

Inhalt

Einführung	1
A. Insolvenzsystemwidrigkeit des Steuerrechts? – Das Insolvenzsteuerrecht in seiner abstrakten Systematik	4
I. Einführung	4
II. Insolvenzrechtliche Grundlagen	5
1. Die Definition und Aufgabe des Insolvenzrechts	5
2. Die Mechanismen des Insolvenzrechts	9
a) Die Anordnung eines Gesamtvollstreckungsverfahrens	9
b) Die Gläubigergleichbehandlung	10
c) Der freie Wettbewerb zwischen Sanierung und Liquidation	11
III. Die Einbindung des Steuergläubigers in das Insolvenzverfahren	12
1. Die Universalität des Insolvenzverfahrens	12
2. Die Disziplinierung des steuerrechtlichen Insolvenzgläubigers	15
3. Die Vorrechtsstellung der steuerrechtlichen Masseverbindlichkeit	17
4. Die Einbindung des Steuergläubigers im Übrigen – Die steuerrechtliche Masseverbindlichkeit als ein Sanierungshindernis	18
a) Insolvenzrechtliche Prämissen der Sanierung	18
b) Die Einwirkung der steuerrechtlichen Masseverbindlichkeit auf die Sanierungsmodalitäten	20
IV. Ergebnis	22
B. Insolvenzrechtliche Forderungszuordnung – Das abstrakte Normgeflecht	23
I. Einführung	23
II. Der insolvenzrechtliche Regelungsmechanismus des § 38 InsO	23

Inhalt

1.	Allgemeines	23
2.	Die Begründetheit als unbestimmter Rechtsbegriff	25
III.	Der insolvenzrechtliche Regelungsmechanismus des § 55 InsO . .	29
1.	Die Berichtigung der Masse durch die Masseverbindlichkeit	29
2.	Die gewillkürte Masseverbindlichkeit	30
3.	Die aufgezwungene Masseverbindlichkeit	31
4.	Zwischenergebnis	33
IV.	Die Forderung gegen das insolvenzfremde Vermögen	34
V.	Der insolvenzrechtliche Regelungsmechanismus der §§ 95 Abs. 1, 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO	36
C.	Fallbeispiele – Praktische Relevanz der Abgrenzung von Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit	40
I.	Einführung	40
II.	Die Einordnung zivilrechtlicher Forderungen	42
III.	Die Einordnung verwaltungsrechtlicher Forderungen	45
IV.	Die Einordnung arbeitsrechtlicher Forderungen	48
V.	Die Einordnung sozialrechtlicher Forderungen	50
VI.	Zwischenergebnis	51
VII.	Ausblick: Die Einordnung steuerrechtlicher Forderungen	52
D.	Die Insolvenzforderung – Voraussetzungen einer anteiligen Befriedigung des Steuergläubigers	56
I.	Einführung	56
II.	Die Rechtsprechung und die Auslegung der insolvenzrechtlichen Begründetheit und des Schuldigwerdens	57
1.	Die Auslegung der insolvenzrechtlichen Begründetheit . .	57
a)	Die Auslegung unter Geltung der Konkursordnung zu § 3 KO	57
aa)	Die Begründetheit und das Erfordernis der Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes	57
bb)	Die Begründetheit und das Erfordernis insolvenzrechtlicher Wertungen	60
cc)	Zwischenergebnis	63

Inhalt

b)	Die Auslegung unter Geltung der Insolvenzordnung zu § 38 InsO.	64
aa)	Die Begründetheit und das Erfordernis der Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes	64
(1)	Die ertragsteuerliche Rechtsprechung des IV. und des X. Senates	64
(a)	Die insolvenzrechtliche Qualifizierung von stillen Reserven	64
(b)	Die insolvenzrechtliche Forderungseinordnung bei der Besteuerung von Personengesellschaften	68
(2)	Die umsatzsteuerliche Rechtsprechung des V. und des XI. Senates	70
(3)	Die Rechtsprechung des VII. Senats zur insolvenzrechtlichen Qualifizierung einer Haftungsforderung gemäß §§ 191 Abs. 1 Satz 1, 69 AO	72
(4)	Die Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht im Übrigen	73
bb)	Zwischenergebnis	77
2.	Die Auslegung des insolvenzrechtlichen Schuldigwerdens	78
a)	Die Auslegung unter Geltung der Konkursordnung zu den §§ 54 Abs. 1, 55 Nr. 1 KO	78
b)	Die Auslegung unter Geltung der Insolvenzordnung, §§ 95 Abs. 1, 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO	80
aa)	Fortführung der Rechtsprechung: Die Aufrechnungssystematik auf Basis des zugrunde liegenden zivilrechtlichen Grundgeschäfts	80
bb)	Rechtsprechungsanpassung des VII. Senats – Die Aufrechnungssystematik und das Erfordernis einer rein steuerrechtlichen Betrachtungsweise	85
cc)	Der Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO und seine Sonderstellung im Zusammenhang mit der insolvenzrechtlichen Einordnung	91

Inhalt

c)	Zwischenergebnis	94
3.	Stellungnahme – Eine kritische Auseinandersetzung zur Rechtsprechungsentwicklung.	95
a)	Eine abschließende Bestandsaufnahme der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes	95
b)	Eine Folgenbetrachtung der Rechtsprechungsentwicklung: Privilegierung des Steuergläubigers?	98
aa)	Wirkungsweise des § 38 InsO.	98
bb)	Wirkungsweise des § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO.	100
c)	Die Auslegungsdivergenz zur Rechtsprechung anderer Bundesgerichte	101
aa)	Einführung	101
bb)	Hintergründe und Ursachen der Rechtsprechungsdivergenz	102
(1)	Die fehlende zentrale Gerichtszuständigkeit für die Einordnung von Ansprüchen.	102
(2)	Auslegungsbedürftige unbestimmte Rechtsbegriffe statt konkreter gesetzlicher Regelung.	103
d)	Die gefestigte Rechtsprechung des Bundesfinanzhof zur insolvenzrechtlichen Einordnung von stillen Reserven im Widerspruch zum Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15.12.2020, II ZR 108/19?	110
aa)	Einführung	110
bb)	Bestandsaufnahme der divergierenden Rechtsprechung.	115
cc)	Die divergierende Rechtsprechung als ein systematischer Widerspruch?	118
(1)	Grundlagen und Maßstabsbildung	118
(2)	Die Überprüfung eines systematischen Widerspruchs	119
(a)	Einheit der Terminologie	119
(b)	Kontext des Gesetzeswortlautes.	120
(c)	Sinnzusammenhang des Gesetzeszwecks.	123

Inhalt

(aa)	Die Gesellschafterhaftung in der Insolvenz gemäß §§ 128, 160 HGB, 93 InsO	123
(bb)	Die insolvenzrechtliche Einordnung nach §§ 38, 55 InsO	126
(cc)	Ein Vergleich des materiellen Sinnzusammenhangs der Gesellschafterhaftung und der insolvenzrechtlichen Befriedigungsrangfolge	127
dd)	Kritische Stellungnahme zum Begründungsansatz des Bundesgerichtshofs im Übrigen	130
ee)	Zwischenergebnis	134
e)	Die Sonderstellung des Erstattungsanspruchs im Gefüge der Aufrechnungssystematik.	135
aa)	Einführung	135
bb)	Die Prämissen des Erstattungsanspruch des Insolvenzschuldners gemäß § 37 Abs. 2 AO bei Steuervorauszahlungen	136
(1)	Grundlegendes zum Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO	136
(2)	Weiterführende Überlegungen zum Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO . .	140
(3)	Der Erstattungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO bei Steuervorauszahlungen im Gefüge der Aufrechnung in der Insolvenz	143
cc)	Die Rechtsprechungsänderung des Bundesfinanzhofes vom 25.07.2012, VII R 29/11 im Widerspruch zur Einordnung des Erstattungsanspruchs gemäß § 37 Abs. 2 AO? . .	146
(1)	Einführung	146
(2)	Ein fallgruppenbezogener Begründungsansatz zur Vermeidung von Widersprüchen	147
(3)	Stellungnahme zum fallgruppenbezogenen Begründungsansatz des VII. Senats	150
(4)	Zwischenergebnis	152

Inhalt

dd) Ein Zwang zur Ungleichbehandlung von steuerrechtlichem Erstattungsanspruch und Berichtigungstatbestand?	153
(1) Einführung	153
(2) Die Prämissen der Berichtigungstatbestände . .	153
(a) Die Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 2 UStG	153
(b) Die Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG . .	157
(c) Die Berichtigung der Grunderwerbsteuer nach § 16 Abs. 1 GrEStG	159
(d) Zwischenergebnis	161
(3) Eine abschließende Gegenüberstellung eines Erstattungsanspruchs infolge einer Steuervorauszahlung und einer Steuerberichtigung	161
(a) Einführung	161
(b) Vergleich der dem Erstattungsanspruch jeweils zugrundeliegende Steuerverbindlichkeiten von Vorauszahlungsschuld und später zu berichtigender Steuerschuld	163
(c) Vergleich der den Erstattungsanspruch auslösende Elemente der Jahressteuerentstehung und der Verwirklichung des Berichtigungstatbestandes	164
III. Die Literatur und die Auslegung der insolvenzrechtlichen Begründetheit	167
1. Einführung	167
2. Die Konvergenz in der Literatur	167
3. Die Divergenz in der Literatur	168
a) Die Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Sachverhalts und des Schuldrechtsorganismus	168

Inhalt

b)	Die Maßgeblichkeit eines nach anwartschaftsrechtlichen Gesichtspunkten gesicherte Tatbestandsverwirklichung.	171
c)	Das Erfordernis der vollständigen Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes	175
IV.	Zwischenergebnis	176
V.	Die Auswirkung der unterschiedlichen Konkretisierungen der Begründetheit anhand des Fallbeispiels der stillen Reserven. .	178
1.	Einführung	178
2.	Maßgeblichkeit der vollständigen Verwirklichung des steuerrechtlichen Tatbestandes.	180
3.	Die Maßgeblichkeit des zivilrechtlichen Sachverhalts und des Schuldrechtsorganismus	182
4.	Die Maßgeblichkeit eines nach anwartschaftsrechtlichen Gesichtspunkten gesicherte Tatbestandsverwirklichung . .	183
5.	Zwischenergebnis.	185
E.	Eine kritische Auseinandersetzung mit der Begründetheit einer steuerrechtlichen Forderung	187
I.	Einführung	187
II.	Zur Kritik an der alleinigen Maßgeblichkeit des steuerrechtlichen Tatbestandes	187
1.	Die alleinige Maßgeblichkeit des Steuerrechts als Verstoß gegen den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz	187
a)	Einführung.	187
b)	Der Verstoß gegen den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz	188
c)	Die verfassungsrechtliche Relevanz des Verstoßes gegen den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz . .	192
aa)	Einführung	192
bb)	Das verfassungsrechtliche Gefüge der Privilegierung des Steuergläubigers	192
(1)	Der grundrechtsverpflichtete Steuergläubiger. .	192
(2)	Die grundrechtsberechtigten Insolvenzgläubiger	195

Inhalt

(3) Die Systemkonsequenz der Insolvenzordnung	197
(4) Zwischenergebnis	199
cc) Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Grundrechtsbeeinträchtigung	200
(1) Prüfungsmaßstab für ein verfassungsrechtliches Verbot der bevorrechtigten Behandlung des Steuergläubigers in der Insolvenz.	200
(2) Sachgerechte Erwägungen für eine Vorrangstellung des Steuergläubigers	203
(3) Art. 14 Abs. 1 GG und die Eigentumsbeeinträchtigung der ungesicherten Gläubiger.	207
(a) Das verfassungsrechtliche Schutzgut.	207
(b) Der Grad der Beeinträchtigung von Art. 14 Abs. 1 GG	208
(c) Die Abwägung der verfassungsrechtlichen Belange.	211
(aa) Eine reduzierte Kontrolldichte der Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers	211
(bb) Angemessener Ausgleich widerstreitender Verfassungsgüter	214
(4) Art. 3 Abs. 1 GG und die Systemkonsequenz der Insolvenzordnung	216
dd) Zwischenergebnis	217
2. Die steuerrechtliche Konkretisierung der Begründetheit und das Hervorrufen willkürlicher Ergebnisse	218
a) Einführung	218
b) Fallbeispiel 1: Die Besteuerung des Verkaufs von Anlagevermögen als Betriebsaufgabe	219
c) Fallbeispiel 2: Die Besteuerung nachträglich realisierter bestrittener Forderungen als Teil eines Betriebsaufgabegewinns	220
d) Stellungnahme	223

Inhalt

III. Zur Kritik an der alleinigen Maßgeblichkeit insolvenzrechtlicher Grundsätze.	226
F. Die Masseverbindlichkeit – Voraussetzungen einer Vorwegbefriedigung des Steuergläubigers	229
I. Einführung	229
II. Die Einkommensteuer als Masseverbindlichkeit	230
III. Die einfachgesetzliche Ausgestaltung der steuerrechtlichen Masseverbindlichkeit	233
1. Die Steuerforderung gemäß § 58 Abs. 2 KO unter Geltung der Konkursordnung.	233
2. Die Steuerforderung als Masseverbindlichkeit unter Geltung der Insolvenzordnung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO.	235
IV. Die steuerrechtliche Masseverbindlichkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO und das Erfordernis nach einer Beteiligung des Insolvenzverwalters	239
1. Einführung	239
2. Veräußerung eines Grundstücks durch absonderungsberechtigte Dritte	240
a) Rechtliche Grundlagen der Fallgestaltung	240
b) Die Entwicklung der Rechtsprechung.	241
3. Die Einkommensteuer im Zusammenhang mit Erträgen aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft	246
4. Die Masseverbindlichkeit auf den Neuerwerb des Insolvenzschuldners.	250
a) Rechtliche Grundlagen der Fallgestaltung	250
b) Die Anforderungen an eine Verwaltungsmaßnahme beim Neuerwerb.	252
5. Die Annahme einer Masseverbindlichkeit im Übrigen.	256
6. Zwischenergebnis.	259
7. Stellungnahme	260
a) Die Begründung einer Masseverbindlichkeit in sonstiger Weise gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO im Zusammenspiel mit § 80 Abs. 1 InsO	260

Inhalt

b)	Das Unterlassen einer Freigabe als ein taugliches Differenzierungsmerkmal	263
c)	Das Unterlassen einer Erklärung gemäß § 35 Abs. 2 und 3 InsO als ein taugliches Differenzierungsmerkmal	266
V.	Der Zufluss zur Masse als Voraussetzung für die Annahme einer Masseverbindlichkeit?	268
1.	Einführung	268
2.	Die teleologische Reduktion des § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO als dogmatisch unbefriedigende, aber im Ergebnis befriedigende Problemlösung	269
3.	Die Aufgabe der teleologischen Reduktion als dogmatisch befriedigende, aber im Ergebnis unbefriedigende Problemlösung	271
4.	Zwischenergebnis.	273
5.	Vorschlag einer dogmatisch und im Ergebnis befriedigenden Problemlösung.	273
a)	Die Begründung einer wirtschaftlichen Steuerlast der absonderungsberechtigten Gläubiger	273
aa)	Prämissen zur Begründung einer wirtschaftlichen Steuerlast der absonderungsberechtigten Gläubiger.	273
bb)	Die analoge Anwendung der §§ 170, 171 Abs. 2 S. 3 InsO	274
(1)	Regelungslücke.	274
(2)	Vergleichbare Interessenlage	275
(3)	Planwidrigkeit der Regelungslücke	277
cc)	Die Begründung einer Steuerentrichtungspflicht gemäß § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 AO	278
(1)	Grundsätze zur Einkommensteuerentrichtungspflicht des Zwangsverwalters aus dem Verwaltungsvermögen	278
(2)	Übertragbarkeit der Grundsätze auf die Vorabbefriedigung der absonderungsberechtigten Gläubiger?	280

Inhalt

dd) Zwischenergebnis	281
b) Die Anpassung der Auslegung zur insolvenzrechtlichen Begründetheit als Problemlösung	281
VI. Die Begriffsbestimmung der Insolvenzmasse gemäß § 35 Abs. 1 InsO als Tatbestandsmerkmal einer Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO	283
1. Einführung	283
2. Die Bestimmung des insolvenzrechtlichen Vermögensbegriffs nach steuerrechtlichen Grundsätzen	285
G. Die Abgrenzung von Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit anhand eines Anwartschaftsgedankens – Ein Begründungsversuch für eine insolvenzrechtliche Zuordnung der Steuerforderung	288
I. Einführung	288
II. Wortlaut.	290
III. Historie	292
IV. Genese.	294
V. Systematik.	298
1. Prämissen der systematischen Betrachtung	298
2. Die systematische Einordnung der Forderung des Schuldners	299
a) Die Forderungsbestimmung nach §§ 95 Abs. 1, 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO.	299
aa) Der insolvenzrechtliche Regelungsmechanismus der §§ 95 Abs. 1, 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO	299
bb) Die aufschiebend bedingte Forderung als Konkretisierungsmerkmal der insolvenzrechtlichen Begründetheit	300
cc) Das Begriffsverständnis einer aufschiebend bedingten Forderung	301
3. Die systematische Einordnung der Forderung des Gläubigers	303
a) Die Sonderregelungen für eine vorzeitig insolvenzbedingte Rechtsstreits- und Vertragsbeendigung als Konkretisierungsmerkmal der insolvenzrechtlichen Begründetheit	303

Inhalt

b)	Die Fiktion des § 41 Abs. 1 InsO als Konkretisierungsmerkmal der insolvenzrechtlichen Begründetheit.	305
c)	Der § 191 Abs. 2 InsO als Konkretisierungsmerkmal der insolvenzrechtlichen Begründetheit	306
aa)	Die Berücksichtigung aufschiebend bedingter Forderungen bei der Schlussverteilung.	306
bb)	Der Vermögenswert.	308
(1)	Prämissen der Forderungsbewertung	308
(2)	Die Bewertung der insolvenzrechtlichen Forderung	310
4.	Zwischenergebnis.	311
VI.	Telos	312
1.	Einführung	312
2.	Die Typologie des § 38 InsO	315
a)	Das typologische Verständnis des § 38 InsO.	315
b)	Die Kriterien zur Ermittlung des Typus des Insolvenzgläubigers gemäß § 38 InsO.	318
c)	Der Insolvenzgläubiger gemäß § 38 InsO und der Typus eines Kreditgebers.	323
aa)	Einführung	323
bb)	Begriff und Wesen eines Kreditgeschäfts	324
cc)	Der Insolvenzgläubiger gemäß § 38 InsO als ein Kreditgeber	326
(1)	Einführung	326
(2)	Der Lieferant als der typische Insolvenzgläubiger – Die Bestimmung des Typ „Null“	326
(3)	Die kreditgeschäftstypischen Voraussetzungen des Risikos und des Vertrauens am Beispiel des Lieferanten	327
dd)	Zwischenergebnis.	330
ee)	Der steuerrechtliche Insolvenzgläubiger als ein Kreditgeber	330

Inhalt

(1) Einführung	330
(2) Ein Kreditgeschäft in Ansehung einer gegenleistungslosen Forderung des Steuergläubigers	331
(3) Die kreditgeschäftstypischen Voraussetzungen des Risikos und des Vertrauens am Beispiel des Steuergläubigers	334
d) Zwischenergebnis	338
3. Der Typus der Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO.	339
a) Einführung	339
b) Die Ermittlung des Typus	339
c) Der Massegläubiger gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO und der Typus der Vermögensverwaltungskosten insolvenzbedingter Betriebsfortführung.	346
4. Abschließende typologische Abgrenzung von Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit	349
VII. Zusammenfassung sowie Bildung einer abschließenden Konkretisierung der insolvenzrechtlichen Begründetheit einer Steuerforderung und der einer steuerrechtlichen Masseverbindlichkeit	351
H. Die insolvenzrechtliche Begründetheit der Einkommensteuer – Zeitpunktbetrachtung eines zeitraumorientierten Tatbestandes.	354
I. Einführung	354
II. Prämissen der Einkommensbesteuerung	355
III. Die drei Entwicklungsstufen des Einkommensteuertatbestandes in Ansehung der insolvenzrechtlichen Begründetheit	357
1. Die Problemstellung einer Zeitpunktbetrachtung eines zeitraumorientierten Tatbestandes	357
2. Die Entstehung der Steuer, §§ 36 Abs. 1, 2 Abs. 7 EStG. .	358
3. Die Einkünfteermittlung, § 2 Abs. 2 EStG.	361
4. Die Einkünfteerzielung, § 2 Abs. 1 EStG	362
a) Die Erzielung von Einkünften	362
b) Die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ..	365

Inhalt

IV. Eine abschließende Konkretisierung der insolvenzrechtlichen Begründetheit einer Einkommensteuerforderung.	367
I. Anwendungsverprobung – Das typologische Verständnis der §§ 38, 55 InsO am praktischen Steuerfall	369
I. Einführung	369
II. Die insolvenzrechtliche Qualifikation einer zeitweisen Steuerverschonung des bilanzierenden Insolvenzschuldners. . .	370
1. Bilanzrechtliche Grundlagen	370
2. Die insolvenzrechtliche Einordnung von stillen Reserven auf Grundlage einer typologischen Betrachtung	372
3. Die insolvenzrechtliche Einordnung der Einkommensteuer aus der Auflösung von Rückstellungen	374
III. Die insolvenzrechtliche Qualifikation einer Einkommensteuerforderung infolge verwirklichter Insolvenzanfechtungsansprüche	380
1. Grundlagen der Insolvenzanfechtung gem. §§ 143 Abs. 1, 129 ff. InsO	380
2. Grundlagen zur Besteuerung des Anfechtungsanspruchs gem §§ 143, 129 ff. InsO.	383
3. Die Rechtsprechung und die Literatur zur insolvenzrechtlichen Einordnung der Einkommensteuerforderung.	384
4. Stellungnahme zu Rechtsprechung und Literatur	386
5. Eigener Begründungsansatz zur Einordnung der Einkommensteuerforderung.	391
a) Das Nichtvorliegen einer Insolvenzforderung gemäß § 38 InsO	391
b) Das Vorliegen einer Masseverbindlichkeit gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1, 2. Var. InsO.	397
Literaturverzeichnis	402