

wohl mit Einzel- wie mit Bündel- oder gar Globalermächtigungen vom Insolvenzgericht ausgestattet werden kann.⁵⁸ Demgemäß verweist auch der BGH in einer Entscheidung v. 24.3.2016⁵⁹ auf die Motive des Gesetzgebers, wonach der eigenverwaltende Insolvenzschuldner bei der Antragstellung abzuwägen hat, „ob es in der konkreten Situation der Vorbereitung einer Sanierung sinnvoller ist, beim Gericht Einzelermächtigungen zur Begründung von Masseverbindlichkeiten anzuregen oder von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, sich mit einer globalen Ermächtigung ausstatten zu lassen“.⁶⁰ Im Fall der Erteilung einer Globalermächtigung rückt der eigenverwaltende Insolvenzschuldner „quasi in die Rechtsstellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters“ ein.⁶¹ Eine solche liegt vor, wenn sich eine Beschränkung auf bestimmte Geschäfte des Schuldners dem Beschluss nicht entnehmen lässt. So hat der BGH mit Ur. v. 16.6.2016 entschieden, dass es bei einer erteilten Globalermächtigung nicht jeweils im Belieben des Insolvenzschuldners stehe, ob er im Einzelfall Masseverbindlichkeiten oder Insolvenzforderungen begründet.⁶² Liegt eine solche vor (vgl. § 270b Abs. 3 InsO i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO), so spricht auf der Grundlage der aktuellen Rechtsprechung vieles dafür, auch die durch die zweite Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG entstandene Umsatzsteuer-schuld als Masseverbindlichkeit zu erfassen. Dies korrespondiert mit dem Inhalt von § 55 Abs. 2 InsO, von dem nicht nur rechtsgeschäftliche, sondern auch gesetzliche Verbindlichkeiten grundsätzlich erfasst werden. Das ließe sich evtl. nur dadurch ausschließen, indem öffentlich-rechtliche Verbindlichkeiten (aus dem Steuerschuldverhältnis) ausdrücklich von der Ermächtigung zur Begründung von Masseverbindlichkeiten ausgenommen werden. Davon abgesehen scheidet jedenfalls eine analoge Anwendung von § 55 Abs. 4 InsO aus.

IV. Fazit und Ausblick

Das Besprechungsurteil zum Forderungseinzug in der Eigenverwaltung fügt sich nahtlos in die bisherige Judikatur des BFH ein. Es lässt sich damit für eine Vielzahl virulenter Fallgruppen festhalten, dass der zur Insolvenzmasse gezogene Umsatzsteueranteil in der Regelinsolvenz wie im Eigenverwaltungsverfahren im Ergebnis als Masseverbindlichkeit vorweg an den Fiskus zu leisten ist. Den Ausgangspunkt dieser Entwicklung bildet – ohne jedes Zutun des Gesetzgebers – die

Doppelberichtigungsrechtsprechung des V. Senats des BFH v. 9.12.2010. Diese ist mittlerweile auf die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters vorverlagert worden. Der Gesetzgeber hat diese übermäßige Entwicklung zugunsten des Fiskus auch nicht mit der Einführung von § 55 Abs. 4 InsO beabsichtigt. Er hat sie allerdings auch nicht gestoppt. Dass nunmehr nach der Regelinsolvenz auch die Eigenverwaltung betroffen ist, erstaunt angesichts der bisherigen Entwicklung längst nicht mehr. Demgemäß steht entsprechend der Regelinsolvenz zu erwarten, dass zukünftig eine rechtliche Uneinbringlichkeit auch auf den Zeitpunkt der Bestellung eines vorläufigen Sachwalters angenommen wird. Hierbei gilt es aber neben einer – nicht möglichen – Anwendung von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beachten, dass es zur Begründung einer Masseverbindlichkeit eines „insolvenzrechtlichen Hebels“ in Form einer der Varianten aus § 55 InsO bedarf. Gerade diese aber sind insbesondere beim § 270a InsO-Verfahren versperrt. Insofern bleibt die argumentative Begründung einer gegenteiligen Auffassung mit Spannung zu erwarten.

Berater und entscheidungsbefugte Personen aufseiten des eigenverwaltenden Insolvenzschuldners (Sanierungsberater, CROs, Generalbevollmächtigte) werden jedenfalls das Urteil des BFH zum eröffneten Eigenverwaltungsverfahren fortan bei der Liquiditätsplanung berücksichtigen müssen, können sie doch nunmehr nicht mehr mit der Umsatzsteuer als Finanzierungselement rechnen. Der Insolvenzschuldner bzw. dessen Organe sind in eigenem Interesse angehalten, die Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen entsprechend der neuen Rechtsprechung abzugeben und die entsprechenden Steuerschulden zu begleichen. Anderenfalls droht insbesondere eine persönliche Haftung nach § 69 AO. Im Übrigen bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

- 58 Vgl. i.Ü. zu den Streitfragen bzgl. des Inhalts der Anordnung des Insolvenzgerichts Uhlenbruck/*Zipperer*, InsO, 15. Aufl., 2019, § 270b Rn. 69.
 59 BGH, Beschl. v. 24.3.2016 – IX ZR 157/14, ZInsO 2016, 903, 904; vgl. bzgl. des Umfangs einer Ermächtigung nach § 270b Abs. 3 InsO i.V.m. § 55 Abs. 2 InsO auch die Entscheidung des OLG Karlsruhe, Ur. v. 14.6.2016 – 8 U 44/15, ZInsO 2016, 1469.
 60 BT-Drucks. 17/7511, S. 37.
 61 BT-Drucks. 17/7511, S. 37.
 62 BGH, Ur. v. 16.6.2016 – IX ZR 114/15, ZInsO 2016, 1421, 1422.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 186 InsO als Folge der Entscheidung BFH v. 16.5.2017 – VII R 25/16 und deren Konsequenzen

von Rechtsanwalt Markus van Marwyk, Essen*

In seiner Entscheidung v. 16.5.2017 hat sich der BFH zu der Frage geäußert, inwieweit der Geschäftsführer einer GmbH gem. § 166 AO mit seinen Einwendungen gegen den ihn betreffenden Haftungsbescheid der Finanzverwaltung präkludiert ist.¹ Der BFH entschied im Interesse der Finanzverwaltung. Beachtenswert ist die Begründung zu den einzelnen Merkmalen des § 166 AO.

Der vorliegende Beitrag, welcher einem Fall aus der Praxis entstammt, soll kurz die Entscheidung skizzieren um sodann in Gestalt der Wiedereinsetzung Möglichkeiten aufzeigen, den Haftungsbescheid am Ende doch noch einer finanzgerichtlichen Überprüfung zu unterziehen. Dies führt letztendlich zu Folgeproblemen, die die Unvereinbarkeit der Rechtsprechung mit der InsO aufzeigen.

* Der Autor ist Rechtsanwalt, FAInsR und Insolvenzverwalter bei Schulz Sozien in Essen. Der vorliegende Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers im Rahmen des 7. Essener Insolvenzforums am 14.11.2018.

1 BFH v. 16.5.2017 – VII R 25/16, ZInsO 2017, 2029 = EWIR 2017, 555 m. Anm. Kahlert.

I. Ausgangssituation

Mit seiner eingangs bezeichneten Entscheidung beschäftigt sich der BFH mit der Frage, inwieweit § 166 AO zu Lasten des Geschäftsführers der im Insolvenzverfahren befindlichen GmbH Anwendung findet. Im dortigen Fall hat die Schuldnerin Lohnsteuer gemeldet und noch vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens zwar die Gehälter, jedoch nicht die Lohnsteuer gezahlt. Im eröffneten Insolvenzverfahren meldete die Finanzverwaltung ihre Forderungen zur Insolvenztabelle an. Der Geschäftsführer der GmbH erschien im Prüfungstermin nicht, sodass die Forderungen der Finanzverwaltung zur Feststellung gelangten. Sodann erließ die Finanzverwaltung gegen den Geschäftsführer einen Haftungsbescheid und stützte sich nach dessen Einspruch auf § 166 AO mit dem Ergebnis, dass die im Ausgangsbescheid festgestellten Tatsachen einer Überprüfung nicht mehr zugänglich waren.² Im Kern trifft die Entscheidung eben jeden Fall, in welchem Forderungsanmeldungen der Finanzverwaltung durch den Geschäftsführer der Schuldnerin selbst nicht bestritten wurden und zur Feststellung gelangten.

II. § 166 AO im Einzelnen

Nach § 166 AO hat insbesondere ein Vertreter des Steuerpflichtigen eine unanfechtbar gegenüber diesen festgesetzte Steuer gegen sich gelten zu lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid anzufechten.

1. Erlassener Bescheid

Dem Wortlaut des § 166 AO muss zunächst ein Bescheid vorgelegen haben, der dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben wurde. An dieser Stelle konnte der Senat auf seine bisher ergangene Rechtsprechung verweisen. Insofern hat er bereits in der Vergangenheit die Auffassung vertreten, dass die zur Insolvenztabelle festgestellte Forderung der Finanzverwaltung das insolvenzrechtliche Äquivalent zur Steuerfestsetzung durch Verwaltungsakt darstelle.³

2. Möglichkeit der Anfechtung

Grds. ist mit diesem Kriterium der Widerspruch gegen den erlassenen Steuerbescheid gemeint bzw. die Klage gegen den Einspruchsbescheid. Die Auslegung des BFH geht nun dahin, diesen Begriff auch auf den Widerspruch der Schuldnerin im Prüfungstermin gem. § 178 Abs. 1 InsO zu erstrecken. Insofern habe der Schuldner nur, wenn er einer Forderung widerspricht, die Möglichkeit bei Verfahrensaufhebung einer Zwangsvollstreckung aus einem vollstreckbaren Tabellenauszug mit einer Vollstreckungsabwehrklage entgegenzutreten und dadurch die angemeldete Steuerforderung einer gerichtlichen Prüfung zu unterziehen.⁴ Unglücklicherweise befasst sich hier der Senat nicht mit § 394 Abs. 1 Satz 2 FamFG, nach welchem eine GmbH nach Durchführung des Insolvenzverfahrens von Amts wegen zu löschen ist. Die Konstellation, welche sich der BFH vorstellt, existiert in tatsächlicher Hinsicht nicht.

3. Konsequenzen für den Haftungsschuldner

Mit der skizzierten Rechtsprechung wird erreicht, dass der als Geschäftsführer in Anspruch genommene Haftungsschuldner sich nicht mittels eines Einspruchs gegen den Haftungsbescheid zur Wehr setzen kann, wenn er für die GmbH die Forderung der Finanzverwaltung nicht bestritten hat. In der Sache entfaltet damit der Haftungsbescheid gewissermaßen mit Bekanntgabe Bestandskraft, ein Einspruch erscheint von Beginn an (zunächst) aussichtslos, sollte aber jedenfalls, wie nachfolgende Erwägungen zeigen, rechtzeitig eingelegt werden.

III. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

Vor dem Hintergrund der ergangenen Entscheidung des BFH stellt sich die Frage, auf welchen Wegen der Geschäftsführer den Haftungsbescheid noch einer gerichtlichen Kontrolle unterziehen kann. Dies kann der Haftungsschuldner nur erreichen, wenn es ihm gelingt, die durch die Finanzverwaltung angemeldete – und festgestellte – Forderung doch noch zu bestreiten. Ihm muss es ermöglicht werden, seine Rechte im Prüfungstermin rückwirkend wahrzunehmen. Für diese Zwecke sieht § 186 InsO vor, dass dem Schuldner Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann. § 186 InsO regelt zunächst Selbstverständliches, nämlich über die Verweisung auf § 51 Abs. 2 ZPO und § 85 Abs. 2 ZPO die Zurechnung von Verschulden des Bevollmächtigten bzw. des Vertreters.

1. Wiedereinsetzungsgrund „Ohne Schuld“-Standard

Problematisch ist bereits, ob der Geschäftsführer, der bewusst den Prüfungstermin nicht wahrgenommen hat, gem. § 233 Satz 1 ZPO schuldlos handeln konnte. Dem Geschäftsführer, der bewusst den Prüfungstermin nicht wahrnimmt oder dort zwar anwesend ist aber in Unkenntnis der rechtlichen Konsequenzen Forderungen nicht bestreitet, sind die rechtlichen Konsequenzen seiner Untätigkeit nicht bewusst, er handelt in einem Rechtsirrtum. Die Rechtsprechung verneint allerdings grds. einen Wiedereinsetzungsgrund, wenn dieser auf einen Rechtsirrtum gestützt wird.⁵ Nur in engen Ausnahmefällen darf ein Rechtsirrtum einen Wiedereinsetzungsgrund darstellen.

Hier kann helfen, dass im Zeitpunkt des Prüfungstermins die steuerlichen Konsequenzen schlicht nicht absehbar waren. Aus § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO ergibt sich, dass ein Widerspruch des Schuldners selbst keine wirklichen Konsequenzen nach

2 BFH v. 16.5.2017 – VII R 25/16, ZInsO 2017, 2029 = EWiR 2017, 555 m. Anm. Kahlert; ebenso BFH v. 27.9.2017 – XI R 9/16, ZInsO 2017, 2753 = EWiR 2018, 135 m. Anm. Schmittmann.

3 BFH v. 5.7.2018 – XI B 17/18, ZInsO 2018, 2300; BFH v. 19.8.2008 – VII R 36/07, ZIP 2009, 39; Krumm, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 166 Rn. 12 m.w.N.

4 BFH v. 16.5.2017 – VII R 25/16, ZInsO 2017, 2029 Rn. 21; BGH v. 2.12.2010 – IX ZR 41/10, ZInsO 2011, 39.

5 BGH v. 10.11.1952 – VI ZR 249/52; OLG Rostock v. 19.3.2004 – 6 U 178/03; Greger in: Zöller, Zivilprozessordnung, 32. Auflage 2018, § 233 Rn. 12.

sich zieht, weil ein solcher nicht zu beachten ist. Die Vollstreckung nach Verfahrensaufhebung aus § 201 InsO stößt wegen der Löschung von Amts wegen auf Grenzen, § 394 Abs. 1 Satz 2 FamFG. Deswegen bleibt schlussendlich nur ein einziges Argument für die Erkennbarkeit der rechtlichen Konsequenzen, welches in § 166 AO selbst zu finden ist. Da diese Vorschrift auf Geschäftsführer insolventer GmbHs erst kürzlich angewendet wird, dürfte dieses Argument schwach ausfallen.

2. Fristenprobleme

a) Ausschlussfrist

Sofern ein schuldloses Versäumnis nachgewiesen, mithin ein beachtlicher Rechtsirrtum dargelegt werden kann, zeigen sich mitunter Fristenprobleme. Denn gem. § 234 Abs. 3 ZPO gilt eine Ausschlussfrist von einem Jahr beginnend ab dem Ende der versäumten Frist, mithin des Prüfungstermins. Diese Ausschlussfrist dürfte in ähnlich gelagerten Fällen nicht selten überschritten worden sein. Ausnahmen von dieser strengen Ausschlussfrist sind jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Überschreitung der Frist nicht in der Sphäre der Partei, sondern in der Sphäre des Gerichts lag. Bspw. überdauerte die Bearbeitung von PKH-Anträgen sogar die Jahresfrist.⁶

Ist ein Wiedereinsetzungsgrund einmal festgestellt worden, ist damit zugleich klar, in welchem Umfang vorliegend die Rechte des betroffenen Geschäftsführers beschnitten worden sind. Er ist behördlichem Handeln ausgesetzt, ohne dass ihm die Anrufung der Gerichte möglich ist. Der Verstoß liegt daher in Art. 19 Abs. 4 GG vor. Eine Abwägung dieses Interesses mit dem Zweck des § 234 Abs. 3 ZPO fällt wegen der ihm drohenden Konsequenzen zugunsten des Geschäftsführers aus, während das Interesse des Staats lediglich in der Verfahrensbeschleunigung liegt. Die naturgemäß häufig überschrittene Ausschlussfrist darf demzufolge nicht dazu führen, dass der Geschäftsführer jeglicher Rechtsschutz genommen wird.

b) Wiedereinsetzungsfrist

Problematisch scheint ferner, die Wiedereinsetzungsfrist des § 234 Abs. 1 Satz 1 ZPO zu wahren. Hier soll nicht diskutiert werden, welche Frist denn konkret gemeint ist, weil § 186 Abs. 1 Satz 2 InsO sowohl auf § 234 Abs. 1 Satz 1 ZPO (2 Wochen) als auch auf § 234 Abs. 1 Satz 2 ZPO (ein Monat) verweist. Jedenfalls beginnt die Frist mit dem Wegfall des Hindernisses zu laufen. Die Frage ist also, wann das Hindernis weggefallen ist. Dies hängt eindeutig mit der Möglichkeit der Kenntniserlangung von der Rechtsprechung zusammen, die zu der Entscheidung des BFH führte. Soweit erkennbar, befasste sich zuerst das FG Rheinland-Pfalz im Jahr 2014 mit der Problematik, welche jedoch erst im Jahr 2015 Einklang in die insolvenzrechtliche Fachpresse fand.⁷

In Insolvenzverfahren, bei denen der Prüfungstermin zu einem Zeitpunkt stattgefunden hat, zu welchem die Möglichkeit der Auseinandersetzung mit dem Thema und zur Kenntniserlangung der Position der Rechtsprechung bereits bestanden hat,

stellt sich nicht die Frage, ob das Hindernis weggefallen ist, weil der Geschäftsführer dann bereits schuldhaft handelte und ein Wiedereinsetzungsgrund nicht gegeben ist.

Anders ist der Fall aber in Verfahren, bei welchen der Prüfungstermin zu einem Zeitpunkt stattgefunden hat, zu dem bei Ausschöpfung zumutbarer Recherchemöglichkeiten die Auffassung der Rechtsprechung und damit die zum Ausdruck kommende zweifelhafte Rechtslage nicht erkennbar war. Es wäre hier denkbar, den Zeitpunkt als Wegfall des Hindernisses zu wählen, in welchem die vorbezeichnete Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz der Fachöffentlichkeit zugänglich wurde, vorliegend in der Ausgabe 37/2015 der ZInsO. Diese offensichtliche Anknüpfung hätte indes zur Konsequenz, dass dem Geschäftsführer eine dauernde Überwachungspflicht trafe. Ihm würde es obliegen, fortdauernd die rechtlichen Entwicklungen auf Wiedereinsetzungsgründe zu überprüfen, die die Frist des § 234 Abs. 1 Satz 1 ZPO auslösen könnten und ist dabei nicht auf die Überprüfung der steuerrechtlichen Entwicklungen beschränkt. Ebenso praktikabel wie ausgewogen scheint es zu sein, nach Versäumung des Prüfungstermins auf einen neuen Prüfungsanlass abzuheben. Ein solcher stellt jedenfalls der Haftungsbescheid dar. Die Zustellung des Haftungsbescheides veranlasst den Geschäftsführer Rechtsrat bei einem Steuerberater oder Rechtsanwalt einzuholen, welcher dann zur Prüfung der Rechtslage angehalten ist. Der Wegfall des Hindernisses wird dadurch mit der Zustellung des Haftungsbescheides verknüpft.

2. Wiedereinsetzungsgrund „Rechtsbehelfsbelehrung“ – exotisch

Seit dem 1.1.2014 ist § 233 Satz 2 ZPO in Kraft, nach welchem das Verschulden vermutet wird, wenn eine Rechtsbehelfsbelehrung unterblieben oder fehlerhaft ist.⁸ Freilich ist diskutabel, ob es sich bei der Verweisung aus § 186 Abs. 2 InsO um eine dynamische oder statische Verweisung handelt, wobei die besseren Argumente nach Auffassung des Verfassers aufgrund der Entscheidung des Gesetzgebers, ein eigenes Wiedereinsetzungsverfahren in der InsO nicht zu regeln, sondern auf das Verfahren der ZPO zu verweisen, für eine dynamische Verweisung streiten.⁹ Diese Diskussion, welche hier nicht vertieft dargestellt werden soll, dürfte jedoch für alle Fälle keine Rolle spielen, in denen der Prüfungstermin nach dem 1.1.2014 stattgefunden hat.

Es stellt sich hier vielmehr die Frage, welche Rechtsbehelfsbelehrung vorliegend im Rahmen des § 233 Satz 2 ZPO gemeint sein kann. Jedenfalls müsste eine solche gegeben sein, die auch den Anforderungen des § 356 AO genügt. Der in Anspruch genommene Haftungsschuldner muss durch die Rechtsbehelfsbelehrung im Interesse des Art. 19 Abs. 4 GG

6 BGH v. 19.3.2013 – VI ZB 68/12.

7 FG Rheinland-Pfalz v. 25.2.2014 – 3 K 1283/12, ZInsO 2015, 1860.

8 Gesetz zur Einführung einer Rechtsbehelfsbelehrung im Zivilprozess und zur Änderung anderer Vorschriften BGBl. I 2012, S. 2418.

9 Zur Einordnung einer Verweisung etwa BVerfG v. 1.3.1978 – 1 BvR 786/70, NJW 1978, 1475.

eindeutig und unmissverständlich über das ihm zustehende Rechtsmittel aufgeklärt werden. Die Rechtsbehelfsbelehrung gem. § 356 AO soll gerade vermeiden, dass auf Grundlage verfahrensrechtlicher Unkenntnis der Bürger von der Einlegung des Rechtsbehelfs absieht oder Fristen versäumt.¹⁰

Zunächst kann an den Haftungsbescheid selbst angeknüpft werden. Auch der Haftungsbescheid enthält eine Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 AO. Allerdings kann es auf diese Rechtsbehelfsbelehrung schon deshalb nicht ankommen, weil nach § 166 AO Einwendungen des Haftungsschuldners ausgeschlossen sind: Gerade weil Einwendungen ausgeschlossen sind, kommt es auf die Rechtsbehelfsbelehrung im Ausgangsbescheid an. Außerhalb des Insolvenzverfahrens kann daher auf den Steuerbescheid, welcher dem Steuerschuldner zugestellt worden ist und dessen Rechtsbehelfsbelehrung zurückgegriffen werden. Hier existiert jedoch kein Steuerbescheid, sondern eine Forderungsanmeldung. Die Feststellung dieser Forderungsanmeldung der Finanzverwaltung stellt – so der BFH – das insolvenzrechtliche Äquivalent zur Steuerfestsetzung durch Verwaltungsakt dar und entfaltet die gleichen Rechtswirkungen wie ein Steuerbescheid.¹¹ Selbstredend ist eine Rechtsbehelfsbelehrung, die den Anforderungen des § 356 AO genügt, dort nicht erkennbar, erst recht dann nicht, wenn infolge von Tabellenerklärungen ein vorläufiger Widerspruch des Insolvenzverwalters beseitigt wird und die Forderung zur Feststellung gelangt. Eine Rechtsbehelfsbelehrung, die den Anforderungen des § 356 AO genügt, ist schlicht nicht erkennbar.

Die Folge der Anforderungen nach § 356 AO wäre vielmehr die, dass der Geschäftsführer als späterer Haftungsschuldner bereits im Prüfungstermin sich über die Folgen seines Handelns bzw. seiner Untätigkeit im Klaren sein muss. Weil der Prüfungstermin mit dem Eröffnungsbeschluss bekannt gegeben wird, § 29 Abs. 1 Nr. 2 InsO, muss mithin dort bereits diese Belehrung enthalten sein. Da im Eröffnungsbeschluss eine Belehrung gem. § 356 AO nicht enthalten ist, könnte mithin ein Wiedereinsetzungsgrund gem. § 233 Satz 2 ZPO vermutet werden.

Die daraus folgende Konsequenz, die Insolvenzgerichte zu verpflichten, steuerrechtlich relevante Rechtsbehelfsbelehrungen in den Eröffnungsbeschluss aufzunehmen, dürfte wahrlich nicht im Sinne des Erfinders sein.

Um einen Wiedereinsetzungsgrund auf § 233 Satz 2 ZPO zu stützen, bedarf es ferner des Nachweises der Kausalität. In der Rechtsprechung wird vertreten, dass es an der Kausalität dann fehlt, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung offensichtlich falsch und der Antragsteller anwaltlich vertreten war, sodass Grundkenntnisse des Verfahrensrechts unterstellt werden konnten.¹² Ob diese Rechtsprechung auf die sich hier zeigende Konstellation zu übertragen ist, erscheint zweifelhaft.

IV. Folgeproblem: Verfolgung des Widerspruchs

Gem. § 184 Abs. 2 InsO ist für einen vollstreckbaren Schuldtitel oder ein Endurteil gegenüber dem Insolvenzgericht nachzuweisen, dass der erteilte Widerspruch verfolgt wurde. Nach Ablauf einer Frist von einem Monat gilt der Widerspruch als nicht

erhoben. Auch ein auf Zahlung gerichteter Steuerbescheid ist unter dem Tatbestandsmerkmal des vollstreckbaren Schuldtitels subsumierbar. Der Widerspruch wird i.S.d. § 184 Abs. 2 InsO durch Klage oder durch Aufnahme eines über die Forderung anhängigen Rechtsstreits verfolgt, wobei der Schuldner den Widerspruch nur mit den Mitteln verfolgen kann, die ihm zzt. der Verfahrenseröffnung gegen den Titel zustanden.¹³

Sofern bereits ein Steuerbescheid existierte, wäre daher Einspruch zu erheben, das Einspruchsverfahren aufzunehmen, sofern bereits vorinsolvenzlich Einspruch eingelegt worden war oder bei einer vorliegenden Einspruchsentscheidung das Klageverfahren einzuleiten – wenn es nicht eine weitere Entscheidung des BFH gäbe:

Der BFH hat sich bei einem vorinsolvenzlich eingelegten Einspruch dahingehend positioniert, dass gleichwohl die durch die Finanzverwaltung im eröffneten Verfahren angemeldete Forderung durch den Geschäftsführer noch zu bestreiten ist. Der BFH begründet diese Sichtweise durch die steuerliche Rechtskraftwirkung der festgestellten Forderung. Diese soll den ursprünglich erlassenen Steuerbescheid ersetzen, der mit dem Einspruch vor Insolvenz angegriffene Bescheid habe sich gem. § 164 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt.¹⁴ Wie kann der Widerspruch i.S.d. § 184 Abs. 2 InsO gegen einen nicht länger existenten Steuerbescheid geführt werden? Eine Lösung wäre allenfalls, die Existenz der Steuerbescheide für die Zwecke des Einspruchs im Rahmen des § 184 Abs. 2 InsO anzunehmen oder aber auf die Verfolgung des Widerspruchs wegen Unmöglichkeit zu verzichten.

V. Fazit

1. Bestreitet der später als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Geschäftsführer die Forderungen der Finanzverwaltung im Prüfungstermin nicht, stellt seine Unkenntnis von der Rechtsprechung zu § 166 AO einen maßgeblichen Rechtsirrtum dar, der einen Wiedereinsetzungsantrag begründet.

2. Indes reicht der isolierte Antrag auf Wiedereinsetzung ebenso wenig aus wie ein isolierter Einspruch gegen den Haftungsbescheid. Der Geschäftsführer als Haftungsschuldner hat neben dem Einspruch zeitgleich einen Wiedereinsetzungsantrag zu stellen, wobei ihm nicht entgehen darf, dass hier unterschiedliche Fristen gelten.

3. Ein einmal erfolgreicher Wiedereinsetzungsantrag hat zur Konsequenz, dass gem. § 184 Abs. 2 InsO der Nachweis der Verfolgung des Widerspruchs nicht ohne Weiteres zu führen ist, weil sich der ursprüngliche Steuerbescheid erledigt hat.

10 BFH, BStBl. 13, S. 272, 274; Tipke/Kruse/Seer (Fn. 3), § 356 Rn. 2.

11 BFH v. 19.8.2008 – VII R 36/07, BStBl. II 2009, S. 90.

12 BGH v. 13.6.2012 – XII ZB 592/11, FamRZ 2012, 1287.

13 Schumacher in Münchener Kommentar zur InsO, 3. Auflage 2013 I, § 184 Rn. 8d.

14 BFH v. 27.9.2017 – XI R 9/16, ZInsO 2017, 2753 = EWIR 2018, 135 m. Anm. Schmittmann; Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 12.9.2018 – 1 BvR 1251/18.