

3. Juni 2016



**UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386**

Steuerforderungen in grenzüberschreitenden Insolvenzverfahren

**Hamburger Kreis für Sanierungs- und
Insolvenzsteuerrecht**

1. Jahrestagung am 3. Juni 2016 in Hamburg

Prof. Dr. Andreas Piekenbrock, Heidelberg



Gliederungsübersicht I

- I. Einführung in das Thema
- II. Wirkungen deutscher Insolvenzverfahren auf deutsche Steuerforderungen
 1. Allgemeine Wirkungen eines Insolvenzverfahrens
 2. Besondere Wirkungen auf Steuerforderungen
- III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen
 1. Traditionelle Rechtslage
 2. Ansätze für eine grenzüberschreitende Beitreibung von Steuerforderungen



Gliederungsübersicht II

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht
 4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht
 5. Die Auswirkungen der EU-Beitreibungsrichtlinie und des OECD-Musterabkommens
- IV. Zusammenfassende Thesen



I. Einführung in das Thema

- Seit ca. 20 Jahren Insolvenztourismus in Europa
- Bevorzugte Reiseziele:
 - Elsass-Lothringen (Haut-Rhin, Bas-Rhin, Moselle):
In Frankreich gibt es nach Abschluss der Liquidation seit 1985 kein Nachforderungsrecht wie in § 201 InsO mehr.
Nach dem *droit local* sind – als Folge der Einführung der KO 1879 – alle natürlichen Personen insolvenzfähig.
 - England und Wales:
Seit 2002 *discharge* kraft Gesetzes ein Jahr nach Eröffnung des Bankruptcy-Verfahrens für natürliche Personen.



I. Einführung in das Thema

- Aktuelles Fallmaterial
 - BGH ZIP 2015, 1134: Realisierung von Grundsteuern in Deutschland nach Insolvenzeröffnung in Frankreich (Stand: EuGH-Vorlage, Rs. C-195/15, Schlussanträge GA Szpunar vom 26.5.2016)
 - BFH ZIP 2015, 996: Englisches Insolvenzverfahren unterbricht deutschen Finanzgerichtsprozess
 - FG München EFG 2015, 1410: Aufrechnung mit Einkommensteuerforderungen gegen Erstattungsforderungen des Schuldners nach englischer *discharge* (Stand: zugelassene Revision zum BFH, VII R 13/15)



II. Wirkungen deutscher Insolvenzverfahren auf deutsche Steuerforderungen

1. Allgemeine Wirkung eines Insolvenzverfahrens

- Unzulässigkeit der Einzelzwangsvollstreckung (§ 89 InsO)
- Teilnahmeoption durch Anmeldung der Forderung (§ 174 InsO)
- Bindung an Mehrheitsbeschlüsse der Gläubiger mit möglichem Forderungsverlust (§ 217, 244, 245 InsO)
(europäisches Gemeingut seit code de commerce 1810)
- Restschuldbefreiung ohne Mehrheitsbeschluss der Gläubiger (§ 301 InsO)
(in England seit 1705; in Hamburg von 1753 bis 1879)



II. Wirkungen deutscher Insolvenzverfahren auf deutsche Steuerforderungen

2. Besondere Wirkungen auf Steuerforderungen

- Gesetzgebungskompetenztitel: Gerichtliches Verfahren
→ Hamburg kann die Spielvergnügungssteuer nicht mehr betreiben (§ 1 Hmbg. AbgabenG, § 251 AO, § 89 InsO).
- bis 1998: allgemeines Fiskusprivileg (§ 61 I Nr. 2 KO)
→ bevorzugte Befriedigung aus der Masse
→ Immunität vor Zwangsvergleichen (ab 1879) und konkursabwendenden Vergleichen (ab 1927)
- seit 1999: kein Fiskusprivileg und Restschuldbefreiung
→ Hamburg verliert die Hundesteuerforderung (§ 301 InsO).



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

1. Traditionelle Rechtslage

- *Lord Mansfield in Holman v. Johnson (1775):* “... no country ever takes notice of the revenue laws of another.”
- OLG Hamm (1912): Eine belgische Zollforderung kann als solche in Deutschland als Konkursforderung nicht geltend gemacht werden.
- *Justice Rowlatt in King of the Hellenes v. Brostron (1923):* “It is perfectly elementary that a foreign government cannot come here ... and sue a person found in that jurisdiction for taxes levied and which he is declared to be liable to in the country to which he belongs.”



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

1. Traditionelle Rechtslage

- BT-Drucks. 12/2443, S. 269 (1992): „Ausländische öffentlich-rechtliche Forderungen können in einem inländischen Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht werden. Allgemein anerkannte Voraussetzung für die Berücksichtigung einer Forderung im Konkursverfahren ist, daß der Anspruch klagbar und mittels Zwangsvollstreckung in das Vermögen des Schuldners verfolgbar ist. Öffentlich-rechtliche Forderungen unterliegen dem Prinzip der Territorialität, d. h. sie können nur in dem Staat ihrer Entstehung ... gerichtlich geltend gemacht werden.“



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

2. Ansätze für eine grenzüberschreitende Beitreibung von Steuerforderungen

- Bilaterale Abkommen (Finnland 1936, Italien 1939, Österreich 1955, 1970, Schweden 1992, Niederlande 1999)
- Beitreibungsrichtlinie 76/308/EWG mit wesentlichen Erweiterungen 1979 (MwSt) und 2001 (u.a. ESt)
- OECD/Europarats-Übereinkommen 1988 (USA 1992 und Deutschland 2015 mit Vorbehalten gegen Beitreibung)
- Art. 27 OECD-Musterabkommen (2003)
- umfassende Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU
- **Beitreibung jeweils ohne Fiskusprivileg**



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

- Zusammenhang zwischen der territorialen Reichweite des Insolvenzverfahrens und der Beteiligung ausländischer Steuerforderungen:
 - Bei territorialer Wirkung der Insolvenz ist der Ausschluss ausländischer Steuerforderungen konsequent.
 - Beansprucht der Insolvenzbeschlagn universelle Wirkung, kann der Ausschluss ausländischer Steuerforderungen nicht mit der Territorialität begründet werden.
- Konkursrecht als Motor grenzüberschreitender Beitreibung von Steuerforderungen



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

a) Entwürfe des Konkursübereinkommens 1970 – 1980:

- Teilnahme ausländischer Steuerforderungen als einfache Forderungen
 - Überprüfung der Forderungen im Steuerstaat (par in parem!)
 - Verteilung der Masse in jedem Vertragsstaat nach den dortigen Regeln (fiktive Untermassen)
- Erhalt des Fiskusprivilegs am Vermögen im Steuerstaat
- weitergehende Befriedigungschance im Konkurs



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

b) Insolvenzübereinkommen 1995 (EuInsÜ):

- Teilnahme ausländischer Steuerforderungen als einfache Forderungen (Art. 39 EuInsÜ)
- Verteilung der Masse nach den Regeln des Eröffnungsstaates (Art. 4 Abs. 2 Satz 2 lit. i EuInsÜ)
- Verteilung der Masse in einem anderen Vertragsstaat nach den dortigen Regeln nur bei Sekundärinsolvenzverfahren (Art. 27, Art. 28 EuInsÜ)
- Voraussetzung: Niederlassung in diesem Vertragsstaat (Art. 2 lit. h, Art. 3 Abs. 2, Art. 27 EuInsÜ)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

c) Insolvenzverordnung (EG) Nr. 1346/2000 (EuInsVO):

- weitgehende Übernahme des gescheiterten EuInsÜ
- Kompetenzproblem durch Wechsel der Handlungsform
- Art. 61 lit. c EGV: „Zum ... Aufbau eines Raums der Freiheit, der Sicherheit und des Rechts erlässt der Rat Maßnahmen im Bereich der **justiziellen Zusammenarbeit in Zivilsachen** nach Artikel 65“.
- Art. 65 lit. a EGV: „Verbesserung und Vereinfachung der Anerkennung und Vollstreckung gerichtlicher ... Entscheidungen in **Zivil- und Handelssachen**“.



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

c) Insolvenzverordnung (EG) Nr. 1346/2000 (EuInsVO):

- Verlust des Beitreibungsrechts im Steuerstaat
- Ggf. Verlust des Fiskusprivilegs am Vermögen im Steuerstaat, wenn kein Sekundärverfahren eröffnet werden kann
- Ggf. vorrangige Befriedigung des Fiskus des Eröffnungsstaates aus Vermögen im Steuerstaat
- Verlust der Steuerforderung durch Mehrheitsbeschlüsse der Gläubiger oder durch Restschuldbefreiung



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

c) Insolvenzverordnung (EG) Nr. 1346/2000 (EuInsVO):

- Grenzen der Anerkennung der Restschuldbefreiung nach Art. 26 EuInsVO (ordre public)
 - Bevorzugung der Steuerforderungen des Eröffnungsstaates bei der Restschuldbefreiung
 - Ausschluss der Restschuldbefreiung von Steuerforderungen im Steuerstaat (trifft für Deutschland nicht zu)
 - Strengere Voraussetzungen für die Restschuldbefreiung von Steuerforderungen im Steuerstaat (vgl. § 302 Nr. 1 InsO 1999/2014)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

d) Zwischenfazit:

- Die Sperrwirkung eines französischen Insolvenzverfahrens für die Zwangsvollstreckung ist in Deutschland auch für Steuerforderungen zu beachten.
- Die öffentliche Last ist als dingliches Recht im Sinne von Art. 5 EuInsVO zu behandeln (so auch GA Szpunar).
- Das englische Insolvenzverfahren unterbricht einen Finanzgerichtsprozess wie ein deutsches (Art. 15 EuInsVO, § 240 ZPO, § 155 FGO).



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

3. Steuerforderungen im europäischen Insolvenzrecht

d) Zwischenfazit:

- Das englische Insolvenzverfahren steht der Aufrechnung durch das Finanzamt nicht entgegen, wenn diese nach deutschem Recht (i.e. nach dem auf die Forderung des Schuldners) und damit nach §§ 94 ff. InsO zulässig war (Art. 6 Abs. 1 EuInsVO).
- Die Aufrechnung kann nach englischem Recht angefochten werden, es sei denn, sie ist nach deutschem Recht (§ 96 Abs. 1 Nr. 3 InsO) unanfechtbar (Art. 6 Abs. 2, Art. 4 Abs. 2 lit. m, Art. 13 EuInsVO).



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

- Anwendungsbereich:
 - nicht im Anhang A genannte Verfahren aus anderen Mitgliedstaaten vor allem im Bereich der Verbraucherentschuldung (*rétablissement personnel* in Frankreich)
 - dänische Konkursverfahren
 - Insolvenzverfahren aus Drittstaaten wie der Schweiz, den USA und ggf. dem Vereinigten Königreich (Brexit!?)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

a) UNCITRAL-Modellgesetz 1998

- Ausschluss ausländischer Steuerforderungen kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung ausländischer Gläubiger (Art. 13)
- Zulassung ausländischer Steuerforderungen: Vereinigtes Königreich 2006 (Option nach UNCITRAL-Modellgesetz)
- Ausschluss ausländischer Steuerforderungen: Schweiz 1987; USA 2005 (Option nach UNCITRAL-Modellgesetz)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- Ursprünglich keine Anerkennung von Auslandskonkursen
- Wende durch BGHZ 95, 256 (1985)
- Bundesrat zu §§ 379 bis 399 InsO-RegE: Kann die Anerkennung der Eröffnung ausländischer Insolvenzverfahren dazu führen, dass ausländische öffentlich-rechtliche Forderungen in Deutschland vollstreckbar werden? (1992)
- Bundesregierung: Nein! (siehe oben)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- Für die Zulassung ausländischer Steuerforderungen spricht die Universalität des Insolvenzverfahrens.
- Ein deutsches Insolvenzverfahren kann die Beitreibung der Steuerforderung im Steuerstaat nur sperren, wenn diese am Insolvenzverfahren teilnehmen kann.
- Wird § 89 InsO im Steuerstaat nicht anerkannt, sprechen gute Gründe für den Ausschluss der entsprechenden Steuerforderungen.



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- Beispiel Schweiz (Art. 166 IPRG):
 - Eröffnung eines Partikularverfahrens (Art. 170 IPRG).
 - Befriedigung der Pfandgläubiger und der privilegierten Schweizer Gläubiger (nicht der Fiskus!) (Art. 172 IPRG)
 - Auskehr des Überschusses, wenn die Forderungen von Schweizer Gläubigern angemessen berücksichtigt werden (Art. 173 IPRG); sonst Verteilung an Schweizer Gläubiger (Art. 174 IPRG)



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- Die Anerkennung der Sperrwirkung des ausländischen Insolvenzverfahrens für die Beitreibung von Steuern in Deutschland setzt voraus, dass sich der deutsche Fiskus mit seinen Forderungen am Verfahren beteiligen kann.
- Diese Voraussetzung ist für die USA und die Schweiz nicht gegeben.
- Im Vereinigten Königreich wäre diese Voraussetzung ggf. erfüllt.



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- §§ 335 bis 358 InsO (2003) regeln die Beteiligung ausländischer Steuerforderungen nicht ausdrücklich.
- Inhalt des Eigentums der konkurrierenden Gläubiger muss gesetzlich ausgestaltet werden (Art. 14 Abs. 1 GG).
 - Kein Ermessen des Insolvenzverwalters
 - Kein Ermessen der Finanzverwaltung bei Anmeldung ausländischer Steuerforderungen



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

4. Steuerforderungen im autonomen Internationalen Insolvenzrecht

b) Deutsches Internationales Insolvenzrecht

- Ob § 343 InsO der Beitreibung einer inländischen Steuerforderung im Inland entgegensteht, ist unklar.
- Dass der Eröffnungsstaat deutsche Steuerforderungen nach autonomem Recht zulässt, kann Deutschland nicht zur Anerkennung zwingen.
- Lösungsvorschlag: Anerkennung aller Wirkungen des ausländischen Insolvenzverfahrens, soweit sich der Fiskus an dem Verfahren beteiligt (*Opt in*).



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

5. Die Auswirkungen der EU-Beitreibungsrichtlinie und des OECD-Musterabkommens

- Soweit Deutschland zur Hilfe bei der Beitreibung unionsrechtlich (Dänemark) oder völkervertraglich verpflichtet ist, können die entsprechenden Staaten mit ihren Steuerforderungen am Insolvenzverfahren teilnehmen.
- Der deutsche Fiskus kann mit seinen Steuerforderungen an ausländischen Insolvenzverfahren teilnehmen (Dänemark, EuInsVO-Staaten in Verfahren, die im Anhang A nicht erwähnt sind, OECD-Musterabkommen-Staaten).



III. Wirkungen inländischer Insolvenzverfahren auf ausländische Steuerforderungen

5. Die Auswirkungen der EU-Beitreibungsrichtlinie und des OECD-Musterabkommens

- Weder aus der EU-Beitreibungsrichtlinie noch aus dem OECD-Musterabkommen folgt eine Pflicht, die Wirkungen eines ausländischen Insolvenzverfahrens außerhalb des Anwendungsbereichs der EuInsVO anzuerkennen.
- Maßgeblich bleibt § 343 InsO.
- Lösungsvorschlag auch hier: Anerkennung aller Wirkungen des ausländischen Insolvenzverfahrens, soweit sich der Fiskus an dem Verfahren beteiligt (*Opt in*).



IV. Zusammenfassende Thesen I (Anwendungsbereich der EuInsVO)

- Die Kompetenzgrundlage für die Einbeziehung ausländischer Steuerforderungen in inländische Insolvenzverfahren (Art. 39 EuInsVO) ist zweifelhaft, aber im Ergebnis zu bejahen.
- Ausländische Steuerforderungen profitieren nicht vom Fiskusprivileg des Eröffnungsstaates.
- Ausländische Steuerforderungen unterliegen im Rahmen der EuInsVO wie inländische der Restschuldbefreiung.
- Die Anerkennung der Restschuldbefreiung von deutschen Steuerforderungen (Art. 25 EuInsVO) verletzt grundsätzlich nicht den ordre public (Art. 26 EuInsVO).



IV. Zusammenfassende Thesen II (Autonomes Internationales Insolvenzrecht)

- Die grenzüberschreitende Beteiligung von Steuerforderungen an Insolvenzverfahren ist zur Durchsetzung des Universalitätsprinzips *de lege ferenda* erforderlich.
- *De lege lata* ist die Beteiligung ausländischer Steuerforderungen an deutschen Insolvenzverfahren ohne unions- oder völkerrechtliche Grundlage ausgeschlossen.
- Sind deutsche Steuerforderungen in ausländischen Insolvenzverfahren ausgeschlossen, kann deren Wirkung in Deutschland insoweit nicht anerkannt werden.
- Andernfalls werden sie anerkannt, soweit sich der deutsche Fiskus an dem Verfahren beteiligt (*Opt in*).



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit