

# **Bochumer Schriften zum Steuerrecht**

Herausgegeben von Roman Seer

15

Marcel Krumm

## **Steuervollzug und formelle Insolvenz**



**PETER LANG**

Internationaler Verlag der Wissenschaften

# Inhaltsverzeichnis

Einführung	13
Erster Teil: Das Verhältnis zwischen Besteuerungs- und Insolvenzverfahren in seinen Grundprinzipien und verfassungsrechtlichen Bezügen	15
A. Grundprinzipien und verfassungsrechtliche Grundlagen	15
I. Die Verwirklichung der Abgabenforderung im Lichte des Verfassungsrechts	16
1) Das verfassungsrechtliche Effektivitätsgebot	16
a) Der effektive Steuerzugriff als Ausdruck der Steuergerechtigkeit und der Gesetzmäßigkeit	16
b) Der effektive Steuerzugriff als existentielle Voraussetzung des Steuerstaates	19
c) Die Hoheitlichkeit des Steuerverwaltungsverfahrensrechts als Ausdruck des verfassungsrechtlichen Effektivitätsgebots	21
2) Der Ausnahmecharakter des rechtlichen Verlustes der Abgabenforderung als Ausfluss des Verfassungsrechts	26
II. Die insolvenzrechtliche Haftungsordnung als konkretisiertes Verfassungsrecht	27
1) Die Haftungsverwirklichung nach der Insolvenzordnung	28
a) Die Kollektivierung und Disziplinierung der Insolvenzgläubiger	28
b) Gläubigerautonomie statt Regulierung: Der „Wettbewerb um die effektivste Haftungsverwirklichung“	32
2) Die Insolvenzordnung im Zeichen der Entschuldung natürlicher Personen	36
3) Die gleichmäßige und gemeinschaftliche Haftungsverwirklichung im Lichte des Verfassungsrechts	37
B. Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis und das Prinzip der gleichmäßigen und gemeinschaftlichen Verlusttragung	43
I. Der Steuergläubiger als Beteiligter im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Steuerschuldners	43
II. Die materielle Einbindung des Steuergläubigers in die Gläubiger gleichbehandlung	46

1) Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis als Insolvenzforderung	46
2) Die Vorzugsbefriedigung des Steuergläubigers aufgrund des Rechts zur abgesonderten Befriedigung	49
3) Die Verlustminimierung und -kompensation durch die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft, die Anordnung der Quellenbesteuerung und die Haftung Dritter	49
<b>III. Die verfassungsrechtliche Würdigung insolvenzrechtlicher Verteilungsgrundsätze in Ansehung steuerlicher Forderungen</b>	<b>51</b>
1) Materielle Fiskalprivilegien im Lichte des Verfassungsrechts	51
a) Die Eigentumsfreiheit der Insolvenzgläubiger und die fiskalischen Privilegien	52
b) Die materiellen Fiskalprivilegien als Ausdruck einer gleichheitsrechtlich relevanten Systemungerechtigkeit	55
c) Die Verfassungsmäßigkeit der gesamten insolvenzrechtlichen Haftungsverwirklichung im Lichte eines Fiskalprivilegs	57
2) Die verfassungsrechtlichen Grenzen der insolvenzbedingten Verlustverteilung in Ansehung steuerlicher Forderungen	59
<b>C. Von der Kollektivierung zur Disziplinierung des Steuergläubigers</b>	<b>63</b>
I. Das Dogma vom Vorrang des Insolvenzrechts	63
II. Das Besteuerungsverfahren im Lichte der insolvenzrechtlichen Spezialität	66
1) Die systematische Beschränkung des § 251 Abs. 2 S. 1 AO auf vollstreckungsrechtliche Normwidersprüche	66
2) Die Verwirklichung der insolvenzrechtlichen Exklusivität außerhalb vollstreckungsrechtlicher Normwidersprüche	70
a) Die Auflösung der Normwidersprüche im Wege der Spezialität	70
b) Die Normwidersprüche auf der Ebene des steuerlichen Erhebungsverfahrens	74
c) Die Normwidersprüche auf der Ebene des steuerlichen Festsetzungs- und Feststellungsvorfahrens	75
3) Die Feststellungsermächtigung gemäß § 251 Abs. 3 AO	79
<b>III. Die Anpassung des Steuervollzugsauftrages an die formelle Insolvenz</b>	<b>82</b>
1) Der Verlust der Verfahrensherrschaft	82
2) Der Steuervollzug im Lichte materieller und formeller Insolvenz	84

a) Die Insolvenzantragstellung als pflichtgemäße Ermessensentscheidung	85
b) Die Entscheidung über die Teilnahme am Insolvenzverfahren	89
c) Die Verwaltung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im Zeichen der kooperativen Maximierung der Insolvenzdividende	90
aa) Der modifizierte Steuervollzug durch Kollektivorgane und private Dritte	90
bb) Die Haftungsverwirklichung „über“ den Insolvenzverwalter	92
(1) Die Funktionsteilung zwischen Insolvenzgericht und Insolvenzverwalter	92
(2) Die Kompensation der Beschränkung der Selbstexekution durch Auswahl, Aufsicht und Haftung	93
(3) Die insolvenz- und steuerrechtliche Pflichtigkeit des Insolvenzverwalters	96
(4) Die Bedeutung der Restverantwortung des Steuer-gläubigers für den Steuervollzug	100
cc) Die Verfahrensteilhabe über die Gläubigerorgane	105
(1) Die Gläubigerversammlung	106
(2) Der Gläubigerausschuss	111
d) Die Inanspruchnahme Dritter für den notleidenden Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	113
IV. Die insolvenzrechtliche Disziplinierung im Lichte der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	116
1) Die Rechtsfertigungsbedürftigkeit der Einschränkung des effektiven Steuerzugriffs in der Insolvenz	116
2) Der verfassungsrechtliche Ausgleich mit den Insolvenzzwecken als die Summe der kollidierenden Interessen von Verfassungs-rang	120
V. Die Insolvenzordnung und das Steuerverfahrensrecht in der grund-gesetzlichen Kompetenzordnung	125
VI. Die insolvenzrechtliche Haftungsordnung und das europäische Beihilferecht	128
D. Die kollektive Entschuldung des Abgabenschuldners und das Fundamen-talprinzip der Steuergerechtigkeit	130
I. Die Entschuldung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	131
II. Die verfassungsrechtlichen Probleme der Entschuldung des Abga-benschuldners	133

1) Die Entschuldungskonzeption im Lichte der Steuergerechtigkeit	133
2) Die praktische Umsetzung der Entschuldungskonzeption	138
E. Zusammenfassung des ersten Teils	139
 Zweiter Teil: Der Steuergläubiger zwischen insolvenzspezifischer Dispositionsbefugnis und mehrheitslegitimerer Fremddisposition im Insolvenzplanverfahren	
A. Der Steuergläubiger zwischen gestaltender Gläubigermacht und finanzbehördlicher Gesetzesbindung	143
I. Die Interessengegensätze und der Interessenausgleich durch Verhandlungen	144
II. Die insolvenzspezifische Dispositionsermächtigung als Bestandteil einer wertungswiderspruchsfreien insolvenzrechtlichen Haftungsverwirklichung	144
III. Die finanzbehördliche Dispositionsbefugnis im Insolvenzplanverfahren aufgrund steuerrechtlicher Ermächtigungen?	149
1) Eine Bestandsaufnahme steuerlicher Dispositionsermächtigungen	155
2) §§ 222, 227 AO als Ermächtigungsgrundlagen für insolvenzspezifische Dispositionen?	157
3) § 261 AO als Ermächtigungsgrundlage für insolvenzspezifische Dispositionen?	162
IV. Die Dispositionsbefugnis im Insolvenzplanverfahren aufgrund einer spezifisch insolvenzrechtlichen Ermächtigungsgrundlage	163
1) § 217 InsO als Ermächtigungsgrundlage für insolvenzspezifische Dispositionen der Finanzbehörde	163
2) Die Dispositionentscheidung als pflichtgemäße Ermessensentscheidung	169
a) Die „insolvenzrechtliche Verhandlungssituation“ als Grundvoraussetzung	169
b) Die Effizienz als Ermessensdirektive	170
aa) Die Effizienz als einer optimalen Entscheidung unter Knappeitsbedingungen immanentes Entscheidungskriterium	170
bb) Die (auch) sachfremde Dispositionentscheidung	173
cc) Die Unzulässigkeit von künftigen Surrogaten für aufzugebende Vermögenspositionen	174
c) Die insolvenzspezifische Dispositionentscheidung als Prognose- und Risikoentscheidung	176

d) Gesamtwürdigung: Das Zusammenspiel von Effizienzgebot einerseits und Prognose- und Risikoelement andererseits	180
aa) Die Effizienz- und Prognose-/Risikoaspekte als Ausdruck eines beweglichen Systems in der Verhandlungssituation	
bb) Die Bedeutung des § 245 InsO und des Pareto-Optimums	180
e) Das gemeinschaftsrechtliche Beihilferegime als Grenze des Dispositionsermessens	181
3) Die Vielfalt der insolvenzspezifischen Dispositionsentsscheidungen der Finanzbehörde	183
4) Der Insolvenzplan als Handlungsform	186
a) Die Rechtsänderungen und Verpflichtungen aufgrund vertraglicher bzw. vertragsähnlicher Grundlage	189
b) Das Zustandekommen des Insolvenzplans unter Beteiligung des Steuergläubigers	192
c) Der gesetzeswidrige Insolvenzplan	195
V. Die verfassungsrechtliche Würdigung der insolvenzspezifischen Dispositionsermächtigung	197
1) Die Finalprogrammierung im Lichte des Verfassungsrechts	197
a) Die insolvenzspezifische Dispositionsermächtigung und das Bestimmtheitsgebot	198
b) Die insolvenzspezifische Dispositionsermächtigung und die legislative Steuerungspflicht	200
c) Ausreichende Ausfüllung des Sachvorbehalts durch den parlamentarischen Gesetzgeber?	204
aa) Die Anpassung der Steuerungsanforderungen an die fehlende Normierbarkeit eines insolvenzspezifischen Dispositionssregimes	204
bb) Die Steuerung durch die Ermessensdirektive der effizienten Haftungsverwirklichung und einen marktgeteuerten Entscheidungsprozess	208
cc) Die Abschirmung des Entscheidungsprozesses	211
dd) Die Kontrolle des Verhandlungsergebnisses	215
2) Die verfassungsrechtliche Würdigung der insolvenzspezifischen Disposition über Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	217
a) Die insolvenzspezifische Disposition und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung	217

b) Die insolvenzspezifischen Disposition und die Beeinflusung des Wettbewerbs	222
3) Kein subjektives Recht auf eine Dispositionentscheidung des Steuergläubigers	224
4) Die insolvenzspezifische Dispositionsbefugnis im Bundesstaat	226
a) Die Steuergläubigerschaft im Zeichen bundesstaatlicher Ordnung und kommunaler Selbstverwaltung	226
b) Die Grenzen der Dispositionsausübung infolge (teils) fremdnütziger Steuerverwaltung im Innenverhältnis	229
B. Die Mehrheits-Fremddisposition über den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis	231
I. Die Mehrheitsmacht im Rahmen des Insolvenzplanverfahrens	231
II. Die Fremddisposition über Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis als Verfassungsrechtsproblem	234
1) Die Fremddisposition im Lichte des Demokratieprinzips	234
a) Das Erfordernis demokratischer Legitimation von Entscheidungen über Steuerforderungen	234
b) Keine persönliche Legitimation der Gläubigerversammlung als solches	235
c) Keine Letztentscheidungsmacht der Finanzbehörde bei pareto-optimalen Entscheidungen	238
d) Die Kompensation des persönlichen Legitimationsdefizits durch sachlich ausreichend vorlegitiimierte Dispositionentscheidungen	241
2) Zur Vereinbarkeit der Fremddisposition mit der Steuergerechtigkeit	244
C. Zusammenfassung des zweiten Teils	247
Literaturverzeichnis	251