

# Verpflichtung des Insolvenzverwalters zur Abgabe von Steuererklärungen

von Prof. Dr. Jens M. Schmittmann, Essen/München, und  
Dipl.-Finanzwirtin (FH) Bernadette Duda, LL.M., Duisburg

## I. Einführung

Die handels- und steuerrechtlichen Pflichten des Schuldners zur Buchführung und zur Rechnungslegung bleiben durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens gem. § 155 Abs. 1 InsO unberührt. Der Insolvenzverwalter hat gem. § 155 Abs. 1 Satz 2 InsO diese Pflichten in Bezug auf die Insolvenzmasse zu erfüllen. Neben diese Regelung zur handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung tritt die allgemeine Vorschrift des § 80 Abs. 1 InsO, wonach durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens das Recht des Schuldners, dass zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen zu verwalten und über es zu verfügen, auf den Insolvenzverwalter übergeht.

## II. Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen

Die Regelung des § 155 Abs. 1 InsO setzt eine Verpflichtung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung voraus, so dass zunächst zu prüfen ist, ob der Schuldner bereits vor Verfahrenseröffnung zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verpflichtet war.<sup>1</sup> Gegenstand der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist die Führung der Handelsbücher (§ 239 HGB) und die Erstellung einer Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres (§ 242 HGB). Daneben haben Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S.v. § 264a HGB den Jahresabschluss grundsätzlich zum einen Anhang zu erweitern sowie einen Lagebericht zu erstellen (§ 264 HGB). Gem. § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB brauchen kleine Kapitalgesellschaften den Lagebericht nicht aufzustellen.<sup>2</sup>



**Dipl. Finanzwirtin Bernadette Duda, LL.M.**, ist derzeit Sachgebietsleiterin im Finanzamt Düsseldorf-Nord. Davor war sie mehrere Jahre in der Straf- und Bußgeldsachenstelle des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Düsseldorf eingesetzt. Sie hat gemeinsam mit Prof. Dr. Schmittmann das Buch „Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz“ verfasst und wirkt an mehreren Kommentaren zur AO mit.



**Prof. Dr. iur. Jens M. Schmittmann** lehrt an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Essen, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht, und ist Mitglied des Anwaltssenats des Bundesgerichtshof sowie Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht und Fachanwalt für Insolvenz- und Sanierungsrecht sowie Steuerberater. Er ist Gründungspartner der Kanzlei PRO REO Law Essen/München.

Der Insolvenzverwalter ist verpflichtet, die bislang nicht aufgestellten Jahresabschlüsse aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufzustellen.<sup>3</sup> Eine Beschränkung auf Zeitabschnitte nach Anordnung von Sicherungsmaßnahmen oder gar nach Verfahrenseröffnung besteht nicht.

Schon zu Zeiten der Konkursordnung war der Konkursverwalter dem Gemeinschuldner gegenüber gem. § 82 KO verpflichtet, während des Konkurses für die ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Buchführungspflichten zu sorgen. Im Rahmen des ihm Zumutbaren musste der Konkursverwalter sich

<sup>1</sup> Vgl. Schmittmann in: Schmidt, Insolvenzordnung – Kommentar, 20. Auflage, München, 2023, § 155 InsO Rn. 4

<sup>2</sup> So Uhländer in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 14. Auflage, Herne, 2024, Rn. 942

<sup>3</sup> So Schmittmann in: Schmidt, § 155 InsO Rn. 14

auch um Vervollständigung einer bei Konkurs-eröffnung mangelhaften Buchführung bemühen, wenn diese im Hinblick auf die steuerlichen Anforderungen noch in Ordnung gebracht werden kann.<sup>1</sup>

An dieser Rechtsprechung hat der BGH stets festgehalten und entschieden, dass auch die Gesellschafter von dem Konkursverwalter über das Vermögen einer Personenhandelsgesellschaft die Vorlage steuerlicher Jahresabschlüsse für die Konkursmasse verlangen können. Entstehen der Konkursmasse dadurch Kosten, die sie allein im fremden Interesse aufwenden muss, kann der Konkursverwalter hierfür Ersatz und einen entsprechenden Auslagenvorschuss fordern.<sup>2</sup>

Die Kostentragungspflicht der Gesellschafter dürfte jedenfalls in Insolvenzverfahren, die nach dem 31. Dezember 2023 eröffnet worden sind, kaum noch vertretbar sein, da inzwischen die Steuererklärungs-pflichten bei Personengesellschaften auf Grund des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz es und des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes auf den Insolvenzverwalter übergegangen sind.<sup>3</sup>

Für die Zeit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat der Insolvenzverwalter ebenso Jahresabschlüsse aufzustellen, sofern die handelsrechtlichen Rechnungslegungspflichten fortbestehen, was insbesondere bei einem eingestellten Geschäftsbetrieb im Einzelnen zu prüfen ist.<sup>4</sup>

### III. Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen

Der Insolvenzverwalter ist verfahrensrechtlich Vermögensverwalter i. S. d. § 34 Abs. 3 AO und hat daher gem. § 34 Abs. 1 AO die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners im Insolvenzverfahren zu erfüllen.<sup>5</sup>

#### 1. Abgabe von Steuererklärungen

Die steuerlichen Pflichten umfassen nicht nur die Aufstellung der Steuerbilanz, sondern auch die

Abgabe von Steuererklärungen.<sup>6</sup> Da der Schuldner mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens die nach § 79 AO erforderliche Handlungsfähigkeit in Bezug auf die Insolvenzmasse verliert, hat der Insolvenzverwalter insbesondere die sich aus §§ 90, 93 ff., 137 ff., 140 ff. und 149 ff. AO ergebenden Pflichten zu erfüllen.<sup>7</sup>

#### 2. Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Sofern Unterlagen nicht vorliegen und auch nicht rekonstruiert werden können, kommt ggf. eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO durch die Finanzverwaltung in Betracht.<sup>8</sup> Dabei sollte der Insolvenzverwalter allerdings berücksichtigen, dass zu hohe Schätzungen durch die Finanzverwaltung zu einer unzutreffenden Steuerfestsetzung führen können und daher die übrigen Gläubiger benachteiligt werden.<sup>9</sup> Jedenfalls in den Fällen, in denen eine nennenswerte Quote auf die Insolvenzforderungen entfällt, sollte nach Möglichkeit von einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen Abstand genommen werden.

#### 3. Steuerstrafrechtliche Risiken

Stellt der Insolvenzverwalter fest, dass die Schätzung zu niedrig ist, so wird er die Finanzverwaltung darauf hinweisen müssen. Wegen Steuerhinterziehung wird gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO u. a. bestraft, wer die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis lässt und dadurch Steuern verkürzt oder für sich oder einen anderen nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt.

Adressat steuerlicher Pflichten sind die Steuerpflichtigen i.S.v. § 33 Abs. 1 AO. Dazu gehören insbesondere auch nach §§ 34, 35 AO gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigte.<sup>10</sup>

Bereits das Verstreichenlassen steuerlicher Abgabefristen für Erklärungen stellt ein pflichtwidriges Unterlassen dar, das im Fall von Veranlagungssteuern

<sup>1</sup> So BGH, Urteil vom 29.5.1979 – VI ZR 104/78, BGHZ 74, 316 ff. = ZIP 1980, 25 ff.

<sup>2</sup> So BGH, Urteil vom 16.9.2010 – IX ZR 121/09, ZIP 2010, 2164 ff. = NZI 2010, 956 ff.

<sup>3</sup> Vgl. im Einzelnen *Schmittmann*, ZRI 2024, 613 ff.

<sup>4</sup> Vgl. *Schmittmann* in: *Schmidt*, § 155 InsO Rn. 30 ff.

<sup>5</sup> So BFH, Beschluss vom 15.9.2010 – II B 4/10, BFH/NV 2011, 2 f.; *Keller*, Insolvenzrecht, 2. Auflage, München, 2020, Rn. 305

<sup>6</sup> So *Schmittmann*, ZRI 2024, 613, 614

<sup>7</sup> So *Uhländer* in: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 114

<sup>8</sup> Vgl. *Duda/Schmittmann*, Steuerstrafrechtliche Risiken in Krise und Insolvenz, 2. Auflage, Frankfurt am Main, 2021, Rn. 635 ff.

<sup>9</sup> So *Uhländer* in: *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern, Rn. 511

<sup>10</sup> So *Schott* in: *Hüls/Reichling*, Steuerstrafrecht, 2. Auflage, Heidelberg, 2020, § 370 AO Rn. 105

den Versuch einer Steuerhinterziehung begründet.<sup>1</sup> Die Frist zur Abgabe von Steuererklärungen ergibt sich aus den Bestimmungen in § 149 AO und kann gem. § 109 AO individuell verlängert werden.<sup>2</sup> Auch die verspätete Abgabe einer Steuererklärung ohne Fristverlängerung bzw. nach Ablauf der gemäß § 109 AO individuell vereinbarten Frist unterfällt dem Tatbestand des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO.<sup>3</sup> Die nachträgliche (ernsthafte<sup>4</sup>) Beauftragung eines Steuerberaters kann zu einer rückwirkenden Verlängerung der Abgabefrist führen und zugleich dafür sorgen, dass die (versuchte) Steuerhinterziehung entfällt.<sup>5</sup>

Die unrichtige Einkommensteuerfestsetzung führt steuerstrafrechtlich zur Tatbeendigung; der Erlass des vorangehenden unrichtigen Feststellungsbescheides führt lediglich zur Tatvollendung.<sup>6</sup>

#### 4. Verspätungszuschläge nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Der Insolvenzverwalter ist grundsätzlich verpflichtet, die nach der Abgabenordnung und den Einzelsteuergesetzen bestehenden Abgabefristen einzuhalten. Die Abgabenordnung sieht vor, dass gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, gem. § 152 Abs. 1 AO ein Verspätungszuschlag festgesetzt wird. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist gem. § 152 Abs. 1 Satz 2 AO abzusehen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist.

Die Finanzbehörde hat die Erfüllung der Voraussetzungen bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages im Einzelfall zu prüfen.<sup>7</sup>

Kann der Insolvenzverwalter im Einzelnen darlegen, dass die bei Verfahrenseröffnung vorgefundenen Unterlagen nicht ausgereicht haben, die steuerlichen Pflichten rechtzeitig zu erfüllen und resultiert die Verspätung aus der Rekonstruktion dieser Unterlagen

durch Banken etc., so wird man davon ausgehen können, dass die Verspätung entschuldbar ist. Da der Verspätungszuschlag die Insolvenzmasse belastet, da es sich um Masseverbindlichkeiten i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO handelt, wäre es unbillig, die Gesamtheit der Gläubiger durch die Festsetzung des Verspätungszuschlages zu treffen, obwohl das Verschulden beim Schuldner liegt. Verspätungszuschläge nach § 152 AO folgen den gleichen Grundsätzen wie Säumniszuschläge gem. § 240 Abs. 1 Satz 1 AO.<sup>8</sup>

Verspätungszuschläge sind kein Zwangsmittel, sondern dienen dazu, den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärung und damit auch die rechtzeitige Festsetzung und Entrichtung der Steuer sicherzustellen.<sup>9</sup> Da Verspätungszuschläge ebenso wie Säumniszuschläge einen repressiven und präventiven Charakter haben und ein Druckmittel eigener Art sind, das auf die besonderen Bedürfnisse des Steuerrechts zugeschnitten ist<sup>10</sup> wäre es auch nicht sachgerecht,

**Der umfangreichste  
Kommentar zur InsVV**



**Versandkostenfrei auf [www.InsVV.com](http://www.InsVV.com)**

<sup>1</sup> So BGH, Urteil vom 18.5.2011 – 1 StR 209/11, wistra 2011, 346 ff.; Schmittmann, ZRI 2024, 613, 616

<sup>2</sup> Vgl. Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, 84. Lfg., Köln, 08/2024, § 370 AO Rn. 324

<sup>3</sup> Vgl. Lohr in: Volk/Beukelmann, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, 3. Auflage, München, 2020, § 32 Rn. 95

<sup>4</sup> Vgl. Ransiek in: Kohlmann, Steuerstrafrecht Kommentar, 84. Lfg., Köln, 08/2024, § 370 AO Rn. 324

<sup>5</sup> Vgl. Deutschendorf, PStR 2018, 14; zum Meinungsstreit vgl. Krumm in Tipke/Kruse, AO/FGO, 182. Lfg., Köln, 08/2024, § 70 AO Rn. 72

<sup>6</sup> So BGH, Urteil vom 24.1.2024 – 1 StR 218/23, NZWiSt 2024, 471 ff. mit Anm. Gehm

<sup>7</sup> So BFH, Urteil vom 14.6.2000 – X R 56/98, BFHE 192, 213 ff. = BStBl. II 2001, 60 ff. Rn. 29

<sup>8</sup> So Schmittmann in: Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, Rn. 2572

<sup>9</sup> Vgl. Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Auflage, Köln, 2011, Rn. 2519

<sup>10</sup> So BFH, Beschluss vom 19.1.2005 – VII B 186/04, BFH/NV 2005, 1001 ff.

sie bei einer durch den Insolvenzverwalter verspäteten Abgabe der Steuererklärung festzusetzen, obwohl das Verschulden nicht bei ihm, sondern beim Schuldner liegt.

## 5. Anzeige- und Berichtigungspflicht gem. § 153 AO

Für den Insolvenzverwalter kann sich ein strafrechtliches Risiko ergeben, wenn er erkennt, dass eine von dem Insolvenzschuldner oder für den Insolvenzschuldner abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist.

Die Vorschrift in § 153 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen, seinen Gesamtrechtsnachfolger sowie die nach den Vorschriften der §§ 34, 35 AO handelnden Personen<sup>1</sup> und somit auch den Insolvenzverwalter, dies unverzüglich anzuzeigen und die notwendige Richtigstellung vorzunehmen.

Sofern der Insolvenzverwalter die Anzeige trotz der eingetretenen Kenntnis unterlässt, macht er sich gemäß § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar.<sup>2</sup>

In den Blick zu nehmen ist die wesentliche Voraussetzung für die Anzeige- und Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO: Der Insolvenzverwalter erkennt die Unrichtigkeit bzw. die Unvollständigkeit der Erklärung nach deren Abgabe. Es genügt nicht, dass er diese hätte erkennen müssen oder erkennen können.<sup>3</sup>

Für die Frage der Strafbarkeit wegen einer Steuerhinterziehung durch Unterlassen, die dadurch begangen wird, dass der Insolvenzverwalter der Anzeigepflicht gemäß § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht (unverzüglich) nachkommt, sind je nach seinem Kenntnisstand verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden.<sup>4</sup> Auf diese Fallgruppen und den damit verbundenen bedeutsamen Fragestellungen, insbesondere im Hinblick auf die Selbstanzeige gem. § 371 AO wird in einem Folgebeitrag eingegangen werden.

## IV. Fazit

Mit Verfahrenseröffnung ist der Insolvenzverwalter nicht nur verpflichtet, die rückständigen und laufenden Jahresabschlüsse zu erstellen, sondern auch die zugehörigen Steuererklärungen. Dies gilt für ab dem 1. Januar 2024 eröffnete Insolvenzverfahren auch für Feststellungserklärungen bei Personengesellschaften.

Der Insolvenzverwalter sollte diese Pflichten schon zur Vermeidung von steuerstrafrechtlichen Risiken befolgen, um sich nicht im Verdacht einer Steuerhinterziehung gem. § 370 AO auszusetzen.

In Fällen, in denen die schuldnerischen Unterlagen unvollständig oder ersichtlich unrichtig sind, sollte Kontakt mit der Finanzverwaltung aufgenommen werden, um ggf. eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zu erreichen.

Die unterlassene Anzeige und Richtigstellung gemäß § 153 AO ist ein in der Praxis wesentlicher Anwendungsfall des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO. Der Insolvenzverwalter ist gut beraten, die steuerlichen Pflichten, die sich für ihn aus den Bestimmungen in § 153 AO ergeben, im Blick zu haben.

### Vorträge mit Prof. Dr. Schmittmann:

**Drohende Zahlungsunfähigkeit, Zahlungsstockung, Zahlungsunfähigkeit und Zahlungseinstellung**

am 21.1.2025, online bei AGV Seminare

**Feststellung der Zahlungsunfähigkeit im Gutachten**

am 21.1.2025, online bei AGV Seminare

**Masseverbindlichkeiten Vertiefungsseminar**

am 21.2.2025, online bei AGV Seminare

**Neue Steuererklärungspflichten für Insolvenzverwalter durch das MoPeG**

am 4.3.2025, online bei AGV Seminare

<sup>1</sup> Vgl. Lohr, in: Volk/Beukelmann, Verteidigung in Wirtschafts- und Steuerstrafsachen, § 32 Rn. 104; Deibel, Die Reichweite des § 153 Abs. 1 Satz 1 AO, Diss. iur., Bayreuth, 2011, S. 10

<sup>2</sup> BMF, Schreiben vom 23.05.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001 IV A 4 – S 0324/14/10001, BStBl. I 2016, 490 ff.; vgl. Talaska, Fehlverhalten im Steuerrecht – Verwaltungssanktion oder Kriminalisierung? FR 2024, 255; Eine (weitere) Strafbarkeit ergibt

sich, sofern er zwar die Anzeige unverzüglich vornimmt, jedoch die Berichtigung unterlässt. Ausführungen hierzu würden den vorgegebenen Rahmen des Beitrags sprengen.

<sup>3</sup> Vgl. Wulf, in: Streck/Mack/Schwedhelm, Tax Compliance, Kap. 3 Rn. 3.428.

<sup>4</sup> So BGH, Beschl. v. 17.03.2009 – 1 StR 479/08, juris; vgl. Cordes/Stürzl-Friedlein, wistra 2020, 499