

Insolvenz- und Sanierungssteuerrecht

Sonnleitner / Witfeld

2. Auflage 2022

ISBN 978-3-406-77228-3

C.H.BECK

Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO noch Verfügungsberechtigter nach § 35 AO ist.⁵⁵⁹ Das gilt auch unter Berücksichtigung von § 55 Abs. 4 InsO, der für den vorläufigen Insolvenzverwalter keine Pflichten nach § 34 Abs. 3 AO begründet.⁵⁶⁰ Ob bei ausbleibender Zustimmung des schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters und einer darauf beruhenden Pflichtverletzung iSd § 69 AO ein schuldhaftes Verhalten des Geschäftsführers vorliegt und eine damit einhergehende Haftung eintritt, hat der BFH in jüngeren Entscheidungen offen gelassen.⁵⁶¹ Jedenfalls haftet der schwache vorläufige Insolvenzverwalter auch in diesem Falle nicht.⁵⁶²

II. Haftung von Organgesellschaften nach § 73 AO

1. Voraussetzungen einer Haftung nach §§ 191 Abs. 1, 73 AO

Finanzbehörden können nach § 191 AO Dritte als Haftungsschuldner für Steuerverbindlichkeiten eines Steuerschuldners in Anspruch nehmen, wenn diese kraft Gesetzes für eine Steuer haften. Neben dem Fortbestand der originären Steuerschuld müssen alle Tatbestandsvoraussetzungen der haftungsbegründenden Norm vorliegen.⁵⁶³ Insoweit liegt eine Akzessorietät vor.⁵⁶⁴

§ 73 S. 1 AO ordnet die Haftung von Organgesellschaften für Steuerverbindlichkeiten des Organträgers an. Eine Organgesellschaft haftet danach für diejenigen Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist und die während der Dauer der Organschaft entstanden sind.⁵⁶⁵ Die herrschende Meinung hatte bisher die Auffassung vertreten, dass sich die Haftung nur auf die im konkreten Organverhältnis begründeten Steuerverbindlichkeiten beziehe, also nicht auch auf jene, die die konkrete Organgesellschaft selbst nicht wirtschaftlich verursacht hat.⁵⁶⁶

Dem ist das Finanzgericht Düsseldorf mit seinem Urteil vom 19.2.2015⁵⁶⁷ entgegengetreten, indem es festgestellt hat, dass die Haftung nach § 73 AO die gesamten vom Organträger geschuldeten Steuern umfasse und auch bei nur mittelbaren Organschaftsverhältnissen eingreife.

In der Folge wurde im AEAO durch das **BMF-Schreiben** zur Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) vom 5.9.2016⁵⁶⁸ klargestellt, dass eine Organgesellschaft dem Grunde nach für alle Steuern haftet, die im Organkreis verursacht worden sind.⁵⁶⁹ Im Rahmen der Ermessenausübung soll aber die Haftung grundsätzlich auf die in

⁵⁵⁹ BFH Urt. v. 26.9.2017 – VII R 40/16, BStBl. II 2018, 772 Rn. 17; Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Boeker* AO/FGO § 34 AO Rn. 79 und § 35 AO Rn. 28.

⁵⁶⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Boeker* AO/FGO § 34 AO Rn. 79c; Klein/*Rüsken* AO § 34 Rn. 23.

⁵⁶¹ BFH Urt. v. 22.10.2019 – VII R 30/18, NZI 2020, 585 Rn. 28; BFH Urt. v. 26.9.2017 – VII R 40/16, BStBl. II 2018, 772 Rn. 18; nach einer älteren Entscheidung trat indes keine Haftung ein, BFH Beschl. vom 3.12.2004 – VII B 178/04, BeckRS 2004, 25007467.

⁵⁶² Klein/*Rüsken* AO § 69 Rn. 101.

⁵⁶³ Siehe BFH Urt. v. 7.11.1995 – VII R 26/95, BeckRS 9998, 168637; Beschl. v. 11.7.2001 – VII R 29/99, BeckRS 2001, 25000038; Koenig/*Kratzsch* AO/FGO § 191 AO Rn. 19.

⁵⁶⁴ Siehe Tipke/Kruse/*Loose* AO/FGO § 191 AO Rn. 12, 18; Klein/*Rüsken* AO § 191 Rn. 105.

⁵⁶⁵ Für Steuerarten, bei denen keine Organschaft bestand, haftet die Organgesellschaft von vornherein nicht. Die Begrenzung der Haftung entspricht allgemeiner Auffassung. Vgl. statt vieler Tipke/Kruse/*Loose* AO/FGO § 73 AO Rn. 5. Da steuerliche Nebenleistungen bereits keine Steuern darstellen, kommt auch insoweit keine Haftung der Organgesellschaften in Betracht. Siehe BFH Urt. v. 5.11.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3.

⁵⁶⁶ Zu dem (überholten) Meinungsstand vgl. Tipke/Kruse/*Loose* AO/FGO § 73 AO Rn. 5; Schimmele/*Weber* DK 2015, 437 (439); Hübschmann/Hepp/Spitaler/*Boeker* AO/FGO § 73 AO Rn. 15; Koenig/*Kratzsch* AO/FGO § 73 Rn. 18; Klein/*Rüsken* AO § 73 Rn. 12, jeweils mwN.

⁵⁶⁷ FG Düsseldorf Urt. v. 19.2.2015 – 16 K 932/12 H(K), BB 2016, 741 mAnm *Sonnleitner*.

⁵⁶⁸ BMF-Schreiben v. 5.9.2016, IV A 3 – S 0062/16/10001, BStBl. I 2016, 974.

⁵⁶⁹ Zur Frage, ob eine (ehemalige) Organgesellschaft für während des Bestehens der Organschaft rechtlich noch nicht entstandene Umsatzsteuer des Organträgers nach § 73 AO (hier: Korrektur von Vorsteuerbeträgen) haftet, vgl. FG Sachsen Urt. v. 13.4.2021 – 3 K 1304/19, Rev. anhängig unter VII R 18/21.

ihrem eigenen Betrieb oder im Betrieb des Organträgers verursachten Steuern beschränkt werden. Allerdings soll eine **Begrenzung der Haftungsinanspruchnahme einer Organgesellschaft im Rahmen der Ermessensausübung** nicht erfolgen, wenn der Organträger oder andere Organgesellschaften Vermögenswerte unentgeltlich auf die Organgesellschaft übertragen, unentgeltliche Nutzungen oder Leistungen gewährt haben oder keine Trennung der Vermögenssphären der Organteile möglich ist, sodass die Organgesellschaft auch für Steuern haftet, die durch den Betrieb des Organträgers oder einer anderen Organgesellschaft verursacht worden sind.⁵⁷⁰

- 282 Hierzu hat der BFH mit Urteil vom 31.5.2017⁵⁷¹ die Auffassung vertreten, dass der Gegenstand der Haftung für eine körperschaftsteuerliche Organschaft auf solche Steueransprüche beschränkt ist, die gegen den durch das konkrete Organschaftsverhältnis bestimmten Organträger gerichtet sind und dass dies auch bei mehrstufigen Organschaften zu beachten sei. Nach dieser Rechtsprechung wäre es nicht mehr möglich gewesen, dass die Finanzverwaltung eine Organgesellschaft für alle Steueransprüche in Anspruch nimmt, die aus dem Organkreis herrühren, unabhängig davon, wo sie tatsächlich verursacht worden sind.
- 283 Dieser engen Auslegung ist der Gesetzgeber durch die Einfügung des § 73 S. 2 AO durch das „Jahressteuergesetz 2019“⁵⁷² entgegengetreten. Danach soll die Organgesellschaft auch in mehrstufigen Organschaften auch für Steuern eines mit ihr nur mittelbar verbundenen Organträgers haften, auch wenn die Organschaftsvoraussetzungen zwischen beiden nicht direkt vorliegen. Damit bleibt es auch dabei, dass grundsätzlich sämtliche Organgesellschaften im Organkreis für Steuern des Organträgers haften.⁵⁷³
- 284 Voraussetzung für die Haftung nach § 73 AO ist stets das Vorliegen einer ertragsteuerlichen oder umsatzsteuerlichen Organschaft.⁵⁷⁴ Voraussetzung einer Inanspruchnahme nach § 73 S. 2 AO ist eine Haftung nach § 73 S. 1 AO. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der nach § 73 S. 1 AO haftenden Organgesellschaft soll es nicht ankommen.⁵⁷⁵ Die Haftung umfasst jedoch nur die jeweilige Steuerart, für die die Organschaft wirksam ist.⁵⁷⁶
- 285 Ein Haftungsbescheid darf jedoch nach § 191 Abs. 5 S. 1 AO nicht mehr ergehen, soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann (Nr. 1) oder soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen wurde (Nr. 2). Der in diesen Fällen stattfindende Ausschluss der Haftung ist Ausfluss der zwingenden Akzessorietät zwischen der Haftung und der Steuerschuld.⁵⁷⁷

2. Haftung im Rahmen des Insolvenzplanverfahrens

- 286 a) **Erlass eines Haftungsbescheides vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens.** § 191 Abs. 5 AO greift bereits nach seinem Wortlaut nur ein, solange ein Haftungsbescheid noch nicht ergangen ist. Soweit also über das Vermögen des originären Steuerschuldners ein Insolvenz(plan)verfahren eröffnet wird, aber noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits ein Haftungsbescheid gegen einen Haftungsschuldner nach §§ 191, 69 ff. AO erlassen wurde, gelangt insbesondere § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 AO von vornherein nicht zur Anwendung. Der einmal (rechtmäßig) ergangene Haftungsbescheid hat vielmehr regelmäßig auch dann Bestand, wenn hinsichtlich der originären Steuerschuld nachträglich

⁵⁷⁰ AEAO zu § 73 Tz. 3.1 Abs. 3.

⁵⁷¹ BFH Urt. v. 31.5.2017 – I R 54/15, NZG 2017, 1440.

⁵⁷² Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Anwendung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019, BGBl. 2019 I 2451.

⁵⁷³ BeckOK AO/Specker § 73 Rn. 1, 72.

⁵⁷⁴ BeckOK AO/Specker § 73 Rn. 15.

⁵⁷⁵ Siehe Gesetzesbegründung, BT-Drs. 19/13436, 189; AEAO zu § 73 Nr. 2.

⁵⁷⁶ Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 73 AO Rn. 5.

⁵⁷⁷ Vgl. Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 191 AO Rn. 12, 18.

Festsetzungs- oder Zahlungsverjährung eingetreten ist oder die Steuerschuld erlassen wird.⁵⁷⁸ In solchen Fällen kann es allerdings ermessensgerecht sein, den Haftungsbescheid nach § 131 AO aufzuheben oder zu ändern.⁵⁷⁹

b) Erlass eines Haftungsbescheides nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Soweit Haftungsbescheide erst nach Verfahrenseröffnung und nach der rechtskräftigen Bestätigung des Insolvenzplanes auf der Ebene des Organträgers erlassen werden, muss die konsequente Anwendung der hier maßgeblichen Grundsätze der Akzessorietät zwischen Steueransprüchen gegen den Organträger und Haftungsansprüchen gegen Organgesellschaften sowie die rechtsgestaltende und abschließende Wirkung des Insolvenzplanverfahrens den Fortbestand der Haftung der Organgesellschaft ausschließen.

Hinsichtlich zur Insolvenztabelle angemeldeter und festgestellter Steuerforderungen ist in Höhe der nach dem Insolvenzplan vorgesehenen Quote primär der Organträger selbst als originärer Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen. Eine Inanspruchnahme der Organgesellschaft im Rahmen des § 73 AO sollte jedoch sachgerecht sein, soweit der Organträger in Höhe der Quote ausfällt.

Hinsichtlich desjenigen Teils der zur Insolvenztabelle gegenüber dem Organträger festgestellten vorinsolvenzlichen Steuerforderungen, die nach den Bestimmungen des Insolvenzplans als erlassen gelten (der die Quote überschießende Teil der Steuerforderung), sprechen die **besseren Argumente für die Annahme eines Haftungsausschlusses**. Denn § 191 Abs. 1 und 5 AO gestatten den Erlass eines an einen Haftungsschuldner gerichteten Haftungsbescheides für eine Steuerverbindlichkeit des Steuerschuldners nur dann, wenn diese noch besteht. Hiervon darf vorliegend allerdings nicht ausgegangen werden.

Der Ausschlussgrund des § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO greift zwar im Hinblick auf zur Insolvenztabelle festgestellte Steuerforderungen nicht ein.⁵⁸⁰ Angesichts des Wortlauts von § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 Alt. 2 AO erscheint aber die Annahme überzeugend, dass der nach den Bestimmungen des Insolvenzplans vorgesehene und gemäß § 254 Abs. 1 InsO für und gegen alle Beteiligten wirkende (Teil-)Erlass der angemeldeten Steuerforderungen sich ebenfalls zu Gunsten der Haftungsschuldner (§§ 69 ff. AO) auswirkt.⁵⁸¹ Allerdings wirkt **der von einem festgestellten Insolvenzplan ausgehende „Erlass“** von Insolvenzforderungen nach § 254 Abs. 1 InsO nicht nur zwischen den Planbeteiligten, sondern **erfasst den gesamten Organkreis**. Entsprechend dem Zweck des Planverfahrens, das schuldnerische Unternehmen auf eine neue wirtschaftliche Grundlage zu stellen, würde eine Ausfallhaftung der Organgesellschaft für vorinsolvenzliche Steuerschulden des Organträgers die Erreichung dieser Planziele konterkarieren. Zudem würde eine Ausfallhaftung zu einem nicht zu rechtfertigenden verdeckten Fiskusprivileg und einem Verstoß gegen die Gleichbehandlung aller Plangläubiger führen. Denn haftet eine Tochtergesellschaft für Steuerschulden ihrer Muttergesellschaften, wird der Fiskus über die Quote hinaus befriedigt.

Der Erlass eines Haftungsbescheids ist nach dem Wortlaut des § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO ausgeschlossen, wenn eine Steuer nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann. Da der BFH davon ausgeht, dass eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner in der Regel bereits dann jedenfalls ermessenfehlerhaft ist, wenn die originäre Steuerfestsetzung bestandskräftig und mangels Änderungs-

⁵⁷⁸ Vgl. FG Saarland Urt. v. 23.11.2011 – 2 K 1683/09, EFG 2012, 905; Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 191 AO Rn. 18; Koenig/Kratzsch AO/FGO § 191 Rn. 115 ff., jeweils mwN.

⁵⁷⁹ Vgl. Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 191 AO Rn. 18; Koenig/Kratzsch AO/FGO § 191 AO Rn. 118.

⁵⁸⁰ Da die Anmeldung und Feststellung einer Steuerforderung zur Insolvenztabelle ihrerseits infolge der § 251 Abs. 2 AO, § 87 InsO wie eine Steuerfestsetzung wirkt, stellt dies kein Hindernis für den Erlass eines Haftungsbescheides im Sinne des § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO dar. Vgl. dazu BFH Beschl. v. 22.6.2011 – VII S 1/11, BeckRS 2011, 96529; siehe auch Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 191 AO Rn. 170.

⁵⁸¹ So auch Paul EWiR 2012, 427 (428).

vorschrift auch nicht mehr änderbar ist,⁵⁸² dürfte der **Erllass eines gegen die Organgesellschaft gerichteten Haftungsbescheides** über Insolvenzforderungen des Organträgers mangels fortbestehender Abänderungsbefugnis des Fiskus **nach der rechtskräftigen Planbestätigung** gegenüber dem Insolvenzschuldner **unzulässig** sein.⁵⁸³ Mit Blick auf den Grundsatz der Akzessorietät wäre eine Festsetzung der Steuerschuld bzw. eine Änderungsmöglichkeit einer schon titulierten Steuerforderung gegenüber dem originären Steuerschuldner aber gerade erforderlich, um eine Inanspruchnahme des Haftenden per Haftungsbescheid zu ermöglichen. Im Übrigen läuft nach rechtskräftiger Planbestätigung auch keine Festsetzungsfrist im Sinne des § 191 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 AO mehr, während der eine Steuerforderung festgesetzt werden kann.⁵⁸⁴

- 292 Der **BFH** hat sich bereits mit dem Verhältnis der Planwirkungen des § 254 InsO zur Vertreterhaftung nach § 69 AO befasst. Dabei hat er sich **gegen eine Erstreckung der Planwirkungen des § 254 InsO auf § 69 AO** ausgesprochen.⁵⁸⁵ Das entspricht der **Auffassung der Finanzverwaltung**.⁵⁸⁶ Allerdings hat der BFH dieses Ergebnis maßgeblich mit einer dem konkreten Vertreter subjektiv vorwerfaren Sorgfaltspflichtverletzung – und damit seiner mangelnden Schutzwürdigkeit – begründet.⁵⁸⁷ Daher ist offen, ob der BFH diese Rechtsprechung auch auf die gesetzliche Haftung von Organgesellschaften erstrecken wird. Dagegen spricht die vom Gesetzgeber vorgegebene Betrachtungsweise des Organkreises als einheitliches Ganzes.⁵⁸⁸ Überträgt man diesen Einheitsgedanken auf die Haftung, müssen die von § 254 InsO ausgehenden Rechtsfolgen ausnahmsweise und entgegen § 254 Abs. 2 S. 2 InsO auch auf Dritte, nämlich die Organgesellschaften, übertragen werden. Von der Rechtskraftwirkung des § 254 InsO müssen insoweit auch umfassende und sich auf den gesamten Organkreis erstreckende Wirkungen ausgehen.⁵⁸⁹ Darüber hinaus kann für die Haftung der Organgesellschaft das Argument des BFH, aufgrund eines vorwerfaren Fehlverhaltens des Haftenden entfalle dessen Schutzwürdigkeit, bei einem Fall der Organhaftung gerade nicht gelten. Denn diese greift verschuldensunabhängig aufgrund eines Zahlungsausfalls des Organträgers.
- 293 Anhand der dargestellten Argumentationslinien des BFH zur nachinsolvenzlichen Änderungssperre und der Einheit des Organkreises sind Organgesellschaften aufgrund der Rechtskraftwirkung des § 254 InsO gegen eine gesetzliche Ausfallhaftung für vorinsolvenzliche Steuerschulden des Organträgers geschützt. Insofern bestätigt sich auch hier der Vorrang der Rechtswirkungen des rechtskräftig bestätigten Insolvenzplans vor denen des Abgabenrechts.

⁵⁸² So BFH Urt. v. 9.10.1992 – VI R. 47/91, BStBl. II 1993, 169 unter ausdrücklicher Aufgabe des Urt. v. 26.7.1974 – VI R. 24/69, BStBl. II 1974, 756; vgl. auch Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 191 AO Rn. 126; Klein/Rüsken AO § 191 Rn. 105 mwN.

⁵⁸³ Insoweit dürfte der Umstand einer Tabellenanmeldung aufgrund der rechtsgestaltenden und abschließenden Planwirkungen für alle Plangläubiger – also auch für Nachzügler – keinen Unterschied machen. Die fehlende fortbestehende Änderungsbefugnis hat der BFH in seinem Urteil v. 22.10.2014 ebenso bestätigt wie den Umstand der Bildung einer neuen Rechtsgrundlage auch für Altschulden. Hieraus lässt sich eine nicht nur für angemeldete und festgestellte Insolvenzforderungen geltende Änderungssperre ableiten, sondern auch für nicht angemeldete Forderungen.

⁵⁸⁴ Etwas anderes dürfte nur gelten, wenn es sich um eine noch nicht titulierte vorinsolvenzliche Steuerforderung handelt, die auch nicht zur Tabelle angemeldet wurde und im Rahmen der Jahresfrist des § 259b InsO noch nachträglich geltend gemacht werden darf.

⁵⁸⁵ Vgl. BFH Beschl. v. 15.5.2013 – VII R. 2/12, BFH/NV 2013, 1543.

⁵⁸⁶ AEAO zu § 251 Tz. 11 Abs. 4 S. 3; ferner Abschn. 61 Abs. 6 S. 4 VollstrA.

⁵⁸⁷ Siehe BFH Beschl. v. 15.5.2013 – VII R. 2/12, BFH/NV 2013, 1543.

⁵⁸⁸ Vgl. BT-Drs. VI/1982, 120, dort zu § 73 AO aE. Vgl. dazu auch Gosch/Jatzke AO/FGO § 73 AO Rn. 11.

⁵⁸⁹ Dies dürfte für sämtliche vorinsolvenzlichen Steuerforderungen gelten, dh es kommt weder auf den Umstand einer Titulierung noch auf den einer Tabellenanmeldung an.

III. Haftung des Gesellschafters einer Personengesellschaft

Bei Personengesellschaften kann ein Gesellschafter beschränkt oder unbeschränkt für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften. Als Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft haftet er ohne weiteres persönlich, unbeschränkt und akzessorisch nach § 128 S. 1 HGB, als Komplementär einer Kommanditgesellschaft nach § 128 S. 1 HGB iVm § 161 Abs. 1 HGB. 294

Als Kommanditist haftet ein Gesellschafter den Gläubigern der Gesellschaft nach § 171 Abs. 1 HGB nur in Höhe seiner Einlage, sofern er diese geleistet hat. Darüber hinaus ist seine Haftung ausgeschlossen.⁵⁹⁰ Nach § 172 Abs. 4 S. 1 HGB gilt jedoch die Einlage eines Kommanditisten als gegenüber den Gläubigern nicht geleistet, sofern sie an diesen zurückbezahlt worden ist. Die Inanspruchnahme eines Kommanditisten nach §§ 171, 172 Abs. 4, § 161 Abs. 2, § 128 HGB aufgrund von Überentnahmen oder Kapitalrückzahlungen gehört zu den häufig auftretenden Sachverhalten in Insolvenzverfahren über das Vermögen von Personengesellschaften. 295

Im Insolvenzverfahren ist insbesondere die Vorschrift des § 93 InsO zu beachten wonach bei einer Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit – dazu gehören die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Partnerschaftsgesellschaft, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die Partenreederei sowie die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung – oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien die persönliche Haftung eines Gesellschafters für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft während der Dauer des Insolvenzverfahrens nur vom Insolvenzverwalter geltend gemacht werden dürfen (sog. **Sperrwirkung**). Dadurch soll ein Wettlauf der Gläubiger um die Abschöpfung der Haftsummen verhindert werden.⁵⁹¹ Gleichzeitig wird damit die **Einziehungsbefugnis des Insolvenzverwalters für Haftungsansprüche gegenüber den Gesellschaftern** gesetzlich festgelegt.⁵⁹² 296

Die Reichweite des Anwendungsbereichs von § 93 InsO ist umstritten und kommt im Insolvenzsteuerrecht nur für Steuerschulden der Personengesellschaft in Frage (insb. Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer; nicht aber Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, die die Personengesellschafter ohnehin in eigener Person schulden). Kern des Meinungsstreits ist die Frage, ob die Sperrwirkung nur für gesetzlich akzessorische Haftungsansprüche anwendbar ist oder auch für unmittelbare Ansprüche gegenüber den Gesellschaftern. 297

Für die Finanzverwaltung bedeutet dies, dass sie Haftungsansprüche nach §§ 34, 69 AO gegen den persönlich haftenden Gesellschafter, der regelmäßig auch die Geschäfte der Gesellschaft führt, aus der „steuerlichen Geschäftsführerhaftung“ geltend machen kann, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben sind.⁵⁹³ Scheidet dagegen eine Haftungsinanspruchnahme aus §§ 34, 69 AO aus, ist sie darauf verwiesen, dass der Insolvenzverwalter nach § 93 InsO im Wege einer gesetzlichen Prozessstandschaft diese Forderung gegenüber dem persönlich haftenden Gesellschafter geltend macht. Diesbezüglich kommt neben dem unbeschränkt haftenden Gesellschafter ua der Kommanditist in Betracht, der nach § 172 Abs. 4 HGB haftet. Der Erlass eines Haftungsbescheids nach § 191 AO ist insoweit ausgeschlossen.⁵⁹⁴

Die akzessorische Haftung der Gesellschafter nach § 128 HGB ist nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf sog. Altverbindlichkeiten begrenzt, sog. Neuverbindlichkeiten sind 298

⁵⁹⁰ Baumbach/Hopt/Roth § 171 HGB Rn. 1.

⁵⁹¹ MüKoInsO/Gehrlein § 93 Rn. 1.

⁵⁹² Roth Insolvenzsteuerrecht Rn. 3.104.

⁵⁹³ Nach der ganz hM ist die Inanspruchnahme nach §§ 34, 69 AO nicht von der Sperrwirkung des § 93 InsO erfasst, vgl. stv. BGH Urt. v. 4.7.2002 – IX ZR 265/01, BStBl. II 2002, 786; BFH Beschl. v. 15.11.2012 – VII B 105/12, BFH/NV 2013, 587; Waza/Uhländer/Schmittmann/Schmittmann Insolvenzen und Steuern Rn. 1288; zum Meinungsstand insg. vgl. Roth Insolvenzsteuerrecht Rn. 3.105.

⁵⁹⁴ Klein/Rüsken § 191 AO Rn. 87c; OVG Bautzen Urt. v. 23.5.2018 – 5 A 68/18, DStR 2018, 1728 Rn. 17 ff. Roth Insolvenzsteuerrecht Rn. 3.103 ff. Vgl. zu § 93 InsO auch BGH Urt. v. 28.1.2021 – IX ZR 54/20, NJW 2021, 938 Rn. 31: unerheblich, dass Verbindlichkeit der Gesellschaft eine Masseverbindlichkeit darstellt.

von der Haftung nicht umfasst.⁵⁹⁵ Nach der Entscheidung des II. Senats des BGH vom 15.12.2020⁵⁹⁶ sind als Altverbindlichkeiten jedenfalls solche Gesellschaftsverbindlichkeiten zu erfassen, die bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden seien. Auf die insolvenzrechtliche Einordnung dieser Verbindlichkeiten komme es nicht an. Damit ist es bspw. ohne Belang, dass die Gewerbesteuerforderung als Masseverbindlichkeit gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren ist (Verwirklichung von § 5a Abs. 4 EStG).⁵⁹⁷ § 128 HGB sei mit der Maßgabe teleologisch zu reduzieren, dass sich die Haftung nur auf Altverbindlichkeiten erstrecke.⁵⁹⁸ Darüber hinaus kann der Gesellschafter einer Personengesellschaft für (vorinsolvenzlich begründete) Steuerverbindlichkeiten der Gesellschaft unbeschränkt haften, die gem. § 55 Abs. 4 InsO nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu Masseverbindlichkeiten aufgewertet werden.⁵⁹⁹

J. Besonderheiten des Insolvenzplanverfahrens

I. Einleitung⁶⁰⁰

- 299 Wird statt eines regulären Insolvenzverfahrens ein Insolvenzplanverfahren erfolgreich durchgeführt, ergeben sich aus den besonderen Rechtswirkungen des rechtskräftig bestätigten Insolvenzplans neue Problemfelder, die allerdings bisher keiner abschließenden Lösung zugeführt worden sind.
- 300 Der **BFH** hat in seinem richtungsweisenden **Urteil vom 22.10.2014**⁶⁰¹ zu den Auswirkungen eines Insolvenzplans auf das steuerliche Verfahrensrecht Stellung genommen. Über den entschiedenen Einzelfall hinaus lassen sich aus dem Urteil grundlegende Argumente ableiten, die auch in vergleichbaren Fällen zu dogmatisch richtigen und sachgerechten Lösungen führen.
- 301 Bezüglich der insolvenzrechtlichen Vorgaben wird auf → Kap. 2 Rn. 98 ff. verwiesen.

II. Rechtswirkungen des Insolvenzplanes für vorinsolvenzliche Steuerforderungen

1. Unbestrittene Tabellenanmeldung titulierter bzw. nicht-titulierter Forderungen

- 302 Bei Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens müssen Insolvenzgläubiger – wie auch im Regelinsolvenzverfahren – ihre Insolvenzforderungen gemäß § 174 Abs. 1 InsO zur Insolvenztabelle anmelden. Eine Forderungsnachmeldung oder -änderung ist lediglich im Rahmen des § 177 InsO zulässig.⁶⁰² Mit der gerichtlichen Bestätigung nach § 178 Abs. 2,

⁵⁹⁵ Zur generellen Abgrenzung zwischen Neu- und Altverbindlichkeiten vgl. BeckOK HGB/Klimke § 128 Rn. 56; Röhrich/Graf von Westphalen/Haas/Haas § 128 HGB Rn. 18 ff. mwN.

⁵⁹⁶ BGH Urt. v. 15.12.2020 – II ZR 108/19, NJW 2021, 928.

⁵⁹⁷ BGH Urt. v. 15.12.2020 – II ZR 108/19, NJW 2021, 928 Rn. 38 ff., 50 ff. Gesellschaftsrechtlich sei für den Zeitpunkt der „Begründung“ der Verbindlichkeit iSv § 160 HGB nicht auf die vollständige Verwirklichung des steuerauslösenden gesetzlichen Besteuerungstatbestands abzustellen, sondern darauf, ob der Grund der Besteuerung zu einem Zeitpunkt gelegt wurde, zu dem der Gesellschafter noch Einfluss nehmen konnte und die Führung der Gesellschaft auch zu seinem Nutzen erfolgte, vgl. aaO, Rn. 44; ferner BGH Urt. v. 22.6.2021 – II ZR 102/19, BeckRS 2021, 21685.

⁵⁹⁸ BGH Urt. v. 15.12.2020 – II ZR 108/19, NJW 2021, 928 Rn. 28 ff.

⁵⁹⁹ BGH Urt. v. 28.1.2021 – IX ZR 54/20, NJW 2021, 938 Rn. 21 ff. (unbeschränkte Haftung eines Kommanditisten für Gewerbesteuerverbindlichkeiten gem. § 171 Abs. 1, § 172 Abs. 4 HGB), vgl. hierzu auch Fuchs GWR 2021, 148.

⁶⁰⁰ Grundlegend dazu Sonnleitner/Strotkemper/Krüsmann ZInsO 2016, 1545.

⁶⁰¹ BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl. II 2015, 577.

⁶⁰² Forderungen können bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens angemeldet oder nach §§ 129 ff. AO geändert werden, vgl. Jaeger/Meller-Hannich InsO § 197 Rn. 14. Da der Tabelleneintrag nur ein allgemeiner Steuerverwaltungsakt ist, scheidet eine Änderung nach §§ 172 ff. AO aus. So auch Becker DStR 2016, 919 (922).

3 InsO, der eine urteilsgleiche Wirkung zukommt,⁶⁰³ gelten die Forderungen als festgestellt.⁶⁰⁴ Im Anschluss daran steht den Gläubigern die Vollstreckung aus dem Insolvenzplan nach § 257 InsO zu, die sich betragsmäßig allerdings auf die rechtskräftig bestätigte Forderung entsprechend ihrer Planquote beschränkt.⁶⁰⁵

Soweit das Finanzamt seine vorinsolvenzlichen Steueransprüche zur Tabelle angemeldet hat und diese auch festgestellt worden sind, sind sie auf der Grundlage des § 178 InsO vollstreckbar.⁶⁰⁶ Das gilt sowohl für Steuerforderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits nach § 155 Abs. 1 S. 1 AO titulierte waren als auch solche, die aufgrund einer Steueranmeldung nach § 168 S. 1 AO als titulierte gelten.⁶⁰⁷ Für eine Überlagerung von § 254 Abs. 1 InsO durch das Steuerrecht für die Zeit nach dem Planverfahren verbleibt kein Raum.⁶⁰⁸

2. Bestrittene Tabellenanmeldung titulierter wie nicht-titulierter Forderungen

Soweit die zur Tabelle angemeldeten Forderungen im Prüfungstermin bestritten werden, findet eine Feststellung nicht statt. Dabei ist zwischen nicht-titulierten und titulierten Forderungen zu differenzieren. Bei titulierten Forderungen obliegt es gemäß § 179 Abs. 2 InsO dem Widerspruchsführer, gegen den Titel vorzugehen.⁶⁰⁹ Bei nicht-titulierten Forderungen muss der potenzielle Forderungsinhaber den Widerspruch im Wege eines ordentlichen Gerichtsverfahrens beseitigen.⁶¹⁰ Das Insolvenzfeststellungsurteil des Gerichts entfaltet nach § 183 Abs. 1 InsO jeweils Rechtskraftwirkung sowohl gegenüber dem Insolvenzverwalter als auch sämtlichen Insolvenzgläubigern.

Im Gegensatz zu privatrechtlichen Gläubigern kommt für den Fiskus als Gläubiger einer **bestrittenen noch nicht titulierten Steuerforderung** eine Klage vor den ordentlichen Gerichten nicht in Betracht, da der Zivilrechtsweg nicht eröffnet ist.⁶¹¹ Vielmehr ist die

⁶⁰³ Sinn und Zweck der urteilsgleichen Wirkung ist, dass die Gläubiger bei Nichterfüllung des Plans nicht den Klageweg beschreiten müssen, sondern aus dem Insolvenzplan unmittelbar vollstrecken können. Der rechtskräftig bestätigte Insolvenzplan in Verbindung mit der Eintragung in die Tabelle berechtigt den Insolvenzgläubiger nach § 201 Abs. 2 InsO dazu, wie aus einer vollstreckbaren Urkunde gemäß § 794 Abs. 1 Nr. 1 ZPO die Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner zu betreiben. Siehe MüKoInsO/Huber/Madaus § 257 Rn. 2. Der Verwalter hat festgestellte Forderungen bei der Verteilung zu berücksichtigen. So Foerste Insolvenzrecht § 26 Rn. 411.

⁶⁰⁴ Dazu darf kein Widerspruch vom Insolvenzverwalter oder Insolvenzgläubiger erhoben werden. Ein Widerspruch des Schuldners steht der Feststellung nicht entgegen – er wird gemäß § 178 Abs. 2 InsO lediglich in der Tabelle vermerkt. Vgl. HKInsO/Preß/Henningsmeier § 178 Rn. 2.

⁶⁰⁵ Dies folgt aus § 257 InsO iVm §§ 251 Abs. 2, 249 ff. AO. Vgl. zu alledem auch MüKoInsO/Schüppen/Schlösser Insolvenzsteuerrecht Rn. 243.

⁶⁰⁶ Insoweit wirkt der Tabelleneintrag wie eine nicht anfechtbare Steuerfestsetzung, die die Finanzverwaltung zur Vollstreckung gegen den Schuldner nach §§ 178 Abs. 3, 201 Abs. 2 InsO berechtigt. Der spätere Erlass eines Steuerbescheids ist daher unzulässig.

⁶⁰⁷ Angesichts des aus § 89 InsO folgenden Verbotes der Vollstreckung wegen Insolvenzforderungen in die Insolvenzmasse oder in das sonstige Schuldnervermögen verbietet sich eine Vollstreckung aus einer schon im Vorfeld des Insolvenzverfahrens titulierten Steuerfestsetzung.

⁶⁰⁸ Demnach verfügt auch die Finanzbehörde über keine rechtliche Befugnis, ihre vorinsolvenzlichen Steuerforderungen nach Beendigung des Planverfahrens nach unten oder nach oben zu korrigieren. Insofern ist die nachinsolvenzliche Änderung der zur Tabelle festgestellten vorinsolvenzlichen Steuerforderungen unzulässig. Zu der nachinsolvenzlichen Änderungssperre ausführlich nachfolgend → Rn. 309 ff.

⁶⁰⁹ In diesen Fällen trifft den Bestreitenden die Obliegenheit, gegen den Titel im Wege der negativen Feststellungsklage vorzugehen. Handelt es sich um ein noch nicht rechtskräftiges Endurteil ist der nach § 240 Abs. 1 ZPO unterbrochene Rechtsstreit fortzuführen. Schon rechtskräftig titulierte Forderung können lediglich mit der Wiederaufnahmeklage (§§ 578 ff. ZPO) oder der Vollstreckungsgegenklage (§ 767 ZPO) angegriffen werden. Vgl. MüKoInsO/Schumacher § 179 Rn. 33.

⁶¹⁰ Bei Nichtvorliegen eines Titels für die bestrittene Forderung trägt der Gläubiger gemäß § 179 InsO die Beweislast. Der Gläubiger kann die Feststellung durch die Erhebung einer Klage (§ 180 Abs. 1 Satz 1 InsO) bzw. die Aufnahme eines analog § 240 ZPO ausgesetzten Rechtsstreites (§ 180 Abs. 2 InsO) im ordentlichen Verfahren erreichen. Vgl. MüKoInsO/Schumacher § 179 Rn. 4.

⁶¹¹ Denn im Bestreitensfall (§ 179 InsO) ist der ordentliche Gerichtsweg zur Feststellung von Steuerforderungen nicht eröffnet. Vgl. etwa HKInsO/Herchen § 185 Rn. 2 sowie Hübschmann/Hepp/Spitaler/Jatzke AO/FGO § 251 AO Rn. 461.

Forderung durch die Finanzverwaltung mittels eines Feststellungsbescheides nach § 185 S. 1 InsO iVm § 251 Abs. 3 AO festzustellen,⁶¹² wobei dieser zwar einen schriftlichen Verwaltungsakt, aber keinen Steuerbescheid im Sinne des § 155 AO darstellt.⁶¹³ Die Feststellung muss nach § 181 InsO allerdings in Grund und Höhe mit dem Tabelleneintrag übereinstimmen. Bekanntgabeadressat des Feststellungsbescheides ist nach § 251 Abs. 3 AO die der Tabellenanmeldung widersprechende Partei.⁶¹⁴ Soweit der Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO bestands- bzw. rechtskräftig ist,⁶¹⁵ darf der Fiskus gemäß §§ 185 S. 1, 183 Abs. 2 InsO die entsprechende Berichtigung der Tabelle beantragen.⁶¹⁶ Erst danach gilt die Forderung als festgestellt.⁶¹⁷

- 306** Ist die **bestrittene Steuerforderung** dagegen schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens **tituliert** worden, jedoch noch nicht bestandskräftig, obliegt es dem Bestreitenden, die Feststellung der Forderung durch die Aufnahme des (außer-)gerichtlichen Finanzstreitverfahrens nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 2 InsO zu erreichen.⁶¹⁸ Der auf die Insolvenzforderung entfallende quotale Anteil wird dann allerdings gegenüber dem Fiskus bis zu der rechtskräftigen Bestätigung des Plans bei der Verteilung zurückbehalten. Hat der titulierte Steueranspruch schon im Vorfeld des Planverfahrens Bestandskraft erlangt, wirkt die Bestandskraft auch gegenüber dem Bestreitenden.⁶¹⁹
- 307** Bestreitet der Schuldner die Forderung selbst, verhindert das zwar nicht die Feststellung der Tabellenforderung nach § 178 Abs. 1 S. 2 InsO. Allerdings wird dem Fiskus die direkte Vollstreckung nach § 201 Abs. 2 S. 1 InsO untersagt.⁶²⁰ Der Gläubiger kann die Vollstreckung nur durch die Erhebung einer gegen den Schuldner gerichteten Feststellungsklage nach § 184 InsO erreichen.

⁶¹² Dies folgt auch aus AEAO zu § 251 Tz. 5.3.1.1. Sobald die Vollstreckungsstelle des Finanzamts von dem Widerspruch erfährt, veranlasst sie regelmäßig die Bearbeitung bei der Festsetzungs- bzw. Rechtsbehelfsstelle.

⁶¹³ Mangels Festsetzung einer Steuer handelt es sich um keinen Steuerbescheid gem. § 155 AO. Der Inhalt dieses Verwaltungsaktes betrifft lediglich die Feststellung, dass ein Steueranspruch der Höhe nach entstanden ist, aber eine Insolvenzforderung im Sinne des § 38 InsO darstellt. So BFH Urt. v. 24.8.2011 – V R 53/09, BStBl. II 2012, 256 Rn. 20; v. 26.11.1987 – V R 133/81, BStBl. II 1988, 199 Rn. 17. Vgl. mwN zu dem Bescheid nach § 251 Abs. 3 AO, Hübschmann/Hepp/Spitaler/Jatzke AO/FGO § 251 AO Rn. 260 ff.

⁶¹⁴ So Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 251 AO Rn. 69 aE.

⁶¹⁵ Dieser Bescheid ist im Wege des Einspruchs und erforderlichenfalls der finanzgerichtlichen Klage rechtsmittelfähig. Vgl. FK-InsO/Kießner § 185 Rn. 4.

⁶¹⁶ Nach dem finanzgerichtlichen Verfahren ist die Insolvenztabelle auf Antrag des obsiegenden Finanzamtes gemäß §§ 185 S. 2, 183 Abs. 2 InsO entsprechend zu berichtigen. Hat die Finanzbehörde vor dem Finanzgericht unterlegen, so erübrigt sich eine Tabellenberichtigung. Siehe FKInsO/Kießner § 184 Rn. 13.

⁶¹⁷ Siehe FKInsO/Kießner § 185 Rn. 3 f.

⁶¹⁸ Da es sich materiell-rechtlich um eine Steuerforderung handelt, ist insoweit der ordentliche Rechtsweg nicht eröffnet. § 185 S. 1 InsO ordnet daher die Weiterverfolgung vor der zuständigen Fachgerichtsbarkeit an. Der AEAO zu § 251 Tz. 5.3.1.2.1 Abs. 1 S. 1 stellt hinsichtlich noch nicht eingeleiteter steuerrechtlicher Einspruchsverfahren klar, dass auch die Rechtsbehelfsfrist durch die Eröffnung des Verfahrens unterbrochen wird. Sofern der Bestreitende auf diesem Wege keine Feststellung seines Widerspruches als begründet erreicht, nimmt die Forderung an der Verteilung teil.

⁶¹⁹ Etwas anderes würde nur dann gelten, soweit eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO oder eine Änderung oder Aufhebung eines Vorbehalts- oder Vorläufigkeitsbescheides oder eine Änderung nach den Korrekturvorschriften der AO zulässig ist. Laut AEAO zu § 251 Tz. 5.3.1.2.3 soll in diesen Fällen offenbar gleichwohl der Erlass eines die Bestandskraft klarstellenden Festsetzungsbescheides möglich sein.

⁶²⁰ Die von dem Schuldner bestrittene Forderung nimmt daher nicht an der Verteilung teil. Wegen § 201 Abs. 2 S. 1 InsO ist insoweit aber keine Vollstreckung aufgrund des Tabelleneintrags möglich. Hierzu bedarf es vielmehr der gerichtlichen Feststellung der Forderung nach § 183 InsO bzw. durch Aufnahme eines schon laufenden (außer-)gerichtlichen Verfahrens. Der Schuldnerwiderspruch hindert also zunächst die Rechtskraft des Tabelleneintrags außerhalb des Insolvenzverfahrens. Vgl. mwN Uhlenbruck/Hirte/Vallender/Wégener InsO § 201 Rn. 19.