 2012 einen Strafbefehl wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie 2008 und 2009 nach § 370 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Die hinterzogene Umsatzsteuer wird im Strafbefehl mit insgesamt 20.596,57 € angegeben; steuerliche Nebenleistungen sind nicht aufgeführt. Die Klägerin wurde gemäß § 59 des Strafgesetzbuchs (StGB) verwarnet und die Festsetzung einer Gesamtgeldstrafe in Höhe von 75 Tagessätzen zu je 15 € blieb für den Fall vorbehalten, dass sich die Klägerin binnen zwei Jahren nicht bewähre. Dagegen erhob die Klägerin keinen Einspruch.

Mit Beschluss vom 25. Juni 2014 stellte das AG fest, dass es mit der Verwarnung im Strafbefehl sein Bewenden habe.

3 Das AG (Insolvenzgericht) eröffnete mit Beschluss vom ... Dezember 2015 auf Antrag der Klägerin (verbunden mit einem Antrag auf Erteilung der Restschuldbefreiung) das Insolvenzverfahren über deren Vermögen. Das FA meldete Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Zinsen und Säumniszuschlägen) für die Jahre 2005 und 2006 sowie 2008 und 2009 in Höhe von 24.859,50 € zur Tabelle an und fügte den Strafbefehl bei. Nach Übersendung der Umsatzsteuerbescheide durch das FA stellte der Insolvenzverwalter die Forderungen wie angemeldet fest.

4 Nachdem die Klägerin der "Behauptung des Finanzamts" widersprochen hatte, dass die Forderung in einem Rechtsgrund begründet sei, der nach § 302 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) von der Erteilung der Restschuldbefreiung ausgenommen sei, stellte das FA im streitgegenständlichen Feststellungsbescheid vom 17. August 2016 die Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Zinsen und Säumniszuschlägen) in Höhe von insgesamt 24.859,50 € als Insolvenzforderungen i.S. des § 174 Abs. 2 InsO fest.

5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt, soweit das FA auch die Zinsen in die Feststellung zum Rechtsgrund einer Steuerhinterziehung einbezogen hatte. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 235 veröffentlicht.

6 Hiergegen richteten sich die Revision der Klägerin und die Revision des FA.

7 Die Klägerin ist der Ansicht, es fehle an der Erforderlichkeit

des Feststellungsbescheids und an einer Ermächtigungsgrundlage. Die Entscheidung des FG widerspreche dem Beschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 3. April 2014 IX ZB 93/13 (Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht --ZInsO-- 2014, 1055) und den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 18. August 2015 V R 39/14 (BFHE 251, 125, BStBl II 2017, 755) und vom 23. Februar 2010 VII R 48/07 (BFHE 228, 134, BStBl II 2010, 562). Der Streit um die rechtliche Einordnung der zur Tabelle festgestellten Forderungen sei vor den Zivilgerichten zu führen. Zudem sei sie nicht rechtskräftig verurteilt, sondern lediglich verwarnt worden. Wenn sich der Täter --wie in ihrem Fall-- bewährt habe, entfalle die Verurteilung vollständig. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebiete es, bei einem Schuldspruch mit Strafvorbehalt keine Forderung i.S. des § 302 Nr. 1 InsO anzunehmen. Zudem sei die Verurteilung nach der Löschung im Bundeszentralregister nicht mehr zu berücksichtigen; anderenfalls liege ein Verstoß gegen Art. 2 des Grundgesetzes vor.

8 Das FA hält eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat hinsichtlich der Nebenleistungen nicht für erforderlich. Der Zinsanspruch knüpfe an die Steuerschulden, wodurch der nach § 302 Nr. 1 InsO erforderliche Zusammenhang gegeben sei.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und den Feststellungsbescheid vom 17. August 2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2016 aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

10 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit der Feststellungsbescheid vom 17. August 2016 in der

Fassung der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2016 aufgehoben wurde, sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

II.

- 11 Die Revision des FA hat Erfolg, wohingegen die Revision der Klägerin zurückzuweisen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zutreffend angenommen, dass das FA den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid erlassen durfte. Auch die Zinsen sind jedoch einzubeziehen.
- 13 1. Das FA war berechtigt, auf den gemäß § 184 Abs. 1 InsO erhobenen Widerspruch der Klägerin gegen die Anmeldung der Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Zinsen) zur Insolvenztabelle nach § 251 Abs. 3 AO festzustellen, dass es sich dabei um Forderungen i.S. des § 174 Abs. 2, § 175 Abs. 2, § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO handelt.
- 14 Die Feststellung war erforderlich ("erforderlichenfalls"), weil die Klägerin dem Rechtsgrund der Steuerstraftat widersprochen hat.
- 15 Für Forderungen aus vorsätzlich begangener Handlung i.S. des § 302 Nr. 1 1. Alternative InsO hat der BGH bereits mehrfach entschieden, dass ein isolierter Widerspruch gegen den Rechtsgrund möglich ist (BGH-Urteile vom 18. Mai 2006 IX ZR 187/04, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2006, 2922; vom 18. Januar 2007 IX ZR 176/05, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht --NJW-RR-- 2007, 991; BGH-Beschluss in ZInsO 2014, 1055). Dies ist auf die Fälle der Steuerstraftaten nach § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO zu übertragen.

- 16 Hat der Schuldner eine Forderung bestritten, kann der Gläubiger nach § 184 Abs. 1 Satz 1 InsO Klage auf Feststellung der Forderung erheben. Ist für die Feststellung der Forderung der Rechtsweg zu den ordentlichen Gerichten nicht gegeben, kann das FA die Feststellung selbst vornehmen (§ 251 Abs. 3 AO). Für die Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) sind die ordentlichen Gerichte nicht zuständig (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO).
- 17 Wenn auch der Streit um die rechtliche Einordnung der angemeldeten Forderung als Forderung aus vorsätzlich begangener unerlaubter Handlung vor den Zivilgerichten zu führen ist (BGH-Beschluss vom 2. Dezember 2010 IX ZB 271/09, ZInsO 2011, 44), ist dies nicht auf § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO zu übertragen, weil es dort nicht um die Feststellung einer Steuerstraftat, sondern um die Feststellung einer rechtskräftigen Verurteilung geht. Diese Vorfrage haben die zuständigen Strafgerichte bereits geklärt. Der Gesetzgeber hat ausweislich der Gesetzesbegründung auf eine rechtskräftige Verurteilung abgestellt, um dem Gericht zu ersparen, selbst die objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Straftat feststellen zu müssen (BTDrucks 17/11268, S. 32).
- 18 Die Klägerin ist auch nicht durch eine angebliche Verkürzung des Rechtswegs benachteiligt. Gegen den Feststellungsbescheid konnte sie Einspruch einlegen und Klage zum FG erheben. Hätte das FA Feststellungsklage zum Amts- bzw. Landgericht (LG) erheben müssen, hätte sich die Klägerin in dem entsprechenden Gerichtsverfahren wehren können. In beiden Fällen käme es zu einer richterlichen Überprüfung der Frage, ob eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat vorliegt.

19 2. Das FG hat zutreffend angenommen, dass die Klägerin in Zusammenhang mit den Umsatzsteuer-Forderungen für die Jahre 2005 bis 2006 und 2008 bis 2009 rechtskräftig verurteilt worden ist.

20 a) Da die Klägerin gegen den Strafbefehl nicht rechtzeitig Einspruch eingelegt hat, steht der Strafbefehl einem Urteil gleich (§ 410 Abs. 3 der Strafprozessordnung --StPO--).

21 b) Die Klägerin ist wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt, obwohl neben dem Schuldspruch eine Strafe zwar bestimmt, die Verurteilung zu dieser Strafe jedoch lediglich vorbehalten blieb. Für den Fall einer Insolvenzstraftat (§ 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO) hat der BGH diese Frage ausdrücklich bejaht und sich mit der abweichenden Ansicht im Schrifttum auseinandergesetzt (vgl. BGH-Beschluss vom 16. Februar 2012 IX ZB 113/11, NJW 2012, 1215; LG Offenburg, Beschluss vom 14. Februar 2011 4 T 33/11, ZInsO 2011, 542). Da § 290 Abs. 1 Nr. 1 und § 302 Nr. 1 InsO im Wortlaut "rechtskräftig ... verurteilt" übereinstimmen, sieht der Senat keinen Anlass für eine abweichende Auslegung.

22 c) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erfordert keine einschränkende Auslegung des § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO, wie sie die Klägerin fordert.

23 Der Wortlaut der Vorschrift sieht keine Bagatellgrenze vor. Die Bagatellgrenze in § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Geldstrafe von mehr als 90 Tagessätzen oder Freiheitsstrafe von mehr als drei Monaten) wurde durch das Gesetz zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte vom 15. Juli 2013 --RestSchBefrVerfG-- (BGBl I 2013, 2379) mit Wirkung zum 1. Juli 2014 eingeführt. Mit demselben Gesetz hat

der Gesetzgeber § 302 Nr. 1 InsO um die Steuerstraftaten ergänzt, ohne diesbezüglich eine Bagatellgrenze vorzusehen. Vor diesem Hintergrund kann nicht von einer planwidrigen Regelungslücke ausgegangen werden. Der Gesetzgeber kannte die Rechtsprechung des BGH, wonach geringfügige Pflichtverletzungen nicht zu einer Versagung der Restschuldbefreiung führen sollten (BGH-Beschluss in NJW 2012, 1215, Rz 13, m.w.N.). Die Folgen nach § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO sind außerdem gravierender, weil die Restschuldbefreiung vollständig versagt wird, wohingegen § 302 Nr. 1 InsO nur Ausnahmen von der Restschuldbefreiung für bestimmte Forderungen vorsieht.

24 d) Trotz Tilgung der Eintragung im Bundeszentralregister (§ 12 Abs. 2 Satz 2 des Bundeszentralregistergesetzes) liegt weiterhin eine Verurteilung nach § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO vor. Auch unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit kommt es auf die Tilgung nicht an. Zwar hatte sich der BGH vor der Änderung des § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO durch das RestSchBefrVerfG für Einschränkungen bei Tilgungsreife der Eintragungen im Bundeszentralregister ausgesprochen (BGH-Beschluss in NJW 2012, 1215). In der Folge hatte der Gesetzgeber durch die Einführung einer fünfjährigen Frist in § 290 Abs. 1 Nr. 1 InsO klargestellt, dass eine Versagung der Restschuldbefreiung nicht mehr auf Verurteilungen gestützt werden kann, die länger als fünf Jahre zurückliegen. Eine solche zeitliche Einschränkung enthält § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO jedoch nicht. Das ist nicht unverhältnismäßig, weil § 302 Nr. 1 InsO nur den Ausschluss einzelner Forderungen aus der Restschuldbefreiung betrifft und zeitliche Grenzen der Geltendmachung durch Festsetzungs- und Zahlungsverjährung bestehen.

25 3. Schließlich liegt auch keine unzulässige Rückwirkung vor, obwohl die in dem Strafbefehl festgelegte Bewährungszeit im

Juni 2014 --somit vor der Neufassung des § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO ab 1. Juli 2014-- bereits abgelaufen war. Abzustellen ist nicht auf die Verwirklichung der Steuerstraftaten bzw. die Verurteilung, sondern auf den Zeitpunkt der Insolvenzantragstellung.

26 Die neue Gesetzesfassung ist auf Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2014 beantragt worden sind (Art. 103h des Einführungsgesetzes zur Insolvenzordnung). Die Klägerin hat am 11. Oktober 2015 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragt.

27 4. Allerdings hat das FG zu Unrecht die Zinsen nicht berücksichtigt.

28 Obgleich in dem Strafbefehl die Zinsen nicht aufgeführt worden sind, fallen sie unter § 302 Nr. 1 3. Alternative InsO. Das ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes. Zu den Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis gehören nach § 37 Abs. 1, § 3 Abs. 4 AO nicht nur der Steueranspruch selbst, sondern auch die steuerlichen Nebenleistungen wie Verzögerungsgelder, Säumniszuschläge, Zwangsgelder und Zinsen. Durch die Formulierung "sofern der Schuldner in Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat ... rechtskräftig verurteilt worden ist" sollen auch Nebenleistungen berücksichtigt werden. Die Gesetzgebungsgeschichte bekräftigt dieses Ergebnis. In der Begründung des Regierungsentwurfs zu § 302 InsO (BTDrucks 17/11268, S. 32) heißt es: "Der Unrechtsgehalt der genannten Straftaten rechtfertigt es, die in diesem Zusammenhang bestehenden Verbindlichkeiten des Schuldners dem unbegrenzten Nachforderungsrecht des Fiskus zu unterwerfen." Der Gesetzgeber wollte sich mithin nicht auf die hinterzogenen Steuern beschränken.

29 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.