

Kapitel 1

Grundlagen

A. Das Spannungsfeld von Insolvenz- und Steuerrecht	1.1	B. Erfahrungen der Insolvenz- und Finanzpraktiker	1.7
---	-----	---	-----

A. Das Spannungsfeld von Insolvenz- und Steuerrecht

Insolvenzsteuerrecht ist keine in sich geschlossene Rechtsmaterie. Der Begriff bezeichnet vielmehr das Schnittfeld von Insolvenz- und Steuerrecht. Maßgeblich sind hier bestimmte Teile des Insolvenzrechts, die mit bestimmten Teilen des Steuerrechts interagieren. Es findet eine wechselseitige Beeinflussung der beiden Rechtsgebiete statt, keine einseitige Überlagerung. Zwar liest man mitunter, Insolvenzrecht gehe vor Steuerrecht. Doch diese einseitige Betrachtung ist verfehlt. Tatsächlich bestimmt das Insolvenzrecht, welche Forderungen in welcher Weise gegen das Schuldnervermögen geltend gemacht und vollstreckt werden können. Ob aber eine Steuerforderung gegen das Schuldnervermögen überhaupt be- oder entsteht und in welcher Höhe, sind Fragen, die allein nach steuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen sind. 1.1

Im Grunde genommen könnten die im Insolvenzsteuerrecht relevanten Fragen nach diesem sehr einfachen System beantwortet werden. So ist es wohl außer Zweifel, dass eine Einkommensteuerforderung, die gegen den Insolvenzschuldner für vor der Insolvenzantragstellung liegende Veranlagungszeiträume bereits vor Insolvenzantragstellung bestandskräftig festgesetzt worden ist, im Insolvenzverfahren den Rang einer einfachen Insolvenzforderung (§ 38 InsO) einnimmt. Aber schon die in diesem Satz enthaltenden Einschränkungen lassen erkennen, dass die Komplexität steuerrechtlicher Ansprüche vielfältige Zweifelsfragen aufwerfen kann. Im Gegensatz zu der eben vorgenommenen Einordnung der Steuerforderung zu den Insolvenzforderungen fällt die Frage nach der Art und Weise der Geltendmachung der Forderung nach Insolvenzeröffnung nicht mehr ganz so leicht. Um es an dieser Stelle vorweg zu nehmen: Eine Festsetzung der Steuerforderung durch Bescheid nach abgabenrechtlichen Vorschriften darf es aus insolvenzrechtlichen Gründen nicht mehr geben. 1.2

Vollends angekommen im insolvenzsteuerrechtlichen Epizentrum ist derjenige, der nach der Zuordnung der Einkommensteuerschuld des Insolvenzschuldners für den Veranlagungszeitraum fragt, in den die Insolvenzeröffnung – bzw. seit Verabschiedung des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 am 28.10.2010 die Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung – fällt: Zwar kann die Einkommensteuerschuld steuerrechtlich nur als einheitlicher Steueranspruch für den gesamten Veranlagungszeitraum entstehen, insolvenzrechtlich muss aber eine – in den Einzelheiten aus verständlichen Gründen höchst streitige – Zuordnung von Teilen dieses steuerrechtlich einheitlichen Anspruchs zu den insolvenzrechtlichen Forderungskategorien vorgenommen werden, die – in Ermangelung spezieller gesetzlicher (insolvenzrechtlicher) Anordnungen – nur mehr oder weniger scharf vorgenommen werden kann. 1.3

Das eben vorgestellte Beispiel verdeutlicht die Probleme bei der Harmonisierung des Steuerrechts mit dem Insolvenzrecht. Während das Steuerrecht auf bestimmte Besteuerungszeiträume abstellt, schafft das Insolvenzrecht eigene Zäsuren durch die Insolvenzantragstellung, die 1.4

Anordnung von Sicherungsmaßnahmen während des Eröffnungsverfahrens, die Insolvenzeröffnung und – nicht zuletzt – die Aufhebung des Insolvenzverfahrens. Diese Zäsuren bringen es mit sich, dass – dem Steuerrecht ansonsten vollkommen fremd – einheitliche Besteuerungszeiträume in davon abweichende Besteuerungsabschnitte zerlegt werden müssen. Dabei kommt es freilich zu Friktionen, die Anlass zu juristischer Diskussion bieten, sowohl in der Literatur als auch in der Rechtsprechung.

- 1.5 Für den Insolvenzrechtler schwer erträglich ist, dass das Insolvenzsteuerrecht nicht allzu selten fiskalpolitisch beeinflusst zu sein scheint. Das Insolvenzrecht wird – nach der endlich überwundenen Schiefelage, die dem Konkursrecht noch immanent war – von einem obersten Grundsatz bestimmt: Dem **Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung**. Wer die Gläubigergleichbehandlung abschafft oder auch nur einschränkt, der schafft das moderne Insolvenzrecht ab, das international hohes Ansehen genießt und Vorbildfunktion einnimmt, und fällt in die Tradition des überkommenen Konkursrechtes zurück. Solches muss durchweg vermieden werden. Deswegen kann und muss der Fiskus wie alle anderen Gläubiger auch mit gleicher Quote aus der Insolvenzmasse Befriedigung für bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens bestehende Verbindlichkeiten erhalten. Eine Bevorzugung des Fiskus darf es nicht geben. Ob man sie, wenn der Gesetzgeber sich eines Tages aus haushaltspolitischen Gründen entschließen sollte, die konkursrechtlichen Rangvorrechte des Fiskus wieder einzuführen, überhaupt als verfassungskonform ansehen könnte, darf zu Recht bezweifelt werden, weil jeder Gläubiger durch die Insolvenzeröffnung eine grundrechtlich relevante Einschränkung seiner Eigentumsrechte an der ihm zustehenden Forderung erfährt und bei dieser Einschränkung Gleichbehandlung mit den übrigen Gläubigern verlangen kann. Eine Gläubigerbevorzugung in Form von Rangvorrechten ist daher nicht zu erwarten. Allerdings eignen sich auch Einschränkungen der Anfechtbarkeit von Befriedigungen oder besondere Aufrechnungsbefugnisse zur Bevorzugung einzelner Gläubiger. Auch hier greifen aber letztlich die eben angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken. Deswegen ist auch hier äußerste Vorsicht geboten. Allerdings ist der Fiskus in einem rein tatsächlichen Punkt schon vom Grundsatz her nicht „gleich“ den meisten anderen Gläubigern: Der Fiskus kann sich den Insolvenzschuldner nicht als Schuldner aussuchen und er kann ihn schon gar nicht ablehnen. Während die meisten Gläubiger sich ihren Schuldner aussuchen und frei entscheiden können, ob sie mit ihm in Rechtsbeziehungen eintreten oder nicht, wird der Fiskus regelmäßig ungewollt kraft Gesetzes Gläubiger oder Schuldner eines Steuerpflichtigen. Diese Sonderrolle kann punktuell Sonderrechte rechtfertigen. Und hier wird wieder das Spannungsverhältnis der beiden Rechtsmaterien offenbar: Diese Sonderrechte dürfen die insolvenzrechtlichen Grundpfeiler nicht umwerfen, sondern – wenn überhaupt – allenfalls die Last der Zwangsgläubigerschaft des Fiskus kompensieren. Es darf also nicht das bei Insolvenzeröffnung vorhandene, allen Gläubigern gemeinsam als Haftungssubstrat zugewiesene Vermögen zugunsten einer einseitigen Befriedigung des Fiskus geschmälert werden, sondern es dürfen nur die abgabenrechtlich zulässigen und insolvenzrechtlich für die jeweilige Forderungskategorie nicht ausgeschlossenen Durchsetzungsmöglichkeiten zugelassen werden. Deswegen ist die Vollstreckung einer Steuerforderung, die Masseverbindlichkeit ist, grundsätzlich nach abgabenrechtlichen Maßstäben zuzulassen.
- 1.6 Schwierigkeiten bringt auch die Rollenverteilung der am Insolvenzverfahren Beteiligten im Steuerverfahren mit sich. Auch im eröffneten Insolvenzverfahren bleibt der Insolvenzschuldner Teilnehmer i.S.v. § 78 AO. Somit bleibt er auch zur Mitwirkung und zur Erteilung von Auskünften gegenüber der Finanzverwaltung verpflichtet. Zur Vorlage von Unterlagen ist er hingegen weder verpflichtet noch befugt, weil insoweit das alleinige Verfügungsrecht des Insolvenzverwalters besteht. Der Pflichtenkreis des Insolvenzverwalters hingegen umfasst alles, was ohne Insolvenzverfahren den Schuldner betroffen hätte, also insbesondere die Pflicht

zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts, die Auskunftspflicht und die Buchführungs- und Steuererklärungspflichten. Die Steuererklärungspflichten treffen den Insolvenzverwalter auf Grund der auf ihn übergegangenen Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das schuldnerische Vermögen, die seine Stellung als Vermögensverwalter mit sich bringt, auch für Zeiträume, die vor der Insolvenzeröffnung liegen. Praktisch ist diese Pflicht für den Insolvenzverwalter in den allermeisten Insolvenzverfahren allerdings nicht befriedigend oder gar nicht erfüllbar, weil er auf eine geordnete Buchhaltung des Insolvenzschuldners und dessen Auskunftsfreudigkeit angewiesen wäre – schließlich war der Insolvenzverwalter vor seiner Stellung „noch nicht dabei“. Soll ihm respektive dem Insolvenzgericht zugemutet werden, das insolvenzrechtlich theoretisch zulässige Instrumentarium zur Informationserlangung, bestehend aus gerichtlicher Vorführung, eidesstattlicher Versicherung und ggf. sogar Verhaftung des Schuldners zu exerzieren, nur um der öffentlich-rechtlichen Pflicht zur Abgabe ordnungsgemäßer Steuererklärungen nachkommen zu können? Aus steuerrechtlicher Sicht ist diese Frage klar zu beantworten und es ist schwer einsehbar, warum der Insolvenzverwalter hier anders behandelt werden soll, als ein „normaler“ Steuerpflichtiger. Schließlich tritt er als Partei kraft Amtes vollumfänglich in die Rechtsstellung des Schuldners ein. Aus insolvenzrechtlicher Sicht hingegen muss einem solchen Aufwand hingegen eine klare Absage erteilt werden, denn solcher Aufwand bringt erhebliche Kosten mit sich, die die Insolvenzmasse zu tragen hat, wodurch die Befriedigungsquoten sinken und – nicht zuletzt – der Fiskus als Steuergläubiger ebenfalls Geld verliert. Was außerhalb von Insolvenzverfahren ordnungspolitisch geboten ist, kann im Insolvenzverfahren bloße Vernichtung von Steuermitteln sein. Augenmaß ist hier gefragt, mit den Unzulänglichkeiten der Eruptionen, die jedes Insolvenzverfahren mit sich bringt, pragmatisch umzugehen, gehört auf Seiten aller Beteiligten zum Geschäft.

B. Erfahrungen der Insolvenz- und Finanzpraktiker

Jede einseitige Betrachtung der insolvenzsteuerrechtlichen Materie verbietet sich. Man stößt bei der Befassung mit der Materie ständig an Punkte, an denen der insolvenzrechtlich vorgeprägte Jurist anders entscheiden möchte als der steuerrechtlich vorgeprägte. Ein funktionierendes, in sich schlüssiges Insolvenzsteuerrecht entsteht in diesem Spannungsfeld nur, wenn man sämtliche Facetten in den Blick nimmt – verfahrensrechtliche wie auch materiell-rechtliche – und die Einzelfragen im Zusammenhang jeweils folgerichtig entscheidet. Beide Gebiete dürfen dabei nicht in ihrem Kern, in ihren jeweiligen Grundstrukturen zerstört werden, nur um die jeweils andere Materie zur Geltung zu bringen. 1.7

Genau hier liegt das praktische Problem. Wenige Praktiker fühlen sich sowohl im Steuerrecht als auch im Insolvenzrecht gleichermaßen heimisch. Finanzrichter bewegen sich ständig in schwierigsten steuerrechtlichen Fragestellungen und bewältigen eine Sintflut aus Gesetzen, anderen Normen, Rechtsprechung und terra incognita. Die insolvenzrechtliche Komponente in einer steuerrechtlichen Fragestellung kommt nur in einem kleinen Teil des finanzgerichtlichen Rechtsprechungsgeschehens vor. Eine systematische Durchdringung des Insolvenzrechts und eine Inkorporation der insolvenzrechtlichen Maximen, insbesondere der nicht geschriebenen, ist bei peripherer Befassung mit der Materie kaum möglich. Es erfordert ein engagiertes und grundlegendes Studium des Insolvenzrechts, um nicht Fernwirkungen der Entscheidung einer zu entscheidenden Fragestellung zu übersehen. Der **Insolvenzpraktiker** ist gut beraten, in finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen ein wenig „auszuholen“ und insolvenzrechtliche Grundlagen, Hintergründe und Auswirkungen konkreter Streitfragen im finanzgerichtlichen Verfahren zu erhellen. Erfreulicher Weise zeigen viele Entscheidungen der vergangenen Mo- 1.8

nate, dass die Bereitschaft vieler FG und insbesondere des BFH stark ausgeprägt ist, sich des Insolvenzrechts anzunehmen. Reflektierte und gut durchdachte Entscheidungen sind die erfreuliche Folge.

- 1.9 Ebenfalls vor großen Herausforderungen insolvenzrechtlicher Natur stehen viele **Steuerberater**. Die Beratung von Mandanten in der Krise ist ein heikles Pflaster, nicht nur, weil der Steuerberater Gefahr läuft, dass die Zahlung seines Honorars von einem späteren Insolvenzverwalter angefochten wird und der Steuerberater somit für Gottes Lohn gearbeitet hat, sondern weil ein Steuerberater schnell in die persönliche Haftung wegen Beihilfe zur Insolvenzverschleppung geraten kann. Dieses Risikos scheinen sich bislang nur wenige Steuerberater bewusst zu sein, und Insolvenzverwalter erkennen dieses Terrain zunehmend. Ein interessantes Geschäftsfeld erschließen sich hingegen manche Steuerberater zunehmend: Die Steuerberatung für Insolvenzverwalter. Viele Insolvenzverwalter beauftragen die schuldnerische Finanz- und Lohnbuchhaltung für den Insolvenzschuldner an externe Steuerberater. Derzeit sind aber Steuerberater rar, die die insolvenzrechtlichen Grundsätze und insolvenzsteuerrechtliche Einzelfragen sicher beherrschen.
- 1.10 Umgekehrt sollte sichere Kenntnis der steuerrechtlichen Materie zum Repertoire jedes Insolvenzverwalters gehören. Viel Masse ist zu generieren, viel Masse ist zu verlieren, wenn sich der Insolvenzverwalter im Steuerrecht zu wenig auskennt. Freilich lassen sich Steuerangelegenheiten an externe Steuerberater beauftragen, aber eine routinemäßige Beauftragung externer Steuerberater ist bei manchen Insolvenzgerichten nicht gerne gesehen. Die Beauftragung eines externen Steuerberaters sollte daher nur dann erfolgen, wenn es im konkreten Verfahren einen besonderen Anlass dafür gibt. Und um diesen Anlass zu erkennen, muss der Insolvenzverwalter – oder zumindest sein internes Verwaltungsteam – über die nötige steuerrechtliche Sachkunde verfügen. Sicher ist: Die eingehende Befassung mit dem Steuerrecht lohnt sich für jeden Insolvenzverwalter.
- 1.11 Schließlich kommt auch der Insolvenzrichter nicht selten mit steuerrechtlichen Problemen in Berührung. Schon bei der Insolvenzantragstellung durch ein Finanzamt als Gläubiger des Antragseigners können sich schwer zu beantwortende Fragen ergeben. Ist die Forderung des Antragstellers hinreichend glaubhaft gemacht, wenn gegen den entsprechenden Bescheid Einspruch eingelegt wurde? Was, wenn die Vollziehung ausgesetzt ist? Hat der Insolvenzrichter in Bezug auf Bestand und Fälligkeit der dem Antrag zugrunde liegenden Forderung eine eigene Prüfungskompetenz oder gar eine eigene materielle Prüfungspflicht? Mitunter wird der Insolvenzrichter in mächtigen Schriftverkehr eingebunden, insbesondere wenn es um Schätzungen seitens der Finanzverwaltung geht. Soll der Insolvenzrichter dann die Zulässigkeit der Schätzung oder gar die Schätzungsgrundlagen prüfen müssen? Unklar ist auch, ob und in wie weit der Insolvenzrichter sich mit einem vom Insolvenzschuldner behaupteten Erstattungsanspruch gegen die Finanzverwaltung auseinandersetzen muss, wenn von diesem die Überschuldung abhängt. Für die Frage der Verfahrenskostendeckung kann es darauf ankommen, ob und ggf. welche Teile der Umsatzsteuer aus der Vergütung für den (vorläufigen) Insolvenzverwalter an die Insolvenzmasse zurückerstattet werden. Die Prüfung der Vorsteuerabzugsberechtigung kann aber durchaus nicht trivial sein. Und last but not least kommt auch noch einstweiliger Rechtsschutz des Antragseigners gegen den Insolvenzeröffnungsantrag vor den FG in Betracht, und es stellt sich die Frage, wie sich ein solcher Antrag zum laufenden Insolvenzantragsverfahren vor dem Insolvenzgericht verhält. Soll der Insolvenzrichter mit seiner Eröffnungsentscheidung bis zu einer Entscheidung des FG zuwarten müssen, um nicht dessen Entscheidung ins Leere gehen zu lassen?

Die täglichen praktischen Fragestellungen im Bereich des Insolvenzsteuerrechts sind oft nicht ohne weiteres einem kurzweiligen Studium des Standes der Rechtsentwicklung zugänglich. Finanzgerichtliche Entscheidungen hierzu sind zwar reichhaltig vorhanden, zuweilen aber zu knapp begründet, nicht veröffentlicht oder widersprechen sich sogar diametral – was wiederum mit fehlender Zugänglichkeit mancher vorangegangener Entscheidungen zu tun hat. Entscheidungen des BFH im Kontext des Insolvenzsteuerrechts sind zwar – insbesondere in jüngerer Zeit – zumeist ausführlich und erfreulich gewinnbringend begründet, aber leider doch nur punktuell vorhanden und geben deswegen kein lückenloses Gesamtbild von der Materie ab. Außerdem widersprechen sich manche Entscheidungen insbesondere bestimmter Senate in wichtigen Punkten derart, dass sie für den nicht ständig im Insolvenzsteuerrecht tätigen Praktiker ohne Sekundärliteratur von trügerischem Wert sind. In der Literatur sieht es nur bedingt besser aus. Die insolvenzrechtlichen Kommentare begnügen sich zum großen Teil mit einer Darstellung der insolvenz-, handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegungspflichten des Insolvenzverwalters. Fragen des materiellen Steuerrechts im Insolvenzverfahren und teilweise sogar steuerverfahrensrechtliche Fragestellungen behandeln sie nicht oder nur viel zu knapp. Die wenigen vorhandenen Praxishandbücher zum Insolvenzsteuerrecht sind teilweise zum Einen ebenfalls nicht ausführlich genug, um unterschiedliche Facetten und Fallgestaltungen darzustellen, was die Gefahr einer in der Sache verfehlten undifferenzierten Übertragung von Ausführungen des Autors auf andere Sachverhalte birgt, zum Anderen kommen sie der extrem schnell fortschreitenden Rechtsentwicklung in der Materie kaum nach. Dies lässt vermuten, dass es eine große Zahl an Zeitschriftenaufsätzen zur Thematik gibt. Das ist aber nicht der Fall. Fachaufsätze zu den Brennpunktthemen sind zwar veröffentlicht, aber weit verstreut, teilweise längst veraltet und nicht durch aktuellere Beiträge ergänzt und schließlich auch wiederum schwer zu finden. Daher bietet wohl das umfangreiche Praxishandbuch die beste Möglichkeit, schnell zu einer gerade interessierenden Fragestellung vorzudringen und den – zumindest im Zeitpunkt der Drucklegung – aktuellen Rechtsentwicklungsstand zu studieren.

*schmälern, allein deshalb in der Masse zu behalten, um eine Vollbeendigung der Gesellschaft zu bewirken.*¹

Der BGH hat damit den Umfang der insolvenzrechtlichen Abwicklungspflichten des Insolvenzverwalters für alle Schuldner einheitlich auf den vermögensrechtlichen Bereich beschränkt. Daher gilt für die Liquidation von Gesellschaften, dass im Falle einer vollständigen Abwicklung des Gesellschaftsvermögens im Insolvenzverfahren, bei der es außer der Löschung im Handelsregister keiner zusätzlichen gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Abwicklung mehr bedarf, kein Nachtragsliquidator bestellt werden muss, da die Löschung von Amts wegen erfolgt. Der Insolvenzverwalter kann einen etwaigen Überschuss direkt an die Gesellschafter herausgeben, § 199 Satz 2 InsO. Wurde das Gesellschaftsvermögen hingegen nicht vollständig abgewickelt, weil beispielsweise Gegenstände freigegeben wurden oder sind weitere gesellschaftsrechtliche Maßnahmen erforderlich, verbleibt dies in der Zuständigkeit und Pflicht der Gesellschaft selbst. 2.363

D. Insolvenz des Steuerberaters

I. Besonderheiten bei Steuerberatern

Der Steuerberater ist als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege verpflichtet, seine persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu wahren (§ 2 Abs. 1, 3 BStB). Vor diesem Hintergrund wirft die Zahlungsunfähigkeit bzw. der Vermögensverfall eines Steuerberaters Probleme auf. Gemäß §§ 286 ff. InsO haben aber auch Steuerberater die Möglichkeit, sich im Rahmen der Restschuldbefreiung von ihren Verbindlichkeiten zu befreien. 2.364

Einstweilen frei. 2.365

II. Berufsrechtliche Konsequenzen

1. Vermögensverfall des Steuerberaters

Dem Steuerberater ist gem. § 46 Abs. 2 Ziff. 4 StBerG die Zulassung zu entziehen, wenn er in Vermögensverfall geraten ist, es sei denn, dass dadurch die Interessen der Auftraggeber nicht gefährdet sind. Daraus lässt sich entnehmen, dass allein der Vermögensverfall des Steuerberaters nicht ausreicht, um den Entzug der Zulassung zu rechtfertigen. Kann er glaubhaft darlegen, dass die Interessen seiner Auftraggeber nicht gefährdet sind, so ist ihm die Zulassung zu belassen.² 2.366

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Steuerberaters oder die Eintragung in das vom Insolvenzgericht nach § 26 Abs. 2 InsO bzw. das vom Vollstreckungsgericht gem. § 915 ZPO zu führende Verzeichnis begründet die gesetzliche Vermutung des Ver- 2.367

1 BGH v. 21.4.2005 – IX ZR 281/03, ZIP 2004, 2024 = NJW 2005, 2015 (2016); a.A. *Bork*, Einführung in das Insolvenzrecht⁹, Rz. 161.

2 BFH v. 22.9.1992 – VII R 43/92, BStBl. II 1993, 203 = DStR 1993, 1044 (1044); vgl. auch BFH v. 17.8.2016 – VII B 59/16, ZIP 2016, 1880 = DStRE 2016, 1214; v. 25.6.2014 – VII B 183/13, LSK 2014, 490396.

mögensverfalls des Steuerberaters.¹ Trotz der gesetzlichen Vermutung des Vermögensverfalls des Steuerberaters durch die Eintragung in das Schuldnerverzeichnis besteht die Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen, beispielsweise durch Vorlage eines Vermögensverzeichnisses oder Darlegung eines geordneten Zahlungsverhaltens.

- 2.368 Nach der Rechtsprechung des BFH wird Vermögensverfall eines Steuerberaters ferner angenommen, wenn dieser in **ungeordnete, schlechte finanzielle Verhältnisse** geraten ist, die er in absehbarer Zeit nicht ordnen kann, und er außerstande ist, seinen Verpflichtungen nachzukommen.² Ungeordnete wirtschaftliche Verhältnisse sind zu vermuten, wenn der Steuerberater seinen elementaren finanziellen Verpflichtungen, wie die Leistung der Haftpflichtversicherung³ oder die Zahlung der Arbeitnehmerentgelte, nicht nachkommt. Hierbei ist der Grund für die Nichtleistung des Schuldners völlig unerheblich.⁴ Die Annahme nicht geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse lässt sich aber nicht allein mit der Verschuldung des Steuerberaters begründen, wenn die Möglichkeit besteht, dass der Steuerberater seine Schulden durch sein Einkommen in einem überschaubaren Zeitraum tilgen kann bzw. der Schuldendienst gesichert ist.⁵ Kann der verschuldete Steuerberater die Verbindlichkeiten aber nicht mit seinen laufenden Einnahmen decken und ist der Ausgang eines Schuldenbereinigungsverfahrens ungewiss, so sind ungeordnete, schlechte finanzielle Verhältnisse anzunehmen und damit auch der Vermögensverfall des Steuerberaters zu bejahen.⁶
- 2.369 Will der Steuerberater die Vermutung des Vermögensverfalls widerlegen, so muss er seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse vollständig und lückenlos offenlegen, indem er eine Aufstellung seiner Gläubiger nebst der Höhe der jeweiligen Verbindlichkeiten vornimmt und darlegt, welche Forderungen bereits beglichen sind und wie er gedenkt, die noch offenen Verbindlichkeiten zu tilgen.⁷ Zur Widerlegung der Vermutung des Vermögensverfalls genügt das Vorbringen des Steuerberaters nicht, er habe seine schlechte wirtschaftliche Lage nicht selbst verschuldet oder es handle sich bei seinen Gläubigern nicht um seine Mandanten.⁸

Der Eintritt eines Vermögensverfalls ist nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG auch dann zu vermuten, wenn das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerberaters oder Steuerbevoll-

1 BFH v. 17.12.2009 – VII B 71/09, DStR 2010, 776 (776); v. 3.3.2009 – VII B 126/08; FG Nds. v. 27.11.2008 – 6 K 416/07, DStRE 2009, 1281 (1281); BFH v. 25.6.2014 – VII B 183/13, LSK 2014, 490396; v. 17.8.2016 – VII B 59/16, DStRE 2016, 1214.

2 BFH v. 3.11.1992 – VII R 95/91, BFH/NV 1993, 624 (624); v. 9.4.2009 – VII B 113/08, BFH/NV 2009, 1282 (1282); FG Rh.-Pf. v. 9.4.2008 – 2 K 1796/07, juris; FG Hamburg v. 27.9.2017 – 6 K 53/17, juris; FG Nds. v. 20.1.2016 – 6 K 165/15, BeckRS 2016, 94276; BFH v. 18.3.2014 – VII R 14/13, NV, DStRE 2014, 1527.

3 FG BW v. 7.3.2001 – 4 K 288/00, juris.

4 Schmittmann, NJW 2002, 182 (183).

5 BFH v. 22.8.1995 – VII R 63/94, BStBl. II 1995, 909 = NJW 1996, 2598 (2599); v. 4.12.2007 – VII R 64/06, BStBl. II 2008, 401 = ZIP 2008, 657 = DStR 2008, 995 (996); FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261.

6 BFH v. 4.12.2007 – VII R 64/06, BStBl. II 2008, 401 = ZIP 2008, 657 = DStR 2008, 995 (996); FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261.

7 FG Berlin-Bdb. v. 25.11.2009 – 12 K 12120/09, EFG 2010, 672 (672 ff.); Schmittmann, NJW 2002, 182 (182); FG Düsseldorf v. 28.9.1994 – 2 K 4418/93, DStR 1995, 155 (155); FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261.

8 BFH v. 4.12.2007 – VII R 64/06, BStBl. II 2008, 401 = ZIP 2008, 657 = DStR 2008, 995 (996); vgl. auch FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261; FG Nds. v. 20.1.2016 – 6 K 165/15, BeckRS 2016, 94276.

mächtigen nicht in Deutschland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat der EU nach dessen Recht eröffnet worden ist.¹

Die Annahme geordneter Vermögensverhältnisse tritt auch nicht mit Beginn des Verfahrens zur Erlangung der Restschuldbefreiung ein.²

2. Gefährdung der Auftraggeberinteressen

Nach § 46 Abs. 2 Ziff. 4 StBerG kann von der Entziehung der Zulassung des Steuerberaters trotz Vermögensverfalls abgesehen werden, wenn für die Interessen der Auftraggeber keine Gefahr besteht. **Grundsätzlich** ist aber **von der Gefährdung der Auftraggeberinteressen** im Falle des Vermögensverfalls eines Steuerberaters **auszugehen**. Die Ausnahme kommt nur zur Anwendung, wenn der Steuerberater den Vermögensverfall widerlegen kann.³ Der Steuerberater trägt die Darlegungs- und Feststellungslast für den in § 46 Abs. 2 Ziff. 4 StBerG gesetzlich normierten Ausnahmetatbestand.⁴ Dabei hat der Schuldner glaubhaft darzulegen bzw. einen Nachweis darüber zu erbringen, dass eine Gefährdung der Interessen seiner Auftraggeber durch seine desolante Vermögenslage nicht vorliegt und auch für die Zukunft ausgeschlossen ist.⁵ An diesen Nachweis sind hohe Anforderungen zu stellen. Tilgungsvereinbarungen mit allen Gläubigern, die nach substantiiertem Darlegung durch den Steuerberater auch eingehalten werden können⁶ oder die vollständige Unterbindung des Zugriffs des Steuerberaters auf Mandantengelder können aber ausreichen, um eine Gefährdung der Interessen der Auftraggeber für die Zukunft auszuschließen.⁷ Die Rechtsprechung lässt aber bereits eine potentielle (abstrakte) Gefährdung der Auftraggeberinteressen ausreichen, um den Ausnahmetatbestand abzulehnen.⁸ Daher ist eine Gefährdung der Auftraggeberinteressen nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerberater in einem Angestelltenverhältnis tätig ist;⁹ immerhin steht ihm jederzeit die Möglichkeit offen, selbständig tätig zu werden.¹⁰ Vielmehr muss im Wege von strengen Überwachungsmaßnahmen sichergestellt sein, dass der in Vermögensverfall geratene Steuerberater keinerlei Zugriff auf Mandantengelder hat.¹¹ Die Überwachungsmaßnahmen können im Falle eines Anstellungsverhältnisses durch den Arbeitgeber erfolgen, indem der Steuerberater lediglich ein festes Gehalt bezieht und keine Kontovollmachten eingeräumt bekommt.

2.370

1 BFH v. 17.8.2016 – VII B 59/16, BStBl. II 2026, 1013 = ZIP 2016, 1880.

2 FG Hessen v. 28.1.2019 – 9 K 1943/17, DStRE 2020, 572.

3 Vgl. ausführlich dazu FG Hamburg v. 30.6.2014 – 1 K 149/13; FG Nds. v. 10.6.2015 – 6 K 48/15, BeckRS 2015, 95738.

4 BFH v. 4.12.2007 – VII R 64/06, BStBl. II 2008, 401 = ZIP 2008, 657 = DStR 2008, 995 (996); v. 3.7.2009 – VII B 258/08, BFH/NV 2009, 1846 (1847); FG Düsseldorf v. 24.10.2012 – 2 K 2530/11 StB, BeckRS 2015, 95445; FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261; FG Nds. v. 20.1.2016 – 6 K 165/15, BeckRS 2016, 94276.

5 BFH v. 4.3.2004 – VII R 21/02, BFH/NV 2004, 895 (895 ff.); *Jatzke*, DStR 2008, 424 (425); FG Hamburg v. 14.2.2018 – 6 K 199/17, DStRE 2019, 261; FG Nds. v. 20.1.2016 – 6 K 165/15, BeckRS 2016, 94276.

6 FG Berlin-Bdb. v. 25.11.2009 – 12 K 12120/09, EFG 2010, 672 (673).

7 Offen lassend BFH v. 15.11.1994 – VII R 48/94, DStR 1995, 622 (623).

8 *Schmittmann*, NJW 2002, 182 (182); BFH v. 2.5.1991 – VII R 81/90, HFR 1992, 254 (254).

9 FG Berlin-Bdb. v. 25.11.2009 – 12 K 12120/09, EFG 2010, 672 (672 ff.).

10 FG Düsseldorf v. 30.11.2000 – 2 K 2886/00, juris; BFH v. 4.3.2004 – VII R 21/02, DStRE 2004, 733 (735); vgl. auch BGH v. 20.6.2016 – AnwZ (Brfg) 38/15, DStR 2017, 463.

11 *Ehlers*, NJW 2008, 1480 (1481).

- 2.371 Im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerberaters kann der **Insolvenzverwalter sicherstellen**, dass eine Gefährdung für die Auftraggeberinteressen nicht fortbesteht. Der Insolvenzverwalter hat – wie in jedem Insolvenzverfahren – sicherzustellen, dass der Schuldner nicht mehr über sein Vermögen verfügen kann. Er hat einen geordneten Zahlungsverkehr herzustellen und aus der vorhandenen Insolvenzmasse nur noch die Masseverbindlichkeiten (§§ 53, 55 InsO) vorab zu befriedigen. Eine Gefährdung der Auftraggeberinteressen könnte im eröffneten Insolvenzverfahren lediglich noch dann anzunehmen sein, wenn die Gefahr bestünde, dass Auftraggeber des Steuerberaters mit Forderungen ausfallen, die sie nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegen die Insolvenzmasse erworben haben. Das aber ist kein Regelfall, so dass eine dementsprechende Vermutung nicht Platz greift. Einen solchen Fall könnte man beispielsweise ausnahmsweise dann annehmen, wenn in größerem Maße Masseverbindlichkeiten entstehen, die nicht in der Fortführung der Kanzlei des Steuerberaters wurzeln (z.B. laufende Lasten für im Eigentum des Steuerberaters stehende Immobilien) und die Gefahr besteht, dass die Überschüsse aus der beruflichen Tätigkeit des Steuerberaters zu deren Deckung nicht ausreichen. Soweit im Zusammenhang mit der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit des Steuerberaters während des Insolvenzverfahrens die Notwendigkeit besteht, Mandantengelder treuhänderisch zu verwalten, ist es geboten, dass der Insolvenzverwalter dafür ein besonderes Mandantengeld-Anderkonto einrichtet, das von der übrigen Insolvenzmasse getrennt bleibt und als echtes Fremdgeld selbst im Fall der Masseunzulänglichkeit nicht den wirtschaftlich an diesem Geld berechtigten Mandanten verloren geht. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerberater über dieses Mandantengeld-Anderkonto nicht verfügen kann; insoweit ist – um eine Gefährdung der Auftraggeberinteressen auszuschließen – allein eine Verfügungsmacht des Insolvenzverwalters tolerabel. Da die treuhänderische Verwaltung von Fremdgeld eine Vertrauenssache ist, muss der Insolvenzverwalter den betreffenden Mandanten offenlegen, dass nicht der Steuerberater die Treuhandschaft bezüglich der verwalteten Gelder wahrnimmt, sondern der Insolvenzverwalter.
- 2.372 Ist im Regelinsolvenzverfahren ein **Insolvenzplan angenommen** und bestätigt (§§ 235 ff. InsO) ist davon auszugehen, dass der Schuldner sich von den Verbindlichkeiten lösen kann.¹ In solchen Fällen ist regelmäßig davon auszugehen, dass eine Gefährdung der Auftraggeberinteressen nicht (mehr) vorliegt. Gleiches gilt, wenn die Restschuldbefreiung angekündigt und das Insolvenzverfahren aufgehoben sind.² Mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens entfällt die Vermutung des Vermögensverfalls (§ 46 Abs. 2 Ziff. 4 Halbs. 2 StBerG). Erst recht kann eine Gefährdung der Auftraggeberinteressen nicht angenommen werden, wenn die Restschuldbefreiung erteilt worden ist, es sei denn, der Steuerberater hätte nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens im insolvenzfreen Bereich derart viele Neuverbindlichkeiten begründet, dass er (erneut) nicht in der Lage sein wird, diese im Rahmen eines geordneten Zahlungsverkehrs zu bedienen. Allein der Umstand, dass ein Steuerberater früher einmal in wirtschaftliche Schiefelage geraten war, rechtfertigt keinesfalls die Annahme, seine Zulassung als Steuerberater bedeute eine Gefährdung von Auftraggeberinteressen.

1 BFH v. 12.9.2005 – VII B 240/04, BFH/NV 2006, 135 (135 ff.); Hess. FG v. 28.1.2019 – 9 K 1943/17, LSK 2019, 3970; vgl. auch BGH v. 5.4.2019 – AnwZ (Brfg) 38/15, DStR 2017, 463.

2 FG Rh.-Pf. v. 16.12.2008 – 2 K 2084/08, DStR 2009, 876 (876).

3. Verfahren bei Entziehung der Zulassung

Der Entzug der Zulassung eines Steuerberaters erfolgt im Wege eines Widerrufs der Bestellung zum Steuerberater durch die zuständige Steuerberaterkammer. Dem Steuerberater steht gegen den Widerruf der Bestellung die Klage zu, für die das FG zuständig ist (§ 164a StBerG). 2.373

4. Zulassungsentzug und Berufsfreiheit

Der Widerruf der Bestellung eines Steuerberaters, der in Vermögensverfall geraten ist und den Ausschluss der Gefährdung der Interessen seiner Auftraggeber nicht dargelegt hat (§ 46 Abs. 2 Ziff. 4 StBerG), greift zwar in das Grundrecht der Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) ein, ist aber verhältnismäßig und damit mit Art. 12 GG vereinbar.¹ Der BFH sieht das Prinzip der Verhältnismäßigkeit als gewahrt an, weil die Steuerberatung ein wichtiges Gemeinschaftsgut darstellt, welches nur durch die ordnungsgemäße Berufsausübung des Steuerberaters gewährleistet ist.² Das Allgemeininteresse, das in einer Vermeidung der Gefährdung der Auftraggeberinteressen liegt, steht im Verhältnis zum Interesse des Steuerberaters an seiner Berufsausübung höher, da die Ordnung seiner Vermögensverhältnisse und der Erhalt dieser Ordnung einzig seinem Verantwortungsbereich unterliegt.³ Allerdings ist im Hinblick auf die Schwere des Grundrechtseingriffs eine sorgfältige Prüfung geboten, ob im Einzelfall Umstände vorliegen, die die Widerlegung der Vermutung des Vermögensverfalls ergeben.⁴ 2.374

5. Fortführung der Steuerberaterkanzlei im Rahmen des Insolvenzverfahrens

Der Insolvenzverwalter kann eine Steuerberaterkanzlei oder eine Steuerberatungsgesellschaft im Insolvenzverfahren fortführen. Voraussetzung ist nur, dass dem Insolvenzschuldner die Bestellung zum Steuerberater nicht widerrufen worden ist. Einschränkungen hinsichtlich der Verwaltung von Mandantengeldern oder von Treuhandkonten beeinträchtigen den Steuerberater in seiner beratenden Tätigkeit nicht, so dass der Insolvenzverwalter die Arbeitskraft des Steuerberaters sinnvoll zur Bewältigung des Arbeitsaufwandes nutzen kann. Die Fortführung einer Steuerberaterkanzlei kann zur Anreicherung der Insolvenzmasse und damit zum Zwecke optimaler Gläubigerbefriedigung durchaus geboten sein, weil der Kanzleiwert zumeist auf der Vertrauensbasis zwischen Auftraggeber und Steuerberater beruht, so dass eine Veräußerung problematisch ist und durch die Fortsetzung der Beratungstätigkeit durch den Steuerberater auch eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht vermieden werden kann.⁵ Nach § 35 Abs. 2 InsO hat der Insolvenzverwalter dem selbständig tätigen Schuldner zu erklären, ob das durch die selbständige Tätigkeit des Schuldners erwirtschaftete Vermögen zur Insolvenzmasse gehört und ob daraus im Insolvenzverfahren Ansprüche geltend gemacht werden können. Erklärt sich der Insolvenzverwalter dahingehend, dass die Verbindlichkeiten aus der selbständigen Tätigkeit des Steuerberaters im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können, dann fallen auch sämtliche Einnahmen aus dieser selbständigen Tätigkeit des Insolvenzschuldners in die Insolvenzmasse. Der Insolvenzverwalter zahlt dem Insolvenzschuldner als Abgeltung für sei- 2.375

1 FG Nds. v. 19.9.2013 – 6 K 85/13; BFH v. 4.7.2000 – VII R 103/99, HFR 2001, 61 (61); v. 11.8.2009 – VII B 247/08, juris; v. 23.2.2009 – VII B 201/08, juris; Vgl. auch BVerfG v. 31.8.2005 – 1 BvR 912/04, NJW 2005, 3057 (3057); BFH v. 5.6.2015 – VII B 181/14, juris.

2 BFH v. 16.9.2009 – VII B 75/09, juris; FG Düsseldorf v. 25.11.2010 – 2 K 4730/09 StB, juris.

3 BFH v. 4.7.2000 – VII R 103/99, HFR 2001, 61 (61); v. 17.11.1987 – VII R 120/86, BStBl. II 1988, 81 = StB 1988, 304 (304); FG Düsseldorf v. 25.11.2010 – 2 K 4730/09 StB, juris.

4 BVerfG v. 31.8.2005 – 1 BvR 912/04, NJW 2005, 3057 (3058).

5 Hess/Röpke, NZI 2003, 233 (234).

nen Arbeitseinsatz dann in der Regel einen „Unternehmerlohn“ aus der Insolvenzmasse; der Insolvenzschuldner braucht auf diesen Unternehmerlohn nicht (nochmals) Einkommensteuer zu entrichten, weil die einkommensteuerrechtliche Erfassung der Einkünfte des Insolvenzschuldners bei der Insolvenzmasse erfolgt und die Insolvenzmasse die Einkommensteuer auf diese Einkünfte als Masseverbindlichkeit (§ 55 InsO) trägt. Nur wenn der Insolvenzverwalter sich gem. § 35 Abs. 2 InsO dahingehend erklärt, dass Verbindlichkeiten aus der selbständigen Tätigkeit des Insolvenzschuldners nicht im Insolvenzverfahren geltend gemacht werden können, hat der Insolvenzverwalter keinen Zugriff auf die Einnahmen aus dieser Tätigkeit. In diesem Fall ist der Steuerberater in Bezug auf seine Geschäftstätigkeit allein verantwortlich.

- 2.376 Ist die Zulassung des Steuerberaters widerrufen, so kann der Insolvenzverwalter ihn gleichwohl **als einfachen Angestellten** mit besonderen berufsspezifischen Qualifikationen in der Kanzlei beschäftigen und auch hier einen „Unternehmerlohn“ zahlen. Auf diese Weise kann er die berufliche Kompetenz des ehemaligen Steuerberaters zur Fortführung der Steuerberaterkanzlei zugunsten der Insolvenzmasse nutzen. Auch dient die Weiterbeschäftigung des ehemaligen Steuerberaters auch als einfacher Angestellter dem Schutz des Vertrauens der Mandanten, da er weiterhin als Ansprechpartner der Mandanten zur Verfügung steht. Sofern der Steuerberater seine Kanzlei in Form einer Freiberuflerpraxis alleine betrieben hatte, bestehen keine Bedenken dagegen, dass der Insolvenzverwalter, der selbst über die Berufsqualifikation des Steuerberaters oder auch des Rechtsanwaltes verfügt, die Kanzlei fortführt, ohne auf Rechnung der Insolvenzmasse einen Steuerberater zu beschäftigen, denn auch der Rechtsanwalt ist gem. § 3 Ziff. 1 StBerG zur Wahrnehmung steuerlicher Angelegenheiten befugt.¹ Hat der Steuerberater seinen Beruf allerdings im Rahmen einer Steuerberatungsgesellschaft ausgeübt und sind andere Steuerberater nicht Mitglieder des Vorstands oder der Geschäftsführung, so muss für die Steuerberatungsgesellschaft ein Steuerberater zum Vorstand oder Geschäftsführer bestellt werden. Der Insolvenzverwalter kann selbst zum Geschäftsführer oder Vorstand bestellt werden, wenn er über die Berufsqualifikation als Steuerberater verfügt. Das gilt nicht, wenn er nicht Steuerberater ist, sondern Rechtsanwalt, weil eine Gesellschaft, in der nur ein Rechtsanwalt Geschäftsführer ist, die Voraussetzungen für die Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft nicht erfüllt.² Aus dem eindeutigen Wortlaut des § 50 Abs. 2 und § 50 Abs. 4 StBerG, der besagt, dass die Zahl der Geschäftsführer einer Gesellschaft, die nicht Steuerberater sind, im Falle der Steuerberatungsgesellschaft die Zahl der Steuerberater unter den Geschäftsführern nicht überschreiten darf, und des § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG, nach dem die Steuerberatungsgesellschaft verantwortlich von Steuerberatern geführt werden muss, folgt dies ohne weiteres. Fallen die Geschäftsanteile an der Steuerberatungsgesellschaft in die Insolvenzmasse des über das Vermögen des ehemaligen Steuerberaters durchgeführten Insolvenzverfahrens, ist es unter dem Gesichtspunkt bestmöglicher Masseschonung geboten, dass der Insolvenzverwalter einen Steuerberater aus seiner eigenen Kanzlei zum Geschäftsführer dieser Steuerberatungsgesellschaft bestellt, um die Belastung der Steuerberatungsgesellschaft mit Ausgaben für die Geschäftsführertätigkeit so gering wie möglich zu halten und auch im Übrigen eine Vertragsgestaltung in Bezug auf den Geschäftsführeranstellungsvertrag verwirklichen zu können, die für die Steuerberatungsgesellschaft günstigere als marktübliche Konditionen darstellen. So wird sich beispielsweise am freien Markt kaum ein Steuerberater finden lassen, der sich auf einen Geschäftsführervertrag einlässt, kraft dessen seine Geschäftsführerbestellung endet, wenn der Insolvenzschuldner seine Bestellung zum Steuerberater zurückerhält. Da

¹ Vgl. OLG Rostock v. 29.11.2005 – 6 W 12/05, NJW-Spezial 2006, 239 (239).

² BFH v. 21.11.2002 – VII B 230/02, BFH/NV 2003, 209 (209); FG München v. 23.3.2015 – 4 K 1636/14, DStRE 2016, 379.

dies im Interesse der Insolvenzmasse aber geboten sein kann, spricht vieles dafür, auf eigene Mitarbeiter zurück zu greifen.

Auch für den Steuerberater, dessen Bestellung zum Steuerberater von der Steuerberaterkammer widerrufen worden ist, ist die Fortführung seiner Kanzlei durch den Insolvenzverwalter von Vorteil, da ihm bei Wiederherstellung geordneter wirtschaftlicher Verhältnisse die Wiederbestellung zum Steuerberater zusteht¹ und er seine Kanzlei sodann wieder unter eigener Leitung betreiben kann.

6. Wiederbestellung des Steuerberaters nach Entziehung der Zulassung

Mit Aufhebung des Insolvenzverfahrens entfällt die Vermutung des Vermögensverfalls (§ 46 Abs. 2 Ziff. 4 Halbs. 2 StBerG).² Ebenso wie für Rechtsanwälte³ gilt für Steuerberater, dass ein Schuldner, der ein Insolvenzverfahren und anschließend mit Erfolg ein Restschuldbefreiungsverfahren durchlaufen hat – auch ohne dass die Gläubiger befriedigt worden sind – keine durchsetzbare Verbindlichkeit mehr hat. Dies genügt zur (Wieder-) Herstellung geordneter Vermögensverhältnisse.⁴ Der BGH hat dies im ersten Leitsatz des Urteils wie folgt formuliert: „Ist über das Vermögen eines früheren Rechtsanwalts ein Insolvenzverfahren durchgeführt und mit dessen Aufhebung dem Schuldner die Restschuldbefreiung angekündigt worden, kann während der sog. Wohlverhaltensphase ein Antrag auf Wiederezulassung zur Rechtsanwaltschaft grundsätzlich nicht mit der Begründung abgelehnt werden, es seien geordnete Vermögensverhältnisse noch nicht wiederhergestellt.“

Das FG Rheinland-Pfalz hat sich dem unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung für den Bereich der Steuerberater angeschlossen.⁵ Durch die bloße Ankündigung habe sich die spätere Möglichkeit der Restschuldbefreiung im Sinne einer konkreten Aussicht derart vermindert, dass bereits mit dieser von einer Konsolidierung der wirtschaftlichen Verhältnisse tatsächlich auszugehen ist.

§ 48 Abs. 1 Ziff. 1 StBerG gewährt einen Rechtsanspruch auf Wiederbestellung zum Steuerberater. Während der Wohlverhaltensphase eines Insolvenzverfahrens kann ein Antrag auf Wiederezulassung grundsätzlich somit nicht deshalb abgelehnt werden, weil geordnete Vermögensverhältnisse noch nicht wiederhergestellt sind.⁶

Etwas anderes gilt, wenn es sich bei einem Großteil der zur Tabelle angemeldeten Forderungen um solche aus unerlaubter Handlung handelt, die bei entsprechender gerichtlicher Feststellung auf Antrag der Gläubiger an der Restschuldbefreiung nach § 302 Nr. 1 InsO nicht teilnehmen.⁷ Die theoretische Möglichkeit der Gläubiger, entsprechende Feststellungsklagen zu erheben, reicht dazu nach Ablauf eines längeren Zeitraumes allerdings nicht aus.⁸ Ist Restschuldbefreiung weder erteilt worden noch angekündigt, so begründet die Aufhebung oder Einstellung des Insolvenzverfahrens freilich keinen Anspruch auf Wiederbestellung des Steu-

1 FG Hamburg v. 27.8.2003 – V 234/02, DStRE 2004, 667 (670).

2 Hess. FG v. 28.1.2019 – 9 K 1943/17.

3 BGH v. 7.12.2004 – AnwZ (B) 40/04, NJW 2005, 1271; BGH v. 20.11.2017 – AnwZ (BrfG) 46/17, juris; BGH v. 21.2.2018 – AnwZ (Brfg) 72/17, NZI 2018, 422.

4 Hess. FG v. 28.1.2019 – 9 K 1943/17, juris.

5 FG Rh.-Pf. v. 16.12.2008 – 2 K 2084/08, EFG 2009, 687.

6 Hess. FG v. 28.1.2019 – 9 K 1943/17, juris.

7 FG Hamburg v. 21.1.2020 – 6 K 232/19, NZI 2020, 523.

8 Hess. FG v. 7.10.2010 – 13 K 716/09, DStRE 2011, 787.

erbers. ¹ Gerade wenn Steuerverbindlichkeiten des Steuerberaters über die Beendigung des Insolvenzverfahrens hinaus fortbestehen, ist seine Zuverlässigkeit fortdauernd beeinträchtigt. Die Darlegungs- und Beweislast, dass ein Vermögensverfall die Interessen potentieller Mandanten nicht gefährdet, liegt in jedem Fall bei dem Steuerberater. ²

Eine Widerlegung der gesetzlichen Vermutung kann nur eintreten, wenn die Vermögensverhältnisse des Steuerberaters wieder als geordnet anzusehen sind. Dies war nach der Rechtslage vor dem 1.7.2014 dann der Fall, wenn dem Schuldner durch Beschluss des Insolvenzgerichts die Restschuldbefreiung angekündigt wurde (§ 291 InsO a.F.) oder ein von dem Insolvenzgericht bestätigter Insolvenzplan (§ 248 InsO) oder ein angenommener Schuldenbereinigungsplan (§ 308 InsO) vorlag, bei dessen Erfüllung der Schuldner von seinen Verbindlichkeiten befreit wurde. Die Widerlegung der Vermutung des Vermögensverfalls bei Ankündigung der Restschuldbefreiung nach § 291 InsO a.F. war darin begründet, dass die Restschuldbefreiung, die während des Insolvenzverfahrens lediglich eine abstrakte Möglichkeit darstellte, nach dessen Aufhebung und nach der Ankündigung der Restschuldbefreiung sich zu einer konkreten Aussicht verdichtete. ³ Während der anschließenden Wohlverhaltensphase waren die Vermögensverhältnisse des Schuldners in vergleichbarer Weise geordnet wie im Fall eines angenommenen Schuldenbereinigungsplans. Der Beschluss über die Ankündigung der Restschuldbefreiung nach § 291 InsO a.F. war insofern als Ordnungsfaktor nicht geringer zu schätzen als ein Schuldenbereinigungsplan oder eine außergerichtliche Tilgungsvereinbarung. Nach neuer Gesetzeslage ist jedoch mit der „vorgezogenen“ Ankündigung der Restschuldbefreiung des § 287a InsO die gesetzliche Vermutung des Vermögensverfalls nicht widerlegt. Mit dem Beschluss nach § 287a InsO erfolgt, insofern anders als bei der Ankündigung der Restschuldbefreiung nach § 291 InsO a.F., keine Prüfung von Versagungsgründen i.S.v. § 290 InsO. ⁴ Erst in der Insolvenzphase findet eine Ordnung der Vermögensverhältnisse statt. Erforderlich hierfür ist indes, dass zu erwarten ist, dass eine Restschuldbefreiung für die wesentlichen Insolvenzforderungen erfolgt.

Die achtjährige Sperrfrist des § 48 Abs. 1 Ziff. 1 StBerG ist auf Fälle insolvenzbedingter Entziehung der Zulassung nicht anwendbar. ⁵ Besondere Bedeutung kommt in der Insolvenz des Steuerberaters dem Insolvenzplanverfahren zu, denn durch dieses Verfahren kann eine besonders schnelle effektive Verfahrensbeendigung und Schuldbefreiung herbeigeführt werden. ⁶

III. Veräußerung der Steuerberaterkanzlei durch den Insolvenzverwalter

2.378 Allgemein anerkannt ist, dass eine Steuerberaterkanzlei mit allen ihr zugrunde liegenden Vermögenswerten, wie Räumlichkeiten, Einrichtungen und bestehenden Rechtsbeziehungen, zur Insolvenzmasse i.S.v. § 35 Abs. 1 InsO gehört und damit grundsätzlich veräußerbar ist. ⁷ Ebenso veräußerbar ist der sog. „good will“ einer Steuerberaterkanzlei. Der „good will“ einer Steuerberaterkanzlei zeichnet sich durch die vom Steuerberater bereits erbrachte Arbeitsleistung und seine dadurch gewonnene Mandantenkartei aus. ⁸ Im Gegensatz dazu herrscht Uneinigkeit darüber, ob der Schuldner bei Veräußerung der Steuerberaterkanzlei durch den Insolvenz-

1 FG Köln v. 5.10.2016 – 2 K 1461/16, juris.

2 FG Köln v. 5.10.2016 – 2 K 1461/16, juris.

3 FG Hamburg v. 21.1.2020 – 6 K 232/19, NZI 2020, 523.

4 FG Hamburg v. 21.1.2020 – 6 K 232/19, NZI 2020, 523.

5 Hess. FG v. 7.10.2010 – 13 K 716/09, DStRE 2011, 787.

6 Ausführlich dazu *Kruth*, DStR 2016, 2989.

7 *Peters* in MünchKomm/InsO⁴, § 35 Rz. 576 ff., 170 ff.; *Hess/Röpke*, NZI 2003, 233 (234).

8 *Haas* in Staudinger¹¹, § 2311 BGB Rz. 84.

verwalter ein Mitspracherecht hat. Teilweise wird die Auffassung vertreten, für die Veräußerung der Kanzlei durch den Insolvenzverwalter sei die Zustimmung des Schuldners erforderlich. Zur Begründung wird angeführt, dass dem Schuldner die Möglichkeit gegeben werden soll, seine Kanzlei selbst fortzuführen und zum Anderen wird auf das persönliche Vertrauen der Mandanten gegenüber dem Steuerberater abgestellt.¹ Nach der Gegenansicht besteht kein Zustimmungserfordernis des Schuldners zur Kanzleiveräußerung, weil dies eine effektive Verwertung der Insolvenzmasse verhindern könnte.² Letzterer Auffassung ist der Vorzug zu geben. In der Insolvenzordnung ist an keiner Stelle ein Mitspracherecht des Schuldners bei der Verwertung der Insolvenzmasse vorgesehen; es kann daher auch hier nicht anerkannt werden.

IV. Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters im eröffneten Insolvenzverfahren

Nach § 57 Abs. 1 StBerG i.V.m. § 9 BStB sind Steuerberater zur Verschwiegenheit verpflichtet. Daneben stellt § 203 Abs. 1 Ziff. 3 StGB den Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters unter Strafe, wenn dieser die ihm im Rahmen seiner Berufsausübung anvertrauten Geheimnisse seiner Mandanten unbefugt offenbart. Unter das Tatbestandsmerkmal des Geheimnisses fallen alle Angelegenheiten, welche ausschließlich einem beschränkten Personenkreis zugänglich sind. Die Geheimhaltungspflicht über den Inhalt von Mandantenakten gilt für den Steuerberater auch über das Auftragsverhältnis hinaus.³ 2.379

Die Verschwiegenheitspflicht des insolventen Steuerberaters gilt grundsätzlich auch gegenüber dem Insolvenzverwalter. Der **Verkauf der Steuerberaterkanzlei** an einen kanzleifremden Erwerber verletzt das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) der durch die Übergabe von Akten betroffenen Mandanten, sofern nicht vor Vertragsschluss die Zustimmung der Mandanten eingeholt wurde.⁴ Gleiches gilt aber auch im Rahmen der Fortführung der Steuerberaterkanzlei durch den Insolvenzverwalter. Die Zustimmung der Mandanten zur Offenlegung ihrer Akten bzw. die Entbindung des Steuerberaters von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung ist nur wirksam, wenn den Mandanten der Grund und der Umfang der Offenbarung eingehend erläutert werden und diese sich über eventuelle Auswirkungen bewusst sind.⁵ Insoweit geht die Berufsverschwiegenheit der Insolvenzordnung vor.⁶ Ebenso bedarf es der Zustimmung der jeweiligen Mandanten im Fall der Abtretung von Honorarforderungen, auch wenn es sich bei dem Abtretungsempfänger um einen Rechtsanwalt handelt, welcher ebenfalls aufgrund seines Berufsstandes zur Verschwiegenheit verpflichtet ist.⁷ Daraus ergibt sich aber nicht, dass es einen Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters darstellt, wenn er im Rahmen des über sein Vermögen geführten Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter offenlegt, welche **Honorarforderungen** ihm gegen welche Mandanten zustehen. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Insolvenzverwalter seinerseits zur Berufsverschwiegenheit beispielsweise als Rechtsanwalt verpflichtet ist, weil der Steuerberater auch ohne Verletzung seiner Verschwiegenheitspflicht mit der Beitreibung sei- 2.380

1 *Peters* in MünchKomm/InsO⁴, § 35 Rz. 577 ff., 170 ff.; *Hess/Röpke*, NZI 2003, 233 (237).

2 *Kluth*, NJW 2002, 186 (187); *Hess/Röpke*, NZI 2003, 233 (237).

3 *Schramm*, DStR 2003, 1316 (1316, 1317).

4 OLG München v. 5.5.2000 – 23 U 6086/99, NJW 2000, 2592 (2594); BGH v. 22.5.1996 – VIII ZR 194/95, NJW 1996, 2087 (2088); OLG Sa.-Anh. v. 25.3.2002 – 1 U 137/01, DStRE 2003, 126 (127); OLG Rostock v. 28.10.2005 – 8 U 91/04, NJOZ 2006, 1263 (1267).

5 *Schramm*, DStR 2003, 1316 (1317).

6 *Schick*, NJW 1990, 2359 (2360 f.); *Peters* in MünchKomm/InsO⁴, § 35 Rz. 171.

7 *Huffer*, NJW 2002, 1382 (1382).

ner Honorarforderungen einen Rechtsanwalt beauftragen dürfte.¹ Der Steuerberater ist im Rahmen seiner **Mitwirkungspflichten** (§§ 97, 98 InsO) sogar zur entsprechenden Offenbarung gegenüber dem Insolvenzverwalter verpflichtet. Diese Verpflichtung gilt auch bereits im vorläufigen Insolvenzverfahren (§ 22 Abs. 3 InsO) und ggf. auch kraft besonderer insolvenzgerichtlicher Anordnung gegenüber dem nach § 5 InsO bestellten Sachverständigen, der damit beauftragt ist, die Vermögensverhältnisse des Insolvenzschuldners zu ermitteln.

- 2.381 Die **Veräußerung der Steuerberaterkanzlei** einschließlich der Mandantenakten an einen Mitarbeiter des insolventen Steuerberaters verstößt nicht gegen die in § 203 Abs. 1 Ziff. 3 StGB normierte Pflicht zur Verschwiegenheit. Dem Steuerberater ist es gestattet, sachkundige Mitarbeiter bei der Bearbeitung ihm erteilter Mandate heranzuziehen, ohne dabei seine Verschwiegenheitsverpflichtung zu verletzen. Bei Steuerberatern beschäftigte Mitarbeiter unterliegen nach § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB einer eigenen Schweigepflicht, indem die berufsmäßig tätigen Gehilfen und Personen denen in § 203 Abs. 1 Satz 1 StGB gleichstehen. Hierbei kommt es darauf an, dass der Mitarbeiter vor der Veräußerung der Kanzlei an ihn bereits umfassend Kenntnis von dem Inhalt der Mandantenakten nehmen konnte, ohne dass die Einsichtnahme zum Zwecke der Vorbereitung der Kanzleiveräußerung erfolgt. In einem solchen Fall gehört der Mitarbeiter „zum Kreis der zum Wissen Berufenen“.² Zudem wird eine stillschweigende oder mutmaßliche Einwilligung des Mandanten hinsichtlich der Offenbarung von Geheimnissen gegenüber sachgerecht eingesetzten Hilfskräften angenommen, da sich der Steuerberater ebenso wie der Rechtsanwalt selbstverständlich zur Bewältigung der Aufgaben seines Personals bedient.³

V. Kanzleiabwickler

- 2.382 Nach § 70 Abs. 1 Satz 1, 2 StBerG hat die zuständige Steuerberaterkammer einen anderen Steuerberater oder Steuerbevollmächtigten als Abwickler einer Steuerberaterkanzlei zu bestellen, wenn die Bestellung des früheren Steuerberaters zurückgenommen, erloschen oder widerrufen wurde und **keine andere Alternative** gegeben ist, die bestehenden Mandate abzuwickeln oder fortzuführen. Eine solche andere Alternative fehlt, wenn es sich um die Angelegenheiten einer Ein-Mann-Steuerberaterkanzlei handelt, so dass die Fortführung der Kanzlei nicht durch Sozien gewährleistet ist.⁴ Der von der Kammer bestellte Kanzleiabwickler hat nach § 70 Abs. 3 StBerG einerseits die schwebenden Angelegenheiten des ehemaligen Steuerberaters abzuwickeln und andererseits die laufenden Aufträge fortzuführen, wobei ihm dabei im Rahmen seiner eigenen beruflichen Qualifikation die gleichen Befugnisse zustehen, die auch der frühere Steuerberater innehatte (§ 70 Abs. 3 Satz 3, Abs. 5, § 69 Abs. 2 StBerG).⁵ Aus § 70 Abs. 5 StBerG i.V.m. § 69 Abs. 4 StBerG ergibt sich die Berechtigung des Abwicklers, die Räumlichkeiten des ehemaligen Steuerberaters zu betreten, das Praxisinventar und die Handakten in Besitz zu nehmen, von Dritten herauszuverlangen und darüber zu verfügen. Der Abwickler ist als Angehöriger des steuerberatenden Berufsstandes der Schweigepflicht unterworfen.⁶ Die Bestellung eines Kanzleiabwicklers dient der Erhaltung des Vertrauensschutzes der Mandanten des Steuerberaters, nachdem diesem die Zulassung entzogen wurde. Hierdurch wird eine

1 Wimmer, DStR 1996, 440 (441).

2 OLG Rostock v. 28.10.2005 – 8 U 91/04, NJOZ 2006, 1263 (1267).

3 BGH v. 10.8.1995 – IX ZR 220/94, ZIP 1995, 1678 = NJW 1995, 2915 (2916); vgl. auch BGH v. 29.1.2018 – AnwZ (Brfg) 32/17, DStRE 2018, 1397.

4 Ueberfeldt, DStR 2008, 2386 (2386).

5 KG v. 25.1.2005 – 27 U 80/04, DStRE 2005, 423 (423); vgl. auch BGH v. 7.2.2019 – IX ZR 5/18, ZIP 2019, 1500.

6 Knodel, ZRP 2006, 263 (264).

ordentliche Verwaltung der Handakten des ehemaligen Steuerberaters gewährleistet.¹ Neben dem Schutz der Mandanten soll die Bestellung eines Kanzleiabwicklers dazu dienen, den Erhalt des Ansehens der steuer- und rechtsberatenden Berufe zu gewährleisten.² Der Abwickler ist nach § 70 Abs. 3 Satz 2 StBerG berechtigt, innerhalb der ersten sechs Monate nach seiner Bestellung neue Aufträge anzunehmen. Nach Beendigung seiner Tätigkeit hat der Abwickler die Handakten an die betreffenden Mandanten herauszugeben. Sind die betreffenden Mandanten nicht auffindbar, so hat der Abwickler die Akten selbst zu verwahren.

Zwischen den Aufgaben und Funktionen des **Kanzleiabwicklers** und des über das Vermögen des (ehemaligen) Steuerberaters bestellten **Insolvenzverwalters** ergeben sich Überschneidungen, mitunter auch **Spannungsfelder**. Auf der einen Seite stehen dem Abwickler bis zur Beendigung seiner Tätigkeit sämtliche noch offene Honorarforderungen des ehemaligen Steuerberaters zu, um die laufenden Betriebskosten sowie seine Vergütung zu sichern; diese Zuweisung der Honorare an den Abwickler bezweckt die ordnungsgemäße Abwicklung der laufenden Mandate.³ Auf der anderen Seite fallen Forderungen des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren in die Insolvenzmasse (§ 35 InsO), um später an die Gesamtheit aller Gläubiger des Insolvenzschuldners – also nicht nur der Gläubiger, deren Forderungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Steuerberatungskanzlei stehen – verteilt zu werden. Auch Forderungen, die der Insolvenzschuldner im Verlaufe des eröffneten Insolvenzverfahrens erwirbt, fallen grundsätzlich gem. § 35 InsO in die Insolvenzmasse (sog. Neuerwerb).

Gleichwohl geht die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Abwicklers in Bezug auf die zum Betrieb der Steuerberatungskanzlei gehörenden Rechtsverhältnisse und Vermögensgegenstände derjenigen des Insolvenzverwalters aus § 80 InsO vor.⁴ Der Insolvenzverwalter hat gegenüber dem Abwickler kein Weisungsrecht und darf diesen auch nicht in seiner Tätigkeit beeinträchtigen.⁵ Der Abwickler hat alle Honorarforderungen des ehemaligen Steuerberaters in eigenem Namen geltend zu machen und einzuziehen. Vereinnahmt der Insolvenzverwalter Beiträge, die Honorarforderungen der abzuwickelnden Kanzlei darstellen, so hat er diese grundsätzlich an den Kanzleiabwickler herauszugeben.⁶ Es ist hinzunehmen, dass der Kanzleiabwickler somit eine von der Insolvenzmasse getrennte Sondermasse verwaltet und nicht an die insolvenzrechtlichen Befriedigungsgrundsätze gebunden ist. Deswegen handelt der Abwickler nicht pflichtwidrig, wenn er eine Forderung eines Gläubigers aus dem von ihm verwalteten Sondervermögen bezahlt, obwohl diese im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerberaters nur den Rang einer einfachen Insolvenzforderung i.S.v. § 38 InsO einnehmen würde. Die Bildung dieser **Sondermasse** wird aus dem Schutzbedürfnis des Rechtsverkehrs in Bezug auf die Zuverlässigkeit der Steuerrechtspflege abgeleitet.⁷ Nach Beendigung des Abwicklungsverhältnisses hat der Abwickler das während der Abwicklungszeit erwirtschaftete abzgl. seiner Ver-

1 KG v. 25.1.2005 – 27 U 80/04, DStRE 2005, 423 (423); vgl. auch BGH v. 7.2.2019 – IX ZR 5/18, ZIP 2019, 1500; *Knodel*, ZRP 2006, 263 (264).

2 *Ueberfeldt*, DStR 2008, 2386 (2386).

3 OLG Köln v. 4.11.2009 – 17 U 40/09, ZIP 2009, 2395 = DStR 2010, 718 (718); vgl. auch AGH NW v. 1.9.2017 – 1 AGH 27/14, NJOZ 2018, 1317.

4 LG Aachen v. 27.3.2009 – 8 O 480/08, ZInsO 2009, 875 (875); OLG Köln v. 4.11.2009 – 17 U 40/09, ZIP 2009, 2395 = DStR 2010, 718 (718); vgl. auch BGH v. 7.2.2019 – IX ZR 5/18, ZIP 2019, 1500 = DStR 2019, 1111.

5 *Ueberfeldt*, DStR 2008, 2386 (2388).

6 LG Aachen v. 27.3.2009 – 8 O 480/08, ZInsO 2009, 875 (875); a.A. OLG Naumburg v. 3.4.2014 – 2 U 62/13, DStR 2015, 1079.

7 Vgl. LG Aachen v. 27.3.2009 – 8 O 480/08, ZInsO 2009, 875 (875).

gütung gem. § 667 BGB an den Insolvenzverwalter herauszugeben, da dieser im laufenden Insolvenzverfahren gem. § 80 Abs. 1 InsO das Verwaltungs- und Verfügungsrecht über das Vermögen des Schuldners hat.¹ Der Insolvenzverwalter hat vor Beendigung der Tätigkeit des Abwicklers demzufolge nicht die Möglichkeit, auf die vom Abwickler erwirtschafteten Einnahmen zuzugreifen. Die Rechtsprechung hält eine Abgrenzung zwischen laufenden und beendeten Mandaten hinsichtlich einer etwaigen Verpflichtung des Abwicklers, nach jedem beendeten Mandat das jeweils erzielte Honorar an den Verwalter herauszugeben, für sachfremd, da dem Abwickler die Möglichkeit belassen werden muss, die Kanzlei im Ganzen zu betreuen. Zudem würde eine solche Verfahrensweise dem Sinn und Zweck des Abwicklungsverfahrens widersprechen.² Der BGH sieht allenfalls einen möglichen Anspruch des Insolvenzverwalters gegen den Abwickler im laufenden Abwicklungsverfahren auf Herausgabe des Erwirtschafteten durch § 271 Abs. 1 Fall 2 BGB begründet, soweit es sich dabei um Überschüsse handelt, welche offensichtlich für die weitere ordnungsgemäße Tätigkeit des Abwicklers nicht mehr benötigt werden.³ Jedweder wirtschaftliche Nutzen aus der Kanzlei, der Verwendung des Mandantenstammes und sonstiger immaterieller Rechte steht ausschließlich der Insolvenzmasse zu, soweit nicht eine Mittelverwendung zur Abwicklung der Kanzlei notwendig ist. Der Abwickler hat dem Insolvenzverwalter auch die nötige Unterstützung zu geben, wenn dieser die Kanzlei insgesamt an einen Dritten veräußern möchte. Der Insolvenzverwalter ist nicht auf eine Zustimmung des Abwicklers zur Veräußerung der Kanzlei im Ganzen angewiesen.⁴

- 2.385 Der Abwickler einer Steuerberaterkanzlei ist Vermögensverwalter gem. § 34 Abs. 3 AO, soweit von ihm Vermögen verwaltet wird, das zu der abzuwickelnden Kanzlei gehört. Er ist deswegen in Bezug auf das Kanzleivermögen verpflichtet, die steuerlichen Pflichten des Inhabers zu erfüllen.⁵ Die **steuerlichen Pflichten** des Abwicklers zur Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen sind aber auf die für die Abwicklungszeit selbst einzureichenden Voranmeldungen und Erklärungen beschränkt. Für Zeiträume, die vor dem Beginn seiner Abwicklertätigkeit liegen, hat der Abwickler hingegen keine Erklärungspflichten.⁶

Da die vom Kanzleiabwickler verwaltete Masse eine von der Insolvenzmasse zu trennende **Sondermasse** darstellt, müssen sowohl für die Insolvenzmasse als auch für das Abwicklungsvermögen **separate Steuernummern** vergeben werden. Das gilt auch dann, wenn der Insolvenzverwalter zugleich zum Abwickler der Kanzlei des Steuerberaters bestellt ist, weil die Funktionsverschiedenheit der beiden Bestellungen eine Vermischung der Vermögensmassen auch in diesem Fall verbietet. Steuerforderungen müssen den Vermögensmassen zugeordnet werden. Soweit der Abwickler Umsatzsteuerbeträge vereinnahmt, muss er die entsprechenden Beträge aus dem von ihm verwalteten Abwicklungsvermögen begleichen. **Vorsteuererstattungsansprüche** stehen ihm zu. Soweit der Insolvenzverwalter umsatzsteuerpflichtige Umsätze in der Insolvenzmasse ausführt, die nicht das Kanzleivermögen des Steuerberaters betreffen (etwa weil der Insolvenzschuldner neben seiner Kanzlei noch ein nicht freiberufliches Einzel-

1 BGH v. 23.6.2005 – IX ZR 139/04, ZIP 2005, 1742 = ZInsO 2005, 929 (929, 930); OLG Rostock v. 14.6.2004 – 3 U 37/03, ZIP 2004, 1857 = ZInsO 2004, 748 (748); *Ueberfeldt*, DStR 2008, 2386 (2388).

2 LG Aachen v. 27.3.2009 – 8 O 480/08, ZInsO 2009, 875 (875); OLG Köln v. 4.11.2009 – 17 U 40/09, ZIP 2009, 2395 = DStR 2010, 718 (718).

3 BGH v. 23.6.2005 – IX ZR 139/04, ZIP 2005, 1742 = NZI 2005, 681 (682); LG Aachen v. 27.3.2009 – 8 O 480/08, ZInsO 2009, 875 (875).

4 *Peters* in MünchKomm/InsO⁴, § 35 Rz. 576; 170.

5 FG Berlin-Bdb. v. 17.1.2013 – 7 K 7141/09, EFG 2013, 660; v. 26.6.2019 – 7 K 7092/18, juris.

6 FG Berlin-Bdb. v. 17.1.2013 – 7 K 7141/09, EFG 2013, 660.

unternehmen betrieben hat), treffen Umsatzsteuerforderungen die Insolvenzmasse. Für die Ermittlung der Einkommensteuer haben der Abwickler und der Insolvenzverwalter **getrennte Gewinnermittlungen** vorzunehmen, da beide jeweils für den von ihnen verwalteten Vermögensbereich des Insolvenzschuldners Vermögensverwalter i.S.v. § 34 Abs. 3 AO sind. Einkommensteuerforderungen sind zwischen dem Abwickler und dem Insolvenzverwalter aufzuteilen, wobei das Verhältnis der **Teileinkünfte** zueinander den Aufteilungsmaßstab für die einheitlich zu ermittelnde Jahressteuerschuld bildet. Soweit Verbindlichkeiten des Abwicklungsvermögens aus dem Abwicklungsvermögen nicht befriedigt werden können, nehmen sie nach Beendigung der Abwicklung, Rechnungslegung durch den Abwickler und Herausgabe des Abwicklungsvermögens an den Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren den Rang von Masseverbindlichkeiten ein, soweit sie nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind, weil insoweit eine Verwaltung der Insolvenzmasse in anderer Weise i.S.v. § 55 Abs. 1 Ziff. 1 Alt. 2 InsO vorliegt.

Dem Kanzeleiabwickler steht ein Anspruch auf Akteneinsicht in die bei dem Finanzamt geführten Steuerakten des insolventen Steuerberaters nicht zu.¹ Ihm steht insoweit lediglich ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung zu.

E. Rechtsverhältnisse des Insolvenzverwalters zum Steuerberater des Schuldners

Literatur *Biegelsack*, Zulässigkeit der Zahlung von Erfolgchancen durch Verwalter an Steuerberater, NZI 2008, 153; *Brügge*, Neue Rechtsentwicklung bei der Insolvenzverschleppungshaftung von Steuerberatern und Abschlussprüfern, DStR 2023, 1672; *Desch/Schmidt*, Haftung von Steuerberatern für Insolvenzverschleppungsschäden, VersR 2017, 799; *Ehlers*, Ein Plädoyer für eine begrenzte Haftung der Steuerberater, DStR 2010, 2154; *Fahlbusch*, Steuerberater, Insolvenzverwalter, SStR 2008, 893; Sanierungsberatung und Insolvenzverwaltung durch den Steuerberater – Eine risikoanalytische Skizze, Stbg 2008, 123; *Gehrlein*, Die Rechtsprechung des IX. Zivilsenats des BGH zur Steuerberaterhaftung in den Jahren 2022 und 2023, DStR 2024, 385; *Gräfe*, Haftung des Steuerberaters bei Unternehmenskrise und Insolvenzverschleppung des Mandanten, MDR 2017, 549; *Grürmann*, „Erfolg durch Qualität“ aus der Sicht des Steuerberaters, DStR 2006, 2331; *Heidbrink*, Beraterhonorare in der Insolvenz des Auftraggebers – aktuelle Entwicklungen, BB 2008, 958; *Hölzle*, Steuerberater, Insolvenz, Zurückbehaltungsrecht, DStR 2003, 2075; *Kamps/Wollweber*, Formen der Berufsausübung für Steuerberater – Steuerberatungs-GmbH und Partnerschaftsgesellschaft, DStR 2009, 1870; *Lange*, Schadensersatzpflicht des Steuerberaters wegen Beihilfe zur Insolvenzverschleppung eines GmbH-Geschäftsführers, DStR 2007, 954; *Meixner*, Haftung des GmbH-Geschäftsführers und des Steuerberaters für Insolvenzverschleppungsschäden (Teil I), DStR 2018, 966; *Meixner*, Haftung des GmbH-Geschäftsführers und des Steuerberaters für Insolvenzverschleppungsschäden (Teil II), DStR 2018, 1025; *Mielke*, Verschärfung der Insolvenzverschleppungshaftung von Steuerberatern und Maßnahmen zur Haftungsvermeidung, DStR 2017, 1060; *Olbing*, Das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, DStR 2009, 2700; *Pape*, Hinweis- und Warnpflichten des Steuerberaters bei Insolvenzreife des Mandanten, NZI 2019, 260; *Scheffler/Beigel*, Der Steuerberater als Insolvenzberater, DStR 2000, 1277; *Schmittmann*, Steuerberater im Visier von Insolvenzverwalters: Hinweise zur Haftungsvermeidung, StuB 2009, 696; *Sundermeier/Gruber*, Die Haftung des Steuerberaters in der wirtschaftlichen Krise des Mandanten, DStR 2000, 929; *Wagner*, Der Steuerberater in der Zwickmühle – Die Wahl zwischen Mandatsniederlegung oder Beihilfe zur Insolvenzverschleppung, ZInsO 2009, 449; *Wagner*, Praktische Konsequenzen der Hinweise der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) zur Haftungsvermeidung von Insolvenzschäden, ZInsO 2018, 1492; *Wollweber*, Honorarsicherung in der wirtschaftlichen Krise des Mandanten, DStR 2010, 1801; Das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, DStR 2009, 2700; *Zugehör*, Haftung des Steuerberaters für Insolvenzverschleppungsschäden, NZI 2008, 652.

¹ FG Münster v. 28.3.2012 – 6 K 4441/10, EFG 2012, 1414.

I. Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters

Literatur *Bamberg*, Steuerberatung, EDV und Verschwiegenheit, DStR 2006, 2052; *Bächer*, Steuergeheimnis bei Zusammenveranlagung?, ZInsO 2009, 1147; *Beck*, Mediation und Vertraulichkeit, Diss. 2009; *Beukelmann*, Die Entbindung von der Schweigepflicht bei juristischen Personen, NJW-Spezial 2017, 120; *Christ*, Zeugnisverweigerungsrechte und Schweigepflicht der steuerberatenden Berufe, StWK Gruppe 24, 21 (3/2003); *Cremer*, Das Berufsrecht des Steuerberaters, SteuerStud 2009, 219; *Diversity*, Der Steuerberater im Spannungsfeld zwischen Schweigepflicht und Zeugenpflicht im Insolvenzstrafverfahren, ZInsO 2004, 96; *Erkis*, Die neuen steuerlichen Datenschutzrechte im Besteuerungsverfahren, DStR 2018, 1610; *Gilgan*, Beratungspflichten in der Krise des Mandanten, BBKM 2007, 294; *Gräfe*, Zur Abtretung von Gebührenforderungen des Steuerberaters, EWiR 2006, 731; *Hentschel*, Freiberufler zwischen Skylla und Charybdis – Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren und berufliche Schweigepflicht, NJW 2009, 810; *Hölzle*, Das Steuerberatungsmandat in der Insolvenz des Mandanten – Mandatsfragen im Vorfeld der Insolvenz, im vorläufigen und im eröffneten Insolvenzverfahren, DStR 2003, 2075; *Jörißen*, Umfang und Grenzen des Steuergeheimnisses im Insolvenzverfahren, AO-StB 2008, 46; *Kämmerer*, Verschwiegenheit von Steuerberatern – ein grundrechtlich geschütztes Gut, DStR 2020, 2890; *Kiethe*, Prozessuale Zeugnisverweigerungsrechte in der Insolvenz, NZI 2006, 267; *Köllner/Mück*, Die Schweigepflichtentbindung des Unternehmensbestands durch den Insolvenzverwalter, NZI 2018, 341; *Marx*, Paradigmenwechsel beim Steuergeheimnis? – Die Einführung eines § 31b AO durch das 4. Finanzmarktförderungsgesetz zur Bekämpfung der Geldwäsche, DStR 2002, 1467; *Mutschler*, Betriebsprüfung bei Berufsheimnisträgern – Vorlagepflicht, DStR 2010, 951; Betriebsprüfungen bei Steuerberatern und die Pflicht zur Verschwiegenheit, DStR 2008, 2087; *Reck*, Berichtspflicht von Steuerberatern über die Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit von Unternehmen, StuB 2002, 154; *Singer*, Die Entbindung von der Schweigepflicht bei juristischen Personen: Der StB/WP zwischen den Stühlen? StuB 2017, 864; *Späth*, Neues zur Verschwiegenheitspflicht der Steuerberater und Steuerbevollmächtigter, DStZ 1994, 78; *Trams*, Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht im Insolvenzverfahren, NJW-Spezial 2021, 149; *Uhlenbruck*, Auskunftspflichten und Mitwirkungspflichten des Schuldners und seiner organschaftlichen Vertreter im Insolvenzverfahren, NZI 2002, 401; *Wegener*, Wie gelangen Dritte an die Akten eines Steuerberaters oder eines Wirtschaftsprüfers?, WPg 2023, 901.

- 2.386 In der Insolvenz des Schuldners sieht sich der Insolvenzverwalter häufig mit der Situation konfrontiert, dass er vom Schuldner nur völlig unzureichende Informationen über dessen Vermögensverhältnisse erlangt. Zwar trifft den Schuldner gem. §§ 20, 97, 98, 101 InsO eine umfassende Auskunftspflicht. Diese führt jedoch in der Praxis oft nicht sehr weit, weil der Schuldner nur über unvollständige Unterlagen verfügt und viele Zusammenhänge seiner geschäftlichen und insbesondere steuerlichen Verhältnisse gar nicht kennt.¹ Daher ist es für den Insolvenzverwalter von gesteigertem Interesse, auf die **Fachkunde des Steuerberaters des Insolvenzschuldners** und die bei diesem vorhandenen Unterlagen des Insolvenzschuldners zugreifen zu können. Der Steuerberater des Schuldners gehört aber nicht zu dem von §§ 20, 97, 98, 101 InsO umfassten Personenkreis,² so dass er ihn nicht nach insolvenzrechtlichen Regeln zur Auskunftserteilung oder Mitwirkung heranziehen kann. Auskunftspflichten gegenüber dem Steuerberater können sich daher nur aus den allgemeinen Regeln ergeben. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Steuerberater gegenüber dem Schuldner faktisch „das Sagen“ hat und damit zu einem faktischen Geschäftsführer des Schuldners geworden ist.³ Im Regelfall geht der Einfluss des Steuerberaters aber nicht so weit, so dass auf die allgemeinen Regeln zurückgegriffen werden muss. Der Vertrag, durch den einem steuerlichen Berater allgemein die Wahrnehmung aller steuerlichen Interessen des Auftraggebers übertragen wird, ist regelmäßig

¹ *Leibner*, INF 2003, 718.

² *Böhm* in Braun⁸, § 20 InsO Rz. 6; *Laroche* in HeidelbergerKomm/InsO¹⁰, § 20 Rz. 7.

³ *Leibner*, INF 2003, 718.

ein Dienstvertrag, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand hat.¹ Worin diese Geschäftsbesorgung liegt, ist gesetzlich nicht geregelt, sondern richtet sich nach dem Inhalt des Mandats.² Aus dem Beratervertrag ergibt sich schließlich auch die Auskunftspflicht des Steuerberaters gegenüber seinem Mandanten. Sie resultiert folglich aus §§ 666, 675 BGB.

Dadurch, dass sich die **Auskunftsverpflichtung des Steuerberaters** ausschließlich nach allgemeinen bürgerlich-rechtlichen Regeln richtet, entsteht ein Konflikt. Das Auskunftsbegehren des Insolvenzverwalters kollidiert vordergründig betrachtet mit der Verschwiegenheitspflicht des Steuerberaters, die sich aus § 57 Abs. 1 StBerG, § 9 BOSTB ergibt. Sie umfasst alles, was dem Steuerberater in Ausübung des Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut worden oder bekannt geworden ist. Eine Auskunftspflicht des Steuerberaters kann sich folglich nur ergeben, wenn er von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden wird. Eine Befugnis dahingehend steht grundsätzlich dem Mandanten des Steuerberaters zu. Mit der Insolvenzeröffnung geht diese Befugnis auf den Insolvenzverwalter über; dem Insolvenzverwalter gegenüber kommt daher keine Verschwiegenheitsverpflichtung zur Anwendung. Im Insolvenzeröffnungsverfahren ist dies nur der Fall, wenn ein starker vorläufiger Verwalter bestellt wird, auf den die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bezüglich des schuldnerischen Vermögens übergeht. Anders ist dies, soweit lediglich ein vorläufiger schwacher Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt wird; diesem gegenüber besteht zwar die Verschwiegenheitsverpflichtung des Steuerberaters, der Schuldner muss den Steuerberater aber im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten von der Verschwiegenheitsverpflichtung gegenüber dem vorläufigen schwachen Insolvenzverwalter befreien.³

2.387

II. Honoraransprüche des Steuerberaters

Literatur *Arens*, Das Steuerberatungsmandat in der Insolvenz, sj 2006, 42; *Best/Ende*, Fallstrick: § 46 Abs. 4 AO – Abtretung von Steuererstattungsansprüchen an Steuerberater, DStR 2007, 595; *Ehlers* Notwendige Haftungsprävention für Steuerberater (Teil II), DStR 208, 636; *Glückselig*, Die Novellierung der Steuerberatervergütungsverordnung, DStR 2020, 1531; *Goetz*, Die Neuregelung des Steuerberatungsrechts durch das 8. StBerÄnd, DB 2008, 971; *Hässel/Hengsberger*, Katalog von Rechtsdienstleistungen für Steuerberater, BB 2009, 135; *Juretzek*, Zur Frage des Gerichtsstands für Honorarklagen von Steuerberatern, DStR 2007, 1100; *Klaeren*, Möglichkeiten zur Absicherung des Steuerberaterhonorars, StW 2003, 877; *Lange*, Schadensersatzpflicht des Steuerberaters wegen Beihilfe zur Insolvenzverschleppung eines GmbH-Geschäftsführers, DStR 2007, 954; *Look*, Offenlegung nach EHUG – Auftragsübernahme durch den Steuerberater, DStR 2007, 2231; *Lotz*, Die Vergütung von Steuerberatern – Praktische Hinweise zur Gestaltung von Vergütungsvereinbarungen, DStR 2009, 1716; *Michels/Laufenberg*, Private Vermögensplanung als neues Tätigkeitsfeld des Steuerberaters, DStR 2000, 929; *Müller*, Der Pflichtenkatalog für Steuerberater und andere Freiberufler nach dem Geldwäschebekämpfungsgesetz, DStR 2004, 1313; *Olbing/Wollweber*, Das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters, DStR 2009, 2700; *Schöllhorn/Gläser*, Vergütungsvereinbarungen in der Steuerberatung, SteuK 2015, 177; *Späth*, Beratungspflicht des Steuerberaters ohne sicheren adäquaten Gebührenanspruch?, DStR 2003, 1590; Voraussetzungen eines wirksamen Honoraranspruchs eines Steuerberaters – Beweislast, DStR 1990, 286; *Sundermeier/Gruber*, Die Haftung des Steuerberaters in der wirtschaftlichen Krise des Mandanten, DStR 2000, 929; *Weitze-Scholl/Jendrzok*, Vergütungsvereinbarungen rechtssicher gestalten, DStR 2017, 65; *Wilk/Beyer-Petz*, Änderungen der Steuerberatervergütungsordnung, DStR 2016, 1885; *Wolf*, Steuerberatung und Erfolgshonorar – zur zulässigen Vereinbarung im Ausnahmefall, DStR 2008, 1257.

1 *Olbing/Wollweber*, DStR 2009, 2700 (2700); BGH v. 4.6.1970 – VII ZR 187/68, NJW 1970, 1596 (1597); v. 1.7.1971 – VII ZR 295/69, WM 1971, 1206 ff.; v. 17.2.1988 – IVa ZR 262/86, NJW 1988, 2607 (2608); *Thomas* in Palandt⁷⁹, Vorbemerkung zu § 631 Rz. 18; *Heermann* in MünchKomm/BGB⁸, § 675 Rz. 41; LG Bochum v. 29.5.2019 – I-4 O 32/15, LSK 2019, 27904.

2 BGH v. 6.12.1979 – VII ZR 19/79, WM 1980, 308 (309).

3 *Mönning* in Nerlich/Römermann, § 20 InsO Rz. 34; *Hölzle*, DStR 2003, 2075 (2078).

- 2.388 Mit dem Eröffnungsantrag erlöschen gem. §§ 115, 116 und 117 InsO alle Aufträge, Geschäftsbesorgungsverträge und Vollmachten, die einen Bezug zur Insolvenzmasse aufweisen. Der Beratervertrag ist als Geschäftsbesorgungsvertrag einzuordnen. Somit endet das Mandatsverhältnis kraft Gesetz mit Verfahrenseröffnung;¹ einer Kündigung bedarf es nicht.² Im Wege der Notgeschäftsführung nach § 115 Abs. 1 Satz 1 InsO kann der Steuerberater jedoch angehalten sein, die Geschäftsbesorgung so lange fortzuführen, bis der Insolvenzverwalter entsprechende Maßnahmen ergriffen hat, um Gefahren von der Masse abzuwenden.³ In diesem Fall gilt der Vertrag ausnahmsweise gem. § 115 Abs. 2 Satz 2 InsO als fortbestehend. Ansprüche des Beraters aus Notgeschäftsführung sind gem. § 115 Abs. 2 Satz 3 InsO Masseforderungen.
- 2.389 **Honoraransprüche**, die aus der Zeit vor der Eröffnung des Verfahrens stammen, sind einfache **Insolvenzforderungen** im Rang von § 38 InsO. Etwas anderes ergibt sich nur in den seltenen Fällen, in denen eine starke vorläufige Verwaltung angeordnet wurde und der Steuerberater im Auftrag des vorläufigen Insolvenzverwalters tätig wurde.⁴ Die im Auftrage des vorläufigen starken Insolvenzverwalters erbrachten Leistungen begründen Masseverbindlichkeiten.
- 2.390 Schließt der Insolvenzverwalter nach Eröffnung einen **neuen Steuerberatervertrag** mit dem Steuerberater ab, so entstehen hieraus **Masseverbindlichkeiten** i.S.d. § 55 InsO, welche vorrangig zu befriedigen sind. In der Regel überträgt der Insolvenzverwalter die Geschäftsbesorgung auf einen in insolvenzrechtlichen Angelegenheiten erfahrenen Steuerberater seines Vertrauens.

III. Anfechtung von Steuerberaterhonoraren

Literatur *Fuhst*, Neue Anfechtungsrisiken für Steuerberater – ein Praxisleitfaden, DStR 2013, 782; *Grönwoltdt*, Abtretung von Steuererstattungsansprüchen – Alternativen insbesondere im Licht des Insolvenzrechts, DStR 2007, 1058; *Heidbrink*, Beraterhonorare in der Insolvenz des Auftraggebers – aktuelle Entwicklungen, BB 2008, 958; *Kröll*, Die schiedsrechtliche Rechtsprechung 2007 (Teil 2), SchiedsVZ 2008, 112; *Meyer*, Zur Anfechtbarkeit von Beraterhonoraren und der Reichweite der Barausnahme des § 142 InsO bei Geschäftsbesorgungen, DZWIR 2003, 6; *Möhlenkamp*, Insolvenzanfechtung – Neues für die (steuerliche) Beratungspraxis und für Honoraransprüche, DStR 2017, 987; *Plathner*, Risiken des steuerlichen Beraters bei insolvenzgefährdeten Mandanten, DStR 2013, 1349; *Schmittmann*, Hinweise zur Vermeidung der insolvenzrechtlichen Anfechtung der Zahlung von Steuerberaterhonoraren, StuB 2017, 716; *Stefanink*, Vorsatzanfechtung von Rechtsanwalts- und Steuerberaterhonoraren bei der Beratung von Unternehmen in der Krise, ZIP 2019, 1557; *Sundermeier/Gruber*, Die Haftung des Steuerberaters in der wirtschaftlichen Krise des Mandanten, DStR 2000, 929; *Weiß/Joannidis*, Verteidigung von Steuerberater und Mandant gegen Anfechtungsansprüche des Insolvenzverwalters, NWB 2019, 1608.

- 2.391 Nicht selten hat der Insolvenzschuldner an seinen Steuerberater Honorare in anfechtbarer Weise gezahlt. Da der Steuerberater nicht nur die Jahresabschlüsse seiner Mandanten erstellt, sondern üblicherweise auch mit der laufenden Buchhaltung beauftragt ist, hat er einen permanenten Einblick in die Geschäftsentwicklung seiner Mandanten. Dies gilt insbesondere, wenn er monatliche betriebswirtschaftliche Auswertungen erstellt.⁵ Dann hat er regelmäßig

1 BGH v. 30.11.1989 – III ZR 112/88, ZIP 1990, 48 = NJW 1990, 510 (510); v. 17.5.2018 – IX ZR 243/17, DStRE 2019, 1101.

2 *Olbig*, DStR 2009, 2700 (2704); *Uhländer* in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern¹⁴, Rz. 617; LG Cottbus v. 2.5.2001 – 1 S 42/01, DStRE 2002, 63 (63).

3 BGH v. 6.7.2006 – IX ZR 121/05, ZIP 2006, 1781 = NZI 2006, 637 (637).

4 *Schmittmann* in *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern¹, Rz. 3022.

5 Siehe: LG Essen v. 8.3.2006 – 13 S 213/05, DStRE 2007, 935 (936); AG Hattingen v. 25.11.2005 – 7 C 147/05, DStRE 2006, 192 (192); OLG Bdb. v. 19.6.2019 – 7 U 15/18, juris; *Heidbrink*, BB 2008, 958 (960); *Bauer*, Die GmbH in der Krise, Rz. 397.

einen tiefgreifenden Einblick in die Finanzen und wird somit zwingend Kenntnis von der Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung seines Mandanten haben oder zumindest Kenntnis von Umständen, die auf dessen Zahlungsunfähigkeit schließen lassen.¹ Bezüglich der Kenntnis des Steuerberaters von der Zahlungsunfähigkeit kommt es somit nicht darauf an, ob er vom Schuldner über seine wirtschaftliche Schieflage unterrichtet wurde.²

Anfechtbar sind gem. § 130 Abs. 1 InsO auch Zahlungen des Schuldners auf Honorarforderungen des Steuerberaters, die in dieser Höhe und zu diesem Zeitpunkt tatsächlich bestanden, wenn diese Zahlungen in den letzten drei Monaten vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens geleistet wurden und der Steuerberater zu dieser Zeit wusste, dass der Schuldner zahlungsunfähig war. Zwar ist der Steuerberater nach Rechtsprechung des BGH³ keine nahestehende Person i.S.v. § 138 Abs. 2 Ziff. 2 InsO, so dass die Vermutungsregel des § 130 Abs. 3 InsO zu seinen Lasten nicht gilt. Wegen der üblicherweise gegebenen Einblicke des Steuerberaters in die Vermögensverhältnisse des Schuldners ist jedoch gleichfalls in aller Regel von einer Kenntnis des Steuerberaters von der Zahlungsunfähigkeit auszugehen. Das gilt vor allem dann, wenn der Steuerberater – wie es zunehmend üblich ist – **Lesezugriff auf die Bankkonten des Insolvenzschuldners** hat, weil er die Buchungen auf diesen Bankkonten im automatisierten Verfahren in die Finanzbuchhaltung des Schuldners – etwa per DATEV – einliest. Gepaart mit der Kenntnis des Steuerberaters von Ein- und Ausgangsrechnungen des Mandanten, die der Steuerberater jedenfalls bei Mandanten, die nach vereinbarten Entgelten besteuert werden, in aller Regel zeitnah vorliegen hat, ergibt sich ein ausgezeichneter Überblick über die Liquiditätslage des Mandanten. Somit sind Honorarzahlungen, die der Insolvenzschuldner in den letzten drei Monaten vor dem Insolvenzantrag geleistet hat, in der Praxis nahezu durchgehend anfechtbar. Gleiches gilt auch für Sicherheiten, die der Steuerberater in diesem Zeitraum für seine offenen Honorarforderungen erhalten hat. 2.392

Allerdings kommt in Ansehung der Steuerberaterhonorare oft auch über den Dreimonats-Zeitraum hinaus die Anfechtung nach § 133 InsO in Betracht. Der Anfechtungszeitraum beträgt hier in der Regel vier Jahre und kann den Steuerberater daher sehr empfindlich treffen. Tatbestandlich muss hier zwar hinzukommen, dass der Insolvenzschuldner bei der Honorarzahlung an den Steuerberater mit dem Vorsatz gehandelt hat, seine übrigen Gläubiger zu benachteiligen und dass der Steuerberater diesen Vorsatz im Zeitpunkt des Empfangs der Zahlung bereits kannte. Nach § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO wird diese Kenntnis jedoch vermutet, wenn der Steuerberater wusste, dass die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners drohte oder gar bereits eingetreten war. Diese Kenntnis wird sich auf Grund der eben dargelegten tiefen Einblicke des Steuerberaters in aller Regel darlegen lassen.⁴ 2.393

1 LG Essen v. 8.3.2006 – 13 S 213/05, DStRE 2007, 935 (936); LG Stuttgart v. 18.5.2005 – 13 S 34/05, BeckRS 2005, 05882; AG Osnabrück v. 21.6.2001 – 42 C 49/01, ZInsO 2001, 1021 ff. bezüglich der Kenntnis eines Steuerberaters, der auf Grund eines geplatzten Wechsels selbst zur Stellung eines Insolvenzantrags rät; OLG Bdb. v. 19.6.2019 – 7 U 15/18, juris.

2 LG Essen v. 8.3.2006 – 13 S 213/05, DStRE 2007, 935 (936).

3 BGH v. 11.12.1997 – IX ZR 278/96, ZIP 1998, 247 = VIZ 1998, 164 (165); v. 15.11.2012 – IX ZR 205/11, ZIP 2012, 2449 = NJW 2013, 694; s. auch OLG Köln v. 29.3.2017 – 2 U 45/16, ZInsO 2018, 792.

4 BGH v. 17.7.2003 – IX ZR 272/02, ZIP 2003, 1799 = NZI 2003, 597 (598), vergleiche auch: BGH v. 15.11.2012 – IX ZR 205/11, ZIP 2012, 2449 = NJW 2013, 694; LG Köln v. 20.11.2018 – 16 O 75/18, BeckRS 2018, 44884; OLG Naumburg v. 18.10.2017 – 5 U 68/17, ZInsO 2018, 2482; *Schmittmann* in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern¹⁴, Rz. 2992.

- 2.394 Eine Einschränkung erfährt die Insolvenzanfechtung jedoch durch § 142 InsO. Damit der Schuldner in der Krise noch in gewissem Umfang am Wirtschaftsleben teilnehmen kann, ist ein sog. **Bargeschäft** nicht anfechtbar. Aus der Formulierung „unmittelbar“ ergibt sich, dass ein Bargeschäft nur vorliegen kann, wenn ein gewisser zeitlicher Zusammenhang vorliegt. Ein solcher wird üblicherweise nach Ablauf von drei Wochen verneint.¹ Leistung und Gegenleistung müssen durch Parteivereinbarung miteinander verknüpft sein.² Gewährt der Schuldner eine andere Leistung als die geschuldete, so ist diese inkongruent und fällt nicht mehr unter § 142 InsO.³
- 2.395 Das Honorar des Steuerberaters im Rahmen eines Sanierungsversuchs, das in angemessener Höhe zeitnah gezahlt wird, ist Bargeschäft, wenn der Sanierungsversuch nicht von Anfang an objektiv ungeeignet ist, sondern davon auszugehen ist, dass ausreichende Chancen für einen erfolgreichen Abschluss bestehen.⁴

IV. Herausgabeansprüche des Insolvenzverwalters

1. Grundlagen

- 2.396 Gemäß §§ 115, 116 und 117 InsO erlöschen mit der Insolvenzeröffnung alle Aufträge und somit auch der Beratervertrag zwischen Steuerberater und seinem Mandanten. Trotz Beendigung des Vertragsverhältnisses besteht der Herausgabeanspruch des Mandanten nach §§ 675 Abs. 1, 667 BGB fort. Hiernach muss der Beauftragte dem Auftraggeber alles, was er zur Ausführung des Auftrags erhält oder was er aus der Geschäftsbesorgung erlangt hat, herausgeben. Zur Ausführung seines Auftrags erhält der Steuerberater regelmäßig umfangreiche Unterlagen und Informationen, aus welchen er ein Arbeitsergebnis erstellt.⁵ Zu diesen gehören sämtliche Unterlagen, alle vom Schuldner oder einem Dritten zur Verfügung gestellten Belege aber auch alle in schriftlicher, elektronisch oder sonstiger Form erbrachten Erzeugnisse der geschuldeten Vertragsleistung. Aus der Geschäftsbesorgung erlangt ist alles, was der Beauftragte auf Grund eines inneren Zusammenhangs mit dem geführten Geschäft erhalten hat. Somit sind auch die von Beauftragten erstellten Akten, sonstigen Unterlagen und Dateien von diesem Anspruch erfasst, solange sie nicht als private Aufzeichnungen einzustufen sind.⁶ Dieser Herausgabeanspruch wird mit Erledigung des einzelnen Auftrags oder mit Beendigung des Auftragsverhältnisses, also durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens, fällig.⁷ Der Herausgabeanspruch ist Holschuld; der Steuerberater muss die Unterlagen lediglich zur Abholung in seinen Örtlichkeiten bereitstellen.⁸ Der Herausgabeanspruch steht im Insolvenzverfahren dem Insolvenzverwalter zu, nicht dem Insolvenzschuldner.⁹

1 BGH v. 25.1.2001 – IX ZR 6/00, ZIP 2001, 524 (526); v. 10.7.2014 – IX ZR 192/13, NZI 2014, 775.

2 BT-Drucks. 12/2443, 167 zu § 161.

3 *Hölzle*, DStR 2003, 2075 (2077); BGH v. 21.12.1977 – VIII ZR 255/76, NJW 1978, 758 (759); zum ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der kongruenten Deckung bei § 142 InsO zuletzt: BGH v. 13.4.2006 – IX ZR 158/05, ZIP 2006, 1261 (1264); v. 17.7.2014 – IX ZR 240/13, DNNotZ 2014, 906.

4 *Leibner*, GmbH 2004, 405 (406).

5 LG Hannover v. 4.3.2009 – 44 StL 19/06, NZI 2010, 119 (120).

6 BGH v. 11.3.2004 – IX ZR 178/03, ZIP 2004, 1267 = DStR 2004, 1397 (1398); LG Bochum v. 29.5.2019 – I-4 O 32/15, LSK 2019, 27904.

7 LG Cottbus v. 2.5.2001 – 1 S 42/01, DStRE 2002, 63 (63).

8 *Olbig/Wollweber*, DStR 2009, 2700 (2700).

9 LG Hannover v. 4.3.2009 – 44 StL 19/06, NZI 2010, 119 (119).

2. Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters

Dem Steuerberater steht gem. § 66 Abs. 2 StBerG ein Zurückbehaltungsrecht an der **Handakte des Mandanten** zu, wenn dieser seine Honorarforderungen nicht begleicht. Zudem kann er sich auf das allgemeine Zurückbehaltungsrecht nach § 273 BGB sowie die Einrede des nicht erfüllten Vertrags nach § 320 BGB berufen. Das Zurückbehaltungsrecht aus § 66 Abs. 2 StBerG geht als *lex specialis* dem des § 273 BGB vor. Es ist als Sonderrecht weiter gefasst und soll dem Steuerberater ermöglichen, seine Ansprüche privilegiert außergerichtlich durchzusetzen.¹ Damit soll ihm ein wirkungsvolles Druckmittel an die Hand gegeben werden.² Zulässig ist die Berufung auf das Zurückbehaltungsrecht jedoch nur, wenn der Steuerberater damit nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Honoraranspruch unverhältnismäßig niedrig ist³ oder in einer Art und Weise streitig ist, dass dessen Klärung einen hohen Zeitaufwand bedeuten würde.⁴ Umfasst ist von diesem Recht jedoch nur die Handakte, § 66 Abs. 2 Satz 1 StBerG. Aus Zwecken der Rechtsklarheit ist die Handakte in § 66 Abs. 3 StBerG legaldefiniert: Handakten sind demnach nur die Schriftstücke, die der Steuerberater oder Steuerbevollmächtigte aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von dem Auftraggeber oder für ihn erhalten hat. Dazu gehören insbesondere Kontoauszüge, Rechnungen und sonstige Buchführungsunterlagen, Bescheinigungen, Belege und auch alle Schriftstücke, die er für den Mandanten erhalten hat wie beispielsweise Steuerbescheide oder Urteile.⁵ Mit umfasst sind auch Vermerke und Notizen des Steuerberaters sowie ein vom Steuerberater bereits gefertigtes Arbeitsergebnis, soweit es noch nicht an den Mandanten übersandt ist und damit unter § 66 Abs. 1 Satz 2 StBerG fällt.⁶

Im Insolvenzverfahren ist das Zurückbehaltungsrecht des Steuerberaters aus § 66 Abs. 2 StBerG jedoch **eingeschränkt** (wie auch alle anderen außerinsolvenzrechtlichen Zurückbehaltungsrechte). § 51 Ziff. 2 InsO regelt abschließend, welche Arten des Zurückbehaltungsrechts insolvenzfest gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden können. Die Regelung ist dahin zu verstehen, dass der Gesetzgeber regeln wollte, welche Rechte der Insolvenzverwalter sich entgegenhalten lassen muss und dass bei allen anderen Rechten der Gläubiger auf die Quote zu verweisen sei.⁷ Das allgemeine schuldrechtliche Zurückbehaltungsrecht ist daher auf Grund der Spezialregelung des § 51 InsO gegenüber dem Insolvenzverwalter ausgeschlossen.⁸ Der Ausschluss gilt auch für das dem § 273 BGB nachempfundene Zurückbehaltungsrecht aus § 66 Abs. 2 StBerG.⁹ Auch das auf § 66 Abs. 4 StBerG gestützte Zurückbehaltungsrecht kann daher gegenüber dem Insolvenzverwalter nicht durchgreifen, wenn die geltend zu machenden Honorarforderungen nicht den Rang von Masseverbindlichkeiten, son-

1 BGH v. 3.7.1997 – IX ZR 244/96, NJW 1997, 2944 (2945) zum vergleichbaren § 50 BRAO; vgl. dazu OLG München v. 15.2.2017 – 20 U 3317/16, NJOZ 2018, 1342.

2 BGH v. 3.7.1997 – IX ZR 244/96, NJW 1997, 2944 (2945); OLG München v. 15.2.2017 – 20 U 3317/16, NJOZ 2018, 1342; LG München v. 17.2.2017 – 4 O 9827/16, BeckRS 2017, 134941.

3 BGH v. 17.2.1988 – IVa ZR 262/86, ZIP 1988, 442 = NJW 1988, 2607 (2808); v. 13.7.1970 – VII ZR 176/68, NJW 1970, 2019 (2012); OLG Düsseldorf v. 21.12.2004 – 23 U 36/04, NJW 2005, 1131 (1131); LG München v. 17.2.2017 – 4 O 9827/16, BeckRS 2017, 134941.

4 BGH v. 11.4.1984 – VIII ZR 302/82, NJW 1984, 2151 (2154).

5 OLG Düsseldorf v. 21.12.2004 – 23 U 36/04, NJW 2005, 1131 (1131); *Olbing/Wollweber*, DStR 2009, 2700 (2700); LG Heidelberg v. 29.9.1997 – 4 O 53/97, NJW-RR 1998, 1072 (1072).

6 LG Heidelberg v. 29.9.1997 – 4 O 53/97, NJW-RR 1998, 1072 (1072); vgl. auch BGH v. 17.5.2018 – IX ZR 243/17, NJW 2018, 2319.

7 LG Cottbus v. 2.5.2001 – 1 S 42/01, DStRE 2002, 63 (64).

8 *Kuhn/Uhlenbruck*¹¹, § 49 KO Rz. 24, m.w.N.

9 *Olbing/Wollweber*, DStR 2009, 2700 (2704).

dern nur den von Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) einnehmen, weil die geltend gemachten Honorarforderungen dann nicht (mehr) im Gegenseitigkeitsverhältnis zum Herausgabeanspruch des Insolvenzverwalters stehen.¹

3. Sonderproblem: DATEV-Daten

- 2.399 Oft entbrennt der eigentliche Streit über die Herausgabe der Steuerunterlagen des Insolvenzschuldners vom Steuerberater an den Insolvenzverwalter an den gespeicherten DATEV-Daten. Grundsätzlich umfasst der in § 66 Abs. 3 StBerG legaldefinierte Begriff der Handakte gem. § 66 Abs. 4 Satz 1 StBerG auch die bei einem Rechenzentrum gespeicherten DATEV-Stammdaten.² Bezüglich des Herausgabeanspruchs besteht kein Unterschied dahingehend, ob die Unterlagen körperlich übergeben werden oder elektronisch abgespeichert werden.³ Somit bestehen auch keine Bedenken dagegen, die Zustimmung zur Datenübertragung auf den Insolvenzverwalter als Inhalt der Verpflichtung zur Herausgabe der vom Steuerberater bei einem Dritten abgespeicherten Daten anzusehen.⁴
- 2.400 Eine Herausgabepflicht des Steuerberaters ist also zu bejahen. Kommt er seiner Verpflichtung nicht nach, so kann der Insolvenzverwalter den Anspruch auf Herausgabe der Steuerdaten im Wege der einstweiligen Verfügung gem. § 935 ZPO durchsetzen. Der Verfügungsgrund i.S.d. § 935 ZPO ergibt sich daraus, dass der Insolvenzverwalter ohne diese Daten seinen Verwalterpflichten nicht ordnungsgemäß nachkommen kann.⁵

F. Exkurs: Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (SanInsFoG) vom 22.12.2020

I. Gesetzesentwicklung

- 2.401 Das SanInsFoG dient der weiteren Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1023 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20.6.2019 über präventive Restrukturierungsrahmen, über Entschuldung und über Tätigkeitsverbote sowie über Maßnahmen zur Steigerung der Effizienz von Restrukturierungs-, Insolvenz- und Entschuldungsverfahren sowie zur Änderung der Richtlinie (EU) 2017/1132.

Auf Grundlage des Referentenentwurf des BMJV vom 19.9.2020 veröffentlichte die Bundesregierung am 16.10.2020 einen auf dem Referentenentwurf aufbauenden Gesetzesentwurf des SanInsFoG, der schließlich am 17.12.2020 durch den Bundestag bestätigt wurde.⁶

Das Gesetz trat zum 1.1.2021 in Kraft.

1 LG Cottbus v. 2.5.2001 – 1 S 42/01, DStRE 2002, 63 (64); so i.E. auch *Schmittmann* in *Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern*¹⁴, Rz. 3035 ff.; LG Hannover v. 4.3.2009 – 44 StL 19/06, NZI 2010, 119 (119).

2 LG Hannover v. 4.3.2009 – 44 StL 19/06, NZI 2010, 119 (119).

3 LG Hannover v. 4.3.2009 – 44 StL 19/06, NZI 2010, 119 (120).

4 BGH v. 11.3.2004 – IX ZR 178/03, ZIP 2004, 1267 = DStR 2004, 1397 (1398); vgl. auch LG Stuttgart v. 16.1.2019 – 27 O 272/18, DStRE 2019, 852 sowie FG Schl.-Holst. v. 12.10.2015 – 2 V 95/15, LSK 2016, 031405.

5 LG Berlin v. 3.3.2006 – 28 O 92/06, ZIP 2006, 962 ff.

6 RegE SanInsFoG v. 9.11.2020, BT-Drucks. 19/24181; dazu näher: *Dellit/Titze* in *Bork/Hölzle, Handbuch Insolvenzrecht*, Kap. 13 Rz. 11 ff.

Es enthält im Wesentlichen das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG), darüber hinaus Änderungen des Gerichtsverfassungsgesetzes, der Zivilprozessordnung, des Gesetzes über die Zwangsversteigerung und Zwangsverwaltung, der Insolvenzordnung, der insolvenzrechtlichen Vergütungsverordnung sowie der Verordnung zur öffentlichen Bekanntmachung der Insolvenzverfahren im Internet.

II. StaRUG

Wesentlicher Bestandteil ist das sog. Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz (StaRUG), welches einen Rechtsrahmen zur Ermöglichung insolvenzabwendender Sanierungen schaffen soll. Nach dem Willen der Bundesregierung soll es dadurch Unternehmen ermöglicht werden, sich auf der Grundlage eines von den Gläubigern mehrheitlich angenommenen Restrukturierungsplans zu sanieren. Mit diesem Rechtsrahmen soll die Lücke geschlossen werden, die das geltende Sanierungsrecht zwischen dem Bereich der freien, dafür aber auf dem Konsens aller Beteiligten angewiesenen Sanierung einerseits und der insolvenzverfahrensförmigen Sanierung mit ihren Kosten und Nachteilen gegenüber der freien Sanierung gelassen hat.¹ 2.402

Das StaRUG-Verfahren ist ein vorinsolvenzliches Sanierungsverfahren. Es ist in vier Teile untergliedert: 2.403

1. Teil: Krisenfrüherkennung und -management

Der Teil zur Krisenfrüherkennung und -management umfasst lediglich den § 1 StaRUG. Danach haben die Mitglieder des zur Geschäftsführung berufenen Organs einer juristischen Person (Geschäftsleiter) fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden können, zu wachen. Erkennen sie solche Entwicklungen, ergreifen sie geeignete Gegenmaßnahmen und erstatten den zur Überwachung der Geschäftsleitung berufenen Organen (Überwachungsorganen) unverzüglich Bericht. 2.404

2. Teil: Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen

Das Kernstück des StaRUG bildet der Restrukturierungsplan, der in den §§ 2–28 StaRUG geregelt ist. 2.405

Der Restrukturierungsplan kann Restrukturierungsforderungen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 StaRUG), also gegen den Schuldner begründete Forderungen, sowie Absonderungsanwartschaften (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 StaRUG), also Rechte an Gegenständen des schuldnerischen Vermögens, die im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners zur abgesonderten Befriedigung berechtigten würden, gestalten.²

Die Anforderungen an den Restrukturierungsplan sind in den §§ 5 ff. StaRUG geregelt.

Der Restrukturierungsplan wird vergleichbar dem Insolvenzplan in einen darstellenden und einen gestaltenden Teil unterteilt.

Dabei beschreibt der darstellende Teil gem. § 6 Abs. 1 StaRUG die Grundlagen und die Auswirkungen des Restrukturierungsplans. Er enthält alle Angaben, die für die Entscheidung der von dem Plan Betroffenen über die Zustimmung zum Plan und für dessen gerichtliche Bestätigung erheblich sind, einschließlich der Krisenursachen und der zur Krisenbewältigung vorzunehmenden Maßnahmen. Gemäß § 6 Abs. 2 StaRUG enthält er eine Vergleichsrechnung, in

¹ Dazu weiter BT-Drucks. 19/24181.

² Knapp/Wilde in Morgen, StaRUG, § 2 Rz. 6.

der die Auswirkungen des Restrukturierungsplans auf die Befriedigungsaussichten der Planbetroffenen dargestellt werden.

Der gestaltende Teil des Restrukturierungsplans ist in § 7 StaRUG geregelt. Er legt fest, wie die Rechtsstellung der Inhaber der Restrukturierungsforderungen, der Absonderungsanwartschaften, der Rechte aus gruppeninternen Drittsicherheiten und der Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte (Planbetroffenen) durch den Plan geändert werden sollen. Soweit Restrukturierungsforderungen oder Absonderungsanwartschaften gestaltet werden, ist zu bestimmen, um welchen Bruchteil diese gekürzt, für welchen Zeitraum sie gestundet, wie sie gesichert und welchen sonstigen Regelungen sie unterworfen werden sollen, § 7 Abs. 2 S. 1 StaRUG.

§ 14 Abs. 1 StaRUG regelt, dass dem Restrukturierungsplan eine begründete Erklärung zu den Aussichten darauf beizufügen ist, dass die drohende Zahlungsunfähigkeit des Schuldners durch den Plan beseitigt wird und dass die Bestandsfähigkeit des Schuldners sicher- oder wiederhergestellt wird.

In den §§ 17–28 StaRUG ist die Planabstimmung geregelt. Diese umfasst das Planangebot, dessen Auslegung, die Annahmefrist (mind. 14 Tage) sowie die Modalitäten der Abstimmung.¹ Dabei ist gem. § 25 Abs. 1 StaRUG in jeder Gruppe eine 75%ige Mehrheit der Forderungen zur Annahme des Plans erforderlich. Gemäß § 23 StaRUG kann der Schuldner den Restrukturierungsplan in einem gerichtlichen Verfahren zur Abstimmung stellen, welches nach den §§ 45 und 46 StaRUG durchzuführen ist. Die §§ 17–22 StaRUG finden dann keine Anwendung.

Ab §§ 29 ff. StaRUG werden die Restrukturierungs- und Sanierungsinstrumente thematisiert. Dies sind gem. § 29 Abs. 2:

- Nr. 1: die Durchführung eines gerichtlichen Planabstimmungsverfahrens (gerichtliche Planabstimmung),
- Nr. 2: die gerichtliche Vorprüfung von Fragen, die für die Bestätigung des Restrukturierungsplans erheblich sind (Vorprüfung),
- Nr. 3: die gerichtliche Anordnung von Regelungen zur Einschränkung von Maßnahmen der individuellen Rechtsdurchsetzung (Stabilisierung) und
- Nr. 4: die gerichtliche Bestätigung eines Restrukturierungsplans (Planbestätigung).

Die Inanspruchnahme der Instrumente des Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmens setzt gem. § 31 Abs. 1 StaRUG die Anzeige des Restrukturierungsvorhabens bei dem zuständigen Restrukturierungsgericht voraus, dem die in § 31 Abs. 2 StaRUG genannten Unterlagen beizufügen sind.

Das Restrukturierungsrecht ist in den §§ 42 ff. StaRUG geregelt. Nach § 42 Abs. 1 S. 1 StaRUG ruht die Antragspflicht nach § 15a Abs. 1 bis 3 InsO und § 42 Abs. 2 BGB während der Rechtshängigkeit der Restrukturierungssache. Allerdings sind die Antragspflichtigen verpflichtet, dem Restrukturierungsgericht den Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung ohne schuldhaftes Zögern anzuzeigen, § 42 Abs. 1 S. 2 StaRUG.

Die Stabilisierung ist in den §§ 49 ff. StaRUG geregelt. Dazu kann das Restrukturierungsgericht gem. § 49 Abs. 1 StaRUG die Vollstreckungssperre sowie die Verwertungssperre an-

¹ Siehe dazu auch: *Kreplin/Fanselow* in Münchener Anwaltshandbuch Insolvenz und Sanierung, § 10 Rz. 41.

ordnen, soweit dies zur Wahrung der Aussichten auf die Verwirklichung des Restrukturierungsziels erforderlich ist.

Ab §§ 60 ff. StaRUG enthält das Gesetz Regelungen zur Planbestätigung. Gemäß § 60 Abs. 1 StaRUG bestätigt das Gericht den von den Planbetroffenen angenommenen Plan auf Antrag des Schuldners durch Beschluss. Durch Bestätigung des Restrukturierungsplans treten die im gestaltenden Teil festgelegten Wirkungen gem. § 67 Abs. 1 StaRUG ein. Aus dem rechtskräftig bestätigten Restrukturierungsplan können die Gläubiger, deren Forderungen im Bestätigungsbeschluss nicht als bestritten ausgewiesen sind, wie aus einem vollstreckbaren Urteil gem. § 71 Abs. 1 StaRUG die Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner betreiben.

Die §§ 73–83 StaRUG haben den Restrukturierungsbeauftragten zum Inhalt. Dieser kann von Amts wegen (sog. notwendiger Restrukturierungsbeauftragter gem. § 73 StaRUG) oder auf Antrag des Schuldners sowie eines Gläubigers (sog. fakultativer Restrukturierungsbeauftragter gem. § 77 StaRUG) durch das Restrukturierungsgericht bestellt werden.

Als Restrukturierungsbeauftragter ist ein für den jeweiligen Einzelfall geeigneter, in Restrukturierungs- und Insolvenzsachen erfahrender Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt oder eine sonstige natürliche Person mit vergleichbarer Qualifikation zu bestellen, die von den Gläubigern und dem Schuldner unabhängig ist und die aus dem Kreis aller zur Übernahme des Amtes bereiten Personen auszuwählen ist, § 74 Abs. 1 StaRUG. Die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis bleibt beim Schuldner.¹

Wird der Restrukturierungsbeauftragte von Amts wegen bestellt (notwendiger Restrukturierungsbeauftragter), so nimmt er insbesondere unterstützende und gutachterliche Funktionen für das Restrukturierungsgericht wahr. Außerdem hat er – vergleichbar dem Sachwalter in der Eigenverwaltung – eine überwachende Funktion.² Bei einer Bestellung auf Antrag des Schuldners oder eines Gläubigers (fakultativer Restrukturierungsbeauftragter), so ist dieser vorrangig für die Moderation der Verhandlungen zwischen den Beteiligten zuständig (vgl. § 77 Abs. 1 S. 1 StaRUG).

Die Vergütung des Restrukturierungsbeauftragten ist in den §§ 80 ff. StaRUG geregelt.

Die §§ 84–88 StaRUG behandeln öffentliche Restrukturierungssachen, also im Kern die Veröffentlichungen in Restrukturierungsverfahren. Dabei gilt der Grundsatz, dass Restrukturierungssachen nicht öffentlich sind.³

Das Anfechtungs- und Haftungsrecht wird in den §§ 89–91 StaRUG behandelt.

Den letzten Abschnitt bildet die Arbeitnehmerbeteiligung sowie der Gläubigerbeirat in den §§ 92–93.

3. Teil: Sanierungsmoderation

Die Sanierungsmoderation ist Gegenstand der §§ 94 ff. StaRUG.

2.406

Die Sanierungsmoderation meint die Erarbeitung eines Schuldenbereinigungsvergleichs in Abstimmung mit den einbezogenen Gläubigern, um die wirtschaftlichen und finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners zu überwinden.⁴ Die Sanierungsmoderation erfolgt auf Antrag des

1 *Kreplin/Fanselow* in Münchener Anwaltshandbuch Insolvenz und Sanierung, § 10 Rz. 25.

2 *Kreplin/Fanselow* in Münchener Anwaltshandbuch Insolvenz und Sanierung, § 10 Rz. 26.

3 *Dellit/Titze* in Bork/Hözlze, Handbuch Insolvenzrecht, Kap. 13 Rz. 34.

4 *Hoegen*, NZI 2021, 59; *Kreplin/Fanselow* in Münchener Anwaltshandbuch Insolvenz und Sanierung, § 10 Rz. 46.