



Andrea Nachtmann

Das Fiskusvorrecht im deutschen Insolvenzrecht

Eine Untersuchung der aktuellen Entwicklung,
des aktuellen Stands und der Verfassungsmäßigkeit
des Fiskusvorrechts im geltenden Insolvenzrecht

§ 1 Einleitung

I. Problemaufriss

„Fiskus ist die Bezeichnung des Staates, soweit er nicht hoheitlich, d. h. im Über-/Unterordnungsverhältnis tätig wird, sondern als juristische Person am Privatrechtsverkehr teilnimmt“¹.

Wie sich bereits aus dem Titel erkennen lässt, geht es in dieser Arbeit um die Teilhabe des Staates im Insolvenzverfahren. Da der Staat im Insolvenzverfahren seine (Steuer-) Forderungen wie jeder andere Gläubiger geltend machen muss, z. B. durch Anmeldung zur Tabelle oder durch Vorabbefriedigung bei Vorliegen einer Masseverbindlichkeit, handelt er in diesem Fall nicht hoheitlich und kann deshalb als Fiskus bezeichnet werden.

„Privileg (lat. privilegium) ist das einer Person, einer Gruppe usw. eingeräumte Vorrecht“².

Damit ist auch der zweite Bestandteil des für diese Arbeit maßgeblichen Begriffes geklärt.

Das Fiskusvorrecht hat eine lange Tradition im deutschen Konkurs- bzw. Insolvenzrechtssystem. Während der gesamten Geltungsdauer der KO war es wesentlicher Bestandteil derselben. Zu finden war es insbesondere in § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO. Das Fiskusvorrecht war über 100 Jahre ein maßgebliches Institut im deutschen Konkursystem, wobei es schon bei Schaffung der KO keinen triftigen, unumgänglichen Grund für die Aufnahme des Fiskusvorrechts gab und der damalige Gesetzgeber selbst nicht von der Aufnahme überzeugt schien. Zusammen mit anderen Faktoren hatte das Fiskusvorrecht ab den 1970er Jahren die Funktionsfähigkeit der KO erheblich beeinträchtigt. Diskussionen über die Abschaffung wurden laut. Ein wesentlicher Leitsatz im ersten Bericht der Kommission für Insolvenzrecht, die den Grundstock für die heutige InsO legte, war deshalb: *„Das Vorrecht des Fiskus für öffentliche Abgaben nach § 61 Abs. 1 Nr. 2 KO wird gestrichen“³*. Mit Ablösung der KO durch die InsO am 01.01.1999 wurde das Fiskusvorrecht zunächst auch völlig abgeschafft. Trotz der Erfahrungen aus der KO stand die Diskussion um die Wiedereinführung der Fiskusvorrechte aber nicht still,

1 Creifelds, Rechtswörterbuch, **Fiskus**.

2 Creifelds, Rechtswörterbuch, **Privileg**.

3 1. Ber InsRKomm, S. 68.

sondern hat vielmehr schon fast unmittelbar nach der Einführung der InsO wieder begonnen. Ergebnis dieser über zehn Jahre andauernden Diskussion ist aktuell, dass durch das Haushaltsbegleitgesetz 2011 (HBegIG 2011) mit Wirkung zum 01.01.2011 Regelungen in die InsO aufgenommen wurden, die den Fiskusvorrechten der KO bei Betrachtung der Gesetzesformulierung nicht ähnlich sind, aber im Ergebnis dieselben, wenn nicht sogar weitergehende Auswirkungen haben. Diese gilt es darzustellen und auf deren Verfassungsmäßigkeit zu beurteilen.

Daneben hat aber nicht nur der Gesetzgeber die Wiedereinführung vorangetrieben. Auch die Rechtsprechung, allen voran der V. Senat des Bundesfinanzhofes, hat teilweise die Stellung des Fiskus im Insolvenzverfahren erheblich gestärkt. Dadurch ergeben sich weitere Anwendungsprobleme.

Um das Ergebnis dieser Arbeit vorzuschicken: Folge dieser Entwicklung ist, dass im geltenden Insolvenzrecht das Fiskusvorrecht wieder enthalten ist. Für den Fiskus selbst ist das von Vorteil. Er steht damit in gewissem Umfang nicht mehr den bloßen Insolvenzgläubigern gleich. Aber was bedeutet dies für die InsO und die anderen Gläubiger? Ist ein solches Fiskusvorrecht mit der InsO und mit höher-rangigem Recht vereinbar? Dies gilt es näher zu betrachten.

Die Erörterung des Umfangs des Fiskusvorrechts, der Folgen für die InsO und vor allem der Vereinbarkeit mit dem geltenden Insolvenzrechtssystem ist deshalb Ziel dieser Arbeit. Dazu sind auch die Entwicklung und die Diskussion über das Fiskusvorrecht im Laufe der deutschen Insolvenzrechtsgeschichte von Bedeutung, da diese wesentlich zum Verständnis beitragen.

II. Gang der Arbeit

Das erste Kapitel behandelt die historische Entwicklung des Fiskusvorrechts bis zum Inkrafttreten des HBegIG 2011. Dabei wird zunächst versucht zu klären, welchen historischen Hintergrund das Fiskusvorrecht hat, weshalb es in die KO aufgenommen wurde und welche Auswirkungen es auf die KO hatte (§ 2). Anschließend wird auf die Entwicklung des Fiskusvorrechts in der Insolvenzrechtsreform eingegangen (§ 3). Ergebnis dieser Insolvenzrechtsreform war die Abschaffung des Fiskusvorrechts mit Inkrafttreten der InsO am 01.01.1999. Dennoch stand die Diskussion um das Fiskusvorrecht nicht still. Bereits kurze Zeit später verbreiteten sich erste Stimmen und forderten die Wiedereinführung. Der Gesetzgeber hat daraufhin mehrfach versucht, das Fiskusvorrecht wieder einzuführen. Wie, auf welchen Wegen und mit welchen Begründungen dies geschah, gilt es anschließend darzustellen (§ 4).

Im zweiten Kapitel soll schließlich das aktuelle Fiskusvorrecht hinsichtlich der Wirkungen und des Umfangs beurteilt werden. Im Mittelpunkt steht das HBeglG 2011 (§ 5). Vor allem § 55 Abs. 4 InsO spielt dabei eine bedeutende Rolle. Es werden die Rechtsfolgen, die Tatbestandsvoraussetzungen und die weiteren aufgeworfenen Anwendungsprobleme des § 55 Abs. 4 InsO untersucht und geklärt, ob durch diese Regelung ein Fiskusvorrecht geschaffen wurde. Selbiges wird auch hinsichtlich der Änderungen des § 14 InsO und des nicht eingeführten § 96 Abs. 3 InsO geprüft. Wie bereits angesprochen, hat auch der BFH seinen Teil zur Entwicklung und Förderung des Fiskusvorrechts beigetragen. Diese Rechtsprechung des BFH – genauer gesagt die des V. Senats – gilt es im Anschluss auf ihre Richtigkeit und Wirkungen zu überprüfen und mit der gesetzlichen Regelung des § 55 Abs. 4 InsO zu verzahnen (§ 6). Dabei wird im Wesentlichen nur auf die Umsatzsteuer eingegangen.

Wie schon vorausgeschickt wurde, haben der Gesetzgeber und der BFH ein neues Fiskusvorrecht im Insolvenzrecht geschaffen. Der Frage, ob ein solches Fiskusvorrecht gegen die Grundsätze der InsO – allen voran den Gläubigergleichbehandlungsgrundsatz – und/oder auch gegen höherrangiges Recht verstößt, widmet sich das dritte Kapitel. Dabei umfasst die Prüfung zunächst die Frage, ob ein Verstoß gegen die InsO oder das GG bejaht werden kann (§ 7). Anschließend wird auf die Rechtfertigungsgründe eingegangen. Es wird versucht, alle Rechtfertigungsgründe, die im Laufe der Zeit aufgeworfen wurden, daraufhin zu untersuchen, ob sie die Wiedereinführung des Fiskusvorrechts rechtfertigen können (§ 8).

III. Eingrenzung und Klarstellung des Untersuchungsgegenstandes

Oben wurde bereits mehrfach von der KO gesprochen. Damit ist die KO der BRD gemeint. Das Insolvenzrecht der DDR, die Gesamtvollstreckungsordnung, wird in dieser Arbeit nicht behandelt. Auf dem Gebiet der BRD galt neben der KO die Vergleichsordnung, die das Vergleichsverfahren regelte. Auch auf diese wird nicht eingegangen, was daraus folgt, dass die KO die für die Gläubigerstellung wesentlichen Vorschriften enthielt.

Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt auf der Untersuchung des alten und des neuen Fiskusvorrechts im Regelinsolvenzverfahren. Der weitere große öffentlich-rechtliche Gläubiger in Form der Sozialversicherungsträger muss überwiegend außer Acht gelassen werden. Nur soweit sich dazu Änderungen/Entwicklungen ergeben haben, wird auf die Sozialversicherungsträger Bezug genommen. In der

aktuellen Gesetzgebung wurden die Sozialversicherungsträger nicht berücksichtigt. Ihnen steht derzeit kein Vorrecht zu. Im Zentrum der Abhandlung steht somit der Fiskus in Gestalt des Finanzamtes. Dabei werden im Wesentlichen die Auswirkungen auf die Umsatzsteuer betrachtet. Dies liegt daran, dass die Umsatzsteuer regelmäßig die größte Belastung für die Insolvenzmasse bildet⁴ und dass dort die Rechtsprechung die weitestgehenden Änderungen vorgenommen hat.

4 Nach *Roth*, Insolvenzsteuerrecht, Rn 4.323 liegt der Anteil der Umsatzsteuer am Gesamtsteueraufkommen der BRD bei über 30 %.