

Thema: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren

Zeitschrift: ZInsO - Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht

Rubrik: ZInsO - Aufsätze

Autoren: Robert Buchalik / Katrin Schröder / Martin Rekers

Referenz: ZInsO 2017, 905 - 914 (Ausgabe 19 v. 11.05.2017)

Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren

Zugleich Erwiderung auf Laroche/Wollenweber, ZInsO 2016, 2225 sowie Roth, ZInsO 2017, 617

*von Rechtsanwalt Robert Buchalik, Rechtsanwältin Katrin Schröder, LL.M. corp. restruc. und Rechtsanwalt/Steuerberater Martin Rekers, LL.M., Düsseldorf**

Nach der Gesetzesbegründung zum ESUG¹ soll die Eigenverwaltung einen "Anreiz zur frühzeitigen Insolvenzantragstellung" setzen.² Der Schuldner soll den Insolvenzantrag nicht herauszögern bis der Antrag auf Eigenverwaltung "aussichtslos" wird. Der Antrag ist aussichtslos, wenn zum Zeitpunkt der Entscheidung über den Antrag aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen die spätere Anordnung der Eigenverwaltung nicht in Betracht kommt. Damit müssen inzident die Voraussetzungen von § 270 Abs. 2 Nr. 2 InsO geprüft werden.³

Gem. § 270 Abs. 2 Nr. 2 InsO setzt die Anordnung der Eigenverwaltung voraus, dass "keine Umstände bekannt sind, die erwarten lassen, dass die Anordnung zu Nachteilen für die Gläubiger führen wird". Die gläubigerbenachteiligenden Umstände müssen ohne weitere Prüfung erkennbar sein, etwa weil die Nachteile für die Gläubiger auf der Hand liegen.⁴ Ist das Gericht im Rahmen seiner Prognose nicht vom Vorliegen eines Nachteils überzeugt, muss es die vorläufige Eigenverwaltung anordnen. Zweifel oder Unklarheiten gehen nicht zulasten des Schuldners.⁵

Bejaht wird ein Nachteil für die Gläubiger gelegentlich, wenn sich aus den Angaben im Insolvenzantrag ergibt, dass der Schuldner nicht oder kaum in der Lage ist, die USt bei Fälligkeit zu bezahlen. Eine derartige Beschränkung ist dem Gesetz aber nicht zu entnehmen. Zutreffend ist, dass ein Schuldner im Rahmen einer Betriebsfortführung in der Lage sein muss, seinen gesetzlichen Zahlungspflichten unter Berücksichtigung der Besonderheiten eines Insolvenzverfahrens nachzukommen. Gleichzeitig darf aber nicht ignoriert werden, dass viele Unternehmen erst durch den USt-Effekt der vorläufigen Eigenverwaltung⁶ die notwendige Liquidität für eine Betriebsfortführung bis zur Bestätigung eines Insolvenzplans oder dem Abschluss eines Asset Deal-Kaufvertrags aufbauen und damit überhaupt eine Sanierung ermöglicht wird.

Die Eigenverwaltung bringt jedoch nicht nur Chancen mit sich, sondern auch Haftungsrisiken. Jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut von § 64 Satz 1 GmbHG haftet der Schuldner auch nach Insolvenzantragstellung für Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Feststellung der Überschuldung.⁷ Hinzu kommen die persönlichen Haftungsrisiken gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO und § 823 Abs. 2 BGB i.V.m. § 266a StGB sowie die Strafbarkeit gem. § 266a StGB .

Der Beitrag stellt die Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für USt-Schulden in dem vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren dar.⁸ Die Besonderheiten bei rückständiger Lohnsteuer, Verspätungszuschlägen, Säumniszuschlägen und Zinsen sollen außer Betracht bleiben. Es soll zunächst die Rechtslage im Regelinsolvenz- und Eigenverwaltungsverfahren dargestellt werden. Sodann setzt sich der Beitrag mit den verschiedenen Lösungsansätzen der

* Die Autoren sind Rechtsanwälte bei Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälts-Gesellschaft mbH, Düsseldorf. Robert Buchalik ist geschäftsführender Gesellschafter der Kanzlei Buchalik Brömmekamp Rechtsanwälts-Gesellschaft mbH, der Buchalik Brömmekamp Unternehmensberatung GmbH und

- 1 Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen, BGBl. I, S. 2582, 2800.
- 2 BT-Drucks. 17/5712, S. 19.
- 3 Vgl. statt vieler MünchKomm-InsO/Kern, 3. Aufl. 2014, § 270a Rn. 19.
- 4 MünchKomm-InsO/Kern (Fn. 3), § 270a Rn. 23; *Undritz*, in: K. Schmidt, InsO, 19. Aufl. 2016, § 270a Rn. 2; HambKomm-InsO/*Fiebig*, 5. Aufl. 2015, § 270a Rn. 3.
- 5 BT-Drucks. 17/5712, S. 38.
- 6 Aufgrund einer Gesetzeslücke ist § 55 Abs. 4 InsO weder direkt noch analog in der vorläufigen Eigenverwaltung anwendbar. USt-Schulden, die im Zeitraum vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet werden, sind daher einfache Insolvenzforderungen, vgl. statt vieler OLG Jena, Urt. v. 22.6.2016 - 7 U 753/15, ZInsO 2015, 2390 m. Anm. *Buchalik/Schröder*, ZInsO 2016, 2025; HambKomm-InsO/*Fiebig* (Fn. 4), § 270a Rn. 37.
- 7 Der Sinn und Zweck der Haftung gem. § 64 Satz 1 GmbHG liegt darin, im Interesse der Gläubiger eine Massesicherungspflicht des Geschäftsführers zu sanktionieren. Die Massesicherungspflicht muss daher so lange greifen, wie sie relevant ist, d.h. der Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz (*par conditio creditorum*) bedroht ist. Diese Bedrohung wird durch die Insolvenzantragstellung sogar noch gesteigert, da mit der öffentlichen Bekanntmachung der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen die Krise des Unternehmens i.d.R. publik wird und Altgläubiger darauf drängen, dass ihre ungesicherten Insolvenzforderungen (aus der Zeit vor Insolvenzantragstellung) befriedigt werden. Folglich bleibt für die Gegenansicht, die die Haftung nach Insolvenzantragstellung ablehnt, kein Raum, vgl. zur Geschäftsführerhaftung gem. § 64 Satz 1 GmbHG im Eigenverwaltungseröffnungsverfahren *Klinck*, DB 2014, 938, 938 m.w.N. zum Meinungsstreit in Fn. 21.
- 8 Der Beitrag konzentriert sich auf die Rechte und Haftungsrisiken in der vorläufigen Eigenverwaltung (§ 270a InsO). Das Schutzschirmverfahren (§ 270b InsO) unterscheidet sich von der vorläufigen Eigenverwaltung dadurch, dass der Schuldner lediglich drohend zahlungsunfähig und/oder überschuldet ist. Zur Haftung für Sozialversicherungsbeiträge und deren Insolvenzanfechtung im Schutzschirmverfahren gem. § 270b InsO *Hunsalzer*, ZInsO 2014, 1748 ff.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 906 >>

Praxis auseinander. In diesem Zusammenhang nehmen die Autoren zur Behauptung von Laroche/Wollenweber Stellung, die sog. "Zustimmungslösung"⁹ sei ein Fall der "kollusiven Absprache" zwischen Geschäftsführer und vorläufigem Sachwalter zur Vermeidung der eigenen Strafbarkeit.¹⁰

I. Problemaufriss

Gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter einer juristischen Person deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Dazu gehört insbesondere die rechtzeitige Zahlung von fälligen Steuern.¹¹ Führt der gesetzliche Vertreter die Steuern nicht ab, haftet er gegenüber dem Fiskus gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO persönlich. Will der Geschäftsführer einer insolventen GmbH seinen steuerlichen Pflichten nachkommen, droht ihm aber ggf. eine Haftung wegen Verstoßes gegen die Massesicherungspflicht (§ 64 Satz 1 GmbHG) sowie eine Haftung wegen Untreue (§ 266 StGB) oder Gläubigerbegünstigung (§ 283c StGB),¹² weil der Fiskus keine Leistung an die Insolvenzmasse erbringt und die Zahlung die Fortführung des Unternehmens nicht fördert.¹³ Die über die Insolvenzquote hinausgehende Zahlung dient nämlich nur zur Vermeidung von persönlichen Haftungsrisiken des Geschäftsführers¹⁴ und entzieht dem Unternehmen u.U. lebensnotwendige Liquidität.

Das ESUG hat diesen Konflikt zwischen der Massesicherungspflicht und den haftungs- und strafbewehrten Zahlungspflichten an die Finanz- und Sozialkassen nicht gelöst. Auch eine klarstellende Rechtsprechung des BGH oder BFH fehlt bislang.¹⁵ Die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung betrifft ausschließlich das Regelinsolvenzverfahren. Mangels Rechtssicherheit¹⁶ ist es daher nicht leicht für einen Sanierungsberater, die grundsätzlichen Haftungsrisiken für Geschäftsführer in Eigenverwaltungsverfahren abzuschätzen und Haftungsvermeidungsstrategien zu entwickeln. Darüber hinaus sind die Pflichten des vorläufigen Sachwalters im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren noch weitgehend ungeklärt.¹⁷

II. Rechtliche Ausgangslage im Regelinsolvenz- und Eigenverwaltungsverfahren

1. Eröffnetes (Regel-)Insolvenzverfahren

Wird bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein Insolvenzverwalter bestellt, geht die Verwaltungs- und

Verfügungsbefugnis vom Schuldner auf diesen über (§ 80 Abs. 1 InsO). Dadurch wird dem Schuldner bzw. dessen gesetzlichen Vertreter die Erfüllung seiner steuerlichen und abgabenrechtlichen Pflichten rechtlich unmöglich. Eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB¹⁸ wie auch eine Haftung gem. §§ 69 Satz 1 , 34 Abs. 1 Satz 1 AO¹⁹ entfällt. Der Insolvenzverwalter haftet zwar gem. §§ 69 Satz 1 , 34 Abs. 3 AO , wenn er die fälligen Steuern nicht zahlt. Seine Haftung für USt-Verbindlichkeiten ist aber nach dem Grundsatz der anteiligen Tilgung begrenzt.²⁰

2. (Regel-)Insolvenzeröffnungsverfahren

Im Insolvenzeröffnungsverfahren kommt es entscheidend darauf an, welche Sicherungsmaßnahmen das Insolvenzgericht anordnet.

a) Bestellung eines "starken" vorläufigen Insolvenzverwalters

Wird ein allgemeines Verfügungsverbot angeordnet (§ 21 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alt. InsO), werden die Wirkungen des § 80 Abs. 1 InsO quasi ins Insolvenzeröffnungsverfahren vorverlagert.²¹ Der vorläufige Insolvenzverwalter ist als Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO) und Arbeitgeber i.S.v. § 266a StGB²² zur Zahlung der Steuern (§ 55 Abs. 4 InsO) und Abführung der Sozialversicherungsbeiträge (§§ 55 Abs. 2 Satz 1 , 53 InsO) verpflichtet.²³ Der Schuldner bzw. dessen gesetzlicher Vertreter werden mangels Verfügungsbefugnis im Außenverhältnis von ihrer Haftung frei.²⁴

b) Bestellung eines "schwachen" vorläufigen Insolvenzverwalters

Ordnet das Insolvenzgericht lediglich einen Zustimmungsvorbehalt an (§ 21 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alt. InsO), ist die Wirksamkeit der Verfügungen des Schuldners von der Zustim-

9 Bei der "Zustimmungslösung" erlässt das Insolvenzgericht einen Beschluss gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO mit dem Tenor: "Zahlungen auf Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.v. § 37 AO und auf Beiträge der Abreißnehmer zur Sozialversicherung i.S.v. § 266a StGB sind nur mit Zustimmung des vorläufigen Sachwalters zulässig." Für die Zulässigkeit dieses Zustimmungsvorbehalts zugunsten des vorläufigen Sachwalters haben sich u.a. AG Heilbronn (Beschl. v. 23.3.2016 - 12 IN 149/16 , ZInsO 2016, 1024), AG Düsseldorf (Beschl. v. 10.7.2014 - 504 IN 124/14 , ZInsO 2014, 2389) sowie Hofmann (Eigenverwaltung, 2. Aufl. 2016, Rn. 370) ausgesprochen.

10 Laroche/Wollenweber, ZInsO 2016, 2225, 2229 .

11 Dies betrifft nicht die Lohnsteuer für den Insolvenzgeldzeitraum, weil das Insolvenzgeld gem. § 3 Nr. 2b EStG lohnsteuerfrei ist.

12 Hunsalzer, ZInsO 2014, 1748, 1753 ; Kahlert, ZIP 2012, 2089, 2089.

13 Thole, in: K. Schmidt (Fn. 4), § 55 Rn. 45; Schädlich, NWB 2016, 1600, 1600; Lau, DB 2014, 1417, 1421.

14 Dupper/Petzsch, wistra 2016, 294, 298; Hunsalzer, ZInsO 2014, 1748, 1752 f.

15 Schädlich, NWB 2016, 1600, 1600.

16 Lau, DB 2014, 1817, 1822; Kahlert, ZIP 2012, 2089, 2091.

17 Lau, DB 2014, 1417.

18 Hunsalzer, ZInsO 2014, 1748 .

19 BFH, Urt. v. 19.2.2010 - VII B 190/09 , ZInsO 2010, 1652 Rn. 14; BFH, Urt. v. 23.9.2009 - VII R 27/07, ZInsO 2009, 151 ; Rüsken, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 34 Rn. 10.

20 Der Grundsatz der anteiligen Tilgung gilt nur für die USt, vgl. Schmittmann, in: Waza/Uhländer, Insolvenzen und Steuern, 11. Aufl. 2015, Rn. 1011 ff.; Koenig/Koenig, AO, 3. Aufl. 2014, § 34 Rn. 21. Im Bereich der Lohnsteuer stellt die Nichtabführung der abzuführenden Lohnsteuer bei Fälligkeit stets eine Pflichtverletzung dar, vgl. Schmittmann, in: Jesgarzewski/Schmittmann, Steuerrecht, 2014, Kap. 20, S. 444; Schmittmann/Dannemann, ZIP 2014, 1405, 1407 f.

21 Schmittmann (Fn. 20), Rn. 1252.

22 Vuia, in: Gottwald, Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2015, § 14 Rn. 126; Laroche/Wollenweber, ZInsO 2017, 2225, 2226.

23 Buchalik/Kraus, ZInsO 2014, 2225, 2226 .

24 BFH v. 23.9.2008 - VII R 27/07 , ZInsO 2009, 151 ; Rüsken (Fn. 19), § 34 Rn. 23; Sonnleitner/Winkelhog, BB 2015, 88, 90.

mung des vorläufigen Insolvenzverwalters abhängig (§ 24 Abs. 1 InsO i.V.m. §§ 81, 82 InsO),²⁵ d.h., Zahlungen des Schuldners sind ohne Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters im Außenverhältnis unwirksam. Der Zustimmungsvorbehalt ändert aber nichts daran, dass nach BFH-Urt. v. 23.8.2009 - VII R 27/07 dem Schuldner die Erfüllung der steuerlichen Zahlungspflicht weiterhin möglich ist und seine Haftung fortbesteht.²⁶ Entsprechend verlangt der BFH vom Schuldner für die Befreiung von seiner abgabenrechtlichen Haftung, dass er den vorläufigen Insolvenzverwalter um Erteilung seiner Zustimmung zur Zahlung erfolglos aufgefordert hat.²⁷

3. Bestimmung des Haftungszeitraums im Regel- insolvenz- und Eigenverwaltungsverfahren

Weitgehend offen ist dagegen die Haftung in der vorläufigen Eigenverwaltung. Eine Klärung durch die Rechtsprechung ist bislang nicht erfolgt.²⁸ Gesichert ist lediglich, dass auch hier der Grundsatz der anteiligen Tilgung gilt.²⁹ Wird zumindest anteilig auf Steuerschulden gezahlt, erfasst die Privilegierung hierbei sowohl die Befriedigung von erst nach Eintritt der Insolvenzantragspflicht fällig werdenden Steuerschulden als auch solche Steuerschulden, deren Fälligkeit schon zuvor bestand und es tritt insoweit keine Haftung ein.

Steht fest, dass der Geschäftsführer die fälligen Steuerschulden aufgrund bestehender Liquiditätsschwierigkeiten nicht an das Finanzamt abgeführt hat, wird seitens des Finanzamts eine sog. Haftungsquote errechnet. Zur Ermittlung der Haftungsquote ist der Haftungszeitraum zu bestimmen. Der Haftungszeitraum beginnt am ersten Tag der Fälligkeit der ersten nicht oder teilweise gezahlten Steuerschuld (bspw. USt-Voranmeldung am 10. des Monats). Hoch umstritten ist hingegen, wann der Haftungszeitraum endet.

a) Auffassung der Finanzverwaltung

aa) Anwendungserlass zur Abgabenordnung

Grund dafür ist, dass der Anwendungserlass zur AO (AEAO) keine Bestimmungen zur Frage der Bestimmung eines Haftungszeitraums enthält, insbesondere nicht zur Frage des Endes des Haftungszeitraums. Der Befund überrascht, handelt es sich bei dieser Frage doch um ein zentrales Thema im Bereich der Unternehmensfortführung im Insolvenzverfahren.

bb) Äußerungen der Landesfinanzbehörden

Jedoch liegen verschiedene Äußerungen der Landesfinanzbehörden vor:

So formuliert der Erlass betreffend das Verfahren bei der Sachverhaltsermittlung hinsichtlich der Haftung nach § 69 AO v. 7.12.2010 des FinMin NRW wie folgt:

"Der Haftungszeitraum wird wie folgt abgegrenzt:

(â€!)

Er endet an dem Zeitpunkt, an dem sichergestellt ist, dass eine Benachteiligung (durch Zahlungen an andere Gläubiger) des Fiskus ausscheidet.

Dies ist eine reine Sachverhaltsfrage. Grundsätzlich endet der Haftungszeitraum mit dem Zeitpunkt, ab dem durch die Steuerschuldnerin keine Gläubiger mehr befriedigt worden sind. Dies kann z.B. der Tag der Antragstellung auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens sein. Es kann aber auch ein späterer Zeitpunkt sein, wenn nämlich Sachverhalte festgestellt werden, in denen z.B. nach dem Insolvenzantrag noch andere Gläubiger befriedigt wurden."

Die Verfügung betreffend die Haftung der Vertreter v. 1.6.2010 (AO-Kartei BW § 69 AO Karte 1) der OFD Karlsruhe S 0190/1 formuliert wie folgt:

"Der Haftungszeitraum (â€!) endet mit dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerschuldner zahlungsunfähig geworden ist (z.B. Tag des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens)."

Ähnlich formuliert die Verfügung betreffend die Haftung für betriebliche Steuern (ohne Abzugsteuern) v. 20.11.2009 (StEd 2010 S. 42) der OFD Hannover (S 0190 - 10 - StO 141):

"Der Haftungszeitraum (â€!) endet mit dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerschuldner zahlungsunfähig geworden ist (z.B. Tag des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. der Eröffnung des Insolvenzverfahrens)."

b) Stimmen aus der Literatur

Auch in der Literatur fallen die Äußerungen zum Ende des Haftungszeitraums überraschend kurz aus, bedenkt man die Brisanz des Themas. Dort heißt es:

"Der Haftungszeitraum endet mit Verlust der Verfügungsbefugnis."³⁰

c) Wann tritt in der Eigenverwaltung der Verlust der Verfügungsbefugnis ein?

Gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 , 275 InsO bestehen jedoch keine direkten Verfügungsbeschränkungen für den Schuld-

25 BFH v. 23.9.2008 - VII R 27/07 , ZInsO 2009, 151 .

26 BFH v. 23.9.2008 - VII R 27/07 , ZInsO 2009, 151 ; FG Köln, Urt. 25.2.2014 - 10 K 2954/10 , ZInsO 2014, 1672 ; Uhlenbruck/Sinz, InsO, 14. Aufl., § 22 Rn. 209; *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 90.

27 BFH v. 19.2.2010 - VII B 190/09 , ZInsO 2010, 1652 Rn. 14.

28 Vgl. dazu *Schädlich*, NWB 2016, 1600; *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 91 ff.; *Thole*, DB 2015, 662 ff.; *Lau*, DB 2015, 1417; *Klinck*, DB 2014, 938 ff.; *Schmittmann/Lemke*, InsbürO 2015, 424 ff. ; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 22 ff. ; *Buchalik/Kraus*, ZInsO 2014, 2354 ff. ; *Schmittmann/Dannemann*, ZIP 2014, 1405, 1406 ff.; *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545 ff.; *Kahlert*, ZIP 2012, 2089, 2090.

29 Vgl. statt vieler *Rüsken* (Fn. 19), § 69 Rn. 58 ff. sowie FG Münster v. 6.2.2017 - 7 V 3973/16 U , ZInsO 2017, 782 .

30 Vgl. statt vieler *Rüsken* (Fn. 19), § 69 Rn. 63a.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 908 << >>

ner (im Außenverhältnis).³¹ Vielmehr ist eine solche Anordnung gem. § 270a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 InsO ausdrücklich untersagt.

Allerdings ist in der Rechtsprechung und Literatur anerkannt, dass der Schuldner ab Insolvenzantrag einem geänderten insolvenzrechtlichen Pflichtenprogramm unterliegt.³² Dieses besagt, dass der Schuldner ungesicherte Altforderungen (= Forderungen, die vor Insolvenzantragstellung begründet wurden) nur noch quotaal bedienen darf. Eine abweichende Rechtslage gilt lediglich hinsichtlich der ab Einleitung des Insolvenzverfahrens neu begründeten Verbindlichkeiten (sog. "Neuverbindlichkeiten" bzw. "Neuforderungen"), da der Schuldner den Geschäftsbetrieb des schuldnerischen Unternehmens grds. fortzuführen hat (§§ 270a , 270 , 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 , 157 f. InsO). Die für die Fortführung erforderlichen rechtsgeschäftlichen Maßnahmen erfordern, dass der Schuldner den Gläubigern rechtsgeschäftlich begründeter Verbindlichkeiten Sicherheit für die Bezahlung bieten kann.³³

Im Ergebnis entspricht die Rechtslage im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren hinsichtlich der Befugnisse, Zahlungen auf Altforderungen zu leisten, deshalb der Rechtslage bei Durchführung eines vorläufigen (Regel-)Insolvenzeröffnungsverfahrens unter Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters, sei es mit Zustimmungsvorbehalt oder mit allgemeinen Verfügungsverbot.³⁴ Hinsichtlich der Befugnisse im Innenverhältnis führen das Regelinsolvenz- und Eigenverwaltungsverfahren zum selben Ergebnis. Die Durchführung eines vorläufigen Eigenverwaltungsverfahrens sollte gegenüber der Durchführung eines Regelinsolvenzverfahrens weder zu einer Besser- noch zu einer Schlechterstellung der Insolvenzmasse führen.³⁵

In Entsprechung zur Verwaltungspraxis im Regelinsolvenzverfahren unter Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters endet daher auch beim vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren der Haftungszeitraum mit Beginn des vorläufigen Verfahrens, d.h. mit Insolvenzantragstellung, spätestens aber mit Ergehen des Beschlusses gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 1 , 270 InsO .

d) Rechtsprechung des BGH und BFH

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des BFH v. 23.9.2008.³⁶

Zum einen knüpft das Urt. v. 23.9.2008 ausweislich seines 3. Leitsatzes an das Urteil des II. ZS des BGH v. 14.5.2007 - II ZR 48/06 an,³⁷ welches sich seinerseits ausweislich der Sachverhaltsdarstellung auf den Zeitraum *vor Insolvenzantragstellung* bezieht. Es wird ausdrücklich Bezug genommen auf die gefestigte Rechtsprechung des 5. Strafsenats des BGH zur insolvenzrechtlichen Dreiwochenfrist des § 15a Abs. 1 Satz 1 InsO . Danach entfällt eine Strafbarkeit aufgrund der Regelung in § 266a Abs. 1 StGB nur dann, wenn der Schuldner nach unterbliebener Zahlung innerhalb der Dreiwochenfrist einen Insolvenzantrag stellt.³⁸

Unterbleibt dagegen der fristgemäße Insolvenzantrag, so liegen die Voraussetzungen für eine Strafbarkeit vor.³⁹ Diese Strafbarkeit hat zivilrechtlich zur Folge, dass der II. ZS des BGH unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung eine zivilrechtliche Haftung gem. § 64 Satz 2 GmbHG entfallen lässt. Aus dem Gesamtzusammenhang ergibt sich daher, dass der II. ZS des BGH in seiner Entscheidung v. 14.5.2007 den Fall des *unterbliebenen Insolvenzantrags* zu entscheiden hatte und für diesen Fall in Anknüpfung an die Entscheidung des 5. Strafsenats des BGH v. 9.8.2005 - 5 StR 67/05 aus dem Strafbarkeitsrisiko den Entfall der zivilrechtlichen Haftung abgeleitet hat. Da das Urteil des BFH v. 23.9.2008 seinerseits an diese Rechtsprechung des BGH anknüpft, ist somit eine Haftung nur im Fall des *unterbliebenen* Insolvenzantrags gerechtfertigt.⁴⁰

Zum anderen betrifft das Urteil des BFH v. 23.9.2008 - VII R 27/07 lediglich die Abführung der Lohnsteuer und nicht die USt. Wenn der BFH aber selbst im Bereich der Haftung für nicht abgeführte Lohnsteuer eine Haftung gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO bei widersprüchlicher Rechtslage verneint, muss dies erst recht im Bereich der Haftung für USt-Schulden im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren gelten, weil dort steuerlich ein weniger strenger Haftungsmaßstab gilt.⁴¹

e) Zwischenergebnis

Daher ist festzustellen, dass ab Insolvenzantragstellung keine Rechtfertigung für eine Haftung des Schuldners gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO besteht und deshalb der Haftungszeitraum für die Bestimmung einer Haftungsquote für USt-Schulden mit Insolvenzantragstellung endet, spätestens aber mit Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung. Allerdings ist diese Erkenntnis bisher noch nicht gesicherte Rechtslage. Die untergerichtliche Finanzrechtsprechung zieht das Urteil des BFH v. 23.8.2009 vielmehr als Beleg dafür heran, dass der Haftungszeitraum für Umsatzzschulden bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens fort dauert.

31 *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 91; *Hunsalzer*, ZInsO 2014, 1748, 1749; *Kahlert*, ZIP 2012, 2089, 2089.

32 *Boeker*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 4/2015, § 69 Rn. 41 f.; AG Hamburg v. 14.7.2014 - 67b IN 196/14, ZInsO 2014, 2390; *Buchalik/Kraus*, ZInsO 2014, 2354; *Weber*, ZInsO 2014, 2153, 2155; *Hunsalzer*, ZInsO 2014, 1748, 1750; *Lenger/Kahanian*, NZI 2014, 385 ff.; *Kahlert*, ZIP 2013, 2348 ff.; *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545 ff.; *Arndt*, NSTZ 2007, 155 [BGH 09.08.2005 - 5 StR 67/05]; *Gross/Schorck*, NZI 2004, 358, 362; a.A. *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 96.

33 *Hofmann* (Fn. 9), § 6 Rn. 59; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24.

34 *Rattunde*, in: Bochart/Frind, Betriebsfortführung in der Insolvenz, 2. Aufl. 2014, Teil 2, Kap. 13, Rn. 1783.

35 AG Heilbronn, Beschl. v. 23.3.2016 - 12 IN 149/16, ZInsO 2016, 1024.

36 A.A. *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 91, 96.

37 ZInsO 2007, 660.

38 BGH, Beschl. v. 9.8.2005 - 5 StR 67/05, ZInsO 2005, 986 unter Abschn. II.2.b der Gründe sowie BGH, Beschl. v. 30.7.2003 - 5 StR 221/03, ZInsO 2004, 39 unter Abschn. II.1. der Gründe.

39 BGH, Beschl. v. 9.8.2005 - 5 StR 67/05, ZInsO 2005, 986 Abschn. II.1.a der Gründe.

40 *Thole*, DB 2015, 662, 664.

41 Vgl. zu den Besonderheiten bei der Lohnsteuer *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 92; *Schmittmann/Dannemann*, ZIP 2014, 1405, 1408.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 909 << >>

III. Lösungsansätze der Praxis

In der Praxis werden verschiedene Lösungsansätze zur Vermeidung von Haftungsrisiken in der vorläufigen Eigenverwaltung diskutiert. Diese werden nachfolgend näher erläutert.

1. Anfechtungslösung

Die wohl häufigste Handlungsempfehlung lautet, das Finanzamt schriftlich (z.B. per Fax) über den Insolvenzantrag zu informieren, sodann die Zahlung unter dem Vorbehalt der Insolvenzanfechtung zu erbringen und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Zahlung gem. § 130 Abs. 1 Nr. 2 InsO anzufechten (sog. "Anfechtungslösung").⁴² Dieser Weg funktioniert allerdings nur, wenn der Schuldner über ausreichend liquide Mittel verfügt⁴³ und keine Globalermächtigung gem. §§ 270b Abs. 3, 55 Abs. 2 InsO zur Begründung von Masseverbindlichkeiten vorliegt.⁴⁴

2. Kassenführungsrecht

Das AG Hamburg sieht in der Anfechtungslösung eine Gläubigergefährdung und hat mit Beschl. v. 14.7.2014 - 67b IN 196/14⁴⁵ die Übertragung des Kassenführungsrechts auf den vorläufigen Sachwalter angeordnet. Zur Begründung wird ausgeführt, die Übertragung des Kassenführungsrechts sei (verglichen mit der öffentlichen Bekanntmachung der "*Aufhebung der Eigenverwaltung durch quasi partielle Anordnung der vorläufigen Insolvenzverwaltung*") das "*mildeste Mittel*", um der Gläubigergefährdung durch Zahlungen an die Finanz- und Sozialkassen Rechnung zu tragen.⁴⁶ Zahlungen auf Insolvenzforderungen seien im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren nicht erlaubt. Sie seien verboten und "*insolvenzzweckwidrig*".⁴⁷

Ab Insolvenzantragstellung gelte das - oben dargestellte - "*veränderte Pflichtenprogramm*".⁴⁸ Auf die Haftungsrisiken des Geschäftsführers des eigenverwaltenden Unternehmens könne keine Rücksicht genommen werden, da er nicht Verfahrensbeteiligter sei.⁴⁹

Die Anfechtungslösung sei zu risikoreich, denn unter dem Gesichtspunkt eines späteren möglichen Vertrauensschutzes der Anfechtungsgegner sei ihre Durchsetzung zweifelhaft.⁵⁰

Tatsächlich funktioniert in der Praxis die Anfechtungslösung. Die Voraussetzungen des § 130 Abs. 1 Nr. 2, 2. Alt. InsO sind leicht zu begründen.⁵¹ Eine Anfechtungsklage kommt nur selten vor. I.d.R. genügt bereits ein Aufforderungsschreiben des Sachwalters. Auch bleibt für einen Vertrauensschutz kein Raum, wenn die Zahlung ausdrücklich unter dem Vorbehalt der Insolvenzanfechtung erfolgt.

Darüber hinaus wirkt die Übernahme der Kassenführung nur im Innenverhältnis zwischen Schuldner und vorläufigem Sachwalter; eine Zahlung des Schuldners ohne Zustimmung des Sachwalters wird nicht unwirksam.⁵² Der Schuldner verliert durch die Übernahme der Kassenführung durch den vorläufigen Sachwalter gerade nicht die Verfügungsbefugnis.⁵³ Der Schuldner hat lediglich die Verpflichtung, sich eigener Verfügungen über Geldmittel zu enthalten.⁵⁴ Der Schuldner wird daher nicht von seiner Haftung gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO befreit (vgl. dazu auch unter IV.1.).⁵⁵ Es bleibt bei der eingangs skizzierten Pflicht des Schuldners, sich um die Zustimmung des vorläufigen Sachwalters zu bemühen.

3. Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts

Vor diesem Hintergrund hat sich die Zustimmungslösung zum Standard in vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren entwickelt. Sie hat den Vorteil, dass sie einerseits die Liquidität im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren schont, andererseits aber auch die Pflichtenkollision aus Zahlungspflicht und Massesicherungspflicht im Insolvenzeröffnungsverfahren auflöst, weil der Schuldner für die Zahlung auf die Zustimmung des vorläufigen Sachwalters angewiesen ist.⁵⁶ Verweigert der vorläufige Sachwalter seine Zustimmung, tritt die rechtliche Unmöglichkeit der Zahlung für den Schuldner ein. Eine Haftung gem. §§ 69 Satz 1, 34 Abs. 1 Satz 1 AO scheidet schon auf der Tatbestandsebene wegen Unmöglichkeit normgemäßen Verhaltens.⁵⁷

42 Hierbei handelt es sich um den sichersten Weg. Dies hat das OLG Jena bestätigt, vgl. Urte. v. 22.6.2016 - 7 U 753/15, ZInsO 2015, 2390 m. Anm. *Buchalik/Schröder*, ZInsO 2016, 2025.

43 *Gortan*, NZI 2016, 982, 983; *Thole*, DB 2015, 662, 668; *Hofmann* (Fn. 9), Rn. 487.

44 BGH, Urte. v. 16.6.2016 - IX ZR 114/15, ZInsO 2016, 1421 m. Anm. *Buchalik/Kraus*; OLG Jena, Urte. v. 22.6.2016 - 7 U 753/15, ZInsO 2015, 2390 m. Anm. *Buchalik/Schröder*, ZInsO 2016, 2025.

45 ZInsO 2014, 2390.

46 *Frind*, ZInsO 2015, 20, 25.

47 Zur Kritik an dem Begriff "Insolvenzzweckwidrigkeit" *Thole*, DB 2015, 662, 665.

48 *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24.

49 *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24.

50 *Frind*, ZInsO 2015, 20, 25 f.: "*Eine später mögliche Anfechtung (s. § 280 InsO für den Sachwalter) birgt nämlich keine adäquate Amortisation der zwischenzeitlichen Massegefährdung. Zum einen können Sozialversicherungsträger insolvent werden (§ 171 b SGB V), sodass unter diesem Aspekt des möglichen Ausfalls des Anfechtungsgegners nur Steuerzahlungen ‚ganz sicher‘ wären. Zum anderen folgen nicht alle Gerichte der Ansicht, dass die Zahlung beim Arbeitnehmeranteil anfechtbar sei.*"

51 Vgl. auch *Hunsalzer*, ZInsO 2014, 1748, 1751.

52 FK-InsO/*Foltis*, 8. Aufl. 2015, § 275 Rn. 13; HambKomm-InsO/*Fiebig* (Fn. 4), § 275 Rn. 14.

53 HambKomm-InsO/*Fiebig* (Fn. 4), § 275 Rn. 14; *Hunsalzer*, ZInsO 2014, 1748, 1749.

54 HambKomm-InsO/*Fiebig* (Fn. 4), § 275 Rn. 14.

55 Harder, NZI 2015, 162 f.; Hobelsberger, DStR 2013, 2545, 2548; a.A. Frind, ZInsO 2015, 20, 25 .

56 AG Heilbronn v. 23.3.2016 - 12 IN 149/12, ZInsO 2016, 1024 ; Spliedt, in: K. Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 5. Aufl. 2016, Teil 9, Rn. 9160; Kahlert, in: Kübler, Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz, 1. Aufl. 2012, § 57 Rn. 26; Buchalik/Kraus, ZInsO 2014, 2354 ; Hunsalzer, ZInsO 2014, 1748, 1749 ; Hobelsberger, DStR 2013, 2545, 2549.

57 BGH, Urt. v. 18.11.1997 - VI ZR 11/97 , NJW 1998, 1306, unter II.2.a der Gründe; BGH, Urt. v. 11.12.2001 - VI ZR 123/00 , NJW 2002, 1122, unter II.2 der Gründe; BFH, Urt. v. 19.2.2010 - VII B 190/09 , BFH/NV 2010, 1120 = ZInsO 2010, 1652 (Vorinstanz: FG Münster, Urt. v. 2.7.2009 - 10 K 1549/08 L , ZInsO 2009, 1868) Rn. 14, wonach der Geschäftsführer gem. § 69 Satz 1 AO nicht haftet (mangels Verschulden), wenn ein vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt seine Zustimmung zur Zahlung der Steuerschulden verweigert; vgl. auch BFH, Beschl. v. 27.5.2009 - VII B 156/08 , BFH/NV 2009, 1591 zur Lohnsteuer; diese Entscheidung muss erst recht für die USt gelten, da insoweit steuerlich ein weniger strenger Haftungsmaßstab gilt.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 910 << >>

Zu fragen ist lediglich, ob § 21 Abs. 1 InsO taugliche Rechtsgrundlage für den Zustimmungsvorbehalt ist und der Zustimmungsvorbehalt in Verbindung mit dem Widerspruch des vorläufigen Sachwalters tatsächlich öffentlich-rechtliche Zahlungspflichten "suspendieren"⁵⁸ kann.

Im Schrifttum wird dies teilweise verneint. Eine Ansicht behauptet, eine Vermischung von vorläufigen Sachwalter und vorläufigen Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt sei mit dem Amtsverständnis unvereinbar und damit unzulässig.⁵⁹ Richtig ist, dass ein vorläufiger Sachwalter gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 , 275 InsO nur die wirtschaftliche Lage des Schuldners kontrollieren und überwachend tätig sein soll. Aber stellt ein Zustimmungsvorbehalt nicht eine Überwachungsaufgabe par excellence dar?⁶⁰

Eine weitere Ansicht hält die Zustimmungslösung mangels Rechtsgrundlage für "gesetzeswidrig"⁶¹ und spricht sich für die Übertragung der Kassenführung auf den vorläufigen Sachwalter aus, um eine Gläubigergefährdung auszuschließen.⁶² § 21 Abs. 1 InsO eröffne dem Insolvenzgericht nicht die Möglichkeit, Ge- und Verbotsnormen des öffentlichen Rechts, einschließlich des Strafrechts, in ihrer Reichweite zu beschränken oder gänzlich außer Kraft zu setzen.⁶³ Strafrechtliche Haftungsrisiken des Geschäftsführers aufgrund nachteiliger Veränderungen der Vermögenslage seien nicht ersichtlich.⁶⁴

Tatsächlich liegt ein Zirkelschluss vor. Die Frage der nachteiligen Masseveränderung ist von der Frage abhängig, ob eine Zahlungspflicht besteht. Besteht eine Zahlungspflicht, wird die Masse gemindert um das, was gezahlt wird. Vertritt man die Ansicht, dass wegen einer Pflichtenkollision keine Zahlungspflicht besteht, liegt auch keine nachteilige Masseveränderung vor.

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach der Rechtsgrundlage auch bei der gerichtlichen Übertragung des Kassenführungsrechts auf den vorläufigen Sachwalter. Bekanntlich bedarf es für die Übertragung des Kassenführungsrechts auf den vorläufigen Sachwalter keiner gerichtlichen Beschlussfassung.⁶⁵ Der vorläufige Sachwalter kann die Kassenführung auch ohne einen Beschluss des Insolvenzgerichts an sich ziehen (§§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 275 Abs. 2 InsO). Ein entsprechender Beschluss wäre daher ebenfalls auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO zu stützen.

a) § 21 InsO als Rechtsgrundlage

Entscheidend ist daher die Frage, ob § 21 InsO im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren anwendbar ist.

§ 270a InsO lässt diese Frage offen. § 270a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InsO regelt nur, dass das Insolvenzgericht von einem Zustimmungsvorbehalt bzgl. "aller" Verfügungen des Schuldners und einem allgemeinen Verfügungsverbot absehen soll, sodass einzelne Sicherungsmaßnahmen wie die Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts bzgl. einzelner Gläubiger möglich erscheinen.⁶⁶

Fraglich ist, ob die Systematik einen Rückgriff auf § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO entgegensteht. In § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO wird auf die §§ 274 , 275 InsO verwiesen, um die Befugnisse des vorläufigen Sachwalters zu konkretisieren. Bei Sicherungsmaßnahmen, wie z.B. der Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts oder die Einsetzung eines vorläufigen Gläubigerausschusses (§ 21 Abs. 2 Nr. 1a InsO), handelt es sich aber um Befugnisse des Insolvenzgerichts. Damit besitzt § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO nur eine klarstellende Wirkung, aber keinen abschließenden Charakter. Nach *zutreffender Ansicht* werden durch den Verweis auf §§ 274 , 275 InsO daher nur inhaltsgleiche Anordnungen des Gerichts vermieden und die Anordnung eines allgemeinen Zustimmungsvorbehalts und eines Verfügungsverbots zur Sollvorschrift modifiziert.⁶⁷

Auch für eine Sperrwirkung des § 277 Abs. 1 InsO im Insolvenzeröffnungsverfahren (mangels Verweis in § 270a Abs. 1 Satz 2 InsO auf § 277 InsO), wie sie teilweise vertreten wird,⁶⁸ findet sich im Gesetz kein

Anhaltspunkt.⁶⁹ § 277 InsO regelt die Befugnisse der Gläubigerversammlung im *eröffneten* Insolvenzverfahren. Im Hinblick auf § 21 InsO kann § 277 InsO daher keine Sperrwirkung entfalten.

Zudem spricht sich der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zum ESUG nicht gegen Sicherungsmaßnahmen gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren aus, sondern betont in der Gesetzesbegründung zu § 270b InsO, dass nach der Aufhebung des Schutzschirmverfahrens das Verfahren nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 21 - 25 InsO sowie des § 270a InsO -E fortzuführen ist.⁷⁰ Daraus folgt, dass im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren alle vorläufigen Sicherungsmaßnahmen gem. § 21 InsO zulässig sind.

§ 21 Abs. 1 Satz 1 InsO kommt daher als Rechtsgrundlage für die Anordnung einer Sicherungsmaßnahme in Betracht.⁷¹

58 *Kahlert*, ZIP 2012, 2089, 2091: "Die Steuerzahlungspflicht ist im Insolvenzeröffnungsverfahren der Eigenverwaltung nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung suspendiert, weil die Massesicherungspflicht Vorrang hat"; zustimmend *Klinck*, DB 2014, 1417, 1421.

59 *Riggert*, in: Braun, InsO, 7. Aufl. 2017, § 270a Rn. 5; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24 .

60 *Thole*, DB 2015, 662, 669.

61 AG Hannover, Beschl. v. 8.5.2015 - 909 IN 64/15, ZInsO 2015, 1111 ; *Laroche/Wollenweber*, ZInsO 2016, 2225, 2226 ; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24 .

62 *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24 .

63 *Laroche/Wollenweber*, ZInsO 2016, 2225, 2226 ; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24 .

64 *Roth*, ZInsO 2017, 617 ; *Laroche/Wollenweber*, ZInsO 2016, 2225, 2226 .

65 *Riggert*, in: Nerlich/Römermann, InsO, 30. Erg. Lfg. 7/2016, § 275 Rn. 5; *Frind*, ZInsO 2015, 20, 24 .

66 *Hofmann* (Fn. 9), Rn. 496; *Gortan*, NZI 2016, 982, 984; *Thole*, DB 2015, 662, 669.

67 FK-InsO/*Foltis* (Fn. 52), § 270a Rn. 21; *Gortan*, NZI 2016, 982, 984.

68 AG Hannover, Beschl. v. 8.5.2015 - 909 IN 64/15, ZInsO 2015, 1111 ; BK-InsO/*Spliedt/Fridgen*, Stand 2015, § 270a Rn. 11a; *Undritz* (Fn. 4), § 270a Rn. 4; *Riggert* (Fn. 59), § 270a Rn. 5; *Frind*, ZInsO 2015, 22, 24 .

69 *Uhlenbruck/Zipperer* (Fn. 26), § 270a Rn. 9; *Thole*, DB 2015, 662, 669.

70 BT-Drucks. 17/5712, S. 41 zu § 270b InsO-E.

71 LG Halle/S. v. 14.11.2014 - 3 T 86/14, NZI 2014, 1050, 1051; *Undritz* (Fn. 4), § 270a Rn. 5; FK-InsO/*Foltis* (Fn. 52), § 270a Rn. 21; *Roth*, ZInsO 2017, 617 ; *Pape*, ZInsO 2013, 2077, 2080 .

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 911 << >>

b) "Suspendierung" öffentlich-rechtlicher Zahlungspflichten nach Insolvenzantragstellung

Zu fragen ist daher lediglich, ob die Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO in Verbindung mit der Verweigerung der Zustimmung zur Zahlung durch den vorläufigen Sachwalter öffentlich-rechtliche Ge- und Verbotsnormen, einschließlich des Strafrechts, suspendieren kann.⁷²

Laroche/Wollenweber bestreiten dies. Tragendes Argument ist, dass es sich um einen Fall der "kollusiven Absprache" zur Herbeiführung der rechtlichen Unmöglichkeit handelt. Die Situation entspreche wertungsmäßig der, wenn zwei Geschäftsführer nur gemeinschaftlich handeln können. Es sei aber anerkannt, dass auch in einem solchen Fall beide strafrechtlich zu Verantwortung gezogen werden. Beide Geschäftsführer seien verpflichtet, das ihnen Mögliche und Zumutbare zur strafrechtlichen Erfolgsabwendung zu unternehmen.⁷³ Überdies erschiene es nicht plausibel, wären einerseits bei Nichtabführung der Arbeitnehmerbeiträge im Eröffnungsverfahren der Geschäftsführer, dem im Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt, die Abführungspflichten verblieben, als auch der "starke" vorläufige Insolvenzverwalter nach § 266a StGB strafbar, und könnten andererseits der Geschäftsführer und der vorläufige Sachwalter über eine Absprache einer Strafbarkeit entgehen. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des 5. Strafsenats des BGH in Verbindung mit den Grundsätzen zur "omissio libera in causa" zur Strafbarkeit gelangen sie zu der Erkenntnis, dass der Geschäftsführer der eigenverwaltenden Schuldnerin und der vorläufige Sachwalter die rechtliche Unmöglichkeit pflichtwidrig herbeiführen würden und eine Strafbarkeit gem. § 266a StGB (für §§ 69, 34 AO kann nichts anderes gelten) nicht beseitigen könnte und sogar die Gefahr bestehe, dass sich der vorläufige

Sachwalter seinerseits einer Strafbarkeit aussetze.⁷⁴

Dabei wird jedoch verkannt, dass auch die Urteile des 5. Strafsenats des BGH⁷⁵ prägnant formulieren, dass eine Strafbarkeit wegen Nichtabführung des Arbeitnehmeranteils zur Sozialversicherung aufgrund der Strafnorm des § 266a StGB entfällt, wenn die Insolvenzantragstellung innerhalb der Dreiwochenfrist des § 15a InsO erfolgt und der Antrag nicht zurückgenommen wird.⁷⁶ Nur wenn der Insolvenzantrag innerhalb der Dreiwochenfrist unterbleibt, liegen die Voraussetzungen für den Wegfall der Strafbarkeit nicht vor, mit der Folge, dass eine entsprechende Strafbarkeit droht.⁷⁷

Soweit *Laroche/Wollenweber* diese Rechtsprechung des 5. Strafsenats ebenfalls heranziehen, um eine Strafbarkeit der Nichtabführung der Arbeitnehmeranteile nach Insolvenzantragstellung zu begründen,⁷⁸ ist darauf hinzuweisen, dass der II. ZS des BGH bereits bestätigt hat, dass ab Antragstellung ein geändertes insolvenzrechtliches Pflichtenprogramm gilt. Lediglich aufgrund einer vom BGH bejahten Pflichtenkollision rechtfertigt sich die Rechtsprechung des 5. Strafsenats des BGH, die die Grundlage für die Rechtsprechung des II. ZS des BGH zu § 64 GmbHG bildet.⁷⁹ Richtigerweise hätte der BFH im Urte. v. 23.9.2008 auch einen direkten Bezug zur Rechtsprechung des 5. Strafsenats des BGH herstellen müssen. Durch einen direkten Bezug auf die Rechtsprechung des II. ZS gerät der mittelbare, in der Sache aber entscheidende Bezug zur Rechtsprechung des 5. Strafsenats des BGH jedoch aus dem Blick. In der Sache muss es aber einen Gleichklang der Auslegung geben, da auch beide Rechtsgebiete dem staatlichen Eingriffsrecht zuzuordnen sind.⁸⁰

Darüber hinaus stellt die Annahme einer "*kollusiven Absprache*" einen Zirkelschluss dar. Zutreffend muss bei der Prüfung der Grundsätze der "*omissio libera in causa*" zunächst geklärt werden, ob das erzielte Ergebnis (rechtliche Unmöglichkeit der Erfüllung der Zahlungspflicht) rechtmäßig oder rechtswidrig ist, d.h., es muss vorab geklärt werden, ob eine Zahlungspflicht besteht oder nicht. Erst im zweiten Schritt stellt sich die Frage, ob jeder der Beteiligten mitverantwortlich ist für das erzielte Ergebnis.

c) Fallgruppen

Sachgerecht ist zudem eine klare Unterscheidung zwischen den Rechten und Pflichten der Beteiligten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren. Es sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

- (1) Es wird kein Zustimmungsvorbehalt zugunsten des vorläufigen Sachwalters beim Insolvenzgericht beantragt. Der Schuldner bittet den vorläufigen Sachwalter um Zustimmung zur Erfüllung seiner Zahlungspflichten. Diese wird aufgrund der Überwachungs- und Kontrollpflichten aus § 274 Abs. 2 Satz 1 InsO verweigert, da anderenfalls die Betriebsfortführung mangels Liquidität für betriebsnotwendige Zahlungen zu scheitern droht. Der Annahme eines rechtswidrigen Ergebnisses steht hier entgegen, dass im Insolvenzverfahren nicht nur die Massesicherungspflicht gem. § 64 Satz 1 GmbHG gilt, sondern auch der Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz (§§ 1 Satz 1, 87 InsO)⁸¹ sowie die Massesicherungs- und

72

Für eine Suspendierung AG Heilbronn v. 23.3.2016 - 12 IN 149/12, ZInsO 2016, 1024 ; *Kahlert*, ZIP 2012, 2089, 2090.

73

Richter, NZI 2002, 121, 128.

74

Laroche/Wollenweber, ZInsO 2016, 2225, 2229 f.

75

BGH, Beschl. v. 9.8.2005 - 5 StR 67/05 , ZInsO 2005, 986 unter Abschn. II.2.b der Gründe sowie BGH, Beschl. v. 30.7.2003 - 5 StR 221/03 , ZInsO 2004, 39 unter Abschn. II.1. der Gründe.

76

Es ist somit abwegig anzunehmen, dass sich der Schuldner durch die Nichtabführung der Arbeitnehmerbeiträge einen Wettbewerbsvorteil verschaffen könnte, um dann zu genehmer Zeit den Insolvenzantrag zurückzunehmen, so aber *Laroche/Wollenweber*, ZInsO 2016, 2225, 2227 ; *Roth*, ZInsO 2017, 617 .

77

BGH, Beschl. v. 9.8.2005 - 5 StR 67/05 , ZInsO 2005, 986 unter Abschn. II.2.a der Gründe.

78

Laroche/Wollenweber, ZInsO 2016, 2225, 2227 .

79

Thole, DB 2015, 662, 665.

80

In diese Richtung für den Regelinsolvenzverwalter MünchKomm-InsO/*Ott/Vuia* (Fn. 3), § 80 Rn. 151; *Wiedner*, in: Gräfig/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2017, § 266a Rn. 54.

81

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 912 << >>

Fortführungspflicht gem. §§ 21, 22 Abs. 2 Nr. 1, 157 f. InsO. An diese gesetzlichen Wertungen muss sich auch ein Schuldner in der vorläufigen Eigenverwaltung halten.

Wer aber den Schuldner zwecks Abwendung seiner persönlichen Haftungsrisiken zur überquotalen Befriedigung von ungesicherten Insolvenzforderungen der Finanz- und Sozialkassen zwingt, drängt den Schuldner gleichsam dazu, ohne sachlichen Grund die Finanz- und die Sozialkassen gegenüber den anderen ungesicherten Gläubigern zu bevorzugen und damit gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz zu verstoßen.⁸² Der Schuldner soll quasi sehenden Auges die Anzeige eines Nachteils für die Gläubiger durch den vorläufigen Sachwalter oder sogar die Aufhebung der Eigenverwaltung provozieren. Es ist zwar richtig, dass die Finanz- und Sozialkassen "Zwangsgläubiger" in beinahe jedem Insolvenzverfahren sind. Der Gesetzgeber hat sich aber bekanntermaßen gegen ein Privileg für die Finanz- und Sozialkassen entschieden.

- (2) Das Insolvenzgericht ordnet von sich aus - ohne Zutun des Schuldners - gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO einen Zustimmungsvorbehalt zugunsten des vorläufigen Sachwalters an. Der vorläufige Sachwalter verweigert nach Prüfung der Sach- und Rechtslage, insbesondere der Liquiditätsplanung des Schuldners, aus seiner Überwachungspflicht seine Zustimmung. Hierdurch wird dem Schuldner die Erfüllung seiner Zahlungspflichten unmöglich.

Dass das Gericht in diesem Fall aus seiner Massesicherungspflicht gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO handelt, ist offensichtlich. Gleiches gilt für die Motivation des vorläufigen Sachwalters, der seine Überwachungsaufgabe erfüllt. Es überrascht daher, wenn Roth meint, es sei "höchst zweifelhaft", "ob es Sache des Insolvenzgerichts [sei], von dieser Ermächtigungsgrundlage zu dem Zwecke Gebrauch zu machen, eine strafbewehrte Zahlungspflicht des Geschäftsführers unerfüllbar zu machen - also strafbares Verhalten der Strafbarkeit zu entziehen."⁸³

- (3) Der Schuldner stellt einen Antrag auf Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts. Das Insolvenzgericht entspricht dem Antrag. Nach Prüfung der Sach- und Rechtslage, insbesondere der Liquiditätsplanung und Sanierungsaussichten, übt der vorläufige Sachwalter seine gerichtlich ihm übertragene Überwachungsaufgabe dadurch aus, dass er der Zahlung der Steuerverbindlichkeiten und der Abführung der Sozialversicherungsbeiträge widerspricht. Dem Schuldner wird dadurch die Erfüllung seiner Zahlungspflichten unmöglich.

Warum in diesem Fall das Insolvenzgericht nur noch als "blindes Werkzeug" für eine "kollusive Absprache" zwischen Schuldner und Sachwalter fungieren soll, ist nicht ersichtlich. Entsprechendes gilt für die Frage, warum seitens Laroche/Wollenweber und Roth - ohne Begründung - davon ausgegangen wird, dass der Schuldner und der vorläufige Sachwalter nicht in Erfüllung ihrer insolvenzrechtlichen Pflichten handeln, sondern ausschließlich zwecks Vermeidung ihrer Strafbarkeit.

d) Zwischenergebnis

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass sich im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren zwei gleichwertige gegenläufige Pflichten gegenüberstehen. Es wäre daher naheliegend nach dem Prinzip der Pflichtenkollision zu entscheiden und in Übereinstimmung mit der strafrechtlichen Dogmatik weder der Zahlungspflicht noch der Massesicherungspflicht den Vorrang einzuräumen, da es schlichtweg unmöglich ist, beide Pflichten gleichzeitig zu erfüllen. Der Verpflichtete darf wählen, welche Pflicht er erfüllt, ohne dass ihm daraus strafrechtliche Nachteile entstehen.⁸⁴ Der Schuldner bzw. sein gesetzlicher Vertreter muss daher nach Insolvenzantragstellung frei wählen können, ob er die Zahlung an die Finanz- und Sozialkassen schlicht verweigert oder zur Erfüllung seiner Massesicherungspflicht die Zustimmungs- oder die Anfechtungslösung wählt.⁸⁵

4. BGH-Urt. v. 16.6.2016 zu § 270b InsO

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Urteil des BGH v. 16.6.2016 - IX ZR 114/15,⁸⁶ da dieses Urteil ausschließlich eine sog. Globalermächtigung gem. §§ 270b Abs. 3, 55 Abs. 2 InsO betrifft. Diese Globalermächtigung stellt einen absoluten Ausnahmefall, da in der Praxis nur sog. Einzelermächtigungen

oder sog. Gruppenermächtigungen für betriebsnotwendige Lieferanten und Dienstleister beantragt werden. Das Urteil des BGH v. 16.6.2016 zu § 270b InsO ist daher auf die vorläufige Eigenverwaltung gem. § 270a InsO nicht übertragbar. Aus diesem Grund sind auch die Ausführungen von Roth zur "vergessenen" Rechtsprechung des BGH hinsichtlich der Anfechtbarkeit von "unechten" Masseverbindlichkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs von § 270b Abs. 3 InsO nicht übertragbar.

IV. Pflichten und Haftung des vorläufigen Sachwalters

Fraglich ist, welche Pflichten und Haftungsrisiken den vorläufigen Sachwalter für USt-Verbindlichkeiten in der vorläufigen Eigenverwaltung treffen. Insoweit ist zwischen der Rechtslage mit und ohne Zustimmungsvorbehalt zu unterscheiden.

1. Rechtslage ohne Zustimmungsvorbehalt

Ohne Zustimmungsvorbehalt hat der vorläufige Sachwalter eine Überwachungs- und Kontrollfunktion gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 , 275 InsO . Der vorläufige Sachwalter ist weder Vermögensverwalter (§ 34 Abs. 3 AO)⁸⁷ noch verfü-

82 Für eine Privilegierung *Laroché/Wollenweber*, ZInsO 2016, 2225, 2230 .

83 *Roth*, ZInsO 2017, 617 .

84 *Thole*, DB 2015, 662, 667.

85 *Thole*, DB 2015, 662, 667.

86 ZInsO 2016, 1421 m. Anm. *Buchalik/Kraus*.

87 *Boeker* (Fn. 32), § 35 Rn. 29; *Schmittmann*, in: K. Schmidt (Fn. 4), Anh. Steuerrecht Rn. 16; *Schmittmann/Dannemann*, ZIP 2014, 1405, 1407; *Sonnleitner/Winkelhog*, BB 2015, 88, 96.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteuerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 913 << >>

gungsbefugter Vertreter (§ 35 AO)⁸⁸ Der Schuldner soll gem. § 275 Abs. 1 Satz 1 InsO Verbindlichkeiten, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehören, nur mit Zustimmung des vorläufigen Sachwalters eingehen. Der vorläufige Sachwalter soll gem. § 275 Abs. 1 Satz 2 InsO außergewöhnlichen Rechtsgeschäften widersprechen. Verstöße gegen § 275 Abs. 1 Satz 1 InsO haben jedoch keine Außenwirkung, d.h., Verfügungen des Schuldners bleiben wirksam.⁸⁹

Auch die Übernahme der Kassenführung gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 275 Abs. 2 InsO macht den vorläufigen Sachwalter nicht zum Vermögensverwalter, da der vorläufige Sachwalter nicht verfügt, sondern entweder nur Zahlungen entgegennimmt oder die Zahlung ausführt.⁹⁰ Der Schuldner haftet daher weiterhin für die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten.

Die Gegenansicht, die den vorläufigen Sachwalter als Vertreter des Schuldners ansieht,⁹¹ widerspricht der Rechtsprechung des BFH, wonach die steuerliche Verantwortung bei Anordnungen unter der Schwelle des Übergangs der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf einen Dritten (z.B. einen vorläufigen Insolvenzverwalter) grds. bei der Schuldnerin bzw. dem Geschäftsführer verbleibt.⁹²

Zudem würde die Gleichstellung des vorläufigen Sachwalters ohne einen Zustimmungsvorbehalt mit einem "starken" vorläufigen Insolvenzverwalter steuerlich dazu führen, dass dieser wie ein Insolvenzverwalter haftet, obwohl er nicht Inhaber der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis ist. Es liegt auf der Hand, dass ein vorläufiger Sachwalter dann niemals die Kassenführung an sich ziehen würde.⁹³ Wie sich die Zustimmung des vorläufigen Sachwalters zu einer Zahlung des Schuldners im Einzelfall auf dessen Verschulden auswirkt, steht freilich auf einem anderen Blatt.

2. Rechtslage mit Zustimmungsvorbehalt

Aber auch die Anordnung eines Zustimmungsvorbehalts gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO führt nicht dazu, dass der vorläufige Sachwalter zum Vermögensverwalter wird, weil der zustimmungspflichtige vorläufige Sachwalter keinem höheren steuerlichen Haftungsrisiko ausgesetzt sein kann, als ein "schwacher" vorläufiger Insolvenzverwalter.

3. Haftung gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 , 60 InsO

In Betracht kommt daher nur eine Haftung gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 , 60 InsO . Danach setzt die

Haftung die Verletzung einer insolvenzspezifischen Pflicht des vorläufigen Sachwalters voraus. Gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 Abs. 2 InsO hat der vorläufige Sachwalter die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung zu überwachen. Stellt er Nachteile für die Gläubiger fest, hat er dies gem. §§ 270a Abs. 1 Satz 2 , 274 Abs. 3 InsO unverzüglich gegenüber dem Insolvenzgericht und dem Gläubigerausschuss (sofern vorhanden) anzuzeigen. Zu einer Haftung des vorläufigen Sachwalters kann es daher nur dann kommen, wenn der vorläufige Sachwalter den Schuldner drängt, seine steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Zahlungsverpflichtungen trotz des Prinzips der Pflichtenkollision in einer Weise zu erfüllen, die zu einer Gläubigergefährdung führt (z.B. Veranlassen einer Zahlung auf eine Altforderung ohne Insolvenzanfechtungsvorbehalt oder Erteilen der Zustimmung zur Zahlung in Kenntnis des Umstands, dass dann die Betriebsfortführung mangels Liquidität endgültig scheitert).⁹⁴

V. Handlungsempfehlung

Für die Praxis empfiehlt sich folgende Vorgehensweise:

Bis zur Klärung der Rechtslage durch den BFH und BGH sollte in enger Abstimmung mit dem Insolvenzgericht und dem vorläufigen Sachwalter geprüft werden, welcher Lösungsweg der Sanierung am förderlichsten wäre. Dabei sind insbesondere die Liquiditätslage und die Erfolgsaussichten der Sanierung zu berücksichtigen.

Aufgrund der oben dargestellten Pflichtenkollision besteht für den Schuldner ein Wahlrecht. Er kann wählen, ob er nach Insolvenzantragstellung zur Erfüllung seiner Massesicherungspflicht die Zahlung an die Finanz- und Sozialkassen verweigert oder die Zustimmung- oder die Anfechtungslösung wählt. Der "sicherste" Weg ist derzeit die Anfechtungslösung. In jedem Fall muss der Schuldner dokumentieren, dass er sich um die Zustimmung des vorläufigen Sachwalters bemüht hat. Verweigert der vorläufige Sachwalter die Zustimmung zur Zahlung, entfällt mangels Verfügungsbefugnis die Haftung.

Sollte das Finanzamt den Schuldner zur Beantwortung des Fragebogens zur Haftungsinanspruchnahme auffordern, bildet das Auskunftersuchen (§ 93 AO) einen Verwaltungsakt, gegen den ein Einspruch eröffnet ist.⁹⁵

Gegen den etwaigen Haftungsbescheid, mit dem die Haftungsquote festgesetzt wird, kann ebenfalls Einspruch eingelegt werden, wobei darauf hinzuweisen ist, dass man zwei Positionen unterscheiden muss:

Das Erfordernis der anteiligen Tilgung gilt auch für das Eröffnungsverfahren in Eigenverwaltung. Dies bedeutet, dass

88 *Fehrenbacher*, in: Jaeger, InsO, 2016, Insolvenzsteuerrecht, Rn. 61.

89 MünchKomm-InsO/*Tetzlaff/Kern* (Fn. 3), § 275 Rn. 15 f.

90 *Harder*, NZI 2015, 162 f.; *Sonnleiter/Winkelhog*, BB 2015, 88, 96 (Sachwalter nur "Zahlstelle"); *Hobelsberger*, DStR 2013, 2545, 2548.

91 MünchKomm-InsO/*Wittig/Tetzlaff* (Fn. 3), § 275 Rn. 16; FK-InsO/*Foltis* (Fn. 52), § 272 Rn. 23; *Schmittmann*, in: K. Schmidt (Fn. 4), Anh. Steuerrecht Rn. 16; *Waza/Uhländer*, Insolvenzen und Steuern, 10. Aufl. 2013, Rn. 484; *Kahlert* (Fn. 56), § 57 Rn. 13; *Schmittmann/Dannemann*, ZIP 2014, 1405, 1407; *Lau*, DB 2014, 1417, 1420; *Thole*, DB 2015, 662, 670.

92 BFH, Urt. v. 23.9.2009 - VII R 27/07, ZInsO 2009, 151 ; BFH, Beschl. v. 9.1.2013 - VII B 67/12 .

93 *Schädlich*, NWB 2016, 1600, 1604.

94 *Thole*, DB 2015, 662, 670.

95 FG Thüringen, Urt. v. 28.4.1998 - III 720/98; AEO zu § 93 Rn. 1.1.4.

Buchalik / Schröder / Rekers: Rechte und Haftungsrisiken des Geschäftsführers und des vorläufigen Sachwalters für Umsatzsteerverbindlichkeiten im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren - ZInsO 2017 Ausgabe 19 - 914 <<

der Schuldner auch Altforderungen quotall bedienen müsste, was aber insolvenzrechtlich unzulässig ist. Hinsichtlich der quotalen Tilgung der Steerverbindlichkeiten bleibt als Option sodann nur noch die Anfechtungslösung. Der Schuldner soll keiner Haftung gem. § 64 Satz 1 GmbHG ausgesetzt sein, weil nach Vorrangrechtsprechung die Zahlung zur Vermeidung der Haftung sorgfaltsgemäß sein soll.⁹⁶

In der Praxis wird demgegenüber folgender Ansatz verfolgt:

Der Haftungszeitraum endet mit Insolvenzantragstellung, spätestens aber mit Ergehen des Beschlusses gem. §§ 270a , 270 InsO . Mangels eines Haftungszeitraums nach Antragstellung ergibt sich keine Haftung für die Nichterfüllung von Steerverbindlichkeiten im Eröffnungsverfahren.

Liegen Steuerverbindlichkeiten vor, die vor Antragstellung bzw. vor Ergehen des Beschlusses gem. § 270a InsO fällig waren, verbleibt es bei einer Haftung gem. §§ 69 Satz 1 , 34 Abs. 1 Satz 1 AO nach Maßgabe des Grundsatzes der anteiligen Tilgung.

Der Haftungsbescheid ist unverhältnismäßig und damit rechtswidrig, wenn der Schuldner bzw. sein gesetzlicher Vertreter mittellos und unter keinen Umständen in der Lage ist, auch nur einen Teilbetrag in absehbarer Zeit aufzubringen. In diesem Fall ist der Haftungsbescheid gem. § 130 AO aufzuheben.

Eine Enthftung durch Aufnahme einer Verzichtsklausel im Insolvenzplan über das Vermögen des schuldnerischen Unternehmens kommt hingegen nicht in Betracht, da der BFH entschieden hat, dass der gesetzliche Vertreter weiterhin gem. §§ 69 Satz 1 , 34 Abs. 1 Satz 1 , 191 AO auch nach der Entschuldung des schuldnerischen Unternehmens von einer Steuerschuld in Anspruch genommen werden kann. Nach Ansicht des BFH bleibt die Haftungsschuld des gesetzlichen Vertreters von den Wirkungen des gestaltenden Teils des Insolvenzplans unberührt.⁹⁷

VI. Fazit

Das ESUG ist ein großer Schritt in die richtige Richtung. Zur Vermeidung der Rechtsunsicherheit im Umgang mit Insolvenzforderungen der Finanz- und Sozialkassen ist der Gesetzgeber im Rahmen der Evaluierung des ESUG gefordert, eine klarstellende Regelung in die InsO aufzunehmen, wonach ein Zustimmungsvorbehalt zugunsten des vorläufigen Sachwalters gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 InsO hinsichtlich der Zahlung von Forderungen aus dem Steuerschuldverhältnis i.S.v. § 37 AO und die Zahlung von Arbeitnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung zulässig ist.

96 FG Münster v. 6.2.2017 - 7 V 3973/16 U , ZInsO 2017, 782 .

97 BFH, Ur. v. 15.5.2015 - VII R 2/12, ZInsO 2013, 1901 , vgl. dazu Anmerkung *Hiebert*, EWiR 2013, 691 [BFH 15.05.2013 - VII R 2/12] ; Vorinstanz: FG Saarbrücken, Ur. v. 23.11.2011 - 2 K 1683/09 , ZInsO 2012, 1435 , dazu Anmerkung *Paul*, EWiR 2012, 427.