

# Urteil vom 28. Juni 2022, VII R 23/21

## Restschuldbefreiung und Steuerstraftaten

ECLI:DE:BFH:2022:U.280622.VIIR23.21.0

BFH VII. Senat

AO § 251 Abs 3, AO § 370, InsO § 174, InsO § 175, InsO § 177, InsO § 184, InsO § 302, AO § 3 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 05. Juli 2021, Az: 16 K 11072/19

## Leitsätze

1. Die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers ergibt, dass der bereits zur Insolvenztabelle festgestellten Forderung eine Steuerstraftat des Schuldners zugrunde liegt, können gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich angemeldet werden.
2. Das FA darf durch Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO feststellen, dass ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist, wenn der Schuldner diesem Umstand isoliert widersprochen hat (Bestätigung von Senatsurteil vom 07.08.2018 - VII R 24, 25/17, BFHE 262, 208, BStBl II 2019, 19, Rz 16).

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 05.07.2021 - 16 K 11072/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Über das Vermögen des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) wurde am xx.07.2015 das Insolvenzverfahren eröffnet. Dem lag ein Eigenantrag des Klägers zugrunde, der mit einem Antrag auf Restschuldbefreiung verbunden war. Der Prüfungstermin wurde auf den xx.10.2015 anberaumt.
- 2 Vor dem Prüfungstermin meldete der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Abgabenforderungen in Höhe von 116.642,65 € an, ohne auf einen Zusammenhang mit einer Steuerstraftat hinzuweisen. Den Abgabenforderungen lagen u.a. Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2009 bis 2011 zugrunde.
- 3 Letztlich wurden die Forderungen, ohne dass der Kläger als Schuldner widersprochen hatte, am 05.11.2015 im Wesentlichen wie angemeldet zur Insolvenztabelle festgestellt (lfd. Nr. 4).
- 4 Mit Strafbefehl vom 06.04.2016 wurde der Kläger rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung zu einer Geldstrafe verurteilt. Dabei ging es um einen Betrag in Höhe von insgesamt 65.178 € aus Einkommensteuer 2007 und 2009 bis 2011 und Umsatzsteuer 2009 bis 2011.
- 5 Im Anschluss beantragte das FA, die Insolvenztabelle dahingehend zu ergänzen, dass es sich bei den Abgabenforderungen zur laufenden Nr. 4 in Höhe eines Teilbetrags von 68.472,95 € um Forderungen aus einer Steuerstraftat nach § 370 der Abgabenordnung (AO) handele, für die gemäß § 302 Nr. 1 der Insolvenzordnung (InsO) die Restschuldbefreiung ausgeschlossen sei (Attribut). Der Kläger legte nach einem Hinweis des Insolvenzgerichts

auf die Widerspruchsmöglichkeit gemäß § 175 Abs. 2 InsO Widerspruch gegen die Anmeldung des Attributs ein. Im Prüfungstermin im schriftlichen Verfahren wurde sein Widerspruch in die Tabelle eingetragen.

- 6 Nachdem ein entsprechender Tabellenauszug beim FA eingegangen war, erließ dieses am 10.01.2019 den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO. Darin heißt es u.a., der Kläger habe gegen den Rechtsgrund im Einzelnen aufgeführter Abgabeforderungen im Prüfungstermin Widerspruch erhoben, und gemäß § 251 Abs. 3 AO i.V.m. § 179 Abs. 1 InsO würden hiermit die Forderungen in der im Einzelnen spezifizierten Höhe "als von der Restschuldbefreiung ausgenommene Insolvenzforderungen festgestellt". In den Gründen führte das FA aus, der Kläger sei mit rechtskräftigem Strafbefehl vom 06.04.2016 wegen Hinterziehung der Einkommensteuer 2007 und 2009 bis 2011 und der Umsatzsteuer 2009 bis 2011 verurteilt worden.
- 7 Im Juni 2019 fand der Schlusstermin im schriftlichen Verfahren statt; im Juli 2019 wurde das Insolvenzverfahren gemäß § 200 InsO aufgehoben.
- 8 Der Einspruch gegen den Feststellungsbescheid blieb erfolglos.
- 9 Im anschließenden Klageverfahren änderte das FA am 27.06.2019 den Feststellungsbescheid und formulierte nunmehr: "Gemäß § 251 Abs. 3 AO in Verbindung mit § 179 Abs. 1 Insolvenzordnung (InsO) werden hiermit die Forderungen aus einem Steuerschuldverhältnis, wegen dem Sie gem. § 370 AO wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden sind, in nachstehender Höhe als Insolvenzforderungen festgestellt: ...". Der Höhe nach ergaben sich keine Änderungen.
- 10 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) sah den Finanzrechtsweg als gegeben an (§ 33 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und sah von einer Vorabfeststellung durch Beschluss (§ 17a Abs. 3 des Gerichtsverfassungsgesetzes --GVG--) ab. Die rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder § 374 AO müsse noch nicht zum Zeitpunkt der ursprünglichen Forderungsanmeldung vorgelegen haben, und bei der Anmeldung der Forderung zur Tabelle müssten keine Umstände angegeben werden, aus denen sich die Steuerstraftat ergebe. Das Attribut erfasse auch steuerliche Nebenleistungen (insbesondere Zinsen und Säumniszuschläge), auf die sich die strafrechtliche Verurteilung nicht erstrecke. Der nach Widerspruch des Klägers gegen das Attribut ergangene streitgegenständliche Feststellungsbescheid sei trotz Mehrdeutigkeit nicht wegen Unbestimmtheit nichtig (§ 125 Abs. 1 AO), weil sein Regelungsinhalt durch Auslegung (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) eindeutig zu ermitteln sei. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1871 abgedruckt.
- 11 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit welcher er sowohl mangelnde Sachaufklärung durch das FG als auch die Verletzung materiellen Bundesrechts rügt.
- 12 Zur Begründung trägt er vor, weil er zum Zeitpunkt der erstmaligen Forderungsanmeldung noch nicht rechtskräftig verurteilt gewesen sei, sperre § 302 Nr. 1 letzter Halbsatz i.V.m. § 174 Abs. 2 InsO die Möglichkeit, die rechtskräftige strafrechtliche Verurteilung durch eine bloße Berichtigung bzw. Bemerkung nachtragen zu lassen. Das FA hätte die Forderungen deshalb vollständig neu anmelden müssen.
- 13 Zudem fehle dem FA das nach § 251 Abs. 3 AO erforderliche Feststellungsinteresse, weil die den Steuerforderungen zugrunde liegenden Bescheide bereits bestandskräftig gewesen seien. Das FG habe seine Sachaufklärungspflicht verletzt, weil es nicht ermittelt habe, ob die Steuerbescheide bestandskräftig gewesen seien.
- 14 Schließlich sei der Inhalt des Bescheids von der Feststellungsbefugnis nach § 251 Abs. 3 AO nicht gedeckt, denn die Norm enthalte keine Rechtsgrundlage für die isolierte Feststellung des Attributs nach § 302 Nr. 1 InsO. § 251 Abs. 3 AO eröffne dem FA nach Sinn und Zweck der Vorschrift allein die Möglichkeit, solche Steuerforderungen als Insolvenzforderungen festzustellen, die zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entweder gerade noch nicht bestandskräftig festgesetzt gewesen oder im Verlauf des Insolvenzverfahrens dem Grunde und/oder der Höhe nach bestritten worden seien. Das Attribut sei insolvenzrechtlicher und damit zivilrechtlicher Natur, deshalb hätte das FA den Zivilrechtsweg beschreiten müssen.
- 15 Der Kläger beantragt, unter Aufhebung der Vorentscheidung den Feststellungsbescheid vom 10.01.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2019, weiter geändert mit Bescheid vom 27.06.2019, aufzuheben.
- 16 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 17** Das FA führt aus, seinem Feststellungsinteresse nach § 251 Abs. 3 AO stehe nicht entgegen, dass die Steuerbescheide bereits bestandskräftig gewesen seien, weil das Attribut "Zusammenhang mit einer Steuerstraftat" gemäß § 302 Nr. 1 InsO nachträglich habe festgestellt werden dürfen. Das Erfordernis dieser Feststellung ergebe sich bereits aus der Möglichkeit eines isolierten Widerspruchs (§ 184 InsO) gegen das Attribut. Der Ausschluss von der Restschuldbefreiung verbessere die Werthaltigkeit der Ansprüche wesentlich. Das Attribut sei gemäß § 177 Abs. 1 InsO nachträglich zur Tabelle angemeldet worden, was ein Weniger zur nachträglichen Anmeldung einer Forderung darstelle und daher ebenfalls von der Möglichkeit zur nachträglichen Anmeldung umfasst sei. Verneine man die Möglichkeit einer nachträglichen Anmeldung des Attributs, so hänge die Feststellung von der Geschwindigkeit und Arbeitsbelastung der Strafgerichte ab.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der streitgegenständliche Feststellungsbescheid in der Fassung des Änderungsbescheids vom 27.06.2019 (§ 68 Satz 1 FGO) rechtmäßig ist.
- 19** Das FA war berechtigt, auf den gemäß § 184 Abs. 1 InsO isoliert erhobenen Widerspruch des Klägers gegen die Anmeldung der Einkommen- und Umsatzsteuerforderungen (einschließlich Nebenleistungen) zur Insolvenztabelle hin nach § 251 Abs. 3 AO festzustellen, dass es sich dabei um Forderungen i.S. des § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO handelt.
- 20** 1. Der Senat hat nicht zu prüfen, ob der beschrittene Rechtsweg zulässig ist (§ 17a Abs. 5 GVG).
- 21** 2. Die Finanzbehörde stellt nach § 251 Abs. 3 AO Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die sie im Insolvenzverfahren als Insolvenzforderung geltend macht, erforderlichenfalls durch schriftlichen Verwaltungsakt fest.
- 22** a) Ansprüche aus dem Steuerverhältnis sind nach § 37 Abs. 1 AO der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 AO), der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.
- 23** b) Ob eine Insolvenzforderung vorliegt, richtet sich danach, wann der Rechtsgrund für den streitigen Anspruch gelegt worden ist (vgl. Senatsurteil vom 19.01.2021 - VII R 38/19, BFH/NV 2021, 1057, Rz 26). Der Rechtsgrund für Steueransprüche ist gelegt, wenn der gesetzliche (Besteuerungs-)Tatbestand verwirklicht wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.05.2013 - IV R 23/11, BFHE 241, 233, BStBl II 2013, 759, Rz 19).
- 24** c) Das FA macht eine Insolvenzforderung geltend, indem es diese nach § 174 Abs. 1 InsO zur Tabelle anmeldet. Bei der Anmeldung sind nach § 174 Abs. 2 InsO der Grund und der Betrag der Forderung anzugeben sowie die Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers ergibt, dass ihr eine vorsätzlich begangene unerlaubte Handlung, eine vorsätzliche pflichtwidrige Verletzung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht oder eine Steuerstraftat des Schuldners nach den §§ 370, 373 oder § 374 AO zugrunde liegt.
- 25** aa) Nach dem Wortlaut des § 174 Abs. 2 InsO ist nicht die Tatsache der rechtskräftigen Verurteilung wegen einer Steuerstraftat anzumelden, sondern jene Tatsachen, aus denen sich ergibt, dass der Forderung nach Einschätzung des Gläubigers eine Steuerstraftat zugrunde liegt. Insoweit unterscheiden sich die Regelungen in § 174 Abs. 2 und § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO, der Verbindlichkeiten aus einem Steuerschuldverhältnis von der Restschuldbefreiung ausnimmt, sofern der Schuldner im Zusammenhang damit wegen einer Steuerstraftat nach den §§ 370, 373 oder § 374 AO rechtskräftig verurteilt worden ist. Nach der Begründung des Gesetzes zur Verkürzung des Restschuldbefreiungsverfahrens und zur Stärkung der Gläubigerrechte (BTDrucks 17/11268, S. 32) soll nämlich bei der Anmeldung zur Tabelle unbeachtlich sein, wann die Verurteilung tatsächlich erfolgt.
- 26** bb) Forderungen können nach § 177 Abs. 1 InsO auch nachträglich, d.h. nach Ablauf der Anmeldefrist, angemeldet werden. Die gemäß § 28 Abs. 1 InsO im Eröffnungsbeschluss zu bestimmende Anmeldefrist stellt keine Ausschlussfrist dar. Deshalb sind Forderungsanmeldungen (§ 177 Abs. 1 Satz 1 InsO) und Änderungsmeldungen (§ 177 Abs. 1 Satz 3 InsO) bis zum Schlusstermin möglich (Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19.01.2012 -

IX ZR 4/11, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 2012, 537, Rz 10, und vom 19.12.2019 - IX ZR 53/18, ZIP 2020, 327).

- 27** cc) Aus § 177 Abs. 1 InsO ergibt sich, dass auch eine nachträgliche Anmeldung des Attributs i.S. des § 174 Abs. 2 InsO möglich ist. Dabei handelt es sich um eine nachträgliche Änderung i.S. des § 177 Abs. 1 Satz 3 InsO.
- 28** (1) Durch die Rechtsprechung des BGH ist bereits geklärt, dass der Insolvenzverwalter verpflichtet ist, auch für eine bereits zur Tabelle festgestellte Forderung nachträglich angemeldete Tatsachen, aus denen sich nach Einschätzung des Gläubigers ergibt, dass der Forderung eine vorsätzlich begangene unerlaubte Handlung des Schuldners zugrunde liegt, in die Tabelle einzutragen (BGH-Urteile vom 17.01.2008 - IX ZR 220/06, ZIP 2008, 566, unter II.2.a [Rz 13]; vom 12.06.2008 - IX ZR 100/07, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2008, 3285, unter I.2.a [Rz 7]; vgl. auch Graf-Schlicker in: Graf-Schlicker, InsO, § 174 Rz 17).
- 29** (2) Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb das für Forderungen aus Steuerstraftaten gemäß § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO nicht gelten sollte.
- 30** Auch in diesem Fall kann sich nachträglich herausstellen, dass der Forderung eine Steuerstraftat zugrunde liegt. Eine Nachmeldung muss auch nach dem Sinn und Zweck der Regelung möglich sein. Denn wenn diese Feststellung in der Tabelle fehlt, kann sich der Gläubiger auf einen Ausschluss seiner Forderung von der Restschuldbefreiung nicht mehr berufen (BTDrucks 14/5680, S. 28; Uhlenbruck/Sinz, Insolvenzordnung, 15. Aufl., § 184 Rz 20; vgl. auch BGH-Urteil vom 18.05.2006 - IX ZR 187/04, NJW 2006, 2922).
- 31** d) Schließlich muss die Feststellung nach § 251 Abs. 3 AO erforderlich ("erforderlichenfalls") sein.
- 32** aa) Der Widerspruch des Schuldners gemäß § 184 Abs. 1 InsO kann sich auf das angemeldete Attribut beschränken (vgl. BGH-Urteil vom 01.10.2020 - IX ZR 199/19, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2021, 99, Rz 11).
- 33** (1) Der Senat hat bereits entschieden, dass das FA bei einem isolierten Widerspruch des Schuldners gegen das Attribut i.S. von § 174 Abs. 2, § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO berechtigt ist, einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO zu erlassen (Senatsurteil vom 07.08.2018 - VII R 24, 25/17, BFHE 262, 208, BStBl II 2019, 19, Rz 15 f.).
- 34** Das FA muss keine Klage vor den Zivilgerichten erheben. Der Senat hat dies insbesondere damit begründet, dass es im Rahmen von § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO nicht um die Feststellung einer Steuerstraftat geht, sondern um die Feststellung einer rechtskräftigen Verurteilung wegen dieser Steuerstraftat. Der Gesetzgeber hat ausweislich der Gesetzesbegründung auf eine rechtskräftige Verurteilung abgestellt, um dem Gericht zu ersparen, selbst die objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Straftat feststellen zu müssen (BTDrucks 17/11268, S. 32).
- 35** (2) Mit seinem Argument, der Umstand, dass eine rechtskräftige Verurteilung vorliegt, könne nicht Gegenstand eines Verwaltungsakts nach § 118 AO sein, dringt der Kläger nicht durch. Nach § 118 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Will das FA den lediglich gegen das Attribut gerichteten Widerspruch eines Schuldners beseitigen, so enthält der entsprechende Feststellungsbescheid nicht nur eine Aussage über die rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat, sondern zugleich --als Annex-- die vom Bestand der Steuerforderung als Insolvenzforderung untrennbare Feststellung, dass der Steuerforderung gerade diese Steuerstraftat zugrunde liegt. Weil damit der Widerspruch des Schuldners beseitigt wird, liegt auch eine Regelung im Einzelfall vor.
- 36** bb) Das Feststellungsinteresse des FA entfällt nicht wegen § 184 Abs. 2 InsO in den Fällen, in denen die Steuerforderungen bestandskräftig festgesetzt sind und sich der Widerspruch des Schuldners isoliert gegen das Attribut richtet.
- 37** Will sich der Schuldner gegen einen bestandskräftigen Steuerbescheid wenden, muss er eine negative Feststellungsklage erheben. Denn in diesem Fall liegt für die bestrittene Forderung ein vollstreckbarer Schultitel vor, dessen Beseitigung gemäß § 184 Abs. 2 InsO dem Schuldner obliegt, der binnen einer Frist von einem Monat seinen Widerspruch zu verfolgen hat (§ 184 Abs. 2 Satz 1 InsO).
- 38** § 184 Abs. 2 InsO ist entsprechend anwendbar auf die Verfolgung eines isolierten Widerspruchs gegen den behaupteten Anspruchsgrund der vorsätzlichen unerlaubten Handlung oder vorsätzlichen pflichtwidrigen Nichtgewährung von Unterhalt (§§ 174 Abs. 2, 175 Abs. 2, 302 Nr. 1 InsO), wenn sowohl die Forderung als auch der Deliktgrund durch Feststellungsurteil, Vergleich, notarielles Schuldanerkenntnis oder vollstreckbaren Auszug aus

der Insolvenztabelle eines früheren Insolvenzverfahrens tituliert sind (MüKoInsO/Schumacher, 4. Aufl., § 184 Rz 8c). Das muss entsprechend für die Alternative 3 in § 302 Nr. 1 InsO gelten, wenn eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat vorliegt.

- 39** Dadurch entfällt jedoch nicht das Interesse des FA an einer Feststellung nach § 251 Abs. 3 AO. Für die Klage eines Gläubigers, der über einen vollstreckbaren Schuldtitel verfügt, auf Feststellung des Rechtsgrundes der unerlaubten Handlung hat der BGH bereits ausdrücklich entschieden, dass dieser nach dem auf den Rechtsgrund beschränkten Widerspruch des Schuldners das rechtlich geschützte Interesse nicht fehlt; denn die Rechtskraft eines Leistungsurteils erstreckt sich nicht auf die Feststellung, dass der Anspruch aus einer vorsätzlich begangenen unerlaubten Handlung stamme (vgl. BGH-Urteil vom 02.12.2010 - IX ZR 41/10, ZIP 2011, 39). Das gilt ebenso bei einem bestandskräftigen Steuerbescheid, in dem kein Hinweis auf eine rechtskräftige Verurteilung wegen einer Steuerstraftat enthalten ist. Zudem bleibt auch bei einem Strafurteil bzw. Strafbefehl, aus dem sich der Umfang der Steuerstraftat ergibt, noch zu klären, ob die als Insolvenzforderungen geltend gemachten Steuerforderungen vollumfänglich von dem Strafurteil bzw. Strafbefehl umfasst sind.
- 40** 3. a) Inhaltlich hat sich der Feststellungsbescheid an den Erfordernissen eines Feststellungsurteils zu orientieren (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1989 - I R 139/85, BFH/NV 1991, 497, unter II.1.a [Rz 16]; Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 251 AO Rz 463). Gegenstand der Feststellung ist die Geltendmachung einer Steuerforderung als Insolvenzforderung mit dem Ziel ihrer Berücksichtigung bei der Verteilung der Insolvenzmasse (Jatzke in HHSp, § 251 AO Rz 463; vgl. Senatsurteil vom 23.02.2010 - VII R 48/07, BFHE 228, 134, BStBl II 2010, 562, Rz 15). Deshalb muss die Insolvenzforderung nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Höhe des jeweiligen Abgabebetrag genau bezeichnet werden. Das ergibt sich auch aus § 119 Abs. 1 AO, nach dem ein schriftlicher Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein muss. Fehlt eine wesentliche Angabe, ist der Bescheid nach § 125 Abs. 1 AO nichtig.
- 41** b) Ergeht der Feststellungsbescheid i.S. von § 251 Abs. 3 AO nach einem isolierten Widerspruch des Schuldners gegen das Attribut gemäß § 302 Nr. 1 Alternative 3 InsO, so muss sich aus dem Bescheid ergeben, dass der Schuldner im Zusammenhang mit der Forderung wegen einer Steuerstraftat nach §§ 370, 373 oder § 374 AO rechtskräftig verurteilt worden ist.
- 42** 4. Nach diesen Maßstäben ist der streitgegenständliche Feststellungsbescheid in der Fassung des Änderungsbescheids vom 27.06.2019 rechtmäßig.
- 43** a) Der Bescheid betrifft Steueransprüche (Einkommensteuer 2007 und 2009 bis 2011 und Umsatzsteuer 2009 bis 2011 und Nebenleistungen), bei denen es sich unstreitig um Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) handelt.
- 44** b) Das FA hat diese Steueransprüche gemäß §§ 174 Abs. 2, 177 Abs. 1 Satz 3 InsO auch wirksam geltend gemacht. Das FA musste die Forderungen nicht erneut vollständig anmelden, wie der Kläger meint. Zudem war der Kläger im Zeitpunkt der zulässigen Nachmeldung des Attributs rechtskräftig wegen einer Steuerstraftat verurteilt; der Strafbefehl, gegen den der Kläger keinen Einspruch eingelegt hat, steht einem Urteil gleich (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 262, 208, BStBl II 2019, 19, Rz 20).
- 45** c) Der Feststellungsbescheid war ferner erforderlich.
- 46** Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob die den Forderungen zugrunde liegenden Steuerbescheide bereits vor Insolvenzeröffnung bestandskräftig waren, wozu Feststellungen des FG fehlen. Auch bei Bestandskraft der Bescheide hätte das FA einen Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO erlassen können, wenn es nur die Feststellung des Attributs der Steuerstraftat zur Tabelle erreichen will und der Steuerpflichtige dem isoliert widersprochen hat (Senatsurteil in BFHE 262, 208, BStBl II 2019, 19, Rz 13). Denn der isolierte Widerspruch des Schuldners musste vom FA beseitigt werden, damit die angemeldeten Forderungen nicht von der Restschuldbefreiung erfasst werden.
- 47** d) Der streitgegenständliche Feststellungsbescheid enthält auch keine Feststellungen, die von der Ermächtigung in § 251 Abs. 3 AO nicht gedeckt sind (s.o.). Das FA hat zutreffend festgestellt, dass die im Einzelnen aufgeführten Steuerforderungen Insolvenzforderungen sind und dass der Kläger wegen dieser Forderungen gemäß § 370 AO wegen einer Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist.
- 48** Dass die angemeldete Forderung höher ist als der im Strafbefehl ausgewiesene Betrag, macht den Feststellungsbescheid nicht rechtswidrig. Denn auch steuerliche Nebenleistungen nach § 3 Abs. 4 AO, die nicht im

Strafbefehl bzw. im Urteil enthalten sind, werden von § 302 Nr. 1 InsO erfasst (vgl. Senatsurteil in BFHE 262, 208, BStBl II 2019, 19, Rz 28; BGH-Urteil in HFR 2021, 99, Rz 33; anderer Ansicht Pape, Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht --ZInsO-- 2021, 221, 230; Oberlandesgericht Hamm, Urteil vom 14.12.2018 - 7 U 58/17, ZInsO 2019, 797).

**49** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)