

Steuerhaftung in Krise und Insolvenz

Prof. Dr. Harald Jatzke
Richter am Bundesfinanzhof

Haftung des (vorläufigen) Insolvenzverwalters

- Haftung nach § 69 AO nur wenn Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO) oder Verfügungsberechtigter (§ 35 AO)
- Insolvenzverwalter und starker vorläufiger Insolvenzverwalter (Verfügungsverbot an Schuldner) sind Vermögensverwalter
- Kein Vermögensverwalter ist vorläufiger Insolvenzverwalter, auch wenn Zustimmungsvorbehalt (BFH VII R 28/10)
- vorläufiger Insolvenzverwalter kann jedoch Verfügungsberechtigter nach § 35 AO sein
- Haftung des vorläufigen Insolvenzverwalters nur bei Masseverbindlichkeiten (§ 55 Abs. 4 InsO); keine Pflichtverletzung bei Nichtbegleichung von Insolvenzforderungen (§§ 38, 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO)

Voraussetzungen der Haftung nach § 69 AO

Insolvenzverwalter haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten

- nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder
- erfüllt werden, oder
- soweit Steuervergütungen oder Steuererstattungen rechtsgrundlos gezahlt werden.

Schadenseintritt ist keine Tatbestandsvoraussetzung

Wesen und Bedeutung der steuerlichen Haftung

- Haftung hat Ausgleichsfunktion und Schadensersatzcharakter (Adäquanztheorie)
- Kompensation der Stellvertretung (§ 109 RAO)
- Sonderverbindlichkeit öffentlich-rechtlicher Art, durch privatrechtl. Vereinbarungen nicht abdingbar
- aufgrund des Schutzzwecks Rechtsprechung des BGH zu §§ 823, 826 BGB nicht ohne Weiteres übertragbar
- keine Berücksichtigung von hypothetischen Kausalverläufen (z.B. gedachte Anfechtungen nach § 130 InsO) im Rahmen der Schadenszurechnung

Konkurrenz zu anderen Haftungstatbeständen

Einfache Gesetzeskonkurrenz zu folgenden Haftungstatbeständen:

- §§ 823, 826, 2371 BGB
- §§ 25, 28, 128, 161 HGB
- §§ 42d Abs. 1, 44 Abs. 5 EStG; §§ 25d, 13c UStG
- § 60 InsO (Unterscheidung zwischen insolvenzspezifischen und steuerrechtlichen Pflichten)
- § 61 InsO (strittig, ob auf Steuerschulden anwendbar; BGH verlangt Gegenleistung - IX ZB 224/08-)

Steuerrechtliche Pflichten des Insolvenzverwalters

- Steuerrechtliche Pflichten zur Buchführung und Rechnungslegung nach § 155 Abs. 1 InsO
- Mitwirkungs- und Auskunftspflichten (§§ 90, 93 AO)
- Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 AO
- Abgabe von Steueranmeldungen, deren Erstellung der Schuldner oder vorl. Insolvenzverwalter versäumt haben
- Tilgung von Masseverbindlichkeiten (§ 55 InsO):
 - Abgabe von Steueranmeldungen
 - Leistung von Vorauszahlungen (USt, KSt)
 - Abführung von Lohnsteuer sowie Entrichtung fälliger Steuern (USt, KraftSt, EnergieSt)

Pflicht zur Mittelvorsorge und anteiligen Tilgung

- vorausschauende Bereithaltung finanzieller Mittel (selbst wenn AdV-Antrag gestellt)
- Abstandnahme von Maßnahmen, die die Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten vereiteln (z.B. Globalzession, Vorwegbefriedigung von Gläubigern, Ausübung von USt-begründenden Optionen bei offensichtlicher Masselosigkeit), kein unberechtigter USt-Ausweis
- es gibt grundsätzlich keine Tilgungsvordringlichkeit hinsichtlich einzelner Forderungen
- bei unzureichenden Mitteln darf der Fiskus nicht zu Lasten anderer Gläubiger benachteiligt werden (USt)
- Gebot der anteiligen Tilgung bei der USt

Pflicht zur vollständigen Abführung der Lohnsteuer

- Pflicht zur vorrangigen Entrichtung der Lohnsteuer aufgrund einer Art „Treuhanderstellung“
- Bei unzureichenden Mitteln Pflicht zur Kürzung der Nettolöhne, um gleichmäßige Befriedigung des Finanzamts und der Arbeitnehmer sicher zu stellen (Reaktionen der Arbeitnehmer (Proteste, Streiks etc.) kein Entschuldigungsgrund)
- fortgesetzte Zahlung ungekürzter Löhne lässt auf Verletzung der Mittelvorsorgepflicht schließen
- Pflicht kann nach § 64 Abs. 1 GmbHG wegen des Gebots zur Massesicherung für drei Wochen ab Kenntnis der Insolvenzreife suspendiert sein, danach entfällt Pflichtenkollision (Antragstellung nach § 13 Abs. 1 InsO)

Verfahren der vorläufigen Eigenverwaltung

- umstritten ist, ob § 55 Abs. 4 InsO (Begründung von Masseverbindlichkeiten in der vorläufigen Insolvenzverwaltung) auf Eigenverwaltung (§ 270 InsO) aufgrund vergleichbarer Situation analog anwendbar ist
- vom Vertreter begründete Umsatzsteuerverbindlichkeiten können bei Ermächtigung des Gerichts (§ 270b Abs. 3 InsO) bzw. bei Anwendbarkeit von § 55 Abs. 4 InsO Masseverbindlichkeiten sein (bei Pflichtverletzung des Vertreters Haftung nach § 69 AO)
- der (vorläufige) Sachwalter ist kein Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO; ist ihm die Kassenführung übertragen (§ 275 Abs. 2 InsO), ist umstritten, ob er Verfügungsberechtigter nach § 35 AO sein kann

Haftung des (vorläufigen) Sachwalters?

- Sachwalter kann unter Einrichtung eines Treuhandkontos nach § 275 Abs. 2 InsO Kassenführungsbefugnis an sich ziehen
- da nur Innenverhältnis betroffen, verbleibt rechtliche Verfügungsbefugnis beim Schuldner
- Sachwalter könnte Verfügungsberechtigter nach § 35 AO sein, wenn er nach Außen in fremdem Namen für den Schuldner auftritt
- Haftung nach § 69 AO jedoch fraglich:
 - Pflicht zur Steuerentrichtung nur bei Masseverbindlichkeiten; bei Insolvenzforderungen und Anfechtungsmöglichkeit nach § 130 Abs. 1 InsO keine Pflichtwidrigkeit (VII R 184/83)
 - Steuerentrichtungspflicht trifft den Schuldner; mit Kassenführung übernimmt Sachwalter keine Pflichtenstellung
 - bei Begründung steuerrechtlichen Pflichten Kollision mit Massesicherungspflicht – Verschulden?

Verschulden des Insolvenzverwalters

- grob fahrlässige oder vorsätzliche Pflichtverletzung (Berücksichtigung persönlicher und individueller Fähigkeiten des Insolvenzverwalters)
- objektive Pflichtwidrigkeit indiziert Verschulden
- Vermögensschaden des Fiskus muss nicht in den Vorsatz aufgenommen worden sein
- Schuldvorwurf kann entfallen bei Beauftragung eines externen fachkundigen Beraters, unrichtiger Rechtsauskunft oder Zusage der Finanzbehörde (§ 42e EStG, § 89 Abs. 2 AO, § 205 AO), unvermeidbarem Rechtsirrtum aufgrund irreführender Richtlinien und Verfügungen der Finanzverwaltung

Verfahren der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme

- Subsidiarität (§ 219 AO) und Akzessorietät (Entstehung der Erstschuld, Festsetzung nicht erforderlich)
- Anhörung des Haftungsschuldners (§ 91 AO)
- Mitwirkungspflicht des Haftungsschuldners (Auskunftserteilung, Vorlage von Unterlagen) durch Erreichbarkeit der Unterlagen begrenzt
- Erlass eines Haftungsbescheids nach § 191 Abs. 1 AO (Entschließungs- und Auswahlermessen der Finanzbehörde)
- Einwand des mitwirkenden Verschuldens des FA nur im Rahmen der Ermessensausübung zu berücksichtigen

Einwendungen des Haftungsschuldners

- Verstoß gegen formelle Anforderungen (§ 125 Abs. 1 und 2)
- Einwendungen gegen das Bestehen der Primärschuld (Erlöschen nach § 47 AO)
- Einwendungen gegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 69 AO (mangelndes Verschulden; keine Vertreterstellung)
- Rüge einer fehlerhaften Ermessensausübung
- Ausschluss von Einwendungen gegen unanfechtbar festgesetzte Primärschuld wenn rechtliche Anfechtungsmöglichkeit während gesamter Amtszeit bestand (§ 166 AO)

Anwendung des § 166 AO in Fällen des § 178 InsO

- Zweck des § 166 AO: Vereinfachung des Haftungsverfahrens durch Einwendungsausschluss
- Fraglich, ob Anfechtung (Einspruch) einem Widerspruch nach § 178 Abs. 1 InsO gleichgesetzt werden kann
- Widerspruch hindert Feststellung zur Tabelle nicht und eröffnet keine Überprüfungsöglichkeit; jedoch kann FA nach Beendigung des Insolvenzverfahrens nicht aus Tabelleneintrag vollstrecken
- Tabelleneintrag hat Rechtswirkungen eines Steuerbescheids und entfaltet Bindungswirkung gegenüber Insolvenzverwalter und Insolvenzgläubigern (Haftungsschuldner nicht genannt)
- durch widerspruchslöse Feststellung Erledigung der Hauptsache
- fehlende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Vertreters
- Teleologische Auslegung des § 166 AO geboten? (vgl. FG Rheinland-Pfalz 3 K 1283/12, a.A. FG Köln 13 V 2905/14)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!