

Marcel Krumm

Steuervollzug und formelle Insolvenz



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Einführung

„Das Insolvenzrecht ist ein Corpus einer Reihe von Regelungsmaterien, die das rechtstechnische Umfeld ausmachen, in dem eine insolvenzrechtliche Kodifikation funktioniert – oder ihre Funktionen verfehlt. Wenn man so will, umfasst das Insolvenzrecht das gesamte Recht [...] (STEFAN SMID¹).

Die Berührungen und das Zusammenspiel des Insolvenzrechts mit anderen Rechtsmaterien sind mannigfaltiger Natur. Dies gilt auch für das Steuerrecht und insbesondere das steuerliche Verfahrensrecht. Wenngleich die Erfahrungen unter der Konkursordnung gelehrt haben, dass beide Regelungsmaterien nicht nur nebeneinander konkurrieren, sondern vielfach auch kollidieren, sucht man selbst nach der umfassenden Insolvenzrechtsreform vergeblich die Normierung eines (formellen) Insolvenzsteuerrechts als Summe der Rechtsregeln, die sich mit der Behandlung von Steuerforderungen in der Insolvenz befassen. Über einige Einzelfallregelungen kommen die Insolvenzordnung und die Steuergesetze nicht hinaus. Auch § 251 Abs. 2 S. 1 AO als die abstrakteste aller (Kollisions-) Regelungen bietet mit einem „Unberührtbleiben der Vorschriften der Insolvenzordnung“ wenig Hilfe. Es bleibt vielmehr bei der schon unter Geltung der Konkursordnung vorherrschenden Einsicht, dass die Aufarbeitung dieses Zusammenspiels Rechtswissenschaft und Rechtsprechung überlassen bleibt.

Das geflügelte Wort vom „Insolvenzsteuerrecht“ soll in dieser Untersuchung allerdings nur unter einem Teilaspekt beleuchtet werden. Es geht nicht vorrangig um Detailfragen im Schnittbereich von Steuer- und Insolvenzrecht. Einzelfalllösungen werden sich selten finden. Der Untersuchungsgegenstand gewinnt seinen Reiz vielmehr aus den verfassungsrechtlichen Bezügen beider Rechtsmaterien.

In einem *ersten Teil* wird das Verhältnis zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren dargestellt. Die Anwendung beider Regelungsmaterien auf denselben Sachverhalt führt vielfach zum Konflikt. Wir werden sehen, dass das auf hoheitliche und insbesondere effektive Durchsetzungsmacht gerichtete Steuerverfahrensrecht im Konflikt mit Teilen des Insolvenzrechts zurücktreten muss. Der Steuergläubiger erfährt eine Disziplinierung der ihm zugewiesenen Kompetenzen, die ihm ansonsten fremd ist. Auch in materieller Hinsicht bindet ihn der Gesetzgeber nach dem Grundsatz der gleichmäßigen und gemeinschaftlichen Befriedigung in die insolvenzrechtliche Verlustgemein-

1 Smid, Insolvenzrecht, § 1 Rn. 28.

schaft ein. Er muss unter verschiedensten Vorzeichen gegen seinen Willen (teilweise) den Verlust der von ihm treuhänderisch für die Gemeinheit verwalteten Steuerforderung hinnehmen.

Im *zweiten Teil* widme ich mich den besonderen Fragenstellungen aus dem Recht des Insolvenzplans, die sich einstellen, wenn Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis betroffen sind. Der Gesetzgeber folgt unter dem Topos der Gläubigerselbstverwaltung und der Anknüpfung an Marktmechanismen einem Konzept zur möglichst effektiven Bewältigung der Knappheitssituation, das allen Gläubigern eigenverantwortliche Investitionsentscheidungen abverlangt. Der disziplinierte Steuergläubiger wird mit einer Gestaltungsmacht konfrontiert, die dem einfach-rechtlichen Rechtsrahmen, der außerhalb der formellen Insolvenz sein Handeln bestimmt, nicht bekannt ist. Die Steuerverwaltung ist typischerweise streng konditional programmiert. Insoweit wirft die Überantwortung einer final formulierten Dispositionsermächtigung, die unter dem Gesichtspunkt einer Investitionsentscheidung zu nutzen ist, nicht minder interessante Probleme auf. Dies gilt erst recht in Anbetracht der rechtlichen Möglichkeit, dass die kollektiv zu treffende Investitionsentscheidung auch gegen den Willen des Steuergläubigers zustande kommen kann. Die Insolvenzordnung sieht eine Mehrheitsmacht vor, der auch der Steuergläubiger unterworfen wird. Der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis gelangt damit unter bestimmten Voraussetzungen zur Disposition einer Mehrheit von Privatrechtssubjekten.

Die vorgenannten Aspekte werfen allesamt neben ihrer einfach-rechtlichen Dimension auch verfassungsrechtliche Fragen auf. Es bedarf unter verschiedenen Gesichtspunkten stets einer Rückkopplung sowohl mit den verfassungsrechtlichen Bezügen des Steuer- als auch des Insolvenzrechts. Der Identifizierung und Aufarbeitung der damit bereits angedeuteten Problemfelder dient die nachfolgende Untersuchung.