

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache AB als Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren C. GmbH, Adresse, über die Beschwerde vom 16.03.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 04.03.2015, betreffend Umsatzsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenvorschreibung bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Beim Beschwerdeführer (BF) handelt es sich um den Insolvenzverwalter als Vertreter einer deutschen GmbH in Insolvenz (insolvent seit 25.02.2014).

Für die insolvente GmbH war mit 03.02.2015 eine Umsatzsteuererklärung für 2014 seitens des Insolvenzverwalters eingereicht worden und wurde mitgeteilt, dass die Umsatzsteuerschuld auf den Zeitraum vor Insolvenzeröffnung zurückzuführen sei. Dies bedeute, dass die Umsatzsteuerschuld 2014 keine Masseschuld darstelle, sondern vom Finanzamt zur Insolvenztabelle anzumelden sei.

Das Finanzamt erließ einen erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheid vom 04.03.2015 und richtete diesen an den Masseverwalter (= Insolvenzverwalter) der GmbH.

Dagegen wurde Beschwerde vom 16.03.2015 erhoben und ausgeführt, dass nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens keine Bescheide mehr erlassen werden dürften. Wie bereits mitgeteilt, stellten die Steuerschulden keine Masseschulden dar, sondern seien beim Insolvenzverwalter zur Insolvenztabelle anzumelden. Der Bescheid solle in eine Mitteilung abgeändert werden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.05.2015 wurde die Beschwerde abgewiesen und ausgeführt: Nach österreichischem Recht seien Abgaben ungeachtet ihrer insolvenzrechtlichen Qualifikation nach Insolvenzeröffnung mit Abgabenbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter vorzuschreiben. In Deutschland gelte dies nur für Masseforderungen. Ermittelte Insolvenzforderungen würden dem Insolvenzverwalter gegenüber nur zur Insolvenztabelle angemeldet.

Die deutsches Insolvenzrecht erweiternde Abgabenverfahrensrechtslage sei auf Österreich nicht übertragbar. Somit bleibe 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.

Auch die Möglichkeit seiner Bestreitung in der Sache selbst bei den zuständigen österreichischen Rechtsinstanzen wäre dann nicht möglich. Verlangten die österreichischen Abgabengesetze daher zwingend die bescheidmäßige Abgabenfestsetzung, könne dies unter Hinweis auf die deutschen Vorschriften gemäß InsO und AO nicht mit Erfolg bestritten werden.

Der BF brachte mit 12.05.2015 einen Vorlageantrag ein und wiederholte sein bisheriges Vorbringen.

Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt darauf, dass über die Jahresumsatzsteuer bescheidmäßig abzusprechen sei und legte das Rechtsmittel dem BFG vor.

Sachverhalt

Über die C. GmbH wurde mit 25.02.2014 in Deutschland das Insolvenzverfahren eröffnet. Diese hatte im Jahr 2014 in Österreich Umsätze erzielt, die vom deutschen Insolvenzverwalter mit 03.02.2015 in Österreich erklärt wurden.

Die Höhe der Umsätze ist nicht strittig. Bekämpft wird die Vorschreibung der aus diesen erklärten Umsätzen resultierende Umsatzsteuer mit Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 04.03.2015 an den Insolvenzverwalter als Vertreter der insolventen Firma.

Erwägungen

A.

Was die Adressierung des angefochtenen Bescheides als solchen anlangt, unterscheidet sich die Judikatur des VwGH vom BFH kaum. Das abgabenrechtliche Leistungsgebot ist an den "Masseverwalter" gerichtet.

Es ist richtig, dass der Begriff "Masseverwalter" nicht die korrekte Titulierung für den Insolvenzverwalter ist. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bis zum Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 (IRÄG 2010) vor dem 01.07.2010 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.

Zudem ist darauf zu verweisen, dass entsprechend dem Anhang C der Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 des Rates vom 29.05.2000 über Insolvenzverfahren, 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 (Maserverwalter X.Y. statt Insolvenzverwalter X.Y.) und der Adressat zweifelsfrei feststeht (VwGH 20.01.1992, 91/10/0095, ZfVB 1993/2/608; 25.06.1996, 94/17/0419) bzw. wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des Empfängers bestehen (VwGH 23.04.1998, 96/15/0199, 24.02.2005, 2004/16/0199; 28.06.2007, 2005/16/0187).

Daher war ein Vergreifen im Ausdruck (Maserverwalter statt Insolvenzverwalter) kein Mangel, der die Bescheidqualität und Wirksamkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes als solchen in Frage stellt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen das gesamte, der Exekution unterworfen Vermögen, das dem Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Insolvenzverfahrens erlangt (Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 2 Abs 2 der Insolvenzordnung - IO). Der Insolvenzverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Insolvenzmasse - soweit die Befugnisse des Schuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 BAO (vgl VwGH vom 30.05.2007, 2003/17/0339, mwN; vgl nunmehr auch § 114 Abs 1 erster Satz IO). Eine nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an den Gemeinschuldner gerichtete Erledigung geht ins Leere, und zwar auch dann, wenn sie an den Schuldner, zu Handen des Maserverwalters (Insolvenzverwalters), gerichtet ist; sie entfaltet weder eine Wirkung für den Schuldner noch für den Insolvenzverwalter (vgl VwGH 23.11.2016 Ro 2014/17/0023 und VwGH vom 09.11.2011, 2009/16/0260, mwN).

Jedenfalls im Hinblick auf ausländische Insolvenzverfahren ist eine "Formstrenge" betreffend die Bezeichnung des Bescheidadressaten nicht angebracht. Bei ausländischem Konkursverfahren ist eine "Deutung" der Bezeichnung des Bescheidadressaten jedenfalls zulässig (vgl VwGH 26.06.2014, 2013/15/0062).

B.

I. Strittig ist weiters, wie sich die österreichischen verfahrensrechtlichen Regelungen mit dem durch den Insolvenzverwalter und von deutschen Gerichten anzuwendenden Insolvenzrecht vereinbaren lassen, wobei vorerst eine Prüfung anhand der unionsrechtlichen Vorgaben der Verordnung (EG) Nr. 1346/2000 vom 29.05.2000 über Insolvenzverfahren (EulnsVO) vorzunehmen ist.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 EulnsVO 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."

II. 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 Vertrauenschutzes zahlreiche Ausnahmen gemacht. Einige Bereiche bleiben von der Verfahrenseröffnung stets unberührt, andere unterliegen nicht dem Recht des Eröffnungsstaates, sondern dem Recht des Staates, zu dem eine größere Nähebeziehung besteht (Oberhammer/Vogler, ecolex 2001, 658).

Während sich die Befugnisse des Schuldners und des Verwalters gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. c EulnsVO nach dem Recht des Staates der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (*lex fori concursus*) richten, bestimmt Art. 15 EulnsVO, dass für die Wirkungen des Insolvenzverfahrens auf einen anhängigen Rechtsstreit über einen Gegenstand oder ein Recht der Masse ausschließlich das Recht des Mitgliedstaates 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 23.02.2005, 9 Ob 135/04z). Daraus folgt, dass eine Prozessunterbrechung nach dem Recht des Prozessstaates auch dann erfolgen kann, wenn die Rechtsordnung des Konkureröffnungsstaates dies nicht vorsieht bzw. umgekehrt, dass selbst bei einer Unterbrechung im Konkureröffnungsstaat 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 bezo genen, nach der Konkureröffnung 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 Konkureröffnung 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 unterworfene 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 24.03.1995, 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).

III. 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. Virgos/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, EulnsVO 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, EulnsVO 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, EulnsVO 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 Abgabenforderung und damit eine Feststellung der grundsätzlichen Berechtigung der Forderungsanmeldung zur Insolvenztablette 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, EulnsVO, 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).

IV. Vom Anmeldungsverfahren 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 EulnsVO, zumal eine ausdrückliche Bezugnahme von Höchstgerichten in Rechtsstreitigkeiten bei der Geltendmachung von Abgabenansprüchen nur vereinzelt vorgekommen ist (EuGH-Urteil vom 21.01.2010, Rechtssache C-444/07, MG Probud Gdynia sp.z o.o). In der Rechtssache EuGHC-213/10 vom 19.04.2012, 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 EulnsVO 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 12.02.2009, Rechtssache C-339/07, Christopher Seagon, nicht zu erwarten war, wo zur Lösung der Abgrenzungsproblematik auf das EuGH-Urteil vom 22.02.1979, Rechtssache C-133/78 Gourdain, zurückgriffen wurde. In dieses Bild fügt sich auch das EuGH-Urteil vom 21.01.2010, 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 EulnsVO subsumiert wird.

V. Übertragen auf zivilrechtliche Begriffe ist das Titelverfahren (wie ein Urteil über den materiellen Anspruch auf Zahlung, Leistung etc. oder ein Abgabenbescheid) nach dem Recht zu lösen, das der Forderung zugrunde liegt (*lex causae*), und nicht nach dem Insolvenzstatut (*lex fori concursus*).

Die materiellrechtliche Vorfrage, ob die angemeldete Forderung zu Recht besteht, ist also vom Anmeldungsverfahren zu unterscheiden und richtet sich nach dem Forderungsstatut (*lex causae*).

Für das einem Insolvenzverfahren bloß vorgesetzte Titelverfahren findet nach Ansicht des BFG 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 Abgabenforderung ohne Erlassung eines Abgabenbescheides ist dem hier anzuwendenden österreichischen Verfahrensrecht fremd, weil eine dem § 251 der deutschen AO entsprechende Bestimmung fehlt. Eine bloße Forderungsanmeldung zur (deutschen) Insolvenztabelle ist - wie es der BF für richtig erachtet und vom Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung bereits treffend ausgeführt - den inländischen Abgabenbehörden nicht möglich, da die Konkretisierung der Gläubigerrechte einen Abgabenbescheid voraussetzt.

Die bloße Mitteilung über die Abgabenschuld an den Insolvenzverwalter 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.

VI. Abgesehen davon dürften in Deutschland beim Insolvenzverwalter als Konkursforderungen angemeldete Abgabenforderungen beispielsweise aus geschätzten Abgabenbemessungsgrundlagen regelmäßig infolge dessen Widerspruchs oder Bestreitung in einem finanzbehördlichen Feststellungsverfahren nach § 251 Abs. 3 deutsche AO münden, das wiederum als Verwaltungsakte im finanzbehördlichen Rechtsmittel- und Klageverfahren vor den Finanzgerichten bekämpfbar ist.

Auch die Bestimmungen des § 174 Abs. 1 und Abs. 2 deutsche InsO, die nach der EulnsVO 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 Urteil des BFH vom 22.01.2009, IX ZR 3/08 ist beispielsweise zu entnehmen, dass die ordnungsgemäße Anmeldung einer Forderung im (deutschen) Insolvenzverfahren die schlüssige Darlegung eines Lebenssachverhalts voraussetzt, aus dem der Gläubiger seinen Zahlungsanspruch herleite.

Dies kann nach Ansicht des BFG auch ein Abgabenbescheid sein, der nach österreichischem Recht ergangen ist (vgl UFS vom 04.11.2013, RV/0890-G/11, dem in den obigen Ausführungen gefolgt wurde).

VII. Zusammenfassend ist also festzuhalten:

Die Abwicklung des Insolvenzverfahrens der C. GmbH ist nach deutschem Insolvenzrecht vorzunehmen (Art. 4 EulnsVO).

Insolvenzforderungen sind gemäß §§ 174 ff deutsche InsO durch entsprechende Anmeldung zur Insolvenztabelle geltend zu machen.

Vor der Anmeldung einer in Österreich entstandenen Steuerschuld bedarf es der Erlassung eines Steuerbescheides gegenüber dem Insolvenzverwalter als Vertreter der insolventen GmbH, um einen Titel für diese Anmeldung zu haben, sofern es noch keinen Steuerbescheid gibt.

In Österreich ist ohne bescheidmäßige Festsetzung kein Abgabenanspruch entstanden, der angemeldet werden könnte (sofern keine selbst zu bemessenden Abgaben betroffen sind).

Für diese Vorfrage ist nach österreichischem Abgabenrecht (Bundesabgabenordnung [BAO]) vorzugehen und nicht nach deutschem Insolvenzrecht, auch wenn in weiterer Folge nach deutschem Recht die Insolvenzforderung geltend zu machen ist.

Eine Anmeldung der Abgabenforderung ohne rechtswirksamen Bescheid wäre in der Art denkbar, als ein formaler "Nichtbescheid" produziert würde (z. B. durch eine falsche Bescheidadressierung, etwa zu Handen Finanzamt A), der aber am Abgabenkonto verbucht wird.

Diese Abgabe wäre de facto jederzeit (z.B. vom Insolvenzverwalter) anfechtbar, hätte also keine Bestandskraft. Im Rechtsmittelverfahren würde keine inhaltliche Entscheidung möglich sein, da Rechtsmittel gegen Nichtbescheide, also rechtlich nicht existente Bescheide, als unzulässig zurückzuweisen sind (§ 278 Abs. 1 lit. a iVm § 260 BAO). Bei Bestreitung der Abgabenschuld und unter Anwendung der Rechtsansicht des BF stünde das Finanzamt vor der Situation, nach deutschem Insolvenzrecht keinen Bescheid erlassen zu dürfen, nach österreichischem Recht aber kein dem § 251 deutsche AO vergleichbares Instrument zur Rechtsdurchsetzung zu haben.

Das hieße, Österreich könnte (im Streitfall) de facto nie einen Steueranspruch aus der Zeit vor Insolvenzeröffnung in Deutschland durchsetzen, wenn es bis zur Insolvenz noch keinen Steuerbescheid erlassen hat.

Das würde eine den Intentionen der EuInsVO entgegenstehende Rechtsanwendung und Auslegung bedeuten. Die EuInsVO verfolgt das Ziel, die Effizienz und Wirksamkeit grenzüberschreitender Insolvenzverfahren zu verbessern, nicht die Geltendmachung einer Abgabenforderung zu verunmöglichen.

Die Geltendmachung einer Abgabenforderung nach Insolvenzbeendigung (aus einem nunmehr möglichen Steuerbescheid) wäre wohl als verwirkt zu bewerten (vgl. EuGH 09.11.2016, C-212/15, ENEFI), weil die EuInsVO zwischen Abgabenforderungen und sonstigen Forderungen grundsätzlich nicht unterscheidet.

Da durch die Erlassung des angefochtenen Bescheides keine Rechtswidrigkeit vorliegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob die Erlassung eines Steuerbescheides (nach österreichischem Recht) für Verbindlichkeiten, welche vor der Eröffnung eines deutschen Insolvenzverfahrens begründet worden sind, gegen den (deutschen) Insolvenzverwalter zulässig ist (entgegen den Bestimmungen der deutschen InsO, §§ 87, 174 ff, die es Finanzbehörden verbieten, einen solchen Bescheid nach Insolvenzeröffnung zu erlassen), liegt, soweit ersichtlich, keine explizite Rechtsprechung des VwGH vor.

Daher wird die Revision zugelassen.

