

Aktuelle Rechtsprechung zur Krisen-, Sanierungs- und Insolvenzpraxis

Zusammengestellt und kommentiert von Dr. Oliver Jenal und Stephan Jörg*

Wirtschaftliche Krisen ereignen sich regelmäßig vor einem komplexen rechtlichen Hintergrund. Die zu beachtenden Vorschriften sind über verschiedene Gesetze verteilt, zudem oft unklar und befinden sich in einer permanenten „Überarbeitung“ durch die Rechtsprechung. Die maßgebende Rechtslage und ihre Entwicklung durch die Rechtsprechung im Blick zu behalten, stellt hohe Anforderungen insbesondere an Berater. Diese Kolumne wirft ohne Anspruch auf Vollständigkeit ein Schlaglicht auf besonders bedeutsame Entscheidungen der jüngeren Zeit.

Gesellschaftsrecht

1. Ansprüche der Gesellschafter als Elemente der Liquiditätsbilanz

Nach § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG haften Geschäftsführer u. a. für Zahlungen einer Gesellschaft nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit. Gerade von Insolvenzverwaltern werden derartige Ansprüche verfolgt. Immer wieder streiten die Parteien hierbei über die Frage, ob Zahlungsunfähigkeit überhaupt vorliegt. Zum Nachweis der Zahlungsunfähigkeit müssen grundsätzlich Liquiditätsbilanzen auf den Stichtag der fraglichen Auszahlungen aufgestellt werden. Hierbei war bisher streitig, ob die Forderungen von Gesellschaftern in eine Liquiditätsbilanz aufgenommen werden müssen. Der BGH hat sich nunmehr in seinem Urteil vom 9. 10. 2012¹ hierzu geäußert.

1.1 Sachverhalt

Der Kläger ist der Ex-Ehemann der Alleingesellschafterin und -geschäftsführerin der

beklagten GmbH. Während der Ehe gewährten der Kläger und seine damalige Ehefrau gemeinschaftlich der GmbH am 1. 8. 1995 ein Darlehen über umgerechnet 178.952,16 €. Das Darlehen hatte eine feste Laufzeit bis zum 31. 12. 2005. Die GmbH verweigerte jedoch in der Folge die Darlehensrückzahlung mit der Begründung, durch die Zahlung werde die Gesellschaft zahlungsunfähig. Die Geschäftsführerin sei deshalb nach § 64 Abs. 1 Satz 3 GmbHG berechtigt, die Rückzahlung zu verweigern. Hilfsweise hat die Gesellschaft die Aufrechnung mit Gegenforderungen erklärt. Der Kläger verlangt die Hinterlegung des Darlehensbetrags nebst Zinsen zu seinen Gunsten und zu Gunsten seiner Ex-Frau. Er argumentiert, die Gesellschaft sei schon zahlungsunfähig, wenn man die fällige Forderung aus Darlehensrückzahlung berücksichtige.

Das Landgericht hatte der Klage stattgegeben. Das Berufungsgericht hat die Klage als derzeit unbegründet abgewiesen. Es ist der Auffassung, die beantragte Hinterlegung des Geldbetrags stehe einer Zahlung gleich, welche zu einer Erstattungspflicht der Geschäftsführerin nach § 64 Abs. 1 Satz 3 GmbH führen würde. Es bestehe daher ein Leistungsverweigerungsrecht.

1.2 Entscheidung des BGH: Fällige Forderungen sind bei der Beurteilung einzubeziehen

Der BGH hat die Sache innerhalb der zugelassenen Revision an das Berufungsgericht zurückverwiesen. In seiner Begründung stellt der BGH zunächst auf den Begriff der Zahlungsunfähigkeit nach § 17 Abs. 2 Satz 1 InsO ab. Hiernach sei von einer Zahlungsunfähigkeit auszugehen, wenn die Gesell-

schaft nicht in der Lage sei, 90% der aktuell fälligen Verbindlichkeiten innerhalb von drei Wochen zu befriedigen.

Problematisch – da in der Literatur umstritten und höchstrichterlich noch nicht entschieden – sei bislang die Frage gewesen, ob bei der Prüfung einer Zahlungsunfähigkeit nach § 17 InsO/§ 64 Abs. 1 GmbHG und damit im Rahmen einer Liquiditätsbilanz fällige durchsetzbare Ansprüche des Gesellschafters gegen die Gesellschaft einzustellen sind. Der BGH schließt sich der überwiegenden Auffassung in der Literatur an, wonach die fälligen und durchsetzbaren Forderungen der Gesellschafter gegen die Gesellschaft bei der Ermittlung der Zahlungsunfähigkeit berücksichtigt werden. Eine Zahlung an den Gesellschafter aufgrund einer fälligen Forderung führe deshalb zur Zahlungsunfähigkeit, wenn hierdurch eine bestehende Liquiditätslücke von weniger als 10% auf mindestens 10% vergrößert werde. Seine Ansicht begründet der BGH mit dem Anwendungsbereich des § 64 Abs. 1 Satz 3 GmbHG. Die Norm verlange die Verursachung der Zahlungsunfähigkeit durch die Gesellschafterforderung und nicht lediglich die Ausweitung einer bereits bestehenden Zahlungsunfähigkeit. Soweit bereits Zahlungsunfähigkeit bestehe, könne daher nicht auf § 64 Abs. 1 Satz 3 GmbHG abgestellt werden. Der Anwendungsbereich dieser Norm sei dann nicht eröffnet. Dies führe auch nicht zu einer lückenhaften Regelung, denn bestehe eine Zahlungsunfähigkeit, bevor es zur Auszahlung an den Gesellschafter komme, so greife die Regelung nach § 64 Abs. 1 Satz 1 GmbHG. Zudem sei der Geschäftsführer im Falle der bestehenden Zahlungsunfähigkeit verpflichtet, Insolvenzantrag zu stellen, und schon dadurch gehindert, die Forderung des Gesellschafters zu befriedigen.

1.3 Würdigung

Die Entscheidung des BGH ist konsequent, denn sie trägt dem Willen des Gesetzgebers Rechnung und berücksichtigt darüber hi-

* RA Dr. Oliver Jenal ist Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, für Versicherungsrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht. Er ist als Gesellschafter bei der Depré RECHTSANWALTS AG in Mannheim tätig. RA Stephan Jörg ist Associate bei der Depré RECHTSANWALTS AG.

¹ II ZR 298/11, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 23856).

naus den Wegfall der Durchsetzungssperre durch das MoMiG. § 32a Abs. 1 GmbHG a.F. sah vor der Gesetzesreform eine sog. Durchsetzungssperre für Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen vor, die der Gesellschaft über eine wirtschaftliche Krise hinweghelfen sollten. Im MoMiG ist die Regelung durch § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO ersetzt worden, welcher Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen generell, also auch bei Darlehensgewährungen außerhalb einer Krise, als nachrangig einstuft. Wäre man der Rechtsauffassung der Beklagten gefolgt, so würde die alte Gesetzeslage trotz entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers aufrechterhalten. Der Schutz von Gesellschaft und Gläubigern wird durch die weiteren Regelungen, so der BGH richtigerweise, ausreichend gewährleistet.

Insolvenzrecht

1. Insolvenzfestigkeit der Zweitabtretung einer Forderung

In der wirtschaftlichen Krise sind an den Vermögenswerten eines Schuldners meist Rechte Dritter begründet. Nicht selten werden gleich mehrere Sicherungsrechte an ein und demselben Gegenstand eingeräumt. Im Insolvenzverfahren streiten sich daher oftmals mehrere Gläubiger und der Insolvenzverwalter um das Sicherungsgut. Der BGH hat am 11. 10. 2012² über eine Konstellation entschieden, bei der zwei Gläubiger durch Abtretungen von Rechten an einem Kontoguthaben abgesichert werden sollten.

1.1 Sachverhalt

Der Schuldner besaß bei einer Bank ein Sparguthaben in Höhe von umgerechnet 40.903,35 €. Zugleich unterhielt er einen Versicherungsvertrag mit einem Kautionsversicherer. Zur Absicherung aller bestehenden und zukünftigen Ansprüche des Versicherers gegen den Schuldner trat dieser am 10. 10. 2000 seine Ansprüche aus dem Sparguthaben an den Versicherer ab. Zugleich vereinbarten sie, dass die Abtretung gegenstandslos wird, sofern der Versicherer schriftlich mitteilt, keine Ansprüche mehr geltend machen zu wollen.

Am 26.1.2004 gewährte die Klägerin darlehensweise der S GmbH 50.000 €. Nach dem

Vertrag sollte der Gesellschafter der S GmbH, welcher zugleich Ehemann der Klägerin war, seine Rentenversicherung zur Sicherung der Darlehensforderung einsetzen. Die Parteien des Darlehens vereinbarten am 10. 2. 2004 einen als Vertragsänderung bezeichneten Sicherheitentausch. Der Schuldner trat sein Sparkonto bei der Bank i.H. von nunmehr 41.761,34 € „unwiderruflich“ als Sicherheit für das Darlehen an die Klägerin ab.

Der Beklagte wurde am 9. 7. 2007 zum Insolvenzverwalter über das Vermögen des Schuldners bestellt. Mit Schreiben vom 27. 11. 2007 kündigte er das Sparkonto. Zunächst teilte der Versicherer durch Schreiben vom 31. 3. 2008 mit, er benötige noch einen Teilbetrag als Sicherheit. Der Versicherer erklärte korrigierend mit Schreiben vom 22. 4. 2009, keine Rechte mehr an dem Kontoguthaben geltend zu machen. Daher wurde das gesamte Sparguthaben an den Beklagten überwiesen.

Die Parteien streiten über die Berechtigung am Bankguthaben. Die Klägerin verlangt vom Beklagten die Auszahlung an sich. In der ersten Instanz wurde die Klage abgewiesen und das Berufungsgericht hat der Klage nur im geringen Umfang stattgegeben.

1.2 Entscheidung des BGH: Auf den Umfang der Abtretung kommt es an

Der BGH hat das Urteil des OLG Brandenburg aufgehoben und die Angelegenheit zurückverwiesen. Hierbei verneint der BGH zunächst unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 15. 1. 1990³ eine Berechtigung des Schuldners, Rechte am Kontoguthaben zweimal abtreten zu dürfen. Infolgedessen konnte die Klägerin auch nicht mehr nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Recht an dem Kontoguthaben erwerben.

Der BGH hat allerdings eine fehlerhafte Auslegung der Vereinbarungen vom 10. 10. 2000 und 10. 2. 2004 durch die Vorinstanzen angenommen. Der durch die Parteien der Abtretungserklärungen verfolgte Zweck sei nicht ausreichend ermittelt worden. Gerichte hätten auch die Begleitumstände von Vereinbarungen festzustellen und bei der Auslegung zu berücksichtigen. Vorliegend habe das Berufungsgericht sich bereits nicht ausreichend mit dem Inhalt der Abrede vom 10. 2. 2004 auseinandergesetzt. Durch die Verwendung des Begriffs „unwiderruflich“

hätten die Parteien einen verstärkten Bindungswillen kundgetan. Der Schuldner habe die bei ihm nach der ersten Abtretung verbleibende Rechtsposition vollständig auf die Klägerin übertragen wollen. Die Rechtsposition beziehe sich nicht nur auf die nach Abtretung bei ihm verbliebenen Vollrechte, sondern auch auf die Rechte aus der Sicherheitenabrede. Zudem habe das Gericht den Vortrag, nachdem die Vereinbarung vom 10. 2. 2004 auch der Bank vorgelegt worden sei, nicht beachtet. Aus der Anzeige könne man ggf. schlussfolgern, dass der Klägerin auch der Rückübertragungsanspruch des Schuldners aus der Vereinbarung vom 10. 10. 2000 zustehen sollte. Bestehe ein schuldrechtlicher Rückübertragungsanspruch des Sicherungsgebers, so könne ein solcher Anspruch gesondert abgetreten werden.

Eine Zurückverweisung sei notwendig, weil die Vorinstanz nicht geklärt habe, ob der abgetretene Rückgewähranspruch selbst durch Wegfall des Sicherungszwecks bereits bei Insolvenzverfahrenseröffnung bestanden habe, denn anderenfalls verhindere § 91 Abs. 1 InsO einen Rechtserwerb zulasten der Masse. Das sei nur dann der Fall, wenn keine Inanspruchnahme aus bereits ausgereichten Kautionsversicherungen möglich gewesen war und auch keine Bürgschaften mehr ausgereicht werden konnten.

1.3 Würdigung

Richtigerweise kommt es nach der Ansicht des BGH auf den Umfang einer Abtretung an. Ist ein Anspruch bereits an einen anderen Gläubiger zur Sicherheit abgetreten, so kann ein Schuldner zumindest den Rückgewähranspruch für den Fall an einen weiteren Gläubiger abtreten, dass der Sicherungsfall nicht eintritt. Dies ermöglicht zumindest eine begrenzte Absicherung für Gläubiger. Insbesondere wenn Banken sich mehrere Vermögenswerte übertragen ließen, kann es für andere Gläubiger interessant sein, sich den Rückübertragungsanspruch zu sichern.

2. Anfechtung von Honorarzahlungen an Steuerberater

Die Tätigkeit für Mandanten im Krisenzeitraum ist für Berater mit verschiedenen Risiken behaftet. Immer häufiger werden die

² IX ZR 30/10, ZInsO 2012 S. 2138.

³ II ZR 311/88, NJW 1990 S. 2678.

Zahlungen an Berater von Insolvenzverwaltern geprüft und zurückgefordert. Solche Ansprüche sind interessant, weil die Berater meist leistungsfähig sind und so der Insolvenzmasse schnell Liquidität zugeführt werden kann. Der BGH⁴ hatte am 15. 11. 2012 über einen Sachverhalt zu entscheiden, indem ein Insolvenzverwalter Honorar von einer Steuerberaterkanzlei zurückforderte.

2.1 Sachverhalt

Die Schuldnerin wurde von einer Steuerberatersozietät längere Zeit betreut. Hierbei beauftragte sie die Steuerberater mit den laufenden Buchführungs- und Kontierungsarbeiten für die Zeit Januar bis April 2007. Die Rechnungen für die Arbeiten wurden jeweils im Folgemonat durch die Steuerberater gestellt. Ausgeglichen wurden die Rechnungen der Schuldnerin i. H. von 500 € am 18. 2. 2008 und i. H. von 958,78 € am 12. 6. 2008.

Nachdem die Schuldnerin am 4. 9. 2008 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen beantragte, wurde der Kläger am 21. 11. 2008 zum Insolvenzverwalter bestellt. Mit seiner Klage gegen die Gesellschafter der Steuerberatersozietät begehrt der Kläger die am 18. 2. 2008 und 12. 6. 2008 geleisteten Honorarzahlungen zur Masse zurück. In den ersten beiden Instanzen wurden die Beklagten antragsgemäß verurteilt.

2.2 Entscheidung des BGH: Vermutung zu Lasten der Berater nur eingeschränkt möglich

Die Revision der Beklagten beim BGH führte zur Zurückverweisung. Das Berufungsgesicht sei fehlerhaft von einer Beweislastumkehr gem. § 133 Abs. 2 Satz 2 InsO zulasten der Beklagten ausgegangen. Eine solche könne nur angenommen werden, wenn der Schuldner mit einer nahestehenden Person einen entgeltlichen Vertrag geschlossen hat und die Insolvenzgläubiger hierdurch benachteiligt werden. Vorliegend habe die Schuldnerin jedoch lediglich eine Verbindlichkeit erfüllt. Daher könne allenfalls eine Beweislastumkehr nach § 130 Abs. 3 InsO erwogen werden. Zeitlich sei diese aber ausschließlich für die Zahlung vom 12. 6. 2008 denkbar. Bei der Zahlung vom 18. 6. 2008 kann die Nähe des Anfechtungsgegners lediglich als Indiz Berücksichtigung finden.

Der BGH folgt der Vorinstanz auch nicht bei der Bewertung, es handele sich bei den Beklagten um nahestehende Personen nach § 138 Abs. 2 Nr. 2 InsO. Eine solche Nähe bestehe nur, wenn die Beklagten aufgrund einer den Organen oder qualifizierten Gesellschaftern der Schuldnerin vergleichbaren Verbindung die Möglichkeit hatten, sich über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Schuldnerin zu unterrichten. Nicht jeder Dritte, der aufgrund seiner Geschäftsverbindung mit einem Schuldner Kenntnisse von den wirtschaftlichen Verhältnissen habe, könne als nahestehend angesehen werden. Insbesondere dann, wenn dem Dienstleister bestimmte Tatsachen nicht mitgeteilt werden, fehle es an der notwendigen Nähe. Bei einem Buchhaltungsmandat könne man daher nur von einer Beweislastumkehr ausgehen, wenn die überlassenen Informationen einen typischen Wissensvorsprung vermitteln. Die Umstände müsse der Anfechtungskläger zunächst darlegen und beweisen.

Sofern der Vermutungstatbestand einmal bestand, könne der Berater durch Beendigung oder Änderung der Geschäftsbeziehung seine Sonderstellung auch wieder beseitigen. Gleiches gelte, wenn tatsächlich keine Informationen mehr fließen. Allerdings müsse der Wegfall einer Nähebeziehung durch den Dienstleister dargelegt und bewiesen werden. Insoweit sei der in § 138 Abs. 1 Nr. 1 und 3 InsO aufgenommene allgemeine Rechtsgedanke übertragbar. Der Insolvenzverwalter könne allerdings die Tatsachen nach den allgemeinen Grundsätzen beweisen.

Im streitgegenständlichen Fall hatte nach Ansicht des BGH die Vorinstanz schon nicht festgestellt, dass das Buchführungsmandat einer organisatorisch ausgelagerten Buchhaltung der Schuldnerin entsprach. Außerdem hätten die Beklagten behauptet, bereits seit Januar 2008 sei ihre Tätigkeit über fünf Monate ins Stocken geraten. Ohne die entsprechende Abklärung der Tatsachen können die Beweisvorteile dem Kläger jedenfalls nicht zugute kommen. Das Gericht habe zudem nicht die Kenntnis der Beklagten von einer bestehenden oder drohenden Zahlungsunfähigkeit festgestellt. Vielmehr habe man sich fehlerhaft auf die Beweislastregel nach § 133 Abs. 2 InsO berufen, da die Schuldnerin sich in einer wirtschaftlich angespannten Lage und nahe an der Überzie-

hungsgrenze ihres Kredits befand. Aus den Umständen könne man jedoch nicht ohne weiteres einen Gläubigerbenachteiligungsvorsatz der Schuldnerin folgern.

2.3 Rechtliche Würdigung

Von Seiten der Insolvenzverwalter wird in vielen Verfahren die Kenntnis von steuerlichen und rechtlichen Beratern über die wirtschaftliche Situation des Schuldners bereits für die Zeit vor dem Insolvenzverfahren behauptet. Nunmehr wird die reine Behauptung nicht mehr ausreichend sein. Trotzdem wird Beratern insbesondere in einer möglichen wirtschaftlichen Krise anzuraten sein, nur gegen Vorschusszahlung oder bei zeitnaher Abrechnung tätig zu werden. Durch den zeitlichen Zusammenhang von Zahlung und Leistung kann nämlich dann eine Anfechtung lediglich nach den Vorgaben eines sog. Bargeschäfts erfolgen.

3. Weitere insolvenzrechtliche Rechtsprechung in Kürze

3.1 Arbeitslosengeld II ist wie Arbeits-einkommen pfändbar

In seinem Beschluss vom 25. 10. 2012⁵ hat der BGH Arbeitslosengeld II als nach den Vorschriften für Arbeitseinkommen (§§ 850c ff. ZPO) für pfändbar angesehen.

3.2 Bescheinigung über die Sanierbarkeit kann nicht von einem persönlich nahestehenden Steuerberater ausgestellt werden

Nach Ansicht des AG München (Beschluss vom 14. 6. 2012⁶) kann ein Steuerberater trotz entsprechender fachlicher Qualifikation dann keine Bescheinigung nach § 270b Abs. 1 Satz 3 InsO ausstellen, wenn eine persönliche Nähe zur Schuldnerin besteht.

3.3 Keine Anfechtung einer Vormerkungsbewilligung bei wertausschöpfender Belastung

Ist ein Grundstück bereits wertausschöpfend belastet, so fehlt es an einer objektiven Gläubigerbenachteiligung, die zur Anfechtung

⁴ IX ZR 205/11, WM 2012 S. 2343.

⁵ VII ZB 74/11, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 22875).

⁶ 1506 IN 1851/12, ZIP 2012 S. 1308.

einer Vormerkungsbewilligung nach dem ANFG berechtigen würde⁷.

3.4 Insolvenzschnldner kann nach Freigabe von Ansprüchen durch den Insolvenzverwalter Prozesskostenhilfe beantragen

Werden Ansprüche durch den Insolvenzverwalter aus der Insolvenzmasse freigegeben, weil die Insolvenzgläubiger eine zumutbare Finanzierung des Prozesses verweigert haben, kann dem Insolvenzschnldner selbst Prozesskostenhilfe nicht aufgrund der Weigerungshaltung seiner Gläubiger versagt werden, wenn er den Anspruch selbst verfolgen will⁸.

3.5 Schnldnerberatungsstelle geht Beratungshilfe vor

Das AG Darmstadt hat in einem Beschluss vom 14. 11. 2012⁹ einem Schnldner die Beratungshilfe für den außergerichtlichen Schnldbereinigungsplan mit der Begründung versagt, dieser könne sich einer anerkannten Schnldnerberatungsstelle bedienen, obwohl mehrjährige Bearbeitungs- und Wartefristen bestehen.

Steuerrecht

1. Kein Anspruch auf Billigkeitsmaßnahme bei Forderungsverzicht

Die steuerlichen Folgen von Forderungsverzichten werden durch Berater häufig unterschätzt. Dabei können aus ihnen erhebliche Belastungen hervorgehen. In seiner Entscheidung vom 20. 9. 2012¹⁰ hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, ob ein Unternehmen, welches im Rahmen der Abwendung einer Insolvenz einen Forderungsverzicht seiner Gläubiger bewirkt, dadurch ein steuerbares Ergebnis herbeiführt und zugleich seine werbende Tätigkeit einstellt, Anspruch auf eine Billigkeitsentscheidung hat.

1.1 Sachverhalt

Die Klägerin ist eine GmbH & Co KG, deren Geschäftsgegenstand zuletzt der Erwerb, die Entwicklung, Vermietung, Verwaltung und Veräußerung von Immobilien jeder Art gewesen war. 2001 kaufte die Klägerin ein Grundstück, um die dort bestehenden Ge-

bäude zu modernisieren und das Objekt anschließend insgesamt gewinnbringend zu veräußern. Im Jahr 2003 zeichnete sich ab, dass das Projekt nicht realisierbar sein würde. Die Klägerin schloss darauf hin am 17. 2. 2004 einen Aufhebungsvertrag, um den Grundstückskaufvertrag aus dem Jahr 2001 mit sofortiger Wirkung rückabzuwickeln. Über anderweitiges Aktivvermögen verfügte die Gesellschaft nicht. Um die Insolvenz der Gesellschaft zu vermeiden, bat die Klägerin ihre Gläubiger um einen Forderungsverzicht. Am 2. 7. 2004 vereinbarte die Klägerin mit der finanzierenden Bank einen Forderungsverzicht inkl. Besserungsabrede. Außerdem verzichteten weitere Gläubiger auf ihre Forderungen gegen die Gesellschaft. Entsprechend buchte die Klägerin die Verbindlichkeiten im Erhebungszeitraum 2004 gewinnerhöhend aus, wodurch sich für das Jahr 2004 ein Jahresüberschuss von 1.862.924 € ergab. Das FA stellte zum 31. 12. 2003 einen vortragsfähigen Gewerbeverlust i. H. von 2.656.561 € fest. Für das Jahr 2004 ging es von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. von 1.862.924 € aus. Von diesem Betrag zog das FA einen Gewerbeverlust i. H. von 1.517.754 € ab; diesen Betrag ermittelte es nach § 10a Satz 1, 2 GewStG, indem sie den festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust bis zur Höhe von 1.000.000 € in voller Höhe sowie den übersteigenden Betrag (862.924 €) zu 60% (517.754 €) berücksichtigte. Danach verblieb ein gerundeter Gewerbebeitrag von 345.100 €, wovon sich ein Gewerbesteuermessbetrag von 14.830 € und eine festgesetzte Gewerbesteuer für das Jahr 2004 i. H. von 60.803 € ergaben. Außerdem stellte das FA den vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31. 12. 2004 mit 1.138.807 € durch Bescheid fest.

Gegen die Bescheide des FA legte die Klägerin Einspruch ein und berief sich auf einen Verstoß gegen das verfassungsmäßige Übermaßverbot. Trotz Aufgabe des Geschäftsbetriebs müsse sonst ein wirtschaftlich nicht entstandener Totalgewinn versteuert werden. Mit der Beendigung der wirtschaftlichen Tätigkeit gehe auch der vortragsfähige Gewerbeverlust endgültig unter. Zugleich wurde beantragt, die Gewerbesteuer nach § 163 AO auf „0“ festzusetzen bzw. nach § 227 AO die Steuer zu erlassen.

Nachdem das FA eine Billigkeitsmaßnahme abgelehnte hatte, legte die Klägerin auch ge-

gen diesen Bescheid Einspruch ein, welcher wiederum durch das FA als unbegründet zurückgewiesen wurde. Der daraufhin erhobene Klage hat das FG stattgegeben, die Einspruchsentscheidung aufgehoben und dem FA aufgegeben, über den Antrag der Klägerin auf Billigkeitsentscheidung neu zu bescheiden. Hiergegen wendet sich die Revision des FA. Das BMF ist dem Verfahren beigetreten.

1.2 Entscheidung des BFH: Keine Billigkeitsmaßnahme

Der BFH hat die Revision des FA für begründet erachtet, das angefochtene FG-Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen. Zwar könnten nach § 163 AO Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Ein solcher Fall liegt hier jedoch nach Ansicht des BFH nicht vor, sodass auch nach § 227 AO die Steueransprüche nicht ganz oder z. T. erlassen werden könnten. Der BFH sieht den Zweck der §§ 163, 227 AO darin, den sachlichen und persönlichen Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen. Dem liege die Problematik der generalisierenden und typisierenden Normen des Steuerrechts zugrunde. Die Billigkeitsmaßnahme sei insoweit eine flankierende, ausgleichende Maßnahme zu der Typisierung. So könnten unbillige Härten ausgeglichen werden, die dadurch entstehen, dass der Gesetzgeber nicht in der Lage ist, sämtliche denkbaren Härtefälle zu normieren.

Der von der Klägerin beantragten Billigkeitsentscheidung stehe aber – so der BFH – entgegen, dass die Klägerin durch ihr eigenes Verhalten in Form des vereinbarten Forderungsverzichts selbst den Gewerbebeitrag verursacht habe, welcher nach § 10a Satz 1, 2 GewStG nicht vollständig mit den vortragsfähigen Verlusten verrechnet werden könne. Die darüber hinausgehende Frage, in

7 OLG Frankfurt/M., Urteil vom 15. 11. 2012 – 3 U 70/12, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 24444).

8 OLG Celle, Beschluss vom 12. 11. 2012 – 14 W 39/12, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 23190).

9 3 UR II 3869/12, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 23624).

10 IV R 29/10, DSIR 2012 S. 2488.

welchen Fällen allgemein die Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrags trotz vortragsfähiger Verluste mindestens in Höhe des Gewerbeertrags zu einer auch durch die allgemeine Typisierungsbefugnis nicht mehr gedeckten unverhältnismäßigen Belastung führt, hat der BFH hingegen ebenso offen gelassen wie die Frage, inwieweit die fehlende Möglichkeit zur künftigen Verrechnung gestreckter vortragsfähiger Verluste wegen Einstellung der werbenden Tätigkeit eine unverhältnismäßige Belastung des Steuerpflichtigen darstellen.

1.3 Rechtliche Würdigung

Der BFH beschränkt sich in seiner Begründung auf den Umstand, dass die Klägerin im vorliegenden Fall den Gewerbeertrag durch ihr eigenes Verhalten verursacht hat. Sie habe die steuerlichen Folgen dieses Handelns kennen müssen. Der im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen gebräuchliche (teilweise) Forderungsverzicht (mit Besserungsschein) ist daher nach wie vor steuerrechtlich mit einem erheblichen Risiko behaftet und bedarf einer genauen Prüfung. Der Weg über die korrigierende Maßnahme der Billigkeitsentscheidung ist – wie die Entscheidung des BFH zeigt – abgeschnitten.

2. Keine Rückforderungen insolvenzrechtlich angefochtener Steuerzahlungen durch Bescheid

Gem. § 37 Abs. 2 AO können grundsätzlich Steuerrückzahlungen, die ohne rechtlichen Grund erfolgten, zurückgefordert werden. In aller Regel erfolgt diese Rückforderung durch einen entsprechenden Bescheid des zuständigen FA. Am 27.9.2012 hatte der BFH¹¹ sich mit der Frage auseinandersetzen, ob ein FA die aufgrund insolvenzrechtlicher Anfechtung des Insolvenzverwalters zunächst erstatteten Steuern später durch Bescheid erneut einfordern kann.

2.1 Sachverhalt

Der Antragsteller ist mit Beschluss vom 15.6.2010 zum Insolvenzverwalter über das Vermögen der X-GmbH bestellt worden. Vom Bankkonto der Schuldnerin wurden im Lastschriftverfahren am 10.3.2010 bzw. 12.4.2010 insgesamt 9.600 € an Lohnsteuern (einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag) zugunsten des FA (Beschwerde-

gegner) eingezogen. Der Insolvenzverwalter hat die Zahlungen nach § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO angefochten, woraufhin das FA die Beträge zunächst an den Insolvenzverwalter erstattete. Gestützt auf § 37 Abs. 2 AO forderte das FA sodann die ausgezahlten Beträge zurück und erließ am 4.7.2011 einen entsprechenden Bescheid. Begründet wurde dieser mit einer ungerechtfertigten Anfechtung. Es habe nämlich eine konkludente Genehmigung der Lastschriften durch die Schuldnerin vorgelegen. Der Insolvenzverwalter hat gegen den Bescheid des FA Einspruch erhoben. Zugleich beantragte er die Aussetzung der Vollziehung. Den Antrag hat das FA mit Verweis auf § 37 Abs. 2 AO abgelehnt.

Hiergegen wendet sich der Insolvenzverwalter und behauptet die Nichtigkeit des Bescheids. Die Rückforderung sei auf dem Zivilrechtsweg geltend zu machen, da die Frage, ob die insolvenzrechtliche Anfechtung wirksam sei oder nicht, nach dem Zivilrecht beurteilt werden müsse. Durch die Rückforderung per Bescheid würde die Rechtsfrage dagegen zu Unrecht von der Finanzgerichtsbarkeit entschieden. Der Antragsteller sieht sich daher in seinem Recht auf einen verfassungsmäßig garantierten gesetzlichen Richter verletzt.

Das FA stützt sich auf das Urteil des BFH vom 23.9.2009¹², wonach aufgrund einer ungerechtfertigten Insolvenzanfechtung ausgekehrte Steuerbeträge mit einem Bescheid nach § 37 Abs. 2 AO zurückgefordert werden könnten. Ferner beruft es sich auf den Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 27.9.2010¹³ und das Urteil des BFH vom 24.11.2011¹⁴, wonach nicht die vermeintlich bürgerlich-rechtliche Natur des insolvenzrechtlichen Rückgewähranspruchs maßgeblich sei, sondern die Rechtsnatur des ursprünglichen Leistungsverhältnisses.

2.2 Entscheidung des BFH: Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit

Der BFH führt aus, dass trotz des BFH-Urteils vom 23.9.2009 ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheids bestehen. In der genannten Entscheidung habe der BFH jedenfalls sinngemäß den Rückzahlungsanspruch betreffend fehlerhaft nach § 143 Abs. 1 InsO zurückgezahlter Steuern als ei-

nen Anspruch i.S. des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO angesehen. Somit sei auch eine erneute Anforderung durch Bescheid des FA denkbar. Zwischen dem Insolvenzverwalter und dem FA sei allerdings nicht streitig, ob das FA in steuerrechtlicher Hinsicht die betreffenden Lohnsteuern beanspruchen könne. Vielmehr bestehe Einigkeit, dass die Rechtsgründe für die Forderung der Steuern vorgelegen hätten und auch nicht im Nachhinein entfallen seien. Streitig sei nur, ob § 143 Abs. 1 InsO dem Insolvenzverwalter einen Rückzahlungsanspruch gebe, obwohl dem FA ein steuerlicher Anspruch zusteht. Diesen Rückzahlungsanspruch, der unter den Voraussetzungen der §§ 129 ff. InsO gegen jedermann bestehe und von einer Finanzbehörde unter den gleichen Voraussetzungen wie von jedermann zu erfüllen sei, habe der BGH in seinem Beschluss vom 24.3.2011¹⁵ (dort betreffend sozialversicherungsrechtliche Ansprüche) ungeachtet der Frage, ob die zurückzugewährende Zahlung einen öffentlich-rechtlichen Anspruch befriedigen sollte oder einen bürgerlich-rechtlichen, als einen bürgerlich-rechtlichen Anspruch angesehen. Daher sei er vor den Gerichten der ordentlichen Gerichtsbarkeit zu verfolgen. Die Rückgewährpflicht gem. § 143 Abs. 1 InsO habe auch bei nach dem Sozialversicherungsrecht geschuldeten Leistungen nicht ihre Grundlage im Sozialversicherungsrecht, sondern allein im Insolvenzrecht. Dieses schaffe ungeachtet der öffentlich-rechtlichen Rechtsbeziehungen zwischen den Beteiligten in Gestalt des Rückgewähranspruchs des Insolvenzverwalters eine Rechtsbeziehung, die bürgerlich-rechtlicher Natur sei.

2.3 Rechtliche Würdigung

Die Entscheidung des BFH führt konsequent die bisherige Rechtsprechung fort. Die Grundlage des Rückforderungsanspruchs eines Insolvenzverwalters bildet § 143 InsO, welcher den Empfänger einer Leistung nach Insolvenzanfechtung zur Erstattung verpflichtet. Der Streit über diese Frage ist damit insolvenzrechtlicher und deshalb zivilrechtlicher Natur. Die Rechtsgrundlage der zugrunde liegenden Leistung – hier in Folge des Steu-

11 Beschluss vom 27.9.2012 – VII B 190/11, s.u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 96529).
12 VII R 43/08, BStBl II 2010 S. 215.
13 GmS-OGB 1/09, BGHZ 187 S. 105.
14 V R 13/11, BFHE 235 S. 137, BStBl II 2012 S. 298.
15 IX ZB 36/09, NJW 2011 S. 1365.

errechts öffentlich-rechtlich – ist demgegenüber nicht maßgeblich, vielmehr teilt der Anspruch auf Rückgewähr der erstatteten Steuer grundsätzlich die Rechtsnatur des Anspruchs, auf den jene Leistung erbracht worden ist.

3. Weitere finanzgerichtliche Rechtsprechung in Kürze

3.1 Keine Aufklärungspflicht des Steuerberaters für Haftung nach § 64 GmbHG

Das OLG Celle hat in seiner Entscheidung vom 10. 10. 2012¹⁶ geurteilt, dass ein Steuerberater nicht verpflichtet ist, den Geschäftsführer einer GmbH auf das Risiko einer per-

sönlichen Haftung nach § 64 Abs. 2 GmbHG hinzuweisen.

3.2 Pfändungsschutzvorschriften für Arbeitseinkommen gelten nicht für Vorsteuererstattungsansprüche

Auf Vorsteuererstattungsansprüche sind nach Ansicht des FG Nürnberg in seinem Urteil vom 11. 9. 2012¹⁷ die Vorschriften zum Pfändungsschutz für Arbeitseinkommen (§§ 850 ff. ZPO) nicht – auch nicht entsprechend – anwendbar.

3.3 Steuerliche Zuordnung eines Kfz

Wird ein Fahrzeug der Schuldnerin bereits vor Insolvenzeröffnung durch Anordnung

der Zwangsverwaltung über ein Grundstück als Zubehör beschlagnahmt, so ist die nach Insolvenzeröffnung entstandene Kraftfahrzeugsteuer keine Masseverbindlichkeit i. S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO und daher nicht gegenüber dem Insolvenzverwalter, sondern gegenüber dem Zwangsverwalter festzusetzen¹⁸.

16 4 U 36/12, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 21218).

17 2 K 1153/10, s. u. www.beck-online.beck.de (BeckRS 2012, 96436).

18 BFH-Urteil vom 1. 8. 2012 – II R 28/11, DB 2012 S. 2616.