

Es ist nicht primär § 112 InsO, der missverständlich formuliert ist, sondern die missverständliche Verwendung resultiert bereits aus § 543 BGB, bzw. aus der Verbindung dieser beiden Regelungen. Die unklare Verwendung des Verzugsbegriffs in § 543 BGB zeigt sich besonders durch die Verbindung mit § 112 InsO.

§ 112 Nr. 1 InsO bedarf daher nicht einer verfassungskonformen Reduktion, sondern die Reduktion ist bereits durch § 543 BGB initiiert. Der Punkt, der die Anwendbarkeit der Kündigungssperre besonders in dem geschilderten Fall, in dem die Fälligkeit einer nicht gezahlten Miete in die Zeit vor den Antrag auf Eröffnung des Verfahrens fällt und eine danach, unklar macht, ist in Wahrheit nicht der Fassung

des § 112 InsO geschuldet, sondern dem unterschiedlichen Gebrauch des Verzugsbegriffs in der Zivilrechtsgesetzgebung.

Schon der § 543 BGB bricht mit der systematischen Verwendung des Verzugsbegriffs, wie er in § 286 BGB normiert ist und bezieht ihn auf die Summe der nicht geleisteten Mietzahlungen nicht bezogen auf jede einzelne Fälligkeit.

Besonders durch die am 1.7.2014 in Kraft getretene Insolvenzrechtsnovellierung hätte die Möglichkeit bestanden, durch eine präzisere Fassung des § 112 Nr. 1 InsO die Unklarheiten gerade i.V.m. dem § 543 BGB auszuräumen. Dies ist jedoch leider nicht geschehen.

Bieten Tax Compliance Management Systeme die Möglichkeit eines Entlastungsbeweises für den Insolvenzverwalter?

von Rechtsanwalt/Fachanwalt für Insolvenzrecht Dr. Peter Neu, Remscheid* und Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Professor Dr. Mark Ebbinghaus, Solingen**

I. Einleitung – weniger Kontrollen des Finanzamts und verschärfte Sanktionen

Bei den Finanzbehörden ist bundesweit der Trend erkennbar, den Steuerpflichtigen großes Vertrauen entgegenzubringen, im Gegenzug strafbares Verhalten jedoch härter zu sanktionieren.¹ Dies dürfte vor allem daran liegen, dass eine Prüfungsdichte und -tiefe aufgrund der zunehmenden Zahl von Steuerfällen, der immer komplizierter werdenden steuerrechtlichen Rahmenbedingungen und auch aufgrund der Personalpolitik² in der öffentlichen Verwaltung nicht mehr wie in der Vergangenheit vom Finanzamt bewerkstelligt werden kann. Neben dem Trend, strafbares Verhalten stärker zu sanktionieren, setzen die Finanzbehörden verstärkt auf Instrumente des Risikomanagements. Die Risikomanagementsysteme werden auch in die Unternehmen verlagert. Mit der Implementierung eines internen steuerlichen Kontrollsystems haben es Unternehmen zunehmend in der Hand, die Rechtssicherheit zu erhöhen und den Vorwurf der leichtfertigen Verkürzung von Steuern zu entkräften. Auch für den Insolvenzverwalter, als steuerpflichtiger Vermögensverwalter der Schuldnerin nach § 34 Abs. 3 AO, stellt ein funktionierendes Tax CMS eine Möglichkeit dar, sich von bestimmten strafrechtlichen Vorwürfen zu entlasten.

II. Aufbau von Tax Compliance Management Systemen in Unternehmen zur Entlastung der Geschäftsführung/Inhalt und Struktur von Tax CMS

1. Begriff des Tax Compliance Management Systems (Tax CMS)

Der Begriff „Compliance“ kommt ursprünglich aus dem amerikanischen Sprachraum und bedeutet übersetzt „Einhal-

tung, Gesetzestreue, Befolgung, Übereinstimmung“. Auch im deutschen Sprachraum wird das Einhalten von gesetzlichen Bestimmungen und eigener unternehmerischer Regeln im Unternehmen gemeinhin als „Compliance“ bezeichnet. Dabei spielt jedoch weniger die kaufmännische Sicht auf Entscheidungen eine Rolle, sondern vielmehr die juristische Sicherstellung rechtskonformen Handelns durch das Management.³ Der Begriff „Tax“ beinhaltet nach h.M. sämtliche Steuern und Abgaben sowie alle steuerlichen Nebenleistungen wie Verzögerungsgelder, Verspätungszuschläge, Zinsen, Kostenzuschläge und Zwangszuschläge oder Zwangsgelder.⁴ „Tax Compliance“ bezieht sich als Spezialbegriff zu Compliance insbesondere auf die Einhaltung des Steuerrechts, der Steuerpflichten sowie von Aufforderungen der Steuerverwaltungen, die ein Unternehmen oder eine natürliche Person treffen.⁵ Die OECD unterscheidet hinsichtlich der Erfüllung der steuerlichen Pflichten vier Bereiche:⁶ die (1) Steueranmeldung, die (2) pünktliche Abgabe einer Steuererklärung mit (3) vollständigen und inhaltlich richtigen Informationen (einschließlich einer Beachtung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten) sowie die (4) pünktliche Entrichtung der Steuerschuld.

* Dr. Peter Neu ist Rechtsanwalt und Insolvenzverwalter bei ATN d'Avoine Teubler Neu in Remscheid und Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Köln.

** Prof. Dr. Mark Ebbinghaus ist Partner der Kanzlei Hermann, Ebbinghaus & Partner und Inhaber einer Professur für allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Wuppertal.

1 Vgl. Ball/Papasikas, BB 2016, 1495.

2 Vgl. Ball/Papasikas, BB 2016, 1495.

3 Kreitner, in: Küttner, Personalbuch, 23. Aufl. 2016, Compliance, Rn. 1.

4 Kowalik, DB 2015, 2774 ff.

5 Grützner/Jakob, Compliance von A-Z, 2. Aufl. 2015, „Tax Compliance“.

6 Vgl. OECD, Compliance risk management: Managing and improving tax compliance, 2004, S. 7.

2. Kooperation und Selbstregulierung

Wirksame Tax Compliance Strategien sind grds. dazu angeht, sowohl dem Steuerpflichtigen als auch den Finanzbehörden die Arbeit zu erleichtern. Ersterer soll zu einer vollständigen Einhaltung der Steuergesetze motiviert werden, was wiederum den Kontrollbedarf durch die Finanzverwaltung im Einzelfall senken und somit zu einer Steigerung der Effektivität des Gesetzesvollzugs beitragen kann.⁷ Unternehmen können davon profitieren, sich gegenüber der Finanzverwaltung als verlässlicher und insbesondere kooperativer und offener Partner zu zeigen. Mit einem hochwertigen und geprüften Tax CMS werden Unternehmen in Zukunft verstärkt darauf hoffen dürfen, von regelmäßigen umfangreichen Prüfungen verschont zu werden und den Umfang der steuerlichen Korrekturen zu reduzieren. Eine schlanke Betriebsprüfung und die Reduzierung steuerlicher Risiken sollte das strategische Ziel beim Aufbau eines Tax CMS im Unternehmen darstellen. Der Fokus sollte daher neben der gesetzeskonformen Steuerdeklaration insbesondere auf der Minimierung der Risikoeinschätzung durch die Finanzverwaltung liegen. Die Finanzverwaltung wird zukünftig verstärkt die Risiken für den Fiskus rein rechnerisch aufgrund der auf elektronischem Wege übermittelten Datensätze ermitteln. Bei dieser Berechnung des Risikos werden die internen Kontrollsysteme der Steuerpflichtigen, und damit die Qualität der Datensätze, eine Rolle spielen.⁸

3. Organisation und Kontrolle

Materielle Voraussetzung für ein Tax CMS ist die Werteentscheidung zur Einhaltung der für das Unternehmen geltenden Vorschriften im Bereich „Tax“. Diese Wertentscheidung ist eine Frage der Unternehmenskultur. Formelle Voraussetzung für ein Tax CMS ist die Implementierung einer Organisationsstruktur, durch die sichergestellt wird, dass die materielle Werteentscheidung zur Einhaltung der Vorschriften sichergestellt ist. Das BMF hat den Begriff des Tax CMS zwar vorgegeben, die formelle Voraussetzung im Einzelnen für dessen Ausgestaltung jedoch offengelassen. Die Anforderungen an die formelle Ausgestaltung ergeben sich aus unterschiedlichen Quellen. Zum einen sind grundsätzliche Anforderungen an CMS der rechtswissenschaftlichen Literatur, insbesondere der Kommentierung von § 130 OWiG zu entnehmen. Auch die OECD hat Standards für CMS definiert. In der Praxis dürfte der Praxishinweis der Arbeitsgruppe des IDW zum Standard PS 980 hilfreich sein.⁹ Erforderlich ist eine Aufbau- und Ablauforganisation, die die Einhaltung der Gesetze auch im Hinblick auf Steuergestaltung laufend prüft und überwacht. Diese Prüfung und Überwachung muss dokumentiert werden, damit im Ernstfall der Nachweis gelingen kann, dass alles Erforderliche getan wurde, um eine Steuerverkürzung zu vermeiden. So kann auch im Nachhinein nachvollzogen werden, ob es sich bei einem Störfall um einen bedauerlichen Einzelfall oder den Regelfall handelt.¹⁰ Elementar ist ferner, die im Unternehmen verantwortlichen Personen zu identifizieren. Zur Verantwortlichkeit dieser Personen gehört, Informationen über die maßgeblichen Vorschriften und deren Auslegung sowie über neue Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften zu be-

schaffen und stets auf dem aktuellen Stand zu halten.¹¹ Außerdem muss der Nachweis geführt werden, dass festgestellte Fehler intern korrigiert und erforderlichenfalls an die Finanzverwaltung berichtete Erklärungen abgegeben wurden. Ein Tax CMS, das festgestellte Verstöße nicht korrigiert, verfehlt seinen Zweck, weil es den vom BMF in Aussicht gestellten Strafverfolgungsschutz nicht bieten kann.¹²

III. Steuerliche Risikofelder in der Insolvenzverwaltung eines Unternehmens

1. Umsatzsteuer

Die USt ist im Laufe der vergangenen Jahre immer komplizierter geworden. Aufgrund der immer größer werdenden Zahl an Ausnahmetatbeständen wird es zunehmend wahrscheinlicher, Fehler zu machen. Im Insolvenzverfahren gilt es neben den allgemeinen, fehleranfälligen Erklärungs-pflichten¹³ noch die Unterscheidung zwischen vor Insolvenzeröffnung nach § 38 InsO begründeten Insolvenzforderungen, solchen vom vorläufigen Insolvenzverwalter nach § 55 Abs. 2 InsO oder nach § 55 Abs. 4 InsO und den im eröffneten Verfahren vom Insolvenzverwalter nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO begründeten Masseverbindlichkeiten zu unterscheiden. Es besteht insoweit in Insolvenzverfahren also eine erhöhte Gefahr, dass Umsätze falsch angemeldet werden und dass durch eine Wiederholung dieses Fehlers beachtliche Fehlbe-träge entstehen können.

2. Ertragsteuer

Auch Ertragsteuern bedürfen hinsichtlich ihrer Erklärung und Festsetzung der ständigen Kontrolle. Auch diese Pflichten treffen gem. § 34 Abs. 3 AO den Insolvenzverwalter. Zwar findet aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine Unterbrechung des Veranlagungszeitraums statt. Es gilt aber trotzdem danach zu differenzieren, wann die Einkünfte erzielt wurden; so gilt es zwischen den Einkünften vor Verfahrenseröffnung, den Einkünften im eröffneten Verfahren und den insolvenzfremden Einkünften zu unterscheiden.¹⁴ Zudem sollte der Insolvenzverwalter sein Augenmerk auf die Überwachung von Zu- und Abflüssen an Gesellschafter und nahestehende Personen legen. Um eine korrekte Besteuerung sicherzustellen, ist insbesondere im schuldnerischen Betrieb, in dem Prozesse jeglicher Art häufig nur

7 Vgl. dazu *Huber/Seer*, StW 2007, 357; *Kaiser*, IWB 2010, 774 ff.; *Schmarbeck*, BMF-Monatsbericht, 2002, S. 57, 60; *Seer*, Reform der Steuerveranlagung, in: StBJb 2004/2005, S. 53, 57; *ders.*, FS Streck, 2011, S. 403, 405; *Streck/Binnewies*, DStR 2009, 229, 230; *Streck*, Steuercontrolling, Tax Compliance und Haftungsvorsorge, in: StBJb 2009/2010, S. 415, 422 f.

8 *Hiller/Hüttinger*, BB 2015, 1313.

9 *Ludwig/Breimann/Kusch*, DStR 38/2016, 2240, 2243 m.w.N.

10 Vgl. *Ball/Papasikas*, BB 2016, 1497.

11 Vgl. dazu auch die Ausführungen unter „Steuerliche Risikofelder in der Insolvenzverwaltung eines Unternehmens“.

12 Vgl. *Ball/Papasikas*, BB 2016, 1497.

13 Vgl. z.B. jüngst BFH, Urt. v. 22.7.2015 – V R 23/14.

14 *Uhlenbruck/Sinz/Knof*, InsO, § 38 Rn. 74.

unzureichend funktionieren, sicherzustellen, dass Dokumentationspflichten eingehalten werden. Dies gilt z.B. bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen.

3. Lohnsteuer

Ist der Schuldner, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, Arbeitgeber, hat der Insolvenzverwalter die Pflichten des Arbeitgebers im Bereich der Lohnsteuer zu erfüllen.¹⁵ Ihn trifft dann die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer sowie die Pflicht zur Abgabe der erforderlichen Anmeldungen. Dabei setzt der Fiskus den Insolvenzverwalter wie den Schuldner als Verwaltungshelfer hinsichtlich der von Dritten geschuldeten Steuern ein. Wird die daraus resultierende Dienstleistungspflicht nicht erfüllt, entsteht nach § 42d EStG ein Haftungsanspruch und damit auch ein Geldzahlungsanspruch gegen den Insolvenzverwalter. Besonderheiten gelten im Insolvenzverfahren für den Zeitraum, in dem die Arbeitnehmer Insolvenzgeld erhalten. Insolvenzgeld nach §§ 165 ff. SGB III ist nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfrei, sodass eine Lohnsteuerproblematik nicht entsteht.¹⁶ Erfahrungsgemäß entstehen bei der Lohnsteuer jedoch die Probleme häufiger aufgrund von Sachzuwendungen als aufgrund von reinen Lohn- und Gehaltszahlungen. Die Finanzbehörden tragen dem Rechnung, indem sie bei Sachzuwendungen an Mitarbeiter, Betriebsveranstaltungen, Bewirtungen und Dienstreisen die Angaben des Steuerpflichtigen überprüfen. Für den Insolvenzverwalter ist hiermit ein erhöhter Aufwand hinsichtlich der Dokumentation von lohnsteuerrelevanten Sachzuwendungen verbunden.

IV. Ist ein Tax CMS ein Indiz zur Entlastung des Insolvenzverwalters?

1. Anwendbarkeit der Ausführungen des BMF-Schreibens v. 23.5.2016 zum Vorsatz und zur Leichtfertigkeit auf den Insolvenzverwalter

Soweit der Insolvenzverwalter oder der vorläufige Insolvenzverwalter die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis innehat, ist er aufgrund seiner Stellung als Vermögensverwalter für die Erfüllung steuerlicher Pflichten nach § 34 Abs. 1 und Abs. 3 AO verantwortlich. Daher ist er auch möglicher Täter einer Steuerhinterziehung nach § 370 AO und ihn treffen die Berichtigungspflichten nach § 153 Abs. 1 AO. Mit Schreiben v. 23.5.2016¹⁷ erläutert die Finanzverwaltung insbesondere, wie zukünftig die Berichtigung einer Erklärung (§ 153 Abs. 1 AO) von einer u.U. strafbefreienden oder strafmildernden Selbstanzeige (§§ 371, 387 AO) abzugrenzen ist. Unter Nr. 2.6. führt das BMF aus: „Hat der Steuerpflichtige ein innerbetriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von einer Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Der Insolvenzverwalter ist Steuerpflichtiger im Sinne der Verwaltungsvorschrift. Insoweit ist auch hier eine Einzelfallprüfung dahin gehend vorzunehmen, ob ein eingerichtetes Kontroll-

system im Fall einer Steuerverkürzung ein Indiz dafür darstellt, dass der Insolvenzverwalter nicht vorsätzlich oder leichtfertig gehandelt hat.

2. Überwachung und Zertifizierung des Tax CMS

Im Rahmen der vorzunehmenden Einzelfallprüfung dürfte insbesondere zu erörtern sein, ob der Insolvenzverwalter auf die Funktionstüchtigkeit des Kontrollsystems vertrauen durfte. Aufgrund der oben dargestellten insolvenzspezifischen Besonderheiten, die erheblichen Einfluss auf das Steuerrecht haben, wird es nicht ausreichen, wenn der Insolvenzverwalter ein im schuldnerischen Unternehmen implementiertes System übernimmt. Das gilt selbst dann, wenn das vorgefundene Tax CMS durch einen Wirtschaftsprüfer nach IDW PS 980 zertifiziert ist. So hat der BFH bereits festgestellt, dass die Implementierung von Prozessen allein für eine Exkulpation nicht ausreicht.¹⁸ Es bedarf vielmehr eines durch einen Wirtschaftsprüfer zertifizierten Tax CMS für das Büro des Insolvenzverwalters.

V. Fazit

Seit einigen Jahren geht sowohl die Rechtsprechung – bspw. mit der Einführung des § 55 Abs. 4 InsO durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 zum 1.1.2011 – als auch die Prüfungstiefe der Finanzämter gezielt gegen die Insolvenzverwalter vor. Dieser Trend ist in den Jahren 2012 und 2013 sichtbar geworden, als den Finanzämtern klar wurde, dass es nicht unerhebliche Steuerforderungen gegen Insolvenzverwalter bzw. die Masse zu heben gilt. Die Finanzämter haben mittlerweile eigene Abteilungen mit fachlich versierten Beamten aufgebaut. USt-Sonderprüfungen sowie Lohnsteueraußenprüfungen erfolgen in mittelgroßen und großen Insolvenzfällen regelmäßig. Nicht selten lösen die Betriebsprüfer Strafverfahren aus, um über diesen Weg die Insolvenzverwalter zu erziehen.

Spätestens seit dem BMF-Schreiben v. 23.5.2016 stellt ein Tax CMS nach dem Standard IDW PS 980 eine Möglichkeit für den Insolvenzverwalter dar, sich im Fall eingetretener Regelverstöße vom Vorwurf der Leichtfertigkeit zu exkulpieren.¹⁹ Dabei reicht es aufgrund der insolvenzspezifischen Besonderheiten aber nicht, wenn der Insolvenzverwalter ein bereits im schuldnerischen Unternehmen bestehendes Tax CMS übernimmt, sondern er selbst muss ein auf sein Büro zugeschnittenes Tax CMS installiert haben.

15 Gottwald/Frotscher, Insolvenzrechts-Handbuch, 5. Aufl. 2015, § 123 Rn. 4.

16 Gottwald/Frotscher (Fn. 15), § 123 Rn. 5.

17 BMF-Schreiben v. 23.5.2016 – IV A 3 – S 0324/15/10001, BStBl. I, S. 490.

18 Hiller/Hüttinger, BB 2015, 1313 m.w.N.; Hauschka/Moosmayer/Löster, Corporate Compliance, 3. Aufl. 2016, Rn. 13.

19 So z.B. bereits Hauschka, NJW 2004, 757.