

Finanzgericht bestätigt insolvenzrechtliche Beachtlichkeit der sogenannten Zustimmungslösung

Die Entscheidung des Finanzgerichtes Münster vom 03.04.2017 – 7 V 492/17 U behandelt im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes die Frage, ob ein Geschäftsführer in der vorläufigen Eigenverwaltung gemäß §§ 191, 69, 34 AO für nichtgezahlte (Umsatz-)Steuerschulden der Gesellschaft haftet, wenn das Insolvenzgericht einen Zustimmungsvorbehalt zugunsten des vorläufigen Sachwalters hinsichtlich der Zahlung von Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.v. § 37 AO anordnet und der vorläufige Sachwalter die Zustimmung zur Zahlung verweigert.

Das Finanzgericht hat dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben. Es folgt der Argumentation der Antragsteller, dass ihnen aufgrund der Anordnung des Zustimmungsvorbehalts gem. § 21 Abs. 1 S. 1 InsO, in Verbindung mit der verweigerter Zustimmung des vorläufigen Sachwalters, die Zahlung rechtlich unmöglich geworden sei. Zur Begründung führt das FG aus: „Es kann dahinstehen, ob die Anordnung eines solchen Zustimmungsvorbehalts durch das Insolvenzgericht insolvenzrechtlich im Rahmen der vorläufigen Eigenverwaltung zulässig ist (AG Heilbronn, Beschluss vom 23.03.2016 – 12 IN 149/16, NZI 2016, 582) oder nicht (AG Hannover, Beschluss vom 08.08.2015 – 909 IN 264/15, ZInsO 2015, 1111). Denn jedenfalls kann im Streitfall – aufgrund der Beachtlichkeit der insolvenzgerichtlichen Anordnung – kein den Antragstellern vorwerfbares grobes Verschulden angenommen werden. Allein die Tatsache, dass die Geschäftsführer trotz der vom Gericht angeordneten Beschränkungen ihr Amt/ihre Aufgaben übernommen bzw. nicht niedergelegt haben, kann entgegen der Auffassung des Antragsgegners kein grobes Verschulden der Antragsteller begründen.“

I. Kontext und Würdigung der Entscheidung

Die Entscheidung des FG liegt auf einer Linie mit dem Urteil des BFH vom 23.09.2008 – VII R 27/07, wonach dem Schuldner die Erfüllung der Pflicht zur Abführung der Lohnsteuer nach Insolvenzantragstellung weiterhin möglich ist und seine steuerrechtliche Haftung fortbesteht. Diese Entscheidung berücksichtigt aber auch erstmals explizit die Frage, ob der eigenverwaltende Schuldner – genauso wie ein Schuldner im Regelinsolvenzeröffnungsverfahren – von seiner steuerrechtlichen Haftung befreit wird, wenn der vorläufige Sachwalter keine Zustimmung zur Zahlung der Steuerschulden erteilt. Das FG bejaht diese Frage, lässt jedoch ausdrücklich offen, ob die Anordnung des Zustimmungsvorbehalts gem. § 21 Abs. 1 S. 1 InsO insolvenzrechtlich zulässig ist (dagegen: AG Hannover, Beschluss vom 08.05.2015 – 909 IN 64/15, ZInsO 2015, 1111; Laroche/Wollenweber, ZInsO

2016, 2225, 226; Frind, ZInsO 2015, 20, 24). Gleiches gilt für die Frage, ob eine Pflichtenkollision zwischen Masseicherungs- und steuerrechtlicher Zahlungspflicht im Ergebnis nicht dazu führen müsste, dass dem Schuldner ein Wahlrecht zusteht, welche Pflicht er erfüllt. Beide Fragen hält das FG für nicht streitentscheidend, da jedenfalls die gerichtliche Anordnung des Zustimmungsvorbehalts insolvenzrechtlich beachtlich sei.

II. Konsequenzen für die Praxis

Das FG hat die Rechtsbeschwerde zum BFH nicht zugelassen, sodass eine mögliche Entscheidung des BFH nur im Rahmen des Hauptsacheverfahrens erfolgen kann, sofern das Finanzamt im noch laufenden Einspruchsverfahren an seiner Rechtsauffassung festhält. Letztlich wird das FG aber nicht vermeiden können, zur Frage der Pflichtenkollision Stellung zu nehmen, da es in einem parallelen Klageverfahren vor dem gleichen FG im Ergebnis darauf ankommen wird, ob es trotz der vorgetragenen Zweifel der Antragsteller tatsächlich der Ansicht ist, dass das Urteil des BFH vom 23.09.2008 – VII R 27/07 auch auf die vorläufige Eigenverwaltung uneingeschränkt übertragbar ist. In diesem Fall wurde zwar kein Zustimmungsvorbehalt gem. § 21 Abs. 1 S. 1 InsO angeordnet, trotzdem widersprach der vorläufige Sachwalter nach Prüfung der Liquiditätsplanung aus seiner Überwachungspflicht gem. §§ 270a Abs. 1 S. 2, 274 Abs. 2 S. 1 InsO der Abführung der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung und der Zahlung der Umsatzsteuer, um die Sanierungschancen des schuldnerischen Unternehmens nicht durch einen Liquiditätsentzug zu gefährden.

Der vorläufige Sachwalter folgte damit der ganz überwiegend vertretenen Ansicht in der Literatur, dass im Insolvenzverfahren für den eigenverwaltenden Schuldner nicht nur die Massesicherungspflicht gem. § 64 S. 1 GmbHG gilt, sondern auch die Fortführungspflicht gem. §§ 21, 22 Abs. 2 Nr. 1, 157f. InsO (Hobelsberger, DStR 2013, 2545; Thole, DB 2015, 662, m.w.N.). Mit der Folge, dass sich im vorläufigen Eigen-

verwaltungsverfahren zwei gleichwertige, aber gegenläufige Pflichten gegenüberstehen und dem Schuldner ein Wahlrecht zusteht, ob er die Zahlung verweigert oder die Zahlung unter dem Vorbehalt der Insolvenzanfechtung vornimmt (was aber voraussetzt, dass ausreichend Liquidität vorhanden ist). Es wäre daher naheliegend, wenn das FG im Hauptsacheverfahren nach dem Prinzip der Pflichtenkollision entscheidet und in Übereinstimmung mit der strafrechtlichen Dogmatik weder der Zahlungspflicht noch der Massesicherungspflicht den Vorrang einräumt, da es schlichtweg unmöglich ist, beide Pflichten gleichzeitig zu erfüllen. Der Verpflichtete muss wählen können, welche Pflicht er erfüllt, ohne dass ihm daraus strafrechtliche und haftungsrechtliche Nachteile entstehen.

Darüber hinaus wird das FG in diesem Klageverfahren begründen müssen, warum die Annahme des Vorrangs der Steuerzahlungspflicht gegenüber der Massesicherungspflicht nicht gegen den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz verstößt (vgl. dazu insbesondere Sonnleitner/Winkelhog, BB 2015, 88, 96; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 69 AO, Rz. 41e). Daran fehlt es bislang. Das FG beschränkt sich in seinem Beschluss vom 6.2.2017 – 7 V 3973/16 U (EFG 2017, 452, 455) im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes auf die Feststellung, dass der Grundsatz der anteiligen Tilgung für die Umsatzsteuer auch in der vorläufigen Eigenverwaltung gilt. Ergebe sich hiernach eine Benachteiligung des Fiskus, so liege im Umfang des durch die durchschnittliche Tilgungsquote unterschreitenden Differenzbetrages eine schuldhaftige Pflichtverletzung vor, für die der Schuldner/Geschäftsführer als Haftungsschuldner einzustehen habe – die sogenannte Haftungssumme (FG Köln, Urteil vom 6.11.2014 13 K 1065/13, EFG 2015, 612). Hinsichtlich der quotalen Zahlung der Steuerschulden bleibt als Option sodann nur noch die Zahlung unter Anfechtungsvorbehalt (vgl. dazu OLG Jena, Urteil vom 22.06.2016 – 7 U 753/15, ZInsO 2015, 2390), was aber gelegentlich als Fall der Untreue (§ 266 StGB) oder Gläubigerbegünstigung (§ 283c StGB) angesehen wird, weil der Fiskus keine Leistung an die Insolvenzmasse erbringt und die Zahlung die Fortführung des Unternehmens nicht fördert.

Die über die Insolvenzquote hinausgehende Zahlung dient nämlich nur zur Vermeidung von persönlichen Haftungsrisiken des Schuldners/Geschäftsführers (vgl. dazu Hunsalzer, ZInsO 2014, 1748, 1753; Kahlert, ZIP 2012, 2089, 2089). Der Schuldner/Geschäftsführer solle nach Ansicht des FG aber keiner Haftung gemäß § 64 S. 1 GmbHG ausgesetzt sein, weil die Zahlung zur Vermeidung der eigenen Haftung sorgfaltsgemäß i.S.v. § 64 S. 2 GmbHG sein soll.

III. Fazit

Aus Sicht der Sanierungspraxis sind die oben genannten Entscheidungen des FG zu begrüßen, da sie zumindest teilweise Rechtssicherheit und Rechtsklarheit schaffen:

- Zum einen ist nunmehr finanzgerichtlich bestätigt, dass in der vorläufigen Eigenverwaltung der Grundsatz der anteiligen Tilgung für die Umsatzsteuer gilt.
- Zum anderen kann man in diesem Zusammenhang davon ausgehen, dass in den bereits abgeschlossenen Eigenverwaltungsverfahren, in denen ein entsprechender Zustimmungsvorbehalt durch das Insolvenzgericht angeordnet wurde und der vorläufige Sachwalter den Zahlungen widersprochen hat, keine Haftung gem. §§ 191, 69, 34 AO wegen Nichtzahlung der nach Insolvenzantragstellung fälligen Umsatzsteuer droht, weil es zumindest am Verschulden fehlt.

Allerdings bleibt abzuwarten, wie das Finanzamt unter Beachtung der Maßgaben des Beschlusses des FG vom 03.04.2017 im Einspruchsverfahren entscheiden wird. Sollte es an seiner Rechtsauffassung festhalten, wird es unvermeidlich darauf hinauslaufen, dass der BFH die angesprochenen Rechtsfragen abschließend klärt.

Robert Buchalik

Rechtsanwalt
Geschäftsführer, Buchalik Brömmekamp
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH
Geschäftsführender Gesellschafter
Buchalik Brömmekamp Unternehmensberatung

Schwerpunkte: Insolvenzplan/Eigenverwaltung,
Restrukturierung, Kostenreduzierung,
Ertragssteigerung, Working Capital,
Finanzierung, M&A, Stakeholder Management,
Mediation, Interimsmanagement,
Pooladministration, Treuhandlösungen

Tel. 0211-82 89 77 110
robert.buchalik@buchalik-broemmekamp.de



Katrin Schröder

Rechtsanwältin, LL.M. corp.
Buchalik Brömmekamp
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Schwerpunkte: Insolvenzrecht,
Restrukturierung/Sanierung,
Gesellschaftsrecht/ M&A

Tel. 0211-82 89 77 237
katrin.schroeder@buchalik-broemmekamp.de

