

Insolvenzsteuerrecht

Unter besonderer Berücksichtigung des Insolvenzplanverfahrens

Bearbeitet von

Wolfgang Sonnleitner, Arne Engels, Dennis Fehst, Ferdinand Petersen, Michael Winkelhog, Alexander Witfeld

1. Auflage 2017. Buch. XXV, 561 S. Kartoniert

ISBN 978 3 406 70589 2

Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

[Recht > Zivilverfahrensrecht, Berufsrecht, Insolvenzrecht > Insolvenzrecht, Unternehmenssanierung](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Lage und der Überwachung des im vorläufigen Eigenverwaltungsverfahren grundsätzlich eigenverantwortlich handelnden Insolvenzschuldners deutlich überspannt.⁴²⁹

III. Steuerrechtliche Haftung des Sachwalters im eröffneten Eigenverwaltungsverfahren

Ordnert das Insolvenzgericht im Eröffnungsbeschluss die Eigenverwaltung an, so ist der Schuldner (weiterhin) berechtigt, die Insolvenzmasse zu verwalten und über sie zu verfügen (§ 270 Abs. 1 S. 1 InsO). Dabei handelt der Schuldner nicht mehr kraft eigener Privatautonomie, sondern als Amtswalter seiner Gläubiger.⁴³⁰ Das geschieht unter der Aufsicht eines Sachwalters, der anstelle des Insolvenzverwalters bestellt wird (§ 270c InsO). Er ist **kein Vermögensverwalter** im Sinne von § 34 Abs. 3 AO⁴³¹ und damit schon dem Grunde nach kein tauglicher Adressat eines Haftungsbescheids nach §§ 191 Abs. 1 iVm § 69 AO. Es fehlt ihm dazu an der nötigen Einwirkungsmöglichkeit auf die Geschäfte des Schuldners. Eine bloße Kontroll- und Aufsichtsfunktion reicht hierzu nicht aus. Der Sachwaltung hat aber lediglich die wirtschaftliche Lage des Schuldners zu prüfen und die Geschäftsführung sowie die Ausgaben für die Lebensführung zu überwachen (§ 274 Abs. 2 InsO). Nach § 277 Abs. 1 InsO kann das Insolvenzgericht ferner auf Antrag der Gläubigerversammlung anordnen, dass bestimmte Rechtsgeschäfte des Schuldners nur wirksam sind, wenn der Sachwaltung ihnen zustimmt, wobei in diesem Fall §§ 81 Abs. 1 S. 2, 82 InsO entsprechend gelten. Auch hierin liegt aber keine Möglichkeit, aktiv den Schuldner zu berechtigen oder zu verpflichten. Mit der Nichterteilung der Zustimmung kann er lediglich Geschäften ihre bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit nehmen, insoweit also von einem Vetorecht Gebrauch machen. Von dieser Ausnahme abgesehen bleibt aber der Schuldner weiterhin zur Verfügung über die Insolvenzmasse befugt, weshalb auch er allein bzw. seine Organe die steuerlichen Pflichten zu erfüllen haben.

Etwas anderes gilt – entgegen vereinzelter Stimmen in der Literatur⁴³² – im Ergebnis auch nicht, wenn der Sachwaltung gem. § 275 Abs. 2 InsO das **Recht zur Kassenführung** an sich zieht (s. zur Begründung schon für den vorläufigen Sachwaltung → Rn. 241). Selbst wenn er alle eingehenden Gelder entgegennimmt und alle Zahlungen leistet, ist er unter Berücksichtigung seiner insolvenzrechtlichen Pflichtenstellung nicht Verfügungsberechtigter im Sinne von § 35 AO. Rechtsprechung hierzu liegt bislang nicht vor. Es steht aber zu befürchten, dass die Finanzverwaltung eine Verfügungsberechtigung des Sachwalters auf der Grundlage des Rechts zur Kassenführung annimmt. Der daraus möglicherweise resultierenden Haftungsinanspruchnahme sollte sich der Sachwaltung bei der pflichtgemäßigen Ausübung seines Ermessens bewusst sein. Ungeachtet dessen kann ihn eine insolvenzrechtliche Haftung treffen.⁴³³

⁴²⁹ Im Ergebnis ebenso Hobelsberger DStR 2013, 2545 ff.; Uhlenbrück/Uhlenbrück InsO § 274 Rn. 14, 16.

⁴³⁰ Kübler/Kahlert Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz § 57 Rn. 66 mwN aus der Literatur.

⁴³¹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 80; Kübler/Kahlert Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz § 57 Rn. 69; Klein/Rüsken AO § 34 Rn. 22.

⁴³² Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 35 AO Rn. 29; Frotscher Besteuerung bei Insolvenz S. 52. Unklar Buth/Hermanns/König Restrukturierung, Sanierung, Insolvenz § 36 Rn. 44.

⁴³³ Zu denken ist hier an §§ 274 Abs. 1 iVm 60 InsO. Auf § 61 InsO verweist § 274 InsO nicht. Es soll aber eventuell eine entsprechende Anwendung von § 61 InsO in Betracht kommen, so jedenfalls K. Schmidt/Undritz InsO § 274 Rn. 6 mwN.

IV. Steuerrechtliche Haftung des (vorläufigen) Insolvenzverwalters

- 244 Neben dem (vorläufigen) Sachwalter (→ Rn. 241, 242 f.) kommt als Adressat eines Haftungsbescheides nach §§ 191 Abs. 1 iVm 69 AO auch der **Insolvenzverwalter** in Betracht. Er ist aufgrund der mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens einhergehenden Wirkung eines Übergangs der Verwaltung- und Verfügungsbefugnis nach §§ 80, 81 InsO (s. auch → Rn. 7) Vermögensverwalter gem. § 34 Abs. 3 AO⁴³⁴ und hat damit die steuerlichen Pflichten des Insolvenzschuldners zu erfüllen (zu deren Umfang im Einzelnen → Rn. 207 ff.). Kommt er diesen vorsätzlich oder grob fahrlässig nicht nach und werden infolgedessen Ansprüche aus dem Steuerschuldenverhältnis (§ 37 AO) nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt, so haftet er insoweit persönlich. Daneben kann ihn auch im Verhältnis zum öffentlich-rechtlichen Steuergläubiger die insolvenzrechtliche Haftung nach §§ 60, 61 InsO treffen, falls er schuldhafte ihm durch die Insolvenzordnung auferlegten Pflichten verletzt. Kann der Insolvenzverwalter eine selbst begründete steuerliche Masseverbindlichkeit nicht erfüllen, wird die Haftung nach § 69 AO zugunsten derjenigen nach § 61 InsO verdrängt.⁴³⁵ Es fehlt indes an den Tatbestandsvoraussetzungen der insolvenzrechtlichen Haftung, falls der Insolvenzverwalter bei Begründung der Masseverbindlichkeiten nicht erkennen konnte, dass die Masse voraussichtlich zur Erfüllung nicht ausreichen wird (vgl. § 61 S. 2 InsO). Im Verhältnis zu § 60 InsO ist § 69 AO die speziellere Vorschrift⁴³⁶.
- 245 Ob auch der vorläufige Insolvenzverwalter dem Grunde nach als Haftender in Frage kommt, hängt davon ab, ob er die Voraussetzungen für eine der in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen (vgl. § 69 S. 1 AO) erfüllt. Das wiederum entscheidet sich danach, mit welchen Kompetenzen ihn das Insolvenzgericht ausgestattet hat. Bestellt es einen **starken vorläufigen Insolvenzverwalter** (→ Rn. 21), kann dieser fortan dieselben umfassenden Befugnisse ausüben, wie der Insolvenzverwalter im eröffneten Verfahren. Er ist ebenfalls Vermögensverwalter im Sinne des § 34 Abs. 3 AO⁴³⁷ und damit potentieller Adressat eines Haftungsbescheides. Können durch Rechtshandlungen des starken vorläufigen Insolvenzverwalters nach § 55 Abs. 2 InsO begründete Masseverbindlichkeiten im eröffneten Verfahren nicht oder nicht vollständig zugunsten des Fiskus realisiert werden, ist er darüber hinaus – mit der Möglichkeit der Haftungsfreizeichnung nach § 61 S. 2 InsO (s. schon → 244) – gemäß §§ 21 Abs. 2 Nr. 1, 61 InsO dem Finanzamt als Massegläubiger zum Schadensersatz verpflichtet.⁴³⁸
- 246 Der **halbstarke vorläufige Insolvenzverwalter** (→ Rn. 22) kann nur insoweit steuerliche Pflichten erfüllen, wie sie von dem Beschluss des Gerichts zur Begründung von einzelnen Masseverbindlichkeiten umfasst sind. Angesichts dessen trifft ihn auch nur insoweit ein mögliches Haftungsrisiko. Der **schwache vorläufige Insolvenzverwalter** ist schon dem Grunde nach kein tauglicher Adressat eines Haftungsbescheides, weil er weder Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 3 AO noch Verfügungsberechtigter nach § 35 AO ist.⁴³⁹ Das gilt auch unter Berücksichtigung von § 55 Abs. 4 InsO, der für den vorläufigen Insolvenzverwalter keine Pflichten nach § 34 Abs. 3 AO begründet.⁴⁴⁰

⁴³⁴ BFH Urt. v. 8.9.2011 – II R 54/10, BStBl. II 2012, 149; Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 71; Klein/Rüsken AO § 34 Rn. 22; AEAO zu § 251 Rn. 4.2.

⁴³⁵ BeckOK InsO/Desch/Stranz InsO § 60 Rn. 97.

⁴³⁶ Nerlich/Römermann/Rein InsO § 60 Rn. 115.

⁴³⁷ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 77a; Klein/Rüsken AO § 34 Rn. 23; AEAO zu § 251, Rn. 3.1.

⁴³⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 78.

⁴³⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 79 und § 35 AO Rn. 28.

⁴⁴⁰ Hübschmann/Hepp/Spitaler/Boeker AO/FGO § 34 AO Rn. 79c; Klein/Rüsken AO § 34 Rn. 23.

I. Besonderheiten des Insolvenzplanverfahrens

I. Einleitung⁴⁴¹

Wird statt eines regulären Insolvenzverfahrens ein Insolvenzplanverfahren erfolgreich durchgeführt, ergeben sich aus den besonderen Rechtswirkungen des rechtskräftig bestätigten Insolvenzplans neue Problemfelder, die allerdings bisher keiner abschließenden Lösung zugeführt worden sind. 247

Der **BFH** hat in seinem richtungweisenden **Urteil vom 22.10.2014**⁴⁴² zu den Auswirkungen eines Insolvenzplans auf das steuerliche Verfahrensrecht Stellung genommen. Über den entschiedenen Einzelfall hinaus lassen sich aus dem Urteil grundlegende Argumente ableiten, die auch in vergleichbaren Fällen zu dogmatisch richtigen und sachgerechten Lösungen führen. 248

Bezüglich der insolvenzrechtlichen Vorgaben wird auf → Kap. 2 Rn. 140 ff. verwiesen. 249

II. Rechtswirkungen des Insolvenzplanes für vorinsolvenzliche Steuerforderungen

1. Unbestrittene Tabellenanmeldung titulierter bzw. nicht-titulierter Forderungen. Bei Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens müssen Insolvenzgläubiger – wie auch im Regelinsolvenzverfahren – ihre Insolvenzforderungen gemäß § 174 Abs. 1 InsO zur Insolvenztabelle anmelden. Eine Forderungsnachmeldung oder -änderung ist lediglich im Rahmen des § 177 InsO zulässig.⁴⁴³ Mit der gerichtlichen Bestätigung nach § 178 Abs. 2, 3 InsO, der eine urteilsgleiche Wirkung zukommt,⁴⁴⁴ gelten die Forderungen als festgestellt.⁴⁴⁵ Im Anschluss daran steht den Gläubigern die Vollstreckung aus dem Insolvenzplan nach § 257 InsO zu, die sich betragsmäßig allerdings auf die rechtskräftig bestätigte Forderung entsprechend ihrer Planquote beschränkt.⁴⁴⁶ 250

Soweit das Finanzamt seine vorinsolvenzlichen Steueransprüche zur Tabelle angemeldet hat und diese auch festgestellt worden sind, sind sie auf der Grundlage des § 178 InsO vollstreckbar.⁴⁴⁷ Das gilt sowohl für Steuerforderungen, die im Zeitpunkt der Eröffnung

⁴⁴¹ Grundlegend dazu Sonnleitner/Strotkemper/Krüsmann ZInsO 2016, 1545.

⁴⁴² BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R. 39/13, BStBl. II 2015, 577.

⁴⁴³ Forderungen können bis zum Abschluss des Insolvenzverfahrens angemeldet oder nach §§ 129 ff. AO geändert werden, vgl. Jaeger/Meller-Hannich InsO § 197 Rn. 14. Da der Tabelleneintrag nur ein allgemeiner Steuerverwaltungsakt ist, scheidet eine Änderung nach §§ 172 ff. AO aus. So auch Becker DStR 2016, 919 (922).

⁴⁴⁴ Sinn und Zweck der urteilsgleichen Wirkung ist, dass die Gläubiger bei Nichterfüllung des Plans nicht den Klageweg beschreiten müssen, sondern aus dem Insolvenzplan unmittelbar vollstrecken können. Der rechtskräftig bestätigte Insolvenzplan in Verbindung mit der Eintragung in die Tabelle berechtigt den Insolvenzgläubiger nach § 201 Abs. 2 InsO dazu, wie aus einer vollstreckbaren Urkunde gemäß § 794 Abs. 1 Nr. 1 ZPO die Zwangsvollstreckung gegen den Schuldner zu betreiben. Siehe MüKoInsO/Huber § 257 Rn. 2. Der Verwalter hat festgestellte Forderungen bei der Verteilung zu berücksichtigen. So Foerste Insolvenzrecht Rn. 411.

⁴⁴⁵ Dazu darf kein Widerspruch vom Insolvenzverwalter oder Insolvenzgläubiger erhoben werden. Ein Widerspruch des Schuldners steht der Feststellung nicht entgegen – er wird gemäß § 178 Abs. 2 InsO lediglich in der Tabelle vermerkt. Vgl. HKInsO/Deppe § 178 Rn. 2.

⁴⁴⁶ Dies folgt aus § 257 InsO iVm §§ 251 Abs. 2, 249 ff. AO. Vgl. zu alledem auch MüKoInsO/Schüppen/Ruh Insolvenzsteuerrecht Rn. 243.

⁴⁴⁷ Insoweit wirkt der Tabelleneintrag wie eine nicht anrechtebare Steuerfestsetzung, die die Finanzverwaltung zur Vollstreckung gegen den Schuldner nach §§ 178 Abs. 3, 201 Abs. 2 InsO berechtigt. Der spätere Erlass eines Steuerbescheids ist daher unzulässig. Vgl. Farr Die Besteuerung in der Insolvenz Rn. 240.

des Insolvenzverfahrens bereits nach § 155 Abs. 1 S. 1 AO tituliert waren als auch solche, die aufgrund einer Steueranmeldung nach § 168 S. 1 AO als tituliert gelten.⁴⁴⁸ Für eine Überlagerung von § 254 Abs. 1 InsO durch das Steuerrecht für die Zeit nach dem Planverfahren verbleibt kein Raum.⁴⁴⁹

- 252 2. Bestrittene Tabellenanmeldung titulierter wie nicht-titulierter Forderungen.** Soweit die zur Tabelle angemeldeten Forderungen im Prüfungstermin bestritten werden, findet eine Feststellung nicht statt. Dabei ist zwischen nicht-titulierten und titulierten Forderungen zu differenzieren. Bei titulierten Forderungen obliegt es gemäß § 179 Abs. 2 InsO dem Widerspruchsführer, gegen den Titel vorzugehen.⁴⁵⁰ Bei nicht-titulierten Forderungen muss der potenzielle Forderungsinhaber den Widerspruch im Wege eines ordentlichen Gerichtsverfahrens beseitigen.⁴⁵¹ Die Entscheidung des Gerichts entfaltet nach § 183 Abs. 1 InsO jeweils Rechtskraftwirkung sowohl gegenüber dem Insolvenzverwalter als auch sämtlichen Insolvenzgläubigern.
- 253** Im Gegensatz zu privatrechtlichen Gläubigern kommt für den Fiskus als Gläubiger einer **bestrittenen noch nicht titulierten Steuerforderung** eine Klage vor den ordentlichen Gerichten nicht in Betracht, da der Zivilrechtsweg nicht eröffnet ist.⁴⁵² Vielmehr ist die Forderung durch die Finanzverwaltung mittels eines Feststellungsbescheides nach § 185 S. 1 InsO iVm § 251 Abs. 3 AO festzustellen,⁴⁵³ wobei dieser zwar einen schriftlichen Verwaltungsakt, aber keinen Steuerbescheid im Sinne des § 155 AO darstellt.⁴⁵⁴ Die Feststellung muss nach § 181 InsO allerdings in Grund und Höhe mit dem Tabelleneintrag übereinstimmen. Bekanntgabeadressat des Feststellungsbescheides ist nach § 251 Abs. 3 AO die der Tabellenanmeldung widersprechende Partei.⁴⁵⁵ Soweit der Feststel-

⁴⁴⁸ Angesicht des aus § 89 InsO folgenden Verbotes der Vollstreckung wegen Insolvenzforderungen in die Insolvenzmasse oder in das sonstige Schuldnervermögen verbietet sich eine Vollstreckung aus einer schon im Vorfeld des Insolvenzverfahrens titulierten Steuerfestsetzung.

⁴⁴⁹ Demnach verfügt auch die Finanzbehörde über keine rechtliche Befugnis, ihre vorinsolvenzlichen Steuerforderungen nach Beendigung des Planverfahrens nach unten oder nach oben zu korrigieren. Insofern ist die nachinsolvenzliche Änderung der zur Tabelle festgestellten vorinsolvenzlichen Steuerforderungen unzulässig. Zu der nachinsolvenzlichen Änderungssperre ausführlich nachfolgend → Rn. 257 ff.

⁴⁵⁰ In diesen Fällen trifft den Bestreitenden die Obliegenheit, gegen den Titel im Wege der negativen Feststellungsklage vorzugehen. Handelt es sich um ein noch nicht rechtskräftiges Endurteil ist der nach § 240 Abs. 1 ZPO unterbrochene Rechtsstreit fortzuführen. Schon rechtskräftig titulierte Forderung können lediglich mit der Wiederaufnahmeklage (§§ 578 ff. ZPO) oder der Vollstreckungsgegenklage (§ 767 ZPO) angegriffen werden. Vgl. MüKoInsO/Schumacher § 179 Rn. 33.

⁴⁵¹ Bei Nichtvorliegen eines Titels für die bestrittene Forderung trägt der Gläubiger gemäß § 179 InsO die Betreibungslast. Der Gläubiger kann die Feststellung durch die Erhebung einer Klage (§ 180 Abs. 1 Satz 1 InsO) bzw. die Aufnahme eines analog § 240 ZPO ausgesetzten Rechtsstreites (§ 180 Abs. 2 InsO) im ordentlichen Verfahren erreichen. Vgl. MüKoInsO/Schumacher § 179 Rn. 4.

⁴⁵² Denn im Bestreitensfall (§ 179 InsO) ist der ordentliche Gerichtsweg zur Feststellung von Steuerforderungen nicht eröffnet. Vgl. etwa *Farr Die Besteuerung in der Insolvenz* Rn. 216 f.; HKInsO/Depré § 185 Rn. 2 sowie Hübschmann/Hepp/Spitaler/Jatzke AO/FGO § 251 Rn. 461.

⁴⁵³ Dies folgt auch aus AEAO zu § 251, Rn. 5.3.1.1. Sobald die Vollstreckungsstelle des Finanzamts von dem Widerspruch erfährt, veranlasst sie die Bearbeitung bei der Festsetzungs- bzw. Rechtsbehelfsstelle. So *Farr Die Besteuerung in der Insolvenz* Rn. 217.

⁴⁵⁴ Mangels Festsetzung einer Steuer handelt es sich um keinen Steuerbescheid gem. § 155 AO. Der Inhalt dieses Verwaltungsaktes betrifft lediglich die Feststellung, dass ein Steueranspruch der Höhe nach entstanden ist, aber eine Insolvenzforderung im Sinne des § 28 InsO darstellt. So BFH Urt. v. 24.8.2011 – V R 53/09, BStBl. II 2012, 286 Rn. 20; 26.11.1987 – V R 133/81, BStBl. II 1988, 199, Rn. 17. Vgl. mwN zu dem Bescheid nach § 251 Abs. 3 AO, Hübschmann/Hepp/Spitaler/Jatzke AO/FGO § 251 Rn. 260 ff.

⁴⁵⁵ So Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 251 Rn. 69 aE.

lungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO bestands- bzw. rechtskräftig ist,⁴⁵⁶ darf der Fiskus gemäß §§ 185 S. 1, 183 Abs. 2 InsO die entsprechende Berichtigung der Tabelle beantragen.⁴⁵⁷ Erst danach gilt die Forderung als festgestellt.⁴⁵⁸

Ist die **bestrittene Steuerforderung** dagegen schon vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens **tituliert** worden, jedoch noch nicht bestandskräftig, obliegt es dem Bestreitenden, die Feststellung der Forderung durch die Aufnahme des (außer-)gerichtlichen Finanzstreitverfahrens nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 2 InsO zu erreichen.⁴⁵⁹ Der auf die Insolvenzforderung entfallende quotale Anteil wird dann allerdings gegenüber dem Fiskus bis zu der rechtskräftigen Bestätigung des Plans bei der Verteilung zurückbehalten. Hat der titulierte Steueranspruch schon im Vorfeld des Planverfahrens Bestandskraft erlangt, wirkt die Bestandskraft auch gegenüber dem Bestreitenden.⁴⁶⁰

Bestreitet der Schuldner die Forderung selbst, verhindert das zwar nicht die Feststellung der Tabellenforderung nach § 178 Abs. 1 S. 2 InsO. Allerdings wird dem Fiskus die direkte Vollstreckung nach § 201 Abs. 2 S. 1 InsO untersagt.⁴⁶¹ Der Gläubiger kann die Vollstreckung nur durch die Erhebung einer gegen den Schuldner gerichteten Feststellungsklage nach § 184 InsO erreichen.⁴⁶²

3. Fehlender Anwendungsbereich der abgabenrechtlichen Änderungsvorschriften. Nach Ansicht des BFH stellt der rechtskräftige Insolvenzplan mit Verfahrensbeendigung die allein maßgebliche Rechtsgrundlage für alle Insolvenzforderungen dar⁴⁶³ und soll damit die alleinige Grundlage für die betroffenen Steuerforderungen bilden.⁴⁶⁴ Dies wirkt sich auch unmittelbar auf die Anwendbarkeit der abgabenrechtlichen Änderungs- und Korrekturvorschriften für vorinsolvenzlich titulierte Steuerforderungen aus.

254

255

256

⁴⁵⁶ Dieser Bescheid ist im Wege des Einspruchs und erforderlichenfalls der finanzgerichtlichen Klage rechtsmittelfähig. Auch hierzu vgl. mwN *Farr Die Besteuerung in der Insolvenz* Rn. 221; FK-InsO/*Kießner* § 185, Rn. 4.

⁴⁵⁷ Nach dem finanzgerichtlichen Verfahren ist die Insolvenztabelle auf Antrag des obsiegenden Finanzamtes gemäß §§ 185 S. 2, 183 Abs. 2 InsO entsprechend zu berichtigen. Hat die Finanzbehörde vor dem Finanzgericht unterlegen, so erübrigts sich eine Tabellenberichtigung. Siehe FKInsO/*Kießner* § 184 Rn. 13.

⁴⁵⁸ Siehe FKInsO/*Kießner* § 185 Rn. 3 f.

⁴⁵⁹ Da es sich materiell-rechtlich um eine Steuerforderung handelt, ist insoweit der ordentliche Rechtsweg nicht eröffnet. § 185 S. 1 InsO ordnet daher die Weiterverfolgung vor der zuständigen Fachgerichtsbarkeit an. Der AEAO zu § 251, Rn. 5.3.1.2.1 Abs. 1 S. 1 stellt hinsichtlich noch nicht eingeleiteter steuerrechtlicher Einspruchsverfahren klar, dass auch die Rechtsbehelfsfrist durch die Eröffnung des Verfahrens unterbrochen wird. Sofern der Bestreitende auf diesem Wege keine Feststellung seines Widerspruches als begründet erreicht, nimmt die Forderung an der Verteilung teil. Vgl. mwN *Farr Die Besteuerung in der Insolvenz* Rn. 216, 229, 332.

⁴⁶⁰ Etwas anderes würde nur dann gelten, soweit eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO oder eine Änderung oder Aufhebung eines Vorbehalts- oder Vorläufigkeitsbescheides oder eine Änderung nach den Korrekturvorschriften der AO zulässig ist. Laut AEAO zu § 251 Rn. 5.3.1.2.3 soll in diesen Fällen offenbar gleichwohl der Erlass eines die Bestandskraft klarstellenden Festsetzungsbeschiedes möglich sein.

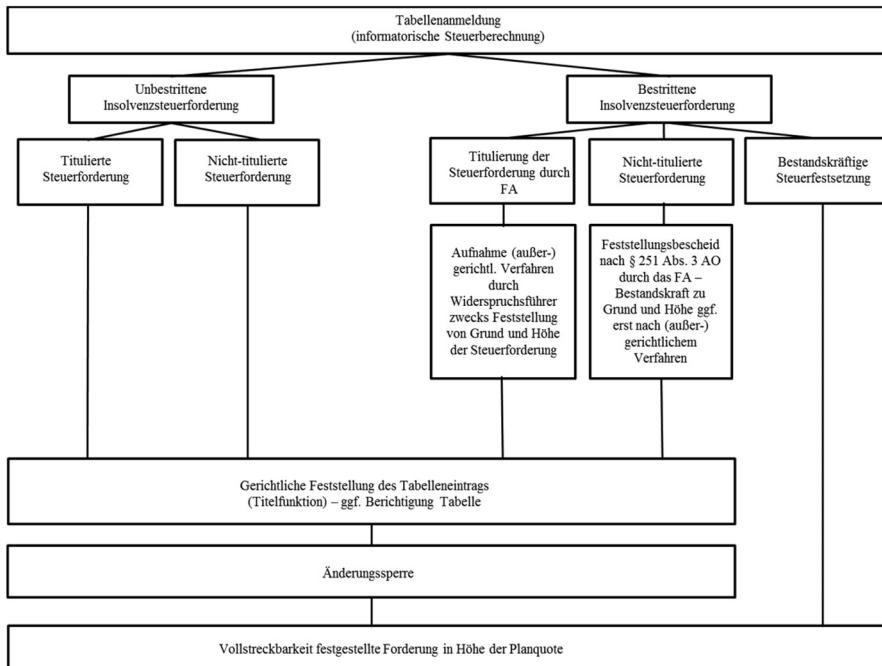
⁴⁶¹ Die von dem Schuldner bestrittene Forderung nimmt daher nicht an der Verteilung teil. Wegen § 201 Abs. 2 S. 1 InsO ist insoweit aber keine Vollstreckung aufgrund des Tabellenintrags möglich. Hierzu bedarf es vielmehr der gerichtlichen Feststellung der Forderung nach § 183 InsO bzw. durch Aufnahme eines schon laufenden (außer-)gerichtlichen Verfahrens. Der Schuldnerwiderspruch hindert also zunächst die Rechtskraft des Tabellenintrags außerhalb des Insolvenzverfahrens. Vgl. mwN Uhlenbrück/Hirte/Vallender/*Wegener* InsO § 204 Rn. 19.

⁴⁶² So *Farr Die Besteuerung in der Insolvenz* Rn. 214.

⁴⁶³ Vgl. BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R. 39/13, BStBl. II 2015, 577, Rn. 20 f., 26.

⁴⁶⁴ So BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R. 39/13, BStBl. II 2015, 577, Rn. 15.

257 *Abbildung 1: Ablauf von Forderungsanmeldung und -feststellung (eigene Grafik):*



- 258 **a) Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO.** Der BFH ist der Auffassung, dass § 164 Abs. 2 AO im Falle einer vorinsolvenzlichen Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO), eines darauf folgenden gleichlautenden Tabelleneintrags und der rechtskräftigen Bestätigung des Insolvenzplans nicht anwendbar sei. Die rechtsgestaltenden und abschließenden Wirkungen des rechtskräftigen Insolvenzplans stünden einer nachträglichen Änderung der Steuerfestsetzung, welche zu einer Erhöhung, Verringerung oder zu einem Wegfall der Steuerforderung führen würde, entgegen. Dies folge aus § 254 InsO und den rechtlich umfassenden und abschließenden Wirkungen des rechtskräftigen Insolvenzplans, der die Insolvenzforderungen einer neuen Rechtsgrundlage zuführe und gegenüber allen Gläubigern – eben auch gegenüber den Nachzüglern – auch für die Zeit nach dem Insolvenzverfahren Rechtswirkungen entfalte.⁴⁶⁵
- 259 **b) Rücknahme oder Widerruf nach §§ 130, 131 AO.** Der BFH befasste sich im Urteil vom 22.10.2014⁴⁶⁶ – trotz fehlender Entscheidungserheblichkeit – auch mit der Möglichkeit einer Rücknahme nach § 130 AO in Bezug auf den die Steuerforderung

⁴⁶⁵ Vgl. BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl. II 2015, 577, Rn. 19. Zudem führt der BFH in Rn. 21 aus, dass „[...] durch den Insolvenzplan im Hinblick auf die Altschulden die Beziehungen zwischen dem Schuldner und seinen Gläubigern gerade auch mit Wirkung für die Zeit nach dem Insolvenzverfahren auf eine neue Rechtsgrundlage gestellt [...]“ werden. In Rn. 26 stellt er sodann weiter fest: „Der Insolvenzplan wirkt rechtsgestaltend für und gegen alle Beteiligten und betrifft im Streitfall damit nicht nur die Klägerin als Schuldnerin und das FA als Insolvenzgläubiger, sondern sämtliche verfahrensbeteiligten Gläubiger und sogar alle Gläubiger, die ihre Forderungen nicht angemeldet haben [...].“

⁴⁶⁶ BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl. II 2015, 577.

feststellenden Tabelleneintrag. Die Finanzverwaltung vertritt hier gemeinsam mit dem V. Senat des BFH zum Regelinsolvenzverfahren – zu Recht – die Auffassung, dass der unbestrittene Tabelleneintrag ebenso wie ein gemäß § 251 Abs. 3 AO erlassener Feststellungsbescheid gemäß §§ 130 f. AO auch nach Abschluss des Verfahrens änderbar sei.⁴⁶⁷

Bei der Durchführung eines Insolvenzplanverfahrens kann dies jedoch nicht uneingeschränkt gelten. Bis zu dessen Abschluss bleiben die **Korrekturvorschriften der §§ 130 f. AO** zwar auch im **Planverfahren** für vorinsolvenzlich titulierte und zur Tabelle angemeldete Forderungen anwendbar. Wie der BFH jedoch in seinem Urteil vom 22.10.2014 aufgezeigt hat, sind nach Abschluss des Insolvenzplanverfahrens und damit nach rechtskräftiger Bestätigung des Insolvenzplans Änderungen von Steuerbescheiden nach § 130 AO nicht mehr möglich.⁴⁶⁸ Denn dadurch würde unmittelbar in den *inter omnes* wirkenden, gestaltenden Teil des Insolvenzplans eingegriffen. Dies entzöge den Willenserklärungen der Gläubiger, der Feststellung der Stimmrechte gemäß § 237 Abs. 1 AO und der Abstimmung über den Insolvenzplan gemäß §§ 243 ff. AO nachträglich die Geschäftsgrundlage.⁴⁶⁹ Diesen Feststellungen ist zuzustimmen. Denn aufgrund der umfassenden Planwirkungen bei titulierten und angemeldeten Forderungen dürfte eine nachträgliche Korrekturmöglichkeit nach § 130 AO ausscheiden.⁴⁷⁰ Soweit die Finanzbehörde am Planverfahren aktiv mitgewirkt und dem Plan zustimmt hat und gleichwohl nachinsolvenzlich zu ihren Gunsten korrigieren wollte, ist hierin ein kaum zu rechtfertigender Wertungswiderspruch im Sinne eines sog. „**venire contra factum proprium**“⁴⁷¹ zu sehen. Dies würde den Fiskus im Verhältnis zu den übrigen Beteiligten unter Verstoß gegen den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz bevorzugen.

c) Änderungen nach §§ 172 ff. AO. Ungeklärt ist nach dem Urteil des BFH vom 22.10.2014, ob die Sperrwirkung des rechtskräftigen Insolvenzplans auch auf die Änderungsvorschriften für bestandskräftige Steuerbescheide (§§ 172 ff. AO) übertragbar ist.⁴⁷²

⁴⁶⁷ Vgl. BFH Urt. v. 24.11.2011 – V R 13/11, BStBl. II 2012, 298 sowie AEAO zu § 251, Rn. 5.3.5. Denn die Forderungsfeststellung stellt lediglich einen sonstigen, allein nach Maßgabe der §§ 130, 131 AO abänderbaren Verwaltungsakt dar. „[...] die Titelwirkung des Steuerbescheides [ist] durch den Tabelleneintrag [somit als aufgezehrt anzusehen]“. So auch Becker DStR 2016, 919 (923), der sich hiermit gegen die in AEAO zu § 251, Rn. 14 vertretene Einschätzung der Finanzverwaltung der Möglichkeit einer Änderung von vorinsolvenzlich titulierten Ansprüchen nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens ausspricht. Vor rechtskräftigem Abschluss des Verfahrens, ist der Anwendungsbereich der Korrekturvorschriften der §§ 129 ff. AO ebenfalls eröffnet. Vgl. dazu schon oben → Rn. 125.

⁴⁶⁸ Diese Lesart findet sich auch bei Gosch BFH/PR 2015, 104 (105).

⁴⁶⁹ So BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl. II 2015, 577 Rn. 27.

⁴⁷⁰ Da sich auch die Finanzverwaltung im AEAO zu § 251 Rn. 14 Abs. 6 S. 1 und 2 für die Zeit nach Abschluss des Planverfahrens in einer nicht abschließenden Aufzählung pauschal gegen Änderungen „insbesondere nach §§ 172 ff. AO“ ausspricht, dürfte sie die in dem *obiter dictum* geäußerte Auffassung des BFH teilen, dass die Wirkung des rechtskräftig bestätigten Planes auch dem Anwendungsbereich der Korrekturvorschriften nach §§ 130 f. den Boden entzieht. Die Ausführungen sollten erst Recht auch für § 131 AO gelten, der im Gegensatz zu § 130 AO die Änderung rechtsmäßiger Verwaltungsakte betrifft.

⁴⁷¹ Dieser Grundsatz gilt auch im Steuerrecht für das Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzbehörde. Vgl. mwN etwa Tipke/Lang/Sterr Steuerrecht § 21 Rn. 139.

⁴⁷² Da der BFH in seinem *obiter dictum* (BFH Urt. v. 22.10.2014 – I R 39/13, BStBl. II 2015, 577, Rn. 27) zu einer etwaigen Eröffnung des Anwendungsbereiches der §§ 172 ff. AO hinsichtlich den Steuerbescheid ersetzen Tabelleneinträge (also allgemeine Verwaltungsakte) schweigt, wird nachfolgend vorsorglich (zu der Begründung der u. E. nicht gegebenen Anwendbarkeit der §§ 172 ff. AO siehe schon vorstehend Fn. 459) dazu Stellung genommen, wieso selbst bei einer unterstellten Eröffnung des Anwendungsbereiches der Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO, von einer nachinsolvenzlichen Änderungssperre nach §§ 172 ff. AO auszugehen ist.

In Bezug auf vorinsolvenzlich titulierte und zur Tabelle festgestellte Forderungen geht auch die Finanzverwaltung von einer **Änderungssperre** in Bezug auf §§ 172 ff. AO aus.⁴⁷³ Das *obiter dictum* des BFH-Urteils aus Oktober 2014 lässt den Schluss zu, dass die nachinsolvenzliche Änderungssperre auch bei den übrigen Änderungsvorschriften der Abgabenordnung durchgreifen sollte.⁴⁷⁴ Sowohl eine **Änderungen der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO** als auch **nach den §§ 172 ff. AO** erweisen sich daher als **unzulässig**. Die Änderungsvorschriften der §§ 172 ff. AO erlauben nur eine Änderung der Steuerfestsetzung unter Durchbrechung der Bestandskraft, während im Anwendungsbereich des § 164 AO eine (materielle) Bestandskraft der Steuerfestsetzung gerade nicht Voraussetzung ist. Dieser Unterschied allein rechtfertigt allerdings keine abweichende Behandlung im Rahmen von rechtskräftig bestätigten Insolvenzplänen. Denn im Ergebnis schließen die tragenden Erwägungen zu den rechtsgestaltenden und abschließenden Wirkungen des Insolvenzplans jeglichen Spielraum für nachträgliche Änderungen aus. Das durchlaufene Insolvenzplanverfahren führt alle Forderungen einer neuen Rechtsgrundlage zu, nämlich der aus dem rechtskräftigen Insolvenzplan in Verbindung mit dem Tabellenbeitrag. Dafür spricht auch, dass §§ 172 ff. AO tatbestandlich deutlich engere Anwendungsbereiche vorsehen als § 164 Abs. 2 AO. Wenn schon keine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO möglich ist, obwohl angesichts der Vorbehaltswirkung materielle Bestandskraft gerade noch nicht eingetreten ist, dürfte erst Recht keine Änderung nach den §§ 172 ff. AO zulässig sein, die schon im gewöhnlichen Steuerverfahren nur in eng begrenzten Fällen punktuelle Korrekturen gestatten.⁴⁷⁵

- 262** Der Insolvenzplan wirkt somit rechtsgestaltend und *inter omnes* – also nicht lediglich gegenüber dem Schuldner – sondern gegenüber allen Planbeteiligten und sonstigen Gläubigern.⁴⁷⁶ Hieran muss sich auch der Fiskus messen lassen, der sich innerhalb des Insolvenzplanverfahrens nicht mehr im Rahmen des typischen steuerlichen Massenverfahrens bewegt.⁴⁷⁷ Wegen des bestehenden Insolvenzbezugs muss auch die Finanzverwaltung gefordert sein, den maßgeblichen Sachverhalt schneller aufzuklären. Insofern sollten sich etwaige Änderungsmöglichkeiten nach Abschluss des Verfahrens auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten der Gläubiger⁴⁷⁸ ausschließlich am Recht des Insolvenzplans orientieren.⁴⁷⁹ Eine Änderung gemäß den §§ 172 ff. AO sollte daher weder zugunsten noch zuungunsten des Insolvenzschuldners möglich sein.⁴⁸⁰ Dies erscheint auch deshalb

⁴⁷³ Vgl. AEAO zu § 251, Rn. 14 Abs. 6 S. 1 und 2.

⁴⁷⁴ Zu diesem Schluss kommt auch Pfirrmann FS Gosch, 321 (327 aE.).

⁴⁷⁵ Im Ergebnis ebenso Pfirrmann FS Gosch, 321(325 ff.); Gosch BFH/PR 2015, 104 (105); Tipke/Kruse/Loose AO/FGO § 251 Rn. 116; sowie Jaeger/Fehrenbacher InsO Anhang Insolvenzsteuerrecht Rn. 58.

⁴⁷⁶ So auch Gosch BFH/PR 2015, 104 (105).

⁴⁷⁷ Dem Gedanken des steuerlichen Massenverfahrens geschuldet, enthält die AO nämlich zahlreiche Besonderheiten, wie etwa die der – zum Teil – sehr weitreichenden, die Bestandskraft durchbrechende Änderungsmöglichkeiten.

⁴⁷⁸ § 226 InsO sieht gerade eine Gleichbehandlung aller Gläubiger vor. Wenn nun das Finanzamt weitergehende Änderungsbefugnisse in Bezug auf festgestellte Forderungen auch für die Zeit nach der Beendigung des Insolvenzplans erhielte, würde dies dem Gleichbehandlungsgrundsatz widerslaufen. Ähnlich sieht dies wohl auch Pfirrmann FS Gosch, 321 (325).

⁴⁷⁹ So auch Pfirrmann FS Gosch, 321 (325). Bereits vor der rechtskräftigen Bestätigung des Insolvenzplans ist nur in Ausnahmefällen eine nachträgliche Änderung des Pläminhalts möglich. Weitergehend dazu auch Rendels/Zabel Insolvenzplan Rn. 461 ff.

⁴⁸⁰ So auch Pfirrmann FS Gosch, 321 (325 f.) mit Verweis auf Ehlers DStR 2010, 2523 (2526). Dieser weist überdies darauf hin, dass selbst doloses Verhalten des Steuerpflichtigen, welches eine zu niedrige Steuerfestsetzung und Tabellenanmeldung zur Folge hätte, nicht zur Anwendbarkeit der