

# Steuerforderungen und Insolvenzanfechtung, insbesondere nach § 134 InsO

**Prof. Dr. Christoph Thole, Dipl.-Kfm.**

Direktor des Instituts für Verfahrensrecht und Insolvenzrecht und des Instituts  
für Europäisches und Internationales Insolvenzrecht



# Überblick

- I. Allgemeines
- II. Bestehende Organschaft und Anfechtung
  - Bestehende, aber unberücksichtigt gebliebene Organschaft
- III. Nicht bestehende Organschaft und Anfechtung
  - Nicht bestehende, aber angenommene Organschaft
- IV. Steuerliche Folgen der Anfechtung
- V. Fazit



# I. Allgemeines



# Grundlagen der Insolvenzanfechtung

- Kein Anfechtungsprivileg für öffentliche Gläubiger
- Allgemeine Regeln für Abgrenzung Insolvenzgläubiger und Masseverbindlichkeiten
  - Richtet sich nach dem Begründetsein im Sinne von § 38 InsO
  - § 55 Abs. 4 InsO: nicht in der vorläufigen EV
  - Relevant vor allem für §§ 130, 131 InsO
- Schuldnerbezogene Betrachtung
  - D.h. steuerliche Organschaft ändert an Einzelbetrachtung nichts
- Rechtsweg zu den Zivilgerichten, auch soweit das Land aufgrund Anfechtung verklagt wird
- FA bzw. Land als Anfechtungsgegner, auch wenn innerstaatliche Abführungspflichten (BGH NZI 2007, 721)





# Grundlagen der steuerlichen Organschaft

- § 2 Abs. 1 S. 1 UStG: Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt
- Keine selbständige Ausübung bei finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers
- Entscheidend u.a. die Durchgriffsmöglichkeiten auf Organgesellschaft
  - zB Bei Beherrschungsvertrag und Personenidentität
  - OT muss Willen positiv durchsetzen können, bloße Verhinderung einer abweichenden Willensbildung genügt nicht (BFH, 8.8.2013, ZInsO 2013, 1847)
  - Auch bei Personengesellschaften als OG, wenn Eingliederung und neben dem OT Gesellschafter nur Personen sind, die in das Unternehmen des OT eingegliedert sind (BGH, 2.12.2015, V R 25/13; ebenso BMF, Schreiben vom 25.6.2017, BStBl I 2017, 790; anders wohl BFH, 1.6.2016, XI R 17/11)



# Grundlagen der steuerlichen Organschaft

- Rechtsfolge:
  - OT als Steuerschuldner
  - OT nimmt Versteuerung für alle OG vor, „steuerrechtliche Verschmelzung“
  - OT vorsteuerabzugsberechtigt auch für den Leistungsbezug auf Ebene der OG
  - Einheitlicher Steuerbescheid gegen OT
  - Haftung OG nur nach § 73 AO (soll „umfassende Sicherung des Steueranspruchs gewährleisten“, BFH, VII R 76/03)
  - Zivilrechtlicher Innenausgleich analog § 426 BGB
    - OT kann von OG Umsatzsteuer verlangen, die der OG zufließt
    - OG kann von OT Vorsteuer aus Leistungen an OG ziehen, die OT gegenüber FA zieht



# Grundlagen der steuerlichen Organschaft

- Endet mit Insolvenzeröffnung OG
- Endet mit Eröffnungsverfahren OG, wenn mindestens vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt
- Endet mit Insolvenzeröffnung OT
  - Bei OG angefallene Umsatzsteuer kann dann nicht mehr ohne weiteres gegen OT festgesetzt werden (§ 38 InsO)
- Endet mit Eröffnungsverfahren OT, wenn mindestens vorläufiger Verwalter mit Zustimmungsvorbehalt
- Endet auch in der eröffneten Eigenverwaltung (BFH, 15.12.2016, V R 14/16)
  - Geändertes Pflichtenprogramm, Sicherung der Masse, § 276a InsO
- Auch bei § 270a InsO, zumindest wenn Vollstreckungsschutz angeordnet (FG Münster, 7.9.2017, 5 K 3123/15)
  - Auch hier fraglich, ob interner Ausgleich noch möglich

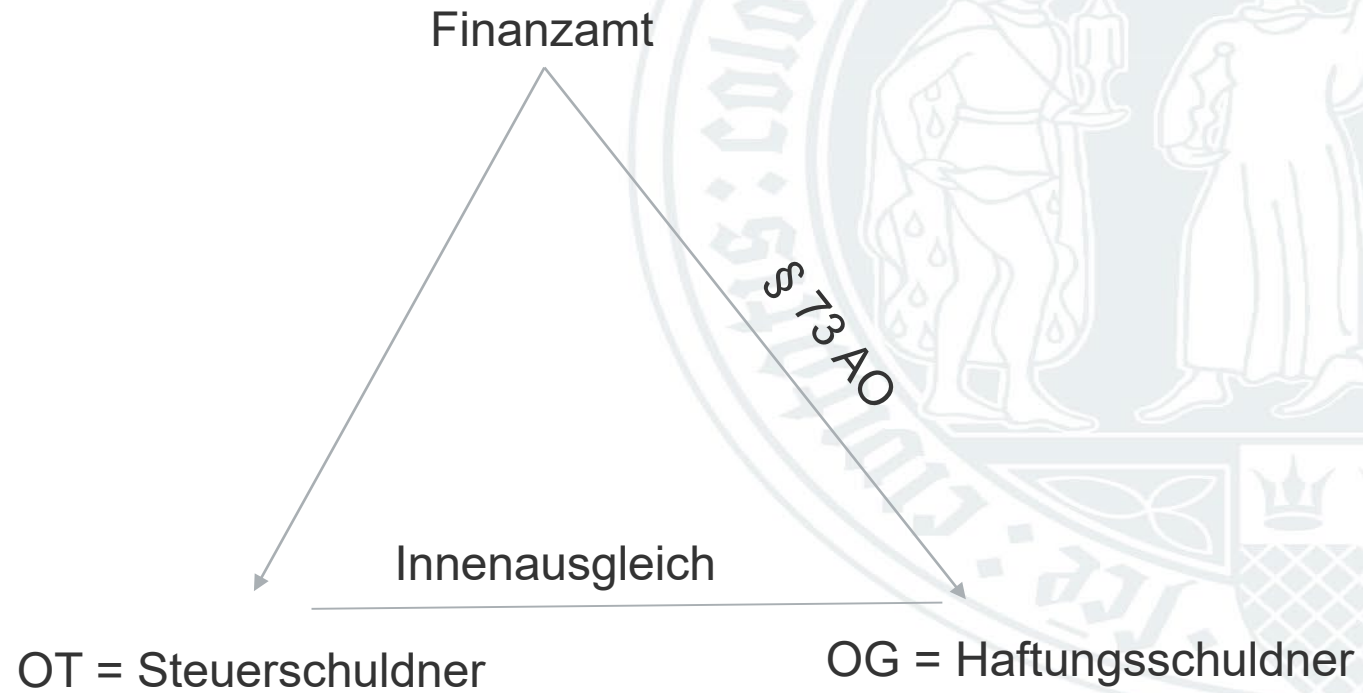


## II. Bestehende Organschaft und Insolvenzanfechtung





# Insolvenz der Organgesellschaft



# Insolvenz der Organgesellschaft

- Gläubigerbenachteiligung nach § 129 InsO:
  - Wird aus dem Konto oder Mitteln der OG gezahlt, liegt eine (mittelbare) Gläubigerbenachteiligung vor, unabhängig auf wessen Umsatz die Steuerschuld entfällt
  - Stellt OT vorher OG Mittel ohne treuhänderische Bindung zur Verfügung, ebenfalls Benachteiligung der Gläubiger der OG (vgl. BGHZ 155, 75)
  - Kann auch Zahlung aus Vermögen des OT benachteiligend für Gläubiger der OG sein?
    - Belastet OG ggf. mit Ausgleichspflicht nach § 426 BGB gegenüber OT, soweit auf Umsätze bei OG bezogen
    - Aber zugleich Befreiung von lediglich *subsidiärer* Haftung nach § 73 AO
    - Stammt deshalb Gegenwert aus dem Vermögen der OG? Parallele zu Zahlung aus Überziehungskredit (BGH, 6.10.2009, BGHZ 182, 317 = „Zahlung aus Vermögen der Bank“)
    - M.E. (-), OG steht sogar besser, weil jetzt nur noch ein Gläubiger (OT), während § 426 BGB-Anspruch auch schon vorher bestand als Freistellungsanspruch



# Insolvenz der Organgesellschaft

- Anfechtung gegenüber dem Finanzamt bei Zahlung durch OG
- Denkbare Anfechtungstatbestände
  - § 130 InsO
  - § 131 InsO (bejaht bei BGH vom 19.1.2012, IX ZR 2/11, NZI 2012, 177)
  - § 133 InsO
  - § 134 InsO
- Zwei Fragen
  - Ist das Finanzamt Insolvenzgläubiger der Organgesellschaft?
  - Wird auf den Haftungsanspruch gezahlt oder (auch) auf den Steueranspruch?



# Insolvenz der Organgesellschaft

- **Zur Insolvenzgläubigerstellung**
- BFHE 226, 391, 396, VII R 43/08
  - Fall betraf Zahlung durch OG vor Erlass des Haftungsbescheids und bei Solvenz der OT
  - Zahlung durch OG sei Tilgung einer fremden Verbindlichkeit des OT
  - Kein Anspruch des FA auf Befriedigung oder Sicherung gegen OG; § 73 AO ergänzt durch § 191 Abs. 1 S. 1 AO: Vollstreckung hier aber nicht aussichtslos
  - § 73 AO subsidiär und es fehle insoweit eine Voraussetzung für eine Insolvenzgläubigerstellung
  - Argumentation unhaltbar
- BGH, IX ZR 2/11, NZI 2012, 177 (zuvor schon OLG Köln, ZInsO 2006, 1329; OLG Nürnberg; 4 U 2506/08, juris)
  - Begriff des Insolvenzgläubigers in §§ 130, 131 setzt nicht voraus, dass der Gläubiger tatsächlich etwas zu beanspruchen hatte
  - Arg. e. § 131 Abs. 1 „nicht zu beanspruchen“





# Insolvenz der Organgesellschaft

- Auf welche Verbindlichkeit wird gezahlt?
  - Deckungsanfechtung setzt Tilgung der gegen den Insolvenzschuldner gerichteten Forderung voraus
- Aus dem objektiven Empfängerhorizont des Empfängers zu beurteilen
- Bei freiwilligen Drittleistungen regelmäßig Wille, die fremde Schuld zu tilgen
- Wenn im Innenverhältnis zum Forderungsschuldner verpflichtet, dann Leistung auf die eigene Schuld und zugleich Leistung des Forderungsschuldners an den Forderungsgläubiger
- Hier: Situation entspricht Hauptschuld und Mithaftendem/Sicherungsgeber



# Insolvenz der Organgesellschaft

- D.h. OG tilgt eigenen Haftungsanspruch aus § 73 AO
- BGH: Tilgung nur dieser Verbindlichkeit (so auch BFH NJW 1990, 2491, DStRE 1997, 658, 659)
- Folgen für Steueranspruch kraft Gesetzes ( § 44 Abs. 2 AO und § 426 Abs. 2 BGB)
  - BGH: Nähme man Zahlung auf Steuerforderung *und* Haftungsanspruch an, würde die Unterscheidung zwischen den beiden Rechtsinstituten aufgegeben und der Haftende generell als Steuerschuldner behandelt
  - m.E. auch wenn Doppeltilgung, wäre Deckungsanfechtung durch OG wegen eigener Schuld möglich
  - im Ergebnis hat BGH aber recht: Steuerforderung wird nicht getilgt, weil sie auf OG übergeht ( § 426 Abs. 2 BGB)
  - (dann in Insolvenz des OT auch keine Deckung der Steuerforderung durch OT gegenüber FA – kein Anweisungsfall)



# Insolvenz der Organgesellschaft

- Anfechtungstatbestände gegenüber dem FA
- § 130 InsO und § 131 InsO
  - Im Fall BGH NZI 2012, 177 § 131 InsO, weil auf den Anspruch aus § 73 AO gezahlt und wegen dessen Subsidiarität „nicht zu der Zeit zu beanspruchen“
  - Anders, wenn man BFH (VII R 43/08) folgen wollte: Zahlung der OG sei Tilgung der Schuld des OT (vgl. auch anhängiges Verfahren VII R 20/18)
  - § 131 Abs. 1 Nr. 3 InsO, vgl. OLG Saarbrücken ZInsO 2017, 164: Zahlung erst nach Vollstreckungsankündigung des FA = Kenntnis der Benachteiligung



# Insolvenz der Organgesellschaft

- Anfechtungstatbestände gegenüber dem FA
- § 133 InsO und § 134 InsO
  - Subjektive Voraussetzungen des § 133 InsO nach allgemeinen Regeln
    - Inkongruente Deckung als starkes Beweisanzeichen
    - Druckzahlungen
    - OLG Saarbrücken, DStR 2012, 2288: Keine Kenntnis des Benachteiligungsvorsatzes, wenn der Schuldner dem FA plausibel aufzeigt, weshalb in überschaubarer kurzer Zeit mit der Wiederherstellung der uneingeschränkten Liquidität gerechnet werden kann
    - OLG Köln, 27.11.2013, 2 U 6/13: Kenntnis der Jahresabschlüsse durch das FA reicht nicht
  - § 134 InsO:
    - Leistung auf eigene Schuld an das FA ist entgeltlich (BGH ZIP 206, 583 Rdnr 14 (Kirchensteuer); so auch für Leistung auf den Anspruch aus § 73 AO OLG Köln, 27.11.2013, 2 U 6/13: Haftungsbescheid nicht vorausgesetzt)
    - Aber bea. auch noch BFH, VII R 20/18 (anhängiges Verfahren): Besteht Anspruch nach § 73 AO, wenn wegen Subsidiarität Inanspruchnahme ermessensfehlerhaft wäre?
    - Leistung auf fremde Schuld ist entgeltlich, es sei denn, Forderung ist wertlos





# Insolvenz der Organgesellschaft

- Anfechtungstatbestände gegenüber dem **Organträger**
- § 130 oder § 131 InsO gegenüber OT, weil OT Befreiungsanspruch im Innenverhältnis hat, der gedeckt wird
- Wenn kein Innenausgleich bzw. abbedungen, dann nur § 133 InsO, § 134 InsO (keine Gläubigerstellung bzw. wie freiwillige Dritteleistung)
- § 134 InsO gegenüber OT?
- Ansatz: Zahlung auf den Anspruch aus § 73 AO befreit auch Haftung des OT als Steuerschuldner
- Nicht unentgeltlich, wenn Innenausgleich vorgesehen (Vermögensopfer des OT liegt in Verlust des Befreiungsanspruchs)
- Unentgeltlich, wenn kein Innenausgleich und keine vertragliche Regelung?
  - Fraglich, ob bezogen auf Steuervorgänge bei OG zu vergleichen mit „Schenkung der Befriedigung des Steueranspruchs“
  - Anders allenfalls bei Steuervorgängen des OT
- Aussonderungskraft des Anfechtungsrechts bei Doppelinsolvenz spielt hier keine Rolle



## Bestehende, aber nicht erkannte Organschaft

- Fall: Steuereinzahlung bei Organgesellschaft, obwohl materiell-rechtlich Steuerschuld des Organträgers
- Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO der Organgesellschaft, weil dessen vermeintliche Steuerschuld getilgt werden sollte (vgl. BFH VII R 118/87)
- Zudem inkongruente Deckung, weil (etwaiger) zugrundeliegender Steuerbescheid rechtswidrig?



## Bestehende, aber nicht erkannte Organschaft

- Parallele zu BGH v. 6.12.2018?: Maßgeblicher Zeitpunkt für Inkongruenz ist Zeitpunkt der Leistung, spätere Anfechtung aufgrund Anfechtbarkeit durch Insolvenzgläubiger genügt nicht, weil Schuldner keine Möglichkeit hat, den Anspruch abzuwehren
  - Hier hätte aber OG Möglichkeit gehabt, Zahlung zu verweigern bzw. sich gegen den Steuerbescheid zu wehren
  - Schutzwürdigkeit des FA bei materiell-rechtlich falschem Bescheid?
  - Aber: Vorbehalt der Nachprüfung ( § 168 S. 1 AO) gibt Anspruch, keine Inkongruenz (so OLG Brandenburg, 25.3.2004 – 8 U 104/03, BeckRS 2004, 18333; KPB/Schoppmeyer, § 131 Rdnr. 52a)
  - Anfechtung der unterlassenen Rechtsmitteleinlegung (m.E. § 132 Abs. 2 iVm § 129 Abs. 2 InsO, aber Vorrang § 130, 131 InsO?) → dann anfechtungsrechtlich als Rechtsfolge die materiell-rechtliche richtige Rechtslage herzustellen, aber betrifft das auch vorherige Zahlung?
  - Davon zu unterscheiden ist Bindungswirkung von Behörden und Gerichten, wenn bis zum Anfechtungsprozess nicht aufgehoben wurde (BGH ZIP 2006, 2234)





## Bestehende, aber nicht erkannte Organschaft

- § 134 InsO bei Leistung der OG an das FA?
  - Leistung auf Nichtschuld? (verneinend OLG Köln, 27.11.2013, 2 U 6/13)
  - Nichtschuld bei insoweit falscher Umsatzsteuervoranmeldung der OG (verneinend OLG Köln, 27.11.2013, 2 U 6/13; Voranmeldung entspricht einer Vorbehaltfestsetzung nach §§ 168, 164 Abs. 1 AO, vgl. BFH DStR 2009, 1092)
  - Innerer Widerspruch: „zu beanspruchen iSd § 131 InsO [formelle Betrachtung], aber „ohne rechtlichen Grund“ i.S.d § 37 AO [hier steuerrechtlich materiell-rechtliche Betrachtung]“
- Insbesondere BGH, 20.4.2017, IX ZR 252/16; NZI 2017, 669
  - Bereicherungsanspruch des Schuldners als Gegenwert bei Zahlung auf nicht bestehende Schuld
  - D.h. wenn Schuldner irrtümlich annimmt, dass er zur Leistung verpflichtet ist, kein § 134 InsO
  - Anders, wenn wegen § 814 BGB Bereicherungsanspruch ausgeschlossen ist (gilt m.E. auch für Fälle des § 817 S. 2 BGB)
  - Bestätigt in BGH, IX ZR 316/16 vom 20.7.2017
- Hier: Anspruch nach § 37 Abs. 2 AO als Gegenwert





# Insolvenz der Organgesellschaft

- **Weitere Frage: Kann FA gegen den Anspruch der OG nach § 37 Abs. 2 AO (oder den Anfechtungsanspruch) mit Haftungsanspruch nach § 73 AO aufrechnen?**
  - Kommt in Betracht für Ansprüche aus der Zeit vor Verfahrenseröffnung
  - Für die Umsatzsteuern des Organträgers haftete dann OG als Haftungsschuldner
- 1. Frage: Dieser Anspruch besteht gar nicht mehr, weil er durch die vorinsolvenzliche Zahlung erloschen ist
  - Steuerrechtlich Verrechnung wohl unproblematisch
  - Anfechtungsrechtlich: Bei *Anfechtung* der Steuerzahlung durch OG lebt Haftungsanspruch erst mit Rückgewähr wieder auf, § 144 InsO; hier gerade kein Zurückbehaltungsrecht bzw. Verrechnungsrecht des FA vor tatsächlicher Rückgewähr → Problem: Steueranspruch bestand ja nie gegen OG, kann er also wiederaufleben bzw. echtes „Wiederaufleben“ des Haftungsanspruchs?
  - Zudem § 96 Abs. 1 Nr. 1 InsO, wenn und weil Anfechtungsanspruch anders als § 37 Abs. 2 AO-Anspruch erst nach bzw. mit Verfahrenseröffnung entsteht



# Insolvenz der Organgesellschaft

- **Weitere Frage: Kann FA gegen den Anspruch der OG mit Haftungsanspruch nach § 73 AO aufrechnen?**
- 2. Frage § 94 InsO: FA Insolvenzgläubigerin der OG wegen Anspruch aus § 73 AO → ja, wenn man BGH folgt (s.o.),
  - Haftungsanspruch entsteht mit der Steuerschuld, also hier vor Verfahrenseröffnung
  - Aber: Gegenforderung des § 73 AO ist nicht einredefrei, solange OT leistungsfähig (so BGH NZI 2012, 177 Rn. 17) – wirklich?
  - Aber: § 95 Abs. 1 S. 1 InsO: Schadet nicht, wenn Leistungsfähigkeit OT wegfällt während Insolvenzverfahren der OG
  - Es sei denn, § 95 Abs. 1 S. 3 InsO: **Aufrechnung ausgeschlossen**, weil Erstattungsanspruch (Hauptforderung) fällig, bevor Haftungsanspruch einredefrei wurde
  - Denn: bei anfänglichem Fehlen des Rechtsgrundes bedarf es keiner Aufhebung des Steuerbescheides, Erstattungsanspruch entsteht mit Leistung



# Insolvenz der Organgesellschaft

- Weitere Frage: Kann FA gegen den Anspruch der OG mit Haftungsanspruch nach § 73 AO aufrechnen?
- Hilfsüberlegungen: § 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO: die Herstellung der Aufrechnungslage wird wie Deckung behandelt
- BGH (BGHZ 147, 233 [240] = NJW 2001, 1940; BGH ZIP 2006, 818 [819] mwN; NZG 2009, 995; NZI 2010, 985 Rn. 27 mwN; NZI 2014, 114 Rn. 15): Hatte der Aufrechnende einen *Anspruch auf Abschluss der Vereinbarung*, welche die Aufrechnungslage entstehen ließ; inkongruent, soweit die Aufrechnungsbefugnis sich nicht aus dem zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger zuerst entstandenen Rechtsverhältnis ergebe (BGH ZIP 2006, 818, 819).
- Hier gleichzeitige Entstehung von Ansprüchen auf gesetzlicher Grundlage, insofern „Anspruch auf Entstehung der Aufrechnungslage“
- § 134 InsO: Aufrechnungslage unentgeltlich erlangt, weil kein Vermögensopfer des FA (nur Verlust der entwerteten, weil materiell falschen Bescheidforderung ? → Vermögensopfer des FA liegt in dem Entstehen des Anspruchs aus § 37 Abs. 2 AO)





# Insolvenz der Organgesellschaft

- BFH, VII R 16/13, ZIP 2014, 2403:
- Fall: OG hat vor VE gezahlt, FA hat Beträge an OG aufgrund Anfechtung freiwillig zurückgezahlt. Wegen von Organgesellschaft verursachten Vorsteuerüberhangs verlangt Organträger im selben Umfang der Beträge Erstattung vom FA, nachdem USt-Jahresbescheid geringer ausfällt
  - BFH: FA hat Anspruch nach Treu und Glauben nicht zu erfüllen. Ohne die Anfechtung durch OG hätte OT zwar Erstattungsanspruch nach § 37 AO gehabt, aber diesen Betrag an die OG weiterleiten müssen ( § 426 Abs. 1 BGB). Dieses Ergebnis sei durch Anfechtungsrückgewähr bereits eingetreten.
  - Entscheidung abzulehnen, weil sich FA dann in das Innenverhältnis einmischt: Im Verhältnis OT und FA geht es um die rein steuerrechtliche Frage. Ergibt sich danach Erstattungsanspruch, ist der Anspruch auch zu erfüllen.
  - Problematisch lediglich, ob es einen Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch gibt, weil zwar OG ggf. nur auf den Haftungsanspruch aus § 73 AO geleistet hat (wie BGH NZI 2012, 177), aber zugleich Steuerschuld des OT aufgelebt ist und kein Guthaben mehr entsteht oder besteht
  - Das bedeutet Vorrang des Anfechtungsrechts





# Insolvenz des Organträgers bei bestehender Organschaft

- Bei Zahlung durch Organträger auf eigene Umsätze keine Besonderheiten bei der Anfechtung
- Bei Zahlung durch OT auf Umsätze der OG ggf. noch Durchsetzung von Ausgleichsansprüchen durch Insolvenzverwalter gegen OG
- Außerdem denkbar Anfechtung im Verhältnis zum FA
- § 130 InsO, weil im Zweifel Leistung auf eigene Schuld und kongruent
- § 133 InsO: allgemeine Regeln
- § 134 InsO regelmäßig entgeltlich
- Bei Zahlung durch OG damit gleichzeitige Befriedigung eines Befreiungsanspruchs der OG, insoweit OT nur Anfechtungsgegner des IV der Organgesellschaft



### III. Nicht bestehende Organschaft und Insolvenzanfechtung



# Insolvenz des vermeintlichen Organträgers

- Fall der rechtsirrig angenommenen Organschaft
- Hat OT Steuern für Umsätze bei OG abgeführt, dann Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO
  - Daneben Anfechtung gegenüber FA nach allgemeinen Regeln
  - Inkongruenz, weil kein Anspruch auf Zahlung gegen OT
  - Keine Tilgung der fremden Steuerschuld der OG mangels Tilgungsbestimmung
  - § 134 InsO wegen Leistung ohne rechtlichen Grund (i.S.d. § 37 Abs. 2 AO): hier wieder Gleichlauf wie für das Verhältnis Bereicherungsrecht und § 134 InsO
- Hat OG Steuern gezahlt für eigene Umsätze, dann im Zweifel Leistung auf den eigenen Haftungsanspruch aus § 73 AO
  - Auch insoweit § 37 Abs. 2 AO (aber Verrechnung mit Steuerforderung?)
  - In Insolvenz der OG § § 130, 131 InsO möglich (wie bei bestehender Organschaft)
  - Für § 134 InsO wiederum Frage, ob Leistung auf Nichtschuld (weil auf nicht bestehenden Haftungsanspruch geleistet), m.E. entgeltlich



## IV. Steuerliche Folgen der Anfechtung





# Steuerliche Folgen

- Wiederaufleben der Steuerforderung als Insolvenzforderung nach § 144 InsO
- Kein Säumniszuschlag (BFH NZI 2018, 565)
- Einkommensteuerpflichtig bei EÜR, Masseverbindlichkeit laut BFH, III B 77/18, VIA 2019, 21, weil Steuerforderung erst nach Verfahrenseröffnung begründet
  - fraglich
- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich neutral, weil Anspruch des Anfechtungsgegners vorher zu passivieren und Anfechtungsanspruch zu aktivieren war
- Berichtigung der Umsatzsteuer und Vorsteuer bei Rückgewähr; str. ob Masseverbindlichkeit oder vorinsolvenzlichem Unternehmensteil zuzuordnen



Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit.

Prof. Dr. Christoph Thole, Dipl.-Kfm.

Institut für Verfahrensrecht und  
Insolvenzrecht

Albertus-Magnus-Platz

50923 Köln

[christoph.thole@uni-koeln.de](mailto:christoph.thole@uni-koeln.de)

