

Urteil vom 16. Mai 2017, VII R 25/16

Einwendungsausschluss im Haftungsverfahren durch unterlassenen Widerspruch im insolvenzrechtlichen Prüfungstermin

ECLI:DE:BFH:2017:U.160517.VIIR25.16.0

BFH VII. Senat

AO § 69, AO § 34 Abs 1, AO § 191 Abs 1, AO § 166, InsO § 176, InsO § 178 Abs 1, InsO § 201 Abs 2, AO § 168 S 1, AO § 164 Abs 2, InsO § 21 Abs 2 Nr 2, InsO § 22 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 03. Juli 2016, Az: 2 K 203/16

Leitsätze

Der als Haftungsschuldner nach § 69 AO in Anspruch genommene Geschäftsführer einer GmbH ist nach § 166 AO im Haftungsverfahren mit Einwendungen gegen unanfechtbar festgesetzte Steuern der von ihm vertretenen und in Insolvenz geratenen GmbH ausgeschlossen, wenn er im Prüfungstermin nicht anwesend gewesen ist und deshalb gegen die Forderungen keinen Widerspruch erhoben hat, so dass diese zur Tabelle festgestellt worden sind.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 4. Juli 2016 2 K 203/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Er beantragte am 22. Oktober 2009 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen dieser Gesellschaft. Mit Beschluss vom 27. Oktober 2009 ordnete das Amtsgericht (AG) die vorläufige Insolvenzverwaltung mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative der Insolvenzordnung --InsO--) an und bestellte einen vorläufigen Insolvenzverwalter. Dieser kam in einem Gutachten vom 22. Dezember 2009 zu dem Ergebnis, dass die GmbH zwar zahlungsunfähig und überschuldet, dass jedoch eine die Kosten des Insolvenzverfahrens deckende Masse vorhanden sei. Daraufhin eröffnete das AG am 1. Januar 2010 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH. In seinem Bericht vom 18. März 2010 kam der Insolvenzverwalter zu dem Schluss, dass für Insolvenzgläubiger keine Quotenaussichten bestünden. Wegen rückständiger Lohnsteuern, die auf den von der GmbH für die Monate August und September 2009 eingereichten Lohnsteueranmeldungen beruhten, und steuerlicher Nebenleistungen erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 30. April 2010 gegen den Kläger einen Haftungsbescheid, wobei er darauf hinwies, der Insolvenzverwalter habe angegeben, dass die Löhne erst ab Oktober 2009 offen gewesen seien. Der Einspruch sowie die sowohl beim FA als auch beim Finanzgericht (FG) gestellten Anträge auf Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Haftungsbescheids, mit denen der Kläger geltend machte, dass in den Monaten August und September 2009 tatsächlich keine Löhne mehr gezahlt worden seien, hatten keinen Erfolg.
- 2** Die daraufhin erhobene Klage wies das FG als unbegründet zurück. Es urteilte, der Kläger sei zu Recht nach § 69 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 34 Abs. 1 AO und § 191 Abs. 1 AO als Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden. An der Existenz der Lohnsteuerverbindlichkeiten bestünden keine Zweifel. Trotz der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt hätte der Kläger bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Pflichten zu erfüllen gehabt, die der GmbH als Arbeitgeberin beim Lohnsteuerabzug

oblagen. Gründe, die ihn vom Vorwurf der groben Fahrlässigkeit entschuldigten, habe er nicht vorgetragen. Im Zeitpunkt der Fälligkeit der streitgegenständlichen Lohnsteuern am 10. September 2009 und 10. Oktober 2009 sei der vorläufige Insolvenzverwalter noch nicht bestellt gewesen, so dass der Kläger mit seinem Einwand nicht gehört werden könne, der vorläufige Insolvenzverwalter habe ihm das Tätigwerden für die GmbH untersagt. Den Inhalt der bestandskräftigen Lohnsteueranmeldungen für die Monate August und September 2009 müsse er nach § 166 AO gegen sich gelten lassen. Zwar habe er mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. Januar 2010 seine Verfügungsbefugnis zu einem Zeitpunkt verloren, zu dem ein Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO noch möglich gewesen wäre, doch könne er sich darauf nicht haftungsbeschränkend berufen, denn es bestehe ein Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Steuerverfahrensrecht. Zu berücksichtigen sei, dass der Kläger im Insolvenzverfahren keinen Widerspruch gegen die Lohnsteuerfestsetzungen nach § 176 InsO erhoben habe. Damit habe er die Möglichkeit verstreichen lassen, durch eine vom FA nach erfolgtem Widerspruch zu erhebende Feststellungsklage eine gerichtliche Entscheidung über die Höhe der für die Monate August und September 2009 zu entrichtenden Lohnsteuern zu erlangen. Dieses Versäumnis im Insolvenzverfahren müsse sich der Kläger im Haftungsverfahren entgegenhalten lassen, in dem er nunmehr mit seinen Einwendungen gegen die bestandskräftig festgesetzten Lohnsteuern ausgeschlossen sei. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Schreiben an den Insolvenzverwalter vom 4. März 2010. Obwohl er (der Kläger) darin Einwendungen erhoben habe, sei er im Berichts- und Prüfungstermin nicht anwesend gewesen, so dass er keinen Widerspruch erhoben habe. Auf eine theoretisch mögliche, jedoch nicht vorgenommene Kürzung der Nettolöhne könne er sich nicht berufen. Schließlich seien Ermessensfehler nicht ersichtlich.

- 3 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG sei rechtsfehlerhaft von einer zumindest grob fahrlässigen Pflichtverletzung ausgegangen. Zudem habe es verfahrensfehlerhaft nicht festgestellt, dass der seit dem 27. Oktober 2009 bestellte vorläufige Insolvenzverwalter seine Zustimmung zur Einlegung eines Einspruchs gegeben hätte. Selbst wenn ihn (den Kläger) der Vorwurf der unterlassenen Einholung einer solchen Zustimmung träfe, wäre ein solches Unterlassen für den Eintritt des Schadens nicht kausal gewesen. Zudem habe er den angemeldeten Lohnsteuerforderungen im Insolvenzverfahren wirksam schriftlich widersprochen. Eine Anwesenheit des Insolvenzschuldners im Prüfungstermin sei nicht zwingend erforderlich, zumal er nicht als Schuldner angesehen werden könne. Auch habe der Insolvenzverwalter keinen Hinweis auf eine Anwesenheitspflicht gegeben, so dass eine solche Pflicht nicht erkennbar gewesen sei. Selbst eine Feststellung von Forderungen im Insolvenzverfahren gälte lediglich für und gegen den Insolvenzverwalter bzw. Insolvenzschuldner. Schließlich habe er mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens seine Stellung als Geschäftsführer der GmbH verloren. Im Insolvenzverfahren vertretungsberechtigt sei allein der Insolvenzverwalter gewesen.
- 4 Das FA trägt vor, der Sinn und Zweck des nach § 176 InsO abzuhaltenden Prüfungstermins erfordere die Anwesenheit aller Verfahrensbeteiligten. Zudem stehe dem Schuldner bzw. dessen gesetzlichem Vertreter das Recht zu, Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu beantragen. Davon habe der Kläger, der vom Insolvenzverwalter auf die Vorschriften der §§ 178 und 184 InsO aufmerksam gemacht worden sei, jedoch keinen Gebrauch gemacht. Fehlgehe die Annahme des Klägers, er habe durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters seine Verfügungsbefugnis verloren. Die gerügten Verfahrensmängel seien nicht nachzuvollziehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Da der Kläger im Prüfungstermin nicht persönlich anwesend oder vertreten war und infolgedessen keinen wirksamen Widerspruch gegen die vom FA geltend gemachten Forderungen erhoben hat, muss er die Unanfechtbarkeit der unter Vorbehalt festgesetzten Lohnsteuern für die Monate August und September 2009 nach § 166 AO gegen sich gelten lassen, so dass er im Haftungsverfahren mit der Einwendung ausgeschlossen ist, dass Löhne im Haftungszeitraum tatsächlich nicht gezahlt worden seien.
- 6 1. Als Geschäftsführer der GmbH hatte der Kläger nach § 34 Abs. 1 AO i.V.m. § 35 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Pflichten zu erfüllen, die der GmbH als Arbeitgeberin beim Lohnsteuerabzug oblagen. Ihn traf daher gemäß § 41a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes die öffentlich-rechtliche Verpflichtung, bis zum zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums dem FA die Summe der einzubehaltenden Lohnsteuer in einer Steuererklärung anzugeben und die im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum insgesamt einbehaltene Lohnsteuer an das FA abzuführen. Dabei steht die

Lohnsteueranmeldung nach § 168 Satz 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so dass für den Steuerpflichtigen und seinen gesetzlichen Vertreter nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO die Möglichkeit besteht, jederzeit die Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung zu beantragen, solange der Vorbehalt noch wirksam ist. Soweit die Lohnsteueranmeldung mit ihrem Regelungsgehalt bestandskräftig geworden ist, entfaltet sie in Bezug auf die einzubehaltende Lohnsteuer Tatbestandswirkung (Senatsurteile vom 24. August 2004 VII R 50/03, BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127, und vom 20. Januar 1998 VII R 80/97, BFH/NV 1998, 814).

- 7** Nach den Feststellungen des FG sind für die GmbH Lohnsteueranmeldungen für die Monate August und September 2009 abgegeben, jedoch sind die daraus resultierenden Lohnsteuern nicht bis zum 10. September bzw. 10. Oktober 2009 an das FA abgeführt worden. Die Nichtabführung der Lohnsteuern durch den hierzu verpflichteten Kläger als Geschäftsführer der Steuerschuldnerin ist eine Pflichtverletzung, die nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats sein Verschulden indiziert (Senatsentscheidungen vom 13. März 2003 VII R 46/02, BFHE 202, 22, BStBl II 2003, 556; vom 25. Juli 2003 VII B 240/02, BFH/NV 2003, 1540, und vom 20. Oktober 2005 VII B 17/05, BFH/NV 2006, 241). Es ist daher davon auszugehen, dass der Kläger infolge der Nichtabführung der Lohnsteuern zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt seine steuerlichen Pflichten zumindest grob fahrlässig verletzt und damit den Tatbestand des § 69 AO verwirklicht hat.
- 8** 2. Entgegen der Auffassung des Klägers war er an der Erfüllung dieser Pflicht nicht durch die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters mit Zustimmungsvorbehalt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 Alternative InsO) gehindert. Wie der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden hat (Beschlüsse vom 3. Dezember 2004 VII B 178/04, BFH/NV 2005, 661, und vom 30. Dezember 2004 VII B 145/04, BFH/NV 2005, 665) steht die Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme des Geschäftsführers der in Insolvenz geratenen Gesellschaft nicht entgegen. Denn im Fall der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters ohne Anordnung eines allgemeinen Verfügungsverbots (vgl. § 22 Abs. 1 Satz 1 InsO) verbleibt die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis wie auch die Prozessführungsbefugnis beim Schuldner (Haarmeyer in Münchener Kommentar zur Insolvenzordnung, § 22 Rz 133, 184). Daran vermag auch ein Zustimmungsvorbehalt nichts zu ändern. Denn der vorläufige Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt kann nicht als Vermögensverwalter nach § 34 Abs. 1 AO angesehen werden. Infolgedessen wird der Schuldner nicht durch den vorläufigen Insolvenzverwalter aus seiner Pflichtenstellung verdrängt (vgl. Sinz in Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 14. Aufl., § 22 Rz 209, m.w.N.). Der Kläger war folglich an einer --eventuell verspäteten-- Abführung der einzubehaltenden Lohnsteuern auch nach der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters durch Beschluss des AG vom 27. Oktober 2009 grundsätzlich nicht gehindert. Dass er beim vorläufigen Insolvenzverwalter erfolglos um entsprechende Zustimmung ersucht hat, hat das FG nicht festgestellt und trägt auch die Revision nicht vor.
- 9** 3. Zu Recht hat das FG geurteilt, dass sich der Kläger den Inhalt der bestandskräftigen Lohnsteueranmeldungen nach § 166 AO entgegenhalten lassen muss und sich im vorliegenden Haftungsverfahren nicht darauf berufen kann, dass Löhne in den streitgegenständlichen Monaten tatsächlich nicht gezahlt worden seien.
- 10** a) Nach § 166 AO hat eine gegenüber dem Steuerpflichtigen unanfechtbar festgesetzte Steuer gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. Die mit Präklusionswirkung ausgestattete Regelung will verhindern, dass das gegen den Steuerpflichtigen durchgeführte Verfahren nochmals aufgerollt und dadurch das Haftungsverfahren unnötig verzögert wird; wobei der Gesetzgeber dem Anfechtungsberechtigten zumutet, selbst dafür Sorge zu tragen, wie er die ihm eingeräumte uneingeschränkte Rechtsmittelbefugnis sicherstellen will (BFH-Urteil vom 28. Juli 1966 V 64/64, BFHE 86, 636, BStBl III 1966, 610).
- 11** b) Allerdings tritt die Drittwirkung der unanfechtbaren Steuerfestsetzung nach ständiger Rechtsprechung nicht ein, wenn der als Haftungsschuldner in Anspruch genommene Geschäftsführer einer GmbH nicht während der gesamten Dauer der Rechtsmittelfrist berechtigt gewesen ist, als Vertreter der GmbH zu handeln (Senatsentscheidungen in BFHE 207, 5, BStBl II 2005, 127, und vom 28. März 2001 VII B 213/00, BFH/NV 2001, 1217) oder wenn er seine Vertretungsbefugnis zu einem Zeitpunkt verloren hat, zu dem er noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist und dem damit verbundenen Wegfall des Vorbehalts (§ 164 Abs. 4 Satz 1 AO) nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO einen Antrag auf Änderung oder Aufhebung der unter Vorbehalt festgesetzten Steuer hätte stellen können (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2001, 1217 zum Gesamtvollstreckungsverfahren, das wegen Masselosigkeit abgewiesen worden ist). Eine solche Einschränkung des § 166 AO ist jedoch nicht über den Prüfungstermin hinaus geboten, in dem der spätere Haftungsschuldner als Vertreter des Steuerschuldners Einwendungen hätte erheben können.

- 12 Im Streitfall hat der Kläger die Verfügungsbefugnis über das Vermögen der GmbH, die inzwischen aufgelöst ist, mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 1. Januar 2010 verloren und sie auch nicht wiedererlangt.
- 13 Im Prüfungstermin am 24. März 2010 hat das FA die gegenüber der GmbH bestehenden Steuerforderungen zur Tabelle angemeldet; nach einer späteren Berichtigung sind diese auch bis auf einen geringeren Teilbetrag festgestellt worden. Der Kläger hatte die Möglichkeit, durch einen im Prüfungstermin erhobenen Widerspruch den Grund und die Höhe der Primärschuld nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH einer gerichtlichen Überprüfung zu unterziehen, so dass ihm rechtliches Gehör nicht versagt worden ist.
- 14 Bei diesem Sachverhalt braucht der erkennende Senat nicht darüber zu entscheiden, ob § 166 AO nur dann anzuwenden ist, wenn die in dieser Vorschrift genannten Personen nicht nur in der Lage gewesen sind, den gegen den Steuerschuldner erlassenen Steuerbescheid anzufechten, sondern auch die Möglichkeit gehabt haben, das durch die Anfechtung eingeleitete Rechtsbehelfsverfahren bis zu einer streitigen Entscheidung selbst durchzuführen (vgl. Beschluss des Verwaltungsgerichts --VG-- Oldenburg vom 21. Mai 2007 2 B 4958/06, und Beschluss des FG Köln vom 24. November 2014 13 V 2905/14, dem ein Fall zugrunde lag, in dem der Geschäftsführer einer in Insolvenz geratenen GmbH gegen die seiner haftungsrechtlichen Inanspruchnahme zugrunde gelegten Steuerbescheide in seiner Eigenschaft als gesetzlicher Vertreter Einspruch eingelegt hatte, der sich jedoch durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH und der Feststellung der Steuerforderungen zur Tabelle erledigt hatte), denn im Streitfall ist nach den Feststellungen des FG gegen die streitgegenständlichen Steueranmeldungen kein Einspruch eingelegt worden.
- 15 Aus diesem Grund kann auch offenbleiben, ob § 166 AO Anwendung finden kann, wenn kein Bescheid ergangen ist und lediglich Steuerforderungen zur Tabelle angemeldet worden sind (vgl. etwa Krumm, Die Drittwirkung eines Rechtserkenntnisaktes gegenüber dem Haftungsschuldner, Steuern und Wirtschaft 2012, 329, 340 f., im Hinblick auf den Wortlaut des § 166 AO: "den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid ... anzufechten").
- 16 Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 29. November 1996 2 BvR 1157/93 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1997, 247) lässt sich für den Streitfall nichts entnehmen, weil in dem vom BVerfG entschiedenen Fall dem Haftungsschuldner im Ergebnis keine Rechtsschutzmöglichkeit zur Verfügung stand, sich als Betriebsübernehmer gegen eine Haftung für Gewerbesteuerschulden des früheren Grundstückseigentümers mit Einwendungen gegen die Primärschuld zur Wehr zu setzen.
- 17 c) Zu Recht hat das FG geurteilt, dass die durch § 166 AO herbeigeführte Drittwirkung der Steuerfestsetzung im Streitfall nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass der Kläger seine Vertretungsbefugnis noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist verloren hat und somit daran gehindert gewesen ist, diese Frist zur Stellung eines Änderungsantrags nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO voll auszuschöpfen. Die Möglichkeit, Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung zu erheben, ist ihm deshalb zu versagen, weil er in der Lage gewesen ist, im Prüfungstermin nach § 178 Abs. 1 InsO einen Widerspruch gegen die vom FA geltend gemachten Forderungen zu erheben.
- 18 aa) Zwar hat er durch seinen Prozessvertreter gegenüber dem Insolvenzverwalter mit Schreiben vom 4. März 2010 schriftlich Einwendungen erheben lassen, doch sind ausweislich des Protokolls vom 24. März 2010 zum Prüfungstermin weder er selbst noch sein Prozessvertreter erschienen, obwohl der Insolvenzverwalter in seinem Schreiben vom 18. Februar 2010 den Kläger ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die nicht ausdrücklich gegenüber dem AG bestrittenen Forderungen als anerkannt gelten und dass daher die Teilnahme an der Vorprüfung zu dem vom Gericht anberaumten Prüfungstermin zu empfehlen sei. Die Behauptung der Revision, der Kläger sei vom Insolvenzverwalter nicht auf das Anwesenheitserfordernis und die Folgen eines Ausbleibens hingewiesen worden, trifft daher nicht zu.
- 19 bb) Entgegen der Auffassung der Revision kann ein wirksamer Widerspruch nach § 178 Abs. 1 InsO nicht durch eine schriftliche Erklärung außerhalb des Prüfungstermins erhoben werden. Dies ergibt sich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift, nach dem eine Forderung als festgestellt gilt, soweit gegen sie im Prüfungstermin oder im --vom Gericht anzuordnenden-- schriftlichen Verfahren nach § 177 InsO ein Widerspruch nicht erhoben wird. Auch das in § 176 InsO festgelegte Erörterungserfordernis bei bestrittenen Forderungen weist darauf hin, dass die persönliche Anwesenheit des jeweils Widersprechenden erforderlich ist. Ein nur schriftlich erhobener Widerspruch ist unbeachtlich (Sinz in Uhlenbruck, a.a.O., § 176 Rz 28; Schumacher in Münchener Kommentar zur InsO, § 178 Rz 40; Depré in Kayser/Thole, Heidelberger Kommentar, Insolvenzordnung, 8. Aufl., § 176 Rz 7). Da das AG ein schriftliches Verfahren nicht angeordnet hat, hätte der Kläger einen wirksamen Widerspruch nur im Prüfungstermin erheben können, so dass das Schreiben seines Prozessvertreters für einen wirksamen Widerspruch nicht als ausreichend erachtet werden kann.

- 20** cc) Nach dem Sinn und Zweck des § 166 AO führt das dargestellte Versäumnis des Klägers zum Ausschluss seiner Einwendungen im Haftungsverfahren, so dass er die unanfechtbare Festsetzung der Primärschuld gegen sich gelten lassen muss. Zwar hätte ein im Prüfungstermin erhobener Widerspruch nach § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO nicht die Feststellung der Forderung zur Tabelle verhindern können, doch hätte er Wirkungen in Bezug auf das weitere Verfahren nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens entfaltet. Soweit nämlich der Schuldner im Prüfungstermin angemeldeten Forderungen nicht widersprochen hat, können die Insolvenzgläubiger aus der Eintragung in die Tabelle wie aus einem vollstreckbaren Urteil die Zwangsvollstreckung gegen ihn betreiben (§ 201 Abs. 2 Satz 1 InsO), sofern kein Restschuldbefreiungsverfahren eingeleitet worden ist oder das Insolvenzgericht eine Restschuldbefreiung versagt oder widerrufen hat. Bereits die Eintragung einer (selbst widersprochenen) Steuerforderung in die Tabelle entfaltet Rechtswirkungen wie ein Steuerbescheid (Senatsurteil vom 19. August 2008 VII R 36/07, BFHE 222, 205, BStBl II 2009, 90) und kommt damit einer Steuerfestsetzung gleich (Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 166 AO Rz 4b; Krumm, Die Drittwirkung eines Rechtserkenntnisaktes gegenüber dem Haftungsschuldner, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2012, 329, 339, der darauf hinweist, dass die Feststellung eines Anspruchs zur Tabelle analog § 166 AO einen drittwirkungsgerechten Rechtserkenntnisakt darstellt), wobei der unwidersprochenen Eintragung dieselbe Wirkung zukommt wie der beim Bestreiten vorzunehmenden Feststellung gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO (BFH-Urteil vom 24. November 2011 V R 13/11, BFHE 235, 137, BStBl II 2012, 298).
- 21** Durch seinen Widerspruch kann sich der Schuldner die Möglichkeit vorbehalten, nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens vor dem FG ein streitiges Verfahren über die Berechtigung des angemeldeten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis zu führen (Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 166 AO Rz 17), denn im Rahmen des § 178 Abs. 1 Satz 2 InsO i.V.m. § 201 Abs. 2 InsO kann der Schuldner außerhalb des Insolvenzverfahrens sowohl den Grund als auch die Höhe der Forderung bestreiten. Für zivilrechtliche Forderungen hat der Bundesgerichtshof (BGH) entschieden, dass der Schuldner, falls ein Gläubiger aus der vollstreckbaren Ausfertigung aus der Tabelle die Zwangsvollstreckung betreiben sollte, sich dagegen im Wege der Vollstreckungsabwehrklage (§ 767 der Zivilprozessordnung) zur Wehr setzen könne, so dass der Widerspruch das Risiko begründe, dass es früher oder später zu einer gerichtlichen Auseinandersetzung über die Zulässigkeit der Zwangsvollstreckung kommen werde (BGH-Urteil vom 2. Dezember 2010 IX ZR 41/10, Zeitschrift für das gesamte Insolvenzrecht --ZinsO-- 2011, 39). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit der § 201 Abs. 2 InsO entsprechenden Regelung der Konkursordnung (KO) den Zweck verfolgt hat, "unnötigen und kostspieligen Aufschub (sowie) böse Ausflüchte" des Schuldners zu verhindern (Schumacher in Münchener Kommentar zur InsO, § 178 Rz 70 unter Hinweis auf die Motive zur KO, S. 384). Eine solche Funktion kommt auch § 166 AO zu, der, wie bereits dargestellt, verhindern soll, dass der Haftungsschuldner das gegen den Steuerpflichtigen durchgeführte Verfahren nochmals aufrollt und dadurch zusätzlichen Aufwand sowie eine Verzögerung der Durchsetzung des Haftungsanspruchs verursacht. Aufgrund der aufgezeigten Rechtswirkungen, die mit einem Widerspruch verbunden sind, ist das Versäumnis eines solchen mit dem Versäumnis einer Anfechtungsmöglichkeit gleich zu erachten, so dass der Anwendungsbereich des § 166 AO eröffnet ist (Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 25. Februar 2014 3 K 1283/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1166, und des FG Köln vom 18. Januar 2017 10 K 3671/14, HFR 2017, 625; Frotscher in Schwarz/Pahlke, AO, § 166 Rz 10; Heuermann in HHSp, § 166 AO Rz 4b; Cöster in Koenig, Abgaben-ordnung, § 166 Rz 2; Krumm in StuW, S. 329, 337 ff.; anderer Ansicht Beschluss des VG Oldenburg vom 21. Mai 2007 2 B 4958/06; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 166 Rz 36, und Kahlert, Widerspruchlose Anerkennung einer Steuerforderung zur Insolvenztabelle, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 409).
- 22** 4. Die Kostenfolge beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de