



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 20. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 6. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2008 sowie Verspätungszuschlagsbescheide zur Umsatzsteuer 2007 und 2008 vom 4. Mai 2011 entschieden:

1. Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und Abgabenvorschreibungen wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2011 verwiesen.
2. Die Berufungen gegen die Verspätungszuschlagsbescheide zur Umsatzsteuer 2007 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenvorschreibungen bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) handelt es sich um einen Insolvenzverwalter, der für eine in Deutschland ansässige GmbH tätig wurde. Entsprechend einer Mitteilung der deutschen Finanzverwaltung habe die GmbH Waren an österreichische Privatpersonen verkauft und diese Umsätze nicht der deutschen Umsatzsteuer unterworfen, da sie in Österreich der Umsatzbesteuerung unterlägen. Dieser Umstand wurde ihr mit Schreiben des Finanzamtes vom 19. November 2008 der GmbH bekanntgegeben. Sie wurde aufgefordert, entsprechende Unterlagen einzureichen. Eine Beantwortung erfolgte nicht.

In der weiteren Folge wurde am 11. Jänner 2010 versucht, Umsatzsteuerjahresbescheide und Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zu erlassen, welche von der Post infolge nicht ermittelbarer Anschrift der GmbH nicht zugestellt werden konnten.

Am 6. Dezember 2010 wurden an den namentlich angeführten Masseverwalter im Konkurs der GmbH gerichtete Umsatzsteuerbescheide und Bescheide über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen erlassen und die entsprechenden Abgaben vorgeschrieben. Die ursprünglichen automatisiert erlassenen „Bescheide“ wurden handschriftlich ergänzt und mit Rundsiegel und Unterschrift versehen.

Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2010 beeinsprucht der Insolvenzverwalter die angefochtenen Bescheide. In seiner Berufung führte er aus, diese hielten einer rechtlichen Überprüfung nicht Stand und seien daher aufzuheben. Das Amtsgericht Münster habe am 10. September 2009 über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet und ihn zum Insolvenzverwalter bestellt. Die entsprechenden Kopien des Gerichtsbeschlusses und der Bestallungsurkunde sind angeschlossen.

Die Bescheide seien allerdings an ihn in seiner Eigenschaft als vermeintlicher „Masseverwalter“ im Sinne des [§ 80 KO](#) adressiert.

Zur Anwendung gelangten jedoch gemäß den Art. 1 Abs. 1, Art. 2 lit. a und [Art. 4 Abs. 1 der Verordnung \(EG\) Nr. 1346/2000](#) vom 29.5.2000 über Insolvenzverfahren einschließlich die Vorschriften der deutschen Insolvenzordnung (InsO). Hiernach sei er nicht als Masse-, sondern als Insolvenzverwalter anzusehen. Die Bescheide hätten mit dem Adresszusatz „als Insolvenzverwalter“ versehen werden müssen, was nicht geschehen sei und deshalb unter Hinweis auf die Judikatur des BFH und VwGH nicht wirksam erlassen worden.

Weiters seien die angefochtenen Bescheide in der Sache nicht zulässig, weil bei Steuerforderungen, die vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens begründet wurden, es sich zwingend um Insolvenzforderungen iSd §§ 38, 87 (d)InsO handle, die von den jeweiligen Gläubigern gemäß den §§ 87, 174 Abs. 1 (d)InsO nur (noch) durch schriftliche Anmeldung zur Insolvenztabelle verfolgt werden können. Entsprechendes gelte auch nach [§ 102 Abs. 1 KO](#). Die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Abgaben wurden, wenn überhaupt, durch Lieferungen der Insolvenzschuldnerin begründet, die diese vor Eröffnung des oa. Insolvenzverfahrens ausgeführt haben soll. Da gegenständlich deutsches Insolvenzrecht anzuwenden sei, handle es sich bei den Forderungen um Insolvenzforderungen, die nur durch Anmeldung zur Insolvenztabelle verfolgt werden können. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide hätten mithin nicht mehr ergehen dürfen.

In einer Mail vom 7. März 2011 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass etliche Rechnungen auf Grund einer Mitteilung der deutschen Finanzverwaltung vorliegen, aus denen sich ergebe, dass Kameras an österreichische Kunden verkauft wurden und laut Mitteilung der deutschen

Finanzverwaltung nicht der deutschen, sondern der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen und er aufgefordert werde, sich dahingehend zu äußern, welche inhaltlichen Änderungen er begehre. In einer weiteren Mail vom 10. März 2011 bot das Finanzamt an, den Sicherheitszuschlag (Zuschätzung, Gefährdungszuschlag) der angefochtenen Bescheide nicht mehr aufrecht zu erhalten und ausschließlich von den von der deutschen Finanzverwaltung bekannt gegebenen Beträgen auszugehen. Die für 2008 ermittelte Bemessungsgrundlage wurde im angefochtenen Bescheid schätzungsweise auf einen Jahresbetrag umgerechnet (Zuschätzung).

In seiner Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2011 gab das Finanzamt der überreichten Berufung insoweit statt, als die Abgabenvorschreibungen lediglich auf die dem Finanzamt vorliegenden Rechnungen der Bw. eingeschränkt wurden. Selbst von einer schätzungsweisen Zurechnung für das zweite Halbjahr 2008 wurde Abstand genommen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht führte es aus, sowohl in Deutschland als auch in Österreich gelte der Grundsatz des Vorrangs des Insolvenzrechts vor dem Steuerrecht. Die Geltendmachung von Abgabenansprüchen gegen den Insolvenzschuldner bzw. die Insolvenzmasse nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei unter Beachtung spezieller Regelungen des Insolvenzrechts zu vollziehen. Im Punkt der erstmaligen Geltendmachung einer Abgaben-Insolvenzforderung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erscheine nun die Rechtslage in Deutschland eine andere zu sein (vgl. dazu insb. § 87 InsO), die ihre gesetzliche Verknüpfung unmittelbar im deutschen Abgabenverfahrensrecht (§ 251 AO) finde. Es gehe dabei nicht bloß um die Geltendmachung des Abgabenanspruches, der insolvenzrechtlich eine Insolvenzforderung darstelle, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern auch um die Gewährleistung eines einheitlichen Rechtsbehelfsverfahrens und um die Herbeiführung des Eintritts der Vollstreckbarkeit der bescheid- bzw. titellos im Insolvenzverfahren anzumeldenden Abgabenforderung.

Somit konzentriere sich der vorliegende Konflikt auf spezielle insolvenz-, verfahrens- und prozessrechtliche deutsche Bestimmungen und die Frage ihrer Übertragbarkeit auf die österreichische Rechtslage, wenn es hier um die erstmalige Geltendmachung einer Abgabenforderung nach der Insolvenzeröffnung gegenüber dem deutschen Insolvenzverwalter geht und soweit es zutrefte, dass diese spezielle deutsche Insolvenz- und Verfahrensrechtslage auch für Steueransprüche anderer Mitgliedstaaten gegen den Insolvenzschuldner bzw. die Insolvenzmasse im Eröffnungsstaat gelte, was gegebenenfalls (Hauptinsolvenzverfahren) im Hinblick auf die diesbezüglichen Vorschriften nach der EuInsVO (vgl. insb. Artikel 4) grundsätzlich der Fall sein dürfte.

Konkret gehe es um die erstmalige Vorschreibung und damit zugleich Geltendmachung einer österreichischen Abgaben-Insolvenzforderung (Umsatzsteuer und Nebenanspruch) in einem deutschen Insolvenzverfahren gegenüber dem deutschen Insolvenzverwalter.

Nach österreichischem Recht erfordere die Vorschreibung eines Abgabenanspruches in Form eines Leistungsgebots jedenfalls einen Abgabenbescheid und könne erst daraus ein vollstreckbarer Anspruch werden, der wiederum erst die Grundlage für Anmeldung in einem Insolvenzverfahren bilde. Wollte man sich der deutschen Regelung nur der Behauptung bzw. Anmeldung des Anspruchs ohne Abgabenbescheid im Rahmen des deutschen Insolvenzverfahrens unterwerfen, würde dies zum Widerspruch führen, dass nicht ein deutsches Finanz- oder Insolvenzgericht über die inhaltliche Rechtmäßigkeit des nach österreichischem UStG begründeten Anspruchs absprechen dürfte.

Wollte man sich in dieser Pattsituation (einerseits bliebe eine Bescheiderlassung an den Abgabenschuldner selbst ohne Wirkung, andererseits wäre die Bescheiderlassung an den deutschen Insolvenzverwalter unzulässig) mit einer bloßen Forderungsanmeldung im Insolvenzverfahren begnügen - soweit ein titelloser Anspruch im Insolvenzverfahren überhaupt angemeldet werden könnte - und mit der Vorschreibung bis zur Aufhebung des Insolvenzverfahrens zuwarten, dürfte dabei - abgesehen von verjährungsrechtlichen Problemen - nicht übersehen werden, dass die Rechtsauswirkungen insbesondere auf Vollstreckungsmaßnahmen bei Insolvenz des Schuldners im anderen EU-Staat genauso auf alle übrigen Mitgliedstaaten ausgreifen (vgl. dazu etwa *EuGH 21.1.2010, C-444/07, MG Probud*).

Von daher (quasi nach einer Vorfragenbeurteilung) wäre zu vertreten, dass nach der österreichischen Rechtslage (BAO und UStG) ein Abgabenbescheid unabdingbar ist. Ein bloßer Feststellungsbescheid in sinngemäßer Anwendung des [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) könnte nicht ausreichen, um das gegenständlich erforderliche vollstreckbare Leistungsgebot zu normieren. Nur die bescheidmäßige Festsetzung nach Maßgabe der österreichischen Rechtslage könne dem deutschen Insolvenzverwalter auch den Rechtszug zu den zuständigen österreichischen Verwaltungsinstanzen eröffnen.

Auch wenn es zutreffe, dass das deutsche Insolvenzrecht - anders als in Österreich – durch korrespondierende Vorschriften unmittelbar in deutsches Abgabenverfahrensrecht eingreift und dort entsprechende Deckung auch für die weitere prozessuale Vorgangsweise findet (§ 251 AO), seien diese Regelungen auch in sinngemäßer Anwendung nicht auf Österreich übertragbar, weil ihnen in Österreich die gesetzliche Basis fehle.

In Deutschland dürften Insolvenzforderungen von einem deutschen Finanzamt nur mehr (z.B. im Weg einer Betriebsprüfung) ermittelt und berechnet und sodann dem Insolvenzverwalter gegenüber zur Insolvenztabelle angemeldet werden. Diese Anmeldung trete an die Stelle der

Festsetzung, und zwar dauerhaft, weil der Eintrag in die Tabelle das vollstreckbare Leistungsgebot auch über den Abschluss des Insolvenzverfahrens hinaus begründe, und sehe für den Bestreitungsfall die Möglichkeit der Erlassung eines "Vollstreckbaren Verwaltungsaktes" nach den Vorschriften des § 251 AO vor, die dann den Rechtszug zum deutschen Finanzgericht ermöglicht. Die deutsches Insolvenzrecht erweiternde Abgabenverfahrensrechtslage sei auf Österreich nicht übertragbar. Somit bliebe nur die Möglichkeit der österreichischen Steuerbescheiderlassung (und zugleich Anmeldung als Insolvenzforderung) an den deutschen Insolvenzverwalter. Deutsches Insolvenzrecht könne dies nicht verbieten, weil es sonst im Ergebnis die Geltendmachung des Anspruchs überhaupt verbieten würde.

In seinem Vorlageantrag führt der berufende Insolvenzverwalter aus, die angefochtenen Bescheide verstießen gegen deutsches Insolvenzrecht, das gemäß Art. 1 Abs. 1, Art. 2 lit. a, [Art. 4 Abs. 1 der Verordnung \(EG\) Nr. 1346/2000](#) vom 29. Mai 2000 über Insolvenzverfahren (EulnsVO) unstreitig zur Anwendung komme, denn nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens und vor Abschluss der Prüfung angemeldeter Forderungen gemäß den §§ 176, 177 InsO dürfen grundsätzlich keine Bescheide mehr erlassen werden, in denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder Steuern festgesetzt werden, die die Höhe der zur Insolvenztabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen können (vgl. BFH, Urt. v. 18.12.2002, I R 33/01, ZIP 2002, 1212). Die Abgabenbehörde erkenne, dass es für Zwecke der Forderungsanmeldung nach maßgeblichem deutschem Insolvenzrecht nicht zwingend eines Abgabenbescheides bedarf (vgl. §§ 174 Abs. 1, Abs. 2 InsO).

Die ordnungsgemäße Anmeldung einer Forderung im Insolvenzverfahren setze allein die schlüssige Darlegung desjenigen Lebenssachverhalts voraus, aus dem der anmeldende Gläubiger seinen Zahlungsanspruch herleite (vgl. BGH, Urt. v. 22.1.2009 - IX ZR 3/08, ZIP 2009, 483). Entsprechend gehe der deutsche Fiskus vor. Sind Steuern und Abgaben vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht festgesetzt, nimmt der deutsche Fiskus eine sogenannte Steuerberechnung vor, übersendet diese dem Insolvenzverwalter und meldet seine daraus resultierenden Forderungen zur Insolvenztabelle an. Bei dieser Vorgehensweise wird ein Verstoß gegen das Verbot, Bescheide zu erlassen, mit denen Besteuerungsgrundlagen festgestellt oder Steuern festgesetzt werden, die die Höhe der zur Insolvenztabelle anzumeldenden Steuerforderungen beeinflussen können (vgl. BFH, aaO), vermieden. Bei Meidung eines Verstoßes gegen insolvenzrechtliche Vorgaben unterbleiben insoweit eine Steuerfestsetzung und der Erlass eines Leistungsgebotes.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erkenne darüber hinaus, dass durch die Anmeldung, Eintragung und Feststellung einer Forderung zur Insolvenztabelle ein vollstreckungsfähiger Titel häufig erst geschaffen werde (vgl. § 201 Abs. 2 InsO). Weder unter steuerrechtlichen

noch unter insolvenzrechtlichen Gesichtspunkten bestehe ein Rechtsschutzbedürfnis für den Fiskus, seine als Insolvenzforderungen einzuordnenden Abgabeforderungen nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens durch Erlass eines Abgabenbescheides für vollstreckbar zu erklären. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz angesprochenen europarechtlichen Rechtsauswirkungen der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens rechtfertigen den Erlass der angefochtenen Bescheide nicht, zumal während der Dauer eines Insolvenzverfahrens Zwangsvollstreckungen für einzelne Insolvenzgläubiger weder in die Insolvenzmasse noch in das sonstige Vermögen des Insolvenzschuldners zulässig sind. Insoweit habe der Europäische Gerichtshof mit der von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Entscheidung unmissverständlich klargestellt, dass insolvenzrechtliche Vollstreckungsverbote, die nach dem Recht des Staates gelten, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, auch von anderen Mitgliedsstaaten zu beachten seien (*EuGH, Urteil v. 21.1.2010, Rs. C-444/07 unter Rz. 43 ff*).

Über die Berufung wurde erwogen:

Art. 3 Abs. 3 UStG-BMR lautet wie folgt:

„Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.“

Da die GmbH entsprechend den vorliegenden Ausgangsrechnungen technische Artikel im Versandhandel nach Österreich ohne Ausweis Umsatzsteuer geliefert hat, war davon auszugehen, dass sich das Besteuerungsrecht nach Österreich verlagert hat.

Dieser Umstand wurde dem Insolvenzverwalter mitgeteilt. Dagegen wurden im bisherigen Verfahren keine materiellen Einwendungen erhoben, sodass die erstinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen sowohl verfahrensrechtlich als auch inhaltlich unbedenklich sind. Außerdem hat auch die deutsche Finanzverwaltung die Inanspruchnahme der Versandhandelsregelung durch die GmbH zur Kenntnis genommen und diesen Umstand der österreichischen Finanzverwaltung ausdrücklich mitgeteilt.

Die (geänderten) Verspätungszuschlagsbescheide beruhen auf den durch die erlassene Berufungsvorentscheidungen geänderten Abgabenvorschreibungen. Gesonderte inhaltliche Einwendungen wurden vom Bw. nicht erhoben.

Zu den verfahrensrechtlichen Bedenken des Bw. ist Folgendes auszuführen:

Was die Zustellung der angefochtenen Bescheide als solche anlangt, unterscheidet sich die Judikatur des VwGH vom BFH kaum. Der Bw. übersieht in diesem Zusammenhang, dass das

abgabenrechtliche Leistungsgebot nicht wie der von ihm zitierten Judikatur nicht fälschlicherweise an die Gemeinschuldnerin (GmbH), sondern an den „Masseverwalter“ gerichtet ist. Zugegebenermaßen kann man sich an den Begriff „Masseverwalter“ stoßen, weil er nicht die korrekte Gesetzesbezeichnung des angesprochenen Amtsträgers ist. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bis zum Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 (IRÄG 2010) vor dem 1.7.2010 im Geltungsbereich der Konkursordnung (KO) gemäß [§ 80 KO](#) noch vom Masseverwalter die Rede war. Gemäß [§ 80 Insolvenzordnung \(IO\)](#) wird der Begriff durch Insolvenzverwalter ersetzt (vgl. *Konecny, Insolvenzgesetze, Gegenüberstellung IO-KO + Kommentierungen*). Das neue österreichische Insolvenzrecht knüpft in vielen Bestimmungen an die Vorgängerregelungen an. Im hier maßgeblichen Fall ändert sich lediglich die Terminologie, ohne dass damit eine materielle Änderung verbunden war. Weiters übersieht der Bw., dass entsprechend dem Anhang C der von ihm an anderer Stelle ins Treffen geführten [Verordnung \(EG\) Nr. 1346/2000](#) des Rates vom 29.5.2000 über Insolvenzverfahren, dass bei ÖSTERREICH ausdrücklich noch der Masseverwalter angeführt war.

Gemäß [§ 93 Abs. 1 BAO](#) ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht. Nach ständiger Rechtsprechung ist die unrichtige Bezeichnung des Bescheidadressaten dann unbeachtlich, wenn diese offenbar auf einem Versehen beruht (Masseverwalter X.Y. statt Insolvenzverwalter X.Y.) und der Adressat zweifelsfrei feststeht (VwGH 20.1.1992, [91/10/0095](#), ZfVB 1993/2/608; 25.6.1996, 94/17/0419) bzw. wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (VwGH 23.4.1998, [96/15/0199](#), 24.2.2005, 2004/16/0199; 28.6.2007, 2005/16/0187). Daher war ein Vergreifen in der amtlichen Stellung des Bw. als Insolvenzverwalter kein Mangel, der die Bescheidqualität der angefochtenen Erledigung in Frage stellt.

Strittig ist weiters, wie sich die österreichischen verfahrensrechtlichen Regelungen mit dem durch den Insolvenzverwalter und deutschen Gerichten anzuwendenden Insolvenzrecht vereinbaren lassen, wobei vorerst eine Prüfung anhand der unionsrechtlichen Vorgaben der [Verordnung \(EG\) Nr. 1346/2000](#) vom 29.5.2000 über Insolvenzverfahren (EuInsVO) vorzunehmen ist.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 EuInsVO sind für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Gerichte des Mitgliedstaats zuständig, in dessen Gebiet der Schuldner den Mittelpunkt seiner hauptsächlichen Interessen hat. Bei Gesellschaften und juristischen Personen wird bis zum Beweis des Gegenteils vermutet, dass der Mittelpunkt ihrer hauptsächlichen Interessen der Ort des satzungsmäßigen Sitzes ist.

Artikel 4 (Anwendbares Recht) lautet (auszugweise):

„Abs. 1: Soweit diese Verordnung nichts anderes bestimmt, gilt für das Insolvenzverfahren und seine Wirkungen das Insolvenzrecht des Mitgliedstaats, in dem das Verfahren eröffnet wird, nachstehend "Staat der Verfahrenseröffnung" genannt.

Abs. 2: Das Recht des Staates der Verfahrenseröffnung regelt, unter welchen Voraussetzungen das Insolvenzverfahren eröffnet wird und wie es durchzuführen und zu beenden ist. Es regelt insbesondere:

a- e) ...

f) wie sich die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf Rechtsverfolgungsmaßnahmen einzelner Gläubiger auswirkt; ausgenommen sind die Wirkungen auf anhängige Rechtsstreitigkeiten;

g) welche Forderungen als Insolvenzforderungen anzumelden sind und wie Forderungen zu behandeln sind, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehen;

h) die Anmeldung, die Prüfung und die Feststellung der Forderungen;

i) die Verteilung des Erlöses aus der Verwertung des Vermögens, den Rang der Forderungen und die Rechte der Gläubiger, die nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgrund eines dinglichen Rechts oder infolge einer Aufrechnung teilweise befriedigt wurden;

j) die Voraussetzungen und die Wirkungen der Beendigung des Insolvenzverfahrens, insbesondere durch Vergleich;

k) die Rechte der Gläubiger nach der Beendigung des Insolvenzverfahrens;

l) wer die Kosten des Insolvenzverfahrens einschließlich der Auslagen zu tragen hat;

m) welche Rechtshandlungen nichtig, anfechtbar oder relativ unwirksam sind, weil sie die Gesamtheit der Gläubiger benachteiligen."

Art. 4 bis 15 beinhalten einheitliche Kollisionsnormen, die zur Bestimmung des anwendbaren Rechts heranzuziehen sind. Grundsätzlich ist für alle Insolvenzverfahren das Recht des Staates anzuwenden, in dem das Verfahren eröffnet wurde (*lex fori concursus*). Der Umfang des *lex fori concursus* erfasst die Eröffnung, die Abwicklung und die Beendigung des Verfahrens. Von diesem Grundsatz werden jedoch ua zum Zwecke des Vertrauensschutzes zahlreiche Ausnahmen gemacht. Einige Bereiche bleiben von der Verfahrenseröffnung stets unberührt, andere unterliegen nicht dem Recht des Eröffnungsstaates, sondern dem Recht des Staat zu dem eine größere Nahebeziehung besteht (*Oberhammer/Vogler, ecolex 2001, 658*).

Während sich die Befugnisse des Schuldners und des Verwalters gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. c EuInsVO nach dem Recht des Staates der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (*lex fori concursus*) richten, bestimmt Art. 15 EuInsVO, dass für die Wirkungen des Insolvenzverfahrens auf einen anhängigen Rechtsstreit über einen Gegenstand oder ein Recht der Masse ausschließlich das Recht des Mitgliedstaats gilt, in dem der Rechtsstreit anhängig ist. Das Recht des Mitgliedstaates, in dem das Verfahren anhängig ist (*lex fori*), bestimmt unter anderem die Frage der Aussetzung oder Fortführung des Rechtsstreits und prozessuale Änderungen, die sich durch die Aufhebung oder Einschränkung der Verfügungsgewalt des Schuldners und das Einschreiten des Verwalters ergeben können (*Burgstaller in Konecny, Insolvenzforum 2001, "Das anwendbare Recht nach der Europäischen Insolvenzverordnung" 27, 75; Huber "Internationales Insolvenzrecht in Europa" in ZZP 2001, 133, 166 unter Zitat des VIRGOS-Berichtes zum InsÜ*). Zu einer kumulierten Anwendung von Konkursstaatsrecht und Prozessstaatsrecht kommt es jedenfalls nicht (OGH 23.2.2005, [9 Ob 135/04z](#)). Daraus

folgt, dass eine Prozessunterbrechung nach dem Recht des Prozessstaats auch dann erfolgen kann, wenn die Rechtsordnung des Konkurseröffnungsstaates dies nicht vorsieht bzw. umgekehrt, dass selbst bei einer Unterbrechung im Konkurseröffnungsstaat eine solche im Prozessstaat nicht zu erfolgen hat, wenn dies die Rechtsordnung des Prozessstaates nicht vorsieht (vgl. *Duursma-Kepplinger in Duursma-Kepplinger/Duursma/Chalupsky, Europäische Insolvenzordnung, Kommentar Rz 20, 21 zu Art. 15 EuInsVO*).

Gemäß [§ 6 Abs. 1 IO](#) können Rechtsstreitigkeiten, welche die Geltendmachung oder Sicherstellung von Ansprüchen auf das zur Konkursmasse gehörige Vermögen bezwecken, nach der Konkursöffnung gegen den Gemeinschuldner weder anhängig gemacht noch fortgesetzt werden. Allerdings findet auf Verwaltungsverfahren die Bestimmung des § 6 nicht Anwendung, da unter „Rechtsstreitigkeiten“ nur gerichtliche Verfahren zu verstehen sind (*Bartsch/Pollak³ I 72; Hellbling, ÖVA 1964, 66; Petschek/Reimer/Schiemer 470 f; ZfVB 1980/1321, 1991/789*). **Es tritt daher in Ansehung von Verwaltungsverfahren, welche die Konkursmasse betreffen, durch die Konkursöffnung auch kein Verfahrensstillstand ein** (VwSlg 1567 F, 5966 F; ZfVB 1991/789). Gemäß § 3 Abs. 1 übt aber – angesichts der Tatsache, dass gemäß [§ 1 Abs. 1 IO](#) durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen der freien Verfügung des Gemeinschuldners entzogen ist – der Insolvenzverwalter in Bezug auf die Führung eines Betriebes die Rechte und Pflichten des Gemeinschuldners aus (VwGH 24.3.1995, [93/17/0387](#)). Im Verwaltungsverfahren tritt daher der Insolvenzverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Masse handelt (*Hellbling, ÖVA 1964, 67*). Es ist demnach auch nur der Insolvenzverwalter zur Erhebung von Rechtsmitteln, z.B. einer Berufung gegen ein gewerbebehördliches Straferkenntnis (VwSlg 5661 A) oder einer Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde (VwSlg 3239 F), berechtigt (*Schubert in: Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, KO, § 6 Tz. 45*).

Abgaben sind während des Konkursverfahrens dem Masseverwalter gegenüber festzusetzen, und zwar mit dem Inhalt, der sich nach den Abgabenvorschriften ergibt. Ob und inwieweit derartige Forderungen aus der Konkursmasse zu befriedigen sind, ist nach den Bestimmungen der Konkursordnung zu beurteilen (VwSlg 5966 (F) (*Schubert in: Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, KO, § 6 Tz. 45*)).

Die lex fori concursus entscheidet sowohl über die Zulässigkeit der Einleitung als auch über die Wirkungen der Verfahrenseröffnung auf bereits eingeleitete Rechtsverfolgungsmaßnahmen einzelner Gläubiger (Aufschiebung, Unterbrechung oder gänzliche Unzulässigkeit der Einleitung oder Fortsetzung; vgl. *Virgós/Schmit-Bericht Rz. 142*). Nicht von Art. 4 erfasst sind jedoch aufgrund der Sonderregelung in Art. 15 die Auswirkungen

der Verfahrenseröffnung auf anhängige Rechtsstreitigkeiten. Der Begriff

„Rechtsverfolgungsmaßnahme“ ist extensiv zu interpretieren (*Duursma-Kepplinger in Duursma-Kepplinger/Duursma/Chalupsky, EuInsVO Art. 4 Rz 19*). Unter den Begriff sollten all jene Maßnahmen subsumiert werden, die die Möglichkeit der Verwertung eines zur Masse gehörigen Gegenstands (zur Massezugehörigkeit s. Rz 25 ff) maßgeblich beeinflussen können (ähnlich *Lüke, ZZP 111 [1998] 312 ff*). Hierher gehören jedenfalls

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in das Vermögen des Schuldners (sowohl zur Sicherstellung als auch zur Befriedigung; *aA Herchen, Übereinkommen 215*, der nur auf Befriedigung gerichtete Exekutionsverfahren von Abs. 2 lit. f erfasst sieht), wohl auch die sog.

„Arrestverfahren“ des dt. Rechts (s. *Duursma-Kepplinger in Duursma-Kepplinger/Duursma/Chalupsky, EuInsVO Art. 4 Rz 19; Virgós/Garcimartín, Regulation Rz. 121 [g]*). Die Klageerhebung gegen den Schuldner (auch vor den Gemeinschaftsgerichten; s. *EuGH Rs C-294/02, Kommission/AMI Semiconductor u.a., Slg 2005, I-2175*; dazu *Sima, ZIK 2005/4, 12*) nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist als Rechtsverfolgungsmaßnahme nach Abs. 2 lit. f zu qualifizieren (vgl. *Herchen, Übereinkommen 219; Paulus, EuInsVO Art. 4 Rz. 28*). Das folgt schon daraus, dass Abs. 2 lit. f im Hinblick auf die Sonderregelung in Art. 15 (nur) anhängige Rechtsstreitigkeiten von der unmittelbaren Einwirkung des Insolvenzstatuts ausnimmt. In der Rs C-294/02 (Rn 67 ff) scheint der EuGH ebenfalls (allerdings ohne nähere Begründung) von diesem Begriffsverständnis ausgegangen zu sein. Die in diesem Rechtsfall angewandte Auslegung ist in der anhängigen Abgabensache nicht anwendbar, weil es gegenständlich vorerst lediglich um die Feststellung einer materiellrechtlichen Abgabensforderung und damit eine Feststellung der grundsätzlichen Berechtigung der Forderungsanmeldung zur Insolvenztabelle geht. Abgesehen davon wird im angefochtenen Bescheid weder eine Qualifikation der Forderung noch eine Einhebungsmaßnahme verfolgt, für die deutsches Insolvenzrecht anwendbar wäre. Unter den Begriff „Rechtsverfolgungsmaßnahme“ fallen somit grundsätzlich auch Prüfprozesse nach Forderungsbestreitung im Insolvenzverfahren. Ob die *lex fori concursus* auch über die (ausschließliche internationale) Zuständigkeit für Prüfprozesse zu entscheiden hat, ist außerordentlich umstritten. Jedenfalls in der älteren Literatur wird diese Frage überwiegend verneint (*Maderbacher in Konecny/Schubert, EuInsVO, Art. 4 Tz. 40, 41*).

Das Insolvenzrecht des Verfahrenseröffnungsstaats regelt die Erfassung (s. aber auch die in Teilaspekten vereinheitlichten Vorschriften zur Forderungsanmeldung in Art. 39 bis 42) sowie die anschließende prozessuale Behandlung von Insolvenzforderungen (in Österreich Konkursforderungen bzw. Ausgleichsforderungen; s. §§ 102 ff KO, § 32 AO), somit um die formellen Aspekte der Determinierung der Teilnahmeansprüche am Verfahren der Insolvenzgläubiger. Hierher gehören auch die im Fall der Forderungsbestreitung zur

Anwendung gelangenden Regeln der *lex fori concursus* einschließlich der Frage, welchen Verfahrensbeteiligten das Recht zur Forderungsbestreitung zukommt (z.B. ob Konkursgläubiger vom Verwalter anerkannte Forderungen bestreiten können, sowie die Folgen einer solchen Forderungsbestreitung; vgl. *Moss/Fletcher/Isaacs, Regulation Rz 6.25*).

Vom Anmeldeverfahren zu unterscheiden ist die materiellrechtliche Vorfrage, ob die angemeldeten Forderungen zu Recht bestehen. Diese Frage ist **nicht** nach dem Insolvenzstatut, sondern nach dem auf die jeweilige Forderung anwendbaren Recht (**Forderungsstatut, *lex causae***) zu beurteilen. Die *lex causae* ist wiederum nach dem allgemeinen IPR des Verfahrenseröffnungsstaats zu ermitteln (*Virgós/Garcimartín, Regulation Rz 119; Rechtbank Arnhem [NL] HA ZA 99–2033, veröffentlicht in Nederlands Internationaal Privaatrecht [NIPR] 2001, 119*). Die Abgrenzung von „insolvenznahen“ und anderen Verfahren stellt sich auch in Zivil- und Handelssachen, die hier nicht rein logisch oder begrifflich vorgenommen werden kann, sondern erfordert eine Wertung (*Haubold, IPRax 2002, 162 f; Kodek in Burgstaller/Neumayr, IZVR Art. 25 InsVO Rz 23*). Dazu kommt die von der EuGVVO abweichende Anerkennung und Vollstreckung. Demgegenüber lässt sich für die Anwendung der EuInsVO die größere Sachnähe der Gerichte des Insolvenzstaats und der Umstand, dass nur auf diese Weise eine zentrale und für alle Gläubiger einheitliche Abwicklung der Streitigkeiten zu erreichen ist, ins Treffen führen (*Haubold, IPRax 2002, 163*). Teilweise wird formuliert, insolvenzrechtlicher Natur seien alle Verfahren, die mit gleichem Klageziel ohne die Verfahrenseröffnung nicht entstehen könnten und unmittelbar der Verwirklichung des Insolvenzverfahrenszwecks dienen (*Lüke, ZZP 111, 293; ders, Schütze-FS 483; zust Mankowski in Rauscher, EuZPR2 I Art I EuGVVO Rz 19*). Die hier als „unmittelbar“ bezeichnete Intensität des Zusammenhangs mit dem Insolvenzverfahren muss freilich letztlich doch durch Wertung entschieden werden. Eine – zur Anwendung des Ausnahmetatbestands des Abs. 2 lit. b der EuGVVO führende – Insolvenznähe ist idR bei spezifisch konkursrechtlichen Rechts- und Tatfragen (*Lüke, ZZP 111, 294*) indiziert. Hier lässt sich ein Rückgriff auf das innerstaatliche Recht in Hinblick auf die unterschiedliche Ausgestaltung des Insolvenzrechts in den Mitgliedstaaten trotz der daraus resultierenden erschwerten Beurteilung der internationalen Zuständigkeit (*Haubold, IPRax 2002, 162*) nicht vermeiden, sollte jedoch nach Möglichkeit durch übergreifende Überlegungen ergänzt werden (exemplarisch hierzu *Haubold, IPRax 2002, 157 ff*). Die vom *EuGH* in *Rs 133/78, Gourdain/Nadler, Slg 1979, 733* hervorgehobenen Umstände bieten – im Sinne eines beweglichen Systems – gewisse Anhaltspunkte, ohne dass einem einzelnen Kriterium hier ausschlaggebende Bedeutung zukäme (*Kodek in Burgstaller/Neumayr, IZVR Art. 25 InsVO Rz 25*). Der Umstand, dass eine Klage auch ohne Insolvenzverfahren hätte erhoben werden können, spricht demgegenüber stark gegen eine „Insolvenznähe“ iSd Art. 25 Abs. 1 Unterabs. 2 EuInsVO (*Burgstaller/Neumayr in*

Burgstaller/Neumayr, IZVR Art. 1 EuGVO Rz 17; ähnlich Dutta, IPRax 2007, 197). Neuerdings hat *Strobel (Abgrenzung 205 ff)* vorgeschlagen, für die Abgrenzung zwischen Annexentscheidungen zum Insolvenzverfahren und schlicht insolvenzbezogenen Einzelentscheidungen auf das Kriterium der prozessualen Akzessorietät abzustellen. Die Abgrenzung nach diesem Modell orientiert sich daran, ob das betreffende Einzelstreitverfahren in seiner konkreten Form ohne die Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingeleitet werden und bei Beendigung des Insolvenzverfahrens – gegebenenfalls unter Änderung des Klagebegehrens – vom Schuldner oder einem einzelnen Gläubiger fortgeführt werden kann. Bejahendenfalls handle es sich um eine schlicht insolvenzbezogene Entscheidung, sodass auf das Verfahren die Zuständigkeitsregeln der EuGVVO anzuwenden sind (*Fasching, Zivilprozeßgesetze, EuGVVO, Art. 1, Tz 137, 138, 139*).

Die oa. Bezugnahme auf die EuGVVO erfolgte gegenständlich nur auf die Abgrenzungsproblematik der Anwendung der dortigen Ausnahmeregelungen (Art. 1 Abs. 2 lit. b EuGVVO) zur EuInsVO, zumal eine ausdrückliche Bezugnahme von Höchstgerichten in Rechtsstreitigkeiten bei der Geltendmachung von Abgabenansprüchen nur vereinzelt vorgekommen ist (*EuGH-Urteil vom 21.1.2010, Rechtssache C-444/07, MG Probud Gdynia sp.z. o.o.*). In der Rechtssache *EuGH C-213/10 vom 19.4.2012, F-Tex SIA* ist bspw. der EuGH zum Schluss gekommen, dass ein vom Insolvenzverwalter (bloß) abgetretener Anfechtungsanspruch (Actio Pauliana) nicht in den Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 1 EuInsVO und infolgedessen auch nicht unter den Begriff des Konkurses im Sinne der Ausnahmeregelung von Art. 1 Abs. 1 lit. b EuGVVO fällt, was im Hinblick auf das *EuGH-Urteil vom 12.2.2009, Rechtssache C-339/07, Christopher Seagon*, nicht zu erwarten war, wo zur Lösung der Abgrenzungsproblematik auf das *EuGH-Urteil vom 22.2.1979, Rechtssache C-133/78 Gourdain*, zurückgriffen wurde. In dieses Bild fügt sich auch das *EuGH-Urteil vom 21.1.2010, Rechtssache C-444/07, MG Probud Gdynia sp.z. o.o.* Nach dieser oa. Judikatur lässt sich ableiten, dass vorwiegend die spezielle exekutive Verfolgung von Gläubigeransprüchen unter die EuInsVO subsumiert wird.

Übertragen auf zivilrechtliche Begriffe verbleibt das Titelverfahren (z.B. Urteil über den materiellen Anspruch z.B. auf Zahlung, Leistung etc. oder Abgabenbescheid) nach dem der zu Grunde liegende Forderung anwendbaren Recht (lex causae) und nicht nach dem Insolvenzstatut (lex fori concursus) zu lösen.

Für einem Insolvenzverfahren bloß vorgeschalteten Titelverfahren findet nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats das Insolvenzstatut keine Anwendung, zumal das Finanzamt seine Abgabenansprüche ohnehin nur durch eine schlichte Forderungsanmeldung der hier angeführten Abgabenansprüche an den Insolvenzverwalter geltend machen kann.

Die erstmalige Geltendmachung einer Abgabeforderung ohne Erlassung eines Abgabenbescheides ist dem hier anzuwendenden österreichischen Verfahrensrecht fremd, weil eine dem § 251 AO entsprechende Bestimmung fehlt. Eine bloße Forderungsanmeldung zur (deutschen) Insolvenztabelle ist – wie es dem einschreitenden Bw. vorschwebt und vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung bereits umfänglich ausgeführt – den inländischen Abgabenbehörden nicht möglich, da die Konkretisierung der Gläubigerrechte einen Abgabenbescheid voraussetzt.

Die bloß schlüssige Darlegung eines Lebenssachverhaltes wäre innerstaatlich nicht ausreichend, weil eine solche unter Hinweis auf österreichische Rechtsvorschriften vom Insolvenzverwalter erfolgreich bestritten werden könnte und dem inländischen Abgabenanspruch nie zum Durchbruch zu verhelfen wäre, weil widerstreitende Rechtsordnungen dem scheinbar entgegenstünden. Abgesehen davon dürften in Deutschland beim Insolvenzverwalter als Konkursforderungen angemeldete Abgabeforderungen beispielsweise aus geschätzten Abgabenbemessungsgrundlagen regelmäßig infolge dessen Widerspruchs oder Bestreitung in einem finanzbehördlichen Feststellungsverfahren nach § 251 Abs. 3 AO münden, das wiederum als Verwaltungsakte im finanzbehördlichen Rechtsmittel- und Klageverfahren vor den Finanzgerichten bekämpfbar ist.

Die ebenfalls vom Bw. ins Treffen geführten Bestimmungen des § 174 Abs. 1 und Abs. 2 InsO, die nach der EuInsVO von den deutschen Gerichten zur Anwendung gelangen, stehen der Erlassung von (österreichischen) Abgabenbescheiden nicht entgegen, denn sie enthalten lediglich allgemeine Bestimmungen, dass Insolvenzgläubiger ihre Forderungen schriftlich beim Insolvenzverwalter anzumelden haben und der Grund und der Betrag der Forderung anzugeben sei. Dem angeführten *Urteil des BGH vom 22.1.2009, IX ZR 3/08* ist lediglich zu entnehmen, dass die ordnungsgemäße Anmeldung einer Forderung im Insolvenzverfahren die schlüssige Darlegung eines Lebenssachverhalts voraussetzt, aus dem der Gläubiger seinen Zahlungsanspruch herleite. Dies kann nach Ansicht des UFS auch ein Abgabenbescheid sein. Da durch die Erlassung der angefochtenen Bescheide keine Rechtswidrigkeiten festzustellen waren, war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 4. November 2013